



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „B1“ 2018-10-16 SKUNDO**

2018 m. gruodžio 19 d. Nr. S-222 (7-201/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovėms

A. P. , advokato padėjėjai
R. K.

mokesčių administratoriaus atstovei

S. A.

2018-11-27 posėdyje išnagrinėjusi UAB „B1“ (toliau – Pareiškėja) 2018-10-16 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-09-24 sprendimo Nr. 69-100, n u s t a t ė:

Inspekcija 2018-09-24 sprendimu Nr. 69-100 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2018-07-02 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45-4.7.2) FR0682-221 dalį dėl papildomai apskaičiuoto 6836,78 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), 2731,60 Eur PVM delspinigių ir 2051 Eur PVM baudos.

Mokestinis ginčas byloje vyksta dėl papildomai apskaičiuoto PVM ir su juo susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėja nepagrįstai Kipro įmonei R2 tiekiam katalizatorių laužui taikė 0 proc. PVM tarifą, nes patikimais ir abejonių nekeliančiais įrodymais neįrodė, kad prekės buvo išvežtos iš Lietuvos ir tiekto katalizatorių laužo disponavimo teisė perėjo Kipro įmonei.

Kauno AVMI atliko Pareiškėjos PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-05-31 ir gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą už 2014 m. bei 2018-05-02 surašė patikrinimo aktą Nr. (7.45) FR0680-173 (toliau – Patikrinimo aktas).

Dėl sandorių su R2

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja pagal išrašytas 4 PVM sąskaitas faktūras, apskaitė automobilių katalizatorių laužo tiekimo sandorius R2 už 112408,57 Lt, kuriems taikė 0 proc. PVM tarifą. Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registrų duomenimis, R2 už katalizatorių laužą sumokėjo 112408,57 Lt grynaisiais pinigais pagal kasos pajamų orderį ir 3 pinigų priėmimo kvitus per atskaitingą asmenį Z. R.

Pareiškėja pateikė 4 netarptautinius krovinių važtaraščius, kuriuose nurodyta: prekė – katalizatorių laužas, kiekis – 479,80 kg, pakrovimo punktas – (*duomenys neskelbtini*), Marijampolė, iškrovimo punktas – Vokietija, Alzenau m., vežėjas – R2, vežti priėmęs asmuo – M. A., nėra įmonės gavėjos spaudo, patvirtinančio prekių gavimą.

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos pateiktuose dokumentuose (pardavimo – pirkimo sutartyje, PVM sąskaitose faktūrose, netarptautiniuose krovinių važtaraščiuose, pinigų priėmimo kvituose) nurodytas R2 atstovaujantis asmuo – direktorius M. A., kurio parašai minėtuose dokumentuose vizualiai skiriasi.

Pareiškėjos direktorius M. V. mokesčių administratoriui pateiktame paaiškinime nurodė, kad dėl sandorių su R2 buvo sudaryta sutartis. Sąlygos buvo aptartos raštu ir žodžiu. Katalizatoriai buvo nuvežti į R2 muitinės sandėlius, esančius adresu: UAB „R1“, (*duomenys neskelbtini*), Vilnius, ir sandomu transportu išgabenti į Vokietijos įmonę. Buvo surašytas tarptautinis krovinių vežimo geležinkeliais susitarimas, kurį R2 žadėjo atsiųsti Pareiškėjai, kuris laukia jo patvirtinimo. Susirašinėjimas vyko el. paštu su įgaliotu asmeniu S. M. Inspekcijos sprendime pažymėta, kad Pareiškėja nepateikė mokesčių administratoriui tai įrodančių dokumentų.

Inspekcijos sprendime cituojamos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 49 str. 1 dalies, 56 str. 1 ir 5 dalių nuostatos, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – Teisingumo Teismas) praktika dėl 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) taikymo, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika tokio pobūdžio bylose.

Sprendime pažymima, kad remiantis Teisingumo Teismo praktika, prekių tiekimas Europos Sąjungos viduje neapmokestinamas, tik kai teisė kaip savininkui disponuoti preke perduota įgijėjui, 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 (Teisingumo Teismo 2007-09-27 sprendimo byloje *Twoh International*, C-184/05, 23 p.; 2010-12-07 sprendimo byloje R., C-285/09, 41 p.; 2010-12-16 sprendimo byloje *Euro Tyre Holding*, C-430/09, 29 p.). Be to, taikant PVM direktyvos 138 str. 1 dalį, prekių tiekimas turi būti atliktas apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui (PVM mokėtojai), kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos (Teisingumo Teismo 2016-10-20 sprendimo byloje *Plockl*, C-24/15, 29 p.).

Taigi pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį ir 56 str. 1 dalį, suformuluotą Teisingumo Teismo (2007-09-27 sprendimas byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 2012-09-06 sprendimas byloje *Mecsek-Gabona Kft*, C-273/11) ir LVAT praktiką (2013-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-602 996/2013, 2017-11-22 nutartis adm. byloje Nr. A-516-602/2017) siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas turėjo teisę tiekimui taikyti 0 procentų PVM tarifą turi būti nustatytos trys būtinos sąlygos: (1) teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įgijėjui; (2) prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės; (3) PVM mokėtojas tiekia prekes kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks (t. y. PVM mokėtojai), kitos valstybės narės teritorijoje.

Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja neturi teisės taikyti 0 procentų PVM tarifą jos įformintiems prekių tiekimams Kipro įmonei R2, nustačius, kad prekės nebuvo išgabentos į kitą Europos Sąjungos valstybę narę ir tiekto katalizatorių laužo disponavimo teisė neperėjo nurodytai Kipro įmonei.

Inspekcija, remdamasi minėtomis PVMĮ nuostatomis bei Teisingumo Teismo ir LVAT praktika, ginčijamame sprendime nurodo, kad nagrinėjamoje byloje pareiga įrodyti, jog prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, tenka Pareiškėjai, o šiai sąlygai pagrįsti turi būti pateikiami nekeliantys abejonių dėl savo turinio rašytiniai įrodymai.

Pareiškėja sandorių pagrįstumui įrodyti papildomai pateikė tarptautinį krovinių transportavimo važtaraštį Nr. 0002183, kuriame nurodytas siuntėjas – R2 VIA R1, gavėjas – MI, krovinio pakrovimo vieta – Vilnius, Lietuva, krovinio pakrovimo data – 2014-06-06, krovinio iškrovimo vieta – Alzenau, Vokietija, krovinio pavadinimas – automobilių katalizatorių laužas, svoris bruto – 2209 kg, vežėjas – UAB „T1“, vilkiko registracinis numeris – (*duomenys neskelbtini*), 22 laukelyje yra siuntėjo

spaudas ir parašas, 23 laukelyje yra vežėjo spaudas, parašas ir data, 24 laukelyje yra gavėjo spaudas, parašas ir data, patvirtinantys krovinio vežimą.

Mokesčių administratorius dėl prekių tiekimo sandorių R2 faktinių aplinkybių nustatymo išsiuntė paklausimus Kipro mokesčių administratoriui, UAB „R1“, UAB „T1“.

Kipro mokesčių administratorius pateiktame atsakyme į paklausimą nurodė, kad Kipro įmonės R2 atstovai raštu pateiktame paaiškinime nurodė, kad jiems Pareiškėja nėra žinoma, jokių ryšių ir sandorių su minėta įmone neturėjo, dokumentuose (pardavimo – pirkimo sutartyje, PVM sąskaitose faktūrose) esantys parašai nėra direktorių ar kito su jais susijusio asmens. Kipro mokesčių administratorius palyginimui pateikė R2 vardu išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytas kitas įmonės atstovas.

UAB „R1“ mokesčių administratoriui nurodė, kad neturėjo paslaugų teikimo sandorių nei su Pareiškėja, nei su R2.

Pagal UAB „T1“ elektroniniu paštu pateiktus dokumentus į paklausimą, nustatyta, kad UAB „T1“ pagal 2014-06-06 krovinio vežimo paslaugų teikimo sutartį Nr. 2014/2070 su UAB „A1“ įsipareigojo iš UAB „R1“ patalpų, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Vilnius, Lietuva, į M1 patalpas, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Alzenau, Vokietija, nugabenti 2209 kg (svoris bruto) automobilių katalizatorių laužą. UAB „A1“ minėtą užsakymą UAB „R1“ įsipareigojo įvykdyti pagal 2014-06-05 transporto paslaugų užsakymą Nr. 8249/140529/128002.

UAB „R1“ 2018-02-05 raštu išsiųstas paklausimas dėl automobilių katalizatorių laužo įsigijimų ir/ar kitų aplinkybių, susijusių su sandėliavimo ir gabenimo paslaugomis. Su paklausimu buvo pateikti 2014-06-05 transporto paslaugų užsakymas Nr. 8249/140529/128002, tarptautinis krovinio transportavimo važtaraštis Nr. 002183, tranzito/saugumo lydymasis dokumentas, 2014-06-16 PVM sąskaita faktūra Nr. ARDS 2014/0916, apmokėjimo dokumentas. UAB „R1“ atsakydama į minėtą paklausimą nurodė, kad UAB „A1“ pagal pateiktą 2014-06-05 transporto paslaugų užsakymą Nr. 8249/140529/128002 įvykdė UAB „R1“ užsakymą pervežti automobilių katalizatorių laužo krovinį Nr. 482896 iš Lietuvos į Vokietiją. Užsakymą atlikti minėto krovinio pervežimą UAB „R1“ gavo iš įmonės M3 Ltd., (*duomenys neskelbtini*), Tortola, Virgin Islands British, kuri savo lėšomis minėtą krovinį pristatė į UAB „R1“ terminalą. Pagal pateiktą M3 Ltd. proformą sąskaitą Nr. RE-06062014, UAB „R1“ atliko tranzito muitinės procedūrą, apie kurią liudija T1 dokumentas MRN 14LTVR500013FC0742, pakrovė 2209 kg automobilių katalizatorių laužo krovinį į UAB „A1“ pateiktą transporto priemonę (*duomenys neskelbtini*) ir užsakovui M3 Ltd. už suteiktas paslaugas 2014-06-12 išrašė PVM sąskaitą faktūrą serija RS Nr. 183084.

Pagal UAB „R1“ elektroniniu paštu pateiktus dokumentus UAB „R1“ turėjo su M3 Ltd anglų kalba sudarytą nuolatinę 2012-10-01 transportavimo paslaugų sutartį Nr. 12/10/01-1V, atliko M3 Ltd. iš Rusijos Federacijos į UAB „R1“ muitinės sandėlį pristatyto automobilių katalizatorių laužo krovinio, kurio lydymasis dokumentas buvo R2 vardu išrašyta proforma sąskaita Nr. RE-06062014, kuria įformintas 2179 kg (svoris neto) automobilių katalizatorių laužo pardavimas Vokietijos įmonei M1, tranzito muitinės procedūrą, informant tranzito/saugumo lydymąjį dokumentą T1 MRN14LTVR500013FC0742. UAB „R1“ 2014-06-12 išrašė PVM sąskaitą faktūrą serija RS Nr. 183084, kuria įformino krovinio gabenimo paslaugų iš Rusijos į Vokietiją pardavimą M3 Ltd., o pastaroji už paslaugą sumokėjo bankiniais mokėjimų pavedimais.

Mokestinio patikrinimo metu Kauno AVMI priėjo išvadą, kad buhalterinės apskaitos dokumentuose (PVM sąskaitose faktūrose, kasos pajamų orderyje, pinigų priėmimo kvituose) įformintos ūkinės operacijos tarp Pareiškėjos ir R2 neįvyko, taip pat vertino, jog Pareiškėja 0 procentų PVM tarifą taikė nepagrįstai, nes neįrodė, kad prekės (automobilių katalizatorių laužas) buvo išgabentos iš Lietuvos.

Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjos teiginiai, kad Pareiškėja ne vieną kartą R2 atstovo buvo užtikrinta, kad automobiliai katalizatoriai tikrai bus išvežti iš Lietuvos teritorijos tėra deklaratyvūs teiginiai, nepagrindžiantys prekių išgabenimo iš Lietuvos teritorijos. Akcentuota, kad Pareiškėja prekes nuvežė į muitinės sandėlius, esančius adresu: UAB „R1“, (*duomenys neskelbtini*), Vilniuje, ką pats Pareiškėjo direktorius M. V. paaiškinimuose ir nurodė.

Atsakant į skundo argumentus, kad išvados dėl R2 atstovaujančio asmens direktoriaus M. A. parašų skirtumo yra padarytos vadovaujantis samprotavimais ir prielaidomis, niekas netyrė minėto asmens parašų, nebuvo atlikta rašysenos ekspertizė, ginčijamame sprendime nurodyta, kad be vizualaus Inspekcijos vertinimo jų (parašų) tikrumą paneigė pati R2 nurodydama, kad dokumentuose (pardavimo – pirkimo sutartyje, PVM sąskaitose faktūrose) esantys parašai nėra direktorių ar kito su jais susijusio asmens.

Inspekcija konstatavo, kad mokestinio patikrinimo metu surinkti įrodymai yra pakankami vienareikšmiškai konstatuoti aplinkybę, jog Pareiškėja neįrodė, kad prekės išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos (PVMĮ 49 str. 1 dalis, 56 str. 1 dalis), o tai yra pakankamas pagrindas išvadai, kad Pareiškėja nepagrįstai pritaikė 0 procentų PVM tarifą.

Dėl atleidimo nuo delspinigių ir baudų

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 straipsniu, už nesavalaikį mokesčių sumokėjimą Pareiškėjai apskaičiuota 2731,60 Eur PVM delspinigių, vadovaujantis MAĮ 139 str. 1 dalimi, paskirta 30 proc. dydžio bauda, t. y. 2051 Eur PVM bauda.

Pareiškėja 2018-07-25 pateikė Inspekcijai prašymą atleisti nuo delspinigių ir baudų, nes įmonei bus labai didelė našta dėl apyvartinių lėšų trūkumo, inkasavus atsiskaitomąją sąskaitą, neturės galimybės atsiskaitinėti su tiekėjais ir biudžetu.

Inspekcijos sprendime cituojamos MAĮ 100 ir 141 straipsnių bei Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 patvirtintų Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių (toliau – Taisyklės) 5 ir 7 punktų nuostatos.

Išnagrinėjus galimybę atleisti Pareiškėją nuo delspinigių ir baudų remiantis aukščiau nurodytomis teisės aktų nuostatomis, ginčijamame sprendime prieita išvados, kad Pareiškėja negali būti atleista nuo delspinigių ir baudų mokėjimo remiantis MAĮ 141 str. 1 d. 1–4 punktais.

Pareiškėja pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad Inspekcijos 2018-09-24 sprendimas Nr. 69-100 yra neteisėtas ir nepagrįstas.

Pareiškėja skunde nurodo, kad su R2 atstovu 2014-01-13 pasirašė pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 2014/01/13. Laikotarpiu nuo 2014-01-16 iki 2014-05-06 Pareiškėja tiekė prekes minėtai įmonei 4 kartus, išrašytos 4 PVM sąskaitos–faktūros, parduota 479,8 kg automobilių katalizatorių už 112408,57 Lt. Pareiškėja, atsižvelgdama į tai, kad prekės tiekiamos ES teritorijoje ir būdama įsitikinusi, kad prekės bus išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, sandoriams pritaikė 0 proc. PVM tarifą.

Pareiškėja nurodo bendravusi su Kipro įmonės darbuotoju prisistačiusiu S. M. Šis asmuo lankėsi Pareiškėjos biure, bendravo su buhalterija, vadybininkais ir vadovu, taip pat susirašinėjo dėl vykdomų pardavimų el. paštu, kalbėjosi telefonu. Šio asmens kontaktinius duomenis Pareiškėja yra išsaugojusi, tačiau nuo sandorių praėjo gana ilgas laiko tarpas ir Kipro bendrovės atstovai po atlikto mokestinio patikrinimo Pareiškėjai papildomos informacijos kol kas nepateikė.

Skunde nurodoma, kad Pareiškėjos darbuotojas P. M. pirkėjo nurodymu nugabeno prekes į UAB „R1“ muitinės sandėlius, esančius adresu: (*duomenys neskelbtini*), Vilnius. Pareiškėjai buvo paaiškinta, kad iš ten šios prekės bus išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos. Pareiškėjos vertinimu, jos turimi dokumentai (sutartys, atsiskaitymo dokumentai, CMR važtaraščiai) buvo pakankami Pareiškėjo teisei į 0 proc. tarifo taikymą pagrįsti.

Pareiškėja, remdamasi MAĮ 3 str. 5 dalimi (visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai), teigia, kad ši teisės norma leidžia nukrypti nuo šalių lygybės principo, visi neaiškumai ir prieštaravimai, juo labiau kad jie atsirado ne dėl mokesčių mokėtojo kaltės turi būti vertinami mokesčių mokėtojo naudai.

LVAT 2013-07-01 sprendime adm. byloje Nr. A602-996/2013, aiškindamas PVMĮ ir PVM direktyvos nuostatas bei remdamasis Teisingumo Teismo praktika 2007-09-27 sprendime Nr. C-409/04 byloje *Teleos* ir kt. prieš Jungtinės Karalystės Muitų ir mokesčių tarnybą, konstatavo, jog pagal sandorių tarp valstybių narių apmokestinimo PVM esmę kiekvienas prekių įgijimas ES viduje turi atitikti prekių tiekimą ES viduje, t. y. prekių tiekimą ES viduje ir įsigijimą ES viduje iš tikrųjų

yra vienas ir tas pats ekonominis veiksmas, net jeigu įsigijimas sandorio šalims ir atitinkamų valstybių narių mokesčių administratoriams sukuria skirtingas teises ir pareigas. Taigi, prekių tiekimo ES 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. Šio mechanizmo paskirtis – perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atgabentos prekės.

Skunde akcentuojamos 3 būtinos sąlygos, būtinos taikant 0 proc. PVM tarifą: 1) prekės buvo tiekiamos atitinkamoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui ir jas tiekė PVM mokėtojas; 2) prekės buvo fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos; 3) pirkėjas įsigijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo. Jokių kitų sąlygų įvykdymo neturi būti reikalaujama (minėto Teisingumo Teismo sprendimo *Teleos* ir kt. byloje 70 p.). Be to, Teisingumo Teismo pažymėjo, kad tiekimo ES viduje ir įsigijimo ES viduje sąvokos yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus (Teisingumo Teismo sprendimo byloje *Teleos* ir kt., 38 p.). Nurodyta, kad netgi tais atvejais, kai šios sąlygos netenkinamos, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas – jeigu nustatoma, kad tiekėjas buvo sąžiningas ir elgėsi rūpestingai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad prekės būtų išgabentos iš šalies teritorijos ir įsitikino, jog nedalyvauja mokesčių sukčiavime, papildomas PVM jam neturi būti apskaičiuotas.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju privalėjo ne tik pateikti abejones dėl prekės išgabenimo iš Lietuvos Respublikos, ko Kauno AVMI nagrinėjamu atveju neįrodė, bet ir motyvuoti, kodėl laiko disponavimo teisę neperleista pirkėjui, bei įrodyti vieną iš šių aplinkybių: 1) Pareiškėja piktnaudžiavo PVM srityje; 2) Pareiškėja sukčiavo PVM srityje; 3) minėta Kipro bendrovė sukčiavo PVM srityje, o Pareiškėja tai žinojo prieš įvykdydamas sandorį.

Dėl prekių išgabenimo į kitą valstybę narę

LVAT nagrinėdamas bylas, susijusias su 0 proc. PVM tarifu taikymu prekių tiekimams ES viduje, yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtojas, siekdamas įrodyti, ar prekės tikrai yra išvežamos iš šalies teritorijos, paprastai turėtų pateikti įrodymus, pradedant nuo dokumentų, susijusių su išvežimo procedūra, baigiant patvirtinimu iš prekių gavėjo (tai gali būti prekių gabenimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabentos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabeno prekes, duomenys ir pan.) (LVAT 2010-01-25 nutartis adm. byloje Nr. A556-250/2010; 2013-05-08 nutartyje adm. byloje Nr. A556-961/2013 irt. t.).

Pareiškėja nurodo pateikusi mokesčių administratoriui visus dokumentus, susijusius su ginčijamais tiekimais, kuriuos yra surinkusi, prekių tiekimo sutartis, gabenimo važtaraščius, atsiskaitymą patvirtinančius dokumentus. Šie pirminiai buhalterinės apskaitos dokumentai neabejotinai patvirtina tiekimus įvykus juose nurodytomis aplinkybėmis ir buvus įformintus tinkamai. Po Kauno AVMI atliktų kontrolės veiksmų Pareiškėja el. paštu kreipėsi į Kipro bendrovės atstovus, tačiau skundo pateikimo dieną informacijos nebuvo gavusi.

Skunde pažymima, kad Pareiškėja bendravo su R2 darbuotoju, prisistačiusiu asmeniu S. M., kurio el. pašto adresas yra (*duomenys neskelbtini*), tel. nr. (*duomenys neskelbtini*). Šie duomenys buvo pateikti mokesčių administratoriui. Būtent šis asmuo organizavo visą tiekimo grandinę, buvo atvykęs į Pareiškėjo biurą, bendravo ne su vienu Pareiškėjo darbuotoju tiek tiesiogiai, tiek el. būdu, dalinosi Kipre vykdomos veiklos ypatybėmis. Buvo sutarta, kad sandoriui įvykus Kipro bendrovė per S. M. atsiųs patvirtinimus apie prekių gavimą ir taip sandoris bus užbaigtas bei tinkamai įformintas. Tačiau šių patvirtinimų Kipro bendrovė neatsiuntė, ir, kaip matyti iš Kauno AVMI gautos informacijos, šių sandorių neapskaitė.

Tai, kad Pareiškėja, nebūdama UAB „T1“ ir UAB „R1“ sandorių dalimi, turi gabenimą patvirtinančius dokumentus, susijusius su UAB „T1“ ir UAB „R1“ sandoriais būtent dėl automobilių katalizatorių, o ne kokių kitokių prekių gabenimo, reiškia, kad Pareiškėjai buvo pateikti tikrovės neatspindintys duomenys, kuriais siekta nuraminti Pareiškėjos darbuotojus, prašančius papildomų duomenų sandoriams pagrįsti. Pati Pareiškėja, nebūdama UAB „T1“ ir UAB „R1“ sandorių dalimi ar susijusia su šiomis įmonėmis asmeniu, važtaraščių turėti negalėtų. Taip pat Pareiškėja šių duomenų tikrumo negalėjo patikrinti savarankiškai. Tai, jog nesutampa tiekiamų prekių svoris, neturėtų būti laikoma Pareiškėjos kalte, kadangi Pareiškėja, pristatiusi prekes į UAB „R1“, negalėjo

daryti įtakos prekių tiekimo į Vokietiją važtaraščio surašymo aplinkybėms.

Taigi, kaip matyti, Pareiškėja neturėjo pagrindo manyti, jog S. M. pateikiami dokumentai neatspindi tikrųjų prekių tiekimo aplinkybių ir todėl jais negalės remtis pagrįsdama savo teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą.

Iš Kauno AVMI nustatytų duomenų, Pareiškėja mano, jog buvo apgauta. Deja, sandorių sudarymo metu nepasidarė prekes priėmusių asmenų tapatybės dokumentų ir įgaliojimų veikti UAB „R1“ vardu dokumentų kopijų. Be to, tokių kopijų darymas ir nėra įprasta verslo praktika.

Kita vertus, mokesčių administratorius turi didesnes galimybes surinkti informaciją iš trečiųjų asmenų, kadangi MAĮ įpareigoja kitus asmenis tokią informaciją mokesčių administratoriui pateikti. Nagrinėjamu atveju akivaizdu, kad norint nustatyti, kaip iš tikrųjų vyko prekių gabenimas ir kam galutinai atiteko Pareiškėjos patiektos prekės, Pareiškėjos įgaliojimai nėra pakankami, tam būtinas mokesčių administratoriaus ar kitų institucijų įsikišimas.

Atsakydama į Pareiškėjos 2018-05-15 paklausimą apie iš Kipro bendrovės gautus duomenis Inspekcija nurodė, kad susirašinėjimas tarp mokesčių administratorių yra laikytinas slapta informacija, todėl mokėtojui šie duomenys nėra atskleidžiami, tačiau pridėjo susistemintą informaciją, aktualią nagrinėjamu atveju. Skunde pabrėžiama, kad pateikti duomenys yra lakoniški ir iš jų nėra aišku nei apie kokius su Kipro bendrove susijusius asmenis yra kalbama, nei kokių asmenų parašų išvaizda buvo analizuota. Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad Kipro mokesčių administratorius nepateikė duomenų, kas yra R2 akcininkai ir darbuotojai. Galbūt minėtos Kipro bendrovės akcininkas (naudos gavėjas) yra S. M. ar kitas Lietuvos Respublikos pilietis, kurie prisidėjo prie tyčinio netinkamo dokumentų įforminimo.

Iš Kauno AVMI pateiktų duomenų nematyti, jog būtų buvę apklausti S. M., buvę Pareiškėjos darbuotojai, pristatę prekes į UAB „R1“ sandėlį, ar gauta informacija iš UAB „R1“ ir UAB „T1“, kaip šios bendrovės įsitikina priimamo krovinio savininkais ir kad nagrinėjamu atveju užpajamuotos buvo būtent prekės pagal UAB „T1“ bei UAB „R1“ nurodytą sandorį, o ne pristatytos Pareiškėjos. Surinkti šiuos duomenis savarankiškai Pareiškėja neturi galimybės.

Teisingumo Teismo sprendime byloje *Teleos* ir kt. konstatavo, kad PVM direktyvos nuostatos draudžia tiekimo valstybės narės kompetentingoms institucijoms įpareigoti tiekėją, kuris veikė sąžiningai ir pateikė įrodymų, iš pirmo žvilgsnio patvirtinančių jo teisę būti atleistam nuo mokesčio už prekių tiekimą ES viduje, vėliau sumokėti PVM už tas prekes, kai paaiškėja, kad šie įrodymai yra suklastoti, tačiau neįrodyta, jog minėtas tiekėjas dalyvavo sukčiavime mokesčių srityje, jeigu jis ėmėsi visų protingų priemonių, kurių galėjo imtis, jog įsitikintų, kad jo atliekamas tiekimas ES viduje nelemia jo dalyvavimo tokiame sukčiavime.

Vadovaujantis Teisingumo Teismo praktika ir ja paremta LVAT praktika tokio pobūdžio byloje (pavyzdžiui, 2013-07-11 nutartis adm. b. Nr. A602-996/2013), mokesčių administratorius negali apriboti Pareiškėjos teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą, jei yra tenkinamos visos šio tarifo taikymui būtinos sąlygos. Būtent tokia situacija ir susiklostė nagrinėjamu atveju.

Skunde pabrėžiama, kad mokesčių administratorius neanalizavo, ar Pareiškėja: a) piktnaudžiavo PVM srityje; b) sukčiavo PVM srityje; c) Pareiškėjos kontrahentas sukčiavo PVM srityje ir atitinkamai, ar Pareiškėja apie tokius kontrahento veiksmus žinojo. Taigi, Kauno AVMI nenustatė teisinių pagrindų, kurie sudarytų sąlygas koreguoti tokį sandorį ir jį apmokestinti 21 proc. PVM tarifu.

Pareiškėjos vertinimu, turimi dokumentai, įskaitant prekių gabenimo važtaraštį, iš pirmo žvilgsnio patvirtina teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą tiekimams ES viduje, nes tos aplinkybės, kurias nustatė mokesčių administratorius, negali būti nustatytos mokesčių mokėtojo pastangomis – informacija buvo surinkta naudojantis MAĮ nuostatomis dėl prievolės teikti duomenis mokesčių administratoriui nurodžius bei tarptautinių sutarčių nuostatomis dėl mokesčių administratorių bendradarbiavimo.

Minėtame sprendime *Teleos* ir kt. Teisingumo Teismas nurodė, kad siekiant užtikrinti, jog PVM mokamas reguliariai, reikia, jog kompetentingos mokesčių institucijos atskirai viena nuo kitos tikrintų, ar įsigijimo Bendrijos viduje ir atitinkamo tiekimo atleidimo nuo mokesčio sąlygos yra įvykdytos. Todėl net jeigu pirkėjo mokesčių deklaracijos dėl įsigijimo Bendrijos viduje pateikimas

gali būti įrodymas, kad prekės faktiškai buvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, tokia deklaracija neturi lemiamos reikšmės įrodant, jog tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo mokesčio. Kaip matyti iš šios Teisingumo Teismo išvados, kiekvienos iš valstybių narių mokesčių administratoriai turi atskirai tikrinti savo mokesčių mokėtojų deklaruojamų duomenų pagrįstumą. Taigi, jei ta aplinkybė, kad pirkėjas deklaravo sandorį savo valstybėje narėje, nėra laikoma tiesioginiu įrodymu, pagrindžiančiu tiekėjo teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą, atitinkamai, tokios aplinkybės negali būti laikomos ir tiesioginiu įrodymu pasisakant, jog tiekėjas tokios teisės neįgijo.

Atsižvelgiant į tai, ginčijamame sprendime akcentuojama aplinkybė, kad Pareiškėjos kontrahente Kipro bendrovė nedeklaravo sandorių su Pareiškėja, negali būti laikoma pagrindu teigti, jog Pareiškėjos sandorius su minėta Kipro bendrove patvirtinantys dokumentai nepatvirtina prekės išgabavimo ar disponavimo preke teisės perėjimo.

Pareiškėjos teigimu, Kauno AVMI aptariamų sandorių neanalizavo disponavimo teisės perdavimo ir sąžiningumo aspektais. Kauno AVMI, priešingai nusistovėjusiai Teisingumo Teismo ir LVAT praktikai, siekia paneigti Pareiškėjos teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą prekėms, patiektoms į kitą valstybę narę, nepasisakydama dėl keleto esminių tokių perkvalifikavimą sankcionuojančių aplinkybių.

Tuo tarpu Inspekcijos sprendime neanalizuojamos faktinės aplinkybės, nepasisakoma dėl Pareiškėjos skundo motyvų, perkelta keletas bendrų citatų iš Teisingumo Teismo ir jau pasenusios LVAT praktikos (2007–2009 m., kai nuo 2015 m. keitėsi LVAT praktika, pavyzdžiui, LVAT 2013-07-11 nutartis adm. b. Nr. A602-996/2013, 2015-03-12 nutartis adm. b. Nr. A-902-575/2015 ir kt.).

Remiantis aukščiau išdėstytais argumentais, Pareiškėja prašo Komisijos panaikinti 2018-09-24 sprendimą Nr. 69-100.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje vyksta dėl Pareiškėjos tikrintu laikotarpiu Kipro įmonei R2 tiktų prekių (katalizatorių laužo) apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu pagrįstumo. Pažymėtina, kad Pareiškėja savo skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio PVM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudų sumų apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus dėl įrodymų vertinimo ir teisės aktų nuostatų aiškinimo bei taikymo.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2014-01-16 iki 2014-05-06 buhalterinės apskaitos registruose pagal 4 PVM sąskaitas faktūras apskaitė automobilių katalizatorių laužo tiekimo sandorius Kipro įmonei R2 už 112408,57 Lt, kuriems pritaikė 0 proc. PVM tarifą pagal PVMĮ 49 str. 1 dalį. Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje užfiksuotas atsiskaitymas grynaisiais pinigais per atskaitingus asmenis 112408,57 Lt. Pareiškėja pateikė 4 netarptautinius krovinių važtaraščius, kuriuose nurodyta: prekė – katalizatorių laužas, kiekis – 479,80 kg, pakrovimo punktas – (*duomenys neskelbtini*), Marijampolė, iškrovimo punktas – Vokietija, Alzenau m., vežėjas – R2, nėra duomenų apie prekių gavėją. Pareiškėja taip pat pateikė tarptautinį krovinių transportavimo važtaraštį Nr. 0002183, kuriame nurodytas siuntėjas – R2 VIA R1, gavėjas – MI, krovinio pakrovimo vieta – Vilnius, Lietuva, krovinio pakrovimo data – 2014-06-06, krovinio iškrovimo vieta – Alzenau, Vokietija, krovinio pavadinimas – automobilių katalizatorių laužas, svoris bruto – 2209 kg, vežėjas – UAB „T1“. CMR'e yra siuntėjo, vežėjo ir gavėjo duomenys, spaudai, parašai. Pareiškėjos direktorius M. V. mokesčių administratoriui pateiktame paaiškinime nurodė, kad ginčo katalizatoriai buvo nuvežti į R2 muitinės sandėlius, esančius adresu: UAB „R1“, (*duomenys neskelbtini*), Vilnius, ir samdomu transportu išgabenti į Vokietijos įmonę.

Kipro mokesčių administratorius pateiktame atsakyme į paklausimą nurodė, kad Pareiškėja Kipro įmonės R2 atstovams nėra žinoma, jokių ryšių ir sandorių su minėta įmone neturėjo, dokumentuose (pardavimo – pirkimo sutartyje, PVM sąskaitose faktūrose) esantys parašai nėra direktorių ar kito su jais susijusio asmens.

Pagal Pareiškėjos pateiktą CMR mokesčių administratorius nustatė, kad UAB „T1“ pagal 2014-06-06 krovinių vežimo paslaugų teikimo sutartį su UAB „A1“ įsipareigojo iš UAB „R1“

patalpų, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Vilnius, Lietuva į *M1* patalpas, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Alzenau, Vokietija, nugabenti 2209 kg (svoris bruto) automobilių katalizatorių laužą. UAB „A1“ nurodė, kad vykdė UAB „R1“ užsakymą. Nustatyta, kad UAB „R1“ užsakymą atlikti minėto krovinio pervežimą gavo iš įmonės *M3 Ltd.*, (*duomenys neskelbtini*), Tortola, Virgin Islands British, kuri savo lėšomis minėtą krovinį iš Rusijos Federacijos pristatė į UAB „R1“ terminalą. UAB „R1“ taip pat atliko tranzito muitinės procedūrą, apie kurią liudija T1 dokumentas MRN 14LTVR500013FC0742.

Kauno AVMI, mokestinio patikrinimo metu įvertinusi Pareiškėjos pateiktus 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą įrodančius dokumentus (2014-01-13 pardavimo–pirkimo sutartį, PVM sąskaitas faktūras, netarptautinius važtaraščius, CMR, apmokėjimo dokumentus), Kipro mokesčių administratoriaus pateiktą, savo iniciatyva papildomai surinktą informaciją, padarė išvadas, kad Pareiškėjos pateikti dokumentai nepagrindžia aplinkybių, jog ginčo prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos. Kauno AVMI konstatavo, kad Pareiškėja nagrinėjamu atveju pažeidė PVMĮ 49 str. 1 dalies, 56 str. 1 dalies nuostatas, todėl ginčo prekių tiekimams taikė standartinį PVM tarifą ir apskaičiavo Pareiškėjai 6836,78 Eur mokėtiną PVM ir su juo susijusias sumas.

Pareiškėja skunde Komisijai bei jos atstovės mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu laikėsi pozicijos, kad jos turimi dokumentai, tame tarpe ir CMR, iš pirmo žvilgsnio patvirtina teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą tiekimams ES viduje, o Pareiškėja neturėjo pagrindo manyti, jog Kipro įmonės *R2* atstovo pateikti dokumentai neatspindi tikrųjų prekių tiekimo aplinkybių ir todėl negalės jais remtis pagrįsdama savo teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą. Pareiškėjos atstovės akcentavo, kad mokesčių administratorius nepasisakė dėl Pareiškėjos sąžiningumo, kas yra būtina sąlyga siekiant paneigti mokesčių mokėtojo teisę į 0 proc. PVM taikymą esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjamu atveju. Taip pat Pareiškėjos atstovės prašė sumažinti PVM baudą iki 10 proc. bei atleisti nuo PVM delspinigių.

Atsižvelgdama į tai, jog byloje nustatytos faktinės aplinkybės, pagrindžiančios ginčo šalių pozicijas, yra detalios aprašytos tiek ginčijamame Inspekcijos sprendime, tiek Pareiškėjos skunde, taip pat ir šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, Komisija pakartotinai jų neatkartoja, nes tai nėra tikslinga, tačiau analizuoja PVMĮ 49 str. 1 dalyje įtvirtintų reikalavimų egzistavimą ir mokestinio ginčo byloje surinktų įrodymų, jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių pakankamumą 0 proc. PVM tarifo taikymui.

Ginčo sandorių sudarymo metu galiojančio PVMĮ 49 str. 1 dalyje nustatyta, kad taikant 0 procentų 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). Pagal PVMĮ 56 str. 1 dalį 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. To paties straipsnio 5 dalyje numatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčių 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 arba paslaugoms nustatytas.

Komisija nurodo, jog PVM yra visos ES mastu harmonizuotas mokestis, kurio principai bei apmokestinimo mechanizmas reglamentuoti ES teisės aktų lygmeniu (t. y. PVM visose ES valstybėse narėse iš principo veikia vienodai, atsižvelgiant į kiekvienoje valstybėje narėje taikomas išimtis, kurias leidžia ES teisė), o būtent, 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir PVM direktyva), todėl Komisija, aiškindama ir taikydama ginčo teisinius santykius reglamentuojančias PVMĮ nuostatas, atsižvelgia į PVM direktyvos

nuostatas, jos tikslus bei ESTT praktiką, nes būtent ESTT yra priskirta oficialaus ES teisės normų aiškinimo funkcija.

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.

Pažymėtina, 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 atgabentos prekės, vykdo įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą. Šio mechanizmo tikslas yra perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės. ESTT 2007-09-27 sprendime byloje Nr. C-409/04 *Teleos plc* ir kt. 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. Pirmą, 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 mokėtojui 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 PVM direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM. Pagal PVM direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekių tiekimo Bendrijos viduje, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą (tinkamą ir sąžiningą) neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams. LVAT praktikoje dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo tiekimams Bendrijos viduje laikomasi pozicijos, jog, pirma, būtent mokėtojo pareiga yra įrodyti sąlygų, kurioms esant taikytinas 0 proc. PVM tarifas, buvimą; antra, turimi duomenys, kuriais mokėtojas remiasi, turi nekelti abejonių, nes tai yra mokėtojo pareiga ir ji turi būti įvykdyta tinkamai, siekiant pasinaudoti atitinkama mokesčine teise (pavyzdžiui, 2009-03-10 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴⁴²-376/2009; 2009-08-17 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴³⁸-867/2009; 2010-06-28 nutartyje adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-1054/2010; 2010-08-23 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴³⁸-716/2010; 2012-03-26 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1276/2012; 2013-09-16 nutartyje adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-1752/2013 ir kt.).

Taigi, nagrinėjamu atveju būtina išsiaiškinti, ar minėtos trys esminės sąlygos (reikalavimai), numatyti PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje (PVM įstatymo 49 str. 1 dalyje) yra įvykdytos (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2017-11-22 nutartis adm. byloje Nr. A-516-602/2017).

Skundžiamo sprendimo turinys bei jame dėstomi argumentai patvirtina, kad nagrinėjamoje byloje ginčas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kilo dėl vienos iš esminių sąlygų (reikalavimų), numatytų PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje (PVMĮ 49 str. 1 dalyje) įvykdymo, būtent dėl prekių išgabavimo iš tiekimo valstybės narės.

LVAT, nagrinėdamas bylas dėl 0 procentų PVM tarifo taikymo tiekimams Bendrijos viduje, akcentuoja mokesčio mokėtojo pareigą įrodyti sąlygų, kurioms esant taikytinas šis tarifas, buvimą (LVAT 2009-03-10 nutartis adm. byloje Nr. A442-376/2009, 2013-07-11 sprendimas adm. byloje

Nr. A602-996/2013, 2014-06-19 nutartis adm. byloje Nr. A602-1547/2014). LVAT bylose dėl 0 procentų PVM tarifo taikymo tiekimams Bendrijos viduje, nagrinėdamas klausimus dėl sąlygų taikyti 0 procentų PVM tarifą buvimo, būtent – dėl prekių išgabavimo iš Lietuvos, pabrėžia, kad ši sąlyga įrodinėtina visų pirma CMR važtaraščiais, bei atkreipia dėmesį į tai, kad minėtai sąlygai įrodyti turi būti pateikiami nekeliantys abejonių dėl savo turinio rašytiniai įrodymai (LVAT 2009-08-17 nutartis adm. byloje Nr. A438-867/2009, 2010-08-23 nutartis adm. byloje Nr. A438-716/2010).

Teisingumo Teismas byloje *Teleos plc* ir kt. C-409/04 akcentavo, kad Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2000/65, 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa turi būti aiškinama kaip draudžianti tiekimo valstybės narės kompetentingoms institucijoms įpareigoti tiekėją, kuris veikė sąžiningai ir pateikė įrodymų, iš pirmo žvilgsnio patvirtinančių jo teisę būti atleistam nuo mokesčio už prekių tiekimą Bendrijos viduje, vėliau sumokėti PVM už tas prekes, kai paaiškėja, kad šie įrodymai yra suklastoti, tačiau neįrodyta, jog minėtas tiekėjas dalyvavo sukčiavime mokesčių srityje, jeigu jis ėmėsi visų galimų protingų priemonių, kad įsitikintų, jog jo atliekamas tiekimas Bendrijos viduje nelemia jo dalyvavimo tokia sukčiavime.

Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas, siekiantis pagrįsti 0 proc. PVM tarifo taikymą konkreitiems sandoriams, pirmiausia turi turėti įrodymus, atitinkančius formaliuosius teisės aktų (nagrinėjamu atveju – PVMĮ) reikalavimus. Jeigu tiekėjas pateikė įrodymus *prima facie* (iš pirmo žvilgsnio) patvirtinančius jo teisę būti atleistam nuo mokesčio už prekių tiekimą Bendrijos viduje, bet vėliau paaiškėja, kad jis dalyvavo sukčiavime, tiekėjas turi įrodyti savo sąžiningumą.

Įvertinusi byloje surinktus įrodymus bei nustatytas aplinkybes, skundžiamo sprendimo, Pareiškėjos skundo ir Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovių išsakytus argumentus, Komisija daro išvadą, kad mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja neįrodė, kad Kipro įmonei R2 perleistos ginčo prekės (katalizatorių laužas) buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, todėl Pareiškėja, remdamasi PVMĮ 41 ir 56 straipsnių nuostatomis, neįgijo teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą.

Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju neįmanoma nustatyti ginčo prekių perdavimo Kipro įmonei R2 vietos. Pareiškėjos pateiktuose 4 netarptautiniuose važtaraščiuose (2014-01-16, 2014-04-09, 2014-04-24 ir 2014-05-06) nurodyta katalizatorių laužo (479,80 kg) pakrovimo punktas – (*duomenys neskelbtini*), Marijampolė, iškrovimo punktas – Vokietija, Alzenau m., vežėjas – R2, gavėjas nenurodytas. 2014-06-06 CMR važtaraščio Nr. 0002183 duomenimis, krovinio (2209 kg automobilių katalizatorių laužo) pakrovimo vieta – Vilnius, Lietuva, krovinio iškrovimo vieta – Alzenau, Vokietija. Pareiškėjos direktoriaus M. V. teiginių apie susitarimą su R2 dėl ginčo katalizatorių pristatymo į muitinės sandėlius, esančius adresu: UAB „R1“, (*duomenys neskelbtini*), Vilnius, nepatvirtina jokie rašytiniai bylos dokumentai. Pareiškėjos atstovės Komisijos posėdžio metu akcentavo, jog su Kipro įmone R2 buvo susirašinėjama el. paštu, būtent el. paštu buvo susitarta, kad katalizatoriai bus pristatyti į UAB „R1“ muitinės sandėlius, tačiau minėtas susirašinėjimas nei mokesčių administratoriui, nei Komisijai nepateiktas. Netarptautiniuose važtaraščiuose duomenys apie prekių pristatymą į Vilniuje esančius muitinės sandėlius nenurodyti, nepateikti jokie papildomi dokumentai, iš kurių galima būtų spręsti apie tarpinį prekių pristatymą CMR'e nurodytu adresu Vilniuje. Taip pat iš pateiktų dokumentų negalima daryti vienareikšmiškos išvados, kad netarptautiniuose važtaraščiuose ir 2014-06-06 CMR važtaraštyje nurodytos prekės yra tapačios. Pirma, nesutampa jų kiekis: netarptautiniuose važtaraščiuose nurodyta 479,80 kg katalizatorių laužo, CMR'e – 2209 kg. Antra, 2014-06-06 CMR važtaraštyje nėra jokių duomenų apie Pareiškėją, nurodytas siuntėjas – R2 VIA R1, gavėjas – M1, vežėjas – UAB „T1“. CMR'e yra siuntėjo, vežėjo ir gavėjo duomenys, spaudai ir parašai. Taigi, iš Pareiškėjos pateiktų dokumentų matyti, kad ginčo prekių gabavimas prasidėjo (*duomenys neskelbtini*), Marijampolė, tačiau neaišku, kur baigėsi; be to, nėra įrodymų, kad į 2014-06-06 CMR važtaraštyje nurodytą 2209 kg katalizatorių laužo kiekį įeina būtent Pareiškėjos Kipro įmonei R2 perduotos prekės. Sutartyje prekių pardavimo vieta nurodyta – Vokietija, Alzenau. Prekių tiekimą įforminančiose PVM sąskaitose faktūrose prekių tiekimo vieta taip pat nedetalizuota, kaip prekių iškrovimo punktas nurodyta: ES šalis Vokietija, Alzenau m. Taigi, nei sutartis, nei prekių tiekimo sąskaitos faktūros, nei netarptautiniai transportavimo važtaraščiai, nei

vėliau pateiktas CMR važtaraštis (kurio, kaip minėta aukščiau, nėra galimybės vertinti kaip įrodymo, patvirtinančio Pareiškėjos teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą pagal PVMĮ 49 str. 1 dalies ir 56 str. 1 dalies nuostatas, nes jame nėra jokių duomenų apie Pareiškėją), neleidžia spręsti apie tai, kur konkrečiai Pareiškėjas turi pateikti prekes, priešingai, Pareiškėjos direktoriaus paaiškinimai apie tai, kad tariami Kirpo įmonės atstovai nurodė Pareiškėjai prekes pristatyti į muitinės sandėlius Vilniuje, o Pareiškėjos papildomai pateiktas CMR važtaraštis, kuriame siuntėju nurodyta Kipro įmonė, leistų spręsti apie grandininio tiekimo (dviejų tiekimų ir vieno gabenimo) situaciją, tačiau, viena vertus, tokiu atveju pirmasis tiekimas, kaip įvykęs šalies teritorijoje (Pareiškėjos tiekimas Kipro įmonei iš Marijampolės į Vilnių), turėtų būti apmokestinamas standartiniu PVM tarifu, o atleidimas nuo mokesčio galėtų būti taikomas tik antrajam tiekimui, po kurio faktiškai prekės yra išgabenamos iš šalies teritorijos. Kita vertus, Pareiškėja be savo pačios paaiškinimų, jokių objektyvių įrodymų (susirašinėjimo, užsakymų, pavedimų) apie Kipro įmonės nurodymus pristatyti prekes konkrečiu adresu nepateikė, o pateiktas CMR važtaraštis neatitinka (neatspindi) nei tiekiamų prekių kiekio (svorio), nei patvirtina Pareiškėjos dalyvavimo šiame tiekime. Taigi, Pareiškėjos pateikti dokumentai iš pirmo žvilgsnio neįrodo ginčo prekių išgabenimo iš Lietuvos fakto. Komisija pažymi, kad Pareiškėja, kaip savo srities profesionalė, turėjo suprasti, kad tokie dokumentai nėra tinkami, siekiant įrodyti teisę ginčo sandoriams taikyti 0 proc. PVM tarifą.

Apibendrinant, konstatuotina, kad mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjos pateiktus dokumentus, teisingai sprendė, jog prekės nebuvo išgabentos iš Lietuvos, įvertinęs papildomai surinktus dokumentus padarė teisingą išvadą, kad tokiomis aplinkybėmis, kurios buvo nustatytos mokestiniam ginčui, prekės ir negalėjo būti išgabentos iš Lietuvos, t. y. nebuvo nustatyta viena iš esminių sąlygų, kurioms esant gali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas tiekimams Bendrijos viduje.

Kaip minėta, mokesčių administratoriui neginčijamai nustatius, kad nėra vienos iš esminių sąlygų (reikalavimų), kurias pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį (PVMĮ 49 str. 1 dalį) turi atitikti prekių tiekimas Bendrijos viduje, kad šis tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM (apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą), neturi esminės reikšmės Pareiškėjos argumentas, kad nagrinėjamu atveju nebuvo nustatinėjamas jos sąžiningumas. Pareiškėjos sąžiningumo klausimas galėtų būti keliamas tik tuo atveju, jeigu jos pateikti dokumentai atitiktų formaliuosius teisės aktų reikalavimus, t. y. iš pirmo žvilgsnio atitiktų visas 3 būtinausias 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygas, tačiau vėliau paaiškėtų, kad šie dokumentai yra suklastoti arba įgijėjas sukčiavo PVM srityje. Tokios pozicijos laikosi ir LVAT (2017-11-28 nutartis adm. byloje Nr. eA-869-602/2017).

Dėl PVM baudos

Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu teigė, kad mokesčių administratorius nemotyvavo 30 proc. dydžio PVM baudos skyrimo. Pareiškėja mokesčio patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, todėl jai PVM bauda turėtų būti sumažinta iki 10 proc.

MAĮ 140 straipsnyje nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 str. 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

MAĮ detalios nenumato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl LVAT adm. byloje Nr. A261-214/2008, atsižvelgęs į KT 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis. Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į

atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (taip pat žiūrėti LVAT 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010, 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010, 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010).

Komisija, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, daro išvadą, jog Pareiškėjai pagrįstai paskirta 30 proc., t. y. vidutinio dydžio PVM bauda. Ginčo atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių, sunkinančių Pareiškėjos atsakomybę (pavyzdžiui, Pareiškėja, būdama savo srities profesionalė, lengvatinį 0 proc. PVM tarifą pritaikė ne dėl nežinojimo ar suklydimo, tačiau sąmoningai, neturėdama įrodymų apie ginčo prekių išvežimą iš Lietuvos. Tokie Pareiškėjos veiksmai vertintini kaip akivaizdus nerūpestingumas), tiek ir ją švelninančių (pavyzdžiui, bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi). Komisija nurodo nematanti teisinio pagrindo Pareiškėjai paskirtos vidutinio dydžio baudos mažinti. Priešingo sprendimo priėmimas, Komisijos vertinimu, būtų nesuderinamas su mokesčių mokėtojų lygybės ir teisingumo principais, nes Pareiškėja atsidurtų geresnėje padėtyje nei tie mokesčių mokėtojai, kurie mokestinius pažeidimus padarė dėl savo netyčinių veiksmų, neapdairumo. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjai teisėtai bei pagrįstai paskirta 30 proc. dydžio PVM bauda paliktina galioti, kaip visiškai atitinkanti MAĮ 139 str. 1 dalyje įtvirtintas nuostatas.

Dėl atleidimo nuo PVM delspinigių

Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu prašė atleisti nuo PVM delspinigių mokėjimo, nes PVM delspinigiai ir bauda yra labai dideli lyginant su apskaičiuota mokėtina PVM suma.

Pažymėtina, kad atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindai yra aiškiai apibrėžti MAĮ 100 ir 141 straipsniuose. Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, sutinka su Inspekcijos sprendimo išvadomis, kad nagrinėjamu atveju nenustatyta MAĮ 100 str. 1 dalyje ir 141 str. 1 d. 1–4 punktuose įtvirtintų atleidimo pagrindų, t. y., kad Pareiškėja nėra kalta dėl padaryto pažeidimo; kad PVMĮ buvo pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo Pareiškėjos valios ir kurių ji nenumatė ir negalėjo numatyti; kad nebuvo padaryta žala biudžetui; kad pažeidimas buvo sąlygotas klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos konsultacijos.

Nagrinėjamu atveju PVM delspinigiai sudaro 40 proc. mokesčių administratoriaus apskaičiuotos PVM prievolės. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog santykinai didelės delspinigių sumos savaime nesudaro pagrindo spręsti klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių (LVAT 2013-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470/2013), atleidimas nuo delspinigių mokėjimo yra galimas tik esant *išskirtinėms aplinkybėms* (pavyzdžiui, 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017; 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018). Taigi, delspinigių dydis pats savaime nėra savarankiškas atleidimo nuo delspinigių pagrindas. Ginčo situacijoje, Komisijos vertinimu, jokios išskirtinės aplinkybės nėra nustatytos; mokėtinas PVM Pareiškėjai apskaičiuotas mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, todėl apskaičiuota ginčo delspinigių suma vertintina kaip Pareiškėjos pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė ir, kaip minėta, apskaičiuota nepažeidžiant teisės aktų reikalavimų, t. y. laikytina pagrįsta.

Komisija atsižvelgdama į tai, kad nagrinėjamoje byloje nėra nustatytos jokios išskirtinės aplinkybės, dėl kurių Pareiškėją reikėtų atleisti nuo pagal įstatymą apskaičiuotų delspinigių mokėjimo, sprendžia, kad nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo delspinigių.

Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.). Taigi nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo

susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (LVAT 2011-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A438-147/2011, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A442-1427/2011). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų, pagrindžiančių ginčijamo sprendimo išvadas – MAĮ 67 str. 1 dalis vykdyta tinkamai. Tuo tarpu Pareiškėja nepateikė Inspekcijos išvadas paneigiančių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą negu išdėstyta Inspekcijos sprendime.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-09-24 sprendimą Nr. 69-100.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos 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 Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė