



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „M1“ 2015-02-24 SKUNDO**

2015 m. balandžio 21 d. Nr. S-62 (7-47/2015)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

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

sekretoriaujant
dalyvaujant šalims

Jūratei Dalmantaitei
UAB „M1“ atstovams advokatams Mariui
Žėbai ir Mindaugui Palijanskui

2015 m. balandžio 8 d. išnagrinėjusi UAB „M1“ (toliau – Bendrovė) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-02-02 sprendimo Nr. 69-7, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijimo sprendimo pirma dalimi atnaujino Bendrovės 2014-08-22 skundo nagrinėjimą.

Antra sprendimo dalimi Inspekcija patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2014-07-22 sprendimą Nr. (04.2.2)-FR0682-433 dėl 2014-06-17 patikrinimo akto Nr. FR0682-459 tvirtinimo ir 2014-08-01 sprendimą Nr. (04.2.2)-FR0682-465 dėl 2014-07-22 sprendimo Nr. (04.2.2)-FR0682-433 patikslinimo. Minėtais Kauno AVMI sprendimais Bendrovei nurodyta sumokėti 697847 Lt (202110,46 EUR) pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 216087 Lt (62583,12 EUR) PVM delspinigius, 69785 Lt (20211,13 EUR) PVM baudą (10 proc. mokesčio dydžio), 273299 Lt (79152,86 EUR) pelno mokestį (toliau – PM), 41657 Lt (12064,7 EUR) PM delspinigius ir 27329 Lt (7915,03 EUR) PM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Kauno AVMI, atlikusi Bendrovės PVM ir PM patikrinimą už 2011–2012 metus, Bendrovei papildomai apskaičiavo ir nurodė sumokėti aukščiau nurodytus mokesčius ir su jais susijusias sumas.

Inspekcija nurodo, kad mokestinis ginčas kilęs dėl Bendrovės apskaitytų pirktų paslaugų, t. y. parduodant metalo laužą tarpininkavimo paslaugų bei metalo laužo svėrimo, pakavimo, rūšiavimo paslaugų bei PVM 0 proc. tarifo taikymo pagrįstumo. Dėl kitų nustatytų pažeidimų Inspekcija sprendime nepasisako, nes Bendrovė dėl jų argumentų nepateikė.

1. Dėl Bendrovės apskaitytų pirktų paslaugų, t. y. tarpininkavimo, parduodant metalo laužą, bei metalo laužo svėrimo, pakavimo, rūšiavimo paslaugų. Bendrovė pardavė Kipro įmonei „F.L.“ (toliau – ir Kipro įmonė) metalo laužą (aliuminį, varį, juodąjį metalą), o

iš Kipro įmonės pirko tarpininkavimo bei metalo laužo svėrimo, pakavimo, rūšiavimo paslaugas.

Bendrovės direktorius V. Š. 2014-06-10 paaiškino dėl atliktų svėrimo, pakavimo, rūšiavimo ir kt. paslaugų, nurodė, jog „Bendrovė žodžiu derėdamasi su F. L. dėl metalų laužo kainų, prieš pradėdama prekybą su minėta įmone, išsiderėjo optimaliausias kainas, su sąlyga, kad metų pabaigoje F. L. išrašys Bendrovei sąskaitas už anksčiau išvardintas paslaugas (iškrovimo, rūšiavimo, atskyrimo, pakavimo, svėrimo ir pardavimo). Bendrovei tokios sąlygos buvo naudingos, kadangi F. L. metų bėgyje moka už iš Bendrovės nupirktą metalo laužą didesnėmis kainomis, o Bendrovė gali didesnes sumas naudoti metalo laužo supirkimui ir kitai apyvartai“.

Dėl Bendrovės ir Kipro įmonės sandorių sudarymo aplinkybių (*tarpininkavimo, metalo laužo svėrimo, pakavimo, rūšiavimo paslaugų suteikimo sąlygų*) Inspekcija kreipėsi į Kipro mokesčių administratorių. Kipro mokesčių administratorius pranešė, kad neturi informacijos apie atliktas šios įmonės paslaugas.

Kipro mokesčių administratorius pateikė:

-2011-02-07 Susitarimą dėl bendradarbiavimo Nr. 2011-02-07/02, pagal kurį Pirkėjas (F. L.) įsipareigoja vykdyti būtinas spalvotojo metalo laužo priėmimo sąlygas, o pardavėjas įsipareigoja teikti sutariamą kiekį spalvotojo metalo laužo sutartomis kainomis. Pirkėjas įsipareigoja surasti firmą, kuri galės priimti juodojo metalo laužą, o pardavėjas įsipareigoja teikti sutariamą kiekį juodojo metalo laužo sutartomis kainomis. Metinė pardavimo apimtis ne mažiau kaip 1300 t aliuminio metalo laužo, 100 t vario, 6000 t juodojo metalo. Pagal susitarimą pardavėjas turi sumokėti pirkėjui už tarpininkavimo paslaugas, t. y. už 1 t aliuminio – 70 EUR, už 1 t vario – 350 EUR, už 1 t juodojo metalo laužo – 20 EUR. Sutartis galioja nuo 2011-02-07 iki 2011-12-31. Nustatyta, jog sąskaitos už paslaugas išrašomos už metus 2011 metų gruodžio mėnesį. Papildomame priede Nr. 2011-02-07/01 nurodyta, kad apmokėjimą už prekes gali atlikti pats pirkėjas ir Latvijos įmonės: D2, D1, E1.

-2011-02-11 Pardavimo sutartį Nr. 2011-02-07/01, pagal kurią Pardavėjas (Bendrovė) įsipareigoja tiekti prekes – spalvoto metalo gaminius, vario ir spalvotojo metalo laužą, kontroliuoti pristatymą ir kokybę. Numatytos pristatymo sąlygos DDU Riga, Latvija (DDU sąlygos – pardavėjas perduoda prekes pirkėjui jo dispozicijon jo nurodytoje vietoje ir apmoka visas prekių gabenimo iki nurodytos paskirties vietos išlaidas, prisiima visą atsakomybę iki paskirties vietos). Pirkėjas (F. L.) įsipareigoja – priimti ir iškrauti krovinį, atlikti svėrimą ir pranešti faktišką gaunamo metalo laužo svorį, apmokėjimą. Pardavimo sutartyje nėra numatyta, kad prekes (metalo laužą) priims Latvijos įmonės.

-2011-02-21 papildomą susitarimą prie susitarimo Nr. 2011-02-07/01, pagal kurį pirkėjas F. L. įsipareigoja padengti išlaidas pardavėjui (Bendrovei), susijusias su iškrovimu, rūšiavimu, ir kitas išlaidas, susijusias su prekių priėmimu – iškrovimas 10-11 EUR už toną, rūšiavimas – 70-100 EUR už toną, pakavimas – 10-11 EUR už toną, svėrimas – 0,65 EUR už toną.

-2011-12-23 Pristatymo aktą Nr. 2011-02-07/02, kuriame nurodyta, kad per 2011 metus pardavėjas (Bendrovė) pateikė: 114,519 t vario laužo už 40081,65 EUR (350 EUR už toną), 1353,609 t aliuminio už 94752,63 EUR (kaina 70 EUR už toną), 6809,80 t juodojo metalo laužo už 136196 EUR (20 EUR už toną).

Lietuvos mokesčių administratorius kreipėsi į Kipro mokesčių administratorių siekdamas išsiaiškinti: 1) ar Kipro įmonė faktiškai gavo metalo laužą iš Bendrovės, ar iš Latvijos įmonės?; 2) ar Kipro įmonė deklaravo ir mokėjo PVM?; 3) Kokioje formoje metalo laužas buvo pristatomas, ar jis buvo supakuotas ir surūšiuotas?; 4) Kokių adresu metalo laužas buvo pristatytas, kas jį faktiškai priėmė, kas yra galutinis gavėjas?; 5) Ar Kipro įmonė turėjo galimybes Latvijoje atlikti paslaugas (metalo svėrimo, pakavimo, rūšiavimo ir kt.)? Ar Kipro įmonė nuomojosi patalpas (ar vietą sandėliavimui) Rygoje ar kitoje vietoje? Ar turėjo įrengimus pakavimui, svėrimui, rūšiavimui? Jei nuomojosi, tai iš ko? Ar turėjo samdomų darbuotojų toms paslaugoms atlikti? ir kt.; 6) ir 9) Kas atstovavo Bendrovei sandoriuose su Kipro bendrove? Su kuo asmeniškai buvo derinamos pardavimo, pirkimo kainos?; 7) Ar Kipro

įmonė apskaitė vario laužo pardavimus Lietuvos bendrovei? Iš ko Kipro įmonė įsigijo vario laužą, skirtą pardavimui Lietuvos bendrovei? Kur vario laužas buvo pakrautas? Kas atliko pervežimo paslaugas?; 8) Kokiu adresu buvo pristatytas metalo laužas (vario) Lietuvoje?; 10) Ar transporto išlaidas dengė Kirpo įmonė? Prašome pranešti kam, kiek ir pagal kokius dokumentus buvo apmokėta už pervežimo paslaugas? 11) Ar esate nustatę neigiamos informacijos apie Kipro įmonę?; 12) Kas yra įmonės „F. L.“ steigėjai ir akcininkai?

Kipro mokesčių administratorius pranešė, kad Kipro bendrovė prekių negavo, nes jos tiesiogiai buvo išsiųstos S1, todėl įsigijimai neturėjo būti deklaruoti ir apmokėti (1 ir 2 kl.); prekės buvo supakuotos ir išrūšiuotos (3 kl.); kaip nurodyta transportavimo dokumentuose, prekių paskirties šalis buvo Latvija (4 kl.); apie 5 ir 6 klausimą informacijos nėra; prekių tiekėjas buvo Bendrovė, o įsigytos prekės buvo parduotos S1 (7 kl.); kaip nurodyta transporto dokumentuose, prekės buvo išsiųstos į Latviją (8 ir 9 kl.); pristatymo išlaidas apmokėjo Kipro įmonė; gavo daug paklausimų iš kitų valstybių narių dėl Kipro įmonės veiklos ir kai kuriais atvejais ne visi prašyti dokumentai buvo pateikti mokesčių administratoriui ir kilo abejonių dėl mokėtojo vykdytos veiklos (12 kl.).

Mokesčių administratorius neturėdamas duomenų, jog Kipro įmonė būtų teikusi rūšiavimo, pakavimo, svėrimo paslaugas, kreipėsi į Latvijos mokesčių administratorių, siekdamas išsiaiškinti ar minėtos paslaugos nebuvo suteiktos Latvijos įmonių:

-Metalo laužo pristatymas SIA „V1“ (LV40003418421, įregistruota PVM mokėtoju 1998-11-19). Pagal pateiktus pardavimo dokumentus nustatyta, kad Bendrovė pardavė: tiesiogiai Latvijos įmonei aliuminio metalo laužo už 315688,40 Lt bei pristatė metalo laužo už 821038 Lt, kai pardavimo dokumentuose – PVM sąskaitose-faktūrose nurodytas mokėtojas F. L., o CMR krovinio gavėjas SIA „V1“. Latvijos mokesčių administratorius pranešė, kad įmonės SIA „V1“ vadovas A. P. . Deklaruota veikla: aliuminio gamyba, išrūšiuotų medžiagų apdirbimas. SIA „V1“ deklaravo tiesioginius įsigijimus ir už juos apmokėjo. Įregistruota veiklos vieta: P. iela 15, R. atitinka su CMR nurodyta prekių pristatymo vieta. Latvijos įmonės „V1“ vadovas paneigė trikampės prekybos sandorius ir nurodė, kad sutartis dėl tiekimo buvo sudaryta tik su „F. L.“. Atsiskaitymas atliktas tik su „F. L.“. Nurodė, jog SIA „V1“ pati atlieka rūšiavimą ir svėrimą, kiekvienam pristatymui yra paruošiamas priėmimo aktas po rūšiavimo ir svėrimo, jokie papildomi mokėjimai išskyrus už prekes nebuvo vykdomi. Metalo laužas rūšiuojamas ir sveriamas SIA „V1“ teritorijoje, jos darbuotojų pagalba. Latvijos įmonė jokių paslaugų Kipro įmonei, kurios papildomai būtų apmokėtos ir susijusios su aliuminio laužo gavimu iš Bendrovės, neteikė.

-Metalo laužo pristatymas SIA „S1“ (LV40103563530, įregistruota PVM mokėtoju 2012-07-14). Pagal pateiktus pardavimo dokumentus nustatyta, kad Bendrovė Latvijos įmonę SIA „S1“ CMR nurodė kaip krovinio (vario ir aliuminio metalo laužo) gavėją, kai išrašytose PVM sąskaitose-faktūrose mokėtojas nurodytas Kipro įmonė F. L., t. y. apskaitė parduotų prekių už 1553189 Lt. Latvijos mokesčių administratorius pranešė, kad įmonės SIA „S1“ vadovas J. T., deklaruota veikla – didmeninė prekyba metalo laužu ir atliekomis. Atsakyme nurodyta, jog 2012 metais įmonė vykdė trišalius sandorius kaip galutinė prekių gavėja, t. y. Kipro įmonė F. L. buvo kaip agentas, o Lietuvos Bendrovė (UAB „M1“) – siuntėju. Mokėjimai buvo vykdomi tik įmonei F. L. . Gautas metalo laužas (aliuminis) buvo nesupakuotas, bet pasvertas ir atrūšiuotas. Už metalo laužo svėrimą, pakavimą ir rūšiavimą Lietuvos įmonė nemokėjo. SIA „S1“ nesvėrė ir nerūšio metalo laužo pagal „F. L.“ užsakymus ar išrašytas sąskaitas-faktūras. Tai buvo atlikta pagal SIA „S1“ vidaus priėmimo tvarką. SIA „S1“ nesuteikė jokių paslaugų, susijusių su metalo laužo (aliuminio) pasiėmimu, nemokėta už jokiais paslaugas.

-Metalo laužo pristatymas SIA „D2“ (LV41503041919, įregistruota PVM mokėtoju 2007-06-04, išregistruota 2012-01-20 ir nutraukta veikla). Pagal pateiktus pardavimo dokumentus nustatyta, kad Bendrovė Latvijos įmonę SIA „D2“ CMR nurodė kaip krovinio (aliuminio metalo laužo) gavėją, kai išrašytose PVM sąskaitose-faktūrose mokėtojas nurodytas Kipro įmonė F. L., t. y. apskaitė parduotų prekių už 309160,26 Lt (per 2011 metų I pusmetį). Latvijos įmonė per banką sumokėjo 137095,50 Lt. Į paklausimą dėl paslaugų atlikimo ir

metalo laužo gavimo, Latvijos mokesčių administratorius pranešė, kad įmonės vadovas Estijos pilietis, deklaruota veikla krovinių kelių transportas, agentai dalyvaujantys įvairių prekių pardavime. Administratorius nurodė, jog duomenų apie paslaugų (krovimo, svėrimo, rūšiavimo, pagal F. L. arba kitų bendrovių užsakymus) atlikimą informacijos neturi. Latvijos įmonė deklaravo įsigijimus iš Kipro įmonės F. L. už 1309848, 79 Lt.

-Metalo laužo pristatymas SIA „D1“ (LV40103345092, įregistruota PVM mokėtoju 2010-12-10, išregistruota 2012-02-15). Pagal pateiktus pardavimo dokumentus nustatyta, kad Bendrovė Latvijos įmonę SIA „D1“ CMR nurodė kaip krovinio (spalvotojo metalo laužo) gavėją, kai PVM sąskaitose-faktūrose mokėtojas nurodytas Kipro įmonė F. L. , t. y. apskaitė parduotų prekių už 2957621,57 Lt. Latvijos įmonė dalinai atsiskaitė per banką, sumokėjo Bendrovei 1961549,59 Lt. Latvijos mokesčių administratorius pažymėjo, jog SIA „D1“ veiklą vykdė adresais L. iela , R. ir Z. iela , R., tačiau CMR prie PVM sąskaitų-faktūrų nurodyta iškrovimo vieta P. iela R. (šiuo adresu registruotos SIA „V1“, SIA „V2“). Gautoje informacijoje teigiama, jog SIA „D1“ deklaruota veikla didmeninė prekyba vaisiais ir daržovėmis. Iš mokesčių administratoriaus gautoje informacijoje nurodyta, kad įmonė „F. L. “ deklaruoja prekybą maisto prekėmis pagal trikampės prekybos sandorius, t. y. ši informacija nepatvirtina metalo laužo sandorių. Be to Latvijoje tik tie ūkio subjektai, kurie turi licenciją, gali įsigyti juodojo bei spalvoto metalo laužo, mokesčių administratorius nurodė, jog licencija įmonei „D1“ nebuvo išduota.

-Metalo laužo pristatymas SIA „V2“ (LV40103518700, įregistruota PVM mokėtoju 2012-03-16). Pagal pateiktus pardavimo dokumentus nustatyta, kad Bendrovė Latvijos įmonę SIA „V2“ CMR nurodė kaip krovinio (aliuminio metalo laužo) gavėją, kai išrašytoje PVM sąskaitoje-faktūroje mokėtojas nurodytas Kipro įmonė F. L. , t. y. apskaitė parduotų prekių už 35567,53 Lt. Latvijos mokesčių administratorius patvirtino prekių gavimą ir pranešė, kad apmokėjimas vyko tik Kipro įmonei F. L. . Nurodė, jog įmonės vadovas A. K. , deklaruota veikla – aliuminio gamyba, rūšiuotų medžiagų perdirbimas. Įmonė SIA „V2“ gavo aliuminio laužą nerūšiuotą ir nesupakuotą. Vadovaujantis įmonės SIA „V2“ vidaus taisyklėmis, įmonė pati rūšiuoja ir sveria visas įsigytas prekes, nepaisant informacijos, kuri nurodyta tiekėjo dokumentuose. Po to, kai prekės pasvertos, išrašomas sertifikatas. Sandoris vyko tik tarp SIA „V2“ ir F. L.. Be mokėjimo už prekes, daugiau jokių mokėjimų nebuvo. Prekės rūšiuojamos ir sveriamos buvo adresu P. iela , R..

-Metalo laužo pristatymas SIA „E1“ (SIA „E1“ 2011-11-14 išregistruota iš PVM mokėtojų registro; įmonė 2012-01-27 likviduota). Pagal pateiktus pardavimo dokumentus nustatyta, kad Bendrovė Latvijos įmonę SIA „E1“ CMR nurodė kaip krovinio (vario ir aliuminio metalo laužo) gavėją, kai išrašytose PVM sąskaitose-faktūrose mokėtojas nurodytas Kipro įmonė F. L. , t. y. apskaitė parduotų prekių už 1003525,24 Lt. SIA „E1“ tiesiogiai per banką apmokėjo Bendrovei 778392,33 Lt. Likusi dalis padengta Kipro įmonės mokėjimais per banką ir užskaitomis. SIA „E1“ registruota adresu: K. siela R. Ir Latvijos mokesčių administratorius pranešė, kad įmonės vadovas – D. S. , deklaruota veikla – specializuota statybos veikla, tačiau apie paslaugų atlikimą informacijos neturi.

Bendrovė už 2011 metus iš Kipro įmonės apskaitė metalo laužo iškrovimo, rūšiavimo, svėrimo paslaugų įsigijimo už 557674,26 Lt, o 2012 metais už 515167,95 Lt. Tačiau nenustatyta duomenų, jog iškrovimo, pakavimo, rūšiavimo, svėrimo paslaugas atliko Kipro įmonė. Latvijos bendrovės, kurios buvo nurodytos, kaip metalo laužo gavėjos, pačios pagal vidaus taisykles atliko svėrimo, rūšiavimo ir kitus darbus. Taigi Bendrovė nepagrįstai, apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną, apskaitė patirtas 1072842,21 Lt (557674,26 + 515167,95) išlaidas, susijusias su iškrovimo, pakavimo, rūšiavimo, svėrimo paslaugomis.

Jau minėta, Bendrovė iš Kipro įmonės apskaitė įsigytas tarpininkavimo paslaugas (parduodant metalo laužą) už 2677165,73 Lt, iš jų 2011 metais už 935813,35 Lt, o 2012 metais už 1741352,38 Lt. Pagal 2011-02-07 Susitarimą dėl bendradarbiavimo Nr. 2011-02-07/02, pirkėjas (F. L.) įsipareigoja vykdyti būtinas spalvotojo metalo laužo priėmimo sąlygas, o pardavėjas įsipareigojo tiekti sutariamą kiekį spalvotojo metalo laužo sutartomis kainomis. Taip pat pirkėjas įsipareigojo surasti firmą, kuri galės priimti juodojo metalo laužą, o

pardavėjas įsipareigoja teikti sutariamą kiekį juodojo metalo laužo sutartomis kainomis. Metinė pardavimo apimtis ne mažiau kaip 1300 t aliuminio metalo laužo, 100 t vario, 6000 t juodojo metalo. Nustatyta, jog pardavėjas turi sumokėti pirkėjui už suteiktas tarpininkavimo paslaugas – už 1 t aliuminio 70 EUR, už 1 t vario – 350 EUR, už 1 t juodojo metalo laužo – 20 EUR. Sutartis galiojo nuo 2011-02-07 iki 2011-12-31. Sąskaitos už paslaugas turėjo būti išrašomos už metus gruodžio mėn. Papildomame priede Nr. 2011-02-07/01 nurodyta, kad apmokėjamą už prekes gali atlikti pats pirkėjas ir Latvijos įmonės: SIA „D2“, SIA „D1“, SIA „E1“.

Atsižvelgdama į tai, jog Latvijos mokesčių administratorius nepatvirtino įmonės „D1“ metalo laužo gavimo (aliuminio 1054,034 t, vario laužo 67,164 t) ir SIA „E1“ aliuminio laužo 18,891 t, vario laužo 23,772 t, vario laužo 48 t, kuris pagal 2011-12-30 PVM sąskaitą-faktūrą ML00846 parduotas F. L. (pagal sutartį numatyta 8 mėn. laikotarpyje išvežimas iš Bendrovės sandėlių, tačiau neišvežtas ir 2012-07-20 pagal Invoice Nr. 02006-41/2012 apiformintas grąžinimas (parduodamas atgal) Bendrovei), gavimo, Inspekcija konstatuoja, kad šiam metalo laužo kiekiui nebuvo suteikta tarpininkavimo paslauga, parduodant minėtą kiekį metalo laužo. Atsižvelgiant į tai, buvo mažinamos Bendrovės apskaitytos 660424,65 Lt išlaidos tarpininkavimui.

Inspekcija, įvertinusi 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) nuostatas dėl apmokestinamojo pelno bei leidžiamų atskaitymų nustatymo (PMĮ 11, 17 str.), taip pat Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką (plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004, 2010-06-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1091/2010, 2011-02-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A442-269/2011, 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013), nurodo, kad mokesčių mokėtojo patirtos išlaidos mažina mokesčio mokėtojo apmokestinamąjį pelną, tik nustačius, kad ūkinė operacija yra tikrai įvykusi, t. y. mokesčių mokėtojas patyrė išlaidas, o šios operacijos turinys yra patvirtintas juridinę galią turinčiais dokumentais, be to, įrodyti tikrąjį ūkinių operacijų turinį privalo būtent mokesčių mokėtojas, siekiantis patirtas išlaidas pripažinti sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną. Inspekcija pažymi, kad šių aplinkybių nepagrindus ir neįrodžius, mokesčių administratorius neturi teisinio pagrindo ūkio subjekto leidžiamais atskaitymais pripažinti kokio nors dydžio galimai patirtas sąnaudas, t. y. sąnaudų pagrindimo pareiga negali būti perkeliama administratoriui.

Nagrinėjamu atveju Bendrovė nepateikė neginčijamų įrodymų, kurių pagrindu mokesčių administratorius galėtų konstatuoti, jog Kipro įmonė suteikė tarpininkavimo, metalo laužo svėrimo, pakavimo, rūšiavimo paslaugas. LVAT 2014-03-17 nutartyje administracinėje byloje Nr. A602-1129/2014 yra nurodęs, jog PMĮ yra nustatyta pareiga, skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, grįsti skaičiavimus įrodymais. Mokesčių mokėtojo pareiga pagrįsti išlaidų priskirtinumą neapmokestinamosioms pajamoms PMĮ prasme atsiranda anksčiau, nei 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IZ-2112 (toliau – MAĮ) 67 str. 2 dalyje numatyta mokesčio mokėtojo pareiga pagrįsti, kodėl mokesčių administratoriaus apskaičiuotos sumos yra neteisingos.

2. Dėl „0“ PVM tarifo taikymo. Bendrovė laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31 įformino metalo laužo pardavimus Kipro įmonei už 7028146 Lt, tačiau CMR nurodė krovinio gavėjus Latvijos įmones „SIA „D1“, SIA „E1“, SIA „D2“, „S1“. Inspekcija pažymi, jog prekės, kurių tiekimą Bendrovė įformino PVM sąskaitose-faktūrose, kuriose nurodytas mokėtojas F. L., o CMR krovinio gavėjas – SIA „D1“, SIA „E1“ (pagal pardavimo dokumentus 2011-03-21 ML Nr. 0414 ir 2011-05-26 ML Nr. 0523), faktiškai buvo tiekiamos ne PVM sąskaitose-faktūrose nurodytiems asmenims, todėl nebuvo tenkinama viena iš pagrindinių 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygų. Bendrovės direktorius V. Š. 2014-06-10 paaiškinime nenurodė Kipro įmonei metalo laužo pardavimo aplinkybių.

Vadovaudamasi 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau –

2006/112/EB Direktyva) nuostatomis (10 preambulės punktas, 20, 138, 168, 169 str.), taip pat 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ), kuriame atkartotos Direktyvos nuostatos, nuostatomis (49, 56 str.) bei vadovaudamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) ir LVAT jurisprudencijoje pateiktais išaiškinimais tiek dėl 2006/112/EB Direktyvos, tiek dėl PVMĮ minėtų nuostatų, Inspekcija nurodo, jog prekių tiekimo Bendrijos viduje mechanizmas veikia, kai prekės tiekiamos iš vienos valstybės narės į kitą: valstybę, iš kurios vykdomas tiekimas, atleidžia tiekimą nuo PVM; o valstybėje narėje, į kurią prekės tiekiamos, vykdomas tokio įsigijimo apmokestinimas. Tokio mechanizmo paskirtis – perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės. Tokiu būdu yra laikomasi pozicijos, kad tokiam tiekimui yra keliamos esminės sąlygos: pirma, turi vykti fizinis prekių judėjimas, t. y. prekės turi būti fiziškai išgabėtos iš valstybės narės, kuri taiko atleidimą; antra, prekės turi būti tiekiamos kitos valstybės narės PVM mokėtojui, taip pat turi būti tenkinama sąlyga, kad prekių pirkėjui perleidžiama teisė disponuoti prekėmis. Tais atvejais, kai šios sąlygos netenkinamos, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas – jeigu įrodoma, kad tiekėjas buvo sąžiningas ir elgėsi rūpestingai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja mokesčių sukčiavime, papildomas PVM jam neturi būti apskaičiuojamas.

Ginčo atveju Bendrovė elgėsi ir veikė nerūpestingai ir neatidžiai, todėl nepagrįstai, neturėdama pakankamai įrodymų šių ūkinių operacijų realumui pagrįsti, pritaikė 0 proc. PVM tarifą. Nagrinėjamu atveju nenustatyta duomenų, kad prekės, iš viso už 3298769 Lt, buvo parduotos F. L., t. y. Inspekcija pažymi, jog faktiškai prekės buvo tiekiamos ne PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems asmenims, todėl nebuvo tenkinama viena iš pagrindinių 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygų. Bendrovės elgesys pripažintas nesąžiningu, todėl apskaičiuotas 692742 Lt PVM.

1) Dėl prekių tiekimo atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui. Kipro įmonė F. L. PVM mokėtoja buvo įregistruota 2010-02-23 (VAT CY10262074L), išregistruota iš PVM mokėtojų registro 2012-11-30. Įmonei nebūnant PVM mokėtoja, Bendrovė įsigijo iš jos paslaugų (tarpininkavimo; iškrovimo, rūšiavimo, pakavimo bei svėrimo) už 515167,95 Lt bei pardavė metalo laužo (aliuminio) už 260642,74 Lt (detaliau patikrinimo akto 6–7 pl.).

Įvertinusi VIES informacinės bazės duomenis, Inspekcija nustatė, jog VIES įrašas apie Kipro įmonės išregistravimą atsirado gerokai vėliau, nei buvo atliktas jos išregistravimas. Pvz., atlikus užklausą 2013-12-06 datai, nurodoma, jog Kipro įmonės kodas galiojantis, tačiau atlikus užklausą 2014-02-21, nurodoma, jog PVM kodas nebegaliojantis nuo 2012-11-30. Inspekcija konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju Bendrovė galėjo nežinoti, jog įmonė F. L. yra išregistruota iš PVM mokėtojų registro.

2) Dėl prekių išgabėtimo iš tiekėjo šalies teritorijos. Nustatyta, jog metalo laužas nebuvo pristatytas Kipro įmonei, tačiau buvo vežamas CMR nurodytais adresais į Latvijos Respubliką. Nagrinėjamu atveju nekeliamas ginčas dėl faktinio prekių išgabėtimo iš Lietuvos Respublikos.

3) Pirkėjas įgijo teisę prekėmis disponuoti kaip savo. PVMĮ 4 str. 1 dalies 1 punkte prekių tiekimas apibrėžtas kaip prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas.

ESTT ir LVAT praktikoje disponavimo teisės perleidimo sąvoka aiškinama, atsižvelgiant į bendrąją tiekimo sąvoką, akcentuojant, jog tiekimo sąvoka yra objektyvi, todėl atsižvelgiama į konkretaus tiekimo objektyvias aplinkybes, o ne į sandorių tikslus. Pabrėžiama, kad pagal PVM direktyvos 14 str. 1 dalį, „prekių tiekimas yra teisės kaip savininkui disponuoti materialioju turtu perdavimas“, atitinkamai konstatuojama, kad prekių tiekimo atveju pirkėju (įgijėju) PVM apmokestinimo tikslais yra laikomas asmuo, kuriam pardavėjas (tiekėjas) perdavė teisę disponuoti prekėmis kaip savo (*LVAT 2013-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-996/2013*). Taip pat, tiek LVAT, tiek ESTT praktikoje laikomasi pozicijos, kad tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu pagal nacionalinę teisę, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis

suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų to turto savininkė, t. y. sprendžiant klausimą, ar tiekimas kaip toks yra laikomas įvykusi, yra sprendžiama ne pagal atskiros valstybės narės civilinės teisės normas (*Mokestinių ginčų komisijos 2014-10-31 sprendimas Nr. S-223 (7-166/2014)*). Taip pat LVAT 2014-12-01 nutartyje administracinėje byloje Nr. A438-1364/2014 yra nurodęs, jog ESTT 2006 m. vasario 21 d. sprendime *Halifax plc* byloje C-255/02 pažymėjo, kad prekių tiekimu laikomas toks tiekimas, kuriuo perduodama teisė disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui.

Nagrinėjamu atveju padaryta išvada, jog Bendrovė nepateikė įrodymų, kurių pagrindu mokesčių administratorius galėtų vienareikšmiškai konstatuoti, jog metalo laužas buvo parduotas PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis aplinkybėmis.

Inspekcijos vertinimu, disponavimo ginčo prekėmis teisė neperėjo Bendrovės kontrahentui ar Kipro įmonės nurodytoms bendrovėms SIA „D1“, SIA „E1“. Bendrovė nebuvo pakankamai apdairi ir rūpestinga sandorių su minėta įmone metu. Nors disponavimo teisės perleidimas ir daikto fizinis perdavimas tiesiogiai tik pačiam pirkėjui ir tik jo registracijos vietoje nėra tapačios sąvokos ir negali būti tapatinamos, tačiau pažymėtina, jog teisės disponuoti turtu atsiradimui svarbu, kad vykdomi sandoriai būtų realūs ir mokesčių administratorius turėtų pakankamai įrodymų apie deklaruojamų sandorių vykdymą, tačiau byloje buvo surinkti priešingi įrodymai. Bendrovė metalo laužo perdavimo faktą pagrindžia bendradarbiavimo sutartimi su papildymais, PVM sąskaitomis faktūromis bei CMR, kuriuose buvo patvirtinti užsienio įmonių atstovų parašai, kuriuos Bendrovė žinojo ir galėjo identifikuoti (nors tai ir nebuvo padaryta). Iš aptartos informacijos matyti, jog Kipro mokesčių administratorius nepatvirtino prekių tiekimo sandorių. Taigi iš byloje surinktos informacijos galima teigti, kad Bendrovė patiekė prekes ne PVM sąskaitose faktūrose pirkėju įvardintam ūkio subjektui, o kitiems nenustatytiems subjektams, tokiu būdu dalyvaudama galimo PVM sukčiavimo grandinėje, sudarant prekių tiekimo sandorius. Sukčiavimas PVM prasme savaime reiškia, kad tokį sukčiavimą atliekantis asmenys nėra laikytini apmokestinamaisiais asmenimis, veikiančiais kaip tokiais (*Europos Teisingumo teismo 2006-02-21 sprendimas byloje C-255/02, Teleos ir kt. v. Commissioners of Customs & Excise, C-409/04; I-7827-7860 ir kt.*), o tai leidžia konstatuoti, kad nėra tenkinama viena iš PVM direktyvos 138 str. 1 dalyje nustatytų privalomųjų sąlygų, kad toks tiekimas būtų neapmokestinamas PVM.

LVAT praktika akcentuoja keletą esminių momentų, vertinant mokesčių mokėtojo sąžiningumo aspektą. LVAT 2013-07-11 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-602-996/2013 pažymėta, jog Bendrijos viduje tiekimus vykdančiam asmeniui tenka didesni atsargumo ir įrodinėjimo reikalavimai. LVAT nurodė, jog teisminėje praktikoje laikomasi pozicijos, kad būtina „įvertinti visą informaciją ir faktines aplinkybes tam, kad nustatyti, ar tiekėjas veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog vykdomu sandoriu jis nėra įtrauktas į sukčiavimą mokesčių srityje <...>. Jei būtų nustatyta, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo atliekamą sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta pripažinti teisę į neapmokestinimą PVM (ESTT sprendimo byloje *Mecsek-Gabona 53 ir 54 p.*)“ (LVAT 2013-07-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-996/2013).

Pažymėtina, kad Bendrovė nepateikė įrodymų, paaiškinimų ir kt. dėl sudarytų metalo pardavimo sandorių, t. y. patvirtintų įgaliojimų asmenims veikti minėtų įmonių vardu, atstovai nežinojo ir patikrinimo metu nenurodė konkrečių asmenų vardų, pavardžių, su kuo buvo derinami (vykdomi) sandoriai, nepateikė informacijos ar žinojo, kas randasi prekių iškrovimo (pristatymo) adresuose, kas priėmė prekes užsienio įmonių vardu prekių pristatymo (iškrovimo) adresuose. Pagal bendrovės pateiktus dokumentus nėra galimybės nustatyti, jog disponavimo teisė perėjo Kipro įmonei „F. L.“, ar nurodytoms įmonėms – SIA „D1“, SIA „E1“. Bendrovė nepateikė informacijos ar domėjosi (rinko ar nerinko) apie SIA „D1“, SIA „E1“, F. L. veiklos teisėtumą ir galimybę vykdyti atitinkamo pobūdžio veiklą (*nes SIA „E1“ deklaruota veikla – specializuota statybos veikla, „D1 – didmeninė prekyba vaisiais ir daržovėmis, t. y. nieko bendro neturi su metalo laužo prekybos veikla*), nesidomėjo prekių

sandėliavimo patalpomis, samdomų darbuotojų ištekliais ir pan. Bendrovės įformintuose prekių gabenimo dokumentuose (CMR) nurodyti prekių pristatymo (išskrovimo) adresai nieko bendro neturi ir neatitinka faktiškoms Latvijos įmonių buveinių registravimo adresams, CMR nurodomi kiti prekių pristatymo adresai, nei registruotos pačios įmonės prekių gavėjos – kaip, pvz., SIA „D1“ (*įregistruota adresu L. iela, R., SIA „E1“ – K. iela, R., išskrovimo vietas P. iela, R. (šiuo adresu registruotos kelios įmonės)*), o tai rodo, kad Bendrovės įforminti sandoriai buvo platesnės sandorių grandinės, tarp skirtingų ES valstybių narių PVM mokėtojų dalis, kuomet nėra aiškūs galutiniai ir faktiniai prekių gavėjai.

Atsižvelgdama į tai, kad sandoriai su „F. L.“ nebuvo vienkartiniai, konstatuotina, jog Bendrovė turėjo realias galimybes surinkti informaciją apie verslo partnerį, tačiau ji nebuvo pakankamai rūpestinga ir atidi verslo santykiuose. Inspekcijos nuomone, toks Bendrovės aplaidus ar sąmoningas elgesys kelia pagrįstą įtarimą.

Apibendrinama Inspekcija konstatuoja, kad prekės nebuvo patiektos Kipro įmonei „F. L.“, kuri turėjo įgyti teisę prekėmis disponuoti kaip savo. Bendrovei neįvykdžius 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygų, ginčo byloje pagrįstai buvo vertinamos aplinkybės, susijusios su mokėtojos sąžiningumu, kaip galima 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlyga, nustačius aplinkybes, jog mokėtoja žinojo (turėjo galimybę žinoti) apie dalyvavimą į PVM sukčiavimą įtrauktame sandoryje. Darytina išvada, kad pagrįstai Bendrovės tiekimai (dalis tiekimų) Kipro įmonei apmokestinti standartiniu PVM tarifu.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo ginčijamą sprendimą panaikinti.

Dėl teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą. Mokesčių mokėtojas turi teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą, kai tenkinamos trys sąlygos (PVMĮ 56 str. 1 d.). Mokesčių administratorius pripažino, kad buvo tenkinamos dvi sąlygos, t. y. ginčo prekės patiektos PVM mokėtojui ir jas tiekė PVM mokėtojas (1) ir prekės fiziškai išvežtos iš Lietuvos (2). Tačiau ginčas kilo dėl trečios sąlygos, t. y., ar pirkėjas įgijo teisę prekėmis disponuoti kaip savo. Pareiškėjas nurodo, kad nekyla jokių abejonių, jog disponavimo teisė buvo perduota Kipro įmonei ir tai įrodo nurodomos aplinkybės.

Disponavimo teisės perdavimas yra tiekimo dalis. Pagrindinis įrodantis tiekimą dokumentas yra PVM sąskaita faktūra (1); „F. L.“ apmokėdavo patiektas prekes pagal PVM sąskaitas faktūras (2); Kipro įmonė, Bendrovei tinkamai įvykdžius užsakymus, pateikdavo naujus prekių užsakymus analogiškais sąlygomis (3); Kipro įmonė ir Bendrovė pasirašė pristatymo aktus, kuriuose patvirtintas visų patiektų prekių gavimas ir disponavimo teisės perdavimas, o prekes galima identifikuoti pagal PVM sąskaitas faktūras (4); Iš Kipro mokesčių administratoriaus informacijos matyti, kad iš Bendrovės įsigytas prekes Kipro įmonė pardavė Latvijos bendrovėms (5); Iš Latvijos mokesčių administratoriaus informacijos matyti, kad prekės pristatytos Latvijos mokesčių mokėtojams, t. y. Kipro įmonė realiai disponavo prekėmis, pateikdama jas tretiesiems asmenims (6); Visos Latvijos bendrovės mokesčių administratoriui patvirtino, kad prekes gavo iš Kipro įmonės (7); Kipro mokesčių administratorius nepateikė informacijos apie bet kokių mokesčių nepriemokas dėl sandorių su Bendrove (8); Latvijos mokesčių administratorius nepateikė jokios informacijos apie bet kokių mokesčių nepriemokas ar sukčiavimą PVM srityje dėl Bendrovės pristatytų prekių, kurios buvo įsigytos iš Kipro įmonės (9); Iš Latvijos mokesčių administratoriaus informacijos matyti, kad sandorių grupėje nėra „dingusių prekeivių“, Bendrovės pristatytos prekės nėra dingusios, jos apskaitytos ir panaudotos apyvartoje (10); Iš byloje pateikto 2011-08-08 Latvijos kriminalinės policijos sprendimo dėl atsisakymo pradėti administracinio teisės pažeidimo bylos teiseną matyti, kad atlikus SIA „V1“ veiklos patikrinimą ir apklausus SIA „D2“, SIA „D1“, SIA „E1“ atstovus, nustatyta, kad minėtos bendrovės superka metalo laužą pagal normatyvinių aktų reikalavimuose nustatytą tvarką (11); nesant sukčiavimo PVM srityje ir realiai egzistuojant prekėms, ginčas dėl disponavimo prekės pardavimo objektyviai nėra įmanomas.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius neįrodė disponavimo teisės prekėmis neperdavimo Kipro įmonei. Inspekcija kvestionuoja prekių fizinių pristatymą tretiesiems asmenims, o ne Kipro įmonei. Inspekcija neteisėtai tapatina disponavimo teisės perdavimą su fiziniu prekės pristatymu.

Inspekcija disponavimo teisės neperdavimą grindžia tariamu Bendrovės nesąžiningumu, nors ši kategorija yra atskira kategorija, kuri turi būti įrodinėjama įrodžius vieną iš trijų paminėtų sąlygų nebuvimą.

Inspekcijos pozicija dėl disponavimo teisės neperdavimo Kipro įmonei tik keletu atvejų, nepaneigiant visumos, yra visiškai nelogiška ir nenuosekli. Inspekcija klaidingai kaip Bendrovės kontrahentus identifikuoja Latvijos įmones. Disponavimo teisė neigiama nagrinėjant sandorius, kuriuose Bendrovė nedalyvavo, t. y. Kipro įmonės ir Latvijos įmonių tarpusavio sandorius ir tariamus neatitikimus. Pareiškėjo nuomone, nelogiška yra patvirtinti, kad disponavimo teisė perduota tais atvejais, kai prekes Kipro įmonė pardavė SIA „D2“, SIA „V2“, SIA „V1“, SIA „S1“ ir daugeliu atveju – SIA „E1“, tačiau be motyvacijos paneigti, kai ta pati Kipro įmonė pardavė prekes SIA „D1“ ir keletu atveju – SIA „E1“.

Bendrovė pabrėžia, kad Inspekcija, neįrodžiusi disponavimo teisės neperdavimo pirkėjui, pradeda nagrinėti Bendrovės sąžiningumą. ESTT praktikoje reikalaujama ne abstrakčių pasvarstymų, o žinojimo apie konkretų sukčiavimą – mokesčių mokėtojas yra nesąžiningas, jeigu turėjo žinoti apie dalyvavimą konkrečiame sukčiavime. Šiame mokestiniame ginče duomenų apie sandorių grupėje dalyvavusių įmonių PVM sukčiavimą apskritai nėra. Tokios informacijos nepateikė nei Lietuvos, nei Latvijos, nei Kipro mokesčių administratoriai. Todėl, Bendrovės nuomone, jos sąžiningumo nagrinėjimas apskritai nėra galimas. Inspekcijos pasvarstymai dėl nepasidomėjimo apie trečiųjų asmenų, su kuriais Bendrovė neturėjo santykių, sandėliavimo patalpas, darbuotojus, registracijos adresus vertintini kaip absurdiški. O kalbant apie prekių iškrovimo adresą – P. iela, R., Bendrovė pastebi, kad visiems šioje srityje veikiantiems profesionalams puikiai žinoma ši vieta, nes tai yra SIA „V1“ – seniausios ir didžiausios Rygoje veikiančios metalo liejyklos sandėlis.

Bendrovė daro išvadą, kad esant visoms trimis būtinoms tiekimo sąlygoms ir nesant jokių įrodymų apie Bendrovės žinojimą ar dalyvavimą PVM sukčiavime, nėra pagrindo atimti Bendrovės teisės į 0 proc. PVM tarifą.

Dėl paslaugų, susijusių su prekių svėrimu, rūšivimu ir pakavimu (toliau – prekių svėrimo ir kt. paslaugos). Bendrovė nurodo, kad aiškiai pagrindė savo patirtas sąnaudas minėtoms paslaugoms, t. y. pateikta paslaugų teikimo 2011-02-07 Bendradarbiavimo sutartis (su vėlesniais papildymais ir pakeitimais); už suteiktas paslaugas išrašytos PVM sąskaitos faktūros; šalių pasirašyti paslaugų atlikimo/priėmimo aktai; paaiškintos susitarimų sudarymo aplinkybės, patirtų išlaidų ekonominė logika; visi paminėti dokumentai yra galiojantys ir mokesčių administratorius jų nepripažino neturinčiais juridinės galios; mokesčių administratorius nenustatė Bendrovės piktnaudžiavimo ar mokestinės naudos siekimo, t. y. Bendrovė yra sąžininga patirtų išlaidų atžvilgiu.

Bendrovės nuomone, nėra pagrindo abejoti paslaugų suteikimo faktu ir jų pagrįstumu. Visų pirma, prekių svėrimo ir kt. paslaugų suteikimo faktas yra nustatytas – jį atliko galutiniai prekių gavėjai savo turimais resursais arba trečiosios įmonės (žr. *Latvijos mokesčių administratoriaus informaciją dėl SIA „S1“*). Kauno AVMI klysta dėl subjekto, kuriam buvo suteiktos paslaugos – akivaizdu, kad atsakymuose negali būti informacijos, jog jos suteiktos tiesiogiai Bendrovei, nes Bendrovė neturėjo tiesioginio kontakto su Latvijos įmonėmis. Antra, šios paslaugos yra reikalingos, būtinos, nėra išgalvotos ar ekonomiškai nepagrįstos. Visas metalo laužas privalo būti išrūšiuotas, pasvertas ir supakuotas. Šiems darbams atlikti yra reikalingi žmogiškieji ir techniniai resursai. Tik nuo verslo subjektų santykių specifikos priklauso, kas ir koku būdu atliks šiuos darbus ir koku būdu bus paskirstyti šie kaštai. Pagal susitarimą šiuos darbus atliko Kipro įmonė, už juos atsiskaityta. Koku būdu ir kaip Kipro įmonė užtikrino šių paslaugų atlikimą Latvijos teritorijoje (*ar tiesiogiai apmokėdama už jas, ar per metalo laužo kainos mažinimą ar kitu būdu*), mokestine prasme Bendrovei neturi reikšmės, nes šie darbai buvo būtini, realūs, atlikti ir apmokėti.

Dėl sandorio su P.P.H.U.I.O.S.W. „K1“. Bendrovė tiekė metalo laužą šiai Lenkijos įmonei, pastaroji deklaravo įsigijimus. Bendrovė nepirko su šiais tiekimais susijusių prekių svėrimo ir kt. paslaugų iš Kipro įmonės. Todėl Kauno AVMI išvados šioje dalyje vertintinos kaip rašymo apsirikimas, tačiau Inspekcija dėl šios aplinkybės nepasisakė.

Dėl teisės į gynybą pažeidimo. Kauno AVMI prie patikrinimo akto nepridėdama visų priedų (įrodymų), užkirto kelią Bendrovei tiek tinkamai šiuos dokumentus įvertinti, tiek įvertinti patikrinimo akto išvadų pagrįstumą. Visų priedų nepateikimas užkerta Bendrovės teisę į gynybą. Bendrovės teisė susipažinti su patikrinimo aktu ir dėl jo pateikti pastabas atitinka mokesčių administratoriaus pareigą pateikti visus reikalingus dokumentus, kad Bendrovė šias teises galėtų tinkamai įgyvendinti. Tai nėra deklaratyvi ar formali pretenzija. Patikrinimo akte apstu teiginių dėl informacijos iš Latvijos ar Kipro mokesčių administratorių. Tačiau Bendrovė neturėjo galimybės susipažinti nei su paklausimų turiniu, nei su atsakymų turiniu, todėl vietos mokesčių administratoriui yra atveriamas kelias piktnaudžiauti interpretuojant faktus, juos selektyviai atrenkant, sąmoningai nepateikiant mokesčių mokėtojui naudingos informacijos. Tokia praktika neturėtų tęstis.

Komisija konstatuoja, kad Bendrovės skundas tenkintinas iš dalies.

Ginčas šioje byloje vyksta dėl Bendrovės apskaitytų pirktų tarpininkavimo paslaugų parduodant metalo laužą ir Bendrovės pirktų metalo laužo svėrimo, pakavimo, rūšiavimo paslaugų pagrįstumo, taip pat dėl PVM 0 proc. tarifo taikymo pagrįstumo.

Atlikęs Bendrovės mokesčių patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31, mokesčių administratorius nustatė, kad Bendrovė pardavė Kipro įmonei „F. L.“ (Kipro įmonė) metalo laužą (aliuminį, varį, juodąjį metalą), o iš Kipro įmonės pirko tarpininkavimo paslaugas dėl metalo laužo pardavimo bei metalo laužo svėrimo, pakavimo, rūšiavimo paslaugas ir šioms paslaugoms įsigyti patirtomis išlaidomis sumažino apmokestinamąjį pelną. Mokesčių administratorius nustatė, kad Kipro įmonei parduotas metalo laužas pagal CMR duomenis pristatytas Latvijos įmonėms SIA „V1“, SIA „S1“, SIA „D2“, SIA „D1“, SIA „V2“, SIA „E1“. Patikrinimo metu, įvertinus iš Kipro ir Latvijos mokesčių administratorių gautą informaciją, konstatuota, jog, kai pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras Kipro įmonė buvo mokėtoja, o CMR metalo laužo gavėjais buvo nurodytos minėtos Latvijos įmonės, Bendrovė į leidžiamus atskaitymus už 2011–2012 metus nepagrįstai įtraukė metalo laužo svėrimo, pakavimo, rūšiavimo paslaugų įsigijimą iš Kipro įmonės už 1072842,21 Lt. Nustatyta, kad Kipro įmonė metalo laužo svėrimo, pakavimo, rūšiavimo paslaugų Bendrovei realiai neatliko. Taip pat, atsižvelgdamas į tai, jog Latvijos mokesčių administratorius nepatvirtino įmonės SIA „D1“ metalo laužo gavimo ir SIA „E1“ dalies metalo laužo gavimo, mokesčių administratorius konstatavo, kad šiam metalo laužo kiekiui nebuvo suteikta ir tarpininkavimo paslauga. Dėl Kipro įmonei parduoto ir šioms Latvijos bendrovėms (SIA „D1“ ir SIA „E1“) tiekto metalo laužo buvo mažinamos Bendrovės apskaitytos 660424,65 Lt išlaidos tarpininkavimui.

Mokesčių administratorius taip pat konstatavo, kad prekės, kurių tiekimą Bendrovė įformino PVM sąskaitose faktūrose, kuriose nurodytas mokėtojas Kipro įmonė, o CMR krovinio gavėjas – SIA „D1“ ir SIA „E1“ (*pagal pardavimo dokumentus 2011-03-21 ML Nr. 0414 ir 2011-05-26 ML Nr. 0523*), faktiškai buvo tiekiamos ne PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems asmenims, todėl nebuvo tenkinama viena iš pagrindinių 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygų, t. y. padaryta išvada, kad disponavimo ginčo prekėmis teisė neperėjo Bendrovės kontrahentui (Kipro įmonei) ar Kipro įmonės nurodytoms bendrovėms SIA „D1“, SIA „E1“. Atsižvelgdamas į tai, kad nebuvo tenkinama viena iš 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygų, mokesčių administratorius sprendė dėl Bendrovės sąžiningumo ir konstatavo Bendrovę buvus nesąžininga. Tai įvertinęs, mokesčių administratorius Bendrovės tiekimus (dalį tiekimų) Kipro įmonei (*kai, CMR krovinio gavėjais nurodytos SIA „D1“ ir SIA „E1“*), iš viso už 3298769 Lt, apmokestino standartiniu PVM tarifu ir šioje dalyje apskaičiavo 692742 Lt PVM (*3298769 Lt x 21 proc.*).

Apibendrinus tiek Inspekcijos, tiek Bendrovės skunde nurodytus motyvus, matyti, kad šios mokesčių bylos nagrinėjimo dalykas yra trejopo pobūdžio, t. y., pirma, ar mokesčių

administratorius pagrįstai nepripažino Bendrovės patirtų išlaidų sąnaudomis iš Kipro įmonės įsigyjant metalo laužo svėrimo, pakavimo ir rūšiavimo paslaugas. Antra, ar mokesčių administratorius pagrįstai nepripažino Bendrovės patirtų išlaidų sąnaudomis iš Kipro įmonės įsigyjant tarpininkavimo paslaugas, kai CMR krovinio gavėjais buvo nurodytos SIA „D1“ ir SIA „E1“. Ir trečia, ar pagrįstai mokesčių administratorius nepripažino Bendrovės teisės metalo laužo tiekimams Kipro įmonei, kai CMR krovinio gavėjais buvo nurodytos SIA „D1“ ir SIA „E1“, taikyti 0 proc. PVM tarifą, konstatavus, jog disponavimo ginčo prekėmis teisė neperėjo Bendrovės kontrahentui (Kipro įmonei) ar Kipro įmonės nurodytoms bendrovėms SIA „D1“ ir SIA „E1“.

Dėl Bendrovės iš Kipro įmonės „F. L.“ pirktų metalo laužo svėrimo, pakavimo, rūšiavimo paslaugų. Bendrovė nurodo, kad patirtas sąnaudas minėtoms paslaugoms pagrindė, už nurodytas paslaugas su Kipro įmone atsiskaitė, be to, šios paslaugos yra reikalingos, būtinos ir nėra ekonomiškai nepagrįstos. Bendrovė pažymėjo, kad mokesčių administratorius šių paslaugų suteikimo faktą nustatė – šias paslaugas atliko galutiniai prekių gavėjai savo turimais resursais arba trečiosios įmonės.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovei metalo laužo svėrimo, pakavimo, rūšiavimo paslaugų būtent Kipro įmonė realiai nesuteikė. Nors Bendrovė už 2011–2012 metus apskaitė patirtas 1072842,21 Lt (557674,26 + 515167,95) išlaidas, susijusias su iškrovimo, pakavimo, rūšiavimo, svėrimo paslaugomis, tačiau pagal iš Kipro ir Latvijos mokesčių administratorių gautą informaciją nustatyta, jog svėrimo, rūšiavimo, pakavimo, iškrovimo paslaugų už tam tikrą mokesčių bendrovės, t. y. Kipro įmonė ir Latvijos bendrovės (*kurios pagal CMR nurodytos metalo laužo gavėjomis*), neatliko ir tokių paslaugų nedeklaravo. Latvijos bendrovės, kurios buvo nurodytos, kaip metalo laužo gavėjos, pačios pagal vidaus taisykles atliko svėrimo, rūšiavimo ir kitus darbus. T. y. jokių susitarimų ir / ar atsiskaitymų už paminėtas paslaugas tarp Kipro įmonės ir Latvijos bendrovių, iš kurių būtų galima spręsti, kad šias paslaugas Kipro įmonė įsigijo iš Latvijos bendrovių ir pardavė Bendrovei, byloje nėra pateikta, tokių duomenų nepateikė ir Bendrovė. Taigi, nors Bendrovė skunde nurodo, jog nuo verslo subjektų santykių specifikos priklauso, kas ir koku būdu atliks minėtus darbus ir koku būdu bus paskirstyti šie kaštai, tačiau byloje nėra jokių objektyvių įrodymų, kad tarp Latvijos įmonių ir Kipro įmonės minėtų paslaugų atžvilgiu buvo vykdomas kaštų pasidalijimas. Be to, Kipro įmonė jokio padalinio, kuris būtų galėjęs Bendrovei suteikti ginčo svėrimo, rūšiavimo, pakavimo, iškrovimo paslaugas, Latvijoje neturėjo (tokių duomenų nepateikė nei Bendrovė, nei Kipro mokesčių administratorius).

Šiame sprendime jau nurodyta, kad vadovaujantis PMĮ 11 str. 1 dalies ir 17 str. 1 dalies nuostatomis ir atsižvelgus į LVAT praktiką sprendžiant klausimus dėl ūkio subjektų patirtų išlaidų pripažinimo sąnaudomis, konstatuotina, jog mokesčių mokėtojo patirtos išlaidos mažina mokesčio mokėtojo apmokestinamąjį pelną, tik nustačius, kad ūkinė operacija yra tikrai įvykusi, t. y. mokesčių mokėtojas patyrė išlaidas, o šios operacijos turinys yra patvirtintas juridinę galią turinčiais dokumentais, be to, įrodyti tikrąjį ūkinių operacijų turinį privalo būtent mokesčių mokėtojas, siekiantis patirtas išlaidas pripažinti sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną. Bendrovė ginčo atveju nepateikė neginčijamų įrodymų, kurių pagrindu būtų galima konstatuoti, jog Kipro įmonė suteikė metalo laužo svėrimo, pakavimo, rūšiavimo paslaugas. Atsižvelgiant į nurodytas aplinkybes, konstatuotina, kad mokesčių administratorius pagrįstai 1072842,21 Lt suma sumažino Bendrovės 2011–2012 metų sąnaudas, atitinkamai padidino nurodyto laikotarpio apmokestinamąsias pajamas bei apskaičiavo mokėtiną PM.

Dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo. Teisinių santykių, dėl kurių kilo ginčas, apmokestinimas PVM reglamentuotas PVMĮ, kurio 49 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). PVMĮ 56 straipsnio 1 dalyje nurodyta, jog PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal PVMĮ 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos

iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtoju, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas.

Kaip minėta, PVMĮ yra įgyvendinta 2006/112/EB Direktyva, todėl Komisija, aiškindama ir taikydama PVMĮ nuostatas, atsižvelgia į 2006/112/EB Direktyvos (toliau – ir PVM direktyva) tikslus bei ESTT praktiką.

PVM direktyvos 138 straipsnio (PVMĮ 49 straipsnis būtent ir įgyvendina šias PVM direktyvos nuostatas) 1 dalyje nustatyta, kad valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip tokiam, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

Reikia pažymėti, jog šis prekių tiekimo apmokestinimo mechanizmas skirtas atvejams, kai prekės yra tiekiamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę: valstybė narė, iš kurios pradedamas tiekimas, dėl kurio atliekamas siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, vykdo atleidimą nuo mokesčio, o valstybė narė, į kurią atsiunčiamos ar atgabenamos prekės, vykdo įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą. Šio mechanizmo tikslas yra perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės. 2007-09-27 sprendime byloje Nr. C-409/04 ESTT pabrėžė, kad minėto mechanizmo veikimo pirminė sąlyga yra ta, kad sandoris vykdomas Bendrijos viduje ir vyksta fizinis prekių judėjimas iš vienos valstybės į kitą. ESTT pabrėžė, kad be sąlygų prekių pirkėjui ir pardavėjui, prekių atleidimui nuo mokesčių keliamos dvi sąlygos. Pirma, pirkėjui turi būti perleidžiama teisė disponuoti prekėmis kaip savo kilnojamuoju materialiuoju turtu, antra, pardavėjas ar prekių įsigyjantis asmuo arba asmuo, veikiantis jų vardu, šias prekes turi atsiųsti arba atgabenti įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, t. y. prekių fiziškai neturi būti tiekėjo valstybėje narėje.

Taigi pagal susiklosčiusių teisinių santykių reglamentavimą Lietuvoje bei ESTT suformuotą praktiką, siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 proc. PVM tarifą, turi būti įvertinamos trys sąlygos: 1) ar prekės buvo tiekiamos atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtoju ir ar jas tiekė PVM mokėtojas; 2) ar pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo bei 3) ar prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo šalies teritorijos. 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrindas yra visų trijų sąlygų egzistavimas.

ESTT yra pabrėžęs, jog nė vienoje Direktyvos 2006/112 nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM. Pagal Direktyvos 2006/112/EB 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekių tiekimo Bendrijos viduje, siekdamas užtikrinti teisingą ir paprastą (tinkamą ir sąžiningą) neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Vis dėlto, įgyvendindamos joms suteiktus įgaliojimus valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, sudarančių ES teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principai (žr. ESTT 2012-09-06 sprendimo byloje *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11, 36 punktą ir jame nurodytą praktiką). Tai reiškia, kad priemonės, kurias valstybės narės gali priimti tam, kad užtikrintų tikslų mokesčių surinkimą ir išvengtų sukčiavimo, negali būti naudojamos taip, jog keltų grėsmę PVM neutralumui, be to, valstybių narių pastangos kuo veiksmingiau saugoti valstybės biudžeto teises turi būti proporcingos.

Pažymėtina, kad ESTT ir LVAT praktikoje disponavimo teisės perleidimo sąvoka aiškinama, atsižvelgiant į bendrąją tiekimo sąvoką, akcentuojant, jog tiekimo sąvoka yra objektyvi, todėl atsižvelgiama į konkretaus tiekimo objektyvias aplinkybes, o ne į sandorių tikslus. Pabrėžiama, kad pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, „prekių tiekimas yra teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“, atitinkamai konstatuojama, kad prekių tiekimo atveju pirkėju (įgijėju) PVM apmokestinimo tikslais yra laikomas asmuo,

kuriam pardavėjas (tiekėjas) perdavė teisę disponuoti prekėmis kaip savo (LVAT 2013-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-996/2013). Taip pat, tiek LVAT, tiek ESTT praktikoje laikomasi pozicijos, kad tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu pagal nacionalinę teisę, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų to turto savininkė, t. y. sprendžiant klausimą, ar tiekimas kaip toks yra laikomas įvykusi, yra sprendžiama ne pagal atskiros valstybės narės civilinės teisės normas.

Komisijos vertinimu, disponavimo teisės perleidimo kriterijus yra reikšmingas vertinant aplinkybes dėl tiekimo buvimo (ar nebuvimo) apskritai, o taikant 0 proc. PVM tarifą, yra reikalaujama dviejų aplinkybių sutapties, t. y. prekės turi būti patiektos ir disponavimo teisė realiai turi būti perėjusi būtent kitos valstybės narės PVM mokėtojui (LVAT 2013-07-11 sprendime adm. byloje Nr. A-602-996/2013). Priešingu atveju, kaip pažymi LVAT, nors tiekimas kaip toks laikomas įvykusi, tačiau tokio tiekimo atveju nėra tenkinama viena iš PVM direktyvos 138 str. 1 dalyje nustatytų privalomųjų sąlygų, kad toks tiekimas būtų neapmokestinamas PVM, t. y. ginčo prekės nebuvo tiekiamos PVM apmokestinamajam asmeniui (ten pat). LVAT savo teisminėje praktikoje laikosi pozicijos, kad tokio pobūdžio dokumentai, kaip PVM sąskaitos faktūros nėra tiesioginiai įrodymai, patvirtinantys prekių išgabenimo iš šalies ir jų patiekimo kitos valstybės narės PVM mokėtojui faktą, o gali būti vertinami tik kaip netiesioginiai įrodymai, kurie patvirtina tokio pobūdžio sutartinių santykių <...> buvimą (LVAT 2009-08-17 nutartis adm. byloje Nr. A-438-867/2009, 2010-10-01 nutartis Nr. A-556-1047/2010; 2012-09-04 nutartis Nr. A-438-1890/2012).

Nagrinėjamu atveju tarp mokesčių administratoriaus ir Bendrovės nėra ginčo dėl to, kad Kipro įmonė, kuriai Bendrovė tiekė prekes, kai gavėjais buvo nurodytos Latvijos įmonės SIA „D1“ ir SIA „E1“, sandorių sudarymo laikotarpiu 2011 metais buvo įregistruota PVM mokėtoja (Kipro bendrovė iš PVM mokėtojų išregistruota nuo 2012-11-30). Mokesčių administratorius šioje byloje taip pat nekvestionuoja aplinkybės, kad prekės iš Lietuvos buvo išgabentos į kitą valstybę narę. Nors metalo laužas nebuvo pristatytas Kipro įmonei tiesiogiai, tačiau buvo vežamas CMR nurodytais adresais į Latvijos Respubliką. Taigi nagrinėjamu atveju nekeliamas ginčas dėl faktinio prekių išgabenimo iš Lietuvos Respublikos.

Vienintelė sąlyga, dėl kurios tinkamo įvykdymo ir vyksta mokesstinis ginčas šioje dalyje, yra ta, ar pirkėjas – Kipro įmonė įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Iš Inspekcijos sprendimo matyti, kad mokesčių administratorius ginčija aplinkybę, jog metalo laužas buvo perduotas CMR nurodytiems gavėjams – Latvijos įmonėms SIA „D1“ ir SIA „E1“ (pagal dvi sąskaitas). Inspekcijos nuomone, Bendrovė nepateikė įrodymų, kurių pagrindu galima vienareikšmiškai konstatuoti, jog metalo laužas buvo perduotas PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis aplinkybėmis, t. y. mokesčių administratorius savo išvadas dėl disponavimo teisės prekėmis neperdavimo Kipro įmonei grindžia kvestionuodamas prekių fizinį pristatymą tretiesiems asmenims (dviem minėtoms Latvijos įmonėms). Nors Inspekcija ir nurodo, kad disponavimo teisės perleidimas ir daikto fizinis perdavimas tiesiogiai tik pačiam pirkėjui ir tik jo registracijos vietoje nėra tapačios sąvokos ir negali būti tapatinamos, tačiau pažymi, jog teisei disponuoti turtu atsiradimui svarbu, kad mokesčių administratorius turėtų pakankamai įrodymų apie deklaruojamų sandorių vykdymą. Inspekcijos nuomone, byloje buvo surinkti priešingi įrodymai. Inspekcija remiasi duomenimis, jog Kipro mokesčių administratorius nepatvirtino prekių tiekimo sandorių, ir Latvijos mokesčių administratoriaus informacija apie įmones SIA „D1“ ir SIA „E1“.

Dėl iš Kipro gautos informacijos pažymėtina, kad šios šalies mokesčių administratorius, nurodydamas, jog Kipro įmonė prekių negavo, paaiškino, kad prekės tiesiogiai buvo išsiųstos į Latviją (Kipro mokesčių administratorius atsakyme apskritai paminėjo tik vieną Latvijos įmonę – SIA „S1“). Kipro mokesčių administratoriaus teigimu, įmonės „F. L.“ įsigijimai neturėjo būti deklaruoti, nes prekių paskirties šalis yra Latvija. Komisija, vertindama Kipro mokesčių administratoriaus atsakymą kitų byloje nustatytų aplinkybių kontekste, pažymi, kad būtent šios informacijos pagrindu Kauno AVMI Bendrovės metalo laužo tiekimus Kipro įmonei pripažino, kai PVM sąskaitose faktūrose mokėtoju buvo

nurodyta Kipro įmonė, o CMR prekių gavėjais įvardintos kitos Latvijos įmonės – SIA „V1“, SIA „S1“, SIA „D2“, SIA „V2“, taip pat pripažino didžiąją dalį sandorių, kai gavėja nurodyta SIA „E1“.

Nepripažindamas Bendrovės teisės į 0 proc. PVM tarifo taikymą, t. y. teigdamas, kad Bendrovė patiekė prekes ne PVM sąskaitose faktūrose pirkėju įvardintam ūkio subjektui, kai CMR nurodyti gavėjai Latvijos įmonės SIA „D1“ ir SIA „E1“ (pagal dvi sąskaitas), mokesčių administratorius rėmėsi gauta informacija iš Latvijos mokesčių administratoriaus.

Iš byloje pateiktų Latvijos mokesčių administratoriaus atsakymų turinio Komisija sprendžia, kad mokesčių administratorius neturėjo pagrindo vienareikšmiškai konstatuoti, kad Bendrovės metalo laužas faktiškai buvo tiekiamas ne PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems asmenims. Visų pirma, kaip minėta, Bendrovės prekių tiekimas vyko Kipro įmonei, o Latvijos įmonės (*iš jų ir SIA „D1“ bei SIA „E1“*) buvo nurodytos tik kaip faktinės prekių gavėjos, t. y. prekių pristatymo vieta. Antra, tiek dėl SIA „D1“, tiek dėl SIA „E1“ Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad šios įmonės deklaravo prekių įsigijimus iš Kipro įmonės, tik pažymėjo, kad SIA „D1“ deklaravo didesnes sumas ir kitus dokumentų numerius, o dėl SIA „E1“ nurodė, kad sandorių skaičius, dokumentų numeriai ir sandorių sumos neatitinka UAB „Metalo laužas“ sąskaitų kopijų, kurias Lietuvos mokesčių administratorius atsiuntė dėl sandorių su Kipro įmone. Tačiau, Komisijos nuomone, sandorių skaičius ar dokumentų numeriai galėjo ir nesutapti, nes Latvijos įmonės deklaravo prekių įsigijimą iš Kipro įmonės, o ne iš Bendrovės, t. y. Kipro įmonę ir šias Latvijos bendroves galėjo sieti kiti verslo santykiai, o ne tik kaip Bendrovės Kipro įmonei tiekiamą prekių pristatymo vieta. Trečia, iš Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktos informacijos matyti, kad prekių iškrovimo adresas buvo P. iela, R. (šiuo adresu registruota įmonė SIA „V1“). Taigi prekės faktiškai buvo pristatytos, tik ne SIA „D1“ ir SIA „E1“ registracijos adresais. Tačiau aplinkybė dėl prekių pristatymo kitu adresu nepaneigia pačio prekių pristatymo fakto. Be to, atsakyme dėl SIA „D1“ nurodyta, kad dėl įsigytų prekių perpardavimo pagal pristatymo adresą: P. iela, R., gali būti nustatyta, kad prekės netrukus buvo parduotos Latvijos įmonei SIA „V1“, kuri perdirbo jas į aliuminio gaminius, perparduotus SIA „O1“. Taigi, nepriklausomai nuo to, kad SIA „D1“ deklaruota veikla yra didmeninė prekyba vaisiais ir daržovėmis, pats Latvijos mokesčių administratorius numato, jog metalo laužo pristatymo adresas, nesusijęs su įmonės registracijos adresu, yra logiškas dėl galimo tolimesnio metalo laužo perpardavimo tuo adresu veikiančioms metalo laužo supirkėjams ir perdirbėjams. Vadinasi, nors prekyba metalo laužu nebuvo deklaruota SIA „D1“ veikla, tačiau nurodytu adresu tokios veiklos vykdymas yra logiškas. Latvijos mokesčių administratoriaus nurodyta aplinkybė, kad SIA „D1“ deklaruoja kitą, nei metalo laužo tiekimas, veiklą, Komisijos nuomone, nesudaro pagrindo teigti, kad metalo laužas nebuvo pristatytas, kaip teigia Inspekcija, PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems asmenims, nes, sprendžiant iš pateiktos informacijos, metalo laužas faktiškai buvo pristatytas ne SIA „D1“ registracijos adresu, o įmonės SIA „V1“ adresu, kuri deklaruoja tokią veiklą ir turi visą infrastruktūrą metalo laužui priimti. Atsakyme dėl SIA „E1“ Latvijos mokesčių administratorius teigė, jog galima daryti išvadą, kad prekės buvo pristatytos šiam pirkėjui (SIA „V1“), nes remiantis turima informacija UAB „Metalo laužas“ buvo SIA „V1“ verslo partneris. Ketvirta, Bendrovė pateikė 2011-08-08 Latvijos kriminalinės policijos sprendimą dėl atsisakymo pradėti administracinio teisės pažeidimo bylos teiseną, iš kurio matyti, kad atlikus SIA „V1“ veiklos patikrinimą ir apklausus SIA „D2“, SIA „D1“, SIA „E1“ atstovus, nustatyta, kad minėtos bendrovės superka metalo laužą pagal normatyvinių aktų reikalavimuose nustatytą tvarką. Nors Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktoje informacijoje ir nurodoma, kad įmonei SIA „D1“ licencija įsigyti juodojo bei spalvotojo laužo nebuvo išduota, tačiau, atsižvelgiant į pateiktą Latvijos kriminalinės policijos išvadą, jog Latvijos įmonės metalo laužą superka nepažeisdamos norminių teisės aktų reikalavimų, Latvijos mokesčių administratoriaus nurodyta aplinkybė neįrodo, kad metalo laužas nebuvo ar negalėjo būti pristatytas SIA „D1“. Be to, metalo laužą iš Bendrovės įsigijo Kipro bendrovė, o ne SIA „D1“, pastaroji įmonė CMR buvo nurodyta tik kaip metalo laužo gavėja.

Apibendrinant, konstatuotina, kad Latvijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija neleidžia neabejotinai spręsti, kad ginčo prekės nebuvo pristatytos CMR nurodytiems krovinių gavėjams – SIA „D1“, SIA „E1“ ir, tuo labiau, paneigti Kipro įmonės teisę disponuoti prekėmis, kurias jai tiekė Bendrovė, kaip savo.

Komisija taip pat sutinka ir pritaria Bendrovės pateiktiems argumentams dėl disponavimo ginčo prekėmis teisės perdavimo Kipro įmonei (Komisijos sprendimo 9 psl.), jų nekartoja tik akcentuoja svarbiausias aplinkybes dėl disponavimo teisės perdavimo, t. y. Kipro įmonė apmokėdavo už patiektas prekes pagal PVM sąskaitas faktūras, kurios yra pagrindinis tiekimą įrodantis dokumentas; Kipro įmonė, Bendrovei tinkamai įvykdžius užsakymus, pateikdavo naujus prekių užsakymus analogiškais sąlygomis; Kipro įmonė ir Bendrovė pasirašė pristatymo aktus, iš kurių galima spręsti tiek apie teisę disponuoti prekėmis perdavimą, tiek apie pristatytų prekių, kurias galima identifikuoti pagal PVM sąskaitas faktūras, kiekį.

Komisija, vertindama mokesčių administratoriaus nustatytų įvairių trūkumų svarbą, siekiant taikyti 0 proc. PVM tarifą tiekimams Bendrijos viduje, primena, jog pagal ESTT praktiką, nustačius, kad tiekimas Bendrijos viduje buvo atliktas, mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad nuo PVM būtų atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų. Pernelyg griežti formalūs reikalavimai, kurių nesilaikymas paneigia atleidimo nuo PVM teisę, peržengia tai, kas yra būtina, siekiant užtikrinti teisingą PVM surinkimą (ESTT sprendimas byloje A.C., C-146/05).

Pažymėtina, jog mokesčių administratoriaus nurodyti trūkumai turi būti vertinami ne pavieniui, bet atsižvelgiant į visumą bylos aplinkybių. Dėl prekių pristatymo ne pirkėjo registracijos adresu, o kitu adresu Latvijoje (ginčo atveju net ne pirkėjo, o tik prekių gavėjo kitu adresu), Komisija nurodo, jog, viena vertus, prekių gabenimas ne įmonės registracijos, o kitu adresu, gali būti įprastas, jeigu įmonė realią ekonominę veiklą vykdo ne vienoje vietoje, arba perparduoda prekes tretiesiems asmenims. Kita vertus, tiekimo Bendrijos viduje atveju atleidimui nuo mokesčio taikoma sąlyga, pagal kurią gabenimas turi baigtis kitoje, o ne tiekimo valstybėje narėje, tuo tarpu adresas, kur užbaigiamas gabenimas, šiuo atveju nėra svarbus (ESTT 2010-12-16 sprendimas byloje Euro Tyre Holding BV, C-430/09, 42 p.).

Apibendrinant visas aukščiau nurodytas aplinkybes, konstatuotina, kad Kipro įmonė, kuriai Bendrovė pagal PVM sąskaitas faktūras tiekė prekes, kai gavėjais CMR buvo nurodytos Latvijos įmonės SIA „D1“ ir SIA „E1“ (pagal dvi sąskaitas), įgijo teisę prekėmis disponuoti kaip savo. Taigi nagrinėjamu atveju buvo įvykdytos visos 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygos. Mokesčių administratorius nepagrįstai ginčo atveju Bendrovės tiekimus (dalį tiekimų) Kipro įmonei apmokestino standartiniu PVM tarifu. Atsižvelgiant į tai, nurodymas Bendrovei sumokėti 692742 Lt PVM, nuo šios PVM sumos apskaičiuotus PVM delspinigius ir 69274 Lt PVM baudą naikintinas.

Komisija, vertindama skundžiamo sprendimo pagrįstumą kitu, t. y. Pareiškėjo sąžiningumo aspektu, nurodo, jog kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra Direktyvoje 2006/112 pripažintas ir ja siekiamas tikslas, kuriuo kartais pateisinami dideli reikalavimai dėl tiekėjų pareigų. Taigi, Bendrijos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje. Šios aplinkybės yra svarbios nustatant, ar galima tiekėją įpareigoti *a posteriori* sumokėti PVM. Todėl jei įgijėjas pagrindinėje byloje sukčiavo, yra pateisinama tiekėjo teisei į neapmokestinimą PVM taikyti sąžiningumo reikalavimą (žr. 2012-09-06 sprendimo byloje *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11 47–50 punktus). Pažymėtina, kad mokesčių administratorius nagrinėjo Bendrovės sąžiningumo klausimą, tačiau ginčo atveju byloje nėra duomenų apie Kipro įmonės ar Latvijos įmonių sukčiavimą PVM srityje dėl Bendrovės pristatytų prekių. Sandorių su Bendrove sudarymo metu šios įmonės buvo veikiančios, vykdančios veiklą, informacijos apie sukčiavimą nepateikė ir Kipro bei Latvijos mokesčių administratoriai.

Dėl Bendrovės iš Kipro įmonės „F. L.“ pirktų tarpininkavimo paslaugų parduodant metalo laužą. Mokesčių administratorius apskritai neiginėja Bendrovės iš Kipro įmonės pirktų tarpininkavimo paslaugų parduodant metalo laužą realumo ir šioms paslaugoms įsigyti patirtų išlaidų pagrįstumo. Tačiau mokesčių administratorius nepripažino Kipro bendrovės atliktų dalies tarpininkavimo paslaugų, kai Bendrovė tiekė prekes pagal PVM sąskaitas faktūras, kuriose mokėtoju buvo nurodyta Kipro įmonė, o CMR gavėjais – Latvijos įmonės SIA „D1“ ir SIA „E1“ (pagal dvi sąskaitas), t. y. mokesčių administratorius konstatavo, kad Bendrovė nepagrįstai į 2011 metų leidžiamus atskaitymus įtraukė 660425 Lt sumą už tarpininkavimo paslaugas parduodant minėtose PVM sąskaitose faktūrose nurodytą metalo laužą, nes Latvijos mokesčių administratorius nepatvirtino metalo laužo gavimo (tarpininkavimo paslaugų įkainiai, metalo laužo kiekis ir tarpininkavimo paslaugų kainos nurodytos patikrinimo akto 13 puslapyje esančioje lentelėje).

Komisija šiame sprendime jau konstatavo, kad Latvijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija neleidžia neabejotinai spręsti, jog ginčo prekės nebuvo pristatytos CMR nurodytiems krovinio gavėjams – SIA „D1“, SIA „E1“. Todėl, įvertinus šias aplinkybes, taip pat nėra jokio pagrindo teigti, kad Kipro bendrovė šiai daliai prekių Bendrovei nesuteikė ir tarpininkavimo paslaugų parduodant metalo laužą.

Atsižvelgiant į tai, konstatuotina, kad mokesčių administratorius nepagrįstai Bendrovės 2011 metų leidžiamus atskaitymus sumažino 585844,17 Lt suma (660425 Lt – 74580,48 Lt). Iš bylos medžiagos matyti, kad 48 tonos vario laužo, kuris pagal 2011-12-30 PVM sąskaitą faktūrą ML00846 parduotas Kipro bendrovei (gavėjas SIA „E1“), iš Bendrovės sandėlių išvežtas nebuvo ir 2012-07-20 pagal *invoice* Nr. 02006-41/2012 buvo apiformintas gražinimas Bendrovei. Taigi šiam kiekiui vario laužo (48 t.) tarpininkavimo paslauga už 74580,48 Lt (pagal Bendrovės ir Kipro įmonės sutartyse nustatytus įkainius) negalėjo būti suteikta. Šia suma (74580,48 Lt) mokesčių administratorius pagrįstai sumažino Bendrovės 2011 metų leidžiamus atskaitymus. Kadangi mokesčių administratorius nepagrįstai 585844,17 Lt suma sumažino Bendrovės leidžiamus atskaitymus, todėl nepagrįstai apskaičiavo ir 87877 Lt (585844,17 Lt x 15 proc.) mokėtiną PM. Taigi Bendrovei vietoj Inspekcijos sprendimu nurodyto sumokėti 273299 Lt PM nurodoma sumokėti 185422 Lt PM (273299 Lt – 87877 Lt), su šia suma susijusius PM delspinigius ir 18542 Lt PM baudą (185422 Lt x 10 proc.).

Atsižvelgiant į tai, kad šiuo sprendimu nurodymas Bendrovei sumokėti 692742 Lt PVM ir su juo susijusios sumos naikintinos, Bendrovei nurodoma sumokėti 5105 Lt PVM (697847 Lt – 692742 Lt), nuo šios PVM sumos apskaičiuotus PVM delspinigius ir 511 Lt PVM baudą (5105 Lt x 10 proc.).

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalies 1 ir 2 punktais, n u s p r e n d ž i a:

1. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2015-02-02 sprendimo Nr. 69-7 dalį, kuria Bendrovei nurodyta sumokėti 200631 Eur PVM, nuo šios PVM sumos apskaičiuotus PVM delspinigius, 20063 Eur baudą, 25450 Eur PM, nuo šios PM sumos apskaičiuotus PM delspinigius ir 2545 Eur PM baudą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2015-02-02 sprendimo Nr. 69-7 dalį, kuria Bendrovei nurodyta sumokėti 1478 Eur PVM, nuo šios PVM sumos apskaičiuotus PVM delspinigius, 147 Eur PVM baudą, 53701 Eur PM, nuo šios PM sumos apskaičiuotus PM delspinigius ir 5370 Eur PM baudą.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą

(arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene