



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

SPRENDIMAS

DĖL K. I. S. VE T. A. S1 FILIALO „K1“ 2015-11-04 SKUNDO

2016 m. sausio 8 d. Nr. S-9 (7-265/2015)

Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršeliienės
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant šalims

Jūratei Dalmantaitei
K. I. S. ve T. A. S1 filialo
„K1“ atstovui advokatui Andriui
Paulauskui
Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovui
nedalyvaujant

2015 m. gruodžio 15 d. posėdyje išnagrinėjusi K. I. S. VE T. A. S1 filialo „K1“ (toliau – Pareiškėjas) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-10-19 sprendimo Nr. 69-128, n u s t a t ė:

Inspekcija minėtu sprendimu patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2015-07-10 sprendimo Nr. (4.65)-FRO682-445 dėl 2015-05-27 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FRO682-390 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjui sumokėti 177521 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 75463 Eur PVM delspinigius ir 17752 Eur PVM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Vilniaus AVMI, atlikusi Pareiškėjo PVM už laikotarpį nuo 2009-12-01 iki 2009-12-31 ir pelno mokesčio (toliau – PM) už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2010-12-31 patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjas nepagrįstai taikė 0 proc. PVM tarifą pagal 2009-12-31 PVM sąskaitas faktūras: AM Nr. 183 už 2250524 Lt ir AM Nr. 184 už 668265 Lt (iš viso už 2918788,99 Lt) Didžiosios Britanijos įmonei „C1“ (toliau – Didžiosios Britanijos įmonė, Pirkėjas) parduotą statybinę įrangą, nes netenkinio vienos iš teisės taikyti 0 proc. tarifą sąlygų – prekės nebuvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo šalies teritorijos. Vilniaus AVMI Pareiškėjui už 2009 m. gruodžio mėn. apskaičiavo 612946 Lt (177521 Eur) standartinio tarifo pardavimo PVM (2918788,99 Lt x 21 proc.) ir su juo susijusias sumas.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Vilniaus AVMI 2015-07-10 sprendimą Nr. (4.65)-FRO682-445.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas pateikė 2009-10-30 pardavimo sutartį, pagal kurią Pareiškėjas (Pardavėjas) Didžiosios Britanijos įmonei parduoda statybinę įrangą pagal pridedamą sąrašą, pardavimo kaina – 845339,72 EUR (2918788,99 Lt), prekių pristatymo sąlyga EXW, t. y. Pirkėjas atsiima prekes iš Pardavėjo, taip pat ši sutartis laikoma prekių priėmimo–perdavimo aktu.

Pareiškėjas naudotos statybinės įrangos (toliau – Įranga) tiekimą Didžiosios Britanijos įmonei įformino aukščiau minėtomis dviem 2009-12-31 PVM sąskaitomis faktūromis, iš viso už 2918788,99 Lt, ir šių prekių tiekimui Didžiosios Britanijos įmonei taikė 0 proc. pardavimo PVM tarifą. Pareiškėjas 2009 m. gruodžio mėn. prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitoje (FR0564) deklaravo 2918789 Lt prekių tiekimą Didžiosios Britanijos įmonei.

Į paklausimą Didžiosios Britanijos mokesčių administratorius pateikė Lietuvos mokesčių administratoriui dokumentus (pardavimo PVM sąskaitas faktūras), pagal kuriuos Didžiosios Britanijos įmonė naudotą statybinę įrangą pardavė Lietuvos pirkėjams už 829498,11 Lt (iš jų 143921 Lt PVM), o Alžyro bei Turkijos pirkėjams už 2552 155,51 Lt, iš viso už 3381653,62 Lt.

Pareiškėjas PVM apskaičiavimo (143921 Lt) pagrįstumo nuo 829498,11 Lt sumos argumentų nepateikia, fakto ir apskaičiavimo Pareiškėjas neginčija, todėl, kaip nurodo Inspekcija, šiame sprendime plačiau apie tai nepasisakys.

Dėl Pareiškėjo teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą Didžiosios Britanijos įmonei, kai prekės išgabenamos į Alžyrą ir Turkiją. Inspekcija, įvertinusi ginčo dalyką reglamentuojančius teisės aktus ir teismų praktiką, konstatavo, jog siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 procentų PVM tarifą, turi būti įvertinamos trys sąlygos: 1) ar prekės buvo tiekiamos atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui ir ar jas tiekė PVM mokėtojas; 2) ar pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo; 3) ar prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo šalies teritorijos.

Inspekcija nurodo, kad Didžiosios Britanijos mokesčių administratorius pateikė Didžiosios Britanijos įmonės 2014-08-05 laišką bei pridėtus dokumentus. Minėtame laiške Didžiosios Britanijos įmonė nurodė, kad 2009/10/03 sutartį dėl naudotos statybinės įrangos pirkimo už 845339,72 EUR (2918788,99 Lt) pasirašė C. B., Didžiosios Britanijos įmonės direktorius, ir A. S. Pareiškėjo vardu, įranga buvo laikoma Pareiškėjo sandėliuose kol ją pasiimdavo / buvo pristatyta klientams. Įrangą, kuri buvo parduota Lietuvos klientams, pasiėmė pirkėjai, todėl Didžiosios Britanijos įmonė transportavimo draudimo neturėjo, o įrangą, parduota už Lietuvos ribų, draudimą turėjo.

Didžiosios Britanijos mokesčių administratorius pateikė Didžiosios Britanijos įmonės 2011 m. gegužės, liepos, rugpjūčio, rugsėjo, spalio, lapkričio mėn., 2012 m. sausio, vasario, balandžio mėn. išrašytas PVM sąskaitas faktūras dėl naudotos statybinės įrangos pardavimo Turkijos motininei įmonei K. I. S. VE T. A. S1, Turkijos įmonei D1 Y I I. S. T. A. S1 (prekių gavėjas Baltarusijos įmonė COOO „Д1“), Alžyro įmonei K. U A I S. TIC A.S. „K2“ bei gabenimo dokumentus iš Lietuvos Respublikos (Klaipėdos jūros uosto) į Alžyrą ir Turkiją.

Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjui buvo duotas 2014-05-09 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (11.48)-FR0706-4474 paaiškinti, kur buvo laikoma ir / ar sandėliuojama naudota statybinė įranga iki jos perdavimo Didžiosios Britanijos įmonei momento, ar Pareiškėjas buvo įsigijęs minėtos įrangos sandėliavimo, apsaugos paslaugas bei pateikti minėtos įrangos sandėliavimo ir apsaugos paslaugų įsigijimo pagrindžiančius dokumentus, ar Didžiosios Britanijos įmonė iš karto pasiėmė įsigytą naudotą statybinę įrangą po perdavimo jai momento ir, jeigu ne iš karto pasiėmė, ar prašė pasaugoti, suteikti sandėliavimo paslaugas, nurodyti, kur ir kokį laikotarpį buvo saugojama / sandėliuojama įranga, ar Pareiškėjas pasirašė papildomus susitarimus dėl minėtos įrangos saugojimo, sandėliavimo ir už tai gavo papildomų pajamų.

Pareiškėjas pateikė 2014-11-21 raštą, pasirašytą direktoriaus A. B., kuriuo teigia, kad perduota įranga buvo laikoma *KI* sandėliuose iki ją išsigabeno pirkėjas. *KI* (Pareiškėjas) nebuvo atsakingas už minėtos įrangos apsaugą, visa su ja susijusi rizika teko pirkėjui, įranga buvo pasiimta ne iš karto po perdavimo momento. Tai fiziškai nebuvo įmanoma (atsižvelgiant į kiekį). *KI* (Pareiškėjas) neteikė įrangos saugojimo paslaugų, nepriėmė jokios rizikos, jokie papildomi susitarimai nebuvo sudaryti. *KI*, būdamas suinteresuotas užbaigti sandorį, tiesiog sutiko, kad ji liktų sandėlyje iki savininkas suorganizuos jos išgabėnimą. Įranga išgabenta 2010 m. gegužės–birželio mėnesiais (1 priedas).

Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas įrodymų, patvirtinančių 2009-12-31 Didžiosios Britanijos įmonei perduotas įrangos išgabėnimo fakto, nepateikė.

Inspekcija pažymi, jog Pareiškėjas 2010-01-25 PVM deklaracijoje FR0600 (kuri vėliau tikslinta dar 12 kartų) deklaravo 17 grafoje ES valstybių mokėtojams patiektas ir iš Lietuvos išgabentas prekes (PVM – 0 proc.), tačiau kaip matyti iš Didžiosios Britanijos įmonės ir paties Pareiškėjo pateiktų paaiškinimų bei byloje esančių dokumentų, iš jų ir eksporto lydimųjų dokumentų, kuriuos pateikė pats Pareiškėjas, technika Turkijos ir Alžyro įmonėms išgabenta tik praėjus keleriems metams po deklaracijų pateikimo (pavyzdžiui, eksporto lydimieji dokumentai: 2011-07-15 11LTVG2000EK050651; 2011-11-18 11LTVG2000EK065627; 2011-12-14 11LTVG2000EK06ABF9; 2012-02-28 12LTVG2000EK69A9 ir kt.), todėl, kaip nurodo Inspekcija, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šiame sprendime, Pareiškėjas pagal 2009-12-31 PVM sąskaitas faktūras: AM Nr. 183 ir AM Nr. 184 nuo 2918788,99 Lt neturėjo teisės 2010-01-25 PVM deklaracijoje FR0600 ir vėlesniuose atliktuose deklaracijų pakeitimuose už 2009 metus deklaruoti 0 proc. PVM, nes prekės (naudota technika) nebuvo išvežtos iš pardavėjo šalies teritorijos. Prekių tiekimas neatitiko 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 49 str. 1 dalies ir 56 straipsnio nuostatų. Todėl Pareiškėjui pagrįstai už 2009 m. gruodžio mėn. papildomai apskaičiuotas 612946 Lt PVM.

Dėl mokestinio patikrinimo papildymo PVM. Pavedimas tikrinti Pareiškėją įformintas 2014-03-06 pavedimu tikrinti Nr. FR0773-78 (toliau – Pavedimas), kuriame nurodyta, jog atsakingam asmeniui pavedama patikrinti 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 13 straipsnyje nurodytų mokesčių ir kitų įmokų apskaičiavimą, deklaravimą bei sumokėjimą. Pavedime nurodyta, jog mokestinio patikrinimo tema – Ribotos atsakomybės juridinių asmenų pelno mokestis (toliau – PM).

Inspekcija pažymi, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) savo praktikoje yra ne kartą pažymėjęs, jog mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 114 straipsniu, savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą (tikrinimo mastas apima tikrinimo sritis (temas), laikotarpius, už kuriuos tikrinama bei tikrinimo metodus) ir laiką. Įstatymų leidybos subjektas suteikia mokesčių administratoriui diskrecijos teisę pasirinkti mokestinio patikrinimo laikotarpį bei vienokią ar kitokią mokestinio patikrinimo kryptį, o patikrinimą atliekantis pareigūnas šią kryptį gali pasirinkti teisingiausiai, pilnutinai ir objektyviai įvertinus bylos aplinkybių visetą (*LVAT 2010-03-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-474/2010*).

MAĮ 134 straipsnyje yra numatyta, jog detalią mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru. Mokestinių patikrinimų atlikimo metodikas tvirtina centrinis mokesčių administratorius. Pavedimams tikrinti įforminti yra naudojama Pavedimo tikrinti FR0773 forma ir šios formos pildymo taisyklės, patvirtintos Inspekcijos viršininko 2005-01-13 įsakymu Nr. VA-3 „Dėl pavedimo tikrinti FR0773 formos ir jos pildymo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – ir Taisyklės). Remiantis MAĮ 114 straipsnyje nurodytu principu, Taisyklių 29 punkte yra nurodyta, jog prirėikus mokestiniam patikrinimui atlikti gali būti skiriamas papildomas mokesčių administratoriaus pareigūnas arba vienas pareigūnas pakeistas kitu bei pakeistas mokestinio patikrinimo dalykas. Tokiu atveju naujas pavedimas

tikrinti neišrašomas, tačiau papildomas ankstesnis pavedimas tikrinti ir apie tai pasirašytinai informuojamas mokėtojas.

Inspekcija konstatuoja, jog Vilniaus AVMI turėjo teisę ir pagrindą (objektyviai įvertinus bylos aplinkybių visetą) praplėsti 2014-03-06 išrašytą pavedimą tikrinti dar viena mokestinio patikrinimo tema – PVM. Mokestinio patikrinimo papildymas buvo atliktas 2014-12-15 ir tai patvirtina įrašas, esantis Pavedimo 2 psl. Aplinkybes, jog Pavedimas buvo papildytas tikrinama tema (PVM) patvirtina ir esantys įrašai (2014-12-17 data) Audito IS sistemoje, kurioje auditoriai, atliekantys mokestinius patikrinimus, veda mokestinio patikrinimo metu atliktus veiksmus, kurių koreguoti (pakeisti suvedimo datą) yra neįmanoma, ir įformina patikrinimo rezultatus.

Iš Pavedimo ir iš Vilniaus AVMI sprendime išdėstytų faktinių aplinkybių matyti, jog Vilniaus AVMI Pareiškėją apie Pavedimo papildymą informavo žodžiu ir Pavedime atliko įrašą, jog Pareiškėjo atstovas (2015-02-17) atsisakė pasirašyti, kad su mokestinio patikrinimo papildymu susipažino. Dėl Pareiškėjo teiginių, kad paaiškinimai, jog jis buvo informuotas žodžiu, yra niekuo nepagrįsti, Inspekcija pažymi, jog mokesčių administratorius savo veikloje siekia bendravimą su mokesčių mokėtojais perkelti į naują lygmenį, skatinant mokesčių mokėtojų sąmoningumą ir siekiant bendradarbiauti su mokesčių mokėtojais, siekiant operatyvesnio ir sklandesnio mokestinio patikrinimo. Nesulaukus geranoriško Pareiškėjo bendradarbiavimo dėl Pavedimo tikrinti papildymo, Vilniaus AVMI apie jį informavo 2015-03-16 raštu Nr. (11.42-30-5)-46-KD-1418. Net ir laikantis pozicijos, jog Vilniaus AVMI Pareiškėją informavo tik 2015-03-16 raštu, Pareiškėjas iki mokestinio patikrinimo pabaigos, t. y. iki patikrinimo akto surašymo dienos (2015-05-27), turėjo teisę ir galimybę vadovautis MAĮ 36 straipsnyje įtvirtintomis teisėmis ir dalyvauti mokestinio patikrinimo procese, tačiau savo teise nesinaudojo, mokestinio ginčo metu neteikė ir rašytinių pastabų dėl patikrinimo akto, kuriuo apskaičiuotas dabar Pareiškėjo ginčijamas PVM.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Pareiškėjo argumentai dėl Pavedimo papildymo ir MAĮ 68 str. 1 dalies taikymo, yra nepagrįsti.

Dėl atleidimo nuo baudos. Pareiškėjo nuomone, yra pagrindas atleisti jį nuo paskirtos baudos, kai mokesčių mokėtojo veikla, nors ir pažeidžiančia mokesčių įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui (MAĮ 141 str. 1 d. 3 p.). Įvertinęs patikrinimo metu nustatytą 150365,97 Eur PM permoką, Pareiškėjas nurodo, kad yra pagrindas atleisti jį nuo paskirtos 17152 Eur PVM baudos.

Inspekcija pažymi, jog nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio Įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas (MAĮ 141 str. 2 d.). Pareiškėjas PVM (177521 Eur) nėra sumokėjęs, mokestis iš turimos permokos nėra įskaitytas. Atlikus 177521 Eur PVM įskaitymą, atleidimo nuo baudos klausimas gali būti sprendžiamas pakartotinai.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti, taip pat prašo atleisti Pareiškėją nuo 17752 Eur PVM baudos.

Dėl neteisėto mokestinio patikrinimo dalyko papildymo PVM. 2014-03-06 surašytas pranešimas Nr. (4.65)-FRO663-82 apie pradėtą patikrinimą, nurodant patikrinimo dalyką – PM. Nuo 2014 m. iki 2015 m. vasario mėn. buvo atliekamas PM patikrinimas, tačiau pažeidimų nenustatyta.

2015-02-20 pranešimu Nr. (11.42-30-5)-46-KD-874 mokesčių administratorius informavo, kad papildė mokestinį patikrinimą PVM tema, nurodydamas, kad faktinis Pareiškėjo patikrinimas buvo pradėtas 2014-12-15, t. y. beveik prieš tris mėnesius iki pranešimo Pareiškėjui apie patikrinimo papildymą išsiuntimo. Pareiškėjas akcentuoja, kad iki šio pranešimo gavimo jam nebuvo žinoma apie mokesčių administratoriaus atliekamus naujo

patikrinimo veiksmus, kaip reikalauja MAĮ 120 str. 4 dalis, kuri nustato, kad „*prieš pradėdant faktinį patikrinimą, mokesčio patikrinimo pavidimo kopija pateikiama mokesčių mokėtojui*“.

Pareiškėjas pažymi, kad mokesčių administratorius neneigia, jog patikrinimas formaliai pradėtas 2014-12-15. Rašte nurodyta informacija apie tariamą mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus pokalbį apie galimą PVM patikrinimą nėra laikoma pranešimu apie pradėtą mokesčio patikrinimą. Inspekcija sprendime nenurodė jokių pagrįstų motyvų, kodėl mokesčių administratorius neinformavo Pareiškėjo apie papildytą patikrinimą taip, kaip to reikalauja MAĮ. Mokesčių administratorius, kaip viešojo administravimo subjektas, negali savo nuožiūra pasirinkti, kaip mokesčių mokėtojas turėtų būti informuojamas apie mokesčio procedūras ir tokiu būdu nesilaikyti imperatyvių teisės aktų nuostatų.

Pareiškėjo nuomone, mokesčio patikrinimo papildymas nauju mokesčiu negali būti laikomas įprastu mokesčio patikrinimo metu atliekamu veiksmu, apie kurį mokesčių administratorius galėtų neinformuoti mokesčių mokėtojo. Pažymėtina, kad 2014-03-06 pavidimas tikrinti Nr. FR0773-78 buvo išrašytas dėl Pareiškėjo prašymo grąžinti PM permoką, todėl mokesčio patikrinimas dėl PVM turėjo būti įformintas atskiru pavidimu tikrinti. Pareiškėjas mano, kad faktinis PVM patikrinimas buvo pradėtas tik 2015 m., nes pranešimas išsiųstas taip pat tik 2015-02-20, o faktinio patikrinimo data (2014-12-15) pasirinkta tik todėl, kad nebūtų pažeisti MAĮ 68 straipsnyje nustatyti mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminai.

Pareiškėjas konstatuoja, kad iš neteisės negali kilti teisė – neteisėti mokesčių administratoriaus veiksmai negali sukelti mokesčių mokėtojui teisinių pasekmių. Kadangi mokesčių administratoriaus pradėtas mokesčio patikrinimas dėl PVM yra neteisėtas, sprendimas, kuriuo Pareiškėjui apskaičiuotas PVM ir su juo susijusios sumos, yra naikintinas.

Dėl mokesčių administratoriaus nepagrįstos išvados, jog Pareiškėjas neturėjo teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą. Mokesčių administratorius kompleksiskai neįvertino sandorių grandinės, dėl kurių prekės buvo išgabentos už ES ribų. Visos prekės (*surenkami statybiniai ir mobilūs nameliai, statybiniai vagonėliai, metaliniai konteineriai, sutankinimo mašinos ir kita statybinė įranga*) vadovaujantis 2009-10-30 sutartimi parduota Didžiosios Britanijos įmonei, kuri šias prekes tiekė toliau savo klientams.

Pareiškėjas akcentuoja, kad patikrinimo metu nustatyta, jog dalis įrangos, kurią Pareiškėjas pardavė Didžiosios Britanijos įmonei, buvo išgabenta iš ES teritorijos, t. y. įranga parduota Turkijos ir Alžyro įmonėms. Todėl ginčo dėl to, ar prekės buvo faktiškai išgabentos iš Lietuvos, nėra. Inspekcija nepagrįstai nurodė, kad prekės (naudota technika) nebuvo išvežtos iš pardavėjo šalies teritorijos ir priėmė nepagrįstą sprendimą.

Patikrinimo akte nurodyta, kad Didžiosios Britanijos mokesčių administratorius pateikė dokumentus, t. y. sąskaitas faktūras, krovinių gabenimo dokumentus: CMR (gabenimas kelių transportu), Sea Waybill (gabenimas jūrų transportu), prekių pakavimo sąrašus, judėjimo sertifikatus. Mokesčių administratorius taip pat patikrino muitinės duomenis ir nustatė, kad Lietuvos Respublikos siena buvo kirsta ir prekės buvo gabenamos iš Lietuvos. Mokesčių administratorius nustatė, kad Alžyro bei Turkijos pirkėjams buvo parduota iš Pareiškėjo įsigyta įranga iš viso už 2552155,51 Lt.

Pareiškėjas pažymi, kad faktas apie prekių išvežimą į kitą ES valstybę nėra svarbus, nes vadovaujantis PVMĮ 41 straipsniu pardavėjas, kuris dalyvauja tiekimų už ES ribų grandinėje, gali taikyti 0 proc. PVM tarifą, jeigu tenkina PVMĮ 41 str. 1 arba 2 dalies reikalavimus, t. y. parduoda prekes eksportui bet kuriam asmeniui ir suorganizuoja jų išgabenimą už ES ribų, arba parduoda prekes eksportui Lietuvoje neįsisteigusiam asmeniui, kuris suorganizuoja šių prekių išgabenimą už ES ribų.

Pareiškėjas yra Lietuvos Respublikoje įsikūręs asmuo, o prekės parduotos Didžiojoje Britanijoje įsikūrusiai įmonei (*ši įmonė tiekimų už ES ribų metu buvo įsiregistravusi PVM mokėtoja Lietuvoje, tačiau PVM mokėtojo kodo turėjimas nereiškia įsisteigimo Lietuvoje fakto*). Didžiosios Britanijos įmonė įsigytas prekes tiekė toliau klientams už ES ribų. Pareiškėjo nuomone, kadangi prekės parduotos Lietuvoje neįsikūrusiai įmonei, nėra svarbu

kuri iš šalių organizavo prekių išvežimą ir transportavimą, ar Pareiškėjas, ar Didžiosios Britanijos įmonė – abiem atvejais Pareiškėjui yra taikytinas 0 proc. PVM tarifas, o priklausomai nuo to, kas organizavo prekių išvežimą, taikytina arba PVMĮ 41 str. 1 dalis arba 2 dalis. Mokesčių administratorius yra susipažinęs su prekių gabenimo dokumentais, todėl darytina išvada, kad tokiam prekių tiekimui yra pagrindas taikyti 0 proc. PVM tarifą. (PVMĮ 56 str. 1 d.). Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcijai su skundu pateikė dalį prekių išvežimą patvirtinančių įrodymų bei, esant poreikiui, galės pateikti ir kitus įrodymus. Kadangi mokesčių administratorius patvirtino, kad išvežimo dokumentus jam pateikė Didžiosios Britanijos mokesčių administratorius, preziumuojama, kad visi įrodymai byloje yra.

Pareiškėjas daro išvadą, kad mokesčių administratorius pažeidė MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatas, nes nepateikė įrodymų apie prekių neišgabėnimą iš Lietuvos Respublikos teritorijos. Priešingai, patikrinimo metu nustatyti faktiniai duomenys patvirtina prekių išvežimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos faktą. Todėl sprendimas apskaičiuoti papildomą PVM už eksportuotas prekes į Alžyrą ir Turkiją yra nepagrįstas.

Dėl atleidimo nuo baudos. Pareiškėjo nuomone, įvertinus patikrinimo metu nustatytą 150365,97 Eur PM permoką, yra pagrindas atleisti nuo PVM baudos mokėjimo vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkte nurodytu pagrindu.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas ir skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Nagrinėjamoje byloje ginčas iš esmės yra kilęs dėl to, ar Pareiškėjo mokesčių administratoriui pateikti įrodymai patvirtina faktą, jog Pareiškėjo parduotos prekės (naudota statybinė technika), kurios buvo apmokestintos taikant 0 procentų PVM tarifą, buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos į kitos valstybės narės teritoriją.

Dėl Pareiškėjo teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą Didžiosios Britanijos įmonei, kai prekės išgabėtos į Alžyrą ir Turkiją. Atlikus Pareiškėjo PVM už laikotarpį nuo 2009-12-01 iki 2009-12-31 ir PM už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2010-12-31 mokesčių patikrinimą, nustatyta, kad Pareiškėjas taikė 0 PVM tarifą pagal 2009-12-31 PVM sąskaitas faktūras: AM Nr. 183 už 2250524 Lt ir AM Nr. 184 už 668265 Lt (iš viso už 2918788,99 Lt) Didžiosios Britanijos įmonei parduotai naudotai statybinei įrangai ir 2010-01-25 PVM deklaracijoje FR0600 (kuri tikslinta dar 12 kartų) deklaravo 17 grafoje ES valstybių mokėtojams patiektas ir iš Lietuvos išgabentas prekes (prekių eksportas, PVM – 0 proc.). Mokesčių administratorius nustatė, kad ginčo prekės (naudota statybinė įranga) nebuvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos Respublikos (tiekėjo šalies) teritorijos, todėl Pareiškėjui už 2009 m. gruodžio mėn. apskaičiavo 612946 Lt (177521 Eur) standartinio tarifo pardavimo PVM (2918788,99 Lt x 21 proc.).

PVMĮ 49 str. 1 dalis nustato, kad taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabėtos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). PVMĮ 56 str. 1 dalyje numatyta, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal šio įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabėtos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 proc. PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabėtos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas, o kai 0 proc. PVM tarifas taikomas prekes tiekiant atvejais, nurodytais šio įstatymo 4 str. 1 dalies 2 punkte, – ir įrodymus, kad tenkinamos šio įstatymo 4 str. 1 dalies 2 punkte nurodytos sąlygos. PVMĮ 56 str. 4 dalis nustato, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės arba paslaugų

teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) yra pripažinęs, kad panaikinus sienų kontrolę tarp valstybių narių, mokesčių institucijos tikrinimą, ar prekės fiziškai tebėra, ar ne, tiekimo valstybės narės teritorijoje, iš esmės atlieka remiantis mokesčių mokėtojų pateiktais įrodymais bei jų deklaracijomis (ESTT 2007-09-27 sprendimo byloje *Teleos ir kt.*, C-409/04, 44 punktas), todėl principas, pagal kurį teisės naudotis leidimu nukrypti arba atleidimu nuo mokesčio įrodinėjimo našta tenka tam, kuris prašo leisti naudotis tokia teise, nepažeidžia Bendrijos teisės, kas lemia, jog būtent tam, kad būtų taikoma Šeštosios PVM direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, prekių tiekėjas turi pateikti įrodymų, kad šio atleidimo nuo mokesčio sąlygos yra tenkinamos (ESTT 2007-09-27 sprendimas byloje *Twoh International BV*, C-184/05, 26 punktas).

Analogiškų nuostatų laikomasi ir LVAT jurisprudencijoje, nurodant, 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 teismas 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 gabavimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabentos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabeno prekes, identifikaciniai duomenys ir pan.) (LVAT 2010-01-25 *nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁶-250/2010*; 2012-09-04 *nutartis adm. byloje Nr. A³⁸-1890/2012*; 2014-06-11 *nutartis adm. byloje Nr. A⁴²-1257/2014*).

Atsižvelgiant į nurodytą mokesčių teisinių santykių reguliavimą, nagrinėjamoje byloje pareiga įrodyti, jog prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, tenka Pareiškėjui. Tačiau šią privalomą sąlygą – prekių realų išgabėmą ginčo laikotarpiu iš Lietuvos Respublikos – patvirtinančių duomenų nenustatyta, t. y. byloje nėra įrodymų, patvirtinančių, kad Didžiosios Britanijos įmonei Pareiškėjo pagal dvi 2009-12-31 išrašytas PVM sąskaitas faktūras tiekta naudota statybinė įranga buvo išgabenta iš Lietuvos Respublikos teritorijos.

Nagrinėjamu atveju pagal iš Didžiosios Britanijos įmonės ir paties Pareiškėjo pateiktų paaiškinimų bei byloje esančių dokumentų, iš jų ir eksporto lydimųjų dokumentų, kuriuos pateikė pats Pareiškėjas, nustatyta, kad ginčo naudota statybinė technika Turkijos ir Alžyro įmonėms išgabenta tik praėjus keleriems metams po deklaracijų pateikimo (*pavyzdžiui, eksporto lydimieji dokumentai: 2011-07-15 11LTVG2000EK050651; 2011-11-18 11LTVG2000EK065627; 2011-12-14 11LTVG2000EK06ABF9; 2012-02-28 12LTVG2000EK69A9 ir kt.*). Taigi 2009 metų gruodžio mėn. ginčo prekės fiziškai tebebuvo Lietuvos Respublikos (tiekėjo šalies) teritorijoje, t. y. naudotos statybinės technikos tiekimas neatitiko PVMĮ 49 str. 1 dalies ir 56 straipsnio nuostatų. Pareiškėjas ginčo laikotarpiu (2009-12-01–2009-12-31), pritaikęs 0 proc. PVM tarifą, nepateikė įrodymų, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos. Aukščiau minėtose PVMĮ nuostatose nėra įtvirtintas terminas, per kurį tiekiamos prekės turi būti išgabentos iš tiekėjo šalies teritorijos, tačiau įtvirtinta sąlyga tiekėjui, pritaikiusiam 0 proc. PVM tarifą, turėti įrodymus apie prekių išgabėmą iš šalies teritorijos. Kaip minėta, Pareiškėjas tokių įrodymų, kad ginčo prekių nebuvo šalies teritorijoje 2009 gruodžio mėn. (išrašytos ginčo PVM sąskaitos faktūros) ar 2010 m. sausio mėn. (pateikta PVM deklaracija), nepateikė. Atsižvelgdama į šias aplinkybes Komisija daro išvadą, kad mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjas pagal dvi ginčo 2009-12-31 PVM sąskaitas faktūras nuo 2918788,99 Lt neturėjo teisės 2010-01-25 PVM deklaracijoje už 2009 metus deklaruoti 0 proc. PVM. Pareiškėjui pagrįstai už 2009 m. gruodžio mėn. papildomai apskaičiuotas 612946 Lt PVM.

Dėl mokestinio patikrinimo papildymo PVM. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius 2014-03-06 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-78 nepagrįstai papildė nauju mokesčiu (PVM). Taip pat Pareiškėjas mano, kad faktinis PVM patikrinimas buvo pradėtas tik 2015 m., nes pranešimas dėl mokestinio patikrinimo papildymo išsiųstas 2015-02-20, o faktinio PVM patikrinimo data (2014-12-15) pasirinkta tik todėl, kad nebūtų pažeisti MAĮ 68 straipsnyje nustatyti mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminai.

MAĮ 68 str. 1 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradėdama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

Pagal MAĮ 134 straipsnio nuostatas mokestinių patikrinimų atlikimo metodikas tvirtina centrinis mokesčių administratorius. Pavedimams tikrinti įforminti yra naudojama Pavedimo tikrinti FR0773 forma ir šios formos pildymo taisyklės (*patvirtintos Inspekcijos viršininko 2005-01-13 įsakymu Nr. VA-3*;). Iš minėtu įsakymu patvirtintos FR0773 formos matyti, kad, vadovaujantis MAĮ 114 straipsniu, Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių (*patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“*) 29 punktu, gali būti pakeistas mokestinio patikrinimo dalykas ir tokiu atveju naujas pavedimas tikrinti neišrašomas, tačiau papildomas ankstesnis pavedimas tikrinti ir apie tai pasirašytinai informuojamas mokėtojas.

Iš byloje esančios medžiagos matyti, kad pavedimas tikrinti Pareiškėją įformintas 2014-03-06 pavedimu tikrinti Nr. FR0773-78 (2014-03-06 Pavedimas), kuriame nurodyta, jog mokestinio patikrinimo tema – Ribotos atsakomybės juridinių asmenų PM, taip pat pavedimo dalyje „Mokestinio patikrinimo temos pakeitimas“ yra įrašas „Mokestinio patikrinimo tema papildoma pridėtinės vertės mokesčiu“ ir nurodyta data „2014-12-15“. Taigi, vadovaujantis aukščiau nurodytomis Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių nuostatomis, sutiktina su Inspekcijos pozicija, kad vietos mokesčių administratorius turėjo teisę ir pagrindą 2014-03-06 pavedimą tikrinti praplėsti dar viena mokestinio patikrinimo tema – PVM. Be to, Inspekcija skundžiamame sprendime paaiškino, jog Audito IS sistemoje koreguoti jau įrašytų atliktų veiksmų (pakeisti suvedimo datą) yra neįmanoma. Pareiškėjas įrodymų, jog 2014-03-06 Pavedimo papildymas dėl PVM buvo atliktas kita data, nepateikė. Komisija neturi pagrindo abejoti (netikėti) Inspekcijos motyvais, paaiškinančiais aplinkybes dėl 2014-03-06 Pavedimo papildymo PVM. Be to, Pareiškėjo patikrinimas vyko nuo 2014-03-06 ir patikrinimo akte nurodyta, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus, todėl tikėtina, kad apie 2014-03-06 Pavedimo papildymą PVM Pareiškėjas galėjo būti informuotas žodžiu (Pareiškėjas šias aplinkybes neigia), Pavedime yra įrašas, jog Pareiškėjo atstovas (2015-02-17) atsisakė pasirašyti, kad su mokestinio patikrinimo papildymu susipažino. Todėl, Komisijos nuomone, vien ta aplinkybė, kad Vilniaus AVMI dėl Pavedimo tikrinti papildymo Pareiškėją informavo tik 2015-03-16 raštu Nr. (11.42-30-5)-46-KD-1418, negali turėti įtakos mokestinio patikrinimo papildymo datai nustatyti. Kadangi mokestinėje byloje nėra objektyvių duomenų (įrodymų) apie kitokią 2014-03-06 Pavedimo papildymo PVM datą (2014-12-15), Pareiškėjo teiginiai, jog PVM patikrinimo data (2014-12-15) pasirinkta tik todėl, kad nebūtų pažeisti MAĮ 68 straipsnyje nustatyti mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminai, atmetami kaip nepagrįsti. Įvertinusi tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratorius 2014-03-06 Pavedimą papildęs PVM 2014-12-15, turėjo teisę tikrinti PVM už 2009 metus, t. y. mokesčių (PVM) apskaičiavimo ar perskaičiavimo senaties terminas pažeistas nebuvo.

Dėl atleidimo nuo baudos. Pareiškėjas prašo atleisti nuo PVM baudos mokėjimo MAĮ 141 str. 1 dalies 3 punkte nurodytu pagrindu, t. y. kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaro žala biudžetui.

Komisija pažymi, kad nuo baudos gali būti atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas (MAĮ 141 str. 2 d.). Taigi atleidimas nuo baudos, visų pirma, sietinas su sumokėjimu mokesčio arba priverstiniu išieškojimu, arba priskaičiuoto mokesčio sumokėjimo atidėjimu arba išdėstymu. Priešingu atveju įstatymų leidėjas draudžia atleisti nuo atitinkamo mokesčio baudos. Šiuo atveju neturi įtakos nei aplinkybė dėl žalos biudžetui nepadarymo, nei kitos aplinkybės, kurios galėtų būti svarbios mokesčių mokėtojui.

Pareiškėjas Komisijai nepateikė įrodymų ir byloje tokių duomenų nėra, kad jis būtų sumokėjęs papildomai apskaičiuotą PVM. Mokesčių administratorius neginčija, kad Pareiškėjas turi PM permoką, tačiau, kaip teisingai nurodė Inspekcija, atleidimo nuo baudos klausimas gali būti sprendžiamas tik iš turimos permokos atlikus papildomai apskaičiuoto PVM įskaitymą. Komisija neturi pagrindo svarstyti klausimo dėl Pareiškėjo atleidimo nuo paskirtos PVM baudos mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 3 dalimi ir 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2015-10-19 sprendimą Nr. 69-128.
2. Neatleisti Pareiškėjo nuo 17752 Eur PVM baudos mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliienė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė