



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „B1“ SKUNDO**

2020 m. birželio 22 d. Nr. S- 117 (7-93/2020)

Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką Vilmos Vildžiūnaitės, narių Evaldo Raistenskio, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „B1“ (toliau – Pareiškėja) 2020-04-16 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas, centrinis mokesčių administratorius) 2020-03-13 sprendimo Nr. (4.14) 3B-1992 (toliau – Sprendimas). Muitinės departamento atstovė A. A. ir Pareiškėjos atstovė advokatė B. M. Komisijos 2020-05-19 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja nesutinka su priimtu Muitinės departamento sprendimu, nurodydama šiuos nesutikimo motyvus.

Pareiškėjos nuomone, Muitinės departamento sprendimas priimtas ignoruojant galutinės ir neskundžiamos Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2020-01-13 nutarties adm. byloje Nr. eA-2911-662/2019 (toliau – LVAT nutartis) išaiškinimus (nurodymus), peržengiant LVAT apibrėžtas ginčo ribas. Pareiškėja mano, jog Muitinės departamentas LVAT nurodymų arba nesuprato, arba sąmoningai juos ignoravo, siekdamas savo ankstesniame sprendime (kuris buvo Komisijos panaikintas) išdėstytais argumentais ir toliau neigti Pareiškėjos teisę į neapmokestinimą importo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

Nepaisant nurodytosios LVAT nutarties nuostatų, jog Muitinės departamento argumentai dėl muitinės neinformavimo apie pasikeitusius gavėjus, nėra pakankami Pareiškėjos nesąžiningumui pagrįsti, Muitinės departamentas toliau jais remiasi kaip neva Pareiškėjos nesąžiningumą patvirtinančia aplinkybe. Teigiama, kad motyvai yra neteisingi ir nekorektiški, nes, pirma, didžioji dalis prekių buvo parduota būtent tiems pirkėjams, kurie buvo nurodyti elektroninėse importo deklaracijose (toliau – EID) (pirkėjai nepasikeitė), antra, informaciją apie pirkėjus, kuriems patiktos prekės, Pareiškėja nuolat teikė Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) (forma FR0564). EID nebuvo operatyviai patikslintos dėl techninių priežasčių ir neaiškumų, o besidubliuojančios informacijos nepateikimas muitinei PVM kontrolės iš esmės neapsunkino. Be to, „pirkėjų pasikeitimas“ ir „sąmoningas muitinės klaidinimas“ yra savo tyčia ir veiksmų tikslingumu besiskiriančios kategorijos, kurias muitinė nepagrįstai sutapatina, nepasitelkdama jokių savo vertinimą pagrindžiančių įrodymų. Tokios abstrakčios muitinės išvados nesudaro pagrindo abejoti Pareiškėjos sąžiningumu. Pareiškėja nuo valstybės institucijų nenuslėpė galutinių prekių pirkėjų. Visų pirma, dalis prekių parduota būtent tiems (ir tik tiems) pirkėjams, kurie ir buvo nurodyti EID (pavyzdžiui, visi 2010-07-10–2010-11-06 laikotarpio tiekimai įmonei *PI*). Iš viso net 91 proc. EID buvo nurodytas pirkėjas, kuriam buvo išgabentos prekės (visos ar iš dalies). Byloje nenustatyta, kad Pareiškėja būtų siekusi sąmoningai klaidinti muitinę (pavyzdžiui, nurodydama veikiančios

įmonės duomenis vietoje veiklos realiai nevykdančio asmens). Priešingai, EID nebuvo pataisytos dėl techninių priežasčių, t. y. neaiškumų, kaip pildyti EID, kai importuotas kuras išgabenamasis daugiau nei vienam pirkėjui (tą pagrindžiantis el. susirašinėjimas su Vilniaus teritorine muitine (toliau – Vilniaus TM) pridėtas kaip Pareiškėjos skundo Muitinės departamentui priedas Nr. 2). Toks tikrųjų prekių pirkėjų tariamas „nuslėpimas“ nuo muitinės nebuvo pagrindas skaičiuoti importo PVM ir Vilniaus TM atlikto pirminio Pareiškėjos patikrinimo metu, kuriame dar nesant nustatytos informacijos apie pirkėjų galimą PVM sukčiavimą savo šalyje, Vilniaus TM pagal Pareiškėjos pateiktus dokumentus pripažino importo PVM neapmokestinimą tais ginčo sandorių atvejais, kai Pareiškėja per 30 dienų prekes išvežė į kitą valstybę narę. Be to, Vilniaus TM pati pirminio patikrinimo metu pakoregavo EID pateiktus prekių pirkėjų PVM mokėtojų kodus, taigi pačiai muitinei buvo žinoma, kam konkrečiai buvo išgabentas ginčo kuras. Šią aplinkybę Muitinės departamentas irgi nutyli. Pasak Pareiškėjos, kad ji įgijėjų tapatybių nenuslėpė, 2018-10-02 sprendime adm. byloje Nr. el-84-968/2018 patvirtino ir Vilniaus apygardos administracinis teismas (toliau – VAAT), nuroydamas, kad Pareiškėja vėliau nustatyta tvarka apie tokių gavėjų pasikeitimus informavo mokesčių administratorių. Be to, informacijos muitinei nepateikimas iš esmės neapsunkino PVM kontrolės. 42 muitinės procedūros taikymo atveju informacija apie pirkėjus pateikiama ne tik muitinei importo deklaracijoje (kur, beje, ji įrašoma 44 muitinės deklaracijos langelyje prie papildomų dokumentų ir nėra automatiškai apdorojama ar sutikrinama), bet ir Inspekcijai kas mėnesį teikiamose prekių tiekimo ataskaitose (kur ji automatiškai apdorojama ir sutikrinama ES mastu veikiančioje VIES sistemoje). Taigi, valstybė operatyviai gavo informaciją apie pirkėjus, kuriems buvo realiai patiektos ir išgabentos prekės, Pareiškėja nebandė šios informacijos paslėpti ar užmaskuoti. Juo labiau, nėra pagrindo teigti, kad pirkėjų pasikeitimas, kaip teigia muitinė, rodo išankstinį Pareiškėjos sumanymą išvengti importo PVM. Todėl šis Muitinės departamento argumentas ne tik kad neatitinka LVAT nustatytų kriterijų, bet ir nesudaro pagrindo suabejoti Pareiškėjos rūpestingumu ar sąžiningumu.

Muitinės departamentas kaip kontrahentų veiklos neteisėtumo požymį nepagrįstai įvardino pirkėjų žymų apie prekių pristatymą CMR važtaraščio 24 langelyje nebuvimą. Tokį nepagrįstą vertinimą lėmė muitinės neįsigilinimas, kokiais tiekimo Bendrijos viduje sąlygai pagrįsti šis langelis skirtas. Būtent, EXW sąlygų taikymo atveju CMR važtaraščio 24 langelis pagrindžia prekių išgabėnimą, o Pareiškėja visais atvejais surinko tą patvirtinančius alternatyvius papildomus įrodymus – Akcizais apmokestinamų prekių gabėnimo informacinės sistemos (toliau – AIS) dokumentus (ginčo dėl prekių išgabėnimo iš Lietuvos teritorijos byloje nėra). Be to, akcizinis sandėlis – įprastas prekes priimančias subjektas (atstovas) prekybos akciziniiais produktais santykiuose, todėl akcizinio sandėlio patvirtinimas CMR 24 langelyje Pareiškėjai nesukėlė ir negalėjo sukelti įtarimų dėl neteisėtos kontrahentų veiklos. CMR važtaraščiai, kurių trūkumus išvelgia Muitinės departamentas, yra, visų pirma, vežimo sutartys ir naudojami bei pildomi verslo tikslais, todėl konkrečių Pareiškėjos CMR važtaraščių turinys privalo būti vertinamas jos vykdyto verslo modelio ir sandorių sudarymo aplinkybių kontekste. Pareiškėja ginčo prekes pirkėjams pardavė EXW sąlygomis. Tai reiškia, kad disponavimo teisė prekėmis pirkėjams perėjo Lietuvoje, perdavus prekes pirkėjų nurodytiems vežėjams. Visuose CMR važtaraščiuose yra prekių perdavimą vežėjui patvirtinantis antspaudas. Taigi, Pareiškėja, saugodama jai vežėjų Lietuvoje paliktas CMR važtaraščių kopijas su vežėjų patvirtinimu dėl prekių perdavimo, užsitikrino vieną iš disponavimo teisės pirkėjams perdavimo įrodymų. Prekių pristatymo žyma (CMR 24 langelis), gabėnant prekes EXW sąlygomis, yra svarbi kaip įrodymas dėl prekių išvežimo į kitą valstybę narę. Pareiškėja visais atvejais surinko šią aplinkybę patvirtinančius alternatyvius papildomus įrodymus – AIS dokumentus, kurie visų ginčą nagrinėjusių institucijų ir pačios muitinės buvo pripažinti tinkamais prekių išgabėnimą pagrindžiančiais įrodymais. Taigi, nepagrįsta teigti, kad Pareiškėja, neužsitikrinusi, kad CMR 24 langelis būtų pažymėtas būtent Pirkėjų antspaudu, buvo nerūpestinga. Daugeliu atveju CMR važtaraščiuose yra Lenkijos akcizais apmokestinamų prekių sandėlių (toliau – AAPS), kuriuos pirkėjai nurodė kaip savo akcizinių prekių laikymo vietą, patvirtinimas dėl prekių gavimo. Tai, kad prekių gavimą CMR važtaraščiuose patvirtino AAPS, o ne patys pirkėjai, Pareiškėjai neatrodė neįprasta. Pareiškėja pati savo kurą laiko kitiems asmenims

priklausančiuose AAPS, todėl logiška ir natūralu, kad tokiuose sandėliuose akcizines prekes laikė ir pirkėjai, ir kad gavus prekes jas priėmė sandėlio, o ne pirkėjų darbuotojai (kurių sandėlyje prekių atvežimo metu gali ir nebūti). Priimti prekes klientų vardu yra normali sandėlio teikiama paslauga. Be to, ir pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2018-06-20 sprendimo byloje C-108/17 (toliau – ESTT sprendimas C-108/17) išaiškinimus nėra reikalaujama, kad pirkėjai fiziškai dalyvautų perduodant ar priimant prekes, tam jie laisvi pasirinkti atstovaujančius asmenis, kaip transporto bendrovės ar akciziniai sandėliai (87, 92 punktai). Galiausiai, tiek šioje ESTT byloje, tiek ir LVAT praktikoje (2019-12-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-276-602/2019) pripažįstama, kad AAPS veikia kaip tarpininkai ir prekyboje akcizais apmokestinamomis prekėmis tokia praktika yra ne tik įprasta, bet ir reikalaujama teisės aktu. Todėl Muitinės departamento teiginiai, kad ši aplinkybė tariamai turėjo sukelti Pareiškėjai įtarimų dėl neteisėtos kontrahentų veiklos ir kad prekių siuntimas per AAPS prieštarauja sutarčių su pirkėjais nuostatomis, yra visiškai nepagrįsti.

Pasisakydama dėl kitų Muitinės departamento minimų sandorių detalių ar nesutapimų, Pareiškėja nurodo, kad sandoriuose pateikiamuose dokumentuose tam tikri nežymūs netikslumai yra galimi, ypačiai, kai vykdoma tarptautinė prekyba. Akcentuojama, kad tokio pat pobūdžio dokumentai buvo pateikti muitinei ir kitų Pareiškėjos sudarytų sandorių atveju, kuomet neapmokestinimas importo PVM nebuvo paneigtas, nes nebuvo nustatyta, kad Pareiškėjos kontrahentai nedeklaravo PVM ar sukčiavo. Pareiškėja visais atvejais atsakingai ir rūpestingai atlikdavo pradinį kontrahentų patikrinimą, nuolat tikrindavo PVM kodo galiojimą, atsiskaitymas vyko tik bankiniais pavedimais ir kruopščiai sekė kuro išgabenimą į Lenkiją. Todėl ginčo sandoriai buvo sudaromi įprastai, jų sudarymo metu buvo renkama analogiška informacija, analogiški dokumentai dėl jų vykdymo, kaip ir kitais atvejais, kai importo PVM lengvata Pareiškėjai buvo taikyta.

LVAT yra nurodęs, kad apie mokesčių mokėtojo sąžiningumą turėtų būti sprendžiama pagal sudarytų konkrečių sandorių (šiuo atveju – kuro tiekimo) įprastoje praktikoje apmokestinamojo asmens paprastai turimus įrodymus (LVAT 2017-11-28 sprendimo adm. byloje Nr. eA-869-602/2017 36 punktas). Tuo tarpu vien aplinkybės, kad *inter alia*: 1) CMR važtaraščiai, pagal kuriuos buvo gabenamos ginčo prekės, turėjo trūkumų; 2) ne visais atvejais pateikta dokumentų, susijusių su pirkėjus atstovaujančių asmenų identifikavimu bei jų įgaliojimais, savaime negali patvirtinti žinojimo apie galimą kontrahentų sukčiavimą (LVAT 2018-06-12 sprendimas adm. byloje Nr. eA-1272-442/2018). Pareiškėjos nuomone, ji pateikė savo atsakingą požiūrį į kontrahentų veiklos teisėtumą pagrindžiančius paaiškinimus ir dokumentus, o Muitinės departamento teiginiai dėl tariamų CMR trūkumų ar pavieniai nesutapimai, vertinant šias aplinkybes visų kitų bylos dokumentų bei naujausios LVAT praktikos kontekste, negali šios išvados paneigti.

LVAT nutarties 54 punkte aiškiai nurodė, kad nepakanka vien tik konstatuoti, kad neįvyko realus importuotų prekių perdavimas (tiekimas) kontrahentams (įgijėjams ES valstybėje narėje), o būtina taip pat vertinti importuotojo veiksmus sąžiningumo aspektu. Visgi, Muitinės departamentas didelę dalį sprendimo skyrė įrodinėjimui, jog objektyviai disponavimo teisė prekėmis nebuvo perduota pirkėjams, kad Pareiškėja nepateikė įrodymų, kas ir kam realiai tiekė prekes, nepagrindė, kad yra įvykęs realus ginčo prekių nuosavybės teisės perdavimas pirkėjams, dėl to negali būti laikoma sąžininga. Muitinės nuomone, pagrindą abejoti Pareiškėjos sąžiningumu sudaro tai, kad ji nenustatė tikrųjų tiekėjų prekių įgijėjų. Tokia Muitinės departamento pozicija prieštarauja LVAT ir ESTT praktikai. Tiekėjams nėra ir negali būti keliamas reikalavimas išsiaiškinti sukčiavimo PVM atvejus, nustatyti vykdomų nusikaltimų subjektus – ši funkcija patikėta valstybės institucijoms. Iš mokesčių mokėtojų reikalaujama tik protingo rūpestingumo ir atidumo. Todėl byloje aktualus Pareiškėjos elgesio įsitikinant, kam perduodama disponavimo teisė (sąžiningumo), vertinimas. Pareiškėja tiek muitinei, tiek ginčą nagrinėjusioms institucijoms labai išsamiai išdėstė, kokių konkrečiai priemonių ji ėmėsi siekdama įsitikinti, kad disponavimo teisė perėjo būtent pirkėjams, tačiau muitinė jų neanalizavo ir nepaneigė, apsiribodama tik abstrakčia išvada, kad Pareiškėjos įrodymai yra netinkami (nes rezultatas nepasiektas). Muitinės

departamentas taip pat leidžia sau kvestionuoti LVAT nutarties išvadas ir tvirtina, kad LVAT praktika byloje Nr. A-567-442/2016, kuria remtasi nutartyje, yra neaktuali, nes Pareiškėjos byloje sprendžiama ne dėl tiekimo ES viduje apmokestinimo standartiniu PVM tarifu, tačiau dėl teisės neapmokestinti prekių importo. Tokie Muitinės departamento teiginiai nepagrįsti. ESTT sprendime C-108/17 aiškiai pasisakė, kad tiek importo, tiek tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM iš esmės yra tapatūs institutai ir jiems taikomos vienodos esminės materialios neapmokestinimo sąlygos ir išaiškinimai (94 punktas). Plėtodamas šią praktiką, ESTT savo 2018-10-25 sprendime byloje C-528/17 *Ježovnik* (46 punkte) nurodė, kad vien tai, kad atitinkamos prekės prieš tai buvo importuotos iš trečiosios šalies, nepateisina griežtesnės mokesčių mokėtojo atsakomybės, nei vykdant paprastą sandorį Bendrijos viduje. Taigi, nepriklausomai nuo to, ar sprendžiama dėl importo neapmokestinimo PVM, ar dėl tiekimo Bendrijos viduje, galiojantys ir aktualūs lieka reikalavimai disponavimo teisės perdavimui ir išaiškinimai, kad vien abejonės dėl realaus prekių gavėjo, kai pats tiekimas iš esmės nekvestionuojamas, nėra pagrindas automatiškai paneigti teisę į neapmokestinimą PVM. Žinoma, tokiu atveju esmine aplinkybe tampa mokesčių mokėtojo sąžiningumas, todėl būtent jį, kaip nurodė LVAT ir kitos šį mokesčių ginčą nagrinėjusios institucijos, ir turėjo analizuoti Muitinės departamentas.

Atsižvelgiant į tai, Sprendime pateikiami su realiu disponavimo teisės neperdavimu pirkėjams susiję argumentai ir jais paremti teiginiai dėl Pareiškėjos nesąžiningumo neatitinka LVAT nutarties, LVAT ir ESTT praktikos nuostatų. Muitinės departamentas, vietoje to, kad analizuotų ginčui aktualias aplinkybes, analizavo pirkėjų sukčiavimą pagrindžiančius įrodymus, taip dirbtinai bandydamas sukurti Pareiškėjos nesąžiningumo įspūdį. Tokia Muitinės departamento pozicija yra nepagrįsta ir niekaip negali paneigti Pareiškėjos sąžiningumo.

Pareiškėja sandoriuose su kontrahentais elgėsi sąžiningai ir rūpestingai, ėmėsi protingų priemonių įsitikinti partnerių veiklos teisėtumu bei surinko verslo praktikoje įprastus teisę taikyti neapmokestinimą PVM pagrindžiančius įrodymus (pirkėjų veiklos ir PVM registracijos dokumentai, licencijos prekiauti kuru, sutartys su akciziniais sandėliais, išrašai iš registro dėl pirkėjų atstovaujančių asmenų, atsiskaitymai banko pavedimais, CMR važtaraščiai, AIS patvirtinimai dėl prekių gabenimo ir kt.). Tokių patį pateiktų įrodymų vertinimą pateikė ir Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Vilniaus AVMI), atlikusi dalies šio ginčo sandorių patikrinimą dėl 0 proc. PVM taikymo tiekimams ES viduje. Byloje yra pateikta pakankamai įrodymų ir argumentų, patvirtinančių, kad Pareiškėja, dalyvaudama ginčo kuro tiekimo sandoriuose, buvo pakankamai rūpestinga ir apdairi bei ėmėsi visų būtinų ir objektyviai protingų priemonių, siekdama identifikuoti savo kontrahentus bei įsitikinti jų veiklos realumu ir patikimumu. Todėl Pareiškėja turi būti pripažinta sąžininga ginčo tiekimų atžvilgiu. Pareiškėja, vykdydama sandorius, siekdama maksimaliai atitikti visų mokesčių administratorių taikomą praktiką ir reikalavimus, savo veikloje vadovavosi kontrahentų patikimumo patikrinimo sistema, kurios nuosekliai laikėsi ir ginčo sandorių atžvilgiu. Ši kontrahentų patikimumo patikrinimo sistema Pareiškėjai būtina ne tik mokesčių tikslais, t. y. siekiant pagrįsti 0 proc. PVM tarifo bei neapmokestinimo importo PVM taikymo pagrįstumą, tačiau ir verslo rizikos valdymo tikslais. Pareiškėja, vadovaudamasi kontrahentų patikimumo patikrinimo sistema, prieš pasirašydama sutartis su naujais surastais potencialiais prekių pirkėjais, reikalavo pirkėjų atsiųsti: jų registracijos dokumentus; PVM mokėtojo pažymėjimą; licencijas, suteikiančias teisę prekiauti kuru; sutarčių (jeigu tokios buvo sudarytos) su akciziniais sandėliais Lenkijoje ar kitoje ES valstybėje, į kuriuos bus gabenamos prekės, kopijas. Be to, Pareiškėja, sudarydama sutartis su pirkėjais, tikrindavo, ar: jas pasirašantys asmenys yra įgalioti atstovauti pirkėją, potencialus pirkėjas yra registruotas PVM mokėtoju toje ES valstybėje ir, kiek tai įmanoma viešai prieinamomis priemonėmis, įmonė egzistuoja ir realiai veikia. Tik surinkusi ir patikrinusi aukščiau nurodytus duomenis bei nustačiusi, kad nėra pagrįstų įtarimų keliančių duomenų, Pareiškėja sudarydavo kuro tiekimo sandorius. Pareiškėja, prieš sudarydama verslo sandorius su pirkėjais, juos tikrino tokiu pačiu būdu, kaip ir kitus savo verslo partnerius, dėl sandorių su kuriais mokesčių administratorius (tiek muitinė, tiek VMI) papildomų mokesčių sumų Pareiškėjai neapskaičiavo. Šių tikrinimų metu jokių su šiais kontrahentais susijusių neįprastų ir / arba riziką keliančių

aplinkybių nebuvo nustatyta, todėl dėl jų patikimumo abejonių Pareiškėjai nekilo. Be šio patikimumo tikrinimo, Pareiškėja taip pat laikėsi ilgalaikės verslo praktikos metu nusistovėjusios procedūros, t. y.: su pirkėjais pasirašydavo sutartis (Vilniaus TM buvo pateiktos rašytinės sutartys su *TI Sp. z o. o.*, *KI Sp. z o. o.*, *II Sp. z o. o.*, *WI Sp. z o. o.*, *VI S. R. O.*) arba komercinius santykius fiksuojant kita teisės aktų reikalavimus atitinkančia forma – detaliais individualiais užsakymais, jų priėmimu ir vykdymu (su Vengrijos įmone *UI*): prekes išduodavo tik rašytinių užsakymų pagrindu, kuriuos pirkėjai pateikdavo elektroniniu paštu (visi prekių užsakymai buvo pateikti Vilniaus TM atliekamo patikrinimo metu). Visi be išimčių Pareiškėjos pirkėjai kartu su prekių užsakymais nurodydavo savo atstovų, kurie atvyks paimti užsakytas prekes, duomenis, visi be išimčių prekių pirkėjai atsiskaitė už parduotas prekes ir šie atsiskaitymai buvo atlikti tik bankiniais pavedimais, dauguma atvejų apmokėjimus už prekes atliko patys pirkėjai savo vardu, o atsiskaitymai už trečiuosius asmenis (pavyzdžiui, padengiant tarpusavio skolas, vykdant įsipareigojimus, skolinant, teikiant faktoringo paslaugas ir pan.) yra įprasta tarptautinio verslo praktika. Be to, tais atvejais, kai už prekes mokėjo tretieji asmenys, jie paprastai nurodydavo, kad apmokėjimai atliekami už konkretų Pareiškėjos pirkėją. Prekės būdavo gabenamos tik į AAPS, su kuriais pirkėjai turėjo pasirašę sutartis ir kurie turėjo licencijas priimti šias prekes iš AAPS. Lenkijoje gaudavo patvirtinimus, kad kuras pristatytas į Lenkiją.

Pareiškėjos nuomone, vertinant jos sąžiningumą taip pat aktualios ir Vilniaus AVMI mokestinis patikrinimo, kurio metu, įvertinus dalį ginčo tiekimų, buvo pripažinta, kad Pareiškėja elgėsi sąžiningai ir rūpestingai, išvados. Vilniaus AVMI, atlikusi Pareiškėjos 2012-01-01–2013-06-30 laikotarpiu sudarytų sandorių (tiekimų) patikrinimą, padarė išvadą, jog nenustatyta, kad Pareiškėja, sudarydama sandorius su pirkėjais, veikė nerūpestingai ar neapdairiai (Vilniaus AVMI 2014-12-16 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-838 12 lapo 4 pastraipa) ir nurodė konkrečius šią išvadą pagrindžiančius įrodymus: Pareiškėjos pateiktos rašytinės sutartys, pirkėjų PVM registracijos tikrinimas, duomenų apie kontrahentų atstovus tikrinimas, licencijų prekiauti kuru tikrinimas; 100 proc. išankstinis apmokėjimas už prekes, prekių perdavimas pirkėjų nurodytiems vežėjams; CMR kopijų surinkimas.

Pareiškėja tokią pačią kontrahentų patikimumo patikrą vykdė visais – tiek Vilniaus AVMI tikrinto, tiek netikrinto laikotarpio tiekimų atvejais rinko tuos pačius įrodymus bei pateikė juos patikrinimą atlikusiai Vilniaus TM. Taigi, Vilniaus TM buvo pateikti analogiški, kaip ir Vilniaus AVMI, įrodymai, kuriais remiantis vertintinas Pareiškėjos sąžiningumas. ESTT sprendime C-108/17 aiškiai nurodė, kad Vilniaus TM ir Vilniaus AVMI atliktų patikrinimų dalykas sutapo (skyrėsi tik tikrinimo apimtis, sprendimo 99 punktą).

Pareiškėjos nuomone, net darant prielaidą, kad dviejų tos pačios valstybės mokesčių administratorių (Muitinės departamento ir Vilniaus AVMI), vertinančių tų pačių teisės aktų nuostatų (PVM direktyvos 138 straipsnio) taikymo pagrįstumą to paties apmokestinamojo asmens (Pareiškėjos) tų pačių sandorių atžvilgiu, nuomonės gali išsiskirti, visiškai nepateisinama pozicija būtų leisti institucijoms ignoruoti vienai kitos išvadas. Juk Vilniaus AVMI priimtas sprendimas – tai valstybės teisės taikymo aktas, teisinę galią turintis, oficialus dokumentas. Taigi, jis turėtų būti vertinamas kaip *prima facie* įrodymas, kurio teisingumas preziumuojamas. Pareiškėja neneigia muitinės kompetencijos priimti sprendimus dėl jos administruojamo importo PVM ir visų neapmokestinimui aktualių sąlygų išpildymo. Visgi, tais atvejais (kaip nagrinėjamoje byloje), kai dėl Lietuvos teisinės sistemos ypatumų (egzistuoja dvi PVM administruojančios institucijos) dalis neapmokestinimui reikšmingų sąlygų jau yra įvertintos kitos kompetentingos valstybinės institucijos (Vilniaus AVMI), apsimesti, kad toks vertinimas neegzistuoja, niekaip nesuderinama su teisinės valstybės principais.

Muitinės departamentas skundžiamą sprendimą priėmė vykdydamas LVAT nutartį, kuria buvo atmesti Pareiškėjos ir Muitinės departamento apeliaciniai skundai ir paliktas galioti VAAT 2018-10-02 sprendimas adm. byloje Nr. el-84-968/2018, pripažinęs pagrįstu ir teisėtu Komisijos 2016-06-01 sprendimą Nr. S-114 (7-47/2016), kuriuo buvo iš dalies patenkintas Pareiškėjos skundas: panaikinta Muitinės departamento 2016-03-16 sprendimo Nr. 1A-123 dalis, kuria Pareiškėjai nurodyta sumokėti 3 220 822,76 Eur PVM, 322 082 Eur baudą bei 1 006 566 Eur

delspinigius ir skundas grąžintas Muitinės departamentui nagrinėti iš naujo, Pareiškėjos sandorius įvertinant sąžiningumo aspektu. Ginčas tarp šalių vyko dėl Vilniaus TM 2015-11-25 patikrinimo ataskaitoje Nr. 5VM320119M Pareiškėjai įregistruotos skolos muitinei. Vilniaus TM, atlikusi mokestinį patikrinimą (patikrinusi 4200 procedūrai Pareiškėjos įformintas importo deklaracijas įvežtiems dyzeliniams degalams), 2015-11-25 patikrinimo ataskaita Nr. 5VM320119M pakeitė deklaracijose nurodytą 4200 muitinės procedūros kodą, pagal 1993-07-02 Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatų (toliau – Įgyvendinimo nuostatos) 38 priede išdėstytą muitinės deklaracijos 37 langelio „Procedūra“ apibūdinimą reiškiantį „prekių, kurių tiekimui į kitą valstybę narę taikomas atleidimas nuo PVM, išleidimas į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimą vienu metu“, į 4000 procedūrą, kai „prekių, kurių tiekimui į kitą valstybę narę netaikomas atleidimas nuo PVM, išleidimas į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimą vienu metu“, ir prekėms perskaičiavusi importo mokesčius, taikydama standartinį 21 proc. PVM tarifą. Pareiškėjai inicijavus mokestinį ginčą, Muitinės departamentas, išnagrinėjęs Pareiškėjos skundą, 2016-03-16 sprendimu Nr. 1A-123 netenkino skundo ir patvirtino skundžiamą Vilniaus TM patikrinimo ataskaitą, atleisdamas Pareiškėją nuo 492 205 Eur apskaičiuotų delspinigių mokėjimo. Pareiškėja nesutiko su Muitinės departamento sprendimu ir padavė skundą Komisijai, kuri 2016-06-01 sprendimu Nr. S-114 (7-47/2016) iš dalies patenkino Pareiškėjos skundą: panaikino Muitinės departamento 2016-03-16 sprendimo Nr. 1A-123 dalį, kuria jai nurodyta sumokėti 3 220 822, 76 Eur PVM, 322 082 Eur baudą bei 1 006 566 Eur delspinigius ir skundą grąžino centriniam mokesčių administratoriui (Muitinės departamentui) nagrinėti iš naujo, motyvuodama tuo, kad „mokesčių administratorius, šalia bendrųjų tiekimo sąlygų, Pareiškėjos sandorius privalėjo vertinti sąžiningumo aspektu, atsižvelgiant į tai, jog mokėtojui vykdam tiekimus Bendrijos viduje keliamas ir protingo rūpestingumo reikalavimas“. Nagrinėjant teisme dėl Komisijos sprendimo paduotus skundus, VAAT 2017-02-15 nutartimi kreipėsi į ESTT dėl prejudicinio sprendimo priėmimo ir sustabdė jos nagrinėjimą. ESTT 2018-06-20 priėmė prejudicinį sprendimą byloje C-108/17. VAAT 2018-07-16 nutartimi atnaujino bylos nagrinėjimą ir išnagrinėjęs ją, 2018-10-02 sprendime nurodė, jog Komisija pagrįstai konstatavo, „kad byloje esantys Pareiškėjos pateikti dokumentai patvirtina tik ginčo prekių išgabenimo iš Lietuvos faktą, tačiau jie neįrodo, kad yra įvykęs realus ginčo prekių nuosavybės teisės perdavimas Lenkijos, Slovakijos ir Vengrijos bendrovėms (ar kitiems bendrovės deklaruotiems gavėjams“ (sprendimo 23 punktą) ir, pritardamas Komisijos išvadai, kad „ginčo atveju mokesčių administratorius šalia bendrųjų tiekimo sąlygų Bendrovės sandorius privalėjo vertinti sąžiningumo aspektu“ (sprendimo 25 punktą), šį Komisijos sprendimą paliko galioti, o Pareiškėjos skundą ir Muitinės departamento prašymą jį panaikinti atmetė kaip nepagrįstus. Ginčo šalys, nesutikdamos su VAAT sprendimu, apeliacine tvarka apskundė jį LVAT, kuris 2020-01-13 nutartimi Pareiškėjos ir Muitinės departamento apeliacinius skundus atmetė ir paliko galioti VAAT 2018-10-02 sprendimą, pabrėždamas, kad pagal suformuotą tiek ESTT, tiek LVAT praktiką (LVAT 2019-12-18 nutartis adm. byloje Nr. A-276-602/2019) „nesant paties pareiškėjo sukčiavimo, mokesčių vengimo ar piktnaudžiavimo teise <...>, norint paneigti pareiškėjo teisę į ginčo tiekimų neapmokestinimą PVM (apmokestinimą taikant 0 proc. PVM tarifą), šie tiekimai turi būti vertinami tiekėjo (pareiškėjo) sąžiningumo aspektu“.

Priimtame sprendime Muitinės departamentas nurodė, kad byloje surinkti įrodymai neduoda pagrindo teigti, kad Pareiškėjos pateikti duomenys ir įrodymai patvirtina jos tinkamą minėtose importo deklaracijose deklaruotas 4200 muitinės procedūros (atitinkamai ir PVM lengvatos) teisės aktais nustatytų sąlygų įvykdymą, tuo pačiu ir jos sąžiningumą, apdairumą bei rūpestingumą. Priimtame sprendime Muitinės departamentas nurodė šiuos motyvus.

Aptaręs Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymo) 35 straipsnio 1–2 dalies nuostatas, Muitinės departamentas nurodė, kad šis prekių tiekimo apmokestinimo mechanizmas skirtas atvejams, kai prekės yra tiekiamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę: valstybė narė, iš kurios pradedamas tiekimas, dėl kurio atliekamas siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, vykdo atleidimą nuo PVM, o valstybė narė, į kurią atsiunčiamos ar atgabenamos

prekės, vykdo įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą. Šio mechanizmo tikslas yra perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės. Taigi, PVM įstatymo 35 straipsnyje kalbama ne apie bet koki importuotų prekių išgabėmimą į kitą valstybę narę, o yra nustatytos ir privalomos sąlygos: prekės turi būti tiekiamos į kitą šalį ir išgabėtos per vieno mėnesio terminą nuo importo deklaracijos įforminimo. Kas laikoma prekių tiekimu reglamentuoja PVM įstatymo 4 straipsnis (nuosavybės arba disponavimo teisių perleidimas). Importuotų ir tiekiamų į kitą Europos Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių, patvirtintų Muitinės departamento generalinio direktoriaus ir Inspekcijos viršininko 2004-04-29 įsakymu Nr. 1B-439/VA-71 (toliau – Taisyklės) 6 punkte nurodyta, kad į šalies teritoriją importuotos prekės apmokestinamos PVM, jeigu nustatoma, kad neįvykdyta bent viena iš taisyklių 4 punkte nurodyta sąlyga. Taisyklių 4 punkte nurodyta, kad į šalies teritoriją importuotos prekės neapmokestinamos PVM, jeigu įvykdytos visos šios sąlygos: 1) importo metu žinoma, kad prekės yra skirtos išgabėti ir bus išgabėtos į kitą ES valstybę narę; 2) prekių importuotojas importo muitinės deklaracijos priėmimo muitiniam tikrinimui metu yra registruotas šalies teritorijoje PVM mokėtoju; 3) importuotų prekių tiekimasis iš Lietuvos Respublikos į kitą ES valstybę narę pagal PVM įstatymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamas taikant 0 proc. tarifą; 4) importuotojas kitos valstybės narės PVM mokėtojui teikia tas pačias nepakeisto pavidalo prekes, kurias importavo į šalies teritoriją; 5) prekės į kitą ES valstybę narę išgabėtos per laiką, ne ilgesnį kaip 1 mėn. nuo apmokestinimo momento.

Muitinės departamentas aptarė dokumentus, kurie gali būti laikomi įrodančiais, kad tos pačios prekės išgabėtos į kitą valstybę narę, laikydamasis pozicijos, jog turi būti pateikti nebūtinai visi aptarti dokumentai, tačiau pateiktieji privalo neginčytinai patvirtinti teisės aktuose nurodytų sąlygų įvykdymą. Pasak sprendimo, tam, kad į Lietuvos Respubliką importuotos prekės būtų neapmokestintos importo PVM, privalo būti įvykdytos visos Taisyklių 4 punkte nurodytos sąlygos, o kilus abejonėms, minėtos teisės aktų nuostatos įpareigoja mokesčių mokėtoją, pasinaudojusį PVM lengvata, turėti neginčytinus (vienareikšmiškus) įrodymus, patvirtinančius prekių išgabėmimą iš šalies teritorijos, t. y. faktą, kad tiekiamų prekių fiziškai nebėra Lietuvos teritorijoje bei faktą, kad teisę disponuoti tiekiamomis prekėmis įgijo pirkėjas kitoje valstybėje narėje. Minėtų Taisyklių 12 punktas nustato, kad teritorinė muitinė, nustatiusi, kad neįvykdyta bent viena iš Taisyklių 4 punkte nurodytų sąlygų arba minėtos sąlygos įvykdytos dėl dalies importuotų prekių, arba gavusi iš AVMI teikimą, išieško mokesčines nepriemoką.

Pasak Muitinės departamento, Vilniaus TM pagrįstai nurodė, kad Pareiškėjos nei muitinio įforminimo metu, nei vėliau pateikti dokumentai (sutartys, užsakymai ir kt.) nepatvirtina, jog įvykdyti deklaruotos 4200 muitinės procedūros, tuo pačiu ir PVM direktyvos bei PVM įstatymo 35 straipsnio reikalavimai: kad importo metu importuotojui buvo žinoma, jog „tos pačios prekės yra skirtos išgabėti ir bus išgabėtos į kitą valstybę narę“ bei kad prekės deklaruotam gavėjui į kitą ES valstybę narę išgabėtos per laiką, ne ilgesnį kaip 1 mėn. nuo apmokestinimo momento. Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, akivaizdu, kad *jau importo įforminimo metu Pareiškėja elgėsi nesąžiningai*, nes siekė pasinaudoti PVM įstatymo 35 straipsnyje nustatyta mokesčių lengvata (0 proc. PVM tarifu), išvengti importuotų prekių apmokestinimo importo PVM, deklaracijose nurodydama neteisingą informaciją apie pirkėjus, klaidino muitinę, žinodama, kad nebus įvykdyti deklaruotos 4200 procedūros (taip pat ir PVM direktyvos bei PVM įstatymo 35 straipsnio) reikalavimai – prekių išgabėmimas per vieno mėnesio laikotarpį ir tiekimasis (nuosavybės ar disponavimo teisių perleidimas) deklaruotiems kitų ES valstybių narių gavėjams. Tai, pasak sprendimo, patvirtina pačios Pareiškėjos teiginiai (2015-10-12 raštas Nr. R-11 Vilniaus TM „Dėl papildomos informacijos pateikimo“, 9 psl. priešpaskutinė pastraipa), kad įsigijusi ir importavusi iš trečiųjų šalių dyzelinį kūrą, ji pati ir per tarpininkus ieškojo pirkėjų ir pasirašydavo sutartis „su naujai surastu potencialiu prekių pirkėju (dažniausiai patys pirkėjai surasdavo Pareiškėją kaip tiekėją iš viešųjų šaltinių“). Taigi, sąžiningai deklaravus PVM mokėtoją, kuriam numatyta perleisti ir išgabėti importuotas prekes, perkeltiant jam importo PVM mokesčines prievolę, nelogiška ieškoti kitų pirkėjų. Neginčijama, kad neteisingo PVM mokėtojo kodo

nurodymas deklaracijoje savaime nelemia atsisakymo suteikti lengvatą importuotojui, tinkamai įvykdžiusiam materialines tiekimo sąlygas, nustatytas PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies 3 punkte ir 138 straipsnio 1 punkte bei atitinkamose PVM įstatymo nuostatose, tačiau pažymėta, kad minėtų Taisyklių 7-1 punktas įpareigoja importuotoją nedelsiant informuoti teritorinę muitinę, jeigu pasikeičia prekių saugojimo vieta, prekių pirkėjas – kitos valstybės narės PVM mokėtojas ir / arba valstybė narė, į kurią išgabenamoms prekės, nurodyti muitiniam tikrinimui pateiktuose dokumentuose, pateikiant naujus duomenis, paaiškinant pasikeitimų priežastis ir pridėdant tai patvirtinančių dokumentų kopijas. Pasak Muitinės departamento, svarbą tinkamai informuoti mokesčių administratorių apie tikrojo įgijėjo tapatybę akcentavo ir generalinis advokatas minėtoje ESTT byloje C-108/17. Nors Pareiškėja visoms ikiteisminėms ginčą nagrinėjusioms institucijoms ir teismams, nagrinėjusiems šį ginčą, teigė, kad apie deklaruotų importuotų prekių gavėjų pasikeitimus tinkamai informavo valstybės institucijas, tačiau šiems teiginiams pagrįsti nepateikė jokių konkrečių įrodymų, taigi, nepateikė duomenų, patvirtinančių jos sąžiningumą, rūpestingumą ir tuo pačiu tinkamą Taisyklių 7-1 punkte nustatytą prievolių įvykdymą. Kaip pažymėta ESTT sprendime byloje C-108/17 dėl pirmojo VAAT pateikto klausimo, kad „2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009-06-25 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 atsisakyti taikyti importo neapmokestinimą PVM vien dėl to, kad po importo pasikeitus aplinkybėms aptariamoms prekėms buvo patiektos kitam apmokestinamajam asmeniui nei tas, kurio PVM 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“. Taigi, sprendime nurodyta, kad draudžiama atsisakyti taikyti importo neapmokestinimą PVM tuo atveju, kai „importuotojas kompetentingoms importo valstybės narės institucijoms pateikė visą informaciją apie naujo įgijėjo tapatybę“, „importuotojas visuomet tinkamai informavo kompetentingą instituciją apie pasikeitusią įgijėjų tapatybę“ (58 punktas). Muitinės departamentas teigia, kad Pareiškėja neinformavo muitinės apie pasikeitusius galutinius prekių gavėjus ir nepaaiškino tokio pasikeitimo priežasčių, nes Vilniaus TM 2015-11-25 patikrinimo ataskaitoje Nr. 5VM320119M pateikta informacija, kad tik mokesčio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos įformintose 209 importo deklaracijose 4200 muitinės procedūrai vietoje deklaruotų 6 Lenkijos gavėjų (*TI Sp. z o. o, GI Sp. z o. o, KI Sp. z o. o, AI Sp. z o. o, TI Sp. z o. o, FISp. z o. o*) šiomis deklaracijomis importuotam dyzeliniam kurui sąskaitos faktūros išrašytos 28 Lenkijos, Slovakijos, Vengrijos ir Čekijos gavėjams, tačiau *Pareiškėja nebuvo sąžininga ir apie pasikeitusius gavėjus muitinės neinformavo*. Taigi, Muitinės departamentas laikosi pozicijos, kad apie importo PVM mokesčio prievolės perleidimą PVM įstatymo 35 straipsnio nustatytais sąlygomis kitų valstybių narių PVM mokėtojams, muitinė informuota nebuvo ir Pareiškėja teigdama, jog „apie pasikeitusius gavėjus tinkamai informavo mokesčių administratorių“, „nenuslėpė nei vieno kitos valstybės narės mokesčių mokėtojo tapatybės“, nesielgė sąžiningai ir klaidino tiek ikiteismines ginčą nagrinėjusias institucijas, tiek teismus. Todėl Pareiškėjos teiginiai, jog ji tinkamai informavo mokesčių administratorių, neatitinka byloje surinktų įrodymų ir nepatvirtina jos sąžiningumo ir rūpestingumo.

Pasak Muitinės departamento, neginčijama, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, prekių tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM tik tuo atveju, jei įvykdytos trys sąlygos: 1) teisė kaip savininkui disponuoti preke yra perduota įgijėjui; 2) tiekėjas įrodo, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę; 3) po šio išsiuntimo ar išgabavimo jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje ir, kad šios trys sąlygos yra materialiniai reikalavimai. Sutinkama su pozicija, kad nacionalinėje teisėje nustatytas reikalavimas muitinės deklaracijoje nurodyti pateikiamų prekių įgijėjo PVM mokėtojo kodą yra formalus, jo neįvykdymas iš esmės negali paneigti tiekėjo teisės į neapmokestinimą PVM, tačiau tai nereiškia, jog importuotojui nėra pareigos importo metu kontroliuojančiai institucijai atskleisti importuojamų prekių įgijėjo tapatybės, t. y. tapatybės PVM mokėtojo, kuriam perleidžiama importo PVM mokesčio prievolė.



Kaip nurodė generalinis advokatas ESTT byloje C-108/17 (išvados 56–58 punktai), išvadą, kad formalus pažeidimas galėtų nulemti teisės į PVM neapmokestinimo netekimą, ESTT papildė dviem išimtimis: 1) „kai apmokestinamasis asmuo sukčiavo mokesčių srityje, sukeldamas grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, taigi tada, kai šis apmokestinamasis asmuo neveikė sąžiningai ir nesiėmė bet kokios priemonės, kurios imtis pagrįstai būtų privalėjęs, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia sukčiavimo mokesčių srityje“; 2) „jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad materialiniai reikalavimai įvykdyti“.

Tiek ESTT, tiek nacionalinių teismų praktikoje (LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-276-602/2019 184 p.) akcentuota, kad asmuo, kuris prašo leisti pasinaudoti teise į neapmokestinimą PVM, t. y. prekių tiekėjas turi pateikti įrodymus, kad tenkinamos PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytos sąlygos. Šie asmenys taip pat privalo įrodyti, kad yra tenkinamos ir tos sąlygos, kurias nustato valstybės narės, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui.

Muitinės departamento nuomone, tai, kad Pareiškėja iki mokestinio patikrinimo neinformavo muitinės apie jos deklaruotos 4200 procedūros gavėjų pasikeitimus ir nepateikė tinkamai įformintų dokumentų šiose deklaracijose nurodytų prekių tiekimui bei išgabėnimui kitų valstybių narių PVM mokėtojams pagrįsti, ir patvirtina, kad „apmokestinamasis asmuo neveikė sąžiningai“, o taip pat dėl šio pažeidimo nepateikti „neginčijami įrodymai, kad materialiniai reikalavimai įvykdyti“, taigi, nepatvirtina jos rūpestingumo, apdairumo ir sąžiningumo. Kaip teisingai pažymėjo generalinis advokatas pranešime (83–86, 93 punktai), jog ESTT jau yra nusprendęs, kad sąvoka „prekių tiekimas“ yra objektyvi, taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus, ir kad nereikia nustatyti apmokestinamojo asmens ketinimų <...>, privaloma pateikti objektyvius įrodymus, reikia patikrinti, ar importavimo metu importuotos prekės buvo „skirtos“ vėliau tiekti Bendrijos viduje, nesant būtinybės tiksliai nustatyti, kokie tuo metu yra importuotojo ketinimai“, o 94 punkte advokatas pabrėžė, kad, „kai taikomas SESV 267 straipsnis, nacionalinis teismas turi kiekvienu konkrečiu atveju, atsižvelgdamas į bylos, kurią jis nagrinėja, aplinkybes, patikrinti, ar teisė kaip savininkui disponuoti atitinkamu turtu tikrai buvo perduota“. Generalinis advokatas išvados 103 punkte pažymėjo, kad „jei atitinkamų prekių importavimo metu importuotojas kompetentingoms nacionalinės valdžios institucijoms nepateikia informacijos, nurodytos PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalyje, tai gali suteikti pagrindą šioms institucijoms, atsižvelgiant į tikslą, kuriuo ši nuostata buvo įtraukta į šią direktyvą, manyti, kad šis importuotojas žinojo ar galėjo žinoti, kad yra įtrauktas į sukčiavimą mokesčių srityje“. Tačiau „tokią prezumpciją importuotojas turi galėti paneigti, pateikdamas visus pagal nacionalinę teisę leistinus įrodymus“ (104 punktas). Apie importuotojo prievolę informuoti muitinę apie pasikeitusią įgijėjų tapatybę bei „importo metu ir tuo pat metu pagrindžiančių dokumentų pateikimą“ (pateikti informaciją, kad prekės yra skirtos išgabėti, o ne yra jau parduotos ir išgabentos) nurodyta ir eilėje šio ESTT sprendimo C-108/17 punktų (58, 61, 64, 69, 74, 77, 78, 79 punktai, 81 punkto antra įtrauka ir t. t.). Pareiškėja savo išvadas grįsdama tuo, jog bendrovė nenuslėpė nei vieno savo pirkėjo tapatybės, visus tiekimus į kitą valstybę narę tinkamai įformino PVM sąskaitomis faktūromis, tiekimus tinkamai deklaravo Prekių tiekimo į kitas ES valstybes nares deklaracijose, šių savo teiginių nepagrindžia konkrečiais faktais ar išvardintų dokumentų duomenimis, patvirtinančiais jos nurodytas aplinkybes ar faktus. Pateiktieji Pareiškėjos dokumentai neduoda pagrindo neabejoti jos sąžiningumu ir reikalaujamu rūpestingumu įgyvendinant deklaruotos 4200 muitinės procedūros reikalavimus. Neginčytina, jog prievolė pateikti įrodymus dėl tinkamo deklaruotos 4200 muitinės procedūros įvykdymo tenka importuotojui, tačiau Pareiškėjos ir mokestinio patikrinimo metu pateikti dokumentai nepagrindė ne tik prekių tiekimo ir išgabėtimo įrodymų pakankamumo vertinimo prasme, tačiau ir visumoje importuojamų prekių neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 14 straipsnį, prasme, nepatvirtino, kad prekės importuotos ir „buvo skirtos“ vėliau tiekti Bendrijos viduje, bei PVM įstatymo 35 straipsnio sąlygų atitikimo prasme, nes nei viename Pareiškėjos pateiktame dokumente neminima, jog pagal minėtas pardavimo sąskaitas yra parduodamos importuojamos prekės, už

kurias nesumokėti importo PVM importo valstybėje, o ši prievolė perleidžiama kitos valstybės narės galutiniam vartotojui. Pateiktose Pareiškėjos pasirašytose importuoto dyzelinio kuro pardavimo kitų valstybių narių įmonėms sutartyse (pavyzdžiui, 2011-07-19 sutartis Nr. 01/07/11p-11/07-24 su „*TI Sp. z o. o*“ sutarties objektu nurodomas pardavėjo įsipareigojimas parduoti Pirkėjui dyzeliną, o Pirkėjo įsipareigojimas jį priimti ir už jį „sumokėti Pardavėjui pagal sutartyje ar pasirašytuose prieduose prie jos numatytas sąlygas ir terminus“ (1.1 punktas). Sutartyse numatytos prievolės ir atsakomybė už akcizų sumokėjimą (minėtos sutarties 5.6 ir 7.4 punktai), tačiau apie importo PVM nesumokėjimą importo valstybėje bei šios mokestinės prievolės perleidimą galutiniam gavėjui nei sutartyse, nei kituose dokumentuose neminima. Vilniaus TM patikrinimo metu nustatė ir tokių atvejų, kai sutartys net nebuvo pasirašytos, o Pareiškėjai kuro užsakymus pateikdavo tretieji asmenys: *TI Sp. z o. o* – UAB „M1“ (ataskaitos 3 dalis 4 pastraipa). Kaip pažymėjo generalinis advokatas pranešime (82 punktas) „įrodymas, kurį importuotojas turi pateikti pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punktą, siejasi su importavimo į Sąjungą tikslu, t. y. su tuo, kad importavus prekes turi būti vykdomas tiekimas Bendrijos viduje pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalį“.

Muitinės departamentas, pritardamas ESTT sprendimo C-108/17 argumentams, jog „PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas ir 143 straipsnio 2 dalies b punktas aiškintini taip, kad šiomis nuostatomis draudžiama kompetentingoms valstybės narės mokesčių institucijoms atsisakyti taikyti importo neapmokestinimą PVM vien dėl to, kad po importo pasikeitus aplinkybėms aptariamoms prekėms buvo pateiktos kitam apmokestinamajam asmeniui nei tas, kurio PVM mokėtojo kodas buvo nurodytas importo deklaracijoje“ (61 punktas), pažymėjo, kad tokios pozicijos ir laikėsi Vilniaus TM, atlikdama patikrinimą ir neskaičiuodama importo PVM, Pareiškėjai pateikus ar muitinės iniciatyva kitaip surinkus pakankamai įrodymų, kad importuotas, 42 procedūrai deklaruotas dyzelinas teisės aktų nustatyta tvarka buvo išgabentas kitų valstybių narių (ne importo deklaracijose nurodytiems) gavėjams.

2. Sprendime pažymima, kad Muitinės departamentas sutinka su ESTT sprendimo C-108/17 atsakymu į VAAT pateiktą antrąjį klausimą (dėl atitinkamų prekių išgabenimą grindžiančių dokumentų, tokių kaip, pavyzdžiui, elektroniniai administraciniai dokumentai, vertinimo), tačiau laikosi pozicijos, kad dokumentai privalo būti įforminti tinkamai ir juose turi atsispindėti visa būtina informacija. Kaip pažymėjo ir ESTT savo sprendime, jų įrodomąją galią turi įvertinti tiek kompetentingos valdžios institucijos, tiek prašymą prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (71 punktas), atsižvelgę ir įvertinę tai, ar šie įrodymai buvo pateikti importo metu (69 punktas) ir ar juose yra reikalinga informacija apie atitinkamus ūkio subjektus, t. y. siuntėją ir gavėją, siuntimo ir gavimo vietas, siunčiamas prekes, dėl šių prekių išrašytas sąskaitas faktūras ir šių prekių gabenimą (73 punktas). Kaip teisingai pažymėjo generalinis advokatas pranešimo 83 punkte, „importavimo metu importuotojas turi įrodyti, kad ketina įvykdyti materialines sąlygas teisei į tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą įgyti, nustatytas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje“ ir priminė (84 punktas), „kad reikia įrodyti, pirma, jog teisė kaip savininkui disponuoti preke yra perduota įgijėjui, antra, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę, ir, trečia, kad po šio išsiuntimo ar išgabenimo jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje“. Ne dėl teisės taikymo, o dėl įrodymų vertinimo yra nesutinkama su Pareiškėjos teiginiais, jog ji tinkamai įvykdė deklaruotas 4200 procedūros sąlygas. Pabrėžta, kad muitinio įforminimo metu minėti ESTT sprendime C-108/17 dokumentai muitinei pateikti negalėjo būti, nes pasikeitė deklaruoti ir pardavimo sąskaitose nurodyti (apie ką muitinė net nebuvo informuota) kitų valstybių narių gavėjai. Jie nebuvo pateikti ir iki tariamo išgabenimo. Teigiama, kad pagal Vilniaus TM patikrinimo ataskaitoje, Muitinės departamento bei Komisijos sprendimuose esančią informaciją darytina išvada, kad mokestinio patikrinimo metu pateiktųjų dokumentų turinys neduoda pagrindo įsitikinti, jog buvo įvykdytos minėtos materialinės sąlygos teisei į tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą įgyti, nustatytos PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje ir PVM įstatymo 35 straipsnyje. Muitinė minėtus dokumentus pripažino kaip galimus įrodymus ir juos nagrinėjo bei vertino. Tačiau išnagrinėjusi ir įvertinusi jų turinį, nerado duomenų, jog jais būtų galima pagrįsti

Pareiškėjos importuoto dyzelinio kuro disponavimo teisės PVM direktyvos ir nacionaliniais teisės aktais nustatytais sąlygomis perdavimą jos pateiktose pardavimo sąskaitose nurodytiems gavėjams. Abejotini ir nepagrindžiantys importuotų prekių tiekimo kitos valstybės narės PVM mokėtojui Pareiškėjos argumentai, grindžiami pirkimo ir pardavimo sutartimis (pasirašytais ne su visais pirkėjais) bei pirkimų užsakymais. Pareiškėja teigia, kad „visais atvejais pirkėjai užsakymus pateikdavo el. paštu, prekės buvo išgabėtos pirkėjų pateiktomis autocisternomis, visi pardavimo ir gabėimo dokumentai buvo perduoti pirkėjams el. paštu, vėliau persiunčiant dokumentų originalus paštu“ ir kad „toks užsakymas buvo laikomas tinkamu įgaliojimu vairuotojui paimti prekes pirkėjų vardu pagal minėtas pirkimo ir pardavimo sutartis“. Tačiau sutartyse (pavyzdžiui, 2011-01-03 pirkimo ir pardavimo sutartis Nr. P-11/01-1, pasirašyta su *TI Sp. z o. o.*, 2010-05-26 sutartis Nr. 01/05/2010 su *KI Sp. z o. o.*, 2011-07-19 Nr. 01/07/11 su *II Sp. z o. o.* ir t. t.) jokie įgaliojimai vairuotojui – vežėjo atstovui, neaptarti. Sutartyse (minėtų sutarčių 5.4 punktas) nurodyta, kad „prekė laikoma perduota Pirkėjui nuo to momento, kai Pirkėjas ar jo įgaliotas atstovas pasirašo atitinkamus prekės gabėimo dokumentus“, o 5.5 punkte įrašytas paties Pardavėjo įsipareigojimas „išrašyti ir kartu su kiekviena Prekės siunta pateikti krovinio gabėimo važtaraštį“. Prieštaraudama sutarties sąlygoms, skunduose Pareiškėja nurodė, kad ji pati prekių niekur nesiuntė, o „prekių siuntėju visais atvejais buvo AAPS, todėl atitinkamai, remiantis CMR konvencijos nuostatomis, Pareiškėja nedalyvavo CMR važtaraščių pildymo procese ir negali būti atsakinga už jų turinį, formalius trūkumus“. Akivaizdu, kad užsakyme ar gabėimo dokumente (CMR važtaraštyje) nurodyti vežimo paslaugas suteikiančios įmonės duomenys ar vairuotojo pavardė nereiškia, kad jiems yra suteiktos ir gabėamų prekių gavėjų atstovavimo teisės. Vadovaujantis CMR konvencijos nuostatomis, po prekių pakrovimo į transporto priemonės, disponavimo prekėmis teisė iš siuntėjo pereina vežėjų dispozicijon. CMR važtaraščio, pasirašyto siuntėjo ir gavėjo, įrodančio disponavimo kroviniu teisės (vienos iš pagrindinių tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM taikymo sąlygų) perėmimą iš siuntėjo (pagal CMR konvencijos 12 straipsnio 2 punktą), muitinei nepateikta. PVM direktyvos 40 straipsnis nustato, kad „prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabėimas jas įsigyjanti asmeniui“. Taigi, ar buvo gabėtos, jei buvo, kur baigėsi minėtų prekių gabėimas ir kam jos buvo perduotos (pripažinus, kad pati nesiuntė, o prekes siuntė ir CMR važtaraščius išrašė akciziniai sandėliai), neaišku. Pasak sprendimo, Pareiškėjos pateiktos neišsamios CMR važtaraščių kopijos negali būti vertinamos kaip tinkami įrodymai, patvirtinantys realų prekių išgabėimą ir jų perdavimą sąskaitose nurodytų gavėjų dispozicijon. Vilniaus TM patikrinimo metu nustatė (to neginčija ir Pareiškėja), kad CMR važtaraščiai yra arba visai nepasirašyti, arba pasirašyti ir patvirtinti AAPS spaudais, taigi nepasirašyti nei pirkėjo, nei jo įgalioto atstovo, pačios Pareiškėjos nepripažįstami įrodymais, patvirtinančiais importuotų prekių perdavimo kitų ES valstybių narių pirkėjų dispozicijon. Atkreiptas dėmesys į tai, jog ir ESTT sprendime C-108/17 (78 punktas) nurodė, kad CMR važtaraščiuose privalo būti nurodyta „be kita ko, išsiuntimo vieta, pirkėjas, gavimo vieta, ir transporto priemonės. Todėl jais galima įrodyti, kad aptariamoms prekėms buvo skirtos išsiųsti arba išgabėti į minėtą valstybę narę ir į juos gali būti atsižvelgta pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punktą, jeigu jie buvo pateikti importo momentu. Į juos taip pat galima atsižvelgti pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalį ir ypač jei, užbaigus siuntimą arba gabėimą, juose yra gavimo žyma“. Muitinės departamento nuomone, gavimo žymos nebuvimas, kai tiekiamos akcizais apmokestinamos prekės, suponuoja sąžiningam tiekėjui pareigą imtis papildomų veiksmų įsitikinti kontrahento sąžiningumu. Tiekėjo rūpestingumo aspektu akcizais apmokestinamų prekių tiekimo Bendrijos viduje atveju, labai svarbus vaidmuo ir tenka šias prekes lydintiems dokumentams, kurie yra vieni iš pagrindinių įrodymo šaltinių. Matydama netinkamai įformintus CMR važtaraščius ar kitus dokumentus, kurie pagal sudarytų tiekimo sutarčių sąlygas jai turėjo būti persiunčiami, būdama atidi ir rūpestinga, Pareiškėja turėjo išvelgti nesąžiningumo požymius ir pati imtis priemonių išsiaiškinti, ar nėra įtraukiama į sukčiavimą mokesčių srityje. Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų apdairumui ir rūpestingumui pagrįsti. Importuotų prekių išgabėimui ir tiekimui kitų valstybių narių PVM mokėtojams pagrįsti Pareiškėjos pateiktieji gabėimo

dokumentai su trūkumais nepatvirtina vienos iš esminių atleidimo nuo PVM sąlygų įvykdymo – prekių tiekimo sąskaitose nurodytiems gavėjams.

*Dėl pateiktų AIS dokumentų (e-AD ir e-ROR)*

Muitinė neteigia, kad jie yra nepriimtini įrodymai, nes ji juos vertino ir nagrinėjo, tačiau akcentuoja tai, kad juose taip pat nėra informacijos, pagrindžiančios Pareiškėjos importuotų prekių disponavimo teisės perleidimo jos pateiktose sąskaitose nurodytiems kitų valstybių narių gavėjams. Kaip nurodyta ESTT sprendimo C-108/17 73 punkte, „iš Direktyvos 2008/118 21 straipsnio 2 dalies ir Reglamento Nr. 684/2009 3 straipsnio kartu su šio reglamento I priede pateikta lentelė, matyti, kad e-AD dokumento projektą siuntėjas kompetentingoms siuntimo valstybės narės institucijoms pateikia ne anksčiau kaip likus 7 dienoms iki atitinkamų akcizais apmokestinamų prekių išsiuntimo dienos ir jame, be kita ko, nurodo informaciją apie atitinkamus ūkio subjektus, t. y. siuntėją ir gavėją, siuntimo ir gavimo vietas, siunčiamas prekes, dėl šių prekių išrašytas sąskaitas faktūras ir šių prekių gabenimą“. Pažymima, kad ginčo atveju muitinei pateiktos jų kopijos neduoda pagrindo įsitikinti Pareiškėjos sąžiningumu, apdairumu ir deramu rūpestingumu. Iš Pareiškėjos pateiktų minėtų dokumentų kopijų galima nustatyti, tik iš kokio akcizinio sandėlio Lietuvoje į kokią akcizinių sandėlių kitoje valstybėje narėje buvo išgabentas dyzelinis kuras, tačiau pagal pateiktus e-AD dokumentus neįmanoma nustatyti ne tik to, kam buvo tiekta prekės, tačiau ir kas jas tiekė. Šiuose dokumentuose nėra jokios informacijos, kad yra išgabentas importuotas dyzelinas, už kurį Lietuvoje nesumokėtas importo PVM, t. y. elektroninių gabenimo dokumentų neįmanoma susieti su konkrečiomis importo deklaracijomis. Pareiškėja pati pripažįsta, kad AIS dokumentai (e-AD) laikomi važtaraščiais, t. y. prekių judėjimo dokumentais, kurie tiesiogiai pagrindžia tiekiamos akcizais apmokestinamos prekės išgabavimo iš Lietuvos akcizinio sandėlio ir nugabenimo į kitos ES valstybės narės akcizinių sandėlių faktą. Tačiau akcizinių prekių sandėliai nėra PVM mokėtojai, jie neišsigijo iš Pareiškėjos dyzelinio kuro ir pagal tiekimo sąlygas jiems neatsirado prievolė sumokėti importo PVM kitoje valstybėje narėje. Atkreiptas dėmesys ir į tai, jog ESTT sprendime C-108/17 pritarė generalinio advokato išvadai (74 punktas), kad e-AD „dokumento projektas, jeigu tinkamai užpildytas ir pateiktas importo momentu, gali būti laikomas elementu, leidžiančiu įrodyti, kad minėtu momentu aptariama prekė buvo skirta išgabenti arba išsiųsti į kitą valstybę narę, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punktą“. Taigi, jis turi būti tinkamai užpildytas ir pateiktas importo momentu. E-ROR patvirtinimai, nurodyti sprendimo 77 punkte, „kadangi importo metu šių patvirtinimų nėra, jie negali įrodyti, kad minėtu momentu aptariamoms prekėms buvo skirtos išgabenti arba išsiųsti į kitą valstybę narę, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies b punktą. Tačiau į juos galima atsižvelgti, kai siekiama įrodyti, jog minėtos prekės buvo tikrai išsiųstos arba išgabentos, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalį“. Teigiama, kad Pareiškėja nei importo metu, nei pasikeitus importo deklaracijose nurodytiems gavėjams, nei mokestinio patikrinimo metu tinkamai įformintų AIS dokumentų su duomenimis, patvirtinančiais jos importuotų prekių disponavimo teisės perleidimą sąskaitose nurodytiems gavėjams, muitinei nepateikė.

*Dėl pirkimo pardavimo sutarčių (pasirašytų ne su visais pirkėjais) bei pirkimų užsakymų*

Muitinės departamentas nurodo, kad sutartyse (2011-01-03 pirkimo ir pardavimo sutartis Nr. P-11/01-1, pasirašyta su *TI Sp. z o. o.*, 2010-05-26 sutartis Nr. 01/05/2010 su *KI Sp. z o. o.*, 2011-07-19 Nr. 01/07/11 su *II Sp. z o. o.* ir t. t.) jokie įgaliojimai vairuotojui – vežėjo atstovui, neaptarti. Muitinės departamentas teigia, kad išsamiai disponavimo teisių perdavimo kiekvieno konkretaus pirkėjo atžvilgiu klausimą išanalizavo Komisija (sprendimo 17–22 psl., 26 psl. 4 pastraipa, 27 ir 28 psl.), padarydama pagrįstą ir teisėtą išvadą (sprendimo 28 psl. 2 pastraipa), kad „viena iš prekių tiekimo Bendrijos viduje sąlygų yra realus prekių tiekimas kitos valstybės narės PVM mokėtojui“, kuri realiai nėra įvykdyta. Perdavus prekes vežėjui, jis tampa atsakingu už tinkamą vežimo sąlygų įvykdymą, prekių pristatymą į užsakovo nurodytą vietą. Todėl šių veiksmų atlikimas, net ir vykdant pirkėjo nurodymą (iš byloje pateiktų dokumentų to nustatyti neįmanoma, nes dalyje atvejų užsakymus teikė tretieji asmenys, dalyje

susirašinėjimų, nors ir nurodyti įmonių rekvizitai, tačiau jų vardu veikiantys asmenys nenurodyti), negali būti pripažintas pakankamu disponavimo teisės perdavimo pripažinimo įrodymu kitos valstybės narės PVM mokėtojams, atsižvelgiant ir į tai, kad tokių aplinkybių nepatvirtina ir kita byloje surinkta informacija, o taip pat ir užsienio mokesčių administratorių pateikta informacija. Kaip minėta, pateiktuose e-AD ir CMR važtaraščiuose prekių gavimas yra patvirtintas valstybių narių AAPS spaudais, atstovų parašais arba visai nepatvirtinti, tačiau ir šie duomenys nepatvirtina Pareiškėjos disponavimo importuotu dyzeliniu kuru teisės perdavimo kitos valstybės narės PVM mokėtojams, nes prekių gabenimo dokumentuose nėra nei pardavėjo, nei kontrahentų patvirtinimų, tokių duomenų nėra ir kitoje bylos medžiagoje. Muitinės departamentas sprendime pritarė Komisijos sprendimo nuostatoms, jog „įvertinus Bendrovės kontrahentų veiklą apibūdinančias aplinkybes, nesant įrodymų, patvirtinančių realų prekių disponavimo teisės perdavimą šiems PVM mokėtojams, konstatuotina, jog šių ūkio subjektų vardu įforminti užsakymai, dokumentai, pasinaudojant šiuos mokėtojus identifikuojančiais duomenimis arba teikiami trečiųjų asmenų, negali būti pripažinti disponavimo teisės perdavimo šiems asmenims įrodymais, todėl laikytina, jog deklaruoto kuro tiekimas pagal PVM direktyvos nuostatas kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui nėra įvykęs“. Laikomasi pozicijos, kad būdama atidi ir rūpestinga bei žinodama jai tenkančią prievolę turėti įrodymus, pagrindžiančius deklaruotos 4200 procedūros sąlygų tinkamą įvykdymą, iš kontrahentų gavusi netinkamai įformintus CMR važtaraščius ar kitus dokumentus, kurie pagal sudarytų tiekimo sutarčių sąlygas jai turėjo būti persiunčiami, Pareiškėja turėjo išvelgti nesąžiningumo požymius ir imtis priemonių tam užkirsti kelią, išsiaiškinti, ar nėra įtraukiama į sukčiavimą mokesčių srityje.

Muitinės departamentas laikosi pozicijos, kad pateiktų įrodymų visuma nepagrindžia, jog importuotoja (Pareiškėja) tinkamai įvykdė deklaruotos 4200 muitinės procedūros ir, atitinkamai, teisės aktais siuntėjui nustatytas sąlygas ir tai duoda pagrindą abejoti jos sąžiningumu ir rūpestingumu, o ne įgijėjų, kurių tapatybės neįmanoma nustatyti, sukčiavimu.

*Dėl tiesioginio bendradarbiavimo su savo kontrahentais elektroninėmis ryšio priemonėmis (toliau e-paštu), jiems pasirašytų sutarčių pagrindu pateikiant užsakymus ar kitus dokumentus, kuriuose nurodomi vairuotojų, transporto priemonių duomenys, užsakomo kuro kiekiai ir kiti duomenys, remdamasi kuriais Pareiškėja nurodydavo akciziniams sandėliams atkrauti kurą į šiuose pranešimuose nurodytus automobilius*

Pažymima, kad pateiktu susirašinėjimu neįmanoma pagrįsti Vilniaus TM patikrinimo metu Pareiškėjos pateiktomis prekių pardavimo sąskaitomis faktūromis bei Pareiškėjos su kontrahentais pasirašytomis sutartimis įformintų sandorių realizavimo (importuotų prekių tiekimo ir išgabenimo PVM direktyvos ir PVM įstatymo 35 straipsnio nustatytomis sąlygomis). Teigiama, kad išnagrinėjus Pareiškėjos pateiktus elektroninius susirašinėjimus, nustatyta, kad dalyje yra nurodomi kontrahentų el. pašto duomenys, tačiau žinutes siunčia kiti asmenys (pavyzdžiui, VI), kitais atvejais susirašinėjimas vyksta iš pašto dėžučių su užsienio įmonės pavadinimu, dar kitais atvejais žinutėse nurodomi kontrahentų duomenys, tačiau užsakymus teikia tretieji asmenys (TI), kai kuriuose užsakymuose pateikiami tik automobilių ir vairuotojų duomenys, tačiau kokiu būdu buvo tariamasi dėl atkrovimo ir kitų sąlygų (kiekio, kitų aplinkybių), neaišku ir t. t. Muitinės departamentas nurodo, kad Pareiškėjos pateikto elektroninio susirašinėjimo analizė pateikta Komisijos sprendimo 27–28 puslapiuose, padarant pagrįstą ir teisingą išvadą, kad, „įvertinus Bendrovės kontrahentų veiklą apibūdinančias aplinkybes, nesant įrodymų, patvirtinančių realų prekių disponavimo teisės perdavimą šiems PVM mokėtojams, konstatuotina, jog šių ūkio subjektų vardu įforminti užsakymai, dokumentai, teikiami pasinaudojant šiuos mokėtojus identifikuojančiais duomenimis arba teikiami kitų asmenų, negali būti pripažinti disponavimo teisės perdavimo šiems asmenims įrodymais, todėl laikytina, jog deklaruotas tiekimas pagal PVM direktyvos nuostatas kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui nėra įvykęs, todėl Pareiškėjos pateikti dokumentai nepatvirtina, jog teisė disponuoti ginčo prekėmis buvo perduota būtent Lenkijos įmonei „PI“, II, TI, Slovakijos įmonei VI ir Vengrijos įmonei UI“. Atidžiam, rūpestingam ir sąžiningam tiekėjui, realizuojančiam tiekimo sandorį, pačiam tenka pareiga išsiaiškinti, su kuo bendrauja.

Muitinės departamentas nurodo, kad Taisyklių 12 punktą nustato, kad teritorinė muitinė, nustačiusi, kad neįvykdyta bent viena iš Taisyklių 4 punkte nurodytų sąlygų arba minėtos sąlygos įvykdytos dėl dalies importuotų prekių, arba gavusi iš AVMI teikimą, išieško mokesstinę nepriemoką. Kaip nurodyta ESTT 2017-06-14 sprendime Nr. C-26/16 (62 punktą) „pardavėjas turi įrodyti, jog tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygos, įskaitant valstybių narių nustatytas siekiant užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių sukčiavimams ir vengimo juos mokėti ar piktnaudžiavimo atvejams, yra įvykdytos“. Atkreiptas dėmesys į tai, jog generalinis advokatas ESTT byloje C-26/16 nurodė, jog „pardavėjas negali pasikliauti tik įgijėjo ketinimu išgabenti prekę į kitą valstybę narę jos galutinio naudojimo tikslais“, tačiau „turi įsitikinti, kad įgijėjo išreikštas ketinimas yra pagrįstas objektyviais įrodymais“. Taigi, pasak Muitinės departamento, *Pareiškėjai tenka prievolė įrodyti rūpestingumą*, reikalingą, kad įsitikintų, jog jos sudaromas sandoris nelems jos pačios dalyvavimo sukčiavime mokesčių srityje.

Pagal jurisprudenciją būtent ūkio subjektas, siekiantis neapmokestinimo PVM, turi įrodyti, kad įvykdytos visos materialinės šio neapmokestinimo sąlygos. Šiuo atveju Pareiškėja pateiktas įrodymais nepagrindė, kad sąskaitose faktūrose nurodyti pirkėjai ir buvo tikrieji prekių, skirtų suvartoti kitose valstybėse narėse, įgijėjai. Todėl nėra pagrindo teigti, jog įgijėjai elgėsi nesąžiningai ar sukčiavo. Tiekėjui tenkančios įrodinėjimo naštos aspektu Pareiškėja nepateikė įrodymų, kur baigėsi ginčo prekių tiekimas, kas ir kam jas realiai tiekė (ne fiziškai gabeno ir pristatė), nes nepateikta įrodymų apie įgaliojimų suteikimą kam nors veikti tiekėjo ar gavėjo vardu. Pasisakant dėl LVAT 2020-01-13 nutarties adm. byloje Nr. eA-2911-662/2019 ir 2019-12-18 nutarties adm. byloje Nr. A-276-602/2019 teiginių, paremtų ESTT praktika (2017-05-18 byla *Litdana*, C-624/15), kad nenustačius kitos valstybės narės gavėjo – apmokestinamojo asmens, nėra ir apmokestinamojo sandorio visumoje, pažymėtina, jog šio ginčo atveju kalbama ne apie tiekimo PVM, o apie importo PVM, t. y. importo mokesstinės prievolės atsiradimą importuotojui, įvežusiam iš trečiųjų šalių importo mokesčiais apmokestinamas prekes, neįrodžius, kad ši mokesstinė prievolė perkelta įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka kitos valstybės narės PVM mokėtojui – galutiniam vartotojui.

Pažymėta, kad šiame ginče Vilniaus TM surašyta patikrinimo ataskaita atsisakė taikyti neapmokestinimą importo PVM Pareiškėjos importuotoms prekėms ne todėl, kad *nebuvo tenkinamos „vėlesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygos“ dėl įgijėjo sukčiavimo, kuriame, galima manyti, dalyvavo importuotojas*, tačiau todėl, kad *Pareiškėja, pati nebūdama sąžininga ir rūpestinga, nepateikė įrodymų muitinei, atitinkančių PVM direktyvos 138 straipsnyje, PVM įstatymo 35 straipsnyje ir minėtose Taisyklėse nustatytas importuotų prekių neapmokestinimo PVM sąlygas*. Kaip nurodyta generalinio advokato išvadoje ESTT byloje C-108/17, „pagal suformuotą jurisprudenciją prekių tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM tik tuo atveju, jeigu įvykdytos trys sąlygos, t. y. jei, pirma, teisė kaip savininkui disponuoti preke yra perduota įgijėjui, antra, tiekėjas įrodo, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir, trečia, po šio išsiuntimo ar išgabenimo jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje“ ir akcentuota, kad „šios trys sąlygos – tai materialiniai reikalavimai, kurie turi būti įvykdyti tam, kad tiekėjui galėtų būti taikomas tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį“ (52 ir 53 punktai), o „įrodyti, kad ketina įvykdyti materialines sąlygas teisei į tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą įgyti, nustatytas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje“ importuotojas privalo importavimo metu (83 punktą). Prievolė pateikti įrodymus importo metu (t. y. pasinaudojimo lengvata momentu) nurodyta ir ESTT sprendimo C-108/17 64 ir 74 punktuose. Šio ginčo byloje esantys Pareiškėjos pateikti *dokumentai patvirtina tik ginčo prekių išgabenimo iš Lietuvos faktą*, tačiau jie neįrodo, kad yra įvykęs realus ginčo prekių nuosavybės teisės perdavimas Lenkijos, Slovakijos ir Vengrijos bendrovėms (ar kitiems Pareiškėjos deklaruotiems gavėjams) ir PVM sumokėjimas minėtose ES valstybėse“. Pasak Muitinės departamento pozicijos, teismas pritarė išvadai, jog Pareiškėja neįvykdė vienos iš trijų importuotų prekių Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM privalomų sąlygų, nepateikė įrodymų, kad įvykdytas importuotų prekių tiekimas sąskaitose nurodytiems gavėjams, t. y., kad teisė kaip

savininkui disponuoti preke yra perduota įgijėjui. Kaip pažymėjo ir generalinis advokatas minėtoje išvadoje, „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas įgijėjui yra būtina kiekvieno prekių tiekimo sąlyga“ (92 punktus).

Muitinės departamentas sprendime aptaria ESTT suformuotą praktiką bylose dėl sąlygų, kurioms esant prekių tiekimas Bendrijos viduje Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmosios pastraipos prasme atleidžiamas nuo mokesčio bei dėl įrodymų, kuriuos mokesčių mokėtojas turi pateikti, norėdamas pasinaudoti atleidimu nuo PVM (ESTT 2007-09-27 sprendimas *Twoh* byloje Nr. C-184/08, 2012-09-06 sprendimas *Mecsek-Gabona* byloje Nr. C-273/11, 2014-12-18 sprendimas sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13). Tvirtina, jog šiame ginče pateiktų įrodymų visuma duoda pagrindą abejoti ne pirkėjo sukčiavimu, apie kurį tiekėjas nežinojo ir negalėjo žinoti, o paties tiekėjo (Pareiškėjos) nerūpestingumu ar nesažiningumu, nes jos pateiktų dokumentų visuma net neduoda galimybės įsitikinti tikrojo prekių įgijėjo tapatybe.

Pasak Muitinės departamento, tokios pat pozicijos apie objektyvių lengvatos taikymo sąlygų įvykdymo pagrindimą, laikosi ir LVAT, 2019-12-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-276-602/2019 bei 2016-04-04 nutartyje Nr. A-567-442/2016 pasisakęs, jog „LVAT jurisprudencijoje nurodoma, kad pareiga įrodyti, jog prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, tenka mokesčių mokėtojui“, o mokesčių administratoriui kilus abejonių dėl pateiktų įrodymų teisingumo, jis, savo ruožtu, gali rinkti papildomus duomenis, kurie galėtų paneigti mokesčių mokėtojo pateiktus įrodymus. Taip pat LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtojas, siekdamas įrodyti, ar prekės tikrai yra išvežamos iš šalies teritorijos, paprastai turėtų pateikti įrodymus, pradedant nuo dokumentų, susijusių su išvežimo procedūra, baigiant patvirtinimu iš prekių gavėjo (tai gali būti prekių gabenimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabentos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabeno prekes, identifikaciniai duomenys ir pan., 2010-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1054/2010, 2010-01-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-250/2010, 2012-09-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1890/2012)“. Todėl, Muitinės departamento nuomone, Pareiškėja, neprieštaraudama minėtoms Komisijos bei VAAAT išvadoms, kad *jos pateikti įrodymai nepatvirtina, kad yra įvykęs realus ginčo prekių nuosavybės teisės perdavimas* pardavimo sąskaitose nurodytiems Lenkijos, Slovakijos ir Vengrijos ar kitiems bendrovės nurodytiems gavėjams, t. y., kad nėra *įvykdytas importuotų prekių tiekimas kitų valstybių narių PVM mokėtojams* (vienos iš PVM direktyvos ir PVM įstatymo 35 straipsnio nustatytų esminių sąlygų (materialinių teisės normų) teisei į importuotų prekių neapmokestinimą importo PVM), nepagrįstai akcentuoja bendrovės sąžiningumą ir rūpestingumą, savo teiginių nepagrįsdama jokiais konkrečiais įrodymais.

Muitinės departamento nuomone, Vilniaus TM 2015-11-25 patikrinimo ataskaita Nr. 5VM320119M surašyta tinkamai išnagrinėjus ir įvertinus mokesčio patikrinimo metu surinktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, teisingai pritaikius ginčui aktualius teisės aktus bei teismų praktiką, dėl ko esminių pastabų neturėjo nei Komisija, nei ši ginčą nagrinėję teismai, yra pagrįsta ir teisėta, todėl tenkinti Pareiškėjos skundą ją panaikinti, nėra pagrindo.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Pareiškėjos skundas tenkintinas, Muitinės departamento sprendimas naikintinas. Ginčas tarp šalių vyksta dėl Muitinės departamento sprendimo, kuriuo konstatuota, jog Pareiškėja nepagrįstai pasinaudojo importo PVM lengvata, nustatyta PVM įstatymo 35 straipsnio 1 dalyje, nes nebuvo pateikti pakankami įrodymai, jog buvo įvykdytos PVM įstatymo 35 straipsnio 1 dalyje ir Taisyklių 4 punkte nurodytos sąlygos. Muitinės departamentas, vykdydamas Komisijos, taip pat teismų sprendimus (kuriais Komisijos 2016-06-01 sprendimas Nr. S-114 (7-47/2016) paliktas nepakeistu) papildomai įvertino Pareiškėjos sudarytus kuro tiekimo sandorius sąžiningumo aspektu, konstatuodamas, jog byloje surinkti įrodymai neduoda pagrindo teigti, kad Pareiškėjos pateikti duomenys ir įrodymai patvirtina Pareiškėjos tinkamą deklaruotas minėtose

importo deklaracijose 4200 muitinės procedūros (atitinkamai ir PVM lengvatos) teisės aktais nustatytų sąlygų įvykdymą, o tuo pačiu ir jos sąžiningumą, apdairumą bei rūpestingumą. Iš aptarto Muitinės departamento sprendimo matyti, jog Muitinės departamentas pakartotinių kontrolės veiksmų neatliko, naujos informacijos ir duomenų nerinko, o atliko ankstesnės kontrolės metu surinktos informacijos vertinimą, padarydamas išvadas, jog Pareiškėjos nesąžiningumą rodo aplinkybės, kad:

1. Tik pirminio Vilniaus TM patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjos įformintose 209 importo deklaracijose 4200 muitinės procedūrai vietoje nurodytų deklaruotų 6 Lenkijos gavėjų šiomis deklaracijomis importuotam dyzeliniam kurui išrašytos 28 sąskaitos faktūros Lenkijos, Slovakijos, Vengrijos ir Čekijos gavėjams, tai yra Pareiškėja apie pasikeitusius prekės gavėjus muitinės neinformavo ir šiai institucijai informacijos neteikė. Tokiu būdu, pasak Muitinės departamento, sąmoningai buvo klaidinamas už importo mokesčių administravimą atsakingas mokesčių administratorius. Laikomasi pozicijos, kad norminiuose aktuose nustatytos pareigos nevykdymo ir su tuo galimai siejamų pasekmių nepaneigia Pareiškėjos pozicija, jog tikruosius (pasikeitusius) prekių gavėjus kitoje valstybėje narėje ji nurodydavo Inspekcijai teikiamose ataskaitose apie prekių tiekimą Bendrijos viduje, nes kiekvienas iš šių mokesčių administratorių administruoja jiems priskirtinas mokesčių administravimo sritis, o už importo PVM administravimą yra atsakingas Muitinės departamentas, kuriam ir privalo būti teikiama norminiuose aktuose numatyta informacija. Savo poziciją dėl šio formalaus pažeidimo galimos įtakos ir Pareiškėjos nesąžiningumo Muitinės departamentas grindė ESTT byloje Nr. C-108/17 pateikto generalinio advokato išvados nuostatomis (sprendime nurodomi konkretūs punktai);

2. Ginčo tiekimo atvejais buvo nustatyti CMR važtaraščių trūkumai, nes byloje pateikti CMR važtaraščiai nepasirašyti PVM mokėtojų, kuriems buvo deklaruotas prekių tiekimas, tai yra prekių gavimas 24 langelyje arba buvo patvirtintas akcizinių sandėlių atstovų, ar tokio patvirtinimo nėra. Todėl minėtuose dokumentuose nesanti Pareiškėjo kontrahentų prekių gavimo žyma turėjo būti „indikatoriumi“ Pareiškėjai imtis papildomų veiksmų įsitikinti kontrahentų sąžiningumu ir tuo, ar Pareiškėja nedalyvauja į PVM sukčiavimą įtrauktuose sandoriuose. Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų savo apdairumui ir rūpestingumui pagrįsti. Pasak sprendimo, kiti Pareiškėjos nurodomi dokumentai (e-AD ir E-ROR) nesudaro pagrindo įsitikinti Pareiškėjos sąžiningumu, apdairumu ir deramu rūpestingumu, nes iš pateiktų dokumentų kopijų tik galima nustatyti iš kokio Lietuvos akcizinio sandėlio ir į kokį kitos valstybės narės akcizinį sandėlį prekės buvo gabentos. Taip pat, pasak Muitinės departamento sprendimo, Pareiškėjos pasirinktas bendravimo su kontrahentais būdas nesudarė jai galimybių įsitikinti su kuo buvo realiai bendrauta, nors atidžiam, rūpestingam ir sąžiningam tiekėjui tenka pareiga pačiam išsiaiškinti su kuo bendraujama realizuojant tiekimo sandorį.

Taip pat laikomasi pozicijos, jog importo PVM lengvata norinčiai pasinaudoti Pareiškėjai tenka pareiga ne tik įrodyti visas lengvatos taikymo sąlygas, bet ir rūpestingumą, reikalingą įsitikinti, kad sandoris nelems jos dalyvavimo sukčiavime mokesčių srityje. Pareiškėja neįrodė, kad PVM sąskaitose faktūrose nurodyti pirkėjai ir buvo tikrieji prekių, skirtų suvartoti kitose valstybėse narėse, įgijėjai, todėl ir nėra pagrindo teigti, kad įgijėjai elgėsi nesąžiningai ar sukčiavo, nes pati Pareiškėja nepateikė įrodymų, kur baigėsi ginčo prekių gabenimas. Taip pat Muitinės departamentas sprendime teigia, jog ginčo atveju priimtoje LVAT 2019-12-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-276-602/2019 kalbama apie tiekimo PVM, o ginčo byloje – apie importo PVM, tai yra mokesstinės prievolės atsiradimą importuotojui, įvežusiam iš trečiųjų šalių importo mokesčiais apmokestinamas prekes, neįrodžius, kad ši mokesstinė prievolė perkelta kitos valstybės narės PVM mokėtojui. Daroma išvada, kad pati Pareiškėja nebuvo sąžininga ir rūpestinga, nes nepateikė įrodymų, nustatytų PVM įstatymo 35 straipsnyje ir Taisyklėse,

Pareiškėja nesutinka su Muitinės departamento sprendimu, skunde išdėstydamą konkrečius nesutikimo su Muitinės departamento sprendimu motyvus. Komisija, atsižvelgdama į tai, jog ankstesnio Pareiškėjos ginčo nagrinėjimo metu (Komisijos 2016-06-01 sprendimas Nr. S-114 (7-47/2016), minėto sprendimo medžiaga yra prijungta ir prie ginčo bylos) buvo detalčiai aptartos ir išanalizuotos faktinės, su Pareiškėjos apmokestinimu susijusios aplinkybės, šalis šiame



ginče dėl jų motyvų nepateikė, iš naujo faktinių su bylos apmokestinimu susijusių aplinkybių detalčiai nebekartoja. Papildomai šiuo aspektu pažymėtina tik tai, jog nuo 2010-04-01 iki 2012-12-31 Pareiškėja iš Baltarusijos importavo kurą ir 306 EID įformino 4200 muitinės procedūros taikymą, importuotas kuras pagal sudarytas su akcizais apmokestinamų prekių sandėliais sutartis buvo gabenamas į UAB „X1“, UAB „L1“ ir UAB „E1“ sandėlius. Nors buvo laikytasi pozicijos, kad norminiai aktai, reglamentuojantys ginčo procedūros taikymą ir sąlygas atleisti mokesčių mokėtoją nuo importo PVM mokėjimo, numato, jog importo metu turi būti nurodytas Bendrijos valstybės PVM mokėtojo, kuriam prekės bus tiekiamos, kodas, o Pareiškėja šias pareigas vykdė netinkamai, teikdama neteisingą informaciją apie galutinį prekių gavėją valstybėje narėje, tačiau Vilniaus TM Pareiškėjai importo PVM apskaičiavo tik dėl dalies importuotų prekių, kurias pagal pateiktus dokumentus Pareiškėja nurodo tiekusi: Lenkijos įmonėms *TI Sp. z o. o*, *KI Sp. z o. o*, *II Sp. z o. o*, *WI Sp. z o. o*, Slovakijos įmonei *VI S. R. O*, Vengrijos įmonei *UI* (tai yra tais atvejais, kai nebuvo patvirtintas prekių gavimas ir gauta informacija, jog Pareiškėjos kontrahentai sukčiavo PVM). Kitoje dalyje Vilniaus TM, įvertinusi aplinkybes, jog užsienio mokesčių administratoriai patvirtino prekių gavimą, vadovaudamasi turinio viršenybės prieš formą principu, importo PVM Pareiškėjai neapskaičiavo. Kadangi Pareiškėja yra išdėsčiusi konkrečius nesutikimo su Muitinės departamento sprendimu motyvus, todėl Komisija dėl Muitinės departamento sprendimo pagrįstumo pasisakys, atsižvelgiant į nurodytus motyvus:

*Dėl sąžiningumo pagal ESTT ir LVAT praktiką*

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 gražinimą, taip pat ir būti atleistam nuo importo PVM mokėjimo), 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 (pavyzdžiui, ESTT 2014-12-18 sprendimas sujungtose bylose C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, 43-44, 46, 48, 62 p.). Kitu atveju šio principo taikymas susijęs su tuo, kad mokesčių 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 ir kituose norminiuose aktuose. Sąžiningumo doktrina yra plėtojama ESTT praktikoje, jos nuostatas nacionalinėje teisėje aiškina ir taiko konkrečiose bylose LVAT. Taigi laikomasi nuoseklios pozicijos, kad jeigu nacionalinis teismas priėtų išvados, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jis turėtų atsisakyti jam suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (minėto sprendimo *Mecsek-Gabona Kft* 50 ir 54 punktai; 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). 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. 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 teisėtumu* (ten pat, 47 p.). Sąžiningumo koncepcija yra plėtojama ir kitose bylose, pavyzdžiui, ESTT 2017-05-08 sprendime byloje C-624/15). Pagal LVAT suformuotas mokesčių mokėtojo sąžiningumo (nesąžiningumo) įrodinėjimo taisykles, dėl šių aplinkybių yra spėjama konkrečiu atveju, atsižvelgiant į konkrečioje byloje nustatytas faktines aplinkybes (LVAT 2019-12-18 nutarties adm. byloje Nr. A-276-602/2019, 68 punktą, tokios pat pozicijos laikytasi ir LVAT 2017-11-22 nutartyje adm. byloje Nr. A-516-602/2017). Tokiomis aplinkybėmis gali būti objektyvūs duomenys, pagrindžiantys asmens, siekiančio pasinaudoti PVM teisėmis, santykius, ryšius su kontrahentais (jų akcininkais, darbuotojais, kitais asmenimis, kurie dalyvauja PVM sukčiavimo sandoriuose, arba, kai yra požymių, leidžiančių įtarti, jog yra pažeidimų ar sukčiavama, dėl kurių apdairus ūkio subjektas atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes gali būti įpareigotas pasidomėti kontrahentu ir įsitikinti jo patikimumu). Pagrįsti šias aplinkybes turi mokesčių administratorius ir aplinkybės, dėl kurių egzistavimo mokesčių mokėtojas gali būti įpareigotas pasidomėti kontrahentu turi egzistuoti sandorių sudarymo ir ūkinių operacijų vykdymo metu. Paminėtina ir tai, jog mokesčių mokėtojas negali būti įpareigotas atlikti patikrinimų, kurių atlikimo funkcijos priskiriamos mokesčių administratoriui ar kitoms teisėsaugos institucijoms. Taigi, atsižvelgiant į aptartas nuostatas, taip pat į tai, jog LVAT pateikti išaiškinimai tapačių faktinių aplinkybių bylose laikytini taikytiniais teisės šaltiniais, o LVAT ginčo byloje priimtoje 2020-01-13 nutartyje adm. byloje Nr. eA-2911-662/2019 yra nurodęs, kad tokiomis faktinėmis aplinkybėmis, kokios yra ginčo byloje, nepakanka vien tik konstatuoti, kad neįvyko realus importuotų prekių perdavimas (tiekinimas) kontrahentams (įgijėjams kitoje ES valstybėje narėje), o būtina įvertinti importuotojo veiksmus sąžiningumo aspektu. Ginčo byloje LVAT priimtoje nutartyje nurodė *konkrečiai* remtis LVAT 2019-12-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-276-602/2019 suformuotomis sąžiningumo įrodinėjimo taisyklėmis ir atitinkamais sąžiningumo kriterijais. Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, ginčo byloje spėjama, ar mokesčių administratorius, remdamasis Muitinės departamento sprendime nurodytais kriterijais, turėjo pakankamą pagrindą pripažinti, jog Pareiškėjos elgesys sandoriuose su ginčo kontrahentais neatitiko sąžiningumo kriterijaus.

*Dėl EID nurodytų subjektų, kuriems ketinta tiekti į Lietuvos Respubliką importuotas prekes*

Pasisakant šiuo skundo aspektu, pažymėtina, kad savo poziciją dėl šių aplinkybių įtakos Pareiškėjos apmokestinimui Komisija yra išdėčiusi savo 2016-06-01 sprendime Nr. S-114 (7-41/2016). Komisijos vertinimu, nuo 2011 m. sausio 1 d. pagal PVM direktyvos 143 straipsnio nuostatas tapo privaloma importo valstybės narės kompetentingoms institucijoms pateikti prekes įsigyjancio 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, o 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. Buvo prieita išvados, jog reikalavimas nurodyti PVM kodą nėra *atskirai* įvardytas kaip papildoma atleidimo nuo importo PVM sąlyga Taisyklėse, tik Taisyklių 7.2 punkte (taikomame nuo 2011-01-01) tarp dokumentų, kuriuos reikia pateikti mokesčių administratoriui, yra nurodoma pateikti dokumentus, kuriuose nurodytas pirkėjo – kitos valstybės narės PVM mokėtojo pavadinimas, adresas, kodas. Tačiau pareiga nurodyti šią informaciją buvo numatyta BAD pildymo instrukcijos 27.49.1.7 papunktyje (reikalavimas įtvirtintas nuo 2004-10-01, įforminant 4200 procedūros vykdymą, galiojo visų Pareiškėjos sandorių metu). Komisijos nuomone, įvertinus aptartas PVM direktyvos nuostatas dėl Bendrijos lygiu nustatytų minimalių reikalavimų atleidimui nuo importo PVM, valstybių narių diskrecijos teisę apsispręsti dėl atleidimo sąlygų, buvo padaryta išvada, jog, remiantis bendrųjų atleidimo nuo PVM sąlygų turiniu, šis reikalavimas vertintinas kaip vienas iš tiekimo, taikant 0 proc. PVM tarifą, elementų, įgyvendinamas 4200 muitinės procedūros (kuria pasinaudodamas mokėtojas gali būti atleistas nuo importo PVM mokėjimo) metu. Nuo 2011-01-01 reikalavimas pateikti tokią informaciją įrodančius dokumentus buvo nustatytas ir Taisyklių 7.2 punkte. Todėl ginčo muitinės

procedūros įforminimo metu, siekiant tinkamo šios procedūros realizavimo ir taikytino atleidimo nuo PVM, informacija apie paskirties valstybės mokesčių mokėtoją turi būti atskleista mokesčių administratoriui pateiktoje importuotojo deklaracijoje, tai yra žinoma prekių importo metu (kada mokesčių mokėtojas ir naudojasi atleidimu), nepriklausomai nuo to, jog vėlesnių procedūrų metu mokesčių mokėtojas Valstybinei mokesčių inspekcijai teikia kitas ataskaitas, susijusias su tiekimais Bendrijos viduje. Tačiau nepaisant aptartų nuostatų, atsižvelgiant į nustatytas aplinkybes, jog, nors ir nustačius šių nuostatų pažeidimus, tačiau gavus įrodymus, pagrindžiančius realiai įvykusį prekių tiekimą Bendrijos viduje kitam prekių gavėjui, nesant jokios informacijos apie Pareiškėjos kontrahentų sukčiavimo veiksmus, muitinė Pareiškėjai neskaičiavo importo PVM bei tai, jog pagal LVAT 2017-10-04 sprendime adm. byloje A-151-556/2017 (taip pat ESTT 2017-07-13 byloje Nr. C-151/16) suformuotus išaiškinimus, kad pagal esmines lengvatos taikymo sąlygas mokesčių mokėtojui negali būti apribota teisė pasinaudoti mokesčine lengvata dėl formaliųjų reikalavimų nesilaikymo, nurodyto reikalavimo nesilaikymas negali būti kriterijumi apribojančiu teisę pasinaudoti atleidimu nuo importo PVM ar pačiu savaine apibrėžiančiu Pareiškėjos nesąžiningumą. Ginčo byloje norminiuose aktuose nurodytų formaliųjų reikalavimų EID nurodyti informaciją apie prekių gavėjus, kuriems bus tiekiamos importuotos prekės, o keičiantis prekių gavėjui, ją tikslinti, taip pat atsižvelgiant į tai, jog formaliųjų reikalavimų nesilaikymas nebuvo kliūtimi pasinaudoti mokesčine lengvata tais atvejais, kai buvo gauti duomenys, kad, nepaisant numatytos pareigos neįvykdymo, esminės tiekimo į kitą Bendrijos šalį sąlygos yra įgyvendintos, šių veiksmų neatlikimas negali būti pripažintas sąmoningu mokesčių administratoriaus klaidinimu, ar siekiu nuslėpti reikšmingą informaciją nuo mokesčių administratoriaus. Todėl, atsižvelgiant į tai, jog atliekant paskesnius veiksmus, buvo teikiama patikslinta informacija, susijusi su prekių tiekimu Bendrijos viduje, aptartos aplinkybės nesudaro pagrindo nurodytų pažeidimų pripažinti pagrindžiančiais Pareiškėjos nesąžiningumą.

*Dėl CMR važtaraščių trūkumų, kituose dokumentuose esančios informacijos pakankamumo, Pareiškėjos pasirinktos bendradarbiavimo su kontrahentais formos*

Pasisakant dėl šių Muitinės departamento sprendimo argumentų, paminėtina, kad priimtame sprendime Muitinės departamentas CMR važtaraščių trūkumus laikė vienu iš požymių, jog buvo sukčiauta PVM, kas, Muitinės departamento nuomone, įpareigojo Pareiškėją pasidomėti kontrahentais. Pareiškėja laikosi pozicijos, kad pagal tarp sandorių šalių nustatytas bendradarbiavimo sąlygas, ji prekių disponavimo teisę perduodavo savo kontrahentų įgaliotiems asmenims, vežėjų atstovams, kurių duomenys būdavo pateikiami elektroniniu būdu pateikiamuose individualiuose užsakymuose (Pareiškėjai pateiktose CMR kopijose yra vežėjų žymos, patvirtinimai, jog prekės jiems perduotos), tuo tarpu 24 langelio žyma, gabenant prekes EXW sąlygomis, yra svarbi įrodinėjant prekių išvežimą į kitą valstybę narę. Kaip jau ne kartą akcentuota LVAT praktikoje, sprendžiant konkrečioje byloje iškeltą klausimą dėl PVM teisėmis siekiančio pasinaudoti mokesčių mokėtojo sąžiningumo, turi būti vertinamos konkrečios aplinkybės, taip pat tai, ar jos atitiko įprastines komercines vykdytų sandorių sąlygas. Ginčo situacijoje nustatyta, jog prekių atkrovimas vyko iš Lietuvos Respublikos akcizinių sandėlių ir prekės buvo pakraunamos į Pareiškėjai jos kontrahentų nurodomų vežėjų transporto priemones (šią informaciją Pareiškėjai pateikiant elektroniniu būdu konkrečiu atveju), prekės buvo gabentos į kitose valstybėse narėse esančius akcizinius sandėlius. Pasisakant šių aplinkybių kontekste, pirmiausia dėl to, koku būdu vyko bendravimas tarp Pareiškėjos ir jos kontrahentų (šią aplinkybę Muitinės departamentas akcentuoja kaip reikšmingą, nes, pasak sprendimo, pasirinktas šalių bendravimo būdas neleido Pareiškėjai išsiaiškinti tikrųjų sandoryje dalyvavusių asmenų, nors ji tokią pareigą turėjo), pažymėtina, kad LVAT 2019-12-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-276-602/2019 (81 punkte, remdamasis ESTT sprendimo nuostatomis Pareiškėjos ESTT byloje) yra nurodęs, kad toks sandorių šalių bendradarbiavimo būdas, kai bendraujama elektroninėmis priemonėmis, neleidžia daryti išvados dėl mokėtojo nesąžiningumo arba preziumuoti, kad šis tiekėjas žinojo, arba turėjo žinoti apie savo dalyvavimą sukčiaujant mokesčių srityje. Teismo vertinimu, bendravimas iš bendros juridinio asmens pašto dėžutės siunčiant informaciją, neįvardijant konkretaus prekių gavėjo darbuotojo asmens, nėra neįprastas. Taigi atsižvelgiant į tai, jog teismų praktikoje

laikomasi nuoseklios pozicijos, jog mokesčių mokėtojas negali būti įpareigojamas atlikti tyrimus, kurie jam nepriklauso, vertinant Muitinės departamento nurodomas aplinkybes teismų praktikos kontekste, darytina išvada, jog jos nesudaro pagrindo konstatuoti Pareiškėjos nesąžiningumą. Pasisakant dėl Pareiškėjos vykdyto veiklos modelio ir su tuo susijusių aplinkybių dėl CMR važtraščių trūkumų, kaip ir kitų Pareiškėjos pateiktų dokumentų reikšmės, vėlgi vertinant šias aplinkybes tiek bendrame visos teismų praktikos, tiek LVAT 2019-12-18 nutarties adm. byloje Nr. A-276-602/2019 (kuria ir buvo nurodyta vadovautis) kontekste, jos negali būti pripažintos išskirtinėmis, dėl kurių Pareiškėja turėjo imtis papildomų priemonių, įtardama galimai neteisėtus savo kontrahentų veiksmus. Nepaisant to, jog CMR 24 langelyje nėra prekių gavėjų patvirtintų prekių gavimo žymų, aplinkybes, jog atkrautos ir pagal Pareiškėjai pateiktą informaciją įgijėjų vardu veikusiems vežėjams perduotos prekės buvo išgabentos į kitas valstybes nares (paminėtina, kad ginčo dėl šių aplinkybių tarp šalių byloje nevyksta), į tose valstybėse narėse veikusius akcizinius sandėlius, Pareiškėja turėjo galimybę nustatyti pagal kitus byloje surinktus duomenis. Pažymėtina ir tai, jog Muitinės departamentas, akcentuodamas šias aplinkybes, neįvardijo kokių nors išskirtinių, neįprastų tiekimo sąlygų, ar visi Pareiškėjos kuro tiekimai vyko būtent tokiu būdu nepasisakė, apsiribodamas tuo, jog pagal užsienio mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją Pareiškėjo kontrahentų veiksmai iš esmės atitiko PVM sukčiavimo požymius. Iš Muitinės departamento sprendimo turinio matyti, kad remiantis minėtais duomenimis ir buvo grindžiamos atitinkamos išvados, iš esmės paremtos ne Pareiškėjos, o jos kontrahentų veiklos vertinimu, tai siejant su dokumentų trūkumais ar pasirinktu bendravimo būdu, kuris neleido Pareiškėjai identifikuoti tikrųjų sandorių dalyvavusių ir kontrahentų vardu veikusių vienetų. Todėl, Komisijos vertinimu, aptartos aplinkybės įrodymų pakankamumo aspektu nesudaro pagrindo pripažinti, kad Pareiškėja žinojo, ar galėjo žinoti, jog ji yra įtraukta į su PVM sukčiavimu susijusius sandorius.

Pasisakant dėl kitų Muitinės departamento sprendime nurodomų aplinkybių, susijusių su tuo, jog disponavimo teisė perėjo ne nurodytiems prekių įgijėjams, o jų vardu veikusiems nenustatytiems asmenims, Komisija pažymi, kad dėl šių aplinkybių reikšmės yra pasisakyta tiek Pareiškėjos atžvilgiu priimtoje LVAT nutartyje, tiek LVAT nutartyje adm. byloje Nr. A-276-602/2019, ESTT praktikoje, darant išvadą, jog ši aplinkybė pati savaime nepaneigia mokesčių mokėtojo teisės pasinaudoti neapmokestinimu PVM, o yra pagindas vertinti mokesčių mokėtojo (Pareiškėjos) sąžiningumą. Todėl darytina išvada, jog Muitinės departamentas sprendime netinkamai aiškino aptartas nuostatas ir netinkamai jas taikė ginčo situacijoje.

Nors LVAT 2019-12-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-276-602/2019 nurodytos ir kitos aplinkybės, kurios galėtų būti vertinamos sprendžiant dėl mokesčių mokėtojo sąžiningumo ir nesąžiningumo, tačiau teismo nutartyje nurodytų kitų aplinkybių, Muitinės departamentas nevertino, dėl jų buvimo / nebuvimo ginčo byloje nepasisakė, todėl Komisija dėl jų galimos įtakos pasisakyti negali.

Tokiu būdu apibendrinant tai, kas išdėstyta ir įvertinus tai, kad Pareiškėja atliko veiksmus, susijusius su kontrahentų patikra (išsami informacija apie tai pateikta pirminio skundo nagrinėjimo metu bei Pareiškėjos skunde Komisijai), taip pat Muitinės departamento argumentus, kuriais jis grindė Pareiškėjos nesąžiningumą (paminėtina, kad vienu atveju Muitinės departamentas daro išvadas, kad Pareiškėja žinojo ar galėjo žinoti apie kontrahentų sukčiavimą PVM, kitoje sprendimo dalyje daro prielaidas, jog pati Pareiškėja galimai sukčiavo, sąmoningai klaidindama mokesčių administratorių), darytina išvada, jog Muitinės departamento sprendime nurodytos aplinkybės nepagrindžia, kad Pareiškėja žinojo ar galėjo žinoti apie savo kontrahentų sukčiavimą PVM ar pati sukčiavo PVM srityje, todėl Pareiškėjos skundas tenkintinas, o Muitinės departamento sprendimas naikintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Muitinės departamento 2020-03-13 sprendimą Nr. (4.14) 3B-1992.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 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, sprendami 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 narė, pavaduojanti Komisijos pirmininką

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius