



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL BANKRUTUOJANČIOS UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „TEISĖS IR
AUDITO BIURAS“ SKUNDO**

2020 m. birželio 22 d. Nr. S-122 (7-94/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos narės, pavaduojančios komisijos pirmininką, Vilmos Vildžiūnaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės ir Andriaus Veniaus (pranešėjas), išnagrinėjo bankrutuojančios uždarnosios akcinės bendrovės „Teisės ir audito biuras“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2020-04-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2020-03-30 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-177 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovė bankroto administratorė advokatė H. D. ir Atsakovo atstovė R. J. 2020-05-19 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja Komisijos prašo panaikinti skundžiamą sprendimą ir skunde išskiria du esminius skundžiamo sprendimo aspektus, su kuriais nesutinka ir kurie prieštarauja tiek vienas kitam, tiek teismų praktikai.

Pirma, skundžiamame sprendime konstatuota, kad Pareiškėja netinkamai taikė 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva) 14 ir 138 straipsnių bei Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 49 straipsnio 1 dalies ir 56 straipsnio nuostatas, 2017 metais įformindama PVM sąskaitas faktūras bendrai 536 186,60 Eur sumai, nes prekių tiekimas minėtoms įmonėms neįvyko ir atitinkamai Inspekcija nepripažįsta Bendrovės teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą šiems tiekimams.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinė teisėjų kolegija 2019-12-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-276-602/2019 (56 punkte) pasisakė, kad „pripažinus, kad prekių tiekimas, t. y. teisės disponuoti ginčo prekėmis kaip savininkui perdavimas įgijėjui, neįvyko, reikštų, kad nėra apmokestinamojo sandorio ir pareiškėjui neatsirado pareiga mokėti PVM (PVMĮ 3 straipsnio 1 dalis, 4 straipsnio 1 dalis“.

Inspekcija nurodė, kad Vokietijos ir Estijos įmonės nurodė neturėjusios sandorių su Pareiškėja, Latvijos įmonė nedeklaravo sandorių su Pareiškėja, šios įmonės už prekes Pareiškėjai nemokėjo, todėl buvo konstatuota, kad prekių tiekimas šioms įmonėms neįvyko. Remiantis LVAT praktika, kai nėra apmokestinamojo sandorio, Pareiškėjai neatsiranda pareiga mokėti PVM.

Antra, nepaisant to, kad tiekimai neįvyko, Inspekcija juos apmokestino taikydama standartinį PVM tarifą ir nurodė sumokėti 112 599 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM). Pareiškėja pažymi, kad neįvykus tiekimui, nėra ir PVM objekto. Mokesčių administratorius skundžiamame sprendime yra nurodęs, kad Pareiškėja neatitinka PVMĮ 3 straipsnio sąlygų: nėra atlygio, nenustatyta, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje ir kad toks tiekimas iš viso įvyko.

Akivaizdu, jog Inspekcija netinkamai taikė LVAT praktiką – nustačius, kad prekių tiekimas neįvyko, nėra ir apmokestinamojo sandorio, ir pareigos mokėti pardavimo PVM.

Remdamasi aukščiau išdėstytais argumentais, Pareiškėja prašo panaikinti skundžiamą sprendimą.

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino 2020-02-20 patikrinimo aktą Nr. (21.222) FR0680-119 ir jame papildomai apskaičiuotą 112 599 Eur PVM, apskaičiavo 25 467,49 Eur PVM delpinigių ir skyrė 33 779,70 Eur baudą.

Inspekcija atliko Pareiškėjos PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2017-03-01 iki 2017-08-31 ir nustatė, kad Pareiškėja, pažeisdama PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies ir 56 straipsnio 1 dalies nuostatas, nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą pagal PVM sąskaitas faktūras įformintam įvairių rūšių sūrio tiekimui Latvijos, Estijos, Vokietijos Respublikos įmonėms (SIA „E. L.“, *4Wheels OU*, *Volante OU*, *Veaceslav Dosca - Meat & Green*).

Bendrovė Inspekcijai pateiktose 2017 m. kovo–rugpjūčio mėn. PVM deklaracijose deklaravo 523 303 Eur iš ES įsigytų prekių bei apskaičiavo ir deklaravo 109 893 Eur iš ES įsigytų prekių pardavimo PVM, minėtą sumą įtraukė į atskaitomą pirkimo PVM.

Pagal pateiktus pirminius buhalterinės apskaitos dokumentus nustatyta, kad Bendrovė Inspekcijai pateiktose PVM deklaracijose deklaravo 523 303 Eur prekių įsigijimų iš ES PVMM pagal Vokietijos ir Italijos įmonių PVM sąskaitas faktūras.

Inspekcijos turimais duomenimis, 2017-03-01 iki 2017-08-31 laikotarpiu Italijos įmonė *F. U. S.R.L.* deklaravo 99 894 Eur vertės tiekimų Bendrovei, Vokietijos įmonė *J. H.* deklaravo 423 407 Eur vertės tiekimų Bendrovei.

Nustatyta, kad Bendrovė ES PVM mokėtojams išrašė 7 PVM sąskaitas faktūras 536 186,60 Eur sumai, kuriomis įformino iš Vokietijos įmonės *J. H.* ir Italijos įmonės *F. U. S.R.L.* įsigytų įvairių rūšių sūrių pardavimą Latvijos įmonei SIA „E. L.“, Estijos įmonei *4Wheels OU*, Estijos įmonei *Volante OU* ir Vokietijos įmonei *Veaceslav Dosca – Meat & Green*, taikydama 0 proc. PVM tarifą pagal PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį. Šiuos tiekimus Bendrovė deklaravo 2017 m. balandžio–rugpjūčio mėn. PVM deklaracijų 18 laukelyje bei Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitose (FR0564).

Bendrovės bankroto administratorė, vykdydama mokesčio administratoriaus nurodymą, mokestinio patikrinimo metu pateikė 7 tarptautinius krovinio gabenimo važtaraščius (toliau – CMR), kuriais įforminti sūrių, įsigytų iš Italijos įmonės *F. U. S.R.L.* ir Vokietijos įmonės *J. H.* gabenimai iš pakrovimo vietos į iškrovimo vietą. Visuose CMR-uose nurodytas tas pats vežėjas Rusijos įmonė *OOO Algoritm*, Leninskij prosp. 3-kab507, Maskva, RF, tačiau nenurodytas vežėją identifikuojantis kodas; nurodyti prekes gabenusių transporto priemonių numeriai H752BA50/PT457850, B158BT50/BA335550, E528EE50/TO658950, C329BO50/BH781250, O365TO50/AM456557; nurodytas siuntėjas – Bendrovė; nurodytos abstrakčios krovinio pakrovimo vietos C. C. / Deutschland / U. H. ir abstrakčios iškrovimo vietos Riga Latvija / Tallin Estia / Deutschland (t. y. tik miestas ir valstybė, o kai kuriais atvejais nurodyta tik valstybė); laukelyje, kad kroviny gautas yra spaudai įmonių gavėjų SIA „E. L.“ / *4Wheels OU* / *Volante OU* / *Veaceslav Dosca – Meat & Green* ir neįvardintų asmenų, priėmusių krovinius, parašai; CMR nenurodyti krovinius gabenę vairuotojai, nėra vežėjo patvirtinimo apie krovinio paėmimą / pristatymą (nenurodyta kada atvyko pasikrauti, kada išvyko, kada atvyko į iškrovimą, kada išvyko), taip pat nėra asmenų, dalyvavusių pakrovime ir iškrovime parašų.

Patikrinimo metu įvertinus atsakymus iš Vokietijos, Italijos, Estijos, Latvijos, Lenkijos mokesčių administratorių dėl Bendrovės sandorių su Vokietijos įmone *J. H.*, Italijos įmone *F. U. S.R.L.*, Lenkijos vežėju PHU „Danex“ sp. z o. o., Estijos įmone *4Wheels OU* ir *Volante OU*, Vokietijos įmone *A. A. & Green*, Latvijos įmone SIA „E. L.“ bei surinktą informaciją iš trečiųjų šaltinių, akte konstatuota, kad mokesstinio patikrinimo metu Bendrovės bankroto administratorės pateikti CMR-ai neatitinka tikrovės, nes patikrinimo metu nustatyta, jog ginčo prekių gabenimas baigėsi Lietuvoje.

Sprendime nurodyta, kad mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės sūrių, Bendrovės įsigytų iš Vokietijos ir Italijos įmonių, gabenimo aplinkybės patvirtina, kad prekių gabenimas,

prasidėjęs Europos Sąjungos valstybėse narėse, baigėsi Lietuvoje. Pagal Bendrovės pateiktus tikrinamojo laikotarpio banko išrašus nustatyta, kad pirkėjai SIA „E. L.“, *4Wheels OU, Volante OU, Veaceslav Dosca – Meat & K. P.* už prekes nemokėjo, Bendrovė buhalterinės apskaitos registruose nėra apskaičiusi jokių prekių gabenimo išlaidų ir vykdytų atsiskaitymų su CMR nurodytu vežėju *OOO Algoritm, Leninskij prosp. 3-kab507, Maskva, RF* ar kitais vežėjais.

Taip pat nustatyta, kad Bendrovė atsiskaitymui su Vokietijos ir Italijos tiekėjais panaudojo pinigus, kuriuos Bendrovės direktorius R. R. iš Bendrovės kasos įnešė į Bendrovės banko sąskaitą. Grynujų pinigų 1 311 686,60 Eur įnešimas į Bendrovės kasą buvo įformintas fizinių asmenų V. K. ir L. O. vardu, o pagal Bendrovės pateiktą Klientų apyvartų žiniaraštį iš įneštų į kasą 1 311 686,60 Eur grynujų pinigų 461 186,60 Eur buvo užskaityta su pirkėju SIA „E. L.“, *Volante OU, Veaceslav Dosca – Meat & Green* skola Bendrovei. Pirkėjo *4Wheels OU* įsiskolinimas buhalterinės apskaitos registruose sumažintas 2017-07-05 Škotijos įmonės *Y. D. L.P.* pervesta Bendrovei 75 000 Eur suma (banko mokėjimo paskirtis – „už sūrį pagal 030717 sutartį“ (vertimas iš anglų k. „for cheese by contract 030717“).

Sprendime aptariami sandoriai su kiekvienu iš aukščiau nurodytų ES mokesčių mokėtojų.
Dėl sandorių su Estijos įmone 4Wheels OU

Bendrovė įformino įvairių sūrių (I. C., J. A., N. D., Cambrie de Luxe, Cambozola) pardavimą 2017-05-12 PVM sąskaita faktūra – Invoice TP05/10-1 už 110 323,43 Eur, taikydama 0 proc. PVM tarifą, gavėjui Estijos įmonei *4Wheels OU*.

Estijos mokesčių administratorius dėl Estijos įmonės *4Wheels OU* sandorių su Bendrove pateikė informaciją, kad pagal *4Wheels OU* įgalioto asmens pateiktus paaiškinimus, įmonė *4Wheels OU* įsigijo prekes (sūrius) iš Bendrovės, prekės neatkeliavo į Estiją, jos buvo tiesiogiai gabenamos iš Lietuvos į Tadžikistano Respubliką. Kadangi prekės niekada nebuvo pasiekusios Estijos, PVM deklaracijoje neturėtų būti nurodytas įsigijimas Bendrijos viduje. *4Wheels OU* pateikė buhalterinės apskaitos išrašą. Pagal *4Wheels OU* pateiktus paaiškinimus, prekės buvo toliau parduotos *Shokirchon 2015 LLC*, Tadžikistano Respublika, adresu: Khatlon, Dangara distric. Estijos mokesčių administratorius nurodė, kad pagal *4Wheels OU* pateiktus paaiškinimus, įmonei *4Wheels OU* atstovavo U. D. (gim. 1971-02-28, Lietuva), kuris yra įmonės *4Wheels OU* vadovas. Bendrovei atstovavo R. R., sutartis nebuvo sudaryta. *4Wheels OU* informavo, kad prekių vežėjas buvo UAB "H1" Taip pat, *4Wheels OU* nurodė, kad prekių gabenimą organizavo jų gavėjas Tadžikistano įmonė *Shokirchon 2015 LLC* bei, kad prekių gavėjas arba jo atstovas sumokėjo tiekėjui tiesiogiai. Estijos mokesčių administratoriaus pateikė 2017-05-26 eksporto deklaracijos Nr. 17LTVA1000EK04B037 kopiją, kuria įformintas negrąžinamas sūrių DorBlu, L. H., Cambozola Simply, Chambrie de Luxe, Cremd'or, Rougette iš viso 17 980,399 kg, eksportas iš Lietuvos Respublikos. Eksporto deklaracijoje nurodytas prekių siuntėjas/eksportuotojas *4WHEELS OÜ / MORESTAR NORDIC LLP*, nurodytas asmenį identifikuojantis EORI kodas – EE11425211 (Estijos įmonės *4Wheels OU*), gavėjas „SHOKIRCHON-2015“ LLC, DANGARA DISTRICT, KHATLON, Tadžikistanas. Bendrojo dokumento dalyje apie transporto priemones nurodyta transporto priemonė: A165854/A4885B4, autokelių transportas, valstybė – Baltarusija.

Pagal Bendrovės pateiktus AB "A1" banko sąskaitos išrašus nustatyta, kad 2017-07-05 Škotijos įmonė *Y. D. L.P.* pervedė Bendrovei 75 000 Eur, mokėjimo paskirtis – „už sūrį pagal 030717 sutartį“ (vertimas iš anglų k. „for cheese by contract 030717“). Tos pačios sąskaitos išrašė 2017-07-06 yra atliktas mokėjimas 69 728,44 Eur tiekėjui Vokietijos įmonei *J. H.*. Buhalterinės apskaitos registre (sąskaita „271 Bankas“) atliktas įrašas, kad gauta 75 000 Eur suma yra įskaityta kaip pirkėjo Estijos įmonės *4Wheels OU* mokėjimas.

Bendrovės mokestiniam patikrinimui pateikti dokumentai (CMR) prieštarauja iš Estijos mokesčių administratoriaus gautai informacijai. Patikrinimo metu Bendrovė 2019-11-12 pateikė 2017-05-12 CMR, kuriame nurodyta, kad 19150 kg sūrių kroviny s pakrautas Vokietijoje, iškrautas Taline, Estijoje, laukelyje „kroviny s gautas“ yra Estijos įmonės *4Wheels OU* patvirtinimas ir spaudas, kad kroviny s gautas, CMR laukelyje apie transporto priemonę, kuri gabeno krovinį, nurodytas vilkiko su puspriekabe numeris: E528EE50/T0658950, vežėjas – *OOO Algoritm, Leninskij prosp. 3-kab, 507, Maskva, RF*.

Tačiau mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovės iš Vokietijos įsigytų sūrių, kurių gabenimas baigėsi Lietuvoje, pardavimas Estijos įmonei *4Wheels OU* įvyko Lietuvoje, nes prekės nebuvo išgabentos į Estiją, nei prekių tiekėjo (Bendrovės), nei pirkėjo (*4Wheels OU*) ar bet kurio iš jų užsakymu trečiosios šalies. Estijos įmonės *4Wheels OU* iš Bendrovės įsigytos prekės (sūriai) buvo eksportuotos iš Lietuvos į Tadžikistaną, o jų išgabėnimu iš Europos bendrijos teritorijos rūpinosi jų gavėjas (Tadžikistano įmonė *Shokirchon 2015 LLC*).

Dėl sandorių su Estijos įmone Volante OU

Bendrovė įformino sūrio (L. H.) pardavimą Estijos įmonei *Volante OU* 2017-08-01 PVM sąskaita faktūra INVOICE TP08/01-1 už 70 551 Eur, taikydama 0 proc. PVM.

Estijos mokesčių administratorius dėl Estijos įmonės *Volante OU* vykdytų sandorių su Bendrove 2018-11-26 pateikė informaciją, kad *Volante OU* niekada neturėjo jokių sandorių su Bendrove, su paklausimu pateikta Bendrovės išrašyta 2017-08-01 PVM sąskaita faktūra Nr. TP08/01-1, kurioje nurodytas gavėjas *Volante OU*, *Volante OU* apskaitoje nėra apskaityta ir apmokėta. Kaip nurodė Estijos mokesčių administratorius, *Volante OU* užsiima didmenine vaisių ir daržovių prekyba.

Bendrovės mokestiniam patikrinimui pateikti dokumentai (2017-08-01 PVM sąskaita faktūra, CMR) prieštarauja iš Estijos mokesčių administratoriaus gautai informacijai. Bendrovė pateikė 2017-08-01 CMR, kuriame nurodyta, kad 21 260 kg sūrių krovinyje buvo pakrautas Siziano, Italija, iškrautas Taline, Estijoje, laukelyje „krovinyje gautas“ yra *Volante OU* spaudas ir neįvardinto asmens parašas, vežėju nurodyta *OOO Algoritm*, Leninskij prosp. 3-kab, 507, Maskva, RF.

Tačiau patikrinimo metu nustatytos faktinės aplinkybės, kad Bendrovės iš Italijos įmonės *F. U. S.r.l.* įsigyto sūrio, kurio tiekimas buvo įformintas Estijos įmonei *Volante OU*, gabenimas baigėsi Lietuvoje. Bendrovė pateikė 2017-08-01 CMR dėl iš Italijos įmonės *F. U. S.r.l.* įsigytų prekių gabenimo iš Italijos į Estiją gavėjui *Volante OU*, kuriame nurodyta informacija prieštarauja nustatytai: Bendrovės buhalterinėje apskaitoje nėra apskaitytas gautas atlygis už įformintą sūrio tiekimą Estijos įmonei *Volante OU*; jokių gautų mokėjimų iš Estijos įmonės *Volante OU* nenustatyta ir pagal Bendrovės banke turimų sąskaitų išrašus. Pagal Bendrovės pateiktą Klientų apyvartų žiniaraštį, pirkėjo Estijos įmonės *Volante OU* skola 70 551 Eur užskaityta su Bendrovės kasoje apskaitytais gautais grynaisiais pinigais 70 551 Eur iš V. K. ir L. O..

Dėl sandorių su Latvijos įmone SIA „E. L.“

Bendrovė įformino įvairių sūrių (I. C., L. H. ir kt.) pardavimą, taikydama 0 proc. PVM tarifą, Latvijos įmonei SIA „E. L.“ PVM sąskaitomis faktūromis už 320 127,39 Eur:

- 1) 2017-04-04 Nr. TP04/4-1 sūrio DorBlu už 86 258,87 Eur;
- 2) 2017-04-10 Nr. TP04/10-1 sūrių DorBlu, J. Y. už 94 503,78 Eur;
- 3) 2017-07-10 Nr. TP07/10-1 sūrių DorBlu, Cambozola, Cremdor, C. E., R. H. už 116 679,05 Eur;
- 4) 2017-07-25 Nr. TP 07/25-1 sūrio L. H. už 22 685,69 Eur.

Latvijos mokesčių administratorius dėl Latvijos įmonės SIA „E. L.“ vykdytų sandorių su Bendrove 2018-12-03 informavo, kad SIA „E. L.“ nedeklaravo sandorių su Bendrove, Latvijos mokesčių administratorius neturi informacijos, ar prekės buvo gautos ir apskaitytos buhalterinėje apskaitoje. Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad Latvijos įmonės deklaruota veikla – pieno produktų, kiaušinių bei valgomųjų aliejaus ir riebalų didmeninė prekyba, 2017 m. birželio–liepos mėn. vykdė ekonominę veiklą, buvo deklaruotos pajamos, išlaidos bei prekių įsigijimai iš ES valstybių narių. SIA „E. L.“ 2017-10-31 išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes nerandama savo juridiniu adresu, deklaruotoje buveinėje.

Inspekcijos turimais duomenimis nustatyta, kad 2017 m. Latvijos įmonė SIA „E. L.“ deklaravo prekių įsigijimą iš kitų 4 Lietuvos įmonių, tačiau įsigijimų iš Bendrovės nedeklaravo.

Patikrinimo metu 2019-11-12 Bendrovė pateikė 2017-04-04, 2017-04-10, 2017-07-10, 2017-07-25 CMR, kuriais įformintas įvairių rūšių sūrių (bruto) gabenimas (18980 kg, 20158,33 kg, 7100 kg, 21260 kg) Latvijos įmonei SIA „E. L.“, nurodytos sūrių pakrovimo vietos Vokietija, Pfeffenhausen arba Italija, Siziano, krovinių iškrovimo vieta visais atvejais nurodyta Riga, Latvija, gavėjas – SIA „E. L.“, laukelyje „krovinyje gautas“ yra Latvijos įmonės SIA „E. L.“ patvirtinimas

ir spaudas, kad krovinys gautas. CMR-ų laukeliuose apie transporto priemonę, kuri gabeno krovinius, nurodytas vilkiko su puspriekabe numeris, vežėju visais atvejais nurodyta *OOO Algoritm*, Leninskij prosp. 3-kab, 507, Maskva, RF.

Tačiau patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė:

1) sūrį, kurio tiekimas 2017-04-04 PVM sąskaita faktūra Nr. TP04/4-1 buvo įformintas Latvijos įmonei SIA „E. L.“, įsigijo iš Vokietijos įmonės *J. H.*, kuri pateikė patvirtinimą, kad prekės iš Vokietijos buvo pristatytos adresu: Vilnius, Lietuva, gavėjas – Bendrovė, vežėjo automobilio Nr. (duomenys neskelbtini)FP993; UAB "E1" užsakymu krovinį pervežė UAB "I1" laukelyje „krovinys gautas“ yra V. C. IĮ sandėlio atžyma apie krovinio gavimą Lietuvoje. Kur toliau prekės buvo išgabentos iš prekių pristatymo vietos nenustatyta;

2) sūrį, kurio tiekimas 2017-04-10 PVM sąskaita faktūra Nr. TP04/10-1 buvo įformintas Latvijos įmonei SIA „E. L.“, Bendrovė įsigijo iš Vokietijos įmonės *J. H.*, kuri pateikė dokumentus, kad prekės iš Vokietijos buvo pristatytos adresu: Vilnius, Lietuva, gavėjas – Bendrovė, vežėjo automobilio Nr. (duomenys neskelbtini)/ EB999; UAB "F1" užsakymu krovinį vežė UAB "D1" prekės buvo iškrautos V. C. IĮ sandėlyje Lietuvoje. Kur toliau prekės buvo išgabentos iš prekių pristatymo vietos nenustatyta;

3) sūrį, kurio tiekimas 2017-07-10 PVM sąskaita faktūra Nr. TP07/10-1 buvo įformintas Latvijos įmonei SIA „E. L.“, Bendrovė įsigijo iš Vokietijos įmonės *J. H.*, kuri pateikė patvirtinimą, kad prekės iš Vokietijos buvo pristatytos adresu: Vilnius, Lietuva, gavėjas – Bendrovė, vežėjo automobilio Nr. (duomenys neskelbtini)BK851; UAB "F1" užsakymu krovinį pervežė UAB "B1" krovinys buvo nugabentas adresu: Terminalo g., Biruliškių k., Kauno r. sav., CMR 24 laukelyje yra UAB "G1" atžyma apie prekių gavimą Lietuvoje. Kur toliau prekės buvo išgabentos iš prekių pristatymo vietos nenustatyta;

4) sūrį, kurio tiekimas 2017-07-25 PVM sąskaita faktūra Nr. TP07/12-1 buvo įformintas Latvijos įmonei SIA „E. L.“, Bendrovė įsigijo iš Italijos įmonės *F. U. S.r.l.*, kuri nurodė, kad vežimą atliko Lietuvos įmonei UAB "C1" priklausanti transporto priemonė Volvo FH42T, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) priekabos Nr. FK042, laukelyje „krovinys gautas“ yra V. C. IĮ sandėlio atžyma apie 2017-04-03 krovinio gavimą Lietuvoje. Nustatyta, kad UAB "C1" krovinį gabeno UAB "F1" užsakymu. Kur toliau prekės buvo išgabentos iš prekių pristatymo vietos nenustatyta.

Sprendime atkreiptas dėmesys į tai, kad pardavimo PVM sąskaita faktūra Latvijos įmonei SIA „E. L.“ įforminta žymiai vėliau (2017-07-25), nei iš Italijos įmonės *F. U. S.r.l.* pagal 2017-03-29 sąskaitą Nr. 753/7 įsigytų prekių gabenimas pagal 2017-04-03 CMR Nr. AZ2167891.

Bendrovės mokesčiniam patikrinimui pateikti prekių gabenimo dokumentai (CMR) prieštarauja mokesčių administratoriaus informacijai, gautai iš tiekėjų ir vežėjų. Nors patikrinimo metu 2019-11-12 Bendrovė pateikė CMR dėl iš Italijos įmonės *F. U. S.r.l.* ir Vokietijos įmonės *J. H.* įsigytų prekių gabenimo iš Italijos ir Vokietijos į Latviją SIA „E. L.“, tačiau nustatyta, kad šių prekių gabenimas baigėsi Lietuvoje, o SIA „E. L.“ įsigijimų iš Bendrovės nedeklaravo. Bendrovės buhalterinėje apskaitoje nėra apskaitytas gautas atlygis už įformintą sūrio tiekimą Latvijos įmonei SIA „E. L.“, taip pat jokių gautų mokėjimų iš SIA „E. L.“ nenustatyta ir pagal Bendrovės banko sąskaitų išrašus. Pagal Bendrovės pateiktą Klientų apyvartų žiniaraštį, pirkėjo Latvijos įmonės SIA „E. L.“ skola 320 127,39 Eur užskaityta su Bendrovės kasoje apskaitytais gautais grynaisiais pinigais 320 127,39 Eur iš V. K. ir L. O..

Dėl sandorių su Vokietijos įmone Veaceslav Dosca – Meat&Green

Bendrovė įformino įvairių rūšių sūrio (S. A., I. F.) pardavimą Vokietijos įmonei *Veaceslav Dosca – Meat&Green* 2017-06-15 PVM sąskaita faktūra-INVOICE TP06/15-1 už 35 184,78 Eur, taikydama 0 proc. PVM tarifą.

Vokietijos mokesčių administratorius dėl Vokietijos įmonės *Veaceslav Dosca – Meat&Green* vykdytų sandorių su Bendrove 2018-12-05 pateikė informaciją, kad Vokietijos įmonė *Veaceslav Dosca – Meat&Green* neturi verslo ryšių su Bendrove. Bendrovės pavadinimas Vokietijos įmonei nežinomas. Sąskaitoje nurodytas įmonės *Veaceslav Dosca – Meat&Green* kodas 063/213/00551 nuo 2015 m. gruodžio mėn. yra negaliojantis, be to, įsigijimo sąskaitoje nurodyti *Veaceslav Dosca – Meat&Green* banko duomenys yra neteisingi. Vokietijos mokesčių administratorius nurodė, kad *Veaceslav Dosca – Meat&Green* neturi jokių verslo ryšių su

išvardytais atstovais ir įmonėmis: Bendrove, R. R., V. K., Vokietijos įmone *J. H.*, Italijos įmone *F. U. S.r.l.* Šie vardai / pavardės ir įmonių pavadinimai Vokietijos įmonei nežinomi.

Bendrovės mokestiniam patikrinimui pateikti dokumentų (2017-06-15 PVM sąskaita faktūra-INVOICE TP06/15-1, CMR) duomenys prieštarauja gautai informacijai. Bendrovė pateikė 2017-06-15 CMR, kuriame nurodyta, kad 5400 kg sūrių krovinys buvo pakrautas Siziano, Italija, iškrautas Vokietijoje, laukelyje „krovinys gautas“ yra *Veaceslav Dosca – Meat&Green* spaudas ir neįvardinto asmens parašas, vežėju nurodyta *OOO Aloritm*, Leninskij prosp. 3-kab, 507, Maskva, S. H. patikrinimo metu nustatyta, kad sūrį, kurio tiekimas buvo įformintas Vokietijos įmonei *Veaceslav Dosca – Meat&Green*, Bendrovė įsigijo iš Vokietijos įmonės *J. H.* (3 500 kg) ir Italijos įmonės *F. U. S.r.l.* (1 001,86 kg), ir prekės (sūriai) buvo atgabentos į Lietuvą:

- Vokietijos įmonė *J. H.* pateikė patvirtinimą, kad prekių iš Vokietijos gavėjas – Bendrovė; vežėjas – UAB "D1" vežėjo automobilio B. Y., valst. Nr. (duomenys neskelbtini) ir priekaba Schmitz, valstyb. Nr. EB999; prekės iškrautos V. C. IĮ sandėlyje; vežėjas UAB "D1" prekes gabeno UAB "F1" užsakymu;

- Italijos įmonė *F. U. S.r.l.* nurodė, kad vežimą iš Italijos įmonės atliko transporto priemonė Volvo FH42T, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) priekabos Nr. FK042. *F. U. S.r.l.*; vežėjas UAB "C1" krovinio gavėjas V. C. IĮ; krovinys iškrautas V. C. IĮ sandėlyje; vežėjas UAB "C1" prekes gabeno UAB "F1" užsakymu.

Taigi, nors mokestinio patikrinimo metu Bendrovės pateikė 2017-06-15 CMR dėl iš Italijos įmonės *F. U. S.r.l.* įsigytų prekių gabenimo į Vokietiją gavėjui *Veaceslav Dosca – Meat&Green*, tačiau nustatyta, kad sūriai, kurių pardavimas įformintas Vokietijos įmonei *Veaceslav Dosca – Meat&Green*, buvo įsigyti 2017-04-03 iš Vokietijos įmonės *J. H.* ir 2017-03-29 iš Italijos įmonės *F. U. S.r.l.* ir jų gabenimas baigėsi Lietuvoje, o *Veaceslav Dosca – Meat&Green* neigia turėjusi sandorius su Bendrove. Bendrovės buhalterinėje apskaitoje nėra apskaitytas gautas atlygis už įformintą sūrio tiekimą Vokietijos įmonei *Veaceslav Dosca – Meat&Green*, taip pat jokių gautų mokėjimų iš *Veaceslav Dosca – Meat&Green* nenustatyta ir pagal Bendrovės banko sąskaitų išrašus. Pagal Bendrovės pateiktą Klientų apyvartų žiniaraštį, pirkėjo Vokietijos įmonės *Veaceslav Dosca – Meat&Green* skola užskaityta su Bendrovės kasoje apskaitytais gautais grynaisiais pinigais iš V. K. ir L. O..

Pagal PVMĮ 12 (2) straipsnio 1 d. nuostatas, laikoma, kad prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės įvyko šalies teritorijoje, kai įsigyjamų prekių gabenimas baigėsi šalies teritorijoje.

Skundžiamame sprendime cituojamos PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies, 56 straipsnio 1 dalies nuostatos ir teigiama, kad Bendrovės pateikti dokumentai nepatvirtina prekių išgabenimo iš šalies teritorijos fakto, o Bendrovė vykdydama sandorius elgėsi nesąžiningai ir nerūpestingai. Bendrovė, pažeisdama minėtas PVMĮ nuostatas, nepagrįstai pritaikė 0 proc. pardavimo PVM tarifą, nes nepateikė dokumentų, įrodančių, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui 0 proc. PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas apmokestinamas, taikant standartinį PVM tarifą.

PVMĮ 41 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad tiekiamos prekės apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, jeigu jas tiekėjas ar jo užsakymu kitas asmuo išgabena iš Europos Sąjungos teritorijos; šio straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad tiekiamos prekės apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, jeigu jas pirkėjas, įsikūręs už šalies teritorijos ribų ir neturintis šalies teritorijoje padalinio, ar jo užsakymu kitas asmuo išgabena iš Europos Sąjungos teritorijos <...>. Inspekcijos sprendime nurodyta, kad nei Bendrovė (tiekėjas), nei Estijos įmonė *4Wheels OU* (pirkėjas) prekių gabenimo iš Lietuvos teritorijos į Tadžikistaną neorganizavo, todėl PVMĮ 41 straipsnio nuostatos Bendrovės prekių pardavimo Estijos įmonei *4Wheels OU* sandorio apmokestinimui taip pat negali būti taikomos.

Mokesčių administratorius sprendime teigia nenustatęs, kad įvyko prekių tiekimas PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems prekių pirkėjams – Latvijos įmonei SIA „E. L.“, Estijos įmonei *Volante OU*, Vokietijos įmonei *Veaceslav Dosca – Meat&Green*, Estijos įmonei *4Wheels OU*, PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis sąlygomis, nenustatyta, kad šios prekės buvo išgabentos iš tiekėjo (Bendrovės) valstybės teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena).

Bendrovė, įformindama ginčo PVM sąskaitas faktūras, nurodė, kad prekės (sūriai), kurių vertė iš viso 536 186,60 Eur, yra apmokestintos taikant 0 proc. PVM tarifą pagal PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies nuostatas. Tačiau patikrinimo metu nustatyta, kad nėra tenkinamos PVM Direktyvos 14 straipsnio ir 138 straipsnio bei PVMĮ 4 straipsnio, 49 straipsnio 1 dalies ir 56 straipsnio nustatytos privalomosios sąlygos, kad toks tiekimas būtų neapmokestinamas PVM – prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti išgabentos iš tiekėjo valstybės teritorijos. Inspekcija nurodo, kad Bendrovė, išrašydama minėtas PVM sąskaitas faktūras, vadovaudamasi PVMĮ 3 straipsniu ir 14 straipsnio 1 dalimi, nuo tiekiamų prekių sumos turėjo apskaičiuoti pardavimo PVM taikant standartinį PVM tarifą, t. y. nuo 536 186,60 Eur prekių vertės apskaičiuoti 112 599 Eur pardavimo PVM.

Remiantis PVMĮ 123 straipsnio 1 dalimi, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96–97 straipsniais, Bendrovei nuo patikrinimo metu apskaičiuotos papildomai mokėtinos PVM sumos apskaičiuoti 25 467,49 Eur PVM delspinigiai.

Atsižvelgiant į tai, kad nors Bendrovė ir atliko jai MAĮ 40 straipsnyje nustatytą pareigą bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi (pateikė patikrinimui dokumentus), tačiau yra kitos baudą didinančios aplinkybės (Bendrovė padarė didelę žalą valstybės biudžetui, apskaitė juridinės galios neturinčius apskaitos dokumentus), todėl Bendrovei, vadovaujantis MAĮ 139 straipsnio 1 dalimi, patikrinimo akto tvirtinimo metu Bendrovei skirta 30 proc. dydžio 33 779,70 Eur PVM bauda.

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

Ginčijamas Inspekcijos 2020-03-30 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-177 tvirtintinas, Pareiškėjos 2020-04-20 skundas atmetinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto 112 599 Eur PVM ir su juo susijusių sumų (delspinigių bei baudos), mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja, pažeisdama PVMĮ 49 straipsnio 1 punkto ir 56 straipsnio nuostatas, nepagrįstai tiekimui Latvijos, Estijos, Vokietijos Respublikos įmonėms (SIA „E. L.“, *4Wheels OU*, *Volante OU*, *Veaceslav Dosca - Meat & Green*) tiekias prekes (sūrius) apmokestino 0 proc. PVM tarifu.

Su ginčo tiekimų apmokestinimu PVM susijusius santykius pirmiausia reglamentuoja PVMĮ, kuriuo į nacionalinę teisę, be kita ko, yra perkeliama PVM direktyva.

PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta bendro pobūdžio taisyklė, kuri nustato, kad taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Šia nuostata į nacionalinę teisę perkeliama PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalis (Šeštosios direktyvos 28c straipsnio 1 dalis).

Vadovaujantis nuoseklia Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – Teisingumo Teismas) praktika, prekių tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas tik kai teisė kaip savininkui disponuoti preke perduota įsigyjanti asmeniui, o tiekėjas nustato, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje (žr. Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *N. S.*, C-184/05, 23 punktas; 2010 m. gruodžio 16 d. sprendimo byloje *I. K.*, C-430/09, 29 punktas). Be to, taikant aptariamą PVM direktyvos nuostatą, pirkėjas turi būti „apmokestinamasis asmuo <...>, veikiantis kaip toks“ kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos (Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *VSTR*, C-587/10, 40 punktas).

Taigi, išskyrus sąlygas, susijusias su (1) apmokestinamojo asmens statusu, (2) teisės disponuoti turtu, tampant jo savininku, perleidimu ir (3) fiziniu prekių išgabėnimu iš vienos valstybės narės į kitą, neturėtų būti taikoma jokia kita sąlyga tam, kad sandoris būtų kvalifikuojamas kaip tiekimo ar įsigijimo sandoris Bendrijos viduje (Sprendimo *VSTR* 33 ir 55 punktai; Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos* ir kt. C-409/04, 70

punktas) (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2019-12-18 nutartis adm. byloje Nr. A-276-602/2019; 2020-06-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-983-602/2020).

PVMĮ 56 straipsnio 1 dalis ginčui aktualiu laikotarpiu nustatė, kad „<...> PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal šio įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 proc. PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas <...>.“ Be to, „<...> mokesčio administratorius Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui <...> 0 proc. PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas <...> apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms <...> nustatytas“ (PVMĮ 56 straipsnio 4 dalis).

Lietuvos mokesčių įstatymuose ir (ar) juos įgyvendinančiuose norminiuose teisės aktuose nesant aiškiai nurodytų (įvardintų) įrodymų (dokumentų), kuriuos turi turėti apmokestinamieji asmenys (PVM mokėtojai), siekiantys įrodyti fizinį prekių išvežimą iš Lietuvos į kitą valstybę narę, ši aplinkybė (faktinis išvežimas) įrodinėtina konkrečių tiekimo sandorių įprastoje praktikoje apmokestinamojo asmens (paprastai) turimais prekių išgabenimą patvirtinančiais įrodymais. Vertinant priešingai apmokestinamojo asmens padėtis tampa nesaugi dėl galimybės neapmokestinti tiekimų Bendrijos viduje arba būtinybės įskaičiuoti PVM į pardavimo kainą (Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 49 ir 51 punktai.) (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2017-11-22 nutartis adm. byloje Nr. A-516-602/2017; 2020-06-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-983-602/2020).

Svarbu pažymėti ir tai, kad kai teisė kaip savininkui disponuoti atitinkama preke yra perduota įgijėjui tiekimo valstybės narės teritorijoje ir kai įgijėjas išipareigoja nugabenti šią prekę į paskirties valstybę narę, reikia atsižvelgti į tai, kad įrodymas, kurį tiekėjas gali pateikti mokesčių institucijoms, iš esmės priklauso nuo įrodymų, kuriuos šiuo tikslu jis gauna iš įgijėjo (Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 16 d. sprendimo byloje *I. K.*, C-430/09, 37 punktas). Kai tiekėjas įvykdo savo pareigas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje įrodymu, o įgijėjas neįvykdė sutartinio išipareigojimo išsiųsti ar išgabenti atitinkamą prekę iš tiekimo valstybės narės, pastarasis turi turėti prievolę sumokėti PVM šioje valstybėje narėje (žr. Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 43 punktą ir jame nurodytą šio teismo praktiką) (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2017-11-22 nutartis adm. byloje Nr. A-516-602/2017).

Taigi pagal susiklosčiusių teisinių santykių reglamentavimą Lietuvoje bei Teisingumo Teismo 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. Tais atvejais, kai šios sąlygos netenkinamos, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas – jeigu įrodoma, kad tiekėjas buvo sąžiningas ir elgėsi rūpestingai, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja mokesčių sukčiavime, papildomas PVM jam neturi būti apskaičiuojamas.

Teisingumo Teismas 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, siekiamos 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 abejonų, 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.).

Įvertinusi byloje surinktus įrodymus bei nustatytas aplinkybes, skundžiamo sprendimo, Pareiškėjos skundo ir Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovės išsakytus argumentus, Komisija daro išvadą, kad mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja neįrodė, kad Latvijos įmonei SIA „E. L.“, Estijos įmonei *4Wheels OU*, Estijos įmonei *Volante OU* ir Vokietijos įmonei *Veaceslav Dosca – Meat & Green* patiektos prekės (įvairių rūšių sūriai) buvo išgabentos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę, todėl Pareiškėja, remdamasi PVMĮ 49 ir 56 straipsnių nuostatomis, neįgijo teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjos iš Italijos įmonės *F. U. S.r.l.* ir Vokietijos įmonės *J. H.* įsigyto įvairių rūšių sūrio, kuris buvo parduotas Latvijos įmonei SIA „E. L.“, Estijos įmonei *Volante OU*, Vokietijos įmonei *Veaceslav Dosca – Meat&Green*, gabenimas baigėsi Lietuvoje. Nors Pareiškėjos bankroto administratorė mokesčių administratoriui pateikė CMR, kuriuose nurodyta, kad prekės pakrautos Vokietijoje, Pffenhausen arba Italijoje, Siziano ir pristatytos aukščiau nurodytoms užsienio įmonėms atitinkamai į Latviją, Estiją ir Vokietiją (CMR yra pirkėjų spaudai ir nenustatytų asmenų parašai), tačiau byloje surinkta priešpriešinė informacija iš prekių gabenimą atlikusių vežėjų patvirtina, kad prekės buvo pristatytos į Lietuvos Respublikos teritoriją (kur toliau prekės buvo išgabentos iš prekių pristatymo vietos nenustatyta) (Inspekcijos sprendimo 5–7 psl.). Taigi, Inspekcijai pateikti CMR nepatvirtina ginčo prekių išvežimo pagal įformintas PVM sąskaitas faktūras įmonėms SIA „E. L.“, *Volante OU*, *Veaceslav Dosca – Meat&Green* iš Lietuvos Respublikos teritorijos.

Vokietijos įmonė *Veaceslav Dosca – Meat&Green* ir Estijos įmonė *Volante OU* nurodė neturėjusios sandorių su Pareiškėja, Latvijos mokesčių administratorius informavo, kad SIA „E. L.“ nedeklaravo sandorių su Pareiškėja, patvirtinti prekių gavimo negali. Pareiškėja taip pat nepateikė jokių sutarčių su pirkėjais dėl prekių užsakymų, gabenimo, apmokėjimo. Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registruose nėra apskaitytų jokių prekių gabenimo išlaidų ir vykdytų atsiskaitymų su visuose pateiktuose CMR nurodytu vežėju *OOO Aloritm*, Leninskij prosp. 3 kab507, Maskva, RF, ar kitais vežėjais.

Užsienio įmonės Pareiškėjai banko pavedimais už prekes nemokėjo. Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje nėra apskaitytas gautas atlygis už įformintą sūrio tiekimą iš SIA „E. L.“, *Volante OU*, *Veaceslav Dosca – Meat&Green*, taip pat jokių gautų mokėjimų iš šių įmonių nenustatyta ir pagal Pareiškėjos banke turimų sąskaitų išrašus.

Taip pat nustatyta, kad Bendrovė atsiskaitymui su Vokietijos ir Italijos tiekėjais panaudojo pinigus, kuriuos Bendrovės direktorius R. R. iš Bendrovės kasos įnešė į Bendrovės banko sąskaitą. Grynujų pinigų 1 311 686,60 Eur įnešimas į Bendrovės kasą buvo įformintas fizinių asmenų V. K. ir L. O. vardu, o pagal Bendrovės pateiktą Klientų apyvartų žiniaraštį iš įneštų į kasą 1 311 686,60 Eur grynujų pinigų 461 186,60 Eur buvo užskaityta su pirkėju SIA „E. L.“, *Volante OU*, *Veaceslav Dosca – Meat & Green* skola Bendrovei.

Pareiškėjos direktorius R. R. (tikrintu laikotarpiu buvęs vieninteliu Bendrovės akcininku ir darbuotoju) 2019-11-21 paaiškinime mokesčių administratoriui nurodė, kad ginčo prekių pirkėjus surasdavo V. K., o R. R. surasdavo tiekėjus, sumokėdavo už prekes (V. K. perduotais pinigais) ir pranešdavo V. K., kad prekės jau paruoštos. R. R. teigė prekių gabenimu nesirūpinęs, su prekių pirkėjais nebendravęs ir jų nepažįstantis, todėl CMR nurodytos informacijos paaiškinti negalintis. PVM sąskaitas faktūras išrašydavo R. R. V. K. nurodymu.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius pagrįstai vertino Pareiškėjos pateiktus dokumentus kaip nepatvirtinančius prekių išgabavimo, nes dokumentuose nurodyti tikrovės neatitinkantys duomenys, dėl kurių negalima buvo konstatuoti prekių išgabavimo iš Lietuvos.

Pareiškėja iš esmės neginčija mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių dėl ginčo prekių tiekimo Latvijos įmonei SIA „E. L.“, Estijos įmonei *Volante OU*, Vokietijos įmonei *Veaceslav Dosca – Meat&Green*, tačiau teigia, kad nustačius, jog prekių tiekimai aukščiau nurodytoms įmonėms neįvyko, t. y. nesant apmokestinamojo sandorio, nėra ir PVM objekto, vadinasi, Pareiškėjai neatsirado pareiga skaičiuoti PVM.

Komisijos vertinimu, šie Pareiškėjos teiginiai neatitinka ginčo mokesstinėje byloje nustatytų faktinių aplinkybių ir pateikto mokesčių administratoriaus vertinimo, ir pačios Pareiškėjos teiginių. LVAT teismo išplėstinė teisėjų kolegija 2019-12-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-276-602/2019 nurodė, kad „*pripažinus, jog prekių tiekimas, t. y. teisės disponuoti ginčo prekėmis kaip savininkui perdavimas įgijėjui, neįvyko, reikštų, kad nėra apmokestinamojo sandorio ir pareiškėjui neatsirado pareiga mokėti PVM (PVMĮ 3 straipsnio 1 dalis, 4 straipsnio 1 dalis). Savo ruožtu aplinkybė, kad atsakovas apskaičiavo ir nurodė sumokėti PVM už ginčo sandorius, savaimė reiškia, kad viešojo administravimo subjektas pripažįsta, jog prekių tiekimas realiai įvyko.*“ Nagrinėjamu atveju iš ginčijamame sprendime išdėstytos mokesčių administratoriaus pozicijos matyti, kad Inspekcija neginčija prekių (įvairių rūšių sūrių) buvimo ir jų tiekimo, tačiau teigia, jog tiekimai neįvyko PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis sąlygomis, t. y. prekės nebuvo patiektos PVM sąskaitose faktūrose ir CMR nurodytomis įmonėms SIA „E. L.“, *Volante OU* ir *Veaceslav Dosca – Meat&Green* (pirkėjams) ir nebuvo išgabentos iš tiekėjo (Pareiškėjos) valstybės teritorijos. Tai, kad prekės nebuvo išgabentos, patvirtina V. C. IĮ sandėlio ir UAB "G1" atžymos apie prekių gavimą Lietuvoje. Kaip minėta, kur toliau prekės buvo išgabentos iš prekių pristatymo vietos, nenustatyta. Nors nustatyta, kad minėtos užsienio įmonės (pirkėjai) jokių banko pavedimų Pareiškėjai už ginčo prekes neatliko, tačiau byloje nustatyta, jog jų skolos Pareiškėjai buvo padengtos grynaisiais pinigais, įnešamais 2 fizinių asmenų į Pareiškėjos kasą. Komisijos nuomone, mokesčių administratorius pagrįstai priėjo išvadą, kad ginčo byloje nustatytos aplinkybės patvirtina ginčo prekių tiekimus, tačiau ne PVM sąskaitose nurodytomis užsienio įmonėms, o kitiems nenustatytiems asmenims, todėl Pareiškėjai kilo pareiga mokėti PVM nuo ginčo prekių tiekimų. Primintina, kad gavus įrodymų, jog prekių tiekimui 0 proc. PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas apmokestinamas, taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas (PVMĮ 56 straipsnio 5 dalis), kas ir buvo padaryta nagrinėjamu atveju.

Dėl sūrių tiekimų Estijos įmonei *4Wheels OU* byloje nustatyta, kad įmonė *4Wheels OU* iš Pareiškėjos įsigytas prekes (sūrius) pardavė *Shokirchon 2015 LLC*, Tadžikistano Respublika. Prekės neatkeliavo į Estiją, jos buvo tiesiogiai gabenamos iš Lietuvos į Tadžikistano Respubliką, prekių gabenimą organizavo jų gavėjas Tadžikistano įmonė *Shokirchon 2015 LLC*, galutinis prekių gavėjas arba jo atstovas sumokėjo tiekėjui tiesiogiai. Estijos mokesčių administratorius pateikė 2017-05-26 eksporto deklaracijos Nr. 17LTVA1000EK04B037 kopiją, kuria įformintas negražinamas sūrių DorBlu, L. H., Cambozola Simply, Chambrie de Luxe, Cremd'or, Rougette iš viso 17 980,399 kg, eksportas iš Lietuvos Respublikos į Tadžikistano Respubliką. Eksporto deklaracijoje nurodytas prekių siuntėjas / eksportuotojas *4WHEELS OÜ / MORESTAR NORDIC LLP*, nurodytas asmenį identifikuojantis EORI kodas – EE11425211 (Estijos įmonės *4Wheels OU* kodas). Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje užfiksuota, kad *4Wheels OU* įsiskolinimas už prekes buhalterinės apskaitos registruose sumažintas 2017-07-05 Škotijos įmonės *Y. D. L.P.* pervesta Bendrovei 75 000 Eur suma. Taigi, ir šis tiekimas netenkino vienos iš būtinų sąlygų (prekių išgabavimo į kitą valstybę narę), kurioms esant Pareiškėja galėtų taikyti 0 proc. PVM tarifą.

Komisija pažymi, kad mokesčių administratorius ginčijamame sprendime teisingai nurodė, kad šiam tiekimui negali būti taikomos ir PVMĮ 41 straipsnio nuostatos. Tiekiamos prekės apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą, jeigu jas tiekėjas ar jo užsakymu kitas asmuo išgabena iš Europos Sąjungos teritorijos (PVMĮ 41 straipsnio 1 dalis); <...> tiekiamos prekės apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą, jeigu jas pirkėjas, įsikūręs už šalies teritorijos ribų ir neturintis šalies teritorijoje padalinio, ar jo užsakymu kitas asmuo išgabena iš Europos Sąjungos teritorijos <...> (to paties straipsnio 2 dalis). Nagrinėjamu atveju nei Pareiškėja (tiekėjas), nei Estijos įmonė *4Wheels OU* (pirkėjas) prekių gabenimo iš Lietuvos teritorijos į Tadžikistaną neorganizavo, o iš duomenų, esančių Estijos mokesčių administratoriaus pateiktoje Eksporto deklaracijoje (jog prekių siuntėjas / eksportuotojas yra būtent *4WHEELS OÜ / MORESTAR NORDIC LLP*, ir nurodytas Estijos įmonės kodas), galima teigti, jog prekių tiekimas Tadžikistano įmonei (prekių eksportas) vyko ne dėl Pareiškėjo tiekimo Estijos įmonei *4WHEELS OÜ*, o galimai dėl pastarosios vykdyto paskesnio tiekimo Tadžikistano įmonei, todėl Pareiškėjo vykdyto tiekimo

Estijos įmonei *4WHEELS OÜ*, kuri mokesčių administratoriaus pripažino kaip įvykdytą šalies teritorijoje, atžvilgiu PVMĮ 41 straipsnio nuostatos negali būti taikomos.

Nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius, įvertinęs minėtus dokumentus, pagrįstai padarė išvadą, kad prekės nebuvo išgabentos iš Lietuvos į kitą valstybę narę.

Kaip minėta, tais atvejais, kai netenkinama bent viena iš sąlygų, kurioms esant galėtų būti taikomas 0 proc. PVM tarifas, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas. Nagrinėjamo atveju iš mokesčio ginčo bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja net nesidomėjo prekių gabenimo aplinkybėmis, Pareiškėjos direktorius paaiškino, kad už prekių gabenimą buvo atsakingas V. K., kuris net nebuvo įdarbintas bendrovėje. Pirkėjų paieška užsiėmė irgi V. K., būtent jo vardu buvo įnešta į Pareiškėjos kasą didžioji dalis grynųjų pinigų, kuriais buvo padengtos prekių pirkėjų skolos Bendrovei. Jokios rašytinės sutartys su pirkėjais sudaromos nebuvo, Pareiškėja nepateikė jokių rašytinių dokumentų apie prekių užsakymus, prekių gabenimo sąlygas. PVM sąskaitos faktūros irgi buvo išrašomos pagal V. K. nurodymus ir jo pateiktus duomenis. Paminėtina ir tai, kad prekių tiekėjas Vokietijos įmonė *J. H.* pateikė Pareiškėjai patvirtinimus apie prekių pristatymą į Lietuvą, tuo tarpu Pareiškėja mokesčių administratoriui pateikė CMR, kuriuose nurodyta, kad šios prekės iš Vokietijos buvo pristatytos tiesiai pirkėjams į Latviją ir Estiją, t. y. mokesčių administratoriui pateikta informacija prieštarauja pačios Pareiškėjos turimai informacijai, nors žinojo, kad būtent jai tenka pareiga įrodyti 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą. Šios aplinkybės patvirtina, kad Pareiškėja vykdydama ginčijamus sandorius, kuriems pritaikė 0 proc. PVM tarifą, elgėsi nesąžiningai ir nerūpestingai, nesiėmė jokių priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje.

Apmokestinamasis asmuo (PVM mokėtojas) siekė įrodyti fizinį prekių išvežimą iš Lietuvos į kitą valstybę narę, šią aplinkybę (faktinį išvežimą) įrodinėjo konkrečių tiekimo sandorių įprastoje praktikoje apmokestinamojo asmens (paprastai) turimais prekių išgabėmą patvirtinančiais įrodymais – CMR, tačiau byloje nustatyta, kad juose nurodyti duomenys neatitinka tikrovės: SIA „E. L.“, *Volante OU* ir *Veaceslav Dosca – Meat&Green* neva patiektų prekių gabenimas baigėsi Lietuvoje, o *4Wheels OU* patiektos prekės iš Lietuvos buvo išgabentos tiesiogiai į Tadžikistaną, o jų gabenimą organizavo Tadžikistano įmonė. Mokesčių administratorius pagrįstai vertino minėtus dokumentus kaip nepatvirtinančius prekių išgabėmą iš Lietuvos į kitą valstybę narę, o Pareiškėjos elgesį kaip neatitinkantį sąžiningumo ir apdairumo kriterijų.

Mokesčių administratorius, atlikęs patikrinimą, surinko akivaizdžius įrodymus, paneigiančius apmokestinamojo asmens tvirtinimą dėl fizinio prekių išvežimo iš Lietuvos į kitą valstybę narę – į Latviją, Estiją ir Vokietiją. Mokesčių administratorius nustatė, kad nėra vienos iš būtinų sąlygų, susijusių su fiziniu prekių išgabėmą iš vienos valstybės narės į kitą tam, kad sandoris būtų kvalifikuojamas kaip tiekimo ar įsigijimo sandoris Bendrijos viduje, negalėjo pripažinti pagrįstu 0 proc. PVM tarifo taikymo šiems tiekimams.

Apibendrinant spręstina, kad nagrinėjamo atveju mokesčių administratorius nustatė administracinio sprendimo priėmimui būtinas faktines aplinkybes, nustatytas aplinkybes ir ištirtus įrodymus, kuriais remiantis šios aplinkybės nustatytos, mokesčių administratorius išsamiai aprašė ir tinkamai įvertino patikrinimo akte ir sprendime dėl šio patikrinimo akto patvirtinimo, todėl naikinti Inspekcijos sprendimo skunde išdėstytais argumentais nėra teisinio pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, 156 straipsnio 1 punktu,
n u s p r e n d ž i a :

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-03-30 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-177.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo

atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami 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 narė, pavaduojanti komisijos pirmininką

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius