



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „M1“ 2018-11-09 SKUNDO**

2019 m. sausio 18 d. Nr. S- 11 (7-215/2018)
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

R. G. ir G. I.

2018 m. gruodžio 11 d. išnagrinęjusi UAB „M1“ (toliau – Pareiškėjas) 2018-11-09 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija; centrinis mokesčių administratorius) 2018-10-22 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-350, n u s t a t è:

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Inspekcijos 2018-08-24 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) ir jame papildomai apskaičiuotą 140400,66 Eur PVM bei apskaičiavo 68108 Eur PVM delspinigius ir skyrė 30 proc. dydžio 42120 Eur PVM baudą.

Patikrinimo metu nustatyta:

- Pareiškėjas 2011–2012 m. Vokietijos ir Prancūzijos įmonėms pardavė 9 automobilius, kurie pardavimo metu buvo Prancūzijos teritorijoje. Vadovaujantis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 5¹ str. 3 d., 15 str. 2 d., 49 str. 4 d. nuostatomis, atsižvelgiant į tai, kad įvykęs prekių tiekimas pagal PVMĮ 5¹ str. 3 d. nuostatas laikomas automobilių pardavimo Vokietijos ir Prancūzijos įmonėms momentu, Pareiškėjui už 2011–2012 m. nuo prekių tiekimo (verslo tikslais išvežtų automobilių) vertės apskaičiuotas 124403,97 Eur standartinio tarifo pardavimo PVM (Patikrinimo akto 1.1 pažeidimas);

- Pareiškėjas 2013 m. kovo ir balandžio mėn. PVM deklaracijose automobilio *Ferrari* 612 nuomos pajamas nepagrįstai deklaravo kaip už Lietuvos ribų įvykusius sandorius (ne PVM objektas Lietuvoje) ir, pažeisdamas PVMĮ 3 str. 1 d. ir 13 str. 12 d. nuostatas, nuo Lietuvos teritorijoje suteiktų paslaugų neapskaičiavo ir nedeklaravo PVM apmokestinamų pajamų bei pardavimo PVM, todėl Pareiškėjui apskaičiuotas mokėtinas 11340,07 Eur PVM (Patikrinimo akto 1.2 pažeidimas);

- Pareiškėjas pateiktose 2013 m. spalio mėn. ir 2015 m. liepos mėn. PVM deklaracijose nedeklaravo išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registruose apskaitytų PVM apmokestinamų pajamų ir pardavimo PVM pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras: 2013-10-31 serija MNM Nr. 000034 ir 2015-07-31 serija MNM Nr. 000114, todėl Pareiškėjui apskaičiuotas 2294,62 Eur PVM (Patikrinimo akto 1.3 pažeidimas);

- Pareiškėjas nepagrįstai atskaitė 2362 Eur pirkimo PVM pagal iš UAB „M2“ gautas 2015-10-30 PVM sąskaitą faktūrą MN Nr. 040 ir 2015-12-31 PVM sąskaitą faktūrą MN Nr. 049 (Patikrinimo akto 1.4 pažeidimas).

Sprendime pažymėta, jog Pareiškėjas ginčijo patikrinimo metu nustatytus 1.1 ir 1.2 pažeidimus, dėl kurių jam buvo apskaičiuotas 135744,04 Eur PVM.

Dėl automobilių pardavimo (1.1 pažeidimas).

Sprendime nurodyta, jog Pareiškėjo 2011–2012 m. Vokietijos ir Prancūzijos įmonėms parduoti 9 automobiliai pardavimo momentu nebuvo Lietuvos teritorijoje ir nuo Pareiškėjo automobilių pardavimo momento Pareiškėjo automobilių pervežimas verslo tikslais į Prancūziją nebegali būti laikomas atitinkančiu PVMĮ 5¹ str. 2 d. 6 p. įtvirtintas nuostatas, nes minėti automobiliai nebuvo išvežti į Prancūziją laikinai, t. y., prieš automobilius parduodant Vokietijos bei Prancūzijos įmonėms, automobiliai nebuvo grąžinti į Lietuvą.

PVMĮ 5¹ str. 1 dalyje nurodyta, kad prekių tiekimu už atlygį taip pat laikomas apmokestinamojo asmens disponuojamų prekių pervežimas verslo tikslais iš valstybės narės, kurioje prekės faktiškai yra, į kitą valstybę narę, kai prekes taip perveža pats apmokestinamasis asmuo ar jo užsakytu kitas asmuo.

Direktyvos 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva) 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „jei prekes, sudarančias apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, šis asmuo perveža į kitą valstybę narę, šis pervežimas laikomas prekių tiekimu už atlygį.“ Tos pačios nuostatos antra įtrauka numato, kad „Pervežimas į kitą valstybę narę“ – kilnojamojo materialiojo turto siuntimas ar gabenimas į paskirties vietą už valstybės narės, kurioje yra turtas, teritorijos ribų, bet Bendrijos teritorijoje, kai gabenimą ar siuntimą savo verslo tikslais atlieka apmokestinamasis asmuo arba tai atliekama jo vardu.“

PVMĮ komentare dėl PVMĮ 5¹ str. 1 d. nuostatų taikymo išaiškinta, kad siekiant kontroliuoti prekių judėjimą ir išvengti galimų piktnaudžiavimo atvejų, prekių tiekimu į kitą valstybę narę taip pat laikomas ir apmokestinamajam asmeniui priklausančių prekių pervežimas iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę. Šiuo tikslu prekių pervežimas iš vienos valstybės narės į kitą, kai prekių savininkas nesikeičia, prilyginamas prekių tiekimui, ir atvirkščiai, savo prekių atsigabenimas iš kitos valstybės narės prilyginamas prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės. Sąvoka „verslo tikslais“ suprantama kaip ekonominės veiklos vykdymas, t. y. prekių pervežimas į kitą valstybę narę turi būti susijęs su kitoje valstybėje vykdomu prekių tiekimu ar paslaugų teikimu. Pažymėta, kad šio straipsnio nuostatos taikomos ir tais atvejais, kai savo prekes verslo tikslais perveža asmuo į bet kurią kitą valstybę narę, neatsižvelgiant į tai, kurioje valstybėje įvyks (pagal prekių tiekimo (paslaugų teikimo) vietos nustatymo taisyklės) prekių tiekimas (paslaugų teikimas).

Kaip numatyta PVMĮ 5¹ str. nuostatose, apmokestinamojo asmens disponuojamų prekių pervežimas verslo tikslais iš valstybės narės, kurioje prekės faktiškai yra, į kitą valstybę narę, kai prekes taip perveža pats apmokestinamasis asmuo ar jo užsakytu kitas asmuo, yra laikomas prekių tiekimu už atlygį, išskyrus minėto straipsnio 2 dalyje nurodytus atvejus.

PVMĮ 5¹ str. 2 d. 6 punkte nurodyta, kad, neatsižvelgiant į šio įstatymo 1 dalies nuostatas, prekių tiekimu nelaikoma: prekių pervežimas į kitą valstybę narę, kurioje šias prekes jomis disponuojantis apmokestinamasis asmuo, įsikūręs išvežimo valstybėje narėje, naudoja teikti paslaugoms ir todėl jos ten pervežamos laikinai (t. y. tol, kol jos reikalingos kitoje valstybėje narėje minėtoms paslaugoms teikti).

Atitinkamai PVM direktyvos 17 str. 2 d. g punkte nurodyta, kad „pervežimu į kitą valstybę narę nėra laikomas prekių siuntimas ar gabenimas, kai vykdomi šie sandoriai: laikinas

prekių naudojimas valstybės narės, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, teritorijoje, kai teikdamas paslaugas prekes naudoja apmokestinamasis asmuo, įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje prasidėjo prekių siuntimas ar gabenimas“.

PVMĮ komentare dėl PVMĮ 5¹ str. 2 d. 6 punkto nuostatų taikymo išaiškinta, kad kai prekes į kitą valstybę narę perveža tomis prekėmis disponuojantis Lietuvos apmokestinamasis asmuo, kuris tas prekes naudoja teikti paslaugoms ir jos toje valstybėje yra laikomos tol, kol reikalingos paslaugoms teikti, o vėliau grąžinamos į Lietuvą, toks pervežimas nėra laikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę. Teisės aktai nenustato termino, per kurį prekės turi būti grąžintos į Lietuvą, todėl tas prekes asmuo turi sugrąžinti į Lietuvą tuomet, kai baigia jas naudoti savo paslaugų teikimui. PVM įstatymas nenustato paslaugų sąrašo, su kuriomis susijęs prekių pervežimas į kitą valstybę narę nelaikomas prekių tiekimu į kitą valstybę narę. Todėl prekių tiekimu į kitą valstybę narę nėra laikomas ir prekių pervežimas į valstybę narę, kurioje teikiamos paslaugos laikomos atliktos Lietuvoje.

PVMĮ 5¹ str. 2 d. komentare atkreiptas dėmesys į tai, kad asmuo, kuris laikinai perveža į kitą valstybę narę prekes, skirtas teikti paslaugoms, turi laikytis Inspekcijos viršininko 2004-03-01 įsakymu Nr. VA-27 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5¹ str. 2 d. 5–7 punktuose nurodytais tikslais į kitą Europos Sąjungos valstybę išvežamų prekių ir 13 str. 5 dalyje nurodytoms paslaugoms teikti įvežamų prekių bei suteiktų paslaugų apskaitos taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Apskaitos taisyklės) nurodytų reikalavimų. Apskaitos taisyklių 7 punkte nurodyta, kad apmokestinamasis asmuo, išvežantis prekes iš Lietuvos Respublikos į kitą ES valstybę, kurioje jis tas prekes laikinai ketina naudoti paslaugoms teikti, laisvos formos žurnale arba kompiuterinėse laikmenose turi nurodyti: kelionės dokumento (CMR, važtaraščio, konosamento ir pan.) arba prekių perdavimo išvežimui į ES valstybes dokumento datas ir numerius; prekių pavadinimus ir jų kiekius (mato vnt.); paslaugas, kurias teikiant ES valstybėje bus naudojamos išvežtosios prekės; apmokestinamojo asmens, kuriam kitoje ES valstybėje bus teikiamos paslaugos, pavadinimą, PVM mokėtojo kodą (jei asmuo yra PVM mokėtojas) arba identifikacinį numerį, jei apmokestinamasis asmuo ne PVM mokėtojas); prekių atvežimo datas.

PVMĮ 5¹ str. 3 d. numatyta, kad tuo atveju, jeigu nebetenkinamos šio įstatymo 2 dalyje nurodytos sąlygos, prekių pervežimas į kitą ES valstybę narę laikomas prekių tiekimu už atlygį, kaip nurodyta šio straipsnio 1 dalyje. Prekių tiekimas laikomas įvykusi, kai šios sąlygos nebetenkinamos. Atitinkamai PVM direktyvos 17 str. 3 dalyje numatyta, jog „jei kuri nors iš 2 dalyje nurodytų tinkamumo sąlygų nebetenkinama, laikoma, kad prekės buvo pervežtos iš vienos valstybės narės į kitą. Tokiais atvejais pervežimas laikomas įvykęs tuo momentu, nuo kurio sąlyga nebetenkinama.“

PVMĮ 12 straipsnio, nustatančio kriterijus, pagal kuriuos nustatoma prekių tiekimo vieta, 1 dalyje nustatyta, kad jeigu teikiamos prekės turi būti gabenamos, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje tuo atveju, kai šių prekių gabenimas pirkėjui prasidėjo šalies teritorijoje (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena).

PVMĮ 49 str. 4 d. numatyta, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekių pervežimas į kitą valstybę narę (kuris laikomas prekių tiekimu pagal šio įstatymo nuostatas), jeigu, tas prekes patiekus kitam asmeniui, joms pagal šio straipsnio 1–3 dalių nuostatas galėtų būti taikomas 0 procentų PVM tarifas. Minėto straipsnio 4 d. komentare nurodyta, kad prekių tiekimui (verslo tikslais į kitą valstybę pervežamoms prekėms) 0 proc. PVM tarifas taikomas tik tokiu atveju, jei Lietuvos įmonė kitoje ES valstybėje yra įsiregistravusi PVM mokėtoja ir turi įrodymus, nurodytus PVMĮ 56 straipsnyje, kad prekės išgabentos iš Lietuvos į ES valstybę narę.

Toks prekių tiekimas (pervežimas verslo tikslais į kitą ES valstybę), vadovaujantis PVM įstatymo 79 str. 1 dalies 3 punktu, turi būti įforminamas PVM sąskaita faktūra, kurioje turi būti nurodomas asmens, pervežančio prekes į kitą valstybę narę ir joje įregistruoto PVM mokėtoju, PVM mokėtojo kodas, suteiktas jam toje valstybėje.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2013-07-11 nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-996/2013 yra pažymėjęs, kad PVM direktyvos 17 straipsnis yra

susijęs su 21 straipsnio reguliavimu, nustatančiu, kad prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje laikomas prekių panaudojimu apmokestinamojo asmens verslo tikslais. PVM direktyvos 21 straipsnis yra 17 straipsnio atitikmuo, kurie prekių tiekimu pripažįsta prekių pervežimą į kitą valstybę narę, PVM direktyvos 17 straipsnio pagrindu toks pervežimas yra prekių tiekimas Bendrijos viduje išsiuntimo valstybėje, o PVM direktyvos 21 straipsnio pagrindu – prekių įsigijimas Bendrijos viduje paskirties valstybėje. Prekių įsigijimas Bendrijos viduje (konkrečiu atveju prekių savo verslo tikslais pervežimas) reikštų būtinybę registruotis PVM mokėtoju toje valstybėje, kur yra šis sandėlis tam, kad būtų apskaitytas šis sandoris bei tam, kad būtų apskaitytas vėliau įvykstantis prekių tiekimas valstybės narės teritorijoje prekių įgijėjo vardu.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas nuosavybės teise 2010–2011 metais įsigytus automobilius 2010 m. spalio, lapkričio ir 2011 m. birželio mėn. išgabeno į Prancūziją verslo tikslais – nuomos paslaugoms teikti. Automobiliai iš Lietuvos į Prancūziją buvo išgabenti Pareiškėjo užsakymu, gabenimo išlaidas apmokėjo Pareiškėjas. Taigi, vadovaujantis PVMĮ 5¹ str. 1 dalies nuostatomis, patikrinimo metu konstatuota, kad 2010 m. spalio, lapkričio ir 2011 m. birželio mėn. vykęs automobilių pervežimas į Prancūziją nuomos paslaugoms teikti yra laikomas Pareiškėjo disponuojamų prekių pervežimu verslo tikslais.

Kaip jau minėta, jeigu prekes perveža į kitą ES valstybę narę tomis prekėmis disponuojantis Lietuvos apmokestinamasis asmuo, kuris tas prekes naudoja paslaugoms teikti ir jos toje valstybėje yra laikomos tol, kol reikalingos paslaugoms teikti, o vėliau grąžinamos į Lietuvą, toks jų pervežimas pagal PVMĮ 5¹ str. 2 dalį nėra laikomas prekių tiekimu į kitą ES valstybę narę, todėl jas asmuo turi sugrąžinti į Lietuvą tada, kai baigia jas naudoti atitinkamoms paslaugoms teikti. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas parduotų ginčo automobilių į Lietuvos Respublikos teritoriją negrąžino. Pareiškėjas nepateikė 2011–2012 m. parduotų automobilių gabenimo dokumentų, pagrindžiančių, kad automobiliai pardavimo kitų ES šalių PVM mokėtojams momentu buvo Lietuvos teritorijoje.

Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu ir kartu su pastabomis pateikti UAB „A1“ Pranešimai vertinami kritiškai, nes Pareiškėjas 2013-06-28 ir 2013-08-20 paaiškinimuose teigė, kad automobiliai pardavimo metu buvo Prancūzijos teritorijoje.

Nurodytų aplinkybių pagrindu padaryta išvada, jog Pareiškėjo 2011–2012 m. Vokietijos ir Prancūzijos įmonėms parduoti 9 automobiliai pardavimo momentu nebuvo Lietuvos teritorijoje ir nuo Pareiškėjo automobilių pardavimo momento Pareiškėjo automobilių pervežimas verslo tikslais į Prancūziją nebegali būti laikomas atitinkančiu PVMĮ 5¹ str. 2 d. 6 punkte įtvirtintas nuostatas, nes minėti automobiliai nebuvo išvežti į Prancūziją laikinai, t. y. prieš automobilius parduodant Vokietijos bei Prancūzijos įmonėms automobiliai nebuvo grąžinti į Lietuvą.

Kaip jau buvo minėta, pagal PVMĮ 5¹ str. 3 d. nuostatas automobilių pervežimas į Prancūziją laikomas prekių tiekimu už atlygį, o prekių (automobilių) tiekimas laikomas įvykusių automobilių pardavimo Vokietijos ir Prancūzijos įmonėms momentu. 0 proc. PVM tarifas taikomas tik tokiu atveju, jei Lietuvos įmonė kitoje ES valstybėje yra įsiregistravusi PVM mokėtoja ir turi įrodymus, nurodytus PVMĮ 56 straipsnyje, kad prekės išgabentos iš Lietuvos į ES valstybę narę. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas įvykusiam prekių tiekimui (pervežimas verslo tikslais į kitą ES valstybę) automobilių pardavimo momentui PVM sąskaitos faktūros neišrašė, taip pat Pareiškėjas nepateikė informacijos apie Pareiškėjui suteiktą PVM mokėtojo kodą Prancūzijoje ar bet kurioje kitoje valstybėje narėje.

Aukščiau išdėstytų argumentų pagrindu konstatuota, jog Pareiškėjui pagrįstai nuo verslo tikslais išvežtų automobilių vertės apskaičiuotas 124403,97 Eur PVM.

Dėl Ferrari 612 nuomos pajamų (1.2 pažeidimas).

Pareiškėjas 2013 m. kovo–balandžio mėn. išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registre apskaitė 2013-03-31 PVM sąskaitą faktūrą MNM Nr. 000019 ir 2013-04-30 PVM sąskaitą faktūrą MNM Nr. 000020, kuriose įformino atitinkamai 17-os automobilių ir 13-os automobilių,

tarp kurių automobilis *Ferrari* 612 (valst. Nr. (*duomenys neskelbtini*)) nuomą fiziniam asmeniui A. B.. Automobilio *Ferrari* 612 (valst. Nr. (*duomenys neskelbtini*)) nuomos paslaugų vertė laikotarpiu nuo 2013-03-19 iki 2013-03-26 (7 dienoms) sudarė 21000 Eur, o 2013-04-19–2013-04-30 (11 dienų) laikotarpiu – 33000 Eur. Sandoriams PVM neapskaičiuotas, nuorodų į atitinkamą PVMĮ arba Direktyvos 2006/112/EB nuostatą arba bet kokios kitos nuorodos, kad paslaugos neapmokestinamos, apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą (PVMĮ 80 str. 1 d. 13 p.) nėra. Automobilio 2013-03-19 priėmimo–perdavimo akte be numerio ir 2013-04-19 priėmimo–perdavimo akte be numerio nurodyta automobilio perdavimo ir grąžinimo vieta – *Saint Tropez*, Prancūzija.

Pareiškėjas 2013 m. kovo–balandžio mėn. PVM deklaracijose automobilio *Ferrari* 612 nuomos pajamas deklaravo kaip už Lietuvos ribų įvykusius sandorius (ne PVM objektas Lietuvoje).

Patikrinimo metu nustatyta, kad automobilis *Ferrari* 612 iš Prancūzijos į Lietuvą atgabentas 2013-03-12. 2013-03-19 automobiliui *Ferrari* 612 atlikta techninė apžiūra. Nustatyta, kad automobilis *Ferrari* 612 iš Lietuvos į Prancūziją išgabentas 2014-04-29.

Atsižvelgiant į tai, konstatuota, kad automobilis *Ferrari* 612 2013-03-12–2014-04-29 laikotarpiu nebuvo išgabentas iš Lietuvos teritorijos.

Inspekcija, remdamasi PVMĮ 3 str. 1 dalies ir 13 str. 12 dalimi nurodė, jog trumpalaikės transporto priemonės nuomos paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai nuomojama transporto priemonė pirkėjui fiziškai perduodama šalies teritorijoje. Taikant šią nuostatą nuoma laikoma trumpalaikė, kai išnuomotą transporto priemonę (išskyrus laivą) pirkėjas valdo ar naudoja ne ilgiau kaip 30 dienų, o laivą – ne ilgiau kaip 90 dienų.

Vadovaujantis PVMĮ 14 str. 1 dalies nuostatomis, prievolė apskaičiuoti PVM už šalies teritorijoje tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atsiranda, kai šio Įstatymo nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas. Pagal PVMĮ 18 ir 19 str. 1 dalies nuostatomis Pareiškėjui pritaikytas standartinis PVM tarifas.

Inspekcija, atmesdama Pareiškėjo argumentus dėl to, kad automobilis *Ferrari* 612 buvo išnuomotas Prancūzijos teritorijoje, nurodė, jog:

- Pareiškėjas 2018-06-06 paaiškinime nurodė, kad automobilis *Ferrari* 612 klientui buvo pristatytas sava rida 2013-03-19, tačiau paaiškinimo teiginiais pagrįsti nei PVM sąskaitų faktūrų dėl degalų kompensavimo, nei kitų dokumentų, kad automobilis transportuotas sava rida (pvz., kvitų už sumokėtus kelių mokesčius, automobilio draudimo dokumentų, komandiruočių įsakymų ar kt.) nepateikė;

- Pareiškėjas pateikė nuomininko atstovo S. G. 2018-06-12 patvirtinimą dėl automobilio *Ferrari* 612 perėmimo pagal 2013-03-19 ir 2013-04-19 perdavimo aktus Prancūzijos teritorijoje, surašytą ant firminio UAB „M1“ blanko. Pažymėtina, kad Pareiškėjas pastabose nurodo, kad automobilis Prancūzijoje buvo pristatytas 2013-03-20;

- Pareiškėjas kaip įrodymą pateikė R. G. susirašinėjimo el. paštu dėl automobilio *Ferrari* 612 nuomos 2013-03-19 iki 2013-03-26 laikotarpiu su S. G. kopiją. Pažymėtina, kad paskutinė el. laiško koregavimo data: „Mon, Aug 20 2018 at 12:19 PM“ (pirmadienis, rugpjūčio 20, 2018, laikas 12:19 po pietų), dešiniajame apatiniame .pdf failo kampe nurodyta el. laiško spausdinimo data: „8 20 2018, 12:24 PM“ (rugpjūčio 20, 2018, laikas 12:24 po pietų);

- nustatyta, jog priešingai nei 2018-06-06, 2018-06-19, 2018-07-11, 2018-07-23 paaiškinimuose nurodo Pareiškėjas, itin prabangūs ir išskirtiniai automobiliai tikrinamu laikotarpiu į / iš Lietuvos visada būdavo gabenami specialiujų transporto priemonių pagalba, be to, dėl didelės automobilių vertės papildomai draudžiami krovinio draudimu;

- Pareiškėjas kartu su pastabomis pateikė 2018-08-29 Pareiškėjo prašymą adresuotą UAB „A1“ bei 2018-09-04 UAB „A1“ atsakymą (pasirašytą vyr. vadybininko V. Š.) Pareiškėjui dėl informacijos apie suteiktas paslaugas patvirtinimo, kuriuo UAB „A1“ patvirtino, kad paslaugos Pareiškėjui buvo teikiamos. Pažymėtina, kad Pareiškėjas prie 2017-03-16 paaiškinimo buvo pateikęs UAB „A1“ vyr. vadybininko V. Š. pasirašytus 2011-09-20 ir 2011-12-26 pranešimus

dėl tų pačių paslaugų teikimo. Patikrinimo metu pranešimai vertinami kritiškai, nes dokumentai buvo surašyti atgaline data.

Inspekcija, apibendrindama išdėstytus argumentus, konstatavo, jog automobilis *Ferrari* 612 iš Prancūzijos į Lietuvą atgabentas 2013-03-12, o iš Lietuvos į Prancūziją išgabentas 2014-04-29. Pareiškėjas šių nustatytų aplinkybių nepaneigė leistiniais įrodymais, todėl jam pagrįstai papildomai apskaičiuotas PVM.

Vadovaujantis PVMĮ 123 str. 1 dalies, MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktu, 97 str. 2 dalies, 98 ir 99 straipsnių, 66 str. 4 dalies nuostatomis, nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotų 140400,66 Eur PVM, akto tvirtinimo metu Pareiškėjui apskaičiuoti 68108 Eur PVM delspinigiai.

Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjas patikrinimo metu teikė dokumentus, paaiškinimus ir kitus duomenis, reikalingus PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumui patikrinti, tačiau pateikti paaiškinimai ir dokumentai buvo nenuoseklūs, klaidinantys ir priešaringi nustatytoms faktinėms aplinkybėms, tokiu savo elgesiu Pareiškėjas kliudė mokesčių administratoriui vykdyti savo funkcijas bei įgyvendinti teises, todėl nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotos 140400,66 Eur PVM sumos Pareiškėjui buvo paskirta 30 proc. dydžio 42120 Eur (140400,66 Eur x 30 proc.) PVM bauda.

Pareiškėjas su skundžiamu Inspekcijos sprendimu nesutinka iš dalies, t. y. prašo panaikinti skundžiamo sprendimo dalį, kuria nurodyta Pareiškėjui į valstybės biudžetą sumokėti 135744,04 Eur PVM ir su juo susijusias sumas už nustatytus 1.1 ir 1.2 pažeidimus.

Pareiškėjas nurodė, jog Inspekcija neatsižvelgė į svarbiausias jo pastabas, pateikti įrodymai nebuvo įvertinti, byloje pateikta tikrovės neatitinkanti informacija, todėl sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimtas pažeidžiant MAĮ 132 str. nuostatas.

Dėl Pareiškėjo veiklos pobūdžio, vykdomų sandorių ir patirtų nuostolių.

Pareiškėjas nurodė, jog yra maža įmonė (darbuotojų, pirkėjų, tiekėjų, apskaitos dokumentų apimties požiūriu), ji teikia prabangių automobilių, įsigytų iš skolintų lėšų, nuomos paslaugas.

Nuomos paslaugoms teikti naudoja ilgalaikį registruotiną turtą – automobilius, kurių apyvartą kontroliuoja VĮ „Regitra“.

Pareiškėjo teikiamos nuomos paslaugos išsiskiria tuo, jog nuomojami didelės vertės automobiliai, taikomos didelės nuomos kainos ir yra labai siauras klientų (nuomininkų) ratas.

Pareiškėjas neturi „nuomos aikštelės“ – veiklos vietos, kur potencialūs klientai galėtų apžiūrėti bei išsinuomoti automobilius.

Pareiškėjo klientai – tai patronuojančios įmonės UAB „E1“ nuolatiniai patikimi klientai, pageidaujantys naudotis Pareiškėjo paslaugomis.

Nuomos paslaugoms teikti perkami tik tokie automobiliai, kuriu nuoma (kainos, nuomos grafikas, nuomos sąlygos) iš anksto yra suderinti su nuolatiniais klientais.

Automobilių perdavimo nuomininkams vieta – Prancūzijos Respublika. Pareiškėjas Prancūzijoje neturi veiklos vietos – neturi biuro, darbuotojų, nuomojamų automobilių apžiūros aikštelės ir pan. Pareiškėjas Prancūzijoje yra išsinuomojęs garažą automobiliams saugoti (garažo nuomos sąnaudos įskaitytos į automobilių nuomos kainas), kadangi klientų pageidaujama automobilių perdavimo vieta yra Prancūzijos Respublika, šioje šalyje klientai yra įdarbinę savo vairuotojus (jie yra vairuotojų darbdaviai Prancūzijoje). Išsinuomotų automobilių naudojimo teritorija nuomininkams nėra ribojama – nuomininkai Prancūzijoje perimtus automobilius gali naudoti ir naudoja tiek kitose ES šalyse, tiek kitose valstybėse.

Pareiškėjas, neturėdamas nuolatinės veiklos vietos Prancūzijoje, neturi pareigos Prancūzijoje registruotis PVM mokėtoju bei registruoti nuolatinę buveinę.

Pareiškėjas taip pat nurodė, jog nuomai skirti automobiliai yra įsigijami Prancūzijoje ir kitose šalyse (ne Lietuvoje) iš skolintų lėšų. Gautos paskolos teisės aktų nustatyta tvarka įregistruotos Lietuvos Banke.

Automobiliai gabenami į Lietuvą teisinės registracijos bei techninės apžiūros tikslais.

Automobiliai, praradę nuomininkų paklausą dėl jų fizinio ir / ar moralinio nusidėvėjimo, parduodami nesusijusiems asmenims (ne Lietuvos pirkėjams).

Pareiškėjas akcentavo, kad visuose automobiliuose buvo sumontuojamos palydovinės apsaugos sistemos, skirtos automobilio buvimo vietai nustatyti „online“ režimu. Prieš parduodant automobilius, šios apsaugos sistemos privalomai išmontuojamos. Šias paslaugas Pareiškėjui teikia ilgalaikis partneris – UAB „A1“.

Be aukščiau nurodytų automobilių nuomos sandorių, vykdomų už šalies ribų, Pareiškėjas taip pat teikia automobilių nuomos paslaugas susijusioms įmonėms Lietuvos teritorijoje, tačiau pagal savo apimtį tai yra nereikšmingi sandoriai.

Pareiškėjas pažymėjo, kad 2010–2011 m. vienintelė Pareiškėjo automobilių nuomininkė buvo patronuojanti bendrovė UAB „E1“, kuri subnuomos pagrindais savo klientams siūlė automobilių nuomos paslaugas Prancūzijos teritorijoje. Šalys buvo sudarę bendradarbiavimo susitarimą, pagal kurį Pareiškėjas nuomojo automobilius UAB „E1“, o pastaroji pernuomojo automobilius savo klientams. Pagal susitarimo sąlygas šalys savarankiškai apskaito savo pajamas ir sąnaudas, savarankiškai apskaito veiklos rezultatus ir sumoka mokesčius į biudžetą. Atitinkamai nurodytu laikotarpiu Pareiškėjas gavo pajamas tik iš UAB „E1“, o pastaroji gavo subnuomos pajamas iš savo klientų, kuriems automobiliai buvo perduodami Prancūzijoje.

Nuo 2012 m. Pareiškėjas pradėjo teikti nuomos paslaugas tiesiogiai užsienio šalies klientams, perduodamas automobilius Prancūzijos teritorijoje (pagal klientų pageidavimą).

Pareiškėjas taip pat pažymėjo, jog 2012 m. dėl Prancūzijoje įvykusios stichinės nelaimės – potvynio prarado 5 automobilius. Patirtus nuostolius dėl automobilių praradimo bendrovei iš dalies padengė draudimo kompanija. Skunde taip pat paminėta, kad dėl Pareiškėjo vyr. buhalterės apgaulingo apskaitos tvarkymo buvo atstatomi įmonės buhalterinės apskaitos dokumentai, o galiausiai įmonė turėjo papildomai sumokėti reikšmingo dydžio papildomas mokesčių sumas (apie 500000 Lt PVM su delspinigiais). Pasak Pareiškėjo, šis faktas liudija atsakingą Pareiškėjo savininko B. A. požiūrį ir siekį skaidriai tvarkyti apskaitą bei sąžiningai vykdyti prievolės, susijusias su mokesčių mokėjimu į valstybės biudžetą, o tai yra labai svarbu, sprendžiant ginčą dėl PVMĮ 5¹ straipsnio taikymo pagrįstumo. Pareiškėjas teigia, kad šis straipsnis taikytinas tik **nustačius piktnaudžiavimo, mokesčių vengimo atvejus**. Pareiškėjo atžvilgiu **nenustačius mokesčių vengimo požymių**, minėtas PVM įstatymo straipsnis taikytas nepagrįstai.

Dėl automobilių pardavimo (1.1 pažeidimas).

Pareiškėjas nurodė, jog dėl šio pažeidimo jam pagal PVMĮ 5¹ straipsnį papildomai buvo apskaičiuotas 124403,97 Eur PVM, skirta 30 proc. dydžio bauda ir apskaičiuoti delspinigiai. Delspinigiai skaičiuoti nuo 2011 m. sausio 31 d., t. y. dėl daugiau nei 2 metus trukusio patikrinimo delspinigiai buvo apskaičiuoti už 8 metus.

Pareiškėjas, remdamasis Direktyvos 2006/112/EB 131 str. nuostatomis, Inspekcijos 2009-09-30 raštu Nr. KD-4282 dėl PVMĮ 5¹ straipsnio taikymo, akcentuoja, jog PVMĮ 5¹ straipsnis gali būti taikomas:

1. Kai mokesčių administratorius nustato mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą, mokesčių vengimo ar išsisukinėjimo atvejus;

2. Kai mokesčių mokėtojai vykdo savo veiklą tokiomis sąlygomis, kai neįmanoma nustatyti, kontroliuoti prekių apyvartos dėl jų pervežimo į kitas valstybės nares (*Inspekcija savo PVMĮ 5¹ straipsnio komentare pateikia tokius šio straipsnio taikymo pavyzdžius, kai mokesčių mokėtojai perveža prekes į kitų ES valstybių sandėlius, vykdo prekybą iš šių sandėlių, neįregistravę įmonių, neįsiregistravę tose šalyse PVM mokėtojais*);

3. Kai mokesčių mokėtojai nelaikina išveža į kitas valstybes nares ilgalaikį turtą, reikalingą paslaugoms teikti, t. y. prieš parduodant šį ilgalaikį turtą jo negrąžina į Lietuvos teritoriją (kai sandorių sąlygos neatitinka PVMĮ 5¹ str. 2 d. 6 punkto). Toks aiškinimas (dėl būtinumo grąžinti ilgalaikį turtą į Lietuvą prieš jo pardavimą), pasak Pareiškėjo, taip pat susijęs

su prekių apyvartos kontrole – tam, kad būtų galima įsitikinti, jog ilgalaikis turtas buvo naudojamas paslaugoms teikti, bet nebuvo parduotas kitoje valstybėje narėje, jį reikia gražinti į Lietuvą prieš parduodant (įrodyti, kad jis egzistuoja ir iš tikrųjų buvo laikinai išvežtas, o ne parduotas).

4. Kai nustatyti esminiai, bet ne formalūs įstatymo taikymo trūkumai. Pareiškėjas, remdamasis LVAT 2013-07-11 nutartimi administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-996/2013 (UAB „ALSO Lietuva“), kurioje buvo konstatuota, kad mokesčių neutralumo principas reikalauja, jog nuo PVM būtų atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų, teigia, jog draudžiama taikyti PVMĮ 5¹ straipsnį, nustatčius jo formalaus pobūdžio pažeidimus. Šio straipsnio pagrindu apskaičiuoti papildomai mokėtina PVM galima tik nustatčius esminius pažeidimus (piktnaudžiavimus), susijusius su prekių pervežimu verslo tikslais į kitas valstybes. Pernelyg griežti formalūs reikalavimai, kurių nesilaikymas paneigia atleidimo nuo PVM teisę, peržengia tai, kas yra būtina siekiant užtikrinti teisingą PVM surinkimą (ESTT 2007-09-27 sprendimas byloje A. C. C-146/05). Be to, mokesčių administratorius, siekdamas teisingo mokesčių surinkimo, negali formaliai vykdyti savo pareigas, jis turi vertinti visus mokesčių mokėtojų pateiktus įrodymus, net jei įrodymai buvo pateikti pavėluotai (A. C. Sprendimo 29 punktas).

Pareiškėjo atveju mokesčių administratorius piktnaudžiavimo atvejų nenustatė, todėl PVMĮ 5¹ straipsnio taikymas yra nepagrįstas. Šis Pareiškėjo argumentas šiame ginče yra pats svarbiausias, tačiau Inspekcija į jį neatsakė.

Pareiškėjas, siekdamas pagrįsti, jog ginčo automobilių pardavimas nėra susijęs su piktnaudžiavimu, nurodė, jog Inspekcija buvo pateikusi paklausimus Prancūzijos, Vokietijos mokesčių administratoriams, visa Pareiškėjo pateikta informacija, apskaitos duomenys dėl atliktų sandorių pasitvirtino, duomenų neatitikimų nenustatyta, taip pat nebuvo nustatyti jokie trūkumai dėl automobilių įsigijimo, pardavimo, nurašymo ar registracijos, nėra abejonių dėl automobilių pardavimo už šalies teritorijos ribų, dėl užsienio šalių pirkėjų, pardavimo kainų, datos ir pan., tačiau mokesčių administratorius vis vien taiko prieš mokesčių vengimą nukreiptą PVMĮ 5¹ straipsnį.

Dėl laikino ilgalaikio turto pervežimo nuomos paslaugoms teikti Pareiškėjas nurodo, jog be UAB „E1“ klientų neturėjo. Klientus Prancūzijoje turėjo būtent UAB „E1“, todėl ši bendrovė kaip nuomininkė vežė automobilius į Prancūziją. Tai, kad sąskaitos dėl automobilių pervežimo, dėl krovinio draudimo yra išrašytos pareiškėjo, o ne UAB „E1“ vardu, Pareiškėjas paaiškino, jog atstatinėjo buhalterinės apskaitos dokumentus, padarė tam tikrų klaidų, kurias vėliau taisė, tokiu būdu buvo įformintas su automobilių transportavimu susijusių sąnaudų perkėlimas iš Pareiškėjo į UAB „E1“. Skundo 8 priede pateiktos 2013 m. 07 mėn. **sąnaudų kompensavimo sąskaitos, išrašytos UAB „E1“**, bei buhalterinė pažyma pagal kurią atliktas apskaitos duomenų koregavimas. Po apskaitos koregavimo Pareiškėjo apskaitoje neliko sąnaudų, susijusių su automobilių transportavimu, jos buvo apskaitytos UAB „E1“ buhalterijoje. Be to Pareiškėjas sumokėjo PVM, nurodytą šiose sąskaitose. Be to, su automobilių gabenimu susijusios sąnaudos buvo perkeltos UAB „E1“, pastaroji bendrovė pasinaudojo šių paslaugų pirkimo PVM atskaita, o Inspekcija dėl to pretenzijų neturėjo.

Inspekcija nepateikė argumentų, kodėl neatsižvelgė į apskaitos korekcijas.

Pareiškėjas taip pat tvirtina, jog pateikė pakankamai įrodymų (UAB „A1“ pakartotinis patvirtinimas), kad automobiliai, prieš juos parduodant, buvo gražinti į Lietuvą palydovinei signalizacijai išmontuoti, tačiau mokesčių administratorius į šiuos argumentus neatsižvelgė, pateiktų įrodymų nevertino. Dėl nenugalimos jėgos aplinkybių prarasti automobiliai nebuvo gabenami į Lietuvą dėl to, kad jie buvo parduoti kaip atlieka (laužas), jiems signalizacijos išmontavimas buvo nebeaktualus.

Pasak Pareiškėjo, Inspekcija neįvertino aplinkybių, susijusių su prekių gabenimu į kitas ES valstybes nares bei šio gabenimo ryšio su vykdytais prekių pardavimo sandoriais,

neatsižvelgė į Pareiškėjo verslo specifiką. Pareiškėjas akcentuoja, kad automobilių nuolatinė dislokavimo vieta yra ne Lietuvoje, o Prancūzijoje. Lietuvoje jie atvežami tik registracijos ir signalizacijos montavimo tikslais. Todėl ginčo automobiliai ne laikinai išvežami iš Lietuvos, bet atvirkščiai, yra laikinai įvežami į Lietuvą ir nuolat saugomi Prancūzijoje. Tokiomis aplinkybėmis automobilių įvežimo į Lietuvą ir gražinimo į Prancūziją negalima laikyti atskirais vežimais nuomos paslaugų teikimo požiūriu, tai yra tarpusavyje susiję neatskiriami gabenimai. Inspekcija dėl šių Pareiškėjo motyvų nepasisakė.

Dėl Ferrari 612 nuomos pajamų (1.2 pažeidimas).

Pareiškėjas nesutinka su tuo, kad jam papildomai mokėtinas PVM bei su juo susijusios sumos buvo apskaičiuotos nuo pajamų, gautų už suteiktas automobilio nuomos paslaugas už šalies teritorijos ribų.

Pareiškėjas nurodė, jog klientas perėmė automobilį už šalies teritorijos ribų (tai patvirtina automobilio priėmimo–perdavimo aktai), apmokėjo jam pateiktas sąskaitas, o nuomininko vairuotojas patvirtino, kad paslaugos buvo suteiktos Prancūzijoje. Šie įrodymai patvirtina, kad faktiškai ginčo automobilio nuomos paslaugos buvo suteiktos už šalies teritorijos ribų.

Pareiškėjas nurodė, jog pagrindinis jo klientas 2013 m. kovo mėn. pateikė užsakymą dėl ginčo automobilio nuomos Prancūzijoje 2013-03-19–2013-03-26 ir 2014-04-19–2013-04-30 laikotarpiu. Kadangi dėl ginčo automobilio Pareiškėjas turėjo atlikti techninę apžiūrą (automobilis į Lietuvos teritoriją buvo atgabentas 2013-03-12), automobilis į Prancūziją buvo pristatytas viena diena vėliau, tačiau tai buvo suderinta su Klientu, kuris nuomos paslaugas apmokėjo, įskaitant ir tą dieną, kai automobilis buvo kelyje į Prancūziją. Pagrindinis Pareiškėjo klientas yra Rusijos pilietis, jis Lietuvoje nebūna ir tai galima lengvai patikrinti.

Inspekcija, pripažinusi nuomos pajamas, kurias apmokėjo Rusijos pilietis, nepagrįstai jas apmokestina, teigdama, kad paslaugos suteiktos Lietuvoje. Inspekcija nepateikė jokių įrodymų dėl nuomos laikotarpiu ginčo automobilio ar Rusijos piliečio buvimo Lietuvoje, todėl Pareiškėjo apmokestinimas šioje dalyje yra nepagrįstas.

Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo byloje esančią medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas. Skundžiamas sprendimas dalyje dėl Patikrinimo akto 1.1 pažeidimo, dėl kurio Pareiškėjui yra apskaičiuotas papildomai mokėtinas 124403,97 Eur PVM ir su juo susijusios sumos (PVM delspinigiai ir 30 proc. dydžio PVM bauda) naikintinas, o likusioje dalyje – tvirtintinas.

Ginčas šioje mokestinio ginčo byloje yra kilęs dėl, pirma, prekių pervežimo verslo tikslais (9 automobilių išgabenimas į Prancūziją nuomos paslaugoms teikti) pripažinimo prekių tiekimu už atlygį ir šio prekių tiekimo apmokestinimo standartiniu PVM tarifu pagrįstumo (patikrinimo akto 1.1 pažeidimas), antra, automobilio *Ferrari* 612 trumpalaikių nuomos paslaugų pripažinimo suteiktomis Lietuvoje ir jų apmokestinimo standartiniu PVM tarifu pagrįstumo (patikrinimo akto 1.2 pažeidimas).

Dėl prekių pervežimo verslo tikslais pripažinimo prekių tiekimu už atlygį ir šio tiekimo apmokestinimo standartiniu PVM tarifu.

Pagal PVMĮ 5¹ str. 1 dalį prekių tiekimu už atlygį taip pat laikomas apmokestinamojo asmens disponuojamų prekių pervežimas verslo tikslais iš valstybės narės, kurioje prekės faktiškai yra, į kitą valstybę narę, kai prekes taip perveža pats apmokestinamasis asmuo ar jo užsakymu kitas asmuo.

Neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalies nuostatas, prekių tiekimu nelaikomas prekių pervežimas į kitą valstybę narę, kurioje šias prekes jomis disponuojantis apmokestinamasis asmuo, įsikūręs išvežimo valstybėje narėje, naudoja teikti paslaugoms ir todėl jos ten pervežamos laikinai (t. y. tol, kol jos reikalingos kitoje valstybėje narėje minėtoms paslaugoms teikti) (PVMĮ 5¹ str. 2 d. 6 punktas). Tačiau tuo atveju, jeigu nebetenkinamos šio įstatymo 2 dalyje nurodytos sąlygos, prekių pervežimas į kitą ES valstybę narę laikomas prekių tiekimu už

atlygį, kaip nurodyta šio straipsnio 1 dalyje. Prekių tiekimas laikomas įvykusi, kai šios sąlygos nebetenkinamos (PVMĮ 5¹ str. 3 dalis).

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

Inspekcija, siekdama pagrįsti skundžiamame sprendime išdėstytą poziciją dėl ginčo situacijoje PVMĮ 5¹ straipsnio nuostatų (*Prekių pervežimą į kitą valstybę narę*) taikymo, nurodė, jog Pareiškėjas 2010–2011 metais nuosavybės teise įsigytus 9 automobilius 2010 m. spalio, lapkričio ir 2011 m. birželio mėn. išgabeno į Prancūziją verslo tikslais – nuomos paslaugoms teikti. Šias aplinkybes pagrindžia tiek paties Pareiškėjo operatyvaus ir mokestinio patikrinimo metu teikti paaiškinimai (2013-05-14, 2013-05-17, 2017-01-02, 2017-03-14), tiek buhalterinės apskaitos dokumentai: CMR važtaraščiuose ginčo automobilių siuntėju nurodytas Pareiškėjas (UAB „M1“), pagal UAB „T1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras (2010-10-25 TRA Nr. 001448 ir 2011-06-08 TRA Nr. 002735) ginčo automobilių transportavimo iš Lietuvos į Prancūziją paslaugų pirkėjas yra Pareiškėjas, būtent jis apmokėjo gabenimo išlaidas. Pareiškėjas kaip draudėjas užsakė ir apmokėjo iš Lietuvos į Prancūziją gabenamo krovinio (automobilių) draudimo išlaidas (2010-11-21 UAB DK „PZU Lietuva“ krovinių draudimo liudijimas Nr. PZULT Nr. 1228611; 2010-11-24 krovinių draudimo liudijimas Nr. PZULT Nr. 1240253). Prancūzijos įmonių sąskaitos už automobilių saugojimo paslaugas, jų aptarnavimą / remontą / profilaktinę priežiūrą Prancūzijoje (Patikrinimo akte nurodyta, jog Pareiškėjo buhalterinės apskaitos registruose yra apskaitytos 2011 m. balandžio, birželio, spalio mėn. iš Modena Motors Sud gautos PVM sąskaitos faktūros už minėtas paslaugas) taip pat buvo išrašytos šių paslaugų pirkėjui – Pareiškėjui.

Be to, kaip savo 2017-03-14, 2017-01-02 paaiškinimuose dėl automobilių pardavimo sandorių bei PVMĮ 5¹ straipsnio nuostatų taikymo paaiškino Pareiškėjas, jis vykdo prabangių lengvųjų automobilių nuomos veiklą nuolatinių nuomos sutarčių, susitarimų pagrindu, t. y. teikia nuomos paslaugas nuolatiniams klientams (UAB „E1“ klientams). Paslaugų pirkėjams, nuomininkams automobiliai perduodami Prancūzijos Respublikos teritorijoje, šios šalies teritorijoje automobiliai yra saugomi, techniškai aptarnaujami. Pareiškėjas pažymėjo, jog, vykdydamas savo nuolatinių klientų, nuomininkų nurodymą (pageidavimą), saugo bei perduoda jiems automobilius Prancūzijos teritorijoje. Kaip rodo pateikta informacija dėl Pareiškėjo vykdomos veiklos, jis perveža į Prancūziją lengvuosius automobilius – Pareiškėjo ilgalaikį turtą, kuris yra laikinai pervežamas į kitą ES šalį nuomos paslaugoms teikti ir tokiam pervežimui netaikomos PVMĮ 5¹ str. 1 dalies nuostatos, bet taikomas PVMĮ 5¹ str. 2 d. 6 punktas, pagal kurį toks ilgalaikio turto pervežimas nelaikomas prekių tiekimu už atlygį.

Inspekcija pagrįstai Pareiškėjo po atlikto operatyvaus patikrinimo pasikeitusią poziciją dėl automobilių perdavimo nuomos paslaugoms teikti vietos (*Pareiškėjas, po atlikto operatyvaus patikrinimo, atsižvelgdamas į operatyvaus patikrinimo pažymoje nurodytus pasiūlymus, savo paaiškinimuose nurodė, jog automobilių nuomos paslaugas teikė tik Lietuvos teritorijoje, kad automobiliai nuomininkui UAB „E1“ buvo perduoti Lietuvos Respublikos teritorijoje, nes nebuvo vykdomi jokie prekių pervežimai į kitas valstybes nares, kad Prancūzijoje juos subnuomojo būtent UAB „E1“ ir tai atsispindi Pareiškėjo pakoreguotoje buhalterinėje apskaitoje*) vertino kritiškai, kaip gynybinę poziciją. Viena vertus, pasikeitusi pozicija prieštarauja paties Pareiškėjo pirminiams bei vėliau teiktiems kitiems paaiškinimams (2013-05-14, 2013-05-17, 2017-01-02, 2017-03-14), taip pat pateiktų / gautų dokumentų turiniui – patikrinimo metu buvo nustatyta, kad automobilių gabenimo į Prancūziją sąnaudos yra apskaitytos Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje, PVM sąskaitos faktūros už automobilių gabenimo paslaugas į Prancūziją išrašytos Pareiškėjui, nes automobiliai buvo išvežti Pareiškėjo užsakymu (kaip jau minėta, CMR važtaraščiuose prekių siuntėju yra nurodytas Pareiškėjas, PVM sąskaitose faktūrose ginčo automobilių transportavimo iš Lietuvos į Prancūziją paslaugų pirkėjas – Pareiškėjas, gabenamo krovinio draudėjas – Pareiškėjas), taip pat Pareiškėjas apmokėjo ir automobilių gabenimo išlaidas. Kita vertus, kaip teisingai nurodė vietos mokesčių administratorius dėl Pareiškėjo akcentuojamos aplinkybės, kad ginčo automobilius pradžioje jis

nuomojo per Lietuvoje įsteigtą UAB „E1“, PVMĮ 5¹ straipsnio nuostatos taikomos ir tais atvejais, kai savo prekes verslo tikslais perveža asmuo į bet kurią kitą valstybę narę, neatsižvelgiant į tai, kurioje valstybėje įvyks paslaugų teikimas pagal paslaugų teikimo vietos nustatymo taisykles.

Taigi, patikrinimo metu nustatė, kad būtent Pareiškėjas ginčo 9 automobilius išgabeno į Prancūziją verslo tikslais – nuomos paslaugoms teikti, taip pat kad iki ginčo automobilių pardavimo Vokietijos ir Prancūzijos įmonėms, automobiliai buvo nuomojami Prancūzijos teritorijoje: pagal 2010-10-11 susitarimą dėl bendradarbiavimo automobilių nuomos veikloje Pareiškėjas automobilius nuomojo UAB „E1“, o nuo 2012 m. tuos pačius automobilius, kurie nebuvo parduoti 2011 m., Prancūzijos teritorijoje nuomojo tiesiogiai Rusijos piliečiams (pavyzdžiui, 2013-05-14 paaiškinime Pareiškėjas nurodė, jog 2010–2013 m. klientams išnuomoti automobiliai buvo naudojami Prancūzijos Respublikoje, automobilių perdavimo klientams vieta – Prancūzija), taip pat kad visi ginčo automobiliai iki jų pardavimo Vokietijos ir Prancūzijos įmonėms nuosavybės teise priklausė ir VĮ Regitroje buvo įregistruoti Pareiškėjo vardu, darytina išvada, jog Inspekcija pagrįstai ginčo automobilių išgabėnimą į Prancūziją nuomos paslaugoms teikti vertino pagal PVMĮ 5¹ str. 2 d. 6 punkto nuostatas kaip laikiną prekių pervežimą verslo tikslais. Tačiau Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjas be savo paties paaiškinimų ir UAB „A1“ pažymų apie palydovinių apsaugos sistemų išmontavimą (*Pareiškėjas paaiškino, kad prieš parduodant laikinai į Prancūziją išgabentus automobilius, jie grąžinami į Lietuvą bei paruošiami parduoti – atliekama jų techninė apžiūra, esant reikalui ir remontas, automobilis ruošiamas išregistruoti iš registro (VĮ „Regitra“), taip pat išmontuojama palydovinė apsaugos sistema. Tais atvejais, kai buvo parduoti dėl stichinės nelaimės prarasti (potvynio metu jie buvo apsemti ir prarado savo vertę) automobiliai, jie nebuvo grąžinami į Lietuvą nei dėl jų išregistravimo, nei dėl apsaugos sistemų išmontavimo*), nepateikė objektyvių įrodymų, patvirtinančių, kad ginčo automobiliai, prieš juos parduodant Vokietijos ir Prancūzijos įmonėms, būtų sugrąžinti į Lietuvą, kad Lietuvoje jiems būtų buvusi atlikta techninė apžiūra, suteiktos remonto ir pan. paslaugos, pagrįstai vadovavosi PVMĮ 5¹ str. 3 dalies nuostatomis, pagal kurias prekių tiekimu už atlygį laikomas toks prekių pervežimas į kitą valstybę narę, kai nebetenkinamos šio straipsnio 2 dalyje nurodytos sąlygos, kurioms esant laikinas prekių pervežimas į kitą valstybę narę verslo tikslais nėra laikomas prekių tiekimu už atlygį. Prekių tiekimas laikomas įvykusi, kai šios sąlygos nebetenkinamos. Atitinkamai Pareiškėjo ginčo automobilių tiekimas už atlygį pagrįstai buvo pripažintas įvykusi jų pardavimo Vokietijos ir Prancūzijos įmonėms momentu (Patikrinimo akto 3 lentelė).

Kita vertus, tiek iš Patikrinimo akto, tiek iš skundžiamo sprendimo matyti, jog mokesčių administratorius ginčo prekių tiekimams taikė standartinį 21 proc. PVM tarifą. Inspekcija, atsižvelgdama į PVMĮ 49 str. 4 dalies ir 56 str. 1 dalies nuostatas, reglamentuojančias 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygas prekių pervežimui į kitą valstybę narę (kuris laikomas prekių tiekimu pagal šio įstatymo nuostatas), konstatavo, jog 0 proc. PVM tarifas taikomas tik tokiu atveju, jei Lietuvos įmonė kitoje ES valstybėje yra įsiregistravusi PVM mokėtoja ir turi įrodymus, nurodytus PVMĮ 56 straipsnyje, kad prekės išgabentos iš Lietuvos į ES valstybę narę. Kadangi Pareiškėjas įvykusi prekių tiekimui (pervežimui verslo tikslais į kitą ES valstybę narę) automobilių pardavimo momentu (PVMĮ 5¹ str. 3 d.) PVM sąskaitos faktūros neišrašė, taip pat nepateikė informacijos apie Pareiškėjui suteiktą PVM mokėtojo kodą Prancūzijoje (nebuvo įsiregistravęs Prancūzijoje PVM mokėtoju), Inspekcija konstatavo, jog tokiu prekių tiekimu (pervežimu verslo tikslais) atveju 0 proc. PVM tarifas negali būti taikomas, t. y. turi būti taikomas standartinis 21 proc. PVM tarifas.

Taigi, Inspekcija, pripažinusi Pareiškėjo vykdytą prekių (9 automobilių) pervežimą į Prancūziją prekių tiekimu už atlygį pagal PVMĮ 5¹ str. 3 dalį, šiam tiekimui į kitą valstybę narę 0 proc. PVM tarifo netaikė išimtinai dėl dviejų priežasčių: pirma, Pareiškėjas įvykusi prekių tiekimui įforminti neišrašė PVM sąskaitos faktūros, antra, Pareiškėjas nepateikė informacijos apie jam suteiktą PVM mokėtojo kodą Prancūzijoje (nebuvo įsiregistravęs Prancūzijoje PVM mokėtoju).

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

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

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

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

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

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

Taigi, atleidimo nuo PVM tikslais perdavimas Bendrijos viduje, numatytas 28a straipsnio 5 dalies b punkte, laikomas, be kita ko, tiekimu Bendrijos viduje, kurio atleidimas nuo PVM numatytas Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoje pastraipoje. Kalbant apie tokio perdavimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio sąlygas, pažymėta, kad jos, viena vertus, išplaukia iš šios nuostatos ir nebūtina, kad šis perdavimas būtų atliktas kitam apmokestinamajam asmeniui. Atitinkamos prekės turi būti pardavėjo ar prekes įsigyjantio

asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos iš šios direktyvos 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Sąjungos viduje, o šis perdavimas turi būti atliktas tam pačiam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos. Kita vertus, esminės perdavimo Bendrijos viduje sąlygos, išvardintos Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punkto antroje pastraipoje, taip pat turi būti įvykdytos, kad toks perdavimas būtų atleistas nuo PVM (*Plöckl*, 29–30 punktai).

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

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

Teismas, pasisakydamas dėl šios aplinkybės įrodinėjimo, priminė, jog Šeštojoje direktyvoje nesant jokių su tuo susijusių nuostatų (Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio pirmoje sakinio dalyje numatyta tik tai, kad valstybės narės nustato sąlygas, pagal kurias nuo mokesčio atleidžia tiekimus Bendrijos viduje), įrodymų, kuriuos gali pateikti apmokestinamasis asmuo, kad būtų atleistas nuo PVM, klausimas priklauso valstybių narių kompetencijai. Be to, Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje numatyta, kad valstybės narės gali imtis priemonių, siekdamos užtikrinti, kad PVM būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui, bet tik su sąlyga, kad priemonės neviršytų to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Todėl šios priemonės negali būti naudojamos taip, kad paneigtų PVM neutralumą, kuris yra esminis bendros PVM sistemos principas. Tokia nacionalinė priemonė, kuri teisę atleisti nuo PVM iš esmės sieja su formalių pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir ypač nekeliant klausimo dėl to, ar jie buvo įvykdyti, viršija tai, kas būtina užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą (*Plöckl*, 35–37 punktai).

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

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

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

Pasisakydamas dėl pastarojo, Teismas priminė, jog esminiai perdavimo Bendrijos viduje reikalavimai, numatyti Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punkte, iš esmės atitinka tokio perdavimo atleidimo nuo PVM materialines sąlygas, išvardytas šios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkte. Todėl nagrinėtoje byloje Teismas konstatavo: „[...] net jei

pagrindinės bylos aplinkybėmis J. Plöckl nenurodė paskirties valstybės narės suteikto PVM mokėtojo kodo, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris turi būti laikomas perdavimu Bendrijos viduje, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 5 dalies b punktą, reikia nuspręsti, kad mokesčių administratorius turėjo duomenų, leidžiančių nustatyti, kad šio perdavimo atleidimo nuo mokesčio sąlygos buvo įvykdytos.“ (48–49 punktai)

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

Iš skundžiamo sprendimo bei patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių matyti, jog mokesčių administratorius turėjo pakankamai duomenų apie ginčo sandorių sudarymo aplinkybes, kurių pagrindu konstatavo, kad Pareiškėjo vykdyti sandoriai atitiko prekių pervežimo verslo tikslais sąlygas, nustatytas PVMĮ 5¹ straipsnio 1 dalyje, t. y. kad Pareiškėjas 2010–2011 metais nuosavybės teise įsigytus 9 automobilius 2010 m. spalio, lapkričio ir 2011 m. birželio mėn. išgabeno į Prancūziją verslo tikslais – nuomos paslaugoms teikti. Taigi, remiantis aukščiau pacituota ESTT praktika *Plöckl* byloje, galima teigti, kad nagrinėjamoje byloje esminės sąlygos, su kuriomis PVM direktyva sieja prekių pervežimo verslo tikslais pripažinimą prekių tiekimu už atlygį bei tokio tiekimo atleidimą nuo PVM mokėjimo, yra įvykdytos. Be to, ginčo byloje mokesčių administratorius nenustatė, kad Pareiškėjas būtų dalyvavęs sukčiaujant mokesčių srityje. Todėl konstatuotina, jog mokesčių administratorius, ginčo prekių tiekimo (pervežimo verslo tikslais) atveju nepagrįstai atsisakė taikyti 0 proc. PVM tarifą vien tuo pagrindu, kad Pareiškėjas neišrašė PVM sąskaitos faktūros ir nepateikė informacijos apie paskirties valstybėje narėje (Prancūzijoje) jam suteiktą PVM mokėtojo kodą. Dėl nurodytų priežasčių skundžiamas sprendimas dalyje dėl Patikrinimo akto 1.1 pažeidimo, dėl kurio Pareiškėjui yra apskaičiuotas papildomai mokėtinas 124403,97 Eur PVM ir su juo susijusios sumos (PVM delspinigiai ir 30 proc. dydžio PVM bauda), naikintinas.

Dėl automobilio Ferrari 612 trumpalaikės nuomos paslaugų pripažinimo suteiktomis Lietuvoje ir jų apmokestinimo standartiniu PVM tarifu pagrįstumo (patikrinimo akto 1.2 pažeidimas).

Pagal PVMĮ 3 str. 1 d. 2 punktą, viena iš sąlygų PVM objektui atsirasti yra tai, kad paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje. Pagal PVMĮ 13 str. 12 dalį trumpalaikės transporto priemonės nuomos paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai nuomojama transporto priemonė pirkėjui fiziškai perduodama šalies teritorijoje.

Byloje yra nustatyta, kad Pareiškėjas 2013 m. kovo–balandžio mėn. išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registre apskaitė 2013-03-31 PVM sąskaitą faktūrą MNM Nr. 000019 ir 2013-04-30 PVM sąskaitą faktūrą MNM Nr. 000020, kuriose įformino atitinkamai 17-os automobilių ir 13-os automobilių, tarp kurių yra ginčo automobilis *Ferrari* 612 (valst. Nr. FFF612) nuomą fiziniam asmeniui A. B. Automobilio *Ferrari* 612 nuomos paslaugų vertė už 2013-03-19–2013-03-26 (7 dienos) laikotarpį sudarė 21000 Eur, o už 2013-04-19–2013-04-30 (11 dienų) laikotarpį – 33000 Eur. Už suteiktas nuomos paslaugas pardavimo PVM neapskaičiuotas, tačiau nuorodos į atitinkamą PVMĮ arba Direktyvos 2006/112/EB nuostatą arba bet kokios kitos nuorodos, kad paslaugos neapmokestinamos, apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą (PVMĮ 80 str. 1 d. 13 p.) nėra. Pareiškėjas 2013 m. kovo–balandžio mėn. PVM deklaracijose automobilio *Ferrari* 612 nuomos pajamas deklaravo kaip už Lietuvos ribų įvykusius sandorius (ne PVM objektas Lietuvoje). Šiai aplinkybei pagrįsti Pareiškėjas pateikė

automobilio 2013-03-19 priėmimo–perdavimo aktą be numerio ir 2013-04-19 priėmimo–perdavimo aktą be numerio, kuriuose nurodyta automobilio perdavimo ir grąžinimo vieta – *Saint Tropez*, Prancūzija.

Mokesčių administratorius, neginčydamas faktų, kad pirkėjui A. B. PVM sąskaitose faktūrose nurodytu laikotarpiu buvo suteiktos automobilio *Ferrari* 612 nuomos paslaugos už atlygį, taip pat kad pirkėjas už suteiktas automobilio nuomos paslaugas su Pareiškėju atsiskaitė, nenustatė faktinių aplinkybių, patvirtinančių, kad automobilis trumpalaikės nuomos paslaugoms suteikti pirkėjui (nuomininkui) buvo perduotas ne šalies teritorijoje, bet, kaip teigia Pareiškėjas, Prancūzijoje. Priešingai, byloje pateikti įrodymai neginčijamai patvirtina, jog 2013-03-19 (ši data automobilio perdavimo–priėmimo akte nurodyta kaip automobilio perdavimo Prancūzijos mieste *ST Tropez* data) automobilis buvo Lietuvoje, o ne Prancūzijoje. Nustatyta, jog ginčo automobilis *Ferrari* 612 iš Prancūzijos į Lietuvą atgabentas 2013-03-12. Tai patvirtina byloje esantis UAB „D1“ 2013-03-12 CMR važtaraštis Nr. DV1230219, UAB „D1“ 2013-03-20 PVM sąskaita faktūra AA Nr. 00017368, išrašyta Pareiškėjui už suteiktas transportavimo maršrutu: *ST Tropez* (FR) – Vilnius (LT) paslaugas pagal CMR važtaraštį DV1230219, krovinių draudimo liudijimas PZULT Nr. 1526846 (krovinių gabenimo maršrutas: *ST Tropez* (FR) – Vilnius (LT)). Be to, 2013-03-19 Vilniuje automobiliui *Ferrari* 612 buvo atlikta valstybinė techninė apžiūra (UAB „Tuvlita“ PVM sąskaita faktūra 915 Nr. 0014949; Techninės apžiūros atlikimo istorijos duomenų išrašas pagal automobilio valstybinį ir kėbulo numerį).

Iš byloje esančių duomenų taip pat matyti, jog Pareiškėjas automobilį *Ferrari* 612 išnuomojo Lietuvoje 2013-10-07–2013-10-08 laikotarpiu (2013-10-31 PVM sąskaita faktūra MNM Nr. 000034 ir 2013-10-31 automobilio perdavimo–priėmimo aktas, kuriame nurodyta automobilio perdavimo ir grąžinimo vieta – Vilnius (Lietuva)).

Patikrinimo metu taip pat buvo nustatyta, kad automobilis *Ferrari* 612 iš Lietuvos į Prancūziją išgabentas 2014-04-29. Šią aplinkybę patvirtina E. Č. IĮ 2014-04-29 įformintas CMR važtaraštis E0010694 bei UAB „S1“ išrašyta PVM sąskaita faktūra už suteiktas 6 lengvųjų automobilių transportavimo paslaugas maršrutu: Vilnius (LT) – *ST Tropez* (FR), taip pat Krovinių draudimo liudijimas PZULT Nr. 1706036 (maršrutas: Vilnius (LT) – *ST Tropez* (FR)).

Jokių kitų objektyvių įrodymų apie tai, kad automobilis *Ferrari* 612 2013-03-12–2014-04-29 laikotarpiu buvo išgabentas iš Lietuvos teritorijos, byloje nėra pateikta.

Nors Pareiškėjas savo 2018-06-06 paaiškinime nurodė, kad automobilis *Ferrari* 612 klientui buvo pristatytas sava rida 2013-03-19, o šį faktą patvirtina 2013-03-19 pasirašytas automobilio perdavimo–priėmimo aktas, tačiau kaip teisingai nurodė mokesčių administratorius, jokių automobilio pristatymo sava rida įrodymų (pavyzdžiui, PVM sąskaitų faktūrų dėl degalų kompensavimo, kvitų už sumokėtus kelių mokesčius, automobilio draudimo dokumentų, komandiruočių įsakymų ar kt.) nepateikė, o byloje nustatytos aplinkybės patvirtina, kad 2013-03-19, kada buvo patvirtintas automobilio perdavimas, automobilis buvo Lietuvoje, o ne Prancūzijoje.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjo pateiktas R. G. susirašinėjimo el. paštu su S. G. dėl automobilio *Ferrari* 612 nuomos išrašas, atsižvelgiant į tai, kad paskutinė el. laiško koregavimo data 2018-08-20, pagrįstai įvertintas kritiškai.

Dėl Pareiškėjo skundo argumento, jog Inspekcija nenustatė, kad automobilio nuomos paslaugų pirkėjas A. B. (Rusijos pilietis) automobilio nuomos laikotarpiu būtų kirtęs Lietuvos Respublikos sieną, todėl tai patvirtina, kad automobilio nuomos paslaugos nebuvo suteiktos Lietuvos teritorijoje, Komisija nurodo, jog iš paties Pareiškėjo 2013-05-14 paaiškinimo dėl vykdomos veiklos matyti, jog Pareiškėjo klientai yra pasiturintys Rusijos piliečiai – A. B. šeimos nariai, giminaičiai, draugai. Visų nurodytų klientų automobilių nuomos paslaugas apmoka A. B. Tokiomis aplinkybėmis, duomenys apie tai, ar A. B. kirto / nekirto Lietuvos Respublikos sieną nėra teisiškai reikšmingi, nustatant trumpalaikės transporto priemonės nuomos paslaugų suteikimo vietą, nes, viena vertus, Pareiškėjas neveda apskaitos, kas faktiškai naudojasi išnuomotu automobiliu, kita vertus, neatsižvelgiant į tai, kas naudojasi automobiliu, visas automobilių nuomos paslaugas apmoka A. B.

Komisija, išnaginėjusi mokestinio ginčo šalių pozicijas bei jas patvirtinančius įrodymus dėl transporto priemonių perdavimo vietos, t. y. jog byloje neginčijamai nustatyta, kad automobilio perdavimo–priėmimo akte nurodytą automobilio perdavimo dieną jis buvo Lietuvoje, o ne Prancūzijoje, taip pat kad be paties Pareiškėjo ir nuomininko atstovo S. G. paaiškinimų, jokie objektyvūs įrodymai apie automobilio perdavimą Prancūzijoje nepateikti, daro išvadą, jog Inspekcija pagrįstai Pareiškėjo 2013-03-19–2013-03-26 ir 2013-04-19–2013-04-30 laikotarpiu pirkėjui A. B. įformintas automobilio *Ferrari* 612 nuomos paslaugas pripažino suteiktomis šalies teritorijoje, t. y. PVM objektu Lietuvoje ir nuo suteiktų paslaugų vertės, remiantis PVMĮ 18 str. bei 19 str. 1 dalimi, papildomai apskaičiavo mokėtiną 11340,07 Eur standartinio tarifo PVM bei su juo susijusias sumas.

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

1. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2018-10-22 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-350 dalį dėl Patikrinimo akto 1.1 pažeidimo, dėl kurio Pareiškėjui yra apskaičiuotas papildomai mokėtinas 124403,97 Eur PVM ir su juo susijusios sumos (PVM delspinigiai ir 30 proc. dydžio PVM bauda).

2. Likusioje dalyje Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2018-10-22 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-350 patvirtinti.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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 Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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