



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB "B1" SKUNDO**

2023 m. rugpjūčio d. Nr. S-2023/ (7-2023/115)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką, Rasos Stravinskaitės, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo UAB "B1" (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2023-06-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, mokesčių administratorius) 2023-05-29 sprendimo Nr. 69-40. Pareiškėjos atstovas advokatas O. P. ir Inspekcijos atstovė U. P. posėdyje 2023-07-18 dalyvavo nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja Komisijos prašo panaikinti tiek Inspekcijos 2023-05-29 sprendimą Nr. 69-40, tiek Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2023-03-02 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (31.49 Mr) FR0682-60. Skunde taip pat prašoma sumažinti paskirtą 30 proc. dydžio pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) baudą iki 10 proc. dydžio ir atleisti nuo dalies apskaičiuotų PVM delspinigių.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Šiaulių AVMI 2023-03-02 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (31.49 Mr) FR0682-60.

Ginčijamame sprendime nurodyta, kad Šiaulių AVMI, atlikusi Pareiškėjos PVM už laikotarpį nuo 2019-10-01 iki 2019-10-31 pakartotinį mokestinį patikrinimą, 2023-01-27 surašė patikrinimo aktą Nr. (31.49 Mr) FR0680-20 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriuo konstatavo, kad Pareiškėja verslo tikslais į Latviją išgabeno pastolių dalis ir jas pardavė Latvijos teritorijoje kitam apmokestinamajam asmeniui, nesusigrąžinusi jų atgal į Lietuvą. Dėl nustatyto pažeidimo Pareiškėjai apskaičiuota mokėtina 217 070 Eur PVM suma. Šiaulių AVMI 2023-03-02 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (31.49 Mr) FR0682-60 (toliau – Šiaulių AVMI sprendimas) patvirtino Patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjai sumokėti 217 070 Eur PVM, 35 461,05 Eur PVM delspinigių ir 65 121 Eur PVM baudą (30 proc. dydžio).

Nustatyta, kad Pareiškėja nuo 2018-02-09 iki 2019-09-30 iš Lietuvos PVM mokėtojo UAB "D1" įsigijo pastolius, pirkimus buhalterinės apskaitos registruose ir atitinkamų laikotarpių PVM deklaracijose deklaravo atskaitomą pirkimo PVM.

Įsigytus pastolius verslo tikslais Pareiškėja išgabeno į Latviją ir ten nuomojo Latvijos PVM mokėtojams: SIA PRO DEV, OOO Newcom construction ir SIA J. I. už 1 Eur / 1 m<sup>2</sup>. Iš minėtų Latvijos įmonių gautas nuomos pajamas Pareiškėja deklaravo atitinkamų laikotarpių PVM deklaracijų 20 laukelyje, kaip už Lietuvos ribų suteiktas paslaugas. Pardavimo PVM šiais atvejais Pareiškėja neskaičiavo, nes paslaugų teikimas laikomas įvykusi už Lietuvos ribų ir yra ne PVM objektas Lietuvoje. Pastolių gabenimą į Latviją šalių susitarimu organizavo pastolių tiekėjas UAB "D1" Už pastolių surinkimą iš nuomininkų pagal susitarimą buvo atsakingas SIA J. I..

Pareiškėja, baigusi įsivežtų į Latvijos teritoriją pastolių (inventoriaus) nuomos veiklą Latvijoje, neįsiregistravusi šioje šalyje PVM mokėtoju, pastolius pardavė Latvijos teritorijoje Lietuvos mokesčių mokėtojui UAB "D1" už 981 985,53 Eur (1 033 668,98 Eur – 5 proc. nuolaida (51 683,45 Eur)) (2019-10-01 PVM sąskaita faktūra Nr.VRV2193). Sandoris apskaitytas kaip pastolių pardavimas įsigijimo kainomis (be PVM) atgal jų tiekėjui UAB "D1" ir šia pardavimo suma sumažintas įsiskolinimas tiekėjui. Pareiškėja deklaravo minėtą sandorį kaip Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybės narės PVM mokėtojui patiektas prekes, apmokestinamas 0 proc. PVM tarifu, nors pardavimo PVM sąskaitoje faktūroje nurodė pirkėjo Lietuvos PVM mokėtojo kodą, o ne kitos ES valstybės narės kodą.

Mokesčių administratorius konstatavo, kad pastolių tiekimas netenkina pagrindinės Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 3 straipsnio sąlygos dėl PVM objekto Lietuvoje, t. y., kad prekių tiekimas vyktų šalies teritorijoje – Lietuvoje, nes pastolius pardavė Latvijos teritorijoje. Pareiškėja, įsigydama pastolius, pasinaudojo teise į pirkimo PVM atskaitą, tačiau, negražinusi jų į Lietuvą, juos pardavė Latvijoje kitam apmokestinamajam asmeniui, todėl nebetenkinamos PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 2 dalies 6 punkto sąlygos ir toks pervežimo sau verslo tikslais į kitą valstybę narę sandoris laikomas prekių tiekimu už atlygį (PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 1 dalis). Prekių tiekimo už atlygį ūkinės operacijos Pareiškėja neužregistravo, nes neišrašė sau PVM sąskaitos faktūros ir tuo pažeidė PVMĮ 79 straipsnio nuostatas. Vadovaujantis PVMĮ 15 straipsnio 2 dalies nuostatomis, Pareiškėjai atsirado prievolė išrašyti pardavimo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje turėjo būti nurodyta: apmokestinamoji vertė – pastolių (inventoriaus) įsigijimo vertė ir standartinis 21 proc. pardavimo PVM.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad pastolių pardavimo 981 986 Eur sandorį pagal 2019-10-01 PVM sąskaitą faktūrą Nr. VRV2193 Pareiškėja deklaravo 2020-03-12 patikslintos PVM deklaracijos (FR0600) 18 laukelyje „ES PVM mokėtojams patiektos prekės (0 proc.)“. Tiekimo sumą 981 986 Eur Pareiškėja deklaravo ir 2020-03-12 patikslintoje Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitoje (forma FR0564), kaip tiekiamą ES valstybėje narėje Latvijoje registruotam PVM mokėtojui UAB "D1" PVM mokėtojo kodas LV90011199215 patikrintas, naudojantis internetine PVM informacijos mainų sistema (toliau – VIES). Tiek sandorio sudarymo metu, tiek ir šiuo metu PVM kodas galiojantis. VIES duomenimis, įsigijimą iš Pareiškėjos Latvijos PVM mokėtoju registruota UAB "D1" deklaravo Latvijoje.

Pasak sprendimo, įsigijimų iš Pareiškėjos PVM deklaracijoje, pateiktoje už 2019 m. spalio mėn., UAB "D1" kaip Lietuvos PVM mokėtojas, nedeklaravo ir neregistravo gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registre, kuris pateiktas Išmaniosios mokesčių administravimo sistemos (i.MAS) elektroninių sąskaitų faktūrų (i.SAF) posistemyje.

PVM deklaracijos už 2019 m. spalio mėn., patikslintos 2020-05-22, tačiau dėl tikrinimo atmetos, duomenimis, Pareiškėja pardavimo sumą 981 986 Eur įrašė 20 laukelyje „Už Lietuvos ribų įvykę sandoriai (ne PVM objektas Lietuvoje)“ ir tokiu būdu pripažino, kad pastoliai parduoti (perduoti) Latvijoje, nesugražinus jų į Lietuvos teritoriją.

Pareiškėja iki pardavimo UAB "D1" (2019-09-30) buvo skolinga 1 111 245,26 Eur, po pardavimo liko skolinga 129 844,07 Eur. UAB "D1" 2020 m. vasario–kovo mėn. pastolius iš Latvijos vežėsi į savo sandėliavimo vietą Lietuvoje ir, 2020-04-17 atlikusi inventorizaciją, nesutiko su gražintų prekių kiekiu bei skolos dydžiu, todėl kreipėsi į Šiaulių apygardos teismą (toliau – Teismas). UAB "D1" ieškinį Teismas 2021-12-23 sprendimu patenkino iš dalies.

Teismas nustatė, kad PVM sąskaita faktūra yra įtraukta į UAB "D1" buhalterinę apskaitą, taip pat nurodyta visuose šalių pasirašytuose skolų suderinimo aktuose (2019-11-29, 2020-02-07, 2020-04-17, 2020-05-22). Nė viename skolų suderinimo akte nefiksuota, kad pagal PVM sąskaitą faktūrą Pareiškėja yra negražinusi tam tikro pastolių kiekio, pati PVM sąskaita faktūra nebuvo tikslinta, todėl PVM sąskaitos faktūros priėmimas ir įtraukimas į buhalterinę apskaitą laikytinas prekių (daiktų) priėmimo–perdavimo aktu, o PVM sąskaitos faktūros įtraukimas į apskaitą patvirtina tiek prekių, tiek atliktų darbų, nurodytų sąskaitoje, perdavimą. Teismo vertinimu, minėtiems sandoriams esant galiojantiems ir įtrauktiems į UAB "D1"

buhalterinę apskaitą, nėra pagrindo tvirtinti, kad UAB "D1" apskaitoje nurodyti duomenys yra neteisingi, todėl padaryta išvada, jog UAB "D1" perėmė visus pastolius, nurodytus 2019-10-01 PVM sąskaitoje faktūroje Nr. VRV2193.

Teismas nusprendė, kad UAB "D1" neįrodė buvus šalių susitarimui, jog Pareiškėja turėjo perduoti UAB "D1" pastolius Lietuvoje, todėl vienintelis įrodymas, kad UAB "D1" perėmė visus pastolius, yra PVM sąskaita faktūra.

Lietuvos apeliacinis teismas, išanalizavęs byloje esančių įrodymų visumą, konstatavo:

– pastolių detalės, išvardintos 2019-10-01 PVM sąskaitoje faktūroje, jos surašymo metu buvo Latvijoje. UAB "D1" neįrodė, kad buvo šalių susitarimas pastolių detales pagal ginčo PVM sąskaitą faktūrą gabenti į Lietuvą ir jas UAB "D1" perduoti būtent Lietuvoje. Vienintelis dėl ginčo pastolių dalių perdavimo (grąžinimo) šalių sudarytas dokumentas yra 2019-10-01 PVM sąskaita faktūra;

– PVM sąskaita faktūra yra įtraukta į UAB "D1" buhalterinę apskaitą, taip pat nurodyta visuose šalių (ieškovės ir atsakovės) pasirašytuose skolų suderinimo aktuose (2019-11-29, 2020-02-07, 2020-04-17, 2020-05-22) ir nei viename iš jų nėra įrašų, kad pagal ginčo PVM sąskaitą faktūrą Pareiškėja nėra grąžinusi visų pastolių detalių ir yra skolinga UAB "D1". Nė vienas skolų suderinimo aktas nėra nugrinčytas. Lietuvos apeliacinio teismo teigimu, skolų suderinimo aktai yra galiojantys, apskaityti UAB "D1" buhalterinėje apskaitoje, todėl vertintini kaip sandoriai, sukuriantys juos sudariusioms šalims teises ir pareigas;

– byloje nėra ginčo dėl to, kad 2019-10-01 PVM sąskaitos faktūros pasirašymo metu UAB "D1" perduotinių pastolių detalių dalis buvo trečiojo asmens (SIA J. I.) valdomoje aikštelėje, o kita dalis sumontuota prie Pareiškėjos klientų pastatų. Taip pat tarp šalių buvo susitarimas, jog trečiasis asmuo SIA J. I. nurinks (išardys) nuo pastatų grąžintinus pastolius ir transportuos juos į savo aikštelę. Taigi, UAB "D1" ir po PVM sąskaitos faktūros pasirašymo leido Pareiškėjai nuomoti pastolius savo klientams, kol pasibaigs jų poreikis, jokių pretenzijų dėl to nereikė. UAB "D1" nurodė, kad SIA J. I. aikštelėje buvo tik dalis pastolių, kurie iškart buvo išnuomoti Latvijos įmonei SIA J. I.. Tai įrodo, kad dalį pastolių UAB "D1" perėmė iš karto po PVM sąskaitos faktūros pasirašymo, tačiau jokių įrašų PVM sąskaitoje faktūroje dėl šių pastolių detalių perėmimo (ir pastolių dalies vėlesnio perėmimo) nebuvo padaryta.

Lietuvos apeliacinis teismas pasisakė, kad pretenzijas Pareiškėjai dėl pastolių detalių trūkumo pagal 2019-10-01 PVM sąskaitą faktūrą UAB "D1" pareiškė tik 2020-03-25, t. y. kai pastoliai jau buvo transportuoti į Lietuvą;

– UAB "D1" paprašė trečiojo asmens SIA J. I., jog šis priimtų, supakuotų, pakrautų ir išsiųstų į Lietuvą Pareiškėjos grąžintinus pagal ginčo PVM sąskaitą faktūrą pastolius, nes UAB "D1" pačiai vykti į Latviją juos parsigabenti būtų reikėję didelių finansinių išteklių. UAB "D1" niekada nevyko prie objektų, kur stovėjo pastoliai, nedalyvavo skaičiuojant pastolius, o trečiasis asmuo SIA J. I. jokių pastolių skaičiavimų ieškovei UAB "D1" neteikė.

Laikotarpiu nuo 2020-02-21 iki 2020-03-18 UAB "D1" siuntė Pareiškėjai trečiojo asmens SIA J. I. pristatytų pastolių detalių inventorizavimo aktus, tačiau neinformavo Pareiškėjos apie vykdomą pastolių detalių transportavimą iš trečiojo asmens SIA J. I. aikštelės bei nesudarė galimybės dalyvauti inventorizavimo procese savo sandėlyje Lietuvoje;

– byloje nėra jokių objektyvių duomenų, kurie galėtų patvirtinti, jog UAB „S. Y.“ reikė Pareiškėjai pretenzijas dėl to, kad jai perduotos ne tos detalės, kurios įvardytos 2019-10-01 PVM sąskaitoje faktūroje. UAB "D1" teisminio proceso metu nurodė, kad pastolius ji turėjo perimti būtent trečiojo asmens aikštelėje Latvijoje ir iš ten juos transportuoti, kad PVM sąskaitos faktūros pasirašymo metu nebuvo susitarta dėl pastolių perdavimo vietos (PVM sąskaitoje faktūroje prievolės įvykdymo vieta nenurodyta), tik po PVM sąskaitos faktūros pasirašymo buvo tariamasi dėl jų transportavimo į Lietuvą.

Lietuvos apeliacinio teismo teigimu, teismas neturėjo pagrindo nesutikti su pirmosios instancijos teismo išvada, kad UAB "D1" vyr. buhalterio V. O. 2020-04-17 pažyma dėl pastolių trūkumo bei pastolių detalių inventorizavimo aktai, surašyti UAB „S. Y.“ sandėliuose Lietuvoje, nėra pakankami ir objektyvūs įrodymai Pareiškėjos neperduotų

pastolių kiekiui bei jų vertei konstatuoti (Pareiškėja nedalyvavo pastolių perdavimo procese, šį procesą organizavo tik UAB "D1" ir trečiasis asmuo SIA J. I. Pareiškėja į pastolių inventorizavimo procesą nebuvo kviesta, inventorizavimą vienašališkai atliko ir aktus surašė pats UAB "D1" be to, vyr. buhalteris V. O. asmeniškai net nedalyvavo skaičiuojant pastolius, o tik surašė tarpinių skaičiavimų duomenis į pažymą).

Apeliacinės instancijos teismas konstatavo, kad byloje esančių duomenų visumos analizė suponuoja išvadą, kad Pareiškėjos prievolė perduoti UAB "D1" 2019-10-01 PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas pastolių detales buvo įvykdyta tinkamai.

Lietuvos apeliacinis teismas, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso (toliau – CPK) 326 straipsnio 1 dalies 1 punktu, 331 straipsniu, Teismo 2021-12-23 sprendimą paliko iš esmės nepakeistą (patikslino tik pirmosios instancijos teismo sprendimo dalį dėl bylinėjimosi išlaidų šalims paskirstymo).

UAB "D1" paaiškino, kad:

– PVM sąskaitos faktūros buvo išrašomos nedelsiant, patiekus prekes, bei siunčiamos pirkėjui elektroniniu paštu;

– UAB "D1" apskaitoje buvo fiksuojamos su prekių (pastolių) pardavimu susijusios operacijos, t. y. pardavus pastolius, buvo apskaitomos parduotų prekių pajamos (sąskaita 50001), sąnaudose – parduotų prekių savikaina (sąskaita 60000) ir atitinkama dalimi sumažinamas atsargų (sąskaita 20401) likutis, apskaitoma pirkėjo skola (sąskaita 2410) bei kitos operacijos;

– UAB "D1" Pareiškėjai buvo suteikusi mokėjimo už prekes atidėjimą iki 30 d. Atsiskaitymas vyko bankiniais pavedimais, tačiau Pareiškėjai laiku neatsiskaičius už gautas prekes (pastolių dalis), buvo sudaryti įsiskolinimų dengimo grafikai. Šiuo metu Pareiškėja įsiskolinimų neturi;

– į klausimą, kokių tikslu dalyje pardavimo PVM sąskaitų faktūrų, pateiktų Pareiškėjai, įrašyta: „...Prekės yra UAB "D1" nuosavybė iki galutinio kliento PVM sąskaitos faktūros apmokėjimo ir kaip tai atvaizduota UAB "D1" buhalterinėje apskaitoje“, UAB "D1" nurodė, kad įrašo tikslas buvo atkreipti kliento dėmesį, jog klientas dėtų visas pastangas, saugant bei naudojant įsigytas prekes iki tol, kol bus gautas pilnas apmokėjimas. Minėtas įrašas neturėjo įtakos operacijų atvaizdavimui apskaitoje;

– pastolių gabenimui iš UAB "D1" sandėliavimo vietos, transportas organizuotas skirtingai: dalį klientas pasiimdavo savo samdytu transportu, dalį kliento prašymu UAB "D1" savo samdytu transportu pristatydavo Lietuvos teritorijoje, dalį – Latvijos teritorijoje (CMR, pagal kuriuos vyko vežimas į Latviją, pateikti). Atsiskaitymas už transportavimo paslaugas vyko bankiniais pavedimais;

– 2019-10-01 PVM sąskaitoje faktūroje Nr. VRV2183 nurodytos prekės buvo Latvijos teritorijoje, kaip ir nurodė pardavėjas (Pareiškėja). Už tas visas prekes iki PVM sąskaitos faktūros išrašymo nebuvo atsiskaityta. Įsigijus prekes (pastolius), nurodytas PVM sąskaitoje faktūroje Nr. VRV2183, buvo samdoma įmonė SIA J. I., dirbanti su pastoliais Latvijos teritorijoje, kad pastaruosius surinktų ir atgabentų UAB "D1" į Lietuvą. Už šias paslaugas SIA J. I. išrašė sąskaitą. Kiekvienas pastolių atgabėjimas iš Latvijos į UAB "D1" sandėlį Lietuvoje buvo inventorizuojamas. Apie tikslų pristatytą kiekį bei jo priėmimą kiekvienu atvežimu oficialiai buvo informuojamas pardavėjas (Pareiškėja).

UAB "D1" pateiktas atsakymas patvirtina, kad pastolių detalės, išvardintos 2019-10-01 PVM sąskaitoje faktūroje, jos surašymo metu buvo Latvijoje ir nuosavybės teise priklausė Pareiškėjai, nors dalyje pirkimo PVM sąskaitų faktūrų buvo įrašas apie nuosavybės perėjimą Pareiškėjai po galutinio sąskaitos apmokėjimo. Abi bendrovės savo buhalterinės apskaitos registruose fiksavo pastolių detalių pardavimo ir pirkimo ūkines operacijas, parduotų atsargų sumažėjimą / padidėjimą. Visas pastolių detales, nurodytas 2019-10-01 PVM sąskaitoje faktūroje Nr. VRV2183, Pareiškėja perdavė Latvijos teritorijoje ir tik 2020 metų vasario–kovo mėn. UAB "D1" organizavo perimtų pastolių detalių, kaip savo prekių, gabenimą iš Latvijos į sandėliavimo vietą Lietuvoje.

Patikrinimo metu Šiaulių AVMI padarė išvadą, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 1 dalies nuostatas, kadangi tikrinamuoju laikotarpiu:

- pastolius, nurodytus 2019-10-01 PVM sąskaitoje faktūroje Nr. VRV2193, Pareiškėja pardavė Latvijos teritorijoje šios šalies PVM mokėtojai UAB "D1" t. y. pardavė ir perdavė nesusigražinusi į Lietuvą;

- Lietuvos apeliacinis teismas konstatavo, kad Pareiškėjos prievolė perduoti UAB "D1" 2019-10-01 PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas pastolių detales buvo įvykdyta tinkamai ir pilna apimtimi;

- pervežimo sau verslo tikslais į kitą valstybę narę sandoris laikomas prekių tiekimu už atlygį (PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 1 dalis). Tokios pastolių detalių tiekimo už atlygį ūkinės operacijos Pareiškėja neužregistravo, nes, pažeisdama PVMĮ 79 straipsnio nuostatas, neišrašė sau PVM sąskaitos faktūros;

- nuo į kitą valstybę narę pervežtų ir atgal į Lietuvą negražintų pastolių detalių vertės (pirkimo kainos, išskyrus PVM) Pareiškėja neapskaičiavo ir nedeklaravo pardavimo PVM (PVMĮ 15 straipsnio 2 dalis).

Šiaulių AVMI sprendime, vadovaujantis PVMĮ 15 straipsnio 2 dalimi, papildomai mokėtinas PVM apskaičiuotas nuo visos 1 033 669 Eur pastolių dalių įsigijimo vertės (neatsižvelgiant į 5 proc. nuolaidą), nurodytos 2019-10-01 PVM sąskaitoje faktūroje Nr. VRV2193. Vadovaujantis PVMĮ 19 straipsnio 1 dalimi, pastolių tiekimo sandoriui taikomas standartinis PVM tarifas. Vadovaujantis PVMĮ 123 straipsnio 2 dalies nuostatomis, dėl PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio pažeidimo Pareiškėjai apskaičiuotas 217 070 Eur (1 033 669 Eur x 21 proc.) pardavimo PVM. Nuo papildomai apskaičiuotos PVM sumos apskaičiuoti 35 461,05 Eur delspinigiai bei skirta vidutinė (30 proc.) PVM bauda – 65 121 Eur (217 070 Eur x 30 proc.). Patikrinimo metu atsakomybę lengvinančių ar sunkinančių aplinkybių nenustatyta.

Pareiškėja pateikė skundą Inspekcijai, akcentuodama, jog pastolius UAB "D1" ne pardavė, o gražino, tačiau 2019 m. spalio mėnesį gražinamoms prekėms klaidingai išrašė ne prekių gražinimui įforminti debetinę PVM sąskaitą faktūrą, o PVM sąskaitą faktūrą Nr. VRV2183, klaidingai nurodant, kad įvyko prekių tiekimas Latvijos Respublikoje (PVM sąskaitoje faktūroje Nr. VRV2183 gražinamų pastolių apmokestinamoji vertė 981 986 Eur).

Inspekcija pažymėjo, jog Pareiškėja UAB "D1" 2019-10-01 išrašė sąskaitą faktūrą Nr. VRV2183, kurioje aiškiai nurodyta, kad ji išrašyta už „pastolių dalių pardavimą“. Sandorio sudarymo metu pastoliai buvo Latvijoje, kaip ir nurodė pati Pareiškėja bei patvirtino UAB "C1" Inspekcijos vertinimu, iš esmės „klaidingas“ sąskaitos faktūros išrašymas neturi įtakos apmokestinimui, kadangi ginčo sandorio sudarymas, esant nustatytomis sąlygomis, laikytinas prekių tiekimu. Pastolių grįžimas į Lietuvą nebuvo sąlygotas pačios Pareiškėjos, tik 2020 m. vasario–kovo mėn. UAB "D1" organizavo perimtų pastolių detalių, kaip savo prekių, gabenimą iš Latvijos į sandėliavimo vietą Lietuvoje. Ir nors dalyje pirkimo PVM sąskaitų faktūrų buvo įrašas apie nuosavybės perėimą Pareiškėjai po galutinio sąskaitos apmokėjimo, abi bendrovės savo buhalterinėje apskaitoje fiksavo pastolių detalių pardavimo ir pirkimo ūkinės operacijas, parduotų atsargų sumažėjimą / padidėjimą.

*Dėl prekių gražinimo* – kai pirkėjas, PVM mokėtojas, dalį įsigytų prekių gražina prekių tiekėjui, tai prekių gražinimas turi būti įforminamas arba prekių tiekėjo išrašytu prekių gavėjui kreditiniu dokumentu (kreditine PVM sąskaita faktūra), arba, šalių susitarimu, prekių pirkėjo išrašytu debetiniu dokumentu, jeigu pirkėjas yra PVM mokėtojas. Jeigu pirkėjas buvo į PVM atskaitą įtraukęs įsigytų prekių pirkimo PVM, tai šias prekes (ar jų dalį) gražinęs prekių tiekėjui, jis turi patikslinti PVM atskaitą. PVM atskaita tikslinama tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo išrašytas kreditinis dokumentas arba gražintų prekių debetinis dokumentas. Patikslinta praėjusiais mokestiniais laikotarpiais atskaityta prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM suma pagal išrašytus kreditinius ir / ar debetinius dokumentus turi būti nurodoma mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos 25 ir 35 laukeliuose. Ši patikslinta PVM suma turi būti įrašoma su minuso ženklu, kai išrašomas neigiamos PVM sumos kreditinis dokumentas ar išrašomas debetinis dokumentas, t. y. PVM atskaita mažinama.

*Dėl lizingo* – tuo atveju, jeigu nepasibaigus finansinės nuomos (lizingo) sutarties terminui, finansinės nuomos (lizingo) sutartis nutraukiama ir lizingo bendrovė atsiima iš turto gavėjo jam perduotą turtą, tai ji, vadovaudamasi PVMĮ 83 straipsniu, turi išrašyti turto gavėjui kreditinį dokumentą, kuriame, atsižvelgiant į pasikeitusias aplinkybes, turi nurodyti patikslintą turto apmokestinamąją vertę ir PVM sumą. Atsižvelgdama į kreditiniame dokumente nurodytą PVM sumą, lizingo bendrovė turi patikslinti mokesčio laikotarpio (kuriame buvo išrašytas kreditinis dokumentas) PVM deklaracijoje mokėtiną į biudžetą (grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą. Turto gavėjas, dėl finansinės nuomos (lizingo) sutarties nutraukimo grąžinęs lizingo kompanijai turtą, turi patikslinti PVM atskaitą, t. y. padidinti mokėtiną į biudžetą PVM sumą (sumažinti grąžintiną iš biudžeto PVM sumą) lizingo kompanijos kreditiniame dokumente nurodyta PVM suma.

Pasak Inspekcijos, kaip nurodyta aukščiau, Pareiškėja ginčo prekes pardavė, prieš tai jas įsigijusi ir pasinaudojusi PVM atskaita. Net, jei Pareiškėja būtų pastolių dalis grąžinusi pardavėjui (UAB "D1") ji turėjo atstatyti atskaitomą PVM. Be to, pati Pareiškėja deklaravo tiekimą ES. Pareiškėjai nutraukus pastolių nuomos veiklą Latvijoje ir paaiškėjęs, kad pastoliai nebus grąžinami į Lietuvą, tiekimui sau verslo tikslais nuo pastolių įsigijimo vertės Pareiškėja turėjo apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti pardavimo PVM.

Pareiškėja skunde Inspekcijai nurodė, kad mokesčių administratorius, aiškindamas PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnį, taiko reikalavimus, kurie tiesiogiai nėra apibrėžti pačioje įstatymo nuostatoje – toks įstatymo aiškinimas nėra suderinamas su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau vadinama – PVM Direktyva) nurodytais tikslais, o keliamos papildomos sąlygos yra perteklinės. Mokesčių administratorius nesivadovavo civilinėje byloje nustatytais aplinkybėmis ir net darė išvadas, kurios prieštarauja civilinėje byloje teismo nustatytiems faktams.

Inspekcija pažymėjo, jog PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio „Prekių pervežimas į kitą valstybę narę“ 1 dalyje įtvirtinta nuostata, kad prekių tiekimu už atlygį laikomas apmokestinamojo asmens disponuojamų prekių pervežimas verslo tikslais iš ES valstybės narės, kurioje prekės faktiškai yra, į kitą ES valstybę narę, kai prekes veža pats apmokestinamasis asmuo ar jo užsakymu kitas asmuo.

Pasak skundžiamo sprendimo, sąvoka „verslo tikslais“ yra suprantama, kaip įvairios ekonominės veiklos vykdymas kitoje ES valstybėje narėje, t. y. prekių pervežimas į kitą ES valstybę narę turi būti susijęs su kitoje ES valstybėje narėje vykdomu prekių tiekimu ar paslaugų teikimu.

Pagal PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio nuostatas prekių tiekimu už atlygį laikomas prekių pervežimas verslo tikslais į kitą valstybę narę, išskyrus šio straipsnio 2 dalyje nurodytas išimtis. Viena iš išimčių (PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 2 dalies 6 punktas), pagal kurią prekių pervežimas į kitą valstybę nelaikomas tiekimu už atlygį, yra tada, kai prekės pervežamos į kitą valstybę narę laikinai paslaugoms teikti. Taigi tam, kad „veiktų“ minėta išimtis, turi būti dviejų aplinkybių visuma: (1) įmonė turi realiai naudoti išgabentą prekę paslaugoms teikti; ir (2) toks išgabėnimas turi būti laikinas, t. y. pasibaigus paslaugų teikimui prekė turi sugrįžti atgal į Lietuvą jos savininkui. Ginčo atveju Pareiškėja, nepargabėnusi prekių į Lietuvą, jas 2019-10-01 pardavė Latvijoje. Paaiškėjęs, kad prekės nebus pargabėtos į Lietuvą, Pareiškėja, kaip minėta, turėjo sau išrašyti PVM sąskaitą faktūrą ir apskaičiuoti 21 proc. pardavimo PVM, nes Latvijoje nėra įregistruota PVM mokėtoju.

Skundžiamame sprendime sutikta su Pareiškėjos teiginiu, kad teisės aktai nenustato termino, per kurį prekės turi būti grąžintos į Lietuvą, todėl tas prekes asmuo turi sugrąžinti į Lietuvą tuomet, kai baigia jas naudoti savo paslaugų teikimui. Ginčo atveju Pareiškėja, perleidusi pastolius UAB "D1" iš esmės jais nedisponavo kaip savo, o tai reiškia, kad paslaugų teikimui juos naudojo iki 2019-10-01 PVM sąskaitos faktūros Nr. VRV2193 išrašymo.

Pareiškėja skunde Inspekcijai rėmėsi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) byla Nr. C-24/15 ir nurodė, kad mokesčių administratorius neturi atsisakyti taikyti atleidimą nuo PVM perdavimui Bendrijos viduje vien dėl to, kad apmokestinamasis asmuo nenurodė jam paskirties valstybės narės suteikto PVM mokėtojo kodo. Pareiškėjos nuomone, nors

ji tiekimo metu nebuvo įregistruota PVM mokėtoju Latvijoje, pagrindo atsisakyti taikyti atleidimą nuo PVM nėra.

Ginčijamame sprendime nurodyta, kad minėtame ESTT prejudiciniame sprendime, be kita ko, kilo klausimas dėl apmokestinamojo asmens teisės į tiekimo neapmokestinimą PVM, kai visos privalomos sąlygos buvo įvykdytos ir nebuvo jokios rizikos biudžeto pajamų praradimui, tačiau nebuvo įvykdytas (nacionalinėje teisėje nustatytas) reikalavimas sąskaitoje faktūroje nurodyti pirkėjui suteiktą PVM mokėtojo kodą. Nepaisant to, kad taip įvykdytas teikimas buvo susijęs su prekių judėjimu tarp valstybių narių, t. y. tiekimu, kurio kontrolė nacionaliniams mokesčių administratoriams yra sudėtingesnė, tokį pažeidimą (PVM mokėtojo kodo nenurodymas) ESTT vertino kaip formalų, nepaneigiantį apmokestinamojo asmens teisės į neapmokestinimą PVM. ESTT iš esmės akcentavo dvi minėto formalaus požiūrio nesilaikymo principo išimtis. Pirma, šiuo principu negali remtis apmokestinamasis asmuo, kuris sąmoningai dalyvavo sukčiaujant pridėtinės vertės mokesčiu. Antra, juo negali remtis apmokestinamasis asmuo, siekdamas išvengti pareigos pateikti įrodymų, kad atitinka esminius reikalavimus.

Pagrindinėje byloje buvo nustatyta, kad 2006 m. asmuo, vykdančias individualią veiklą, įsigijo automobilį, kuris buvo skirtas jo verslui. 2006-10-20 jis išsiuntė šį automobilį į Ispaniją transporto priemonių prekiautojui, kad jis ten būtų parduotas. Šį išsiuntimą patvirtino CMR važtaraštis. 2007-07-11 automobilis buvo parduotas Ispanijoje įsteigtai įmonei. 2006 m. asmuo nedeklaravo jokios apyvartos, susijusios su šiuo sandoriu. 2007 m. jis deklaravo nuo PVM atleistą tiekimą Bendrijos viduje. Tačiau mokesčių administratorius perskaičiavo PVM už 2006 m., manydamas, kad automobilio perdavimas 2006 m. į Ispaniją buvo apmokestinamas PVM ir nebuvo nuo jo atleistas, nes asmuo nenurodė Ispanijos suteikto PVM mokėtojo kodo, todėl nepateikė apskaitos duomenų, reikalingų atleisti nuo PVM.

ESTT pasisakė, kad sandoriai turi būti apmokestinami atsižvelgiant į jų objektyvius požymius – mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad nuo PVM būtų atleidiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų.

Pasak Inspekcijos, įvertinus ESTT minėtos bylos aplinkybes ir nagrinėjamą ginčą matyti, kad tai nėra analogiškos situacijos su panašiomis aplinkybėmis. Pakartotina, kad Pareiškėja pastolius į Latviją išgabeno verslo tikslais, ten vykdė veiklą ir turėjo juos gražinti atgal į Lietuvą ir tik tada parduoti. Pareiškėja nėra / nebuvo Latvijos PVM mokėtojas – Latvijos PVM mokėtojo kodo neturėjo, todėl negalėjo parduoti pastolių su 0 proc. PVM tarifu.

#### *Dėl skirtos PVM baudos dydžio*

Skiriant baudą Šiaulių AVMI vertino tai, kad nei baudą mažinančių, nei didinančių aplinkybių nenustatyta, todėl Pareiškėjai skirta vidutinio dydžio bauda.

Skundžiamame sprendime pacituotos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 140 straipsnio 3 dalies nuostatos ir akcentuota, kad Pareiškėjos skunde nurodytas bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, kaip lengvinanti aplinkybė, yra sudėtinė 3 dalies 1 punkto dalis – Pareiškėjai pripažinus mokesčio įstatymo pažeidimą, būtų laikoma atsakomybę lengvinančia aplinkybe. Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjai pagrįstai skirta vidutinio dydžio bauda. Pareiškėjai nesumokėjus PVM laiku, valstybės biudžetas atitinkamu laikotarpiu negavo pajamų, todėl Pareiškėjos teiginiai dėl žalos nebuvimo yra nepagrįsti.

#### *Dėl atleidimo nuo PVM delspinigių*

Dėl Pareiškėjos teiginių, kad kontrolės procedūros tęsiasi nuo 2020 m., Inspekcija pažymėjo, jog patikrinimo laikas objektyviai nepriklausė nuo mokesčių administratoriaus veiksmų / neveikimo, nes patikrinimas buvo sustabdytas dėl vykstančios civilinės bylos tarp Pareiškėjos ir UAB "D1" be to, Pareiškėja pati prašė sustabdyti kontrolės procedūras šiuo pagrindu.

Skundžiamame sprendime, remiantis MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatomis dėl delspinigių skaičiavimo bei MAĮ 40 straipsnio 1, 4 ir 5 punktuose įtvirtintomis mokesčių mokėtojų pareigomis, konstatuota, kad Pareiškėjai apskaičiuoti PVM delspinigiai, nes nėra teisinio pagrindo jų neskaičiuoti. Taip pat, remiantis MAĮ 100 straipsnio (141 straipsnio) bei Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 patvirtintų Atleidimo nuo baudų ir delspinigių

taisyklių (toliau – Taisyklės) 7 punkto nuostatomis, ginčijamame sprendime padaryta išvada, jog nagrinėjamu atveju nenustatyta aplinkybių, sąlygojančių atleidimą nuo apskaičiuotų delspinigių.

Pareiškėja skunde Komisijai išdėstė nesutikimo su Inspekcijos sprendimu argumentus, taip pat, kaip minėta, prašė sumažinti paskirtą PVM baudą ir atleisti nuo dalies PVM delspinigių.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius netinkamai ištyrė bei įvertino faktines aplinkybes, neteisingai vertino Lietuvos apeliacinio teismo 2022-10-20 civilinėje byloje Nr. e2A-611-910/2022 (toliau – ir civilinė byla) priimtą sprendimą. Taip pat neteisingai taikė PVMĮ nuostatas dėl pervežimo sau verslo tikslais į kitą valstybę narę.

*Dėl tarp Pareiškėjos ir UAB "D1" susiklosčiusių sutartinių santykių*

Pareiškėja 2018 m. įsigijo iš UAB „S. Y.“ pastolius už 1 370 434,14 Eur, apmokestinamoji vertė be PVM – 1 135 991,85 Eur, pirkimo PVM – 234 442,29 Eur. Kiekvienas pastolių dalių komplekto pardavimas buvo įforminamas atskira PVM sąskaita faktūra (toliau – Pastolių pirkimo sąskaitos). Pastoliai Pareiškėjai buvo parduodami susitarant, kad: a) nuosavybės teisė į pastolius Pareiškėjai pereina sumokėjus pastolių kainą (Pastolių pardavimo sutarties 4.4 punktas, skundo priedas Nr. 5), t. y. Pareiškėja perka pastolius išsimokėtinai (kaina mokama dalimis, nuosavybė nepereina, kol nėra visiškai atsiskaityta. Pirkimo–pardavimo sutartys buvo pasirašomas tik dėl dalies pastolių pardavimo, likusieji pastoliai buvo parduodami išrašant PVM sąskaitą faktūrą ir perduodant pastolius tomis pačiomis sąlygomis; b) 2019-01-25 Susitarimu dėl išskolinimo apmokėjimo susitarta, kad Pareiškėja gali grąžinti visus arba dalį pastolių, siekiant užskaityti skolą (Susitarimo dėl išskolinimo apmokėjimo 3 punktas, skundo priedas Nr. 6).

Pasak skundo, Pareiškėja, įsigijusi pastolius, vykdė pastolių nuomos veiklą tiek Lietuvoje, tiek Latvijoje, o įsigyti pastoliai buvo nuolat gabenami iš vienos šalies į kitą. Ginčo pastoliai tik laikinai buvo perkelti į Latviją ir naudoti paslaugoms teikti, o baigus teikti paslaugas, planuota pastolius grąžinti į Lietuvą. Pareiškėjos teigimu, įsigytus pastolius apskaitė buhalteriniuose registruose ir atitinkamose PVM deklaracijose deklaravo pirkimo PVM, UAB "D1" atitinkamai deklaravo pardavimo PVM.

Pareiškėja nurodė, kad 2019 m. spalio mėn. šalys nusprendė nutraukti sutartinius santykius, todėl ji įsipareigojo grąžinti ir grąžino UAB "D1" išsimokėtinai pirktus pastolius. Tą patvirtino Lietuvos apeliacinis teismas (nutarties 39 p.). Civilinėje byloje taip pat buvo konstatuota, kad visi pastoliai iki 2020-03-25 grįžo į Lietuvą (nutarties 27 punktas).

Pareiškėja pažymėjo, kad PVMĮ 3 straipsnio 1 dalyje apibrėžtas PVM objektas, o prekių grąžinimas nėra PVM objektas ir nesvarbu, kurioje valstybėje prekės yra grąžinamos. Pareiškėja UAB "D1" ne pardavė, o grąžino pastolius, tačiau 2019 m. spalio mėn. klaidingai išrašė PVM sąskaitą faktūrą Nr. VRV2183, nurodant, kad įvyko prekių tiekimas Latvijos Respublikoje.

Pareiškėjos nuomone, ginčo atveju turi būti taikomos taisyklės, kurios taikomos lizingo atveju, kai atsisakoma prekių ir nutraukiama sutartis, todėl šiuo atveju turėjo būti išrašyta kreditinė (jei išrašo UAB "D1" arba debetinė (jei išrašo Pareiškėja) sąskaita faktūra, vadovaujantis PVMĮ 83 straipsniu. Pasak skundo, įsiteisėjus Lietuvos apeliacinio teismo nutarčiai, Pareiškėja UAB "D1" išrašė debetinį dokumentą, nurodant grąžinamų prekių vertę, taip pat einamąją data išrašė kreditinę sąskaitą faktūrą, panaikinant išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Nr. VRV2183 (skundo priedas Nr. 7).

Lietuvos apeliacinis teismas nurodė, kad šalys nebuvo sudariusios rašytinės sutarties dėl pastolių (jų dalių) pirkimo–pardavimo, pastolių pirkimas–pardavimas buvo įforminamas PVM sąskaitomis faktūromis, jose įrašant, kad iki tol, kol neatsiskaityta, pastoliai yra ieškovės nuosavybė. Taip pat teismas nurodė, kad Pareiškėja negalėjo parduoti to, ko nevaldė nuosavybės teise. Teismas konstatavo, kad tikroji šalių valia buvo prekių, už kurias atsakovė (Pareiškėja) nesumokėjo, grąžinimas. Tai ir buvo šalių numatyta sudaryto 2019-01-25 susitarimo 3.3 punkte. Kad įvyko prekių grąžinimas (ne pirkimo–pardavimo teisiniai santykiai), patvirtina ir tai, jog 2019-10-01 ginčo sąskaita buvo išrašyta su „0“ PVM tarifu, pagal ją nebuvo numatyta atlikti jokių mokėjimų (nutarties 17 p.).

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai nurodė, kad Pareiškėja pagal 2019-10-01 išrašytą sąskaitą pardavė pastolius UAB "D1" taip pat nepagrįstai nurodė, kad minėtoje sąskaitoje faktūroje išvardintos pastolių detalės priklausė Pareiškėjai nuosavybės teise. Pasak skundo, toks aplinkybių vertinimas, kai mokesčių administratoriui vienos šalies (UAB "D1" paaiškinimai turėjo didesnę įrodomąją galią nei teismo sprendimas ir teismo konstatuotos aplinkybės, kai mokesčių administratorius atsižvelgė tik į dalį įrodymų, o dėl dalies visai nepasisakė, yra nenuoseklus ir nepagrįstas.

*Dėl PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 2 dalies 6 punkto aiškinimo ir taikymo*

Inspekcija pati pripažįsta, kad teisės aktai nenustato termino, per kurį prekės turi būti gražinamos į Lietuvą. Pareiškėjos nuomone, byloje ginčo dėl to, kad pastoliai grįžo ir kad jie galėjo būti gražinti UAB "D1" per neapibrėžtą terminą, nėra. Tačiau Inspekcija darė tam prieštaraujančią išvadą, teigdama, kad Pareiškėja, perleidusi pastolius UAB "D1" iš esmės jais nedisponavo kaip savo, o tai reiškia, kad paslaugų teikimui naudojo iki 2019-10-01 PVM sąskaitos išrašymo. Pareiškėja pabrėžia, kad gražino pastolius, kai baigė jais naudotis. Tačiau jie grįžo į Lietuvą ne sąskaitos faktūros išrašymo dieną ir tai niekaip neprieštarauja pervežimo laikinai naudotis sąlygai.

Pasak skundo, teisės aktai nenumato ir reikalavimo, kad prekes turi gražinti būtinai pats apmokestinamasis asmuo, kuris laikinai naudojo prekes savo paslaugoms teikti, prekes pervežti ir gražinti atgal gali ir kitas asmuo ar jo pavedimu trečiasis asmuo. Nenustatyta, kad prekės, išvežtos į kitą valstybę narę paslaugoms teikti, negali būti perduodamos gražinimui ne Lietuvoje, o toje valstybėje narėje, kurioje tos paslaugos ir buvo teikiamos. PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 2 dalies 6 punktą numato vienintelę sąlygą – prekės, kurios išvežtos laikinai, grįžtų atgal į Lietuvą, taip siekiant kontroliuoti prekių apyvartą Bendrijos viduje.

Lietuvos apeliacinis teismas konstatavo, kad visi pastoliai buvo gražinti UAB "D1" ir grįžo į Lietuvą. Kadangi atsakovė (Pareiškėja) iš ieškovės įsigytas pastolių detales laikė Latvijos teritorijoje, tai po 2019-10-01 sąskaitos išrašymo atsakovė pastolių detalių ieškovei (UAB "D1") iš karto neperdavė, jos liko objektuose Latvijoje ir buvo naudojami statybos darbuose. Ieškovė tuo metu neturėjo galimybės tiksliai suskaičiuoti ir įvertinti, ar atsakovės 2019-10-01 sąskaitoje nurodytos pastolių detalės iš tiesų visos yra minėtuose objektuose, nes suskaičiuoti detales galima tik pilnai išardžius pastolių sistemas ir suskaičiuavus detales. To fiziškai padaryti buvo neįmanoma, todėl šalys žodžiu susitarė, kad ieškovė, kai pastoliai nebebus reikalingi statybos darbuose, vėliau po truputi susigrąžins pas save į sandėlį. Taigi, Pareiškėja šias prekes gražino jų pardavėjui, o šis prekes parsigabeno atgal į Lietuvą.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratoriaus PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 2 dalies 6 punkto aiškinimas nėra suderinamas su PVM Direktyvos tikslais, o keliamos papildomos sąlygos yra perteklinės. Vadovaujantis Inspekcijos PVMĮ aiškinimu, Pareiškėja turėjo pastolius susigrąžinti į Lietuvą ir tik tada gražinti UAB "D1"

Kaip nurodo Pareiškėja, PVM Direktyvos 17 straipsnio 2 dalies g punkte yra nurodyta, kad prekių pervežimu nėra laikomas toks pervežimas, kuris yra laikinas. Pasak skundo, pagal Direktyvą prekės kitoje valstybėje narėje turi būti laikinai ir jei yra įrodymai, pagrindžiantys, jog prekės grįžo, toks pervežimas nėra laikomas tiekimu, nes įvykdoma laikino buvimo kitoje valstybėje narėje sąlyga.

*Dėl prekių tiekimo atleidimo nuo PVM*

Pasak skundo, net jeigu laikytume, kad Pareiškėjos prekių pervežimas į Latviją būtų laikomas pervežimu verslo tikslais, Pareiškėjai vis tiek neturėtų būti skaičiuojamas PVM, atsižvelgiant į ESTT praktiką. ESTT konstatavo, kad mokesčių administratorius neturi pagrindo atsakyti taikyti atleidimą nuo PVM perdavimui Bendrijos viduje vien dėl to, kad bendrovė valstybėje, į kurią buvo išgabentos prekės, nebuvo registruota PVM mokėtoja. Pareiškėjos nuomone, net ir pripažinus, kad prekės Pareiškėjos buvo verslo tikslais pervežtos į Latviją jų nuomai, toks prekių pervežimas turėtų būti neapmokestinamas.

Remiantis ESTT byloje Nr. C-24/15 pateiktais išaiškinimais, skunde teigiama, kad nors Inspekcija nurodė, jog cituojama byla nėra analogiška Pareiškėjos atvejui, tačiau ESTT pateikė poziciją dėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies, kurioje yra apibrėžta sąvoka

„apmokestinamasis asmuo“, aiškino bei konstatavo, kad <...> Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis, kurioje apibrėžta sąvoka „apmokestinamasis asmuo“, nesieja šio statuso su faktu, kad atitinkamas asmuo privalo turėti PVM mokėtojo kodą <...> (ESTT sprendimo 41 punktą), todėl šis teismo išaiškinimas yra aktualus šio ginčo atveju.

Pasak skundo, byloje ESTT konstatavo, kad teismo praktikoje pripažįstami du atvejai, kai dėl formalių reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę į atleidimą nuo PVM: 1) pirmiausia asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiaujant mokesčių srityje ir sukėlęs grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, negali remtis mokesčių neutralumo principais atleidimo nuo PVM taikymo tikslais; 2) antra, dėl formalaus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas atleidimas nuo PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti.

Pareiškėjos vertinimu, ginčo dėl to, kad ji yra apmokestinamasis asmuo Latvijoje, nėra – to mokesčių administratorius neginčijo, taip nėra ginčo dėl to, kad pastoliai buvo naudojami Latvijoje verslo tikslais, taip pat nėra ginčo ir dėl to, kad Pareiškėja nedalyvavo sukčiavime. Pareiškėjos teigimu, ji tenkina visus aukščiau ESTT nurodytus esminius reikalavimus ir, nors ji (Pareiškėja) tiekimo metu nebuvo įregistruota PVM mokėtoja Latvijoje, pagrindo atsisakyti taikyti atleidimą nuo PVM nėra.

#### *Dėl paskirtos baudos ir delspinigių*

Pareiškėjos teigimu, konstatuotas pažeidimas yra netyčinis, dėl pažeidimo žala biudžetui nepadaryta, o, sumokėjus apskaičiuotą PVM, PVM už tas pačias prekes, kurios buvo parduotos Pareiškėjai su PVM ir vėliau grąžintos UAB "D1" būtų sumokėtas į biudžetą dvigubai, nes UAB "D1" nuo jai grąžintų prekių neturi teisės į atskaitą. Pareiškėja nurodo, kad viso patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, operatyviai teikė informaciją, dokumentus, todėl jai turėtų būti skiriama minimali bauda.

Pasak skundo, taip pat yra pagrindas Pareiškėją atleisti nuo baudos ir delspinigių. Ginčo atveju nėra padaryta žala biudžetui (MAĮ 100 straipsnio 1 dalis, 141 straipsnio 1 dalies 3 punktas). UAB "D1" pardavusi prekes Pareiškėjai, PVM į biudžetą sumokėjo. Jei apskaičiuotas Pareiškėjai PVM nebus panaikintas, tai, Pareiškėjai grąžinus prekes UAB "D1" PVM į biudžetą bus sumokėtas antrą kartą, kaip nuo tiekimo UAB "D1" o pastarajai pardavus grąžintas prekes, PVM bus sumokėtas trečią kartą. Pareiškėjos nuomone, yra pagrindas taikyti teisingumo ir protingumo kriterijus, sprendžiant dėl atleidimo nuo ginčo delspinigių. Pasak skundo, atsižvelgiant į tai, kad kontrolės procedūros trunka ilgą laiką ne dėl jos (Pareiškėjos) kaltės, taip pat atsižvelgiant į ginčo klausimą, dėl kurio nėra pakankamai išaiškinimų ir nėra susiformavusios teisminės praktikos, konstatuotina, kad apskaičiuota delspinigių suma neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijaus.

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

Pareiškėjos 2023-06-08 skundas tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos 2023-05-29 sprendimas Nr. 69-40 naikintinas.

Atlikęs Pareiškėjos PVM už laikotarpį nuo 2019-10-01 iki 2019-10-31 pakartotinį mokesčių patikrinimą, mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo pardavimo PVM, kai nutraukusi įsivežtų į Latviją pastolių (jų dalių) nuomos veiklą Latvijoje, neišregistravusi šioje šalyje PVM mokėtoja, juos pardavė Latvijoje, nesusigrąžinusi jų į Lietuvą. Dėl nustatyto pažeidimo Pareiškėjai apskaičiuotas mokėtinas 217 070 Eur PVM, 35 461,05 Eur PVM delspinigiai ir skirta 65 121 Eur PVM bauda (30 proc.).

Skundžiamame sprendime pažymėta, kad Pareiškėja, įsigydama pastolius, pasinaudojo teise į pirkimo PVM atskaitą, tačiau, negrąžinusi jų į Lietuvą, juos 2019-10-01 pagal PVM sąskaitą faktūrą Nr. VRV2183 pardavė Latvijos teritorijoje kitam apmokestinamajam asmeniui. Patikrinimo akte nurodyta, kad Pareiškėja pardavimo sandorį deklaravo to mokesčio laikotarpiu, kada PVM sąskaita faktūra išrašyta, 2020-03-12 pateiktoje patikslintoje PVM deklaracijoje 18 laukelyje kaip ES valstybės narės PVM mokėtojui patiektas prekes, apmokestinamas 0 proc. PVM tarifu. PVM deklaracijos už 2019 m. spalio mėn., patikslintos

2020-05-22 (atmesta dėl patikrinimo), duomenimis, Pareiškėja pastolių pardavimo sumą įrašė 20 laukelyje „Už Lietuvos ribų įvykę sandoriai (ne PVM objektas Lietuvoje)“. Mokesčių administratorius padarė išvadą, kad tokiu būdu Pareiškėja pripažino, jog pastoliai parduoti (perduoti) Latvijoje, nesugrąžinus jų į Lietuvos teritoriją (Patikrinimo akto p. 4). Mokesčių administratorius, atsižvelgęs į tai, kad Pareiškėja, būdama registruota tik Lietuvos PVM mokėtoja, į Latviją pervežė pastolius nuomos paslaugoms teikti ir šių pastolių sau į Lietuvą negrąžino, konstatavo, kad nebetenkinamos PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 2 dalies 6 punkto sąlygos ir toks pervežimo sau verslo tikslais į kitą valstybę narę sandoris laikomas prekių tiekimu už atlygį (PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 1 dalis). Mokesčių administratoriaus teigimu, vadovaujantis PVMĮ 15 straipsnio 2 dalies nuostatomis, Pareiškėja turėjo sau išsirašyti PVM sąskaitą faktūrą ir apskaičiuoti 21 proc. pardavimo PVM, nes Pareiškėja nėra / nebuvo Latvijos PVM mokėtojas – Latvijos PVM mokėtojo kodo neturėjo, todėl negalėjo parduoti pastolių su 0 proc. PVM tarifu. Patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio (Prekių pervežimas į kitą valstybę narę) nuostatas, nes prekių tiekimui už atlygį neišrašė PVM sąskaitos faktūros ir nedeklaravo tiekimo už atlygį sumos bei pardavimo PVM.

Pareiškėja su skundžiamu sprendimu nesutiko ir Komisijai nurodė, kad 2018 m. iš UAB "D1" pastolius įsigijo išsimokėtinai. Ginčo pastolius tik laikinai perkėlė į Latviją ir juos naudojo paslaugoms teikti, o, baigus teikti paslaugas, planavo pastolius grąžinti į Lietuvą. Pasak skundo, 2019 m. spalio mėn. šalys nusprendė nutraukti sutartinius santykius, todėl Pareiškėja įsipareigojo grąžinti ir grąžino UAB "D1" išsimokėtinai pirktus pastolius. Tą patvirtino Lietuvos apeliacinis teismas (nutarties 39 punktas). Civilinėje byloje konstatuota, kad visi pastoliai iki 2020-03-25 grįžo į Lietuvą (nutarties 27 punktas). Pareiškėjos teigimu, 2019 m. spalio mėn. grąžinamoms prekėms klaidingai išrašė PVM sąskaitą faktūrą Nr. VRV2183, nurodant, kad įvyko prekių tiekimas Latvijos Respublikoje. Pareiškėjos nuomone, turi būti taikomos lizingo taisyklės, kai atsisakoma prekių ir nutraukiama sutartis, todėl turėjo būti išrašyta kreditinė (jei išrašo UAB "D1" arba debetinė (jei išrašo Pareiškėja) sąskaita faktūra.

Pareiškėja dėl PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 2 dalies 6 punkto aiškinimo nurodė, kad ginčo dėl to, jog pastoliai grįžo ir galėjo būti grąžinti UAB "D1" per neapibrėžtą terminą, nėra. Tačiau Inspekcija darė prieštaraujančią išvadą, teigdama, kad Pareiškėja, perleidusi pastolius UAB "D1" iš esmės jais nedisponavo kaip savo, o tai reiškia, kad juos paslaugų teikimui naudojo iki 2019-10-01 PVM sąskaitos išrašymo. Pareiškėja pabrėžia, kad pastoliai grįžo į Lietuvą ne sąskaitos faktūros išrašymo dieną. Pareiškėjos nuomone, vadovaujantis PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio nuostatomis, prekes pervežti ir grąžinti atgal gali ir kitas asmuo ar jo pavedimu trečiasis asmuo.

Skunde nurodyta, jog net ir pripažinus, kad prekės Pareiškėjos buvo verslo tikslais pervežtos į Latviją jų nuomai, toks prekių pervežimas turėtų būti neapmokestinamas PVM. Pareiškėja skunde cituoja ESTT byloje Nr. C-24/15 pateiktus išaiškinimus (51 punktas) ir pabrėžia, kad nors Inspekcija nurodė, jog cituojama byla nėra analogiška Pareiškėjos atvejui, tačiau ESTT dėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies, kurioje yra apibrėžta sąvoka „apmokestinamasis asmuo“, konstatavo, kad <...> Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis, kurioje apibrėžta sąvoka „apmokestinamasis asmuo“, nesieja šio statuso su faktu, kad atitinkamas asmuo privalo turėti PVM mokėtojo kodą <...> (ESTT sprendimo 41 punktas), todėl šis teismo išaiškinimas yra aktualus šio ginčo atveju. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius neginčijo, kad Pareiškėja yra apmokestinamasis asmuo Latvijoje, taip nėra ginčo, jog pastoliai buvo naudojami Latvijoje verslo tikslais, taip pat nėra ginčo, kad Pareiškėja nedalyvavo sukčiavime. Pareiškėjos teigimu, ji tenkina visus aukščiau ESTT nurodytus esminius reikalavimus ir, nors ji tiekimo metu nebuvo įregistruota PVM mokėtoja Latvijoje, pagrindo atsisakyti taikyti atleidimą nuo PVM nėra.

Skunde išdėstytais argumentais Pareiškėja taip pat prašė jai skirtą 30 proc. dydžio PVM baudą sumažinti iki 10 proc. bei atleisti nuo baudos ir bent nuo dalies PVM delspinigių.

Iš byloje pateiktos medžiagos, skundžiamo sprendimo, Pareiškėjos skundo ir mokesčių administratoriaus atstovės bei Pareiškėjos atstovo Komisijos posėdyje išreikštos pozicijos matyti, kad nagrinėjamas mokestinis ginčas kilęs dėl prekių pervežimo verslo tikslais (pastolių išvežimas

į Latviją ir jų nuoma Latvijos PVM mokėtojams) pripažinimo prekių tiekimu už atlygį ir šio prekių tiekimo apmokestinimo standartiniu PVM tarifu pagrįstumo.

Pagal PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 1 dalį prekių tiekimu už atlygį taip pat laikomas apmokestinamojo asmens disponuojamų prekių pervežimas verslo tikslais iš valstybės narės, kurioje prekės faktiškai yra, į kitą valstybę narę, kai prekes taip perveža pats apmokestinamasis asmuo ar jo užsakymu kitas asmuo.

Neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalies nuostatas, prekių tiekimu nelaikomas prekių pervežimas į kitą valstybę narę, kurioje šias prekes jomis disponuojantis apmokestinamasis asmuo, įsikūręs išvežimo valstybėje narėje, naudoja teikti paslaugoms ir todėl jos ten pervežamos laikinai (t. y. tol, kol jos reikalingos kitoje valstybėje narėje minėtoms paslaugoms teikti) (PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 2 dalies 6 punktas). Tačiau tuo atveju, jeigu nebetenkinamos šio įstatymo 2 dalyje nurodytos sąlygos, prekių pervežimas į kitą ES valstybę narę laikomas prekių tiekimu už atlygį, kaip nurodyta šio straipsnio 1 dalyje. Prekių tiekimas laikomas įvykusi, kai šios sąlygos nebetenkinamos (PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 3 dalis).

Analogiškas teisinis reglamentavimas yra įtvirtintas ir PVM direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje, 2 dalies g punkte ir 3 dalyje.

Mokesčių administratorius, siekdamas pagrįsti skundžiamame sprendime išdėstyta poziciją dėl ginčo situacijoje PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio nuostatų (*Prekių pervežimą į kitą valstybę narę*) taikymo, nurodė, jog Pareiškėja nuo 2018-02-09 iki 2019-09-30 Lietuvoje iš UAB "D1" įsigytus pastolius (*pastolių pirkimai registruoti buhalterinės apskaitos registruose ir atitinkamų laikotarpių PVM deklaracijose*) išgabeno į Latviją verslo tikslais – nuomos paslaugoms teikti. Šias aplinkybes pagrindžia Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentai, iš kurių nustatyta, kad pastolius Pareiškėja nuomojo Latvijos PVM mokėtojams SIA PRO DEV, OOO Newcom construction ir SIA J. I. už 1 Eur / 1 m<sup>2</sup> ir gautas nuomos pajamas deklaravo atitinkamų laikotarpių PVM deklaracijų 20 laukelyje, kaip už Lietuvos ribų suteiktas paslaugas. Pastolių gabenimą į Latviją šalių susitarimu organizavo pastolių tiekėjas UAB "D1" Už pastolių surinkimą iš nuomininkų pagal susitarimą buvo atsakingas SIA J. I.

Be to, skunde Pareiškėja paaiškino, kad įsigijusi pastolius vykdė pastolių nuomos veiklą tiek Lietuvoje, tiek Latvijoje, o įsigyti pastoliai buvo nuolat transportuojami iš vienos šalies į kitą ir tai įprastinė Pareiškėjos veikla. Ginčo pastolius Pareiškėja tik laikinai perkėlė į Latviją ir juos naudojo paslaugoms teikti, o baigus teikti paslaugas, planavo pastolius grąžinti į Lietuvą.

Nustatyta, kad Pareiškėja ginčo pastolius, negrąžinusi jų į Lietuvą, Latvijos teritorijoje pardavė UAB "D1" išrašydama 2019-10-01 PVM sąskaitą faktūrą Nr. VRV2183. Nors Pareiškėja tiek Inspekcijai, tiek ir Komisijai skunde bei Pareiškėjos atstovas posėdžio metu nurodė, kad Pareiškėja pastolius ne pardavė UAB "D1" o grąžino ir PVM sąskaitoje faktūroje Nr. VRV2183 per klaidą nurodė, kad įvyko prekių tiekimas Latvijos Respublikoje, tačiau šie argumentai paneigiami. Sąskaitoje faktūroje Nr. VRV2183 aiškiai nurodyta, kad ji išrašyta už „pastolių dalių pardavimą“, abi bendrovės savo buhalterinės apskaitos registruose fiksavo pastolių detalių pardavimo ir pirkimo ūkinės operacijas, parduotų atsargų sumažėjimą / padidėjimą. Tik 2020 metų vasario–kovo mėn. UAB "D1" organizavo perimtų pastolių detalių, kaip savo prekių, gabenimą iš Latvijos į Lietuvą, t. y. ginčo pastolių grąžimas į Lietuvą nebuvo sąlygotas pačios Pareiškėjos. Šiuo aspektu pažymėtina, kad tolimesni UAB "D1" veiksmai su įsigytas pastoliais neturi įtakos sprendžiant dėl Pareiškėjos pastolių pervežimo verslo tikslais į Latviją pripažinimo prekių tiekimu už atlygį. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, Pareiškėjos atveju netaikytinos PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 2 dalies 6 punkto nuostatos ir pastolių pervežimas į Latvijos teritoriją (Pareiškėjai jų negrąžinus į Lietuvą) laikytinas prekių tiekimu už atlygį į kitą valstybę narę (PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 3 dalis: *tuo atveju, jeigu nebetenkinamos šio straipsnio 2 dalies 1–8 punktuose nurodytos sąlygos, prekių pervežimas į kitą valstybę narę laikomas prekių tiekimu už atlygį, kaip nustatyta šio straipsnio 1 dalyje. Prekių tiekimas laikomas įvykusi, kai šios sąlygos nebetenkinamos*). Pareiškėjai taip pat nurodytina, kad ginčo atveju nėra reikšminga aplinkybė, jog Pareiškėja, įsigijusi pastolius iš UAB "D1" su šia bendrove pilnai neatsiskaitė. Mokestinuose teisiniuose santykiuose teisės perleidimas

įvyksta perdavus prekes PVM mokėtojui, atlygio už tiekiamas prekes sumokėjimas nėra būtina sąlyga disponavimo jomis teisės perdavimui.

Taigi, patikrinimo metu nustatė, kad būtent Pareiškėja ginčo pastolius išgabeno į Latviją verslo tikslais – pastolių nuomos paslaugoms teikti, taip pat kad iki ginčo pastolių pardavimo UAB "D1" (*Latvijoje registruotam PVM mokėtojui, nors PVM sąskaitoje faktūroje Nr. VRV2183 nurodytas šios bendrovės Lietuvos PVM kodas*) pastoliai buvo nuomojami Latvijos teritorijoje aukščiau minėtiems Latvijos PVM mokėtojams, taip pat kad ginčo pastoliai iki jų pardavimo UAB "D1" (*VIES duomenimis, įsigijimą iš Pareiškėjos Latvijos PVM mokėtoju registruota UAB "D1" deklaravo Latvijoje*) priklausė Pareiškėjai, darytina išvada, jog Inspekcija pagrįstai ginčo pastolių išgabenimą į Latviją nuomos paslaugoms teikti vertino pagal PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 2 dalies 6 punkto nuostatas kaip laikiną prekių (pastolių) pervežimą verslo tikslais. Tačiau Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėja nepateikė objektyvių įrodymų, patvirtinančių, kad ginčo pastoliai, prieš juos parduodant Latvijoje UAB "D1" būtų sugražinti į Lietuvą, pagrįstai vadovavosi PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio nuostatomis, pagal kurias prekių tiekimu už atlygį laikomas toks prekių pervežimas į kitą valstybę narę, kai nebetenkinamos šio straipsnio 2 dalyje nurodytos sąlygos, kurioms esant laikinas prekių pervežimas į kitą valstybę narę verslo tikslais nėra laikomas prekių tiekimu už atlygį. Prekių tiekimas laikomas įvykusi, kai šios sąlygos nebetenkinamos (*Inspekcijos sprendime nurodyta PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 1 dalis, tačiau nebetenkinus šio straipsnio 2 dalyje nurodytų sąlygų, nuostatos dėl prekių pervežimo į kitą valstybę narę laikymo prekių tiekimu už atlygį nurodytos 5<sup>1</sup> straipsnio 3 dalyje*). Atitinkamai Pareiškėjos ginčo pastolių tiekimas už atlygį pagrįstai buvo pripažintas įvykusi jų pardavimo UAB "D1" Latvijoje momentu.

Kita vertus, tiek iš Patikrinimo akto, tiek iš skundžiamo sprendimo matyti, jog mokesčių administratorius ginčo prekių tiekimui (pervežimui verslo tikslais į kitą ES valstybę narę) taikė standartinį 21 proc. PVM tarifą. Inspekcija, atsižvelgdama, kad į tai, kad Pareiškėja nėra / nebuvo Latvijos PVM mokėtojas – Latvijos PVM mokėtojo kodo neturėjo, konstatavo, kad Pareiškėja negalėjo parduoti pastolių su 0 proc. PVM tarifu, o turėjo sau išsirašyti PVM sąskaitą faktūrą ir apskaičiuoti 21 proc. pardavimo PVM.

Taigi, Inspekcija, pripažinusi Pareiškėjos vykdytą prekių (pastolių) pervežimą į Latviją prekių tiekimu už atlygį, šiam tiekimui į kitą valstybę narę 0 proc. PVM tarifo netaikė dėl to, kad Pareiškėja nepateikė informacijos apie jai suteiktą PVM mokėtojo kodą Latvijoje (nebuvo įsiregistravusi Latvijoje PVM mokėtoju).

Komisija, vertindama šiuos Inspekcijos argumentus dėl atsisakymo taikyti 0 proc. PVM tarifą, sutinka su Pareiškėjos skunde išreikšta pozicija (*mokesčių administratorius neturi pagrindo atsisakyti taikyti atleidimą nuo PVM perdavimui Bendrijos viduje vien dėl to, kad bendrovė valstybėje, į kurią buvo išgabentos prekės, nebuvo registruota PVM mokėtoja*) bei pažymi, jog ESTT jau minėtame 2016-10-20 sprendime *Plöckl* byloje Nr. C-24/15, aiškindamas 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2005-12-12 Tarybos direktyva 2005/92/EEB (toliau – Šeštoji direktyva), 22 straipsnio 8 dalies (šios direktyvos 28h straipsnio redakcija) ir šios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmos pastraipos ir d punkto nuostatas, pasisakė dėl pervežimo Bendrijos viduje ir tokio pervežimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM sąlygų taikymo, kai esminės tiek perdavimo Bendrijos viduje, tiek tokio perdavimo atleidimo nuo PVM sąlygos yra įvykdytos, tačiau apmokestinamasis asmuo nenurodė paskirties valstybės narės suteikto PVM mokėtojo kodo. Šioje byloje ESTT konstatavo, jog Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalis (šios direktyvos 28h straipsnio redakcija), 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirma pastraipa ir d punktas aiškintini taip, kad pagal juos *kilmės valstybės narės mokesčių administratoriui draudžiama atsisakyti perdavimui Bendrijos viduje taikyti atleidimą nuo PVM, motyvuojant tuo, kad apmokestinamasis asmuo nenurodė paskirties valstybės suteikto PVM mokėtojo kodo, jeigu nėra patikimų sukčiavimo įrodymų, prekė buvo perduota į kitą valstybę narę ir įvykdytos visos kitos atleidimo nuo mokesčio sąlygos*.

Komisija nurodo, jog Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punkte išdėstytos nuostatos, pagal kurias apmokestinamojo asmens verslui skirtų prekių perdavimas į kitą valstybę narę pripažįstamas prekių tiekimu už atlygį, taip pat 28c straipsnio A skirsnio a ir d punktuose išdėstytos nuostatos, reglamentuojančios Bendrijos viduje tiekiamų prekių atleidimą nuo PVM, iš esmės yra analogiškos PVM direktyvos (2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos) 17 straipsnio 1 dalies bei 138 straipsnio 1 dalies nuostatomis, todėl šis ESTT išaiškinimas yra aktualus ir ginčo byloje.

ESTT savo sprendime aiškiai patvirtino ankstesnę teismo praktiką, pagal kurią, išskyrus du atvejus, nurodytus šio sprendimo 44 ir 46 punktuose, mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad nuo PVM būtų atleidiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų (53 punktas).

ESTT šioje byloje kalbėdamas apie esmines prekių pervežimo į kitą valstybę narę pripažinimo tiekimu už atlygį ir tokio tiekimo atleidimo nuo PVM sąlygas, pažymėjo, jog jos yra išdėstytos pačiuose straipsniuose: 28a straipsnio 5 dalies b punkte ir 28c straipsnio A skirsnio a punkte.

Atitinkamai, pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punkto pirmą pastraipą *prekių tiekimu už atlygį laikomas apmokestinamojo asmens verslui skirtų prekių perdavimas į kitą valstybę narę*. Sąlygos, kurioms esant sandoris gali būti laikomas perdavimu Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punktą, numatytos šios nuostatos antroje pastraipoje, pagal kurią *perduotomis į kitą valstybę narę laikomos prekės, pardavėjo, jų pirkėjo ar bet kurio iš jų vardu išsiųstos arba išgabentos iš valstybės narės teritorijos, numatytos šios direktyvos 3 straipsnyje, bet Sąjungos viduje, savo verslo tikslais, išskyrus kai kurių toliau toje pastraipoje išvardytų sandorių tikslais (Plöckl, 27 punktas)*. Tai yra esminės perdavimo ES viduje sąlygos.

Iš Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio d punkto matyti, kad toks perdavimas Bendrijos viduje turi būti atleistas nuo PVM kilmės valstybėje narėje, nes jam taikomi atleidimo nuo mokesčio atvejai, numatyti Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a–c punktuose, jei perdavimas atliktas kitam apmokestinamajam asmeniui.

Taigi, atleidimo nuo PVM tikslais perdavimas Bendrijos viduje, numatytas 28a straipsnio 5 dalies b punkte, laikomas, be kita ko, tiekimu Bendrijos viduje, kurio atleidimas nuo PVM numatytas Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoje pastraipoje. Kalbant apie tokio perdavimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio sąlygas, pažymėta, kad jos, viena vertus, išplaukia iš šios nuostatos ir nebūtina, kad šis perdavimas būtų atliktas kitam apmokestinamajam asmeniui. Atitinkamos prekės turi būti pardavėjo ar prekes įsigyjancio asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos iš šios direktyvos 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Sąjungos viduje, o šis perdavimas turi būti atliktas tam pačiam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos. Kita vertus, esminės perdavimo Bendrijos viduje sąlygos, išvardintos Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punkto antroje pastraipoje, taip pat turi būti įvykdytos, kad toks perdavimas būtų atleistas nuo PVM (Plöckl, 29–30 punktai).

Apmokestinamojo asmens verslui skirtu turto perdavimas reiškia, kad šis perdavimas atliktas šiam apmokestinamajam asmeniui, „veikiančiam kaip tokiam“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmą pastraipą (Plöckl, 31 punktas).

Dėl reikalavimo nurodyti paskirties valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą, kiek tai susiję su perdavimu Bendrijos viduje, ESTT sprendime nurodyta, jog tokio reikalavimo tikslas – įrodyti, kad apmokestinamasis asmuo perdavė nagrinėjamas prekes į šią valstybę narę „savo verslo tikslais“, o tai yra tokio perdavimo atleidimo nuo PVM sąlyga (Plöckl, 34 punktas).

ESTT, pasisakydamas dėl šios aplinkybės įrodinėjimo, priminė, jog Šeštojoje direktyvoje nesant jokių su tuo susijusių nuostatų (Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio pirmoje sakinio dalyje numatyta tik tai, kad valstybės narės nustato sąlygas, pagal kurias nuo mokesčio atleidžia tiekimus Bendrijos viduje), įrodymų, kuriuos gali pateikti apmokestinamasis

asmuo, kad būtų atleistas nuo PVM, klausimas priklauso valstybių narių kompetencijai. Be to, Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje numatyta, kad valstybės narės gali imtis priemonių, siekdamos užtikrinti, kad PVM būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui, bet tik su sąlyga, kad priemonės neviršytų to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Todėl šios priemonės negali būti naudojamos taip, kad paneigtų PVM neutralumą, kuris yra esminis bendros PVM sistemos principas. Tokia nacionalinė priemonė, kuri teisę atleisti nuo PVM iš esmės sieja su formalių pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir ypač nekeltiant klausimo dėl to, ar jie buvo įvykdyti, viršija tai, kas būtina užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą (*Plöckl*, 35–37 punktai).

ESTT pažymėjo, jog tiekimo Bendrijos viduje atveju pareiga nurodyti prekės pirkėjo PVM mokėtojo kodą yra formalus atleidimo nuo PVM reikalavimas ir tas pats taikoma, kiek tai susiję su pareiga vykdant perdavimą Bendrijos viduje nurodyti apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo kodą, suteiktą paskirties valstybės narės. ESTT nurodė, jog net jei nurodytas kodas yra įrodymas, kad perdavimas buvo atliktas apmokestinamojo asmens verslo tikslais, ir kad šis apmokestinamasis asmuo veikė kaip toks šioje valstybėje narėje, tačiau bet kuriuo atveju šio statuso įrodymas negali priklausyti vien nuo šio pateikto PVM mokėtojo kodo. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalis, kurioje apibrėžta sąvoka „apmokestinamasis asmuo“, nesieja šio statuso su faktu, kad atitinkamas asmuo privalo turėti PVM mokėtojo kodą. Todėl šio kodo nurodymas nėra esminis perdavimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM reikalavimas.

Taigi ESTT priėjo prie išvados, jog iš principo valstybės narės administratorius neturi atsisakyti taikyti atleidimą nuo PVM perdavimui Bendrijos viduje vien dėl to, kad apmokestinamasis asmuo nenurodė jam paskirties valstybės narės suteikto PVM mokėtojo kodo.

Teisingumo teismo praktikoje pripažįstami du atvejai, kai dėl formalių reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę į atleidimą nuo PVM: pirma, asmuo, tyčia dalyvavęs sukčiaujant mokesčių srityje ir sukėlęs grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, negali remtis mokesčių neutralumo principais atleidimo nuo PVM taikymo tikslais; antra, dėl formalus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas atleidimas nuo PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti (*Plöckl*, 43–46 punktai).

Pasisakydamas dėl pastarojo, ESTT priminė, jog esminiai perdavimo Bendrijos viduje reikalavimai, numatyti Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punkte, iš esmės atitinka tokio perdavimo atleidimo nuo PVM materialines sąlygas, išvardytas šios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkte. Todėl nagrinėtoje byloje ESTT konstatavo: „[...] net jei pagrindinės bylos aplinkybėmis J. Plöckl nenurodė paskirties valstybės narės suteikto PVM mokėtojo kodo, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris turi būti laikomas perdavimu Bendrijos viduje, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punktą, reikia nuspręsti, kad mokesčių administratorius turėjo duomenų, leidžiančių nustatyti, kad šio perdavimo atleidimo nuo mokesčio sąlygos buvo įvykdytos“ (48–49 punktai).

Be to, kaip pažymėjo Generalinis advokatas savo išvadoje *Plöckl* byloje, principas, pagal kurį, remiantis mokesčių neutralumo principu, reikalaujama, kad PVM atskaita arba atleidimas nuo PVM būtų taikoma, „jeigu esminiai reikalavimai įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų“ (toliau – formalus požiūris nesilaikymo principas), ir kurį ESTT taikė daug kartų ir teisės į atskaitą, ir tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM srityje, buvo taikomas įvairiems formaliems reikalavimams, pavyzdžiui, įpareigojimui registruotis kaip PVM mokėtojui, įpareigojimui nurodyti kontrahento PVM mokėtojo kodą arba įpareigojimams parengti deklaraciją, išrašyti sąskaitą faktūrą ir vesti apskaitą pagal Šeštąją direktyvą (88 punktas).

Iš skundžiamo sprendimo bei patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių matyti, jog mokesčių administratorius turėjo pakankamai duomenų apie ginčo sandorių sudarymo aplinkybes, kurių pagrindu konstatavo, kad Pareiškėjos vykdyti sandoriai atitiko prekių pervežimo verslo tikslais sąlygas, nustatytas PVMĮ 5<sup>1</sup> straipsnio 1 dalyje, t. y. jog Pareiškėja 2018-02-09–2019-09-30 laikotarpiu Lietuvoje iš UAB "D1" įsigytus pastolius išgabeno į Latviją verslo tikslais

– nuomos paslaugoms teikti, Pareiškėja veikė kaip apmokestinamasis asmuo. Taigi, remiantis aukščiau pacituota ESTT praktika *Plöckl* byloje, galima teigti, kad nagrinėjamoje byloje esminės sąlygos, su kuriomis PVM direktyva sieja prekių pervežimo verslo tikslais pripažinimą prekių tiekimu už atlygį bei tokio tiekimą atleidimą nuo PVM mokėjimo, yra įvykdytos. Be to, ginčo byloje mokesčių administratorius nenustatė, kad Pareiškėja būtų dalyvavusi sukčiaujant mokesčių srityje. Todėl konstatuotina, jog mokesčių administratorius, ginčo prekių tiekimą (pervežimo verslo tikslais) atveju nepagrįstai atsisakė taikyti 0 proc. PVM tarifą vien tuo pagrindu, kad Pareiškėja nepateikė informacijos apie paskirties valstybėje narėje (Latvijoje) jai suteiktą PVM mokėtojo kodą.

Atsižvelgdama į visas šiame sprendime nurodytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad Inspekcijos sprendimas Pareiškėjai sumokėti 217 070 Eur PVM, 35 461,05 Eur PVM delspinigius ir 65 121 Eur PVM baudą yra naikintinas. Komisijai konstatavus šias aplinkybes, Pareiškėjos kiti skundo argumentai, susiję su jai apskaičiuotu PVM ir atleidimu nuo PVM delspinigių ir / ar baudos, nebenagrinėjami.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-05-29 sprendimą Nr. 69-40.

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

Komisijos narė, pavaduojanti Komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė