



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „A“ SKUNDO**

2025 m. rugsėjo d. Nr. S- (7-2025/98)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Gvidos Ivanauskienės (pranešėja), Kristinos Jakštienės, Jurgitos Narkevičiūtės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „A“ (toliau – Pareiškėja) 2025-07-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2025-06-17 sprendimo Nr. (21.222 Mr) FR0682-138 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovas advokatas A.A., Inspekcijos atstovas B.B. 2025-07-29 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė:

Ginčas vyksta dėl Inspekcijos 2025-06-17 sprendimo Nr. (21.222 MR) FR0682-138, kuriuo buvo patvirtintas Inspekcijos 2025-05-12 patikrinimo aktas Nr. (21.222 Mr) FR0680-132 (toliau – Patikrinimo aktas, kuriuo Pareiškėjai patikrinus jos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą už laikotarpį nuo 2021-01-01 iki 2023-07-31, papildomai apskaičiuota 87 205 Eur PVM, konstatavus, jog Pareiškėja pažeidė Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 49 straipsnio 1 dalies ir 56 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą, neturėdama pakankamų įrodymų, kad prekės (saulėgrąžų aliejus) išgabentos į kitą valstybę narę ir kad pirkėjas įgijo teisę jomis disponuoti kaip savo. Atitinkamai, nuo Patikrinimo aktu papildomai apskaičiuotos PVM sumos skirta 50 proc. dydžio bauda, t. y. 43 602,50 Eur (87 205 x 50 proc.), bei nurodyta sumokėti 21 767,64 Eur PVM delspinigius.

Pareiškėja su mokesčių administratoriaus nustatytais pažeidimais nesutinka ir skunde nurodytų motyvų pagrindu Komisijos prašo skundžiamą Inspekcijos sprendimą panaikinti.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos vertinimu, kad ji su mokesčių administratoriumi geranoriškai nebendradarbiavo, t. y. nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų, neteikė prašomų pirminių apskaitos dokumentų, paaiškinimų arba pateikė dalinai.

Skunde Pareiškėja nurodė, kad Inspekcija 2024-04-05 Mokesčių administratoriaus nurodymu (toliau – MAN) Nr. (21.222 Mr) FR0706-756 ir 2025-03-26 MAN Nr. (21.222 Mr) FR0706-690 įpareigojo pateikti dokumentus, susijusius su ginčo situacija, tarp jų ir sutartį dėl Pareiškėjos vykdytų saulėgrąžų aliejaus pardavimo sandorių su pirkėju SAS C (Prancūzija), krovinio gabenimo važtaraščius su Prancūzijos įmone G (Prancūzija) ir Belgijos įmone H bei kitus, 0 proc. PVM tarifo taikymo faktą, kaip numatyta PVMĮ 56 straipsnio 1 dalies nuostatose, pagrindžiančius dokumentus (išskyrus pateiktus tarptautinius krovinio gabenimo važtaraščius, toliau – CMR): sutartis / užsakymus ar / ir kitą korespondenciją; vidinę įmonės

korespondenciją; prekių draudimo dokumentus; pirkėjo patvirtinimus, kad prekės gautos; taip pat ir kitus papildomus dokumentus, pagal kuriuos galima būtų nustatyti kas buvo atsakingas už prekių transportavimo organizavimą iš Lietuvos bei pagrindžiančius disponavimo prekėmis teisių perdavimą pirkėjui.

Pareiškėjos vertinimu, MAN buvo įvykdyti pilnai, nors, kaip pažymi Pareiškėja, Inspekcija vertina, kad MAN Pareiškėja neįvykdė tik todėl, kad pateiktų dokumentų pagrindu inspekcija nusprendė, kad C.C. (Komisijos pastaba: Pareiškėjos vadovas) neįrodė 0 proc. PVM taikymo galimybių, todėl reikalavo pateikti vis papildomą informaciją, abstrakčiai nurodant, kad Pareiškėja privalo įrodyti, kodėl taikė 0 proc. PVM, nors tokia informacija Pareiškėja nedisponavo ir tas Inspekcijai buvo nurodyta.

Pareiškėja skunde pažymi, kad mokesčių mokėtojai Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ) yra suteikta teisė nevykdyti neteisėtų MAN, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir kurių pagal galiojančius teisės aktus kaupti neprivalo (MAĮ 36 straipsnio 8 punktas), taip pat teisę reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose nurodytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktą įgaliojimą (MAĮ 36 straipsnio 9 punktas). Pareiškėjos vertinimu, vykdant Inspekcijos nurodymus dėl dokumentų ir informacijos pateikimo Pareiškėja aktyviai bendradarbiavo ir teikė visą informaciją, kuria disponavo. O tai, kad Inspekcija nesuprato ar neįskaitė kažkurių duomenų, Pareiškėjos nuomone, nereiškia, kad dokumentas negalioja.

Pareiškėja skunde paaiškino, jog Inspekcija nurodė pateikti sutartis dėl vykdytų prekių / paslaugų sandorių su UAB „B“. Pareiškėja pateikė 2021-01-05 Tarpininkavimo paslaugų sutartį Nr. 20210105, kurioje nurodyta, kad Pareiškėja (Paslaugų teikėjas) teikia UAB „B“ (Klientas) paslaugas. Kadangi Pareiškėja apskaitos registruose apskaitė saulėgrąžų aliejaus įsigijimą iš UAB „B“ už 292 566 Eur ir 61 438,86 Eur PVM, ir transporto paslaugų įsigijimą už 2 500 Eur ir 525 Eur PVM, iš viso už 357 029,86 Eur, Inspekcija papildomai paprašė nurodyti dėl kokių konkrečių UAB „B“ prekių pardavimo ir kokiems konkrečioms pirkėjams atstovavo Pareiškėja (Paslaugų teikėjas) ir pateikti PVM sąskaitas faktūras už suteiktas tarpininkavimo paslaugas bei paslaugų atlikimo aktus ir / ar kt. dokumentus už laikotarpį nuo 2021-01-01 iki 2023-07-31, o taip pat pateikti sutartį dėl saulėgrąžų aliejaus įsigijimo. Kaip pažymi Pareiškėja skunde Komisijai, Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėja neįvykdė minėto prašymo, nepaaiškino dėl kokių prekių atstovavo UAB „B“ ir kokiems pirkėjams, nepateikė nurodytų pateikti dokumentų ir sutarties dėl saulėgrąžų aliejaus įsigijimų, nors, Pareiškėjos vertinimu, 2021-01-05 Tarpininkavimo paslaugų sutartis Nr. 20210105 sudaryta tęstinei jungtinei veiklai, neišskiriant prekės ar paslaugos, todėl jokie papildomi susitarimai prie sutarties nebuvo sudaromi, pagal sutartį buvo išrašomos sąskaitos faktūros, kurias Inspekcija gavo.

Pareiškėja skunde nurodo, kad įrodinėjimo dalykas ginče – krovinio išgabenimas į užsienį. Pareiškėja tą įrodinėja pirminiais įrodymais – krovinio gabenimo važtaraščiais, sandorius – sąskaitomis faktūromis ir mokėjimų pavedimais (Pareiškėja skunde Komisijai pažymi, kad jos pastabose Inspekcijai nei vienas šių dokumentų nebuvo detalizuojamas (apie jį nebuvo pasisakyta), nors Inspekcija visa šia informacija disponavo. Tačiau, kaip nurodo Pareiškėja, ginčui persikėlus į teismą, kiekvienas įrodymas turi būti analizuojamas atskirai, nors realiai, Pareiškėjos vertinimu, šiame ginčo etape pakanka fakto – pačio dokumento buvimo).

Pareiškėjos skunde pažymima, kad tiek Patikrinimo akte, tiek skundžiamame sprendime Inspekcija konstatavo, jog:

- CMR važtaraščiai, kuriais įformintas parduotų prekių gabenimas, yra neišsamūs;

- visi PVM sąskaitose faktūrose įforminti prekių pirkėjai vykdo veiklą, nesusijusią su prekių tiekimu;

- visi vykdyti saulėgrąžų aliejaus pardavimo sandoriai netipiniai / vienkartiniai;

- prekės, kurios teiktos tam pačiam pirkėjui (SAS C), nugabentos skirtingais adresais, nes toks buvo sandorio šalių siekis ir jokių papildomų paaiškinimų teikti nereikia. Pareiškėja skunde Komisijai, siūlo atkreipti dėmesį į tai, jog Inspekcija pripažįsta krovinio išgabavimo į užsienį faktą;

- Pareiškėja nepateikė: 1) sutarčių, užsakymų, vidinės įmonės korespondencijos, iš kurios būtų aiškūs pirkėjus identifikuojantys duomenys; 2) dokumentų, pagrindžiančių disponavimo prekėmis teisių perdavimą pirkėjui; 3) pirkėjų patvirtinimų, kad prekės gautos; 4) nenurodė kas atstovavo pirkėjus sandorių dėl saulėgrąžų aliejaus pirkimo metu, kas buvo atsakingas už prekių išgabavimą (prekių tiekėjas ar pirkėjas), kas davė nurodymą vežėjui arba pateikė vežėjui duomenis, būtinus transportavimui atlikti ir kt.

Pareiškėja skunde pažymi, kad kategoriškai nesutinka su pirmiau nurodytais Inspekcijos argumentais, nes:

- krovinio vežimą reglamentuojančiuose teisės aktuose važtaraščiui yra suteikiame ne konstitucinė, o deklaratyvi reikšmė, todėl važtaraščio nebuvimas, neteisingas užpildymas ar netekimas, neturi įtakos krovinio vežimo sutarties galiojimui;

- visi PVM sąskaitose faktūrose įforminti prekių pirkėjai vykdo veiklą ir pilnai atitinka 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (toliau – Tarybos reglamentas Nr. 282/2011) 45a straipsnyje įvardintą reikalavimą, kuris pagal reglamentą yra vienintelis reikalavimas perkančiajai įmonei taikant 0 proc. PVM tarifą – kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas. Pareiškėjos vertinimu, Inspekcijos išvedžiojimai dėl neva netinkamos veiklos – deklaratyvaus pobūdžio ir juridinės reikšmės nesudaro;

- visi vykdyti saulėgrąžų aliejaus pardavimo sandoriai „netipiniai / vienkartiniai“, bet Lietuvos Respublikos ar tarptautinių įstatymų nedraudžiami, sudaryti laisva šalių valia. Sudarydami sutartis asmenys vadovaujasi sutarčių teisės principais, *inter alia* sutarčių laisvės principu, įtvirtintu Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.156 straipsnio nuostatose. Kaip pažymi Pareiškėja, asmens laivė sudaryti sutartį pasireiškia tuo, kad asmuo sutartį sudaro kada nori ir su kuo nori, išskyrus įstatymo nustatytus atvejus (Sutarčių laisvės principas yra kildintinas iš Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – Konstitucija). Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 1996 m. lapkričio 20 d. nutarime yra konstatavęs, o Lietuvos Aukščiausiasis Teismas (toliau – LAT) 2009-11-09 nutartyje civilinėje byloje Nr. 3K-3-489/2009 LAT yra nurodęs, kad: „Sutarčių sudarymo laisvė – tai sukonkretinta išraiška tokių Konstitucijoje įtvirtintų vertybių kaip asmens laisvė (21 straipsnis), nuosavybės neliečiamumas (23 straipsnis), asmens ūkinės veiklos laisvė (46 straipsnis). Taigi sutarčių sudarymo laisvė gali būti vertinama kaip konstitucinio lygmens garantija“);

- prekės, kurios teiktos tam pačiam pirkėjui (SAS C), nugabentos skirtingais adresais, nes toks buvo sandorio šalių siekis ir jokių papildomų paaiškinimų teikti nereikia. Pareiškėja skunde Komisijai, siūlo atkreipti dėmesį į tai, jog Inspekcija pripažįsta krovinio išgabavimo į užsienį faktą;

- Pareiškėja nepateikė sutarčių, užsakymų, vidinės įmonės korespondencijos, nes tokia informacija nedisponavo ir disponuoti neturėjo jokiais deliktiniais pagrindais;

- Pareiškėja nepateikė dokumentų, pagrindžiančių disponavimo prekėmis teisių perdavimą pirkėjui, nes sandorio sutarčių nesudarė.

Pareiškėja skunde pažymi, kad ji aktyviai bendradarbiavo su Inspekcija, pateikė visus įrodymus dėl prekių išgabavimo (CMR važtaraščiai). Pareiškėja taip pat nurodo, jog tai, kad

įmonės, kurioms prekės išgabentos, yra PVM mokėtojai, net nėra ginčo klausimas, kadangi visa informacija matyti iš oficialių tų šalių įmonių registru ir Inspekcija šia informacija disponuoja.

Pareiškėja skunde akcentuoja, kad mokesčio mokėtojas, tiekiantis prekes Bendrijos viduje į kitą valstybę, gali šias prekes apmokestinti 0 PVM tarifu, esant visumai šių sąlygų: 1) pirkėjas kitoje valstybėje narėje turi būti registruotas PVM mokėtoju; 2) mokesčio mokėtojas, esantis prekės tiekėju, turi perleisti pirkėjui teisę disponuoti prekėmis, pastarajam tampant jų savininku; 3) prekės fiziškai turi būti išgabentos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę. Atitinkamai, Pareiškėjos vertinimu, visų šių sąlygų egzistavimas Įmonės rašytiniais įrodymais yra pilnai įrodytas.

Pareiškėja taip pat pažymi, kad nors skundžiamame sprendime nurodoma, kad Inspekcija negavo atsakymo iš Prancūzijos mokesčių administratoriaus dėl sandorių, tačiau Prancūzijos įmonė SAS C teikia priešingą informaciją, nes po Inspekcijos kreipimusi įmonei buvo pradėti patikrinimai ir jokių neatitikimų nebuvo nustatyta.

Pareiškėja prašo Komisijos panaikinti skundžiamą Inspekcijos sprendimą bei pažymi, kad paskirta bauda ir apskaičiuoti delspinigiai yra be faktinio ir teisinio pagrindo, todėl turi būti naikintini kartu su skundžiamu sprendimu.

Priešingos pozicijos laikosi Inspekcija.

Inspekcija Patikrinimo akte pažymėjo, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies ir 56 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą neturėdama pakankamų įrodymų, kad prekės (saulėgrąžų aliejus) išgabentos į kitą valstybę narę.

Dėl sandorių su Prancūzijos įmone SAS C

Patikrinimo metu Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja apskaitos registruose apskaitė Prancūzijos įmonei SAS C išrašytas 6 PVM sąskaitas faktūras (2022-04-11 Nr. SF04529, 2022-04-14 Nr. SF04537, 2022-04-29 Nr. SF04546, 2022-05-02 Nr. SF04548, 2022-05-04 Nr. SF04547, 2022-05-18 Nr. SF04559) už 305 016 Eur. Pareiškėja Prancūzijos įmonei SAS C išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytų prekių tiekimui pritaikė 0 proc. PVM tarifą ir įrašė nuorodą: pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Tarybos direktyva 2006/112/EB) 138 straipsnio 1 dalį ir PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį.

Inspekcija pažymi, kad Pareiškėja nepateikė sutarties dėl saulėgrąžų aliejaus pardavimo Prancūzijos įmonei C, nurodydama, kad jos neturi. Prancūzijos įmonė SAS C už prekes (*Sunflower oil / aliejus*) Pareiškėjai sumokėjo 305 016 Eur per banką. Nustatyta, kad Pareiškėjos Prancūzijos įmonei SAS C išrašytose PVM sąskaitose faktūrose ir patikrinimui pateiktuose CMR važtaraščiuose prekių pristatymo sąlygos (*Incoterms*) nėra nurodytos.

Patikrinimo metu dėl sandorių su Prancūzijos įmone SAS C Inspekcijos nustatytos faktinės aplinkybės: patikrinimui pateiktuose CMR važtaraščiuose nurodyti prekių kiekiai nesutampa su PVM sąskaitose faktūrose nurodytais kiekiais (litrais / kilogramais / buteliais); CMR važtaraščiuose siuntėju nurodyta ne Pareiškėja, bet UAB „D“ (dabar UAB „E“); CMR važtaraščiuose nėra nurodyta konkrety prekių pakrovimo vieta (nurodyta abstrakčiai – Vilnius); CMR važtaraščio krovinio gavimui patvirtinti skirtame laukelyje (24 laukelis) nurodyti įvairūs krovinio gavėjo adresai (vienais atvejais nurodyta – *France*, kitais atvejais nurodyti adresai neįvardijant šalies), tačiau nei viename nėra nurodytas gavėjas Prancūzijos įmonė SAS C; krovinio vežėjas UAB „F“ nežino, kas yra tikrasis prekių siuntėjas; vežėjui UAB „F“ krovinio vežimą užsakė D.D., kuri pagal viešojoje erdvėje skelbiamą informaciją yra Prancūzijos įmonės SAS C prezidentė; vežėjas UAB „F“ prekių pakrovimą derino telefonu Nr. (duomenys neskelbtini), kuris MMR nurodytas kaip ryšio priemonė susisiekti su UAB „E“; vežėjo UAB „F“ patikrinimo metu pateiktose Krovinio vežimo sutartyse nurodytas pakrovimo adresas:

(duomenys neskelbtini), tačiau mokesčių mokėtojų registre nėra duomenų apie Pareiškėjos veiklos vykdymą šiuo adresu; sandoriai su Prancūzijos įmone SAS C vyko trumpu periodu ir netipiniai; pardavimo sandorius su Prancūzijos įmone SAS C panašiu laikotarpiu deklaravo ir CMR važtaraščiuose siuntėju nurodoma UAB „D“ (dabar UAB „E“).

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad Pareiškėja nepateikė atsakymų į mokesčių administratoriaus pateiktus klausimus dėl CMR važtaraščiuose nurodyto prekių siuntėjo, gavėjų, gabenimo organizavimo aplinkybių bei nepateikė su tuo susijusių duomenų ir dokumentų patvirtinančių Pareiškėjos prekių judėjimo grandinę ir išgabenimą į kitą valstybę narę.

Dėl sandorių su Prancūzijos įmone G

Pagal skundžiamame sprendime pateikiamą informaciją, Pareiškėja apskaitos registruose apskaitė Prancūzijos įmonei G 2022-04-22 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Nr. SF04541 už 56 700 Eur. Pareiškėja PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų prekių tiekimui (*Sunflower oil* / aliejus) pritaikė 0 proc. PVM tarifą ir įrašė nuorodą į Tarybos direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalį ir PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį, nurodyta prekių pristatymo sąlyga *Incoterms* DAP Paris (pardavėjas padengia prekių pristatymo sutartu adresu išlaidas ir prisiima riziką). Prancūzijos įmonė G už prekes Pareiškėjai sumokėjo 56 700 Eur per banką.

Patikrinimo metu dėl sandorių su Prancūzijos įmone G Inspekcijos nustatytos faktinės aplinkybės: Pareiškėja nepateikė dėl prekių (aliejaus) tiekimo sutarties, sudarytos su Prancūzijos įmone G; nepateikė jokių Prancūzijos įmonei G pagal išrašytą PVM sąskaitą faktūrą 0 proc. PVM tarifo taikymo faktą, kaip numatyta PVMĮ 56 straipsnio 1 dalies nuostatose, pagrindžiančių dokumentų, įskaitant CMR važtaraštį, kad prekės patiektos Prancūzijos įmonei; Pareiškėja pagal PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas prekių pristatymo sąlygas (DAP) buvo atsakinga už jų pristatymą, tačiau nustatyta, kad apskaitos registruose nėra apskaityta transporto išlaidų, susijusių su prekių pristatymu Prancūzijos įmonei G; sandoris su Prancūzijos įmone G yra vienintelis ir netipinis, pagal viešojoje erdvėje esamą informaciją, G vykdo didmeninę prekybą tekstilės gaminiais.

Dėl sandorių su Belgijos įmone H

Kaip nurodoma skundžiamame sprendime, Pareiškėja apskaitos registruose apskaitė Belgijos įmonei H 2022-05-05 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Nr. SF04554 už 53 544,96 Eur. Pareiškėja PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų prekių (*Sunflower oil* / aliejus) tiekimui pritaikė 0 proc. PVM tarifą ir įrašė nuorodą į Tarybos direktyvą 2006/112/EB 138 (1) ir PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį, prekių pristatymo sąlygos (*Incoterms*) nenurodytos.

Patikrinimo metu Inspekcija nustatė, kad Belgijos įmonė H pagal jai išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Pareiškėjai per banką sumokėjo 2 500 Eur, likusią 48 275 Eur sumokėjo „I“, iš viso 50 775 Eur. Pareiškėja 2022-12-31 užskaitė su 2022-04-29 sąskaita (invoice) Nr. 203, pagal kurią apskaitos registruose apskaitė įsigytas transporto paslaugas iš H už 3 900 Eur. Nuo užsienio vieneto H suteiktų paslaugų vertės apskaičiavo 819 Eur (3 900 x 21 proc.) pirkimo / pardavimo PVM. Sąskaitoje (invoice) Nr. 203 pristatymo adresas nurodyta France – Paris, sunflower oil, 1 sunkvežimis, kiekis 21 000 butelių po 1 l, pristatymo sąlygos DAP, nurodyta „I“ banko sąskaita. Pareiškėja įsigytų transporto paslaugų pardavimo / pirkimo PVM deklaravo 2022 m. balandžio mėn. PVM deklaracijoje. 2022-12-31 Pareiškėja apskaitoje apskaitė 1 130,40 Eur įsiskolinimą įmonei H. Minėtoje H sąskaitoje (invoice) nurodyta prekių pristatymo (*Incoterms*) sąlygos DAP, t. y. pardavėjas padengia prekių pristatymo sutartu adresu išlaidas ir prisiima riziką.

Patikrinimo metu dėl sandorių su Belgijos įmone H Inspekcijos nustatytos faktinės aplinkybės: Pareiškėja nepateikė sutarties, sudarytos su Belgijos įmone H dėl prekių (aliejaus) tiekimo; atsiskaitymus vykdė ne tik PVM sąskaitoje faktūroje įformintas pirkėjas, bet ir kita įmonė „I“; pateikė CMR važtaraščio kopiją be matomo Nr.; CMR važtaraštyje ir PVM sąskaitoje

faktūroje nėra nurodyta prekių pristatymo (*Incoterms*) sąlygų; CMR važtaraštyje nurodyta vežėjas UAB „B“, tačiau vežėjo spaudas Lenkijos įmonės F.H.U. „J“; Pareiškėjos apskaitos registruose nėra apskaityta už Lietuvos Respublikos ribų įsigytų iš UAB „B“ ir Lenkijos įmonės F.H.U. „J“ transporto paslaugų; CMR važtaraštyje nėra nurodyta konkreti prekių pakrovimo vieta (nurodyta – Vilnius); CMR važtaraštyje gavėju nurodyta MTM, France, t. y. tikslus gavėjo adresas nėra nurodytas; CMR važtaraščio 23 laukelis, kuriame turėtų būti įrašyta transporto priemonių valstybiniai numeriai, neįskaitomas; Pareiškėja apskaitos registruose pagal 2022-04-29 sąskaitą (invoice) Nr. 203 apskaitė transporto paslaugų įsigijimą iš H už 3 900 Eur, kuri išrašyta anksčiau nei UAB „A“ išrašė (2022-05-03) prekių pardavimo PVM sąskaitą faktūrą H; H 2022-04-29 transporto paslaugų sąskaitoje (invoice) nurodyta *Incoterms* pristatymo sąlygos DAP, t. y. pardavėjas padengia prekių pristatymo sutartu adresu išlaidas ir prisiima riziką, nurodytas netikslus pristatymo adresas (abstraktus) France – Paris; dėl sandorių su H pateikusi dviprasmiškus dokumentus, Pareiškėja nepaaiškino, kas iš tikrųjų gabeno aliejaus krovinį, koku konkrečiai adresu aliejaus krovinyms buvo nugabentas, kas krovinį priėmė; sandoris su Belgijos įmone H yra vienintelis ir netipinis, nes pagal viešojoje erdvėje esamą informaciją, minėtas pirkėjas deklaravo vykdantis žiniasklaidos ir transliavimo veiklą.

Inspekcija skundžiamame sprendime nurodo, kad Tarybos direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio nuostatos numato, jog valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įgyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

Inspekcija pažymi, kad analogiškos Tarybos direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalies nuostatomis yra PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies nuostatos, kurios numato, kad taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojų, kuris šių prekių tiekėjui nurodė tos kitos valstybės narės jam suteiktą PVM mokėtojo kodą, ir išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Pagal PVMĮ 4 straipsnio 1 dalies 1 punktą, prekių teikimas tai prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas.

Pagal PVMĮ 56 straipsnio nuostatas tokiais atvejais PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą, privalo turėti įrodymus: 1) kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos; 2) kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas (1 dalis). Prekių tiekėjo turimi dokumentai turi užtikrinti, ne tik prekių pardavimo faktą, bet ir tai, kad jos buvo išgabentos iš Lietuvos ir kad pirkėjas įgijo teisę jomis disponuoti kaip savo. Tais atvejais, kai nustatoma, kad prekių tiekimui ar paslaugų teikimui 0 proc. PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas (4 ir 5 dalys).

Inspekcija pažymi, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) savo praktikoje yra suformulavęs papildomą (trečiąją) materialiąją sąlygą, kuri turi būti tenkinama prekių tiekimą į kitą valstybę narę apmokestinant taikant 0 proc. PVM tarifą – tiekėjas turi perleisti teisę disponuoti prekėmis pirkėjui. ESTT aiškindamas prekių tiekimo ir įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo mechanizmą, nustatytą 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvoje Nr. 77/388/EEB „Dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo“, konstatavo, kad prekės įsigijimas Bendrijos viduje ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio, tik, kai pirkėjui yra perleidžiama teisė disponuoti

prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jų fiziškai nebėra tiekėjo valstybėje narėje. Prekių tiekimas Bendrijos viduje ir įsigijimas Bendrijos viduje iš tikrųjų yra vienas ir tas pats ekonominis sandoris, net jeigu įsigijimas sandorio šalims ir atitinkamų valstybių narių mokesčių institucijoms sukuria skirtingas teises ir pareigas. Vadovaujantis nuoseklia ESTT praktika, prekių tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas tik kai teisė kaip savininkui disponuoti preke perduota įsigyjanti asmeniui, o tiekėjas nustato, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje. Be to, taikant aptariamą PVM direktyvos nuostatą, pirkėjas turi būti „apmokestinamasis asmuo <...>, veikiantis kaip toks“ kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.

Inspekcija skundžiamame sprendime pažymi, jog iš teisinio reglamentavimo matyti, kad mokesčio mokėtojas, tiekiantis prekes Bendrijos viduje į kitą valstybę, gali šias prekes apmokestinti 0 PVM tarifu, esant visumai šių sąlygų: 1) pirkėjas kitoje valstybėje narėje turi būti registruotas PVM mokėtoju; 2) mokesčio mokėtojas, esantis prekės tiekėju, turi perleisti pirkėjui teisę disponuoti prekėmis, pastarajam tampant jų savininku; 3) prekės fiziškai turi būti išgabentos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę. Inspekcijos vertinimu, lengvatinio 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindas yra visų būtinų sąlygų egzistavimas.

Inspekcija skundžiamame sprendime nurodo, kad 0 proc. PVM tarifas yra išimtis, todėl įstatyme nustatyta mokesčio mokėtojo pareiga įrodyti, kad jam turi būti taikoma išimtis. Tai yra pagrindinė įrodinėjimo taisyklė, kuria vadovaujamosi sprendžiant dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo. Inspekcija pažymi, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) ne kartą akcentavo, jog pareiga įrodyti 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumą tenka šį tarifą pritaikiusiam PVM mokėtojui, o mokesčių administratoriui kilus abejonių dėl pateiktų įrodymų teisingumo, jis savo ruožtu gali rinkti papildomus duomenis, kurie galėtų paneigti mokesčių mokėtojo pateiktus įrodymus. Remiantis LVAT praktikoje suformuotais kriterijais, 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 apie rezidentą (tai gali būti prekių gabavimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabantos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabeno prekes, identifikaciniai duomenys ir pan.

Inspekcija skundžiamame sprendime nurodo, kad pareiga įrodyti pirmiau minėtas aplinkybes yra priskirta Pareiškėjai, o mokesčių administratorius turi teisę patikrinti šių įrodymų patikimumą bei paneigti juos surinkdamas papildomus įrodymus. Tačiau šie įrodymai turi patvirtinti teisiškai reikšmingus faktus, jog prekės buvo perleistos pirkėjui, kuris kitoje valstybėje narėje yra registruotas PVM mokėtoju, kad jis įgijo teisę šiomis prekėmis disponuoti kaip savininkas bei kad prekės buvo fiziškai išgabentos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę.

Inspekcijos vertinimu Pareiškėja vykdytiems tiekimams Prancūzijos įmonėms SAS C ir G bei Belgijos įmonei H pateikė išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose įrašyta nuoroda į Tarybos direktyvą 2006/112/EB 138 (1) ir PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį, t. y. patiektoms prekėms į ES pritaikė 0 proc. PVM tarifą. Pareiškėja patikrinimui nepateikė sutarčių dėl prekių tiekimo su pirmiau minėtomis įmonėmis, kuriose būtų aptartos tiekimo ir atsiskaitymo sąlygos. Pareiškėjos pateikti pirmiau minėti dokumentai, Inspekcijos nuomone, patvirtina tik prekių pardavimą ar jų perleidimą Lietuvos teritorijoje ir negali būti vertinami kaip vienareikšmiškai įrodantys, kad prekės buvo patiektos kitos ES valstybės narės PVM mokėtojui ir būtent ji įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo.

Inspekcija skundžiamame sprendime nurodo, kad įvertinus tai, jog ES teritorijoje vyksta laisvas prekių judėjimas, nevykdant kompetentingų institucijų patikros, mokestine prasme

CMR važtaraščiai atlieka įrodomąją prekių išgabavimo iš vienos valstybės narės teritorijos į kitą valstybę narę funkciją.

Skundžiamame sprendime cituojamos Tarptautinės krovinių vežimo keliais sutarties konvencijos (toliau – CMR konvencija) 6 straipsnio 1 dalies, 9 straipsnio, 12 straipsnio 1 punkto, 13 straipsnio 1 punkto nuostatos ir kt., reglamentuojančios CMR važtaraščiams, kaip *prima facie* įrodymams, patvirtinantiems, kad yra sudaryta tarptautinio krovinių vežimo sutartis ir kad krovinyje perėjo vežėjo dispozicijon, keliamus reikalavimus. Vertinama ar krovinyje ir pakuotė yra išoriškai tinkami, krovinio žymėjimas atitinka važtaraštyje nurodytus duomenis. Be to, krovinio pristatymu į paskirties vietą (CMR konvencijos 13 straipsnio 1 punktas) laikytinas krovinio pristatymas į CMR važtaraštyje nurodytą vietą arba pakeistą siuntėjo reikalavimu paskirties vietą (CMR konvencijos 12 straipsnio 1 punktas). Pagal CMR konvencijos 6 straipsnio 1 dalies nuostatas, važtaraštyje turi būti nurodyti tokie duomenys: a) važtaraščio surašymo vieta ir data; b) siuntėjo pavadinimas ir adresas; c) vežėjo pavadinimas ir adresas; d) krovinio priėmimo vieta ir data bei jo pristatymo vieta; e) gavėjo pavadinimas ir adresas; f) krovinio rūšies nustatytas žymėjimas, jo įpakavimo būdas, o vežant pavojingus krovinius – jo pavojingumo klasė ir numeris; g) krovinio vietų skaičius, jų išdėstymo ypatumai ir numeriai; h) krovinio brutto masė ar kitais matavimo vienetais išreikštas krovinio kiekis; i) su vežimu susiję mokėjimai; j) muitinės formalumams atlikti ir kitos reikiamos instrukcijos; k) nurodymas, kad vežama nepriklausomai nuo visų išlygų, remiantis šios Konvencijos nuostatomis. Prireikus važtaraštyje turi būti ir kiti duomenys. Tokiu būdu CMR važtaraščiuose esančių rekvizitų visuma priklauso nuo to, kaip susitaria šalys, norėdamos būti tikros dėl tinkamo pervežimo paslaugų atlikimo ir pan.

Inspekcija skundžiamame sprendime pažymi, kad siekdama pagrįsti 0 proc. tarifo taikymą Prancūzijos įmonei SAS C, t. y. kad prekės buvo fiziškai išgabentos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, Pareiškėja pateikė CMR važtaraščius. Tačiau pateikti CMR važtaraščiai nepagrindžia prekių išgabavimo į kitą ES valstybę, nes užpildyti nesilaikant CMR konvencijos 6 straipsnio nuostatų. CMR važtaraščiuose krovinio siuntėju nurodyta ne Pareiškėja, o UAB „D“ (dabar UAB „E“), taip pat ir krovinio gavėju nėra nurodyta Prancūzijos įmonė SAS C. CMR važtaraščiuose nėra informacijos kokiomis *Incoterms* sąlygomis vyko prekių pristatymas. Pareiškėjos pateiktuose CMR važtaraščiuose nurodyti prekių kiekiai (litrais, kilogramais) nesutampa su PVM sąskaitose faktūrose nurodytais kiekiais (vienetais). CMR važtaraščiuose nurodytas vežėjas UAB „F“ nurodė, kad krovinio vežimą užsakė D.D. (viešosios erdvės informacija – Prancūzijos įmonė SAS C prezidentė), tačiau vežėjo pateiktose krovinio vežimo sutartyse nėra įvardinta kas yra prekių siuntėjas. UAB „F“ prekių pakrovimą derino telefonu, kurio numeris pagal MMR priklauso UAB „D“ (dabar UAB „E“). Krovinio vežimo sutartyse nurodytas pakrovimo adresas: (duomenys neskelbtini), nėra Pareiškėjos deklaruotas kaip veiklos vykdymo vieta.

Kaip nurodo Inspekcija, Pareiškėja išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje Prancūzijos įmonei G įrašė *Incoterms* prekių pristatymo sąlygas – DAP Paris. Pagal šias pristatymo sąlygas Pareiškėja padengia prekių pristatymo sutartu adresu išlaidas ir prisiima riziką. Atsakomybė iš pardavėjo pereina pirkėjui, kai prekės paruoštos iškrauti sutartu adresu. Pareiškėja patikrinimui nepateikė CMR važtaraščio, apskaitoje nėra apskaityta transporto išlaidų, susijusių su prekių pristatymu Prancūzijos įmonei G.

Inspekcija pažymi, kad siekdama pagrįsti 0 proc. tarifo taikymą Belgijos įmonei H Pareiškėja pateikė CMR važtaraščio kopiją be matomo Nr., prekių gavėju nurodyta MTM, France, iškrovimo vietos adresas nenurodytas, nėra duomenų, kada krovinyje gautas, gavėjo parašo ir spaudo. Vežėju nurodyta UAB „B“, tačiau to pačio CMR važtaraščio kitame laukelyje, kuriame turėtų būti vežėjo parašas ir spaudas, yra Lenkijos įmonės F.H.U. „J“ spaudas, transporto priemonių valstybiniai numeriai neįskaitomi. CMR važtaraštyje ir PVM sąskaitoje

faktūroje nėra nurodyta *Incoterms* sąlygų. Pareiškėjos apskaitoje apskaityta Belgijos įmonės H (2022-04-29) sąskaita (*invoice*) už transporto paslaugas, kuri išrašyta anksčiau nei Pareiškėja išrašė prekių pardavimo PVM sąskaitą faktūrą (2022-05-03) Belgijos įmonei. Atsiskaitymus vykdė ne tik PVM sąskaitoje faktūroje įformintas pirkėjas H, bet ir kita įmonė „I“.

Kaip nurodo Inspekcija, Pareiškėja nepateikė pagal išrašytas Prancūzijos įmonėms SAS C, G ir Belgijos įmonei H PVM sąskaitas faktūras 0 proc. PVM tarifo taikymo faktą, kaip numatyta PVM įstatymo 56 straipsnio 1 dalies nuostatose, pagrindžiančių dokumentų, t. y. pirkėjų patvirtinimo, kad prekės gautos, užsakymų ar / ir kitos korespondencijos, vidinės Pareiškėjos korespondencijos, prekių draudimo dokumentų, prekių pirkimo ir pardavimo (tiekimu) sutarčių ir kt.

Prekių (aliejaus) netipiniai / vienkartiniai tiekimu sandoriai pirmiau minėtoms užsienio įmonėms vyko per labai trumpą periodą (nuo 2022-04-11 iki 2022-05-18). Pagal viešojoje erdvėje esančią informaciją vykdė veiklą (pagal apskaitos duomenis), susijusią su įvairių ne maisto prekių (naujų guminių padangų, kamerų, juostų, apsauginių veido kaukių, vienkartinių naudojimo kombinezonų, polietileninių pirštinių, turniketų, diagnostinių COVID-19 antigeno testų, karbamido, amonio nitrato trąšų, bevandenio amoniako) pardavimu, teisė vykdyti su maisto prekėmis susijusią ekonominę veiklą: 46.39 Maisto produktų, gėrimų nespecializuota didmeninė prekyba. Maisto produktų asortimentas: fasuoti negreitai gendantys maisto produktai (maisto tvarkymo subjektų registre atpažinimo Nr. 130021376), Pareiškėjai suteikta tik nuo 2022-11-11, t. y. praėjus pusmečiui po sandorių su SAS C, G, H.

Atsižvelgus į tai, Inspekcija Patikrinimo akte nurodė, kad Pareiškėja pažeidė PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalies, 56 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes nepateikė neginčijamų įrodymų, jog sandoriai su užsienio šalių įmonėmis įvyko PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis aplinkybėmis, bet ir prekių išgabavimo fakto bei pirkėjo įsigytos teisės prekėmis disponuoti kaip savo. Pateikti įrodymai, Inspekcijos vertinimu, nepatvirtina vienos iš 0 proc. PVM tarifo taikymui būtinų sąlygų egzistavimo, nes Pareiškėjos pateikta ir mokesčių administratoriaus patikrinimo metu papildomai surinkta informacija nepatvirtina Prancūzijos įmonėms SAS C ir G ir Belgijos įmonei H deklaruotų prekių tiekimų fizinio išgabavimo iš šalies teritorijos ir disponavimo teisės prekėmis perdavimo. Atitinkamai, Pareiškėja neturėjo teisės taikyti 0 proc. tarifo pagal PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Inspekcija skundžiamame sprendime daro išvadą, kad Pareiškėja pažeidė PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalies ir 56 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes pagal PVM sąskaitas faktūras įformintam saulėgrąžų aliejaus pardavimui Prancūzijos įmonėms SAS C už 305 016 Eur ir G už 56 700 Eur, ir Belgijos įmonei H už 53 545 Eur, iš viso už 415 261 Eur, neturėdama pakankamų įrodymų, kad prekės (aliejus) buvo išgabentos, nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą bei deklaravo VMI pateiktose 2022 m. balandžio – gegužės mėn. PVM deklaracijose. Pareiškėja neapskaičiavo, nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėjo 87 205 Eur (415 261 x 2 proc.) pardavimo PVM.

Dėl paskirtos PVM baudos ir apskaičiuotų PVM delspinigių dydžio

Inspekcija nurodo, kad PVM įstatymo 123 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, jog asmenims, pažeidusiems PVM įstatymo nuostatas, delspinigiai skaičiuojami MAĮ nustatyta tvarka. MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkte įtvirtinta, kad delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokesťį.

Atitinkamai, vadovaujantis PVMĮ 123 straipsnio 1 dalies bei MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies, 98 straipsnio ir 99 straipsnio nuostatomis, nuo patikrinimo metu papildomai apskaičiuotos 87 205 Eur PVM sumos Pareiškėjai apskaičiuojama 21 767,64 Eur PVM delspinigių (delspinigių ataskaita prie skundžiamo sprendimo pridedama).

Inspekcija pažymi, jog PVMĮ 123 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad jeigu nustatoma, kad PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą gražintiną iš biudžeto PVM sumą), apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina į biudžetą PVM suma (mažinama gražintina iš biudžeto PVM suma), ir skiriama nuo 10 iki 50 proc. (pagal PVMĮ redakciją, galiojusią iki 2023-04-30) apskaičiuotos papildomai mokėtinios PVM sumos dydžio bauda. Minėto įstatymo 123 straipsnio 4 dalyje nurodyta, kad skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčių mokėtojo kaltės formų ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

MAĮ 140 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius už mokesčių įstatymų pažeidimus skiria asmenims baudas, vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais ir neviršydamas šio įstatymo 139 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyto skirtinos baudos dydžio, o jeigu skirtinos baudos dydis nustatytas specialiajame mokesčio įstatyme, – neviršydamas jame nustatyto skirtinos baudos dydžio, atsižvelgdamas į: 1) pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą; 2) kaltę (kaltės formą ir rūšį); 3) dėl padaryto pažeidimo atsiradusią žalą; 4) atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes.

Skundžiamame sprendime taip pat nurodoma, jog mokesčių administratorius, vertindamas skiriamos baudos dydį, įvertina nustatytas mokesčių mokėtojo atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes bei, atsižvelgęs į tai, skirtinos baudos dydį didina arba mažina. Tačiau mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjos atsakomybę lengvinančių aplinkybių nenustatyta, atsižvelgiant į sunkinančias aplinkybes (Pareiškėja patikrinimo metu nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, t. y. nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų, nepateikė informacijos apie vykdytus sandorius; padaryta didelė žala valstybės biudžetui – nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų dydį, galiojantį priimant sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo), nuo Patikrinimo aktu papildomai apskaičiuotos 87 205 Eur sumos skiriama 50 proc. dydžio bauda, t. y. 43 602,50 Eur (87205x50 proc.).

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

Pareiškėjos skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų 87 205 Eur PVM, 21 767,64 Eur PVM delspinigių ir skirtos 43 602,50 Eur baudos, mokesčių administratoriumi konstatavus, kad Pareiškėja nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą, neturėdama pakankamų įrodymų lengvatinio PVM tarifo taikymo pagrįstumui. Inspekcija akcentuoja, kad Pareiškėja pažeidė PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalies, 56 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes nepateikė neginčijamų įrodymų, jog sandoriai su užsienio šalių įmonėmis įvyko PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis aplinkybėmis, be to neįrodė ir prekių išgabavimo fakto bei pirkėjo įsigytos teisės prekėmis disponuoti kaip savo perdavimo. Inspekcijos vertinimu, pateikti įrodymai nepatvirtina 0 proc. PVM tarifo taikymui būtinų sąlygų egzistavimo, nes Pareiškėjos pateikta ir mokesčių administratoriaus patikrinimo metu papildomai surinkta informacija nepatvirtina Prancūzijos įmonėms SAS C ir G ir Belgijos įmonei H deklaruotų prekių tiekimo fizinio išgabavimo iš šalies teritorijos ir disponavimo teisės prekėmis perdavimo.

Pareiškėja su mokesčių administratoriaus nustatytais pažeidimais nesutiko ir skunde nurodytų, pirmiau šiame sprendime pateiktų motyvų pagrindu Komisijos prašo skundžiamą Inspekcijos sprendimą panaikinti.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog byloje nustatytos faktinės aplinkybės, pagrindžiančios mokesčių administratoriaus išvadas, bei teisinis Pareiškėjai apskaičiuotos mokestinės prievolės pagrindas yra detalčiai aprašyti Pareiškėjos atžvilgiu surašytuose procesiniuose

dokumentuose – Patikrinimo akte bei skundžiamame sprendime, sprendime pakartotinai jų neatkartoja. Šiame sprendime papildomai dėmesys skiriamas ginčo byloje nustatytų faktinių aplinkybių pakankamumo vertinimui ES teisės aktuose ir PVMĮ nuostatose įtvirtintų reikalavimų 0 proc. PVM tarifo taikymui.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja, išrašydama PVM sąskaitas faktūras Prancūzijos įmonėms SAS C ir G bei Belgijos įmonei H dėl prekių (aliejaus) tiekimo, pritaikė 0 proc. PVM tarifą ir įrašė nuorodą į Tarybos direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalį ir PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį.

PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta bendro pobūdžio taisyklė, kad taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Šia PVMĮ nuostata į nacionalinę teisę perkeliama Tarybos direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalis.

PVMĮ 56 straipsnis reglamentuoja 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymą. Šio straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad <...> PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal šio įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 proc. PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas, o kai 0 proc. PVM tarifas taikomas prekes tiekiant atvejais, nurodytais šio įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte, – ir įrodymus, kad tenkinamos šio įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytos sąlygos.

PVMĮ 56 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius MAĮ nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 proc. 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. PVMĮ 56 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 proc. PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas.

Kaip šiame sprendime paminėta pirmiau, skundžiamame sprendime Inspekcija pažymėjo, kad ESTT savo praktikoje yra suformulavęs ir papildomą (trečiąją) materialiąją sąlygą, kuri turi būti tenkinama prekių tiekimą į kitą valstybę narę apmokestinant taikant 0 proc. PVM tarifą, t. y. tiekėjas turi perleisti teisę disponuoti prekėmis pirkėjui. Atitinkamai, mokesčio mokėtojas, tiekiantis prekes ES viduje į kitą valstybę, gali šias prekes apmokestinti 0 PVM tarifu, tik esant visumai šių sąlygų: 1) pirkėjas kitoje valstybėje narėje turi būti registruotas PVM mokėtoju; 2) mokesčio mokėtojas, esantis prekės tiekėju, turi perleisti pirkėjui teisę disponuoti prekėmis, pastarajam tampant jų savininku; 3) prekės fiziškai turi būti išgabentos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę.

Nagrinėjamoje byloje ginčas tarp Pareiškėjos ir Inspekcijos kilo dėl vienos iš esminių sąlygų (reikalavimų), numatytų Tarybos direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalyje (PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje) įvykdymo, o būtent dėl prekių išgabavimo iš tiekimo valstybės narės. Atitinkamai, Komisija, atsižvelgdama į pateiktą ginčo medžiagą bei ginčo šalių pozicijas, vertina, ar pagrįstai Pareiškėja (kaip prekių tiekėjas) taikė 0 proc. PVM tarifą.

Dėl sandorių su Prancūzijos įmone SAS C

Patikrinimo metu mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėja apskaitos registruose apskaitė Prancūzijos įmonei SAS C išrašytas 6 PVM sąskaitas faktūras už 305 016 Eur (Pareiškėjai ši suma sumokėta bankiniu pavedimu) ir jose prekių tiekimui pritaikė 0 proc. PVM tarifą įrašydama nuorodą: pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalį ir PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį. Pareiškėja atitinkamų mokestinių laikotarpių PVM deklaracijų (forma FR0600) 18 eil. „ES PVMM pateiktos prekės“ ir Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos sąjungos valstybes nares ataskaitose (forma FR0564) deklaravo 305 016 Eur tiekimus Prancūzijos įmonei SAS C. Tačiau pažymėtina, kad Pareiškėja nepateikė sutarties dėl saulėgrąžų aliejaus pardavimo Prancūzijos įmonei SAS C, nurodydama, kad tokios nėra sudariusi. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjos Prancūzijos įmonei SAS C išrašylose PVM sąskaitose faktūrose ir patikrinimui pateiktuose CMR važtaraščiuose prekių pristatymo sąlygos (*Incoterms*) nėra nurodytos, pateiktuose CMR važtaraščiuose nurodytas siuntėjas UAB „D“, krovinio pakrovimo vieta Vilnius, LTU, vežėjas UAB „F“, prekės pavadinimas: saulėgrąžų aliejus.

Įvertinusi pateiktus CMR važtaraščius (Patikrinimo akto 7 lentelė; dėl CMR važtaraščių svarbos, kaip vieno iš pagrindinių prekių išgabavimo iš šalies teritorijos įrodymų, Inspekcija išsamiai pasisakė tiek Patikrinimo akte, tiek skundžiamame sprendime) Inspekcija nustatė, kad CMR važtaraščiuose daugeliu atvejų langeliuose yra žymos, tačiau šios žymos yra sunkiai įskaitomos ir galimai netikslios, informacija apie prekių gavimą yra neišsami: prekių pakrovimo vieta visuose CMR nurodyta abstrakčiai – Vilnius, LTU, nėra nurodytas konkretus adresas, pakrovimo data dažnu atveju neįskaitoma; iškrovimo vieta vienais atvejais nurodyta France, kitais atvejais neįskaitoma, dar kitais atvejais nurodyti adresai neįvardijant šalies; gavėjo laukelyje, kuriame turi būti nurodytas gavėjo pavadinimas, adresas, šalis, vienais atvejais nurodyta France, kitais atvejais adresai, tačiau neaišku koku būdu šie adresai susiję su įmone SAS C; 6 – 12 laukeliuose, kuriuose pildoma visa informacija apie gabenamas prekes, vienais atvejais prekių pavadinimai, kiekiai neįskaitomi arba sunkiai įskaitomi, kitais atvejais nurodyta prekės pavadinimas *sunflower oil* ir kiekiai litrais ir / ar kilogramais, atskirais atvejais prie skaičių nenurodytas joks mato vienetas; krovinio gavimui patvirtinti skirtame langelyje įvairūs nežinomi adresai ir parašai (vardas ir / ar pavardė nenurodyta) ir nei viename nėra nurodyta, kad gavėjas SAS C.

Patikrinimo akte nurodoma, kad pagal minėtose PVM sąskaitose faktūrose ir CMR važtaraščiuose pateiktą informaciją nėra galimybės nustatyti, kurioms konkrečioms PVM sąskaitoms faktūroms (6 vnt.) priskirtini Pareiškėjos pateikti CMR važtaraščiai (8 vnt.). Prancūzijos įmonei SAS C išrašylose PVM sąskaitose faktūrose nurodytas aliejaus kiekis vienetais nesutampa su Pareiškėjos pateiktais CMR važtaraščiuose nurodytais įskaitomais kiekiais. PVM sąskaitose faktūrose iš viso nurodyta 129 600 vnt./1 ltr., o įskaitomuose CMR važtaraščiuose 169 839 litrai. Be to, CMR važtaraščių 2 vnt. daugiau nei Pareiškėjos pateiktų išrašytų PVM sąskaitų faktūrų. Taip pat pažymėtina, kad CMR važtaraščiuose prekių siuntėja nurodyta ne Pareiškėja o UAB „D“ (nuo 2022-12-09 UAB „E“). Papildomai nustatyta, kad: CMR važtaraščiuose nėra nurodyta konkreti prekių pakrovimo vieta (nurodyta abstrakčiai – Vilnius); vežėjo UAB „F“ pateiktose Krovinio vežimo sutartyse prekių siuntėjas nėra įvardintas, o vežėjas UAB „F“ nurodė, kad nežino, kas yra tikrasis prekių siuntėjas; Vežėjui UAB „F“ krovinio vežimą užsakė D.D., kuri pagal viešojoje erdvėje skelbiamą informaciją yra Prancūzijos įmonės SAS C prezidentė; vežėjas UAB „F“ prekių pakrovimą derino telefonu Nr. (duomenys neskelbtini), kuris MMR nurodytas kaip ryšio priemonė susisiekti su UAB „E“; vežėjo UAB „F“ pateiktose Krovinio vežimo sutartyse nurodytas pakrovimo adresas: (duomenys neskelbtini), Pareiškėjos nėra deklaruotas mokesčių mokėtojo registre; Sandoriai su Prancūzijos įmone SAS C vyko trumpu periodu ir netipiniai (pagal viešojoje erdvėje skelbiamą informaciją įmonė vykdo

didmeninę prekybą elektros įranga); sandorius su Prancūzijos įmone SAS C panašiu laikotarpiu vykdė ir CMR važtaraščiuose siuntėju nurodoma UAB „D“ (dabar UAB „E“).

Komisija, įvertinusi pirmiau minėtas Inspekcijos Patikrinimo akte ir skundžiamame sprendime nurodytas faktines aplinkybes, susijusias su prekių tiekimu Prancūzijos įmonei SAS C, o taip pat susipažinusi su nustatytais Pareiškėjos pateiktų dokumentų (CMR važtaraščių ir PVM sąskaitų faktūrų) trūkumais, vertina, jog Pareiškėjos teikti dokumentai dėl sandorių su Prancūzijos įmone SAS C, nėra pakankami įrodyti, kad prekės (saulėgrąžų aliejus) buvo išgabentos į kitą valstybę narę, atitinkamai, sutiktina su Inspekcijos pozicija, jog Pareiškėja šiuo atveju nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą.

Dėl sandorių su Prancūzijos įmone G

Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu apskaitos registruose apskaitė Prancūzijos įmonei G išrašytą 2022-04-22 PVM sąskaitą faktūrą Nr. SF04541 už 56 700 Eur (atsiskaityta bankiniu pavedimu) (Patikrinimo akto 10 lentelė), kurioje nurodytoms prekėms pritaikė 0 proc. PVM tarifą ir įrašė nuorodą: pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalį ir PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį. Pareiškėjos išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje Prancūzijos įmonei G nurodė *Incoterms* prekių pristatymo sąlygas – DAP Paris (pardavėjas padengia prekių pristatymo sutartu adresu išlaidas ir prisiima riziką). Pareiškėja sutarties, sudarytos su Prancūzijos įmone G dėl prekių (aliejaus) tiekimo, nėra sudariusi. Pareiškėja nepateikė jokių Prancūzijos įmonei G pagal išrašytą PVM sąskaitą faktūrą 0 proc. PVM tarifo taikymo faktą pagrindžiančių dokumentų, įskaitant CMR važtaraštį, kad prekės patiektos Prancūzijos įmonei, be to, nors pagal PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas prekių pristatymo sąlygas (DAP) Pareiškėja buvo atsakinga už jų pristatymą, tačiau jos apskaitoje nėra apskaityta transporto išlaidų, susijusių su prekių pristatymu Prancūzijos įmonei G. Pažymėtina, jog Pareiškėjos sandoris su Prancūzijos įmone G yra vienintelis ir netipinis, nes pagal viešojoje erdvėje esamą informaciją, minėtas pirkėjas vykdo didmeninę prekybą tekstilės gaminiais.

Atsižvelgusi į išdėstytą, Komisija pritaria Inspekcijos vertinimui, jog Pareiškėjos teikta dokumentacija dėl sandorių su Prancūzijos įmone G, nepatvirtina 0 proc. PVM tarifo taikymui būtinų sąlygų egzistavimo, t. y. nepatvirtina deklaruoto prekių tiekimo fizinio išgabavimo iš šalies teritorijos ir disponavimo teisės prekėmis perdavimo, todėl sutiktina su Inspekcijos pozicija, jog Pareiškėja šiuo atveju nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą.

Dėl sandorių su Belgijos įmone H

Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu apskaitos registruose apskaitė Belgijos įmonei H 2022-05-05 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Nr. SF04554 už 53 544,96 Eur (Patikrinimo akto 11 lentelė), kurioje prekių tiekimui pritaikė 0 proc. PVM tarifą įrašydama nuorodą: pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalį ir PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį. Minėtoje PVM sąskaitoje faktūroje prekių pristatymo sąlygos nenurodytos.

Viešojoje erdvėje nėra informacijos apie H. Catalyst duomenų bazės duomenimis Belgijos įmonė H įkurta 1989-11-30, vykdoma veikla – žiniasklaida ir transliavimas, statusas – išregistruota (likvidavimas) 2023-04-12.

Belgijos įmonė H pagal minėtą PVM sąskaitą faktūrą Pareiškėjai per banką sumokėjo 2 500 Eur, likusią 48 275 Eur sumokėjo „I“ (kita įmonė), iš viso 50 775 Eur. Pareiškėja 2022-12-31 užskaitė su 2022-04-29 sąskaita (invoice) Nr. 203, pagal kurią apskaitos registruose apskaitė įsigytas transporto paslaugas iš H už 3 900 Eur. Nuo užsienio vieneto H suteiktų paslaugų vertės apskaičiavo 819 Eur (3 900 x 21 proc.) pirkimo / pardavimo PVM, sąskaitoje kaip pristatymo adresą nurodyta France – Paris, *sunflower oil*, 1 sunkvežimis, kiekis 21 000 butelių po 1 l, pristatymo sąlygos DAP, nurodyta „I“ banko sąskaita. Pareiškėja įsigytų transporto paslaugų pardavimo / pirkimo PVM deklaravo 2022 m. balandžio mėn. PVM deklaracijoje. Pareiškėja 2022-12-31 apskaitoje apskaitė 1 130,40 Eur įsiskolinimą įmonei H. Patikrinimo metu Pareiškėja, Inspekcijai nurodžius, pateikė CMR važtaraščio kopiją be

matomo Nr., jame (kaip ir PVM sąskaitoje faktūroje) nėra nurodytų *Incoterms* sąlygų, be to nors vežėju nurodyta UAB „B“, tačiau vežėjo spaudas Lenkijos įmonės F.H.U. „J“, taip pat nenurodyta konkreči prekų pakrovimo vieta (nurodyta tik Vilnius), gavėju nurodyta MTM, France (t. y. tikslus gavėjo adresas nėra nurodytas). H 2022-04-29 transporto paslaugų sąskaitoje (invoice) nurodyta *Incoterms* pristatymo sąlygos DAP, o nurodytas pristatymo adresas France – Paris. Inspekcija patikrinimo akte pažymėjo, jog dėl sandorių su Belgijos įmone H pateikusi dviprasmiškus dokumentus, Pareiškėja nepaaiškino kas iš tikrųjų gabeno aliejaus krovinį, koku konkrečiai adresu aliejaus kroviny buvo nugabentas, kas krovinį priėmė. Šis sandoris su Belgijos įmone H yra vienintelis ir netipinis, nes pagal viešojoje erdvėje esamą informaciją, minėtas pirkėjas deklaravo vykdomas žiniasklaidos ir transliavimo veiklą.

Atsižvelgusi į išdėstytą, Komisija pritaria Inspekcijos vertinimui, jog Pareiškėjos teikta dviprasmiška dokumentacija dėl sandorių su Belgijos įmone H, nepatvirtina 0 proc. PVM tarifo taikymui būtinų sąlygų egzistavimo, t. y. nepatvirtina deklaruoto prekų tiekimo fizinio išgabenimo iš šalies teritorijos ir disponavimo teisės prekėmis perdavimo, todėl sutiktina su Inspekcijos pozicija, jog Pareiškėja šiuo atveju nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą.

Dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumo

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad Inspekcija, tikrindama pirmiau minėtų Pareiškėjos vykdytų saulėgrąžų aliejaus sandorių turinį ir nustačiusi sandorius pagrindžiančių teiktų dokumentų trūkumus (neišsamumą, dviprasmiškumą), remdamasi PVMĮ 56 straipsnio 4 dalies nuostatomis, teikė Pareiškėjai nurodymus surinkti papildomus dokumentus, siekdama įvertinti, ar Pareiškėja pagrįstai, remdamasi Tarybos direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalies ir PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies nuostatomis, taikė 0 proc. PVM tarifą, t. y. ar Pareiškėjos sandoriai su Prancūzijos ir Belgijos įmonėmis įvyko PVM sąskaitose faktūrose ir CMR važtaraščiuose nurodytomis aplinkybėmis ir įrodo prekų išgabenimo bei pirkėjo įsigytos teisės prekėmis disponuoti kaip savo faktą. Pažymėtina, kad, pavyzdžiui, pareiga pateikti įrodymus, jog prekų fiziškai neliko valstybėje narėje, pirmiausia tenka prekų tiekėjui, t. y. Pareiškėjai, norinčiai pasinaudoti 0 proc. PVM tarifu. Pagal PVMĮ 56 straipsnio 1 dalies nuostatas, PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą, privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad prekės išgabentos iš ES teritorijos, t. y. privalo turėti:

- įrodymus, nurodytus Tarybos Reglamento Nr. 282/2011 45a straipsnyje, arba
- kitus įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, ir, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2017-11-22 nutartyje adm. byloje Nr. A-516-602/2017 akcentavo, kad ESTT yra ne kartą pažymėjęs, kad, kadangi nė vienoje PVM direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM, pagal šios direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekų tiekimo Bendrijos viduje, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą minėtų neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Vis dėlto, įgyvendindamos joms suteiktus įgaliojimus, valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principai. Šiomis aplinkybėmis pareigos, tenkančios apmokestinamajam asmeniui įrodymų srityje, turi būti nustatomos remiantis aiškiai šiuo atžvilgiu nacionalinėje teisėje ir įprastoje praktikoje, nustatytoje panašioms sandoriams, numatytomis sąlygomis. Pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys žinotų savo mokesčius įsipareigojimus prieš sudarydami sandorį (ESTT 2012-09-06 sprendimo byloje Mecsek-Gabona, C-273/11, 36, 38 ir 39 p.; 2014-10-09 sprendimo byloje Traum, C-492/13, 30–34 p.). Taikant šį principą reikalaujama, viena vertus, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o kita vertus, kad teisės subjektai numatytų jų taikymą (ESTT 2009-09-10

sprendimo byloje Plantanol, C-201/08, 46 p.). Tai reiškia, kad Lietuvos mokesčių įstatymuose ir (ar) juos įgyvendinančiuose norminiuose teisės aktuose nesant aiškiai nurodytų (įvardintų) įrodymų (dokumentų), kuriuos turi turėti apmokestinamieji asmenys (PVM mokėtojai), siekiantys įrodyti fizinį prekių išvežimą iš Lietuvos į kitą valstybę narę, ši aplinkybė (faktinis išvežimas) įrodinėtina konkrečių tiekimo sandorių įprastoje praktikoje apmokestinamojo asmens (paprastai) turimais prekių išgabėnimą patvirtinančiais įrodymais (LVAT 2020-06-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-983-602/2020).

Taip pat LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtojas, siekdamas įrodyti, ar prekės tikrai yra išvežamos iš šalies teritorijos, paprastai turėtų pateikti įrodymus, pradedant nuo dokumentų, susijusių su išvežimo procedūra, baigiant patvirtinimu iš prekių gavėjo (tai gali būti prekių gabėnimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabėtos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabėno prekes, identifikaciniai duomenys ir pan., LVAT 2010-06-28 nutartis adm. byloje A-556-1054/2010; 2010-01-25 nutartis adm. byloje Nr. A 556-250/2010; 2012-09-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1890/2012; 2018-09-18 nutartis adm. byloje Nr. eA-398-442/2018 ir kt.).

Pagal Patikrinimo akte nurodytą informaciją, mokesčių administratorius Pareiškėjai surašė net kelis MAN (2024-03-14 Nr. (21.222 Mr) FR0706-567, 2024-04-05 Nr. (21.222 Mr) FR0706-756, 2024-05-08 Nr. (21.222 Mr) FR0706-1039, 2025-03-26 MAN Nr. (21.222Mr) FR0706-690) nurodydamas pateikti papildomus dokumentus, susijusius su ginčo situacija (prašant pateikti sutartis / užsakymus ar / ir kitą korespondenciją; vidinę įmonės korespondenciją; prekių draudimo dokumentus; pirkėjo patvirtinimus, kad prekės gautos; taip pat ir kitus papildomus dokumentus, pagal kuriuos galima būtų nustatyti kas buvo atsakingas už prekių transportavimo organizavimą iš Lietuvos bei pagrindžiančius disponavimo prekėmis teisių perdavimą pirkėjui, nurodyti kas ir kaip užsakė prekių vežėją; kas davė nurodymą vežėjui arba pateikė vežėjui duomenis, būtinus transportavimui atlikti ir pan.), tačiau Pareiškėja arba minėtų MAN nevykdė, arba įvykdė tik dalinai, pagrindžiančių dokumentų 0 proc. PVM tarifo taikymui nepateikė ir į klausimus neatsakė. Pareiškėjos vadovui C.C. dėl MAN nevykdymo arba dalinio įvykdymo surašytas administracinio nusižengimo protokolai (2024-10-03 Nr. VMI-ANR_P-444-2024, 2025-05-06 Nr. VMI-ANR_P-578-2025).

Skunde Pareiškėja nurodo nesutinkanti su mokesčių administratoriaus pozicija dėl nebendradarbiavimo, pažymėdama, kad, jos vertinimu, MAN buvo įvykdyti pilnai, Pareiškėja neteikė tik tokių dokumentų, kuriais nedisponavo, o Inspekcija MAN laikė neįvykdytais tik todėl, kad pateiktų dokumentų pagrindu Inspekcija nusprendė, kad Pareiškėja neįrodė 0 proc. PVM taikymo galimybių. Skunde Pareiškėja bei Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovas pažymėjo, kad Inspekcijos prašymas pateikti papildomus dokumentus yra perteklinis, tokių dokumentų saugoti ar vesti apskaitą mokesčių mokėtojas neprivalo, įstatymai to daryti neįpareigoja, o pagrindiniai dokumentai PVM sąskaitos faktūros ir CMR važtaraščiai buvo pateikti, o Inspekcijos nustatyti CMR važtaraščių trūkumai, Pareiškėjos atstovo vertinimu, nesudaro pagrindo laikyti jų negaliojančių.

Vis tik, Komisijos vertinimu, Inspekcija tiek Patikrinimo akte, tiek skundžiamame sprendime išsamiai pasisakė dėl Pareiškėjos teiktų dokumentų, kurie, anot Pareiškėjos, galėtų įrodyti, kad tenkinamos esminės 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygos vykdytiems prekių tiekimo sandoriams, trūkumų. Pareiškėjos teikti dokumentai nepatvirtina deklaruoto prekių tiekimo fizinio išgabėnimo iš šalies teritorijos ir disponavimo teisės prekėmis perdavimo.

Komisija atkreipia dėmesį, kad naujausioje teismų praktikoje ESTT yra pasisakęs, jog „tuo atveju, kai, atsižvelgiant į faktines aplinkybes ir nepaisant apmokestinamojo asmens pateiktos informacijos, nėra duomenų, būtinų siekiant patikrinti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytos sąlygos tenkinamos, jam turi būti atsisakyta taikyti neapmokestinimą PVM, ir mokesčių administratorius neprivalo įrodyti, kad šis

apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant PVM“ (2024-02-29 Sprendimo *B2 Energy s.r.o.*, C-676/22, 39 punktas). Atsižvelgdama į aptartą ESTT išaiškinimą, Komisija vertina, kad nagrinėjamoje šioje byloje nėra svarbus pačios Pareiškėjos veiksmų vertinimas sąžiningumo aspektu, kuris buvo nagrinėtas LVAT 2023-05-17 sprendime adm. byloje Nr. eA-72-575/2023.

Komisijos vertinimu, atsižvelgus į pirmiau minėtą Pareiškėjos įrodymų teikimo pareigą bei įvertinus, kad faktiškai Pareiškėja papildomų įrodymų 0 proc. PVM tarifo taikymui neturi, o pateikti pirmiau minėti dokumentai neišsamūs, dviprasmiški (apie nustatytus trūkumus plačiai pasisakyta Inspekcijos procesiniuose dokumentuose ir šiame sprendime), pakankamų įrodymų, nebuvimas įrodymų vertinimo prasme reiškia, kad Pareiškėja neįrodė savo teiginių pagrįstumo, o tuo pačiu ir nepaneigė Inspekcijos surinktų įrodymų bei jų pagrindu padarytų išvadų dėl to, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies ir 56 straipsnio 1 dalies nuostatas nepagrįstai pritaikydama 0 proc. PVM tarifą, neturėdama pakankamų įrodymų, kad prekės (saulėgrąžų aliejus) išgabentos į kitą valstybę narę bei kad disponavimo prekėmis teisės buvo perduotos pirkėjui. Atitinkamai, jeigu nėra dokumentų, patvirtinančių prekių išgabenimą į kitą valstybę narę, tai laikoma, kad prekių tiekimas įvyko Lietuvos teritorijoje, be to, kaip minėta pirmiau, nėra įrodytas ir disponavimo teisės prekiomis perdavimo faktas, todėl Inspekcija pagrįstai pritaikė standartinį 21 proc. PVM tarifą, o remiantis pirmiau cituota ESTT praktika, šio ginčo atveju administratoriui nėra ir pareigos nustatinėti Pareiškėjos nesąžiningumo, siekiant ją pripažinti atsakinga už PVM sumokėjimą į valstybės biudžetą (nors, jei būtų vertinama, Komisijos nuomone, šioje byloje yra surinkta pakankamai duomenų pripažinti ir tai, kad Pareiškėjos elgesys neatitinka sąžiningo PVM mokėtojo kriterijų).

Dėl paskirtos PVM baudos ir apskaičiuotų PVM delspinigių dydžio

Pareiškėja skundžiamu sprendimu nuo papildomai apskaičiuotos 87 205 Eur PVM sumos skirta 43 602,50 Eur PVM bauda (50 proc.), bei apskaičiuoti 21 767,64 Eur PVM delspinigiai.

PVMĮ 123 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad asmenims, pažeidusiems PVM įstatymo nuostatas, delspinigiai skaičiuojami MAĮ nustatyta tvarka, o MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkte įtvirtinta, kad delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokesťį.

Iš Inspekcijos skundžiamo sprendimo nuostatų matyti, jog mokesčių administratorius detaliam aptarė MAĮ bei PVMĮ nuostatas, reglamentuojančias baudų ir delspinigių skyrimo pagrindus, detalizavo skiriamų delspinigių paskirtį, o taip pat prie skundžiamo sprendimo pridėjo paskaičiuotų delspinigių ataskaitą.

Iš Pareiškėjos skundo matyti, kad ji atleidimą nuo delspinigių ir baudos iš esmės grindžia skunde išdėstytais nesutikimo su skundžiamu sprendimu argumentais, pagal kuriuos paskirta bauda ir apskaičiuoti delspinigiai yra be faktinio ir teisinio pagrindo ir turi būti naikintini kartu su skundžiamu sprendimu.

Įvertinusi skunde pateiktas argumentus, Komisija pagrindų atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų PVM delspinigių nenustatė, be to, atsižvelgdama į tai, jog PVMĮ 123 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad jeigu nustatoma, jog PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą, apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma ir skiriama nuo 10 iki 50 proc. apskaičiuotos papildomai mokėtinos PVM sumos dydžio bauda, bei į tai, kad Inspekcija, vertindama Pareiškėjos skiriamos baudos dydį, įvertino ir jos atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes, t. y. mokesčio patikrinimo metu Pareiškėjos atsakomybę lengvinančių aplinkybių nenustatė, tik sunkinančias (Pareiškėja patikrinimo metu nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų, nepateikė informacijos apie vykdytus sandorius; padaryta didelė žala valstybės biudžetui – nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų dydį, galiojantį

priimant sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo), vertina, kad Inspekcija pagrįstai nuo Patikrinimo aktu papildomai apskaičiuotos 87 205 PVM Eur sumos skyrė 50 proc. dydžio baudą (43 602,50 Eur).

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2025-06-17 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 Mr) FR0682-138.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Regionų administraciniam teismui, skundą paduodant pasirinktinai: Vilniaus rūmuose (Žygimantų g. 2, 01102, Vilnius), Kauno rūmuose (A. Mickevičiaus g. 8 A, 44312, Kaunas), Klaipėdos rūmuose (Galinio Pylimo g. 9, 91230, Klaipėda), Šiaulių rūmuose (Dvaro g. 80, 76298, Šiauliai), Panevėžio rūmuose (Respublikos g. 62, 35158, Panevėžys) ar per Lietuvos teismų elektroninių paslaugų portalą <https://e.teismas.lt>. Skundas Regionų administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 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.

Komisijos pirmininkė	Vilma Vildžiūnaitė
Komisijos narė	Gvida Ivanauskienė
Komisijos narė	Kristina Jakštienė
Komisijos narė	Jurgita Narkevičiūtė