



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS
„SKAITMENINIS PRIEŽIŪROS CENTRAS“ SKUNDO**

2020 m. birželio 23 d. Nr. S- 126 (Nr.7-99/2020)

Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės (pranešėja), narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Skaitmeninis priežiūros centras“ (toliau – Pareiškėjas, Bendrovė) 2020-04-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija) 2020-04-06 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222)FR0682-188 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovas L. H., Atsakovo atstovės H. L. ir H. A. 2020-05-26 dalyvavo Komisijos nuotoliniu būdu vedamame posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos Sprendimu ir prašo panaikinti Sprendime apskaičiuotą 154938 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 55887,75 Eur PVM delspinigius ir 15494 Eur PVM baudą.

Skunde teigiama, kad Inspekcijos Sprendimas yra nemotyvuotas, Inspekcija netyrė ir nevertino visų Pareiškėjo pastabose išdėstytų argumentų ir į juos be jokio teisinio pagrindo neatsižvelgė. Pareiškėjas dėl patikrinimo akto pateikė Inspekcijai pastabas, kurias net tris kartus papildė įrodymais bei argumentais, tačiau visa pateikta medžiaga priimant Sprendimą liko neįvertinta pažeidžiant Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalies reikalavimus. Sprendime (90 proc. turinio) iš esmės buvo pažodžiui perrašyta patikrinimo akto informacija bei aplinkybės ir jokie detalūs jų tyrimo neatlikta, dėl ko Sprendimo negalima laikyti tinkamai motyvuotu ir pagrįstu. Sprendime apskritai nenagrinėjami, neaptariami pastabose dėl patikrinimo akto tvirtinimo pateikti argumentai bei įrodymai ir dėl jų nieko konkrečiai nepasisakyta, todėl toks patikrinimo akto tvirtinimas negali būti pripažįstamas teisėtu. Pareiškėjas nurodo, jog jam nebuvo leista susipažinti su Inspekcijos turimais įrodymais, nors tai pažeidžia Mokesčių administravimo įstatymo 34 straipsnyje įtvirtintą teisę suvokti (suprasti) mokesčių administratoriaus sprendimo faktinių ir teisinių pagrindų, motyvų, todėl toks sprendimas turi būti naikinamas kaip neteisėtas ir nepagrįstas (skundo 15.17 papunktis).

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija netinkamai išaiškino trikampės prekybos sąlygas pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo ir kitų susijusių teisės norminių aktų nuostatas. Pareiškėjas nurodė, kad tinkamai taikė trikampės prekybos modelį, nes sandoriai vyko tarp Lenkijos įmonės A. B. Sp. z. o. o. (toliau – Lenkijos įmonė), Bendrovės ir Estijos įmonės D&A Mobile OÜ (toliau – Estijos įmonė), ir tinkamai skaičiavo PVM, todėl „rezervo“ taisyklės taikyti neturėjo pagrindo. Nurodė, kad PVM turėjo sumokėti būtent jo prekių pirkėja – Estijos įmonė.

Dėl Sprendimo teiginio, jog sandoriuose dalyvavo ne trys, o keturios/penkios šalys (Lenkija - > Lietuva -> Estija -> Suomija / Vokietija / Vengrija / Slovakija / Jungtinė Karalystė / Portugalija), Pareiškėjas paaiškino, kad pagal 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB „Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos“ (toliau - PVM direktyva) 42 straipsnio nuostatas ir Lietuvos Respublikos PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalyje įtvirtintas normas, trikampėje prekyboje būtinai privalomai turi dalyvauti trijų skirtingų ES valstybių narių PVM mokesčio mokėtojai ir turi būti trys grandys vykdant prekių tiekimą. Ši sąlyga esamu atveju buvo įvykdyta, kadangi sandoriuose dalyvavo Lenkijos įmonė, Bendrovė ir Estijos įmonė. Be to, ginčo dėl visų šių subjektų registracijos PVM mokėtojais nėra.

Nors Sprendime yra teigiama, kad prekės fiziškai buvo gabenamos į kitas valstybes (Suomiją, Portugaliją, Vokietiją, Jungtinę Karalystę, Vengriją), o ne į Estiją, tačiau tai niekaip nepaneigia fakto, jog prekės tiek faktiniu požiūriu buvo skirtos būtent Estijos įmonei (sąskaitose nurodyta Estijos įmonė), tiek ir teisiniu požiūriu buvo patiektos Estijos įmonei, t. y. pastaroji įgijo į jas nuosavybės teisę.

Pareiškėjo taikytas trikampės prekybos modelis visiškai atitinka trikampės PVM prekybos sampratą, kaip ji buvo išaiškinta ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje (2018-04-19 sprendimas byloje Nr. C-580/16).

Nagrinėjamu atveju įvyko prekių tiekimai Estijos įmonei, kuriai prekių pardavimui įforminti išrašytose sąskaitose buvo nurodytos prekių gabenimas CIP sąlygomis (pagal INCOTERMS 2010 taisykles), kurios reiškia, jog pirkėjas (Estijos įmonė) iš karto prisiima visą galimų nuostolių dėl prekių sugadinimo ar praradimo riziką bei kartu, prisiėmus minėtą riziką, jam pereina teisė disponuoti šiomis prekėmis.

Pareiškėjas nurodė, kad prekės buvo patiekiamos tiesiogiai iš Lenkijos įmonės Estijos įmonei, t. y. tiesiogiai perleidžiamas galutiniam pirkėjui, o ne tarpininkui (Bendrovei), kas taip pat yra būtina trikampės prekybos sąlyga.

Kiti Inspekcijos patikrinimo akte ir Sprendime nurodyti subjektai (asmenys reziduojantys Suomijoje, Vokietijoje, Vengrijoje, Slovakijoje, Jungtinėje Karalystėje bei Portugalijoje) nebuvo ir nėra trikampės prekybos dalyviai, jie tebuvo Estijos įmonės klientai, apie kuriuos Bendrovė neturėjo ir neprivalėjo rinkti, kaupti ar saugoti papildomos informacijos, įskaitant tai, ar jie sumokėjo PVM tose šalyse į kurias jiems buvo gabenamos prekės.

Dėl Sprendimo teiginio, jog „trikampę prekybą kaip tarpininkas taikė ir Pareiškėjas, ir Estijos įmonė“ Pareiškėjas pažymi, kad Pareiškėjui nėra ir negalėjo būti žinoma aplinkybė, kokį vykdytos prekybos deklaravimo modelį buvo pasirinkusi Estijos įmonė, taip pat Pareiškėjui nėra netgi pateikta visa informacija apie Estijos įmonę, kurią gavo centrinis mokesčių administratorius.

Dėl Sprendimo teiginio, jog „Pareiškėjas prekes pardavė Estijos įmonei, kuri neįsiregistravusi PVM mokėtoja Suomijoje, Vokietijoje, Vengrijoje, Jungtinėje Karalystėje, Portugalijoje ir Pareiškėjas šių tiekimų atveju neįsitikino, kad prekių tiekimas buvo apmokestintas tose valstybėse narėse, kuriose baigėsi prekių gabenimas“ pabrėžė, kad Inspekcijos teiginiai, jog prekių tiekimas buvo neapmokestintas tose valstybėse narėse, kuriose baigėsi prekių gabenimas, yra nepagrįsti jokiais objektyviais duomenimis. Pareiškėjas ne kartą teikė Inspekcijai informaciją, jog ginčo prekes įsigiję subjektai valstybėse narėse, kuriose baigėsi prekių gabenimas, sumokėjo PVM į tų valstybių biudžetus (Bendrovė savo iniciatyva surinktą informaciją apie Estijos įmonės klientės Slovakijos Respublikos įmonės „F. M. s. r. o.“, užsienio mokesčių administratorių atsakymus dėl jų veiklos pateikė Lietuvos mokesčių administratoriui). Mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Bendrovei papildomai mokėtiną PVM ir teigdamas, kad PVM nebuvo sumokėtas jokioje kitoje ES valstybėje narėje, neatėmė Estijos įmonės klientės bei prekių įgijėjo realiai sumokėtos PVM sumos, kuri sietina būtent su ginčo sandoriais ir ginčo prekių tiekimu, nors, Inspekcijos nuomone, aplinkybė ar „prekių tiekimas buvo apmokestintas tose valstybėse narėse, kuriose baigėsi prekių gabenimas“ yra esminė ir itin svarbi. Pareiškėjas nurodė, kad Inspekcija neatliko savarankiško tyrimo ar aktyviai neveikė siekdama išsiaiškinti ar Estijos įmonės klientai (į)vykdė savo mokestinius įsipareigojimus.

Pareiškėjas akcentuoja, jog nors prekės ir buvo gabenamos į kitas ES valstybes nares, prieš jas išgabenant įvyko nuosavybės teisių į ginčo prekes perleidimas Estijos įmonei, kas yra esminė trikampės prekybos sąlyga ir ką nulėmė faktinės prekių gabenimo aplinkybės bei jų gabenimo CIP sąlygos. Visose sąskaitose dėl prekių tiekimo Estijos įmonei buvo nurodytos CIP prekių tiekimo sąlygos ir pagal jas pardavėjas teisę disponuoti ginčo prekėmis įgijėjui perleido iš karto, kai tik prekės buvo perduotos vežėjui ir jokių būdu ne tuomet, kai prekės pasiekė trečiąsias valstybes (Suomiją, Portugaliją, Vokietiją, Jungtinę Karalystę, Vengriją).

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, jog mokesčių administratorius neturėjo teisinio pagrindo vien tik formaliai remdamasis prekių tiekimo sąlygomis daryti galutinės išvados dėl to, jog vyko ar nevyko trikampė prekyba, tokios aplinkybės neminimos nei PVM direktyvoje (42 straipsnyje), nei PVM įstatymo komentare.

Pagal trikampės prekybos apmokestinimo principą, PVM sumokamas paskutinėje grandyje, t. y. sumoka tos Europos Sąjungos valstybės narės, kurioje baigėsi prekių gabenimas, pirkėjas. Dėl šios priežasties būtent Estijos įmonė, o ne Bendrovė laikytina asmeniu, kuriam buvo skirtos prekės ir kuriam tenka prievolė sumokėti PVM.

Sprendime nurodomos sąvokos, apibūdinančios Estijos įmonės veiklą („dingę prekeiviai“, „įtariama tarpininkė“ ir pan.), nėra apibrėžtos jokiuose teisės norminiuose aktuose, jų turinys yra subjektyvaus, vertinamojo pobūdžio ir mokesčių administratorius nenurodė jokių konkrečių įrodymų, kuriais remiantis buvo konstatuoti tokie faktai, todėl Sprendimo argumentai bei motyvai šiuo klausimu Bendrovei nesuprantami, o tokia aplinkybė sudaro savarankišką pagrindą Sprendimą panaikinti.

Pareiškėjas nurodė, jog prie Patikrinimo akto nėra pridėta jokių įrodymų apie akto išvadas, grindžiamas susirašinėjimu su užsienio mokesčių administratoriais (Estijos, Lenkijos mokesčių administratoriais), taip pat apie tariamą įmonių, dalyvavusių ginčo prekių tiekime, įsitraukimą į PVM sukčiavimą.

Pareiškėjui nebuvo leista susipažinti su šiais įrodymais, nors tai akivaizdžiai pažeidžia Mokesčių administravimo įstatymo 34 straipsnyje įtvirtintą teisę suvokti (suprasti) priimto mokesčių administratoriaus sprendimo faktinius ir teisinius pagrindus, jo priėmimo motyvus. Atitinkamai, toks centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas turi būti naikinamas kaip neteisėtas ir nepagrįstas.

Pareiškėjas pažymi, kad jei, kaip Inspekcija nurodo „Estijos įmonės sąžiningumas ar sandorių bei mokestinių prievolių vykdymas neturi reikšmės šiam mokestiniam ginčui“, tuomet ir Estijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija apie Estijos įmonę apskritai neturėjo būti remiamasi Inspekcijos Sprendime ir patikrinimo akte. Pareiškėjas padarė išvadą, jog Inspekcija, konstatavusi, kad „Estijos įmonės sąžiningumas ar sandorių bei mokestinių prievolių vykdymas neturi reikšmės šiam mokestiniam ginčui“ turėjo netvirtinti patikrinimo akto, nes jis yra pagrįstas būtent duomenimis apie Estijos įmonės statusą, sąžiningumą PVM prievolių srityje bei šių prievolių vykdymą.

Pareiškėjo nuomone, Sprendimas remiasi tik prielaidomis, nors teismų praktikoje, remiantis Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalies ir Mokesčių administravimo įstatymo 34 straipsnio nuostatomis buvo ne kartą konstatuota, kad, laikantis objektyvumo principo, visų mokesčių administratoriaus sprendimų priėmimo teisinis bei faktinis pagrindai turi būti žinomi ne tik mokesčių administratoriui, bet ir asmeniui, kurio atžvilgiu šis sprendimas priimamas. Individualus administracinis aktas paprastai turi būti toks, kad iš jo būtų galima suprasti visuomeninių santykių esmę, būtų aiškus jų teisinis kvalifikavimas. Jei mokesčių mokėtojas iš esmės negali suvokti (suprasti) priimto mokesčių administratoriaus sprendimo faktinių ir teisinių pagrindų, jo priėmimo motyvų, toks sprendimas turi būti naikinamas kaip neteisėtas ir nepagrįstas.

Inspekcija patikrino Bendrovės 2013 m. balandžio ir gegužės mėn. PVM apskaičiavimą ir nustatė, kad Bendrovė nuo iš Lenkijos įmonės pagal 10 sąskaitų įsigytų prekių (mobilųjų telefonų) 737800 Eur vertės neapskaičiavo 154938 Eur PVM (737800 x 21 proc.). Šio PVM Bendrovė nedeklaravo ir nesumokėjo į biudžetą. Bendrovė pagal šiuos sandorius įsigytų prekių vertę PVM deklaracijose deklaravo kaip „Iš ES įsigytos prekės trikampei prekybai“.

Sprendime nurodyta, kad Lenkijos įmonės išrašytose sąskaitose, be kita ko, nurodyta Bendrovės (pirkėjo) Lietuvoje suteiktas PVM mokėtojo kodas bei CIP prekių pristatymo sąlygos, pagal kurias Bendrovei teisė disponuoti iš Lenkijos įmonės įsigytais prekėmis kaip savininkui perėjo Suomijoje, Portugalijoje, Vokietijoje, Jungtinėje Karalystėje, Vengrijoje (prekės iš Lenkijos buvo nugabentos į šias šalis). Prekių pervežimą organizavo Lenkijos įmonė, kuri gabenavo Bendrovės prekes, todėl šis prekių gabenimas priskiriamas Bendrovės vykdytam prekių pirkimui iš Lenkijos įmonės (Sprendimo 2 puslapis).

Šias, iš Lenkijos įmonės įsigytas, prekes Bendrovė pagal 10 sąskaitų 2013 m. balandžio ir gegužės mėn. pardavė Estijos įmonei.

Prekių tiekimą Bendrovė deklaravo 2013 m. balandžio ir gegužės mėn. PVM deklaracijose kaip už Lietuvos Respublikos ribų įvykę sandoriai (20 laukelyje, ne PVM objektas Lietuvoje) ir Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nars ataskaitose.

Bendrovė Estijos įmonei išrašytose sąskaitose, be kita ko, nurodė prekių pristatymo adresus Suomijoje, Vokietijoje, Vengrijoje, Jungtinėje Karalystėje, Portugalijoje, taip pat nurodė, kad prekių pardavimas vykdomas vadovaujantis PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalies nuostatomis (tarpininko pateiktos prekės trikampėje prekyboje) – PVM direktyvos 141 straipsnis.

Inspekcija pagal pateiktus dokumentus (tarptautinių siuntų pervežimo agentūros UPS J. R. duomenų lapus) nustatė, kad prekės iš Lenkijos buvo nugabentos į Suomiją, Vokietiją, Vengriją, Jungtinę Karalystę, Portugaliją (į Estiją ar į Lietuvą prekės nugabentos nebuvo).

Sprendime nurodyta, kad Bendrovė Suomijoje, Vokietijoje, Vengrijoje, Jungtinėje Karalystėje ir Portugalijoje PVM mokėtoja įsiregistravusi nebuvo ir nepateikė dokumentų, įrodančių, kad ji sumokėjo iš Lenkijos įmonės įsigytų prekių PVM tose šalyse, kur baigėsi jų gabenimas. Pareiškėjas taip pat nepateikė dokumentų, įrodančių, kad PVM tose šalyse kur baigėsi jų gabenimas sumokėjo prekes įsigyjantys asmenys (Sprendimo 4 puslapis).

Inspekcija sprendime nurodė, kad Lenkijos mokesčių administratorius Lenkijos įmonės 2013 m. balandžio ir gegužės mėn. PVM deklaracijas laikė teisingomis, o Estijos mokesčių administratorius Inspekcijai atsakė, kad prekės į Estiją nebuvo atgabentos, jos buvo pristatytos tiesiai pirkėjams; prekių gabenimą organizavo Bendrovė; nėra informacijos, ar Estijos įmonė įsiregistravusi PVM mokėtoja Suomijoje, Vokietijoje, Vengrijoje, Jungtinėje Karalystėje, Portugalijoje; Estijos įmonė iš Bendrovės įsigytų prekių pardavimus Suomijos, Jungtinės Karalystės, Portugalijos, Vokietijos, Slovakijos pirkėjams deklaravo kaip trikampės prekybos sandorius; kadangi prekės neatvyko į Estiją, todėl Estijos įmonė šių prekių įsigijimo Bendrijos viduje PVM deklaracijose nedeclaravo; Estijos įmonė Estijos mokesčių administratoriui tik nurodė, kad prekių savininku tapo trečiojoje šalyje, nenurodant kokios tai „trečioji šalis“.

Sprendime nurodyta, kad trikampės prekybos taikymą apibrėžia PVM direktyvos 141 straipsnis, kuris, atsižvelgiant į šios direktyvos 59 punktą, įgyvendinamas PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalimi, kurioje nurodyta kokie sandoriai laikomi trikampės prekybos sandoriais.

Inspekcija Sprendime (7 puslapis) taip pat nurodė, kad „Tam, kad būtų galima taikyti trikampės prekybos principą turi būti išpildytos visos trys išvardintos sąlygos:

1. visos trys sandorio šalys (asmenys) turi būti savo šalyse įsiregistravusios PVM mokėtojomis ir kiekvienas pirkėjas savo pardavėjui turi būti nurodęs savo PVM mokėtojo kodą;
2. iš ES valstybės narės tarpininko įsigytos prekės būtinai turi būti išgabentos trečios šalies narės pirkėjui;
3. prekių išgabavimo iš vienos ES valstybės narės į kitą ES valstybę narę faktas turi būti pagrįstas įrodymais”.

Inspekcija padarė išvadą, kad Bendrovės prekių įsigijimai iš Lenkijos įmonės ir pardavimai Estijos įmonei neatitiko trikampės prekybos sąlygų dėl šių aplinkybių:

1. Sandoriuose dalyvauja ne trys šalys, o keturios šalys (Lenkija -> Lietuva -> Estija -> Suomija / Vokietija / Vengrija / Slovakija / Jungtinė Karalystė / Portugalija);
2. Trikampę prekybą kaip tarpininkas taikė ir Bendrovė, ir Estijos įmonė;

3. Pareiškėjas prekes pardavė Estijos įmonei, kuri neįsiregistravusi PVM mokėtoja Suomijoje, Vokietijoje, Vengrijoje, Jungtinėje Karalystėje, Portugalijoje;

4. Pareiškėjas šių tiekimų atveju neįsitikino, kad prekių tiekimas buvo apmokestintas tose valstybėse narėse, kuriose baigėsi prekių gabenimas.

Sprendime remiamasi PVM įstatymo 3 straipsnio 2 dalimi, 4¹ straipsnio 1 dalimi, 12² straipsnio 1 dalimi bei nurodoma, kad pagal pagrindinę prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės vietos nustatymo taisyklę (PVM įstatymo 12² straipsnio 1 dalį) laikoma, kad prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės įvyko šalies teritorijoje, kai įsigyjamų prekių gabenimas baigėsi šalies teritorijoje. Jeigu iš vienos valstybės narės įsigytų prekių gabenimas baigėsi ne Lietuvoje, o kitoje valstybėje narėje, prekių įsigijimo vieta laikoma ta kita valstybė narė. Tokiu atveju Lietuvos PVM mokėtojui atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju toje valstybėje narėje ir ten sumokėti iš kitos valstybės narės įsigytų prekių PVM.

Kai Lietuvos PVM mokėtojas neįsiregistruoja PVM mokėtoju ir nesumoka PVM toje valstybėje narėje, kurioje baigėsi prekių gabenimas, prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės vieta nustatoma pagal PVM įstatymo 12² straipsnio 2 dalį.

Remiantis PVM įstatymo 12² straipsnio 2 dalimi Sprendime nurodyta, kad esant nurodytoms aplinkybėms, Lietuvos PVM mokėtojui atsiranda prievolė apskaičiuoti įsigytų prekių PVM Lietuvoje. Šios prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės vietos nustatymo nuostatos, pagal kurias prievolė apskaičiuoti prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės pardavimo PVM yra ne toje valstybėje narėje, kurioje baigėsi jų gabenimas, o toje, kurios PVM mokėtojo kodas buvo nurodytas įsigyjant prekes, ir yra vadinamos rezervo taisykle. Rezervo taisyklė taikoma tik tuo atveju, jei šalyje, kurioje baigėsi prekių gabenimas, PVM nebuvo sumokėtas. Pagal rezervo taisyklę apskaičiuotas PVM, galėtų būti susigrąžinamas iš Lietuvos biudžeto, tik tuo atveju, jeigu būtų pateikiami įrodymai, kad PVM buvo apskaičiuotas ir sumokėtas toje šalyje, kurioje baigėsi prekių gabenimas, arba, jei Lietuvos PVM mokėtojas gautų iš tos šalies mokesčių administratoriaus patvirtinimą (paaiškinimą), kad pagal jos teisės aktus Lietuvos PVM mokėtojui nebuvo prievolės dėl nurodytų prekių įsigijimo skaičiuoti ir mokėti PVM.

Sprendime nurodyta, kad rezervo taisyklė yra įtvirtinta PVM direktyvos 41 straipsnyje, kuris numato, kad prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta yra valstybės narės, suteikusios PVM mokėtojo kodą, kurį prekes įsigyjantis asmuo nurodo įsigydamas prekes, teritorijoje, jeigu tas prekes įsigyjantis asmuo nenurodo, kad šis įsigijimas buvo apmokestintas PVM pagal 40 straipsnį. Pagal PVM direktyvos 40 straipsnio nuostatas, prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjančiam asmeniui. Jei įsigijimas apmokestinamas PVM pagal PVM direktyvos 41 straipsnį, o vėliau – pagal 40 straipsnį valstybėje narėje, kurioje baigiasi siuntimas ar gabenimas, apmokestinamoji vertė atitinkamai sumažinama valstybėje narėje, suteikusioje PVM mokėtojo kodą, kurį prekes įsigyjantis asmuo nurodo įsigydamas prekes.

Dėl teisės į PVM atskaitą Sprendime nurodyta, kad PVM mokėtojas neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą pardavimo PVM, apskaičiuoto pagal PVM įstatymo 12² straipsnio 2 dalį (pagal „rezervo“ taisyklę). Jeigu vėliau šis PVM mokėtojas turės įrodymus, kad prekių įsigijimo PVM buvo apskaičiuotas ir sumokėtas toje valstybėje narėje, kurioje baigėsi prekių gabenimas, tai jis turi teisę patikslinti (sumažinti) mokesčio laikotarpio PVM deklaracijoje deklaruotą įsigytų iš kitų valstybių narių prekių apmokestinamąją vertę ir tokiu būdu susigrąžinti iš Lietuvos biudžeto sumokėtą PVM sumą. Sprendimas dėl PVM atskaitos teisės grindžiamas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2010-04-22 sprendimu sujungtose bylose Nr. C-536/08 ir C-539/08.

Dėl Bendrovės pateiktų argumentų, kad Estijos įmonės klientai sumokėjo PVM savo rezidavimo valstybėse Sprendime pažymėta, „jog esminė aplinkybė nagrinėjamoje byloje yra tai, ar Pareiškėjas neturi prievolių prekių tiekimo paskutinėje grandyje, ko ir yra reikalaujama iš Pareiškėjo – įrodyti, jog tose valstybėse Pareiškėjas neturi prievolės sumokėti PVM, kitų subjektų mokesčių prievolės šio ginčo nagrinėjimui neturi reikšmės“.

Sprendime akcentuota, kad Estijos įmonės sąžiningumas ar sandorių bei mokestinių prievolių vykdymas neturi reikšmės šiam mokestiniam ginčui, kadangi nesąžiningumo mokesčių administratorius neįrodinėja. Be to, Inspekcija neneigia ir sandorių realumo.

Inspekcija nustatė, kad Bendrovės sandoriai su Estijos įmone neatitiko trikampės prekybos sąlygų pagal PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalį, todėl Bendrovė turėjo taikyti PVM įstatymo 12² straipsnio 2 dalyje nurodytą taisyklę (Sprendimo 7 puslapis).

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

1. Mokestinis ginčas vyksta dėl 154938 Eur PVM, kurį apskaičiuodama Inspekcija vadovavosi PVM įstatymo 12² straipsnio 2 dalies nuostatomis dėl prekių įsigijimo vietos nustatymo.

Byloje nustatytos šios faktinės aplinkybės, dėl kurių ginčo tarp Pareiškėjo ir Atsakovo nėra:

1) Bendrovė iš Lenkijos įmonės 2013 m. balandžio ir gegužės mėn. pirko prekes (mobiliuosius telefonus). Šie faktai grindžiami Lenkijos įmonės išrašytais sąskaitomis, prie sąskaitų pridėtais prekių gabenimo važtaraščiais, tarptautinės siuntų pristatymo bendrovės „*UPS Polska Sp. z. o. o.*“ dokumentais. Įsigytas prekes Bendrovė minėtu laikotarpiu pardavė Estijos įmonei. Šie faktai grindžiami Bendrovės išrašytais sąskaitomis, Estijos įmonės mokėjimo už prekes dokumentais (banko pavedimais), prekių gavimą patvirtinančiais dokumentais.

2) Sandorių atlikimo metu Bendrovė, Lenkijos įmonė ir Estijos įmonė buvo įregistruotos PVM mokėtojomis atitinkamai Lietuvoje, Lenkijoje ir Estijoje.

3) Prekės, kurias Bendrovė nusipirko iš Lenkijos įmonės ir pardavė Estijos įmonei, iš jų buvimo vietos – Lenkijos valstybės teritorijos, buvo nugabentos tiesiogiai į Suomiją, Vokietiją, Vengriją, Jungtinę Karalystę, Portugaliją. Prekės nebuvo atgabentos nei į Lietuvos valstybės teritoriją, nei į Estijos valstybės teritoriją.

2. Dėl PVM įstatymo 12² straipsnio „Prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės vieta“ 3 dalies nuostatų taikymo

2.1 Pareiškėjas skunde teigia, kad Bendrovės taikytas trikampės prekybos modelis visiškai atitinka trikampės PVM prekybos sampratą pagal PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalies ir kitų teisės norminių aktų nuostatas. Bendrovė taikė PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalį bei PVM direktyvos 141 straipsnį, kurie buvo nurodyti Bendrovės Estijos įmonei išrašylose sąskaitose. Tiek įsigydama iš Lenkijos įmonės prekes, tiek jas parduodama Estijos įmonei Bendrovė pardavimo PVM neapskaičiavo. Iš Lenkijos įmonės įsigytų prekių vertę Bendrovė deklaravo PVM deklaracijų 22 laukelyje „Iš ES įsigytos prekės trikampei prekybai“, o šių, Estijos įmonei parduotų, prekių vertę deklaravo PVM deklaracijų 20 laukelyje „Už Lietuvos ribų įvykę sandoriai (ne PVM objektas Lietuvoje)“ ir Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nars ataskaitose (FR0546).

Inspekcija Sprendime (7, 9-10 puslapiai) vertino, kad Bendrovės prekių įsigijimai iš Lenkijos įmonės ir pardavimai Estijos įmonei neatitiko trikampės prekybos sąlygų dėl šių aplinkybių:

(1) Sandoriuose dalyvavo ne trys šalys, o keturios ar penkios šalys (Lenkija -> Lietuva -> Estija -> Suomija / Vokietija / Vengrija / Slovakija / Jungtinė Karalystė / Portugalija);

(2) Trikampę prekybą kaip tarpininkas taikė ir Bendrovė, ir Estijos įmonė;

(3) Bendrovė prekes pardavė Estijos įmonei, kuri neįsiregistravusi PVM mokėtoja Suomijoje, Vokietijoje, Vengrijoje, Jungtinėje Karalystėje, Portugalijoje;

(4) Bendrovė šių tiekimų atveju neįsitikino, kad prekių tiekimas buvo apmokestintas tose valstybėse narėse, kuriose baigėsi prekių gabenimas;

(5) Bendrovė prekes tiekė ne į prekių pirkėjo valstybę, o kitiems subjektams;

(6) Bendrovė žinojo, kad tiekimas vykdomas ne į Estiją, o į kitas šalis, kadangi Estijos įmonė nurodė, kur reikia gabenti prekes ir šiuos duomenis pateikė Lenkijos įmonei.

Pažymėtina, kad Inspekcija Sprendime nurodė šias aplinkybes kaip neatitinkančias trikampės prekybos sąlygų, tačiau nenurodė jokių konkrečių teisės normų, kuriose apibrėžtos Inspekcijos

nurodytos šios konkrečios sąlygos ir aplinkybės, kurių turi būti laikomasi ir kurių nuostatas Bendrovė pažeidė. Dėl to iš dalies galima sutikti su Pareiškėjo skundo teiginiais, kad Sprendimas nėra pakankamai aiškus mokesčines prievoles vykdyti turinčiam mokesčių mokėtojui.

2.2 Komisijos nuomone, nagrinėjamu atveju svarbu nustatyti ar Bendrovės prekių įsigijimas ir tiekimas atitiko PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalies sąlygas bei atitinkamas PVM direktyvos nuostatas. Svarbu pažymėti, kad pagal PVM įstatymo 1 straipsnio 2 dalį, PVM įstatymo nuostatos suderintos su Europos Sąjungos teisės aktais, o būtent su PVM direktyva.

Pažymėtina, kad siekiant užtikrinti Europos Sąjungos vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarka buvo harmonizuota Europos Sąjungos teise, įvedant bendrą PVM sistemą. Tokio harmonizavimo pagrindu yra PVM direktyva. Todėl aiškinant PVM įstatymo normas sisteminiu teisės aiškinimo metodu, būtina atsižvelgti į PVM direktyvos nuostatas bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019-04-03 nutartis administracinėje byloje Nr. A-627-442/2019, 2019-07-24 nutartis Nr. eA-1676-575/2019).

Bendros Europos Sąjungos PVM sistemos srityje svarbūs ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai. Sutartyje dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnyje nurodyta, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisdikcijai priklauso priimti prejudicinį sprendimą dėl: 1) Sutarčių išaiškinimo, 2) Sąjungos institucijų, įstaigų ar organų aktų galiojimo ir išaiškinimo. Taigi, taikant PVM direktyvos, PVM įstatymo nuostatas yra svarbu įvertinti ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką, kurioje aiškinami Europos Sąjungos institucijų teisės aktai (įskaitant ir PVM direktyvą).

2.3 Pagal PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalį, neatsižvelgiant į šio straipsnio 2 dalies nuostatas, tuo atveju, kai iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę išgabenamas prekes įsigyja Lietuvos Respublikoje registruotas PVM mokėtojas, kuris šias prekes iš karto toje kitoje valstybėje narėje patiekia asmeniui, kuriam toje kitoje valstybėje narėje nustatyta prievolė apskaičiuoti ir sumokėti už šias patiekias prekes PVM, o Lietuvos Respublikos PVM mokėtojas šio Įstatymo nustatyta tvarka šiuos sandorius deklaruoja prekių tiekimo į kitas valstybes nares ataskaitoje, nelaikoma, kad šis prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės įvyko šalies teritorijoje.

Taigi, pagal minėto straipsnio 3 dalį prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės vieta nelaikoma Lietuvos (šalies) teritorija, jeigu yra šių aplinkybių visuma:

- (1) Lietuvos Respublikoje registruotas PVM mokėtojas įsigyja iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę išgabenamas prekes;
- (2) Lietuvos Respublikoje registruotas PVM mokėtojas šias prekes kitoje valstybėje narėje (į kurią išgabenamos prekės) patiekia kitam asmeniui;
- (3) kitam asmeniui (kuriam patiekiamos prekės) toje kitoje valstybėje narėje nustatyta prievolė apskaičiuoti ir sumokėti už šias patiekias prekes PVM;
- (4) Lietuvos Respublikoje registruotas PVM mokėtojas PVM įstatymo nustatyta tvarka šiuos sandorius deklaruoja prekių tiekimo į kitas valstybes nares ataskaitoje.

Pagal PVM direktyvos 42 straipsnį, 41 straipsnio pirma pastraipa netaikoma ir laikoma, kad prekių įsigijimas Bendrijos viduje apmokestinamas PVM pagal 40 straipsnį, kai tenkinamos šios sąlygos:

a) prekes įsigyjantis asmuo nurodo, kad jis prekes įsigijo Bendrijos viduje tam, kad paskui jas tiktų valstybės narės, kuri nustatoma pagal 40 straipsnį, teritorijoje ir už jas pagal 197 straipsnį prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam skirtos prekės;

b) prekes įsigyjantis asmuo įvykdė 265 straipsnyje nustatytas prievoles, susijusias su sumuojančios ataskaitos pateikimu.

PVM direktyvos 40 straipsnyje nurodyta bendroji norma dėl prekių įsigijimo vietos nustatymo, pagal kurią prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjančiam asmeniui.

ES direktyvos 197 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad PVM moka asmuo, kuriam tiekiamos prekės, kai tenkinamos šios sąlygos:

- a) apmokestinamasis sandoris yra prekių tiekimas 141 straipsnyje nustatytais sąlygomis;
- b) asmuo, kuriam tiekiamos prekės, yra kitas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, registruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje, kurioje vykdomas tiekimas;
- c) sąskaita faktūra, kurią išrašė apmokestinamasis asmuo, neįsisteigęs asmens, kuriam tiekiamos prekės, valstybėje narėje, yra išrašyta pagal 3 skyriaus 3–5 skirsnius.

PVM direktyvos 141 straipsnyje nustatyta:

Kiekviena valstybė narė imasi konkrečių priemonių užtikrinti, kad prekių įsigijimas Bendrijos viduje, įvykęs jos teritorijoje pagal 40 straipsnį, nebūtų apmokestinamas PVM, kai tenkinamos šios sąlygos:

- a) prekes įsigyja apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs atitinkamoje valstybėje narėje, bet yra įregistruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje;
- b) prekes įsigyja a punkte nurodytas asmuo tam, kad paskui šias prekes galėtų tiekti atitinkamoje valstybėje narėje;
- c) prekės, kurias tokiu būdu įsigyja a punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo, yra tiesiogiai siunčiamos ar gabenamos iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje šis apmokestinamasis asmuo yra įregistruotas PVM mokėtoju, asmeniui, kuriam jis tas prekes patieks vėliau;
- d) asmuo, kuriam prekės bus vėliau patiektos, yra apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris yra įregistruotas PVM mokėtoju atitinkamoje valstybėje narėje;

e) d punkte nurodytam asmeniui pagal 197 straipsnį tenka prievolė sumokėti PVM, kai tiekimą atlieka apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs toje valstybėje narėje, kurioje atsiranda prievolė sumokėti PVM.

Taigi, PVM direktyvos 42 straipsnio a punkto nuostatos taikomos kartu su 197 ir 141 straipsnių nuostatomis, reglamentuojančiomis prekių įsigijimo ir tiekimo sąlygas bei nustatančias asmenį, kuriam kyla pareiga sumokėti PVM.

Be to, pagal 42 straipsnio nuostatas matyti, kad jei tenkinamos 42 straipsnio a ir b punkte nurodytos visos sąlygos, (tuomet netaikoma 41 straipsnio pirmoje pastraipoje nurodyta prekių įsigijimo vietos nustatymo taisyklė, pagal kurią prekių įsigijimo vieta nustatoma pagal PVM mokėtojo kodą suteikusią valstybę) laikoma, kad prekių įsigijimas apmokestinamas pagal 40 straipsnį.

2.4 Dėl prekių įsigijimo ir tiekimo sąlygų

2.4.1 Kaip aplinkybes, neatitinkančias trikampės prekybos sąlygų, Inspekcija nurodė tai, kad Bendrovė prekes pardavė Estijos įmonei, kuri neįsiregistravusi PVM mokėtoja Suomijoje, Vokietijoje, Vengrijoje, Jungtinėje Karalystėje, Portugalijoje ir Bendrovė šių tiekimų atveju neįsitikino, kad prekių tiekimas buvo apmokestintas tose valstybėse narėse, kuriose baigėsi prekių gabenimas.

Komisijos nuomone, dėl asmens, kuriam yra prievolė mokėti PVM, yra aktualios šios žemiau nurodytos teisės aktų nuostatos.

Pagal PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalies nuostatas, prekės turi būti tiekiamos asmeniui, kuriam toje kitoje valstybėje narėje nustatyta prievolė apskaičiuoti ir sumokėti už šias patiektas prekes PVM.

PVM direktyvos 42 straipsnio a punkte nurodyta, kad už prekes pagal 197 straipsnį prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam skirtos prekės.

Pagal PVM direktyvos 197 straipsnio 1 dalies b punktą, PVM moka asmuo, kuriam tiekiamos prekės, yra kitas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, registruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje, kurioje vykdomas tiekimas.

PVM direktyvos 141 straipsnio d punkte nurodyta, kad asmuo, kuriam prekės bus vėliau patiekto, yra apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris yra įregistruotas PVM mokėtoju atitinkamoje valstybėje narėje bei e punkte nurodyta, kad d punkte nurodytam asmeniui pagal 197 straipsnį tenka prievolė sumokėti PVM, kai tiekiamą atlieka apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs toje valstybėje narėje, kurioje atsiranda prievolė sumokėti PVM.

Taigi, siekiant taikyti trikampės prekybos modelį, pagal minėtų PVM direktyvos straipsnių nuostatas matyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam skirtos prekės (42 straipsnio a punktas) ir tas asmuo yra registruotas PVM mokėtoju valstybėje narėje, kurioje vykdomas tiekimas (197 straipsnio 1 dalies b punktas, 141 straipsnio d punktas) bei prievolė sumokėti PVM atsiranda tiekimo valstybėje narėje (141 straipsnio e punktas).

Pažymėtina, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nurodė, kad pagal PVM direktyvos 42 straipsnio a punktą tarpinis įgijėjas turi nurodyti, kad prekės įsigijo Bendrijos viduje tam, kad paskui jas tiekų valstybės narės, kuri nustatoma pagal PVM direktyvos 40 straipsnį, teritorijoje ir už jas pagal 197 straipsnį prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam skirtos prekės (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2018-04-19 sprendimo byloje Nr. C-580/16 46 punktas).

Bylos duomenimis nustatyta (Inspekcijos Sprendimo 5, 10 puslapis), kad Estijos įmonė, kuriai Bendrovė tiekė prekes, nebuvo registruota PVM mokėtoja Suomijoje, Portugalijoje, Vokietijoje, Jungtinėje Karalystėje, Vengrijoje, todėl tai leido daryti išvadą, kad Estijos įmonė nebuvo registruota PVM mokėtoja ir PVM apskaičiavimo prievolė nebuvo realizuota. Pažymėtina, kad pati Bendrovė turėjo pareigą nustatyti ar jos vykdomas prekių Estijos įmonei pardavimas, kuris pagal PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 1 punktą laikytinas prekių tiekimu, yra (nėra) PVM objektas pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalį ir ar už tiekiamas prekes skaičiuoti ir mokėti PVM turi pati Bendrovė (kaip sandorio šalis).

Komisijos nuomone, Bendrovė (skundo 14.2.2 papunktis) nepagrįstai pareigą mokėti PVM Estijos įmonei grindžia vien tuo, kad faktiniu požiūriu prekės buvo skirtos būtent jai, kaip prekių gavėjai bei teisiniu požiūriu Estijos įmonė įgijo į jas nuosavybės teisę, tačiau atsižvelgus į minėtas PVM direktyvos nuostatas akivaizdu, kad asmuo, kuriam skirtos prekės ir kuris įgijo į jas nuosavybės teisę (Estijos įmonė), dar turi būti tiekimo valstybėje PVM mokėtoju registruotas asmuo.

Taigi, daroma išvada, kad Bendrovės prekių tiekimas Estijos įmonei neatitiko minėtų PVM direktyvos 42, 141 ir 197 straipsnių normų,

2.4.2 Kaip aplinkybes, neatitinkančias trikampės prekybos sąlygų, Inspekcija nurodė ir tai, kad 1) Bendrovė prekes tiekė ne į prekių pirkėjo valstybę, o kitiems subjektams bei 2) Bendrovė žinojo, kad tiekimas vykdomas ne į Estiją, o į kitas šalis, kadangi Estijos įmonė nurodė, kur reikia gabenti prekes ir šiuos duomenis pateikė Lenkijos įmonei.

Komisijos nuomone, dėl prekių įsigijimo ir jų tiekimo vietos yra aktualios šios žemiau nurodytos teisės aktų nuostatos.

Pagal PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalį, Lietuvos Respublikoje registruotas PVM mokėtojas turi įsigyti iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę išgabenamas prekes ir šias prekes kitoje valstybėje narėje (į kurią išgabenamos prekės) patiekti kitam asmeniui.

PVM direktyvos 42 straipsnio a punkte nurodyta, kad „prekes įsigyjantis asmuo nurodo, kad jis prekes įsigijo Bendrijos viduje tam, kad paskui jas tiekų valstybės narės, kuri nustatoma pagal 40 straipsnį, teritorijoje...“.

Pagal PVM direktyvos 141 straipsnio b punktą prekes įsigyja apmokestinamasis asmuo (kuris nėra įsisteigęs atitinkamoje valstybėje narėje, bet yra įregistruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje (a punkte nurodytas asmuo)) tam, kad paskui šias prekes galėtų tiekti atitinkamoje valstybėje narėje, o pagal c punktą prekės, kurias įsigyja a punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo, yra tiesiogiai siunčiamos ar gabenamos iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje šis apmokestinamasis asmuo yra įregistruotas PVM mokėtoju, asmeniui, kuriam jis tas prekes patieks vėliau.

Pažymėtina, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nurodė, jog PVM direktyvos 141 straipsnio b punkte nurodyta, kad prekės turi būti įsigyjamoms tam, kad paskui apmokestinamasis asmuo, nurodytas PVM direktyvos 141 straipsnio a punkte, galėtų tiekti šias prekes toje pačioje valstybėje narėje (Europos Teisingumo Teismo 2018-04-19 sprendimo byloje Nr. C-580/16 30 punktas); PVM direktyvos 141 straipsnio c punkte reikalaujama, kad prekės, kurios yra įsigijimo Bendrijos viduje objektas, būtų tiesiogiai siunčiamos ar gabenamos iš kitos valstybės narės nei ta, kurioje apmokestinamasis asmuo yra įregistruotas PVM mokėtoju, asmeniui, kuriam jis tas prekes patieks vėliau (2018-04-19 sprendimo byloje Nr. C-580/16 31 punktas).

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad PVM direktyvos 42 straipsnyje nustatyta, jog prekių įsigijimas Bendrijos viduje apmokestinamas PVM gabenimo Bendrijos viduje paskirties valstybėje narėje, kai tenkinamos šio straipsnio a ir b punktuose įtvirtintos sąlygos (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2018-04-19 sprendimo byloje Nr. C-580/16 45 punktas).

Taigi, pagal minėtų PVM įstatymo ir PVM direktyvos straipsnių nuostatas bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimus matyti, kad jose nustatytas reikalavimas asmeniui, registruotam PVM mokėtoju Lietuvoje, įsigyti ir tiekti prekes valstybės narės, į kurią atgabenamos prekės, teritorijoje. Vadinasi, turi būti vertinama ar Pareiškėjo vykdytas prekių įsigijimas ir tiekimas atitiko šių teisės normų nuostatas.

Iš Pareiškėjo skundo matyti, kad ginčo šalys skirtingai traktuoja nuosavybės teisių į įsigytas prekes perdavimo vietą. Pareiškėjas teigia (skundo 15.9 papunktis), kad pagal nurodytas CIP prekių tiekimo sąlygas Bendrovės iš Lenkijos įmonės įsigytų prekių nuosavybės teisė perėjo Lenkijoje, o Inspekcija Sprendime (2 puslapis) nurodė, kad pagal nurodytas prekių pristatymo sąlygas, Bendrovei teisė disponuoti iš Lenkijos įmonės įsigytais prekėmis kaip savininkui perėjo Suomijoje, Portugalijoje, Vokietijoje, Jungtinėje Karalystėje, Vengrijoje.

Pagal Pareiškėjo skunde išdėstytą poziciją matyti, kad nuosavybės teisę į iš Lenkijos įmonės įsigyjamą prekę Pareiškėjas įgijo Lenkijoje, todėl, Komisijos vertinimu, tai neatitinka PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalyje (trikampės prekybos) nurodytų sąlygų, pagal kurias Pareiškėjo prekių įsigijimas ir jų tiekimas turi įvykti toje pačioje valstybėje narėje, t. y. toje, į kurią išgabenamos prekės.

Nors ginčo šalys skirtingai aiškina prekių tiekimo sąlygų (CIP) turinį ir reikšmę, tačiau dėl šio ginčo pažymėtina, kad siekiant taikyti PVM direktyvos 141 straipsnį, klausimo, prie kokio prekių tiekimo priskirti gabenimą Bendrijos viduje, nekyla dėl b ir c punktuose išvardytų sąlygų, t. y. prekių įsigijimo „tam, kad paskui šias prekes galėtų tiekti“ valstybėje narėje, į kurią prekes atvežė apmokestinamas asmuo, ir šitaip įsigytų prekių tiesioginio siuntimo ar gabenimo kitam jų gavėjui (Generalinio advokato 2017-11-30 išvados byloje Nr. C-580/16 49 punktas). Pažymėtina, kad nėra reikšminga, kuris iš apmokestinamųjų asmenų turi teisę disponuoti prekėmis per siuntimą ar gabenimą (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006-04-06 sprendimo byloje Nr. C-245/04 rezoliucinės dalies 1 punktas). Taigi, nagrinėjamu atveju neturi reikšmės prekių pristatymo sąlygos, nurodytos prekių gabenimo dokumentuose, nes prekių įsigijimo ir tiekimo vieta yra nustatoma pagal PVM įstatymo ir PVM direktyvos nuostatas, todėl Pareiškėjo ir Atsakovo motyvai dėl prekių pristatymo sąlygų (CIP) aiškinimo neturi reikšmės nagrinėjamam ginčui ir Komisija dėl jų plačiau nepasisako.

Pareiškėjas skunde nenurodė Bendrovės prekių tiekimo Estijos įmonei vietos (skundo 14.2.14, 14.2.15, 15.5 papunkčiuose tik teigė, kad Estijos įmonei (prekių įgijėjui) prekių nuosavybės teisė perėjo prieš jas išgabenant, patiekiant į kitas ES valstybes nares, o Bendrovės direktorius paaiškino, kad prekių nuosavybė pereinavo Estijos įmonei, kai ji sumokėdavo pinigų už prekes).

Inspekcija Sprendime pateikė Estijos mokesčių administratoriaus atsakymą, kuriame Estijos mokesčių administratorius tik nurodė, kad Estijos įmonė prekių savininku tapo trečiojoje šalyje, nenurodant kokia tai trečioji šalis (Sprendimo 6 puslapis) bei vėliau (Sprendimo 10 puslapis) Inspekcija Sprendime pabrėžė, kad Estijos mokesčių administratorius patvirtino, jog Estijos įmonei nuosavybė perėjo tik tose valstybėse, kur baigėsi tiekimas (Suomija, Portugalija, Vokietija, Jungtinė Karalystė, Vengrija).

Komisijos nuomone, siekiant taikyti PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalies ir PVM direktyvos 42 straipsnio a punkto normas, prekės turi būti tiekiamos valstybės narės, kuri nustatoma pagal PVM direktyvos 40 straipsnį, teritorijoje.

Be to, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „prekes įsigyjantis asmuo antrajam prekes įsigyjančiam asmeniui teisę disponuoti preke kaip savininkui gali perleisti tik tuo atveju, jei jis tokią teisę prieš tai įgijo iš pirmojo pardavėjo, ir todėl antrasis tiekimas gali būti vykdomas tik atlikus pirmąjį tiekimą. Kadangi tarpinio prekes įsigyjančio asmens įvykdyto prekių įsigijimo vieta yra valstybėje narėje, į kurią šios prekės atsiunčiamos ar atgabenamos, tai laikyti, kad šis apmokestinamasis asmuo paskesnę tų pačių prekių tiekimą vykdo iš valstybės narės, iš kurios pradedamas šis siuntimas ar gabenimas, prieštarautų bet kokiai logikai“ (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006-04-06 sprendimo byloje Nr. 245/04 38, 39 punktai).

Komisijos vertinimu, reikalavimas (sąlyga) prekių tiekimo vietai yra nurodytas PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalyje, todėl asmuo, siekiantis taikyti minėtą teisės normą, turėtų pasisakyti dėl šio reikalavimo išpildymo (atitikimo), nors kaip matyti iš Pareiškėjo skundo, jis šio reikalavimo (atitikimo) neįvykdė. Todėl darytina išvada, kad Bendrovės skunde (skundo 15.9 papunktis) nurodytos prekių įsigijimo sąlygos neatitinka PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalies sąlygų dėl prekių tiekimo vietos.

2.4.3 Kaip aplinkybes, neatitinkančias trikampės prekybos sąlygų, Inspekcija nurodė ir tai, kad sandoriuose dalyvavo ne trys šalys, o keturios ar penkios šalys (Lenkija -> Lietuva -> Estija -> Suomija / Vokietija / Vengrija / Slovakija / Jungtinė Karalystė / Portugalija), o trikampę prekybą kaip tarpininkas taikė ir Bendrovė, ir Estijos įmonė.

Dėl šio Sprendimo teiginio Pareiškėjas paaiškino, kad pagal PVM direktyvos 42 straipsnio ir PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalies normas, trikampėje prekyboje būtinai privalomai turi dalyvauti trijų skirtingų ES valstybių narių PVM mokesčio mokėtojai. Nurodė, kad sandoriuose dalyvavo Lenkijos įmonė, Bendrovė ir Estijos įmonė. Be to, paaiškino, kad Bendrovei nebuvo žinoma kokį vykdytos prekybos deklaravimo modelį buvo pasirinkusi Estijos įmonė ir Pareiškėjas negali būti atsakingas už kitų asmenų mokesčių prievolių vykdymą.

Komisija sutinka su Pareiškėjo argumentais dėl sandorio šalių skaičiaus, siekiant atitikti minėtų teisės nuostatas, ir papildomai pažymi, kad sandorių atlikimo metu Bendrovė, Lenkijos įmonė ir Estijos įmonė buvo įregistruotos PVM mokėtojomis atitinkamai Lietuvoje, Lenkijoje ir Estijoje. Komisijos nuomone, Inspekcija savo teiginiams pagrįsti nenurodė jokių teisės normomis grįstų argumentų ir motyvų, be to, nenurodė, kokią reikšmę nagrinėjamam ginčui turi Estijos įmonės sandoriai su jos klientais bei tai, kad trikampę prekybą kaip tarpininkas taikė ir Bendrovė, ir Estijos įmonė. Tačiau tam, kad pripažinti „trikampės prekybos“ sąlygas tinkamomis, trečioji šalis turi būti registruota PVM mokėtoju toje šalyje, į kurią nugabenamos jos dispozicijon perleidžiamos prekės. Byloje nagrinėjamu atveju tokių aplinkybių nėra nustatyta.

Nagrinėjamu atveju svarbi išvada Europos Sąjungos Teisingumo Teismo Generalinio advokato, kuris nurodė, kad tik trišaliai sandoriai PVM direktyvoje reglamentuoti specialiojoje nuostatoje, t. y. jos 141 straipsnyje, kuriame jie apibrėžiami. Iš to darytina išvada, kad juos turi vykdyti trys apmokestinamieji asmenys, registruoti kaip PVM mokėtojai trijose skirtingose valstybėse narėse. Tačiau trišaliai sandoriui būdingas ne tik šis nustatymas. Lemiamos yra ekonominio sandorio vykdymo sąlygos (Generalinio advokato 2017-11-30 išvados byloje Nr. C-580/16 44, 50 punktas).

Atsižvelgdama į visa tai, kas išdėstyta, Komisija vertina, kad Bendrovės prekių įsigijimo ir tiekimo aplinkybės neatitiko PVM įstatymo 12² straipsnio 3 dalies bei PVM direktyvos 42, 141, 197 straipsnių nuostatų.

3. Dėl PVM įstatymo 12² straipsnio „Prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės vieta“ 2 dalies nuostatų taikymo ir PVM objekto pagal PVM įstatymo 3 straipsnio „Lietuvos Respublikos PVM objektas“ 2 dalies 1 punktą

Pagal PVM įstatymo 12² straipsnio „Prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės vieta“ 2 dalį laikoma, kad prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės įvyko šalies teritorijoje ir tuo atveju, kai prekes įsigyjantis asmuo yra Lietuvos Respublikoje registruotas PVM mokėtojas, jo PVM mokėtojo kodas buvo nurodytas įsigyjant prekes ir šios prekės išgabenamos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, nebent įrodoma, kad PVM buvo sumokėtas toje valstybėje narėje, kurioje baigėsi šių prekių gabenimas.

PVM direktyvos 41 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad nepažeidžiant 40 straipsnio laikoma, kad prekių įsigijimo Bendrijos viduje, kaip apibrėžta 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktyje, vieta yra valstybės narės, suteikusios PVM mokėtojo kodą, kurį prekes įsigyjantis asmuo nurodo įsigydamas prekes, teritorijoje, jeigu tas prekes įsigyjantis asmuo nenurodo, kad šis įsigijimas buvo apmokestintas PVM pagal 40 straipsnį.

Taigi, PVM įstatymo 12² straipsnio 2 dalyje, PVM direktyvos 41 straipsniu yra nustatoma taisyklė, pagal kurią prekių įsigijimo vieta prekes įsigyjančiam asmeniui yra laikoma valstybės narės, kurioje šis asmuo registruotas PVM mokėtoju, teritorija. Ši taisyklė taikoma tuomet, kai prekes įsigyjantis asmuo nenurodo, kad šis įsigijimas buvo apmokestintas valstybėje narėje, kurioje baigėsi prekių gabenimas (jas įsigyjančiam asmeniui pagal PVM direktyvos 40 straipsnį).

Bylos duomenimis nustatyta, kad Bendrovės įsigyjamų prekių gabenimas baigėsi Suomijoje, Portugalijoje, Vokietijoje, Jungtinėje Karalystėje, Vengrijoje ir, kaip minėta, ginčo tarp šalių dėl to nėra.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovė, kaip prekes įsigyjantis asmuo, nei Inspekcijai (Inspekcijos Sprendimo 4 puslapis), nei kartu su skundu nepateikė jokių įrodymų, kad ji sumokėjo PVM Suomijoje, Portugalijoje, Vokietijoje, Jungtinėje Karalystėje, Vengrijoje (valstybėse narėse), kuriose baigėsi Bendrovės iš Lenkijos įmonės įsigytų prekių gabenimas, be to, nustatyta (Inspekcijos Sprendimo 4 puslapis), kad Bendrovė nebuvo registruota PVM mokėtoja šiose valstybėse narėse.

Komisijos nuomone, atsižvelgus į PVM direktyvos 41 straipsnio 1 dalį, pareiga pateikti įrodymus, kad įsigijimas buvo apmokestintas valstybėje narėje, kurioje baigėsi šių prekių gabenimas, tenka Bendrovei, kaip prekes įsigyjančiam asmeniui.

Be to, pažymėtina ir tai, kad pačiai Bendrovei kilo pareiga nustatyti, ar ji privalo apskaičiuoti PVM nuo įsigytų prekių kaip PVM objekto, nes pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 2 dalies 1 punktą, PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį prekių įsigijimas taip pat yra PVM objektas.

Komisijos vertinimu, Inspekcija tinkamai nustatė, kad Bendrovės prekių įsigijimo iš Lenkijos įmonės vieta pagal PVM įstatymo 12² straipsnio 2 dalį ir PVM direktyvos 41 straipsnio 1 dalį yra laikoma Lietuva.

Pažymėtina, kad prekių įsigijimo vieta yra reikšminga PVM objekto nustatymo tikslais. PVM objektas nustatomas pagal PVM įstatymo 3 straipsnio „Lietuvos Respublikos PVM objektas“ 2 dalies 1 punktą, pagal kurį PVM objektas taip pat yra prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės, kai prekes iš apmokestinamojo asmens, kuris vykdo savo ekonominę veiklą, t. y. veikia kaip toks, ir kuriam netaikomos teisės aktų nuostatos, numatytos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos XII antraštinės dalies 1 skyriuje, įsigyja apmokestinamasis asmuo, kuris sandorį sudaro vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks, arba juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, jeigu šis prekių tiekimas nelaikomas įvykusi šalies teritorijoje pagal šio įstatymo 12 straipsnio 2 ar 3 dalies nuostatas.

Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, kad Bendrovės prekių įsigijimas iš Lenkijos įmonės yra PVM objektas Lietuvoje pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 2 dalies 1 punkto reikalavimus, nes Bendrovė mobiliuosius telefonus, kurių vertė 737800 Eur, įsigijo iš Lenkijos valstybės narės įmonės, ir prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės vieta pagal PVM įstatymo 12² straipsnio 2 dalį yra Lietuva.

Atsižvelgdama į visa tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, kad Inspekcija tinkamai nustačiusi Bendrovės prekių įsigijimo vietą pagrįstai sprendė, kad prekių įsigijimas yra PVM objektas

Lietuvoje ir Bendrovei pagrįstai apskaičiavo pardavimo PVM nuo iš Lenkijos įmonės įsigytų prekių vertės kaip PVM objekto Lietuvoje.

4. Dėl PVM atskaitos teisės

Inspekcija Sprendime Bendrovės teisę į PVM atskaitą paneigė nurodydama, kad „pagal rezervo taisyklę apskaičiuotas PVM, galėtų būti susigrąžinamas iš Lietuvos biudžeto, tik tuo atveju, jeigu būtų pateikiami įrodymai, kad PVM buvo apskaičiuotas ir sumokėtas toje šalyje, kurioje baigėsi prekių gabenimas, arba, jei Lietuvos PVM mokėtojas gautų iš tos šalies mokesčių administratoriaus patvirtinimą (paaiškinimą), kad pagal jos teisės aktus Lietuvos PVM mokėtojui nebuvo prievolės dėl nurodytų prekių įsigijimo skaičiuoti ir mokėti PVM“ (Sprendimo 8 puslapis) bei remdamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2010-04-22 sprendimo sujungtose bylose C-536/08 ir C-539/08 rezoliucijoje pateiktu išaiškinimu, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 3 dalis bei 28b straipsnio A skirsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris yra pastarosios nuostatos pirmoje pastraipoje nurodytoje situacijoje, neturi teisės nedelsiant atskaityti pirkimo PVM už Bendrijos viduje įsigytas prekes.

Pažymėtina, kad Pareiškėjas skunde neginčija šios Inspekcijos išvados dėl teisės į PVM atskaitą negalimumo.

Komisija sutinka su tokia Inspekcijos pozicija, nes minėtame Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendime pateikta PVM direktyvos aiškinimo ir taikymo taisyklė yra aiški ir konkreti.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta ir atsižvelgdama į Inspekcijos nustatytas bylai svarbias aplinkybes ir teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas, Komisija konstatuoja, kad Inspekcijos Sprendimo naikinti ar keisti nėra pagrindo, todėl Pareiškėjo skundas atmetamas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-04-06 sprendimą Nr. (21.222)FR0682-188.

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

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė