



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „S1“ 2014-06-30 SKUNDO**

2014 m. rugsėjo 1 d. Nr. S-171 (7-123/2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininko
komisijos narių

Stepono Vytauto Jurnos
Lauros Milašiūtės – pranešėja
Editos Veršelienės
Linos Vosylienės
Jūratei Dalmantaitei
UAB „S1“ direktoriui V. K. ir
advokatui Deividui Poškai

sekretoriaujant
dalyvaujant šalims

2014 m. liepos 22 d. išnagrinėjusi UAB „S1“ (toliau – Pareiškėja) 2014-06-30 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014-06-05 sprendimo Nr. 69-58, n u s t a t ė :

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2014-04-07 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-189 dėl 2014-02-14 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-104 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjai sumokėti 706905 Lt pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 635595 Lt PVM delspinigius ir 70691 Lt PVM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Vilniaus AVMI, atlikusi Pareiškėjos 2007-01-01–2007-12-31 laikotarpio PVM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo patikrinimą, 2014-04-07 sprendimu Nr. (4.65)-FR0682-189 Pareiškėjai apskaičiavo 706905 Lt PVM, 635595 Lt PVM delspinigius ir skyrė 70691 Lt PVM baudą.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Vilniaus AVMI, 2014-04-07 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-189.

Pareiškėja iš Italijos įmonės *G SPA* (toliau – Italijos įmonė) 2007 metais įsigytoms prekėms įformino pardavimus (eksportą) Rusijos įmonėms OOO „O1“ (4 PVM sąskaitos faktūros) ir ZAO „T1“ (2 sąskaitos) ir prekių tiekimui pritaikė 0 proc. PVM tarifą, tačiau pateikė ne visus eksportą patvirtinančius dokumentus, pagrindžiančius prekių išvežimą iš Europos Sąjungos (toliau – ES) teritorijos.

1. Dėl sandorių su OOO „O1“.

Pareiškėja nepateikė dokumentų, pagrindžiančių 0 proc. PVM tarifo taikymą ir prekių eksportą iš ES teritorijos pagal OOO „O1“ (*V.str. BLD. 8, 153022 R.*) išrašytas PVM sąskaitas faktūras (2007-01-23 SOL Nr. 0005789, 2007-03-07 SOL Nr. 0005945, 2007-04-20 SOL Nr. 0006285, 2007-06-06 SOL Nr. 0006475) už 3314905,53 Lt.

Pareiškėja OOO „O1“ įformintiems prekių pardavimams taikė 0 PVM tarifą ir PVM deklaracijose pardavimus deklaravo kaip prekių eksportą, nurodydama, kad 0 PVM tarifas taikomas pagal 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 41 str. 1 dalies, o išrašytose sąskaitose (invoice) – pagal PVMĮ 53 straipsnio nuostatas.

Pareiškėja pateikė Slovėnijos muitinėje įformintas eksporto deklaracijas, kuriose nurodytas prekių siuntėjas – Pareiškėja, gavėjas – OOO „O1“, deklarantas VIDO D.O.O (SI), procedūra – 1000 (negražinamas eksportas). Eksporto deklaracijose Nr. 3639/24.01.2007, 26554/23.04.2007 yra Slovėnijos ir Belgijos muitinės anspaudai bei atžymos, kad kartoninės dėžės perkrautos MSKU, HLXU (konteinerių numerių priešdėliai) ir pakeistas T1/MRN (nurodyti MSKU, HLXU, T1/MRN numeriai). Eksporto deklaracijoje Nr. 14116/07.03.2007 yra tik Slovėnijos muitinės antspaudas, o eksporto deklaracijoje 39084/08.06.2007 yra Slovėnijos muitinės bei Nyderlandų (Rotterdam) muitinės antspaudai. Eksporto deklaracijose nurodyta pristatymo sąlygos EXW Faenza.

Slovėnijos muitinės administracija 2013-05-22 raštu Nr. LB-9306 informavo, kad Pareiškėja formino eksporto deklaracijas bei pateikė deklaracijų (MRN) ir *invoice* kopijas. Slovėnijos muitinės administracijos pateiktos eksporto deklaracijos ir *invoice* atitinka Pareiškėjos pateiktiems dokumentams.

Pagal pateiktus krovinių transportavimo važtaraščius (toliau – CMR) prekių vežimą iš Italijos įmonės atliko T. D. E. s.p. (Slovėnija), M. J. s.p. (Slovėnija). Juose nurodyta: siuntėjas – G, gavėjas Pareiškėja, krovinio iškrovimo vieta – Vilnius, Lietuva, krovinio pakrovimo vieta ir data – Faenza, Italija (2007-01-23, 2007-03-07, 2007-04-20, 2007-06-06), krovinyms gautas (24 laukelyje) – nėra krovinio gavimo datos, atvykimo iškrovimui, išvykimo laiko bei gavėjo parašo ir spaudo.

Tolimesniam prekių gabenimui pagrįsti Pareiškėja taip pat pateikė vežėjo T. D. E. s.p. keturių krovinio gabenimo važtaraščių (CMR) kopijas, kuriose nurodyta: siuntėjas – Pareiškėja, gavėjas – H. I. NV (Belgija), krovinio iškrovimo vieta – H. I. NV (Belgija), krovinio pakrovimo vieta ir data – Faenza, Celje (data nenurodyta), siuntėjo nurodymai (CMR 13 laukelyje) – pirkėjas: OOO „O1“ (Rusija), įmonės B. G. Inc. nurodymu pristatyti: H. I. NV (Belgija), krovinio gavėjas (24 laukelyje) – H. I. NV (Belgija), M. E. (O. B. 23-25, 2170 M.) (yra antspaudai ir parašai).

Pagal Rusijos Federacijos valstybinės mokesčių administracijos pateiktą informaciją (2011-02-01 raštas Nr. 2-3-16/37) OOO „O1“ mokesčių mokėtojų registre įregistruota 1994-03-23 (G. g. 91, V., R.), pagrindinė vykdoma veikla – architektų paslaugos ir inžinerinis projektavimas. Adresu: V. g. 8, I., buvo įregistruotas šios įmonės filialas OOO „O1 S“, kuris 2003-05-23 išregistruotas. Pagal patikrinimo metu pateiktus dokumentus sandoriai ir atsiskaitymai su Pareiškėja nebuvo vykdomi. Minėtą faktą apklausų metu patvirtino ir įmonės vadovas bei vyr. buhalterė. Pagal muitinės elektroninės sistemos duomenis OOO „O1“ prekių iš Lietuvos Respublikos neįvežė.

Rusijos Federacijos federalinė muitinės tarnyba 2011-06-29 raštu Nr. 07-153/5540 informavo, jog įmonės OOO „O1“ adresu: V. g. 8, 153022 I., nėra ir kad OOO „O1“ nuo 2007-01-01 muitinės dokumentų neformino.

2. Dėl sandorių su įmone ZAO „T1“

Pareiškėja nepateikė dokumentų, pagrindžiančių 0 proc. PVM tarifo taikymą ir prekių eksportą iš ES teritorijos pagal ZAO „T1“ (ul. Z. 2, M., R.) išrašytą PVM sąskaitą faktūrą 2007-01-29 SOL Nr. 0005916, už 300018 Lt ir sąskaitą (invoice) Nr. 2004751/1 už 312323,02 Lt (2007-02-09 PVM sąskaita faktūra SOL Nr. 0006287 išrašyta V1 LLC (JAV)).

Pareiškėja Rusijos įmonei ZAO „T1“ įformintiems prekių pardavimams taikė 0 PVM tarifą ir pateiktose PVM deklaracijose šiuos pardavimus deklaravo kaip prekių eksportą, nurodydama, kad 0 PVM tarifas taikomas pagal PVMĮ 41 str. 1 dalies, o išrašytose sąskaitose (invoice) nurodė, kad 0 PVM tarifas taikomas pagal PVMĮ 53 straipsnio M. T. nuostatas.

Pareiškėja pateikė Rusijos įmonei ZAO „T1“ 2007-01-29 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Nr. 0005916, invoice Nr. 200176/1, Slovėnijos muitinėje įformintą eksporto

deklaraciją Nr. 4738/29.01.07, kurioje prekių siuntėjas – Pareiškėja, gavėjas – ZAO „T1“ (Ru), deklarantas – VIDO D.O.O (SI), procedūra – 1000 (negražinamas eksportas). Eksporto deklaracijoje yra Slovėnijos ir Belgijos muitinės anspaudai bei žyma, kad kartoninės dėžės perkrautos MSKU 917001/9 ir nurodytas T1/MRN 07BE30800054692335. Slovėnijos muitinės administracija 2013-05-22 raštu Nr. LB-9306, informavo kad Pareiškėja įformino eksporto deklaracija Nr. 4738/29.01.07 bei pateikė deklaracijos ir invoice Nr. 200176/1 kopijas, kurios atitinka Pareiškėjos pateiktoms.

Pagal CMR nustatyta, kad iš Italijos įmonės prekių vežimą atliko Pareiškėja, CMR nurodyta: siuntėjas – G, gavėjas – Pareiškėja, krovinio iškrovimo vieta – Vilnius, Lietuva, krovinio pakrovimo vieta ir data – Faenza, Italija (2007-01-26), kroviny s gautas (24 laukelyje) – nėra krovinio gavimo datos, atvykimo iškrovimui, išvykimo laiko bei gavėjo parašo ir spaudo.

Tolimesniam prekių gabenimui pagrįsti Pareiškėja taip pat pateikė vežėjo T. D. E. s.p. CMR kopiją, kurioje nurodyta: siuntėjas – Pareiškėja, gavėjas – H. I. NV (Belgija), krovinio iškrovimo vieta – H. I. NV (Belgija), krovinio pakrovimo vieta ir data – Celje, siuntėjo nurodymai (CMR 13 laukelyje) – pirkėjas: OOO „O1“ (Rusija), įmonės B. G. Inc. nurodymu pristatyti: H. I. NV (Belgija), krovinio gavėjas (24 laukelyje) – H. I. NV (Belgija).

Pareiškėjos pateiktoje 2007-02-09 išrašytoje PVM sąskaitą faktūroje Nr. 0006287 pirkėju nurodyta įmonė V1 LLC (JAV), o 2007-02-09 invoice Nr. 200475/1 jau pirkėju nurodytas – ZAO „T1“ (Rusija). Pagal Pareiškėjos direktoriaus paaiškinimą (2013-05-07) faktiškai prekės buvo parduotos ZAO „T1“ pagal invoice Nr. 200475/1 už 90455 EUR ir tuo pagrindu Slovėnijoje 2007-02-13 buvo įforminta eksporto deklaracija, tačiau išrašant PVM sąskaitą faktūrą buvo klaidingai nurodytas pirkėjas – firma V1 LLC (JAV).

Pareiškėjos pateiktoje minėtoje eksporto deklaracijoje (Nr. 7996/13.02.2007) prekių siuntėju nurodyta – Pareiškėja, gavėju – ZAO T1 (RU), deklarantas VIDO D.O.O (SI), procedūra – 1000 (negražinamas eksportas), eksporto deklaracijoje yra Slovėnijos muitinės bei Nyderlandų (Rotterdam) muitinės antspaudai.

Pateiktame CMR nurodyta, kad prekes iš Italijos įmonės vežė pati Pareiškėja, krovinį gavo T. D. E. s.p., tačiau, kur kroviny s buvo perimtas ir kur T. D. E. s.p. nugabeno krovinį ir kas krovinio gavėjas nustatyti negalima, nes Pareiškėja nepateikė krovinio tolimesnio CMR. Slovėnijos muitinės administracijos 2013-05-22 (Nr. LB-9306) pateiktoje informacijoje nėra duomenų, jog Slovėnijos muitinėje buvo įforminta eksporto deklaracija 7996/13.02.2007 pagal invoice Nr. 200475/1.

Pagal Rusijos Federacijos valstybinės mokesčių administracijos 2011-02-01 raštu Nr. 2-3-16/37 pateiktą informaciją įmonė ZAO „T1“ Rusijos Federacijos mokesčių mokėtojų registre adresu: Ž. 2, M., neįregistruota. Mokesčių administratorius nuvykęs nurodytu adresu (Ž.g. 2, M.), tokios įmonės nerado.

Rusijos Federacijos federalinė muitinės tarnyba 2011-06-29 raštu Nr. 07-153/5540 informavo, jog Rusijos muitinės tarnybos duomenų bazėje informacijos apie ZAO „T1“ vykdytas muitinės procedūras nėra. Taip pat, nurodė, kad Rusijos muitinės duomenų bazėje yra užregistruota 300 įmonių, kurių pavadinimas yra T1, tačiau nei viena šiuo pavadinimu įmonė pėdkelnių į Rusiją neįvežė.

Pareiškėjos direktorius V. K. pateiktame (2014-01-27) paaiškiny me nurodė, kad sutartys tarp Pareiškėjos ir Rusijos įmonių OOO „O1“ bei ZAO „T1“ nebuvo sudarytos. Rusijos įmonių atstovų, su kuriais buvo bendrauta dėl prekių tiekimo, vardų ir pavardžių nepprisimena, užsakymus gaudavo elektroniniu paštu, tačiau jų neišsaugojo. Prekės, kurios buvo parduotos Rusijos įmonėms, įsigytos iš Italijos įmonės G. Prekių vežimą iš Italijos įmonės iki Slovėnijos muitinės terminalo VIBO D.O.O. atliko vežėjai: T. D. E. s.p. (Slovėnija), T. M. J. s.p. (Slovėnija), M. T. N. Š. s.p. (Slovėnija) ir Pareiškėja. Nuo Slovėnijos muitinės terminalo prekių gabenimą atliko T. D. E. s.p., M. T. O. Š. s.p. Apmokėjimus už Rusijos įmones OOO „O1“ ir ZAO „T1“ vykdė A2 S.A, mokėdama į Italijos įmonės G SPA

sąskaitą, apie tai Pareiškėja buvo informuojama elektroniniais laiškais. Suderinimo aktų su OOO „O1“ ir ZAO „T1“ Pareiškėja nesudarinėjo.

Pareiškėja taip pat pateikė A2 (Panama) mokėjimo pavedimų kopijas, kurie buvo vykdomi iš Latvijos Respublikoje įregistruoto AS „Lateko Banka“ sąskaitos į Italijos įmonės G SPA banko sąskaitą, tačiau sutarčių ar kitų dokumentų, kurių pagrindu buvo atsiskaitoma, Pareiškėja nepateikė.

Patikrinimo metu padaryta išvada, kad CMR važtaraščiai nepatvirtina prekių realaus išgabenimo iš Europos Bendrijų (toliau – EB) teritorijos, nes CMR nėra nurodyta, kad prekes gavo minėtos užsienio įmonės. Padaryta išvada, kad nei Pareiškėjos patikrinimui pateikti dokumentai, nei patikrinimo metu surinkta informacija neįrodo, jog prekės realiai buvo išgabentos iš ES teritorijos. Vilniaus AVMI konstatavo, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 41 ir 56 straipsnių nuostatas ir šiems sandoriams nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą.

Inspekcija sprendime nurodo, kad mokestinis ginčas vyksta dėl Pareiškėjos teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą prekėms (moteriškosms pėdkelnėms, kojiniams), tiekiamoms Rusijos įmonėms OOO „O1“ bei ZAO „T1“, vadovaujantis PVMĮ 41 str. 2 dalimi.

Inspekcija, vadovaudamasi 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (*toliau – ir Direktyva*) 146 str. 1 dalimi, PVMĮ 41 str. 1 ir 2 dalimis, 56 str. 1, 4, 5 dalimis (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija), taip pat atsižvelgdama į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2012-04-10 nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1355/2012, kurioje buvo nagrinėjamas sandorių apmokestinimas taikant PVMĮ 41 str. 1 dalies nuostatas (*2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija, galiojusi ginčo teisinių santykių susiformavimo metu*), konstatavo, kad pagrindinė sąlyga lengvatiniam nulinio PVM tarifo taikymui – realus konkretaus prekių kiekio eksportas, t. y. prekių išgabenimas iš EB teritorijos. Kai netenkinamos 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygos, turi būti vertinamas tiekėjo sąžiningumas – jeigu įrodoma, kad tiekėjas buvo sąžiningas, ėmėsi visų būtinų ir reikalingų priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja sukčiavime, papildomas PVM jam neturi būti apskaičiuojamas.

Atsižvelgiant į EB teisės ir minėtas PVMĮ nuostatas bei Teisingumo Teismo praktiką, galima daryti išvadą, kad pareiga įrodyti, jog prekės buvo išgabentos iš EB teritorijos, tenka Pareiškėjai, o mokesčių administratoriui suteikia teisę tikrinti kiekvieną konkretų atvejį, jeigu yra pagrindo manyti, kad yra pateikti neteisingi duomenys, suklastoti dokumentai.

Pareiškėja įsigyja tekstilės gaminius iš Italijos įmonės G SPA pagal 2003-03-18 platinimo sutartį ir juos parduoda trečiųjų šalių įmonėms A1 P LLC (Rusija), OOO „A1“ (Rusija), OOO „O1“ (Rusija), ZAO „T1“ (Rusija), ODO „F1“ (Baltarusija), V1 LLC (JAV), taip pat Lietuvos ir ES šalių PVM mokėtojams. Italijos mokesčių administratorius, atsakydamas į 2011-03-07 paklausimą dėl sandorių, informavo, kad prekių iš G SPA pristatymas vyko pagal „franko sandėlis“ sąlygas, gabenimu visada rūpinosi Lietuvos pirkėjas, transportavimo dokumentuose (CMR) nurodytas vežėjas ir transporto priemonių registracijos M. T. numeriai. CMR dokumentuose nurodyta išgabenimo vieta ir tai dažniausiai sandėliai Faenza, Casalmoro ir Solferino, kuriuos naudoja G SPA. Už prekes apmokėjimai atlikti banko pavedimais į G SPA banko sąskaitą. Pateiktoje informacijoje nurodyti sandoriai tarp G SPA ir Pareiškėjos apskaityti Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje, todėl ginčo dėl prekių įsigijimo nėra.

Ginčas vyksta dėl to, ar Pareiškėja, iš Italijos įmonės įsigytoms prekėms įforminusi prekių eksportą į Rusijos Federacinę Respubliką (*pagal OOO „O1“ išrašytas 4 PVM sąskaitas faktūras už 3314905,53 Lt ir pagal ZAO „T1“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą 2007-01-29 SOL Nr. 0005916 ir 2007-02-09 sąskaitą (invoice) Nr. 2004751/I už 612341,99 Lt, iš viso už 3927247,52 Lt*), pagrįstai šiems sandoriams taikė 0 proc. PVM tarifą.

Pareiškėja nepateikė dokumentų, kurių pagrindu galima būtų teigti, jog prekės ginčijamais atvejais buvo išgabentos iš EB teritorijos. Ginčijamų sandorių su Rusijos Federacijos pirkėjais (OOO „O1“ – 4 sandoriai, ZAO „T1“ – 2 sandoriai) tiekimui į kitą

valstybę įrodyti Pareiškėja pateikė PVM sąskaitas faktūras, sąskaitas (invoice), eksporto deklaracijas, CMR važtaraščius, apmokėjimo dokumentus (banko pavedimus). Visiems ginčijamiems tiekimams Rusijos įmonėms pagrįsti Pareiškėja pateikė eksporto deklaracijas, įformintas Slovėnijos muitinėje, kuriose nurodytas procedūros kodas – 1000 (negražinamas eksportas). Rusijos įmonėms išrašytose sąskaitose (invoice) Pareiškėja pateikė nuorodą į PVMĮ 53 str. 1 dalį, o PVM sąskaitose faktūrose – į PVMĮ 41 str. 1 dalį.

Pareiškėja tvirtina, jog prekės iš Italijos buvo vežamos į Slovėnijos muitinės sandėlius, kur buvo įforminamos eksporto deklaracijos, vėliau prekės buvo patiektos muitinės tarpininkams Belgijoje – H. I. nv ir M. E. , kur buvo perkraunamos į konteinerius ir per Belgijos ar Nyderlandų jūrų uostus laivais išplukdytos iš EB teritorijos. Ant Pareiškėjos pateiktų eksporto deklaracijų, kuriose nurodomas prekių gavėjas OOO „O1“: Nr. 3639/24.01.2007, Nr. 26554/23.04.2007 yra Slovėnijos, Belgijos muitinių antspaudai ir žymos bei H. I. nv (Belgija) spaudai, ant Nr. 39084/08.06.2007 yra Slovėnijos muitinės bei Nyderlandų (Rotterdam) muitinės antspaudas ir H. I. nv (Belgija) spaudas. Tačiau ant eksporto deklaracijos Nr. 14116/07.03.2007 yra tik Slovėnijos muitinės antspaudas. Ant pateiktų eksporto deklaracijų, kuriose nurodomas prekių gavėjas – ZAO „T1“: Nr. 4738/29.01.07, yra Slovėnijos ir Belgijos muitinės antspaudai bei H. I. nv (Belgija) spaudas, o eksporto deklaracijoje Nr. 7996/13.02.2007 yra Slovėnijos muitinės bei Nyderlandų (Rotterdam) muitinės antspaudai bei H. I. NV (Belgija) spaudas. Atkreiptinas dėmesys, kad Slovėnijos muitinės pateiktoje informacijoje nėra duomenų apie eksporto deklaracijos Nr. 7996/13.02.2007 įforminimo faktą (kitų minėtų eksporto deklaracijų išrašymo faktą Slovėnijos muitinė patvirtino). Taip pat pažymėtina, kad ant eksporto deklaracijų Nr. 14116/07.03.2007 ir Nr. 7996/13.02.2007 nėra Belgijos muitinės įrašų ir spaudų, kad prekės perkrautos į konteinerius.

Taigi prekės įsigytos iš Italijos (G SPA sandėlių) buvo gabenamos į Slovėniją, Slovėnijos muitinėje buvo įformintos eksporto deklaracijos, po to gabenamos į Belgiją bei per Belgijos ir Nyderlandų Karalystės jūrų uostus turėjo pasiekti Rusijos Federacijos įmonės OOO „O1“ ir ZAO „T1“. Tačiau Pareiškėjos pateikti CMR, kuriais grindžiamas tarptautinio krovinių (prekės Rusijos įmonėms) pervežimo į užsienio valstybę joje esantiems gavėjams faktas, realaus prekių išgabenimo iš EB muitų teritorijos nepatvirtina. Pareiškėjos pateikti CMR įrodo tik atskirus prekių judėjimo etapus:

- prekių gabenimą iš Italijos įmonės į Slovėniją. Pateiktuose CMR nurodyta, kad siuntėjas – G (Pareiškėjos prekių tiekėjas), gavėjas – Pareiškėja, krovinio iškrovimo vieta – Vilnius, o prekių vežimą atliko pati Pareiškėja, T. D. E. s.p. (Slovėnija), M. J. s.p. (Slovėnija), tačiau grafoje – krovins gautas (24 laukelyje) – nėra krovinio gavimo datos, atvykimo iškrovimui, išvykimo laiko bei gavėjo parašo ir spaudo. Pagal Pareiškėjos direktoriaus paaiškinimą bei pateiktas pastabas ir skundą – pagal minėtus CMR prekės iš Italijos buvo gabenamos į Slovėniją ir Slovėnijos muitinėje įforminamos eksporto deklaracijos jau minėtoms Rusijos Federacijos įmonėms. Atkreiptinas dėmesys, kad pagal pateiktą CMR (prekių tiekimui pagal 2007-02-09 PVM sąskaitą faktūrą SOL NR. 0006287), prekes iš Italijos įmonės vežė pati Pareiškėja, krovinį gavo T. D. E. s.p., tačiau kur krovins buvo perimtas ir kur T. D. E. s.p. nugabeno krovinį, kas krovinio gavėjas negalima nustatyti, nes Pareiškėjas nepateikė krovinio tolimesnio gabenimo važtaraščio.

- prekių gabenimą iš Slovėnijos į Belgiją. Pateiktuose CMR nurodyta, kad prekių siuntėjas – Pareiškėja, gavėjas – H. I. NV (Belgija), krovinio iškrovimo vieta – H. I. NV (Belgija), krovinio pakrovimo vieta ir data – Faenza, Celje (data nenurodyta), siuntėjo nurodymai (CMR 13 laukelyje) – pirkėjas: OOO „O1“ arba ZAO „T1“ (Rusija), įmonės B. G. Inc. nurodymu pristatyti: H. I. NV (Belgija), krovinio gavėjas (24 laukelyje) – H. I. NV (Belgija), M. E. (Belgija) (yra antspaudai ir parašai). Pagal Pareiškėjos direktoriaus paaiškinimą bei pateiktas pastabas ir skundą – prekės pagal minėtus CMR iš Slovėnijos buvo gabenamos į Belgiją, į muitinės tarpininkų H. I. NV arba M. E. nurodytus muitinės sandėlius, kuriuose buvo perkraunamos į konteinerius ir iš Belgijos bei Roterdamo (Nyderlandų

karalystė) jūrų uostų buvo išplukdytos iš EB teritorijos ir tai patvirtina minėtų uostų spaudai ant eksporto deklaracijų. Kaip minėta, Slovėnijos muitinės pateiktoje informacijoje nėra duomenų apie eksporto deklaracijos Nr. 7996/13.02.2007 įforminimo faktą, o ant pateiktų eksporto deklaracijų Nr. 14116/07.03.2007 ir Nr. 7996/13.02.2007 nėra Belgijos muitinės įrašų ir spaudų, kad prekės perkrautos į konteinerius.

Realaus išgabenimo iš EB muitų teritorijos fakto nepatvirtina ir Pareiškėjos pateiktos eksporto deklaracijos. Eksporto muitinės procedūra reiškia, kad prekės yra negražinamai išvežtos iš vienos muitų teritorijos į kitą (Bendrijos muitinės kodekso 161 str.). Esminis faktorius, leidžiantis konstatuoti eksportą išvežimo muitų teritorijos požiūriu yra būtent fizinis prekių išvežimas iš muitų teritorijos, kurioje prekės buvo ir prekių nebuvimas joje. Tačiau muitinės deklaracijos įforminimas ir eksporto lydimojo dokumento turėjimas nelaikytini besąlyginiais įrodymais, kad visos prekės (visas jų kiekis) faktiškai buvo išgabentos iš EB teritorijos. PVM mokėtojas privalo turėti ne formalius eksporto lydimojo dokumento pateikimo išvežimo muitinės įstaigai fakto patvirtinimus, bet dokumentus ar kitus įrodymus, kurie aiškiai pagrįstų konkrečių prekių ir atitinkamo jų kiekio išgabenimą iš EB teritorijos.

Nors Pareiškėja ir teigia, kad būtent Belgijos bei Roterdamo (Nyderlandų karalystė) jūrų uostų spaudai bei įrašai, kad prekės buvo perkrautos į konteinerius ant eksporto deklaracijų patvirtina, kad minėtos prekės buvo išplukdytos iš ES teritorijos, tačiau Pareiškėjos pateikti CMR neįrodo, kad prekės iš Belgijos bei Roterdamo (Nyderlandų karalystė) jūrų uostų buvo išvežtos iš EB teritorijos ir pasiekė pirkėjus, nurodytus įformintuose dokumentuose (Rusijos įmonės OOO „O1“ ir ZAO „T1“). Vadovaujantis 1956-05-19 Tarptautinės krovinių vežimo keliais konvencijos (CMR) nuostatomis bei Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (LAT) praktika (*LAT senato 2001-06-15 nutarimas Nr. 31*) CMR važtaraštis yra *prima facie* įrodymas, kad yra sudaryta tarptautinio krovinių vežimo sutartis ir kad kroviny s perėjo vežėjo dispozicijon (Konvencijos 9 str.). Tuo tarpu krovinio pristatymu į paskirties vietą (Konvencijos 13 str. 1 p.) laikytinas krovinio pristatymas į CMR važtaraštyje nurodytą vietą arba siuntėjo reikalavimu pakeistą paskirties vietą (Konvencijos 12 str. 1 p.). Tai, vadovaujantis CMR konvencijos 13 str. 1 punktu, gali būti patvirtinama krovinio gavėjo parašu apie krovinio gavimą (CMR važtaraščio 24 grafa).

Taigi prekių gabenimo važtaraštis laikytinas pagrindiniu dokumentu, pagrindžiančiu prekių išgabenimą iš EB teritorijos, tačiau tik tuo atveju, jei jame yra atitinkamos žymos su parašais, leidžiančiais nustatyti tiek prekių išgabenimą iš EB teritorijos, tiek ir žymos apie prekių gavimą (tiksliai prekių pakrovimo-iškrovimo vieta, data, laikas). Tai, kad prekės perėjo vežėjo dispozicijon, dar neįrodo, kad jos faktiškai buvo išvežtos iš EB teritorijos ir pasiekė (buvo patiektos) dokumentuose nurodytus pirkėjus. Pareiškėjos pateikti įrodymai (*sąskaitos (invoice), įformintos eksporto deklaracijos su muitinės spaudais bei CMR važtaraščiai*) įrodo tik vieną prekių judėjimo etapą – jų pateikimą muitinės postui, tačiau neįrodo, kad prekės po patikrinimo muitinėje buvo išvežtos iš EB muitų teritorijos ir pasiekė užsienio pirkėjus.

Kadangi ginčijamiems sandoriams pritaikyto 0 proc. PVM tarifo pagrįstumui įrodyti Pareiškėjos pateiktų dokumentų nepakanka, todėl vertinamas jos sąžiningumas. Pareiškėja, elgdamasi sąžiningai bei rūpestingai, galėjo ir turėjo surinkti įrodymus, patvirtinančius parduotų prekių išgabenimą iš EB teritorijos Rusijos Federacijos įmonėms, t. y., nors Pareiškėja ir nebuvo įsipareigojusi teikti transportavimo paslaugas ZAO „T1“ ir OOO „O1“, tačiau turėjo kontroliuoti ginčo prekių transportavimą į Rusijos Federaciją, nes 0 proc. PVM tarifo taikymas yra siejamas būtent su prekių išgabenimu iš EB teritorijos ir tai patvirtinančių įrodymų pateikimu.

Pareiškėja neįsitikino, ar minėtos užsienio įmonės vykdo ekonominę veiklą, o sandorių sudarymo aplinkybės rodo nepakankamą Pareiškėjos rūpestingumą ir atidumą. Nors Pareiškėja ir nurodo, kad dėl sandorių su minėtomis užsienio įmonėmis teisėtumo nekilo, nes šios įmonės buvo ilgamečiai Pareiškėjos partneriai (sandoriai vykdyti nuo 2005-12-22 iki 2007 m. gruodžio mėn.), tačiau su minėtomis Rusijos įmonėmis OOO „O1“ ir ZAO „T1“

sutartys nebuvo sudarytos, minėtų įmonių atstovų, su kuriais buvo bendrauta dėl prekių tiekimo, vardų ir pavardžių Pareiškėjos direktorius neprisimena, užsakymus gaudavo elektroniniu paštu, tačiau jų neišsaugojo. Pažymėtina, kad būtinybė surinkti informaciją apie verslo partnerio teisėtumą yra tiesiogiai susijusi su Pareiškėjos siekiu pelningai vykdyti veiklą ir apsisaugoti nuo negatyvių pasekmių: pirmiausia, siekiant apsisaugoti nuo nepatikimų verslo partnerių, o antra, tinkamai vykdyti mokesčines prievoles. Atsižvelgiant į tai, kad su minėtomis užsienio įmonėmis buvo sudaromi nevienkartiniai sandoriai, Pareiškėja, elgdamasi sąžiningai bei rūpestingai, galėjo ir turėjo surinkti įrodymus apie minėtus užsienio verslo partnerius.

Pareiškėjos pateiktose PVM sąskaitose faktūrose nėra duomenų apie faktinį išvežimą iš EB teritorijos ir jų pateikimą minėtoms Rusijos Federacijos įmonėms. Šie dokumentai gali būti vertinami tik kaip netiesioginiai įrodymai, patvirtinantys tokio pobūdžio sutartinių santykių tarp Pareiškėjos ir PVM sąskaitose faktūrose nurodytų subjektų buvimą. Tas pats pasisakytina ir dėl banko išrašų iš Pareiškėjos atsiskaitomosios sąskaitos bei pateiktų mokėjimo pavedimų apie užsienio šalių įmonių A. G. S.A. (Panama) ir V1 LLC atliktą piniginių lėšų pervedimą Pareiškėjai bei Pareiškėjos prekių tiekėjui G SPA už Rusijos Federacijos įmonėms ООО „О1“ ir ЗАО „Т1“ pateiktas prekes, nes šie išrašai bei mokėjimo pavedimai taip pat tiesiogiai nepatvirtina prekių realaus išgabenimo iš EB teritorijos ir jų pateikimo minėtos užsienio šalies įmonėms fakto. Iš pateiktų apmokėjimo už prekes dokumentų matyti, kad apmokėjimą vykdė ne įmonės ООО „О1“ ir ЗАО „Т1“, o A. G. S.A. (Panama) iš Latvijos Respublikoje įregistruoto AS „Lateko Banka“ sąskaitos, tačiau sutarčių ar kitų dokumentų, kurių pagrindu buvo atsiskaitoma, Pareiškėja nepateikė. Tą patį galima pasakyti ir apie V1 LLC mokėjimus iš Latvijoje įregistruoto banko AS „Trasta komercbanka“ sąskaitos į Pareiškėjos banko sąskaitą ir Italijos įmonės banko sąskaitą, nes šiems mokėjimams pagrįsti Pareiškėja nepateikė jokių trišalių susitarimų ar dokumentų dėl apmokėjimo sąlygų. Suderinimo aktų dėl tarpusavio atsiskaitymo su ООО „О1“ ir ЗАО „Т1“ Pareiškėja nesudarinėjo.

Pagal Rusijos Federacijos valstybinės mokesčių administracijos pateiktą informaciją įmonė ООО „О1“ sandorių ir atsiskaitymų su Pareiškėja nevykdė. Pagal muitinės elektroninės sistemos duomenis ООО „О1“ prekių iš Lietuvos Respublikos neįvežė. Pateiktoje informacijoje taip pat nurodyta, kad ЗАО „Т1“ adresu: Žukovskogo 2, Maskva, nerasta. Pagal Rusijos Federacijos federalinę muitinės tarnybos pateiktą informaciją įmonės ООО „О1“ adresu: Va g. 8, 153022 Ivanovo, nėra ir kad ООО „О1“ nuo 2007-01-01 muitinės dokumentų neformino, Rusijos muitinės tarnybos duomenų bazėje taip pat nėra informacijos apie ЗАО „Т1“ vykdytas muitinės procedūras. Taigi ūkinių operacijų realumo nepatvirtina ir Rusijos Federacijos mokesčių administratoriaus bei Rusijos Federacijos federalinės muitinės tarnybos pateikta informacija.

Inspekcija konstatuoja, kad Pareiškėjos pateikti dokumentai įrodo tik prekių pardavimą, bet nepatvirtina fakto, kad prekės buvo realiai išvežtos iš EB muitų teritorijos.

Pareiškėja nurodo, kad atliko visą eilę kitų prekių pardavimų įmonėms ООО „О1“ ir ЗАО „Т1“, dėl kurių teisėtumo ir pagrįstumo Vilniaus AVMI abejonių nekilo.

Inspekcija nurodo, kad pagal Pareiškėjos pateiktus dokumentus (*PVM sąskaitas faktūras, sąskaitas (invoice), eksporto deklaracijas, CMR*) daliai parduotų prekių Rusijos įmonėms ООО „О1“ (*pagal PVM sąskaitas faktūras 2007-07-04 SOL Nr. 0006069, 2007-07-26 SOL Nr. 0006157, 2007-04-04 SOL Nr.0006136, 2007-09-14 SOL Nr. 0006297, 2007-11-22 SOL Nr. 0006726, 2007-12-21 SOL Nr. 0006914*) ir ЗАО „Т1“ (*pagal PVM sąskaitas faktūras 2007-12-20 SOL Nr. 0006909, 2007-12-19 SOL Nr. 0006875, 2007-11-14 SOL Nr. 0006681, 2007-10-26 SOL Nr. 0006343/1, 2010-10-29 SOL Nr. 0012509*) patikrinimo metu 0 proc. PVM tarifo taikymas pripažintas pagrįstu. Prekių išgabenimą iš EB teritorijos įrodo, tai, kad: 1) Pareiškėjos pateiktos sąskaitos (invoice) ir eksporto deklaracijos atitiko Slovėnijos muitinės Vilniaus AVMI pateiktiems minėtiems dokumentams; 2) Pareiškėjos pateiktuose vežėjų T. D. E.. s.p., M. T. N. Š. s.p. CMR važtaraščiuose nurodyta, kad prekės nugabentos

Rusijos įmonėms ООО „P1“, „C1“ Co. LTD, ООО „I1“ (nors ir ne ZAO „T1“ bei ООО „O1“), tai patvirtina Ukrainos, Rusijos muitinių bei minėtų įmonių atžymos. Minėtuose CMR nurodytas dėžių kiekis, bruto masė sutampa su pateiktais duomenimis eksporto deklaracijose, MRN įformintomis Slovėnijos muitinėje bei Pareiškėjos išrašytose sąskaitose (invoice) Rusijos įmonėms ZAO „T1“, ООО „O1“. Taigi Pareiškėjos pateikti dokumentai minėtų tiekimų atžvilgiu atitinka esminę PVMĮ 41 str. 1 ir 2 dalių sąlygą – prekių išgabenimą iš EB teritorijos (dokumentuose yra trečiųjų šalių muitinės spaudai patvirtinantys prekių išgabenimą iš EB teritorijos bei prekių gavėjų atžymos) ir Pareiškėja minėtiems tiekimams galėjo taikyti 0 proc. PVM tarifą. O ginčo atveju nebuvo pateikti dokumentai ar kiti įrodymai, kad prekes gavo trečiosios šalies įmonės, todėl ginčo atveju Pareiškėja neįgijo teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą.

Dėl Pareiškėjos argumento, kad Vilniaus AVMI nekilo abejonių dėl pardavimų pagrįstumo, kai prekės ginčo Rusijos įmonėms buvo transportuojamos sausumos transportu (*ant CMR važtaraščių yra Ukrainos ir kitų šalių muitinių spaudai, patvirtinantys, kad šios prekės buvo išgabentos iš ES teritorijos ir prekių gavėjų patvirtinimas*), o abejones sukėlė transportavimas laivais (iš jūrų uosto), Inspekcija pažymi, kad gabenant prekes jūrų keliais taip pat turi būti pateikti krovinio transportavimo važtaraščiai ar / ir kiti dokumentai, kurie patvirtintų prekių išgabenimą iš EB teritorijos. Tokių dokumentų, kurie patvirtintų, jog prekės pagal ginčijamus sandorius konkrečiau jų tiekimo metu transportuojant prekes laivais (iš jūrų uosto) buvo išgabentos iš ES fiskalinės teritorijos, Pareiškėja nepateikė, t. y. neįvykdyta PVMĮ 41 str. pagrindinė sąlyga 0 proc. PVM tarifo taikymui.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti. Taip pat Pareiškėja, atsisakius tenkinti jos reikalavimą, Komisijos prašo perduoti Pareiškėjos skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Dėl sandorių su ООО „O1“ (4 PVM sąskaitos faktūros). Visais atvejais ООО „O1“ užsakytos ginčo prekės buvo transportuojamos M. T. iš Italijos įmonės per muitinės terminalą, esantį Slovėnijoje, į Belgijoje esančius muitinės sandėlius, kuriuose prekės buvo perkaunamos į konteinerius, kurie jūrų laivais iš Belgijos arba Olandijos jūrų uostų buvo išplukdomi iš EB teritorijos. Pareiškėja nurodo, kad pateikė PVM sąskaitas faktūras, sąskaitas (invoice), CMR važtaraščius, taip pat Slovėnijos muitinės deklaracijas, patvirtinančias prekių išvežimo iš EB teritorijos faktą. Pareiškėja pateikia išsamius paaiškinimus dėl kiekvieno tiekimo įmonei ООО „O1“ pagal ginčo keturias PVM sąskaitas faktūras.

Dėl sandorių su ZAO „T1“ (2 PVM sąskaitos faktūros). Visais atvejais ZAO „T1“ užsakytos prekės buvo transportuojamos iš Italijos įmonės per Slovėnijos muitinę į Belgijoje esančius sandėlius, kuriuose prekės buvo perkaunamos į konteinerius, kurie jūrų laivais iš Belgijos arba Olandijos jūrų uostų buvo išplukdomi iš EB teritorijos. Pareiškėja pateikė PVM sąskaitas faktūras, sąskaitas (invoice), CMR važtaraščius, Slovėnijos muitinės deklaracijas, patvirtinančias prekių išvežimo iš EB teritorijos faktą. Pareiškėja pateikia išsamius paaiškinimus dėl kiekvieno tiekimo įmonei ZAO „T1“ pagal ginčo dvi PVM sąskaitas faktūras

Inspekcija netinkamai įvertino Pareiškėjos sutartines pareigas ООО „O1“ ir ZAO „T1“ atžvilgiu. Pareiškėja 2003-03-18 sudarė su Italijos įmone distribucijos sutartį, kurios pagrindu perpardavinėja tam tikrais prekės ženklais pažymėtas pėdkelnes ir kojines. Pareiškėja su didžiąja dauguma pirkėjų (ir su Rusijos įmonėmis), o ypač su užsienio valstybių, bendrauja elektroninio susirašinėjimo būdu, kas leidžia patirti mažesnes sąnaudas bei efektyviau vykdyti užsakymus. Toks bendravimo būdas, taip pat rašytinių sutarčių nesudarymas (*kaip teigia Inspekcija*) tikrai negali rodyti Pareiškėjos nesažiningumą. Tai, kad Pareiškėja neturi išsaugojusi Rusijos užsakymų taip pat negali reikšti Pareiškėjos nesažiningumo ir nerūpestingumo, nes mokestinis patikrinimas pradėtas 2012-12-18, o Rusijos įmonės užsakymus teikė 2005–2008 metais.

Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad už Rusijos įmonių įsigytas prekes apmokėjo ne jos pačios, o S.A. „A2“ ir LLC „V1“. Su LLC „V1“, kuri nuolatos teikė užsakymus ir laiku atsiskaitydavo, t. y. buvo patikima, buvo sudaryta Prekių pirkimo-pardavimo sutartis. Būtent LLC „V1“ patikinus, jog ZAO „T1“ ir OOO „O1“ yra patikimi pirkėjai ir nurodžius, jog už jų įsigytas prekes atsiskaitys S.A. „A2“, Pareiškėja nusprendė parduoti prekes šioms Rusijos įmonėms.

Pareiškėja nurodo, kad su Rusijos įmonėmis tarpusavio teisėms ir pareigoms nustatyti pasirinko Tarptautinių prekybos rūmų išleistą tarptautinės prekybos sąlygų rinkinį INCOTERMS, kuris numato specifines prekių pristatymo sąlygas, o būtent INCOTERMS E grupę, į kurią patenka viena EXW sąlyga (*tai patvirtina eksporto deklaracijoje nurodyta pristatymo sąlyga – EXW Faenza*). Pagal EXW sąlygą pardavėjas pateikia prekes pirkėjui savo teritorijoje (įmonėje, sandėlyje), t. y. eksportuotojas neprivalo pakrauti prekių į pirkėjo transportą, gauti muitinės leidimo išvežti prekes. Pareiškėja paaiškina, kad prekes pateikė Rusijos įmonių pasirinktiems vežėjams ne savo teritorijoje, bet Italijos įmonės teritorijoje. Transportavimo paslaugų Pareiškėja Rusijos įmonėms neįsipareigojo teikti. Pagal INCOTERMS E grupės EXW sąlygą visus transportavimo klausimus, taip pat, ar prekės bus pervežamos kelių transportu, ar gabenamos jūra, sprendė pačios Rusijos įmonės. Taigi Pareiškėja objektyviai neturėjo galimybės pateikti papildomų įrodymų, pagrindžiančių, jog ginčo prekės buvo išgabentos iš EB teritorijos. Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija turėjo pavesti Vilniaus AVMI papildomai kreiptis į Belgijos ir Olandijos muitines. Pareiškėja nurodo, kad 2013-07-14 išsiuntė užklausimus Belgijos ir Olandijos muitinėms apie ginčo prekių išgabenimą iš EB teritorijos, tačiau jokio atsakymo negavo.

Inspekcijos sprendimas pagrįstas prielaidomis, o reikalavimas pateikti papildomus įrodymus pažeidžia proporcingumo principą. Mokesčių administratorius, pažeisdamas proporcingumo principą, reikalavo iš Pareiškėjos (*kuri visus savo sutartinius įsipareigojimus Rusijos įmonių atžvilgiu įvykdė tinkamai*) papildomų įrodymų. ETT yra nurodęs, jog „yra akivaizdžiai neproporcinga dėl trečiųjų asmenų veiksmų, kuriems apmokestinamas asmuo neturėjo jokios įtakos, negautas mokesčines pajamas išsireikalauti iš šio apmokestinamojo asmens“ (*ETT 2008-02-21 sprendimas byloje C271/06, 23 p.*). ETT yra pažymėjęs, jog „ūkio subjektai turi galėti pasitikėti sudaromų sandorių teisėtumu be rizikos būti solidariai atsakingais sumokėti kito apmokestinamojo asmens privalomą sumokėti mokesčių“ (*ETT 2006-05-11 sprendimas byloje C-384/04, 33 p.*).

Inspekcija prielaidas (*ginčo prekės nebuvo išgabentos iš EB teritorijos*) formuluoja taip, jog Pareiškėjai yra praktiškai neįmanoma ar labai sunku įrodyti kitaip. Pagal ETT praktiką prielaidų, kurias praktiškai neįmanoma ar labai sunku paneigti, formulavimas yra griežtai draudžiamas (*ETT 2006-05-11 sprendimas byloje C-384/04, 32 p.*). Pareiškėja pažymi, kad geranoriškai teikė Vilniaus AVMI jos prašomus dokumentus (*PVM sąskaitas faktūras, sąskaitas (invoice), eksporto deklaracijas, CMR važtaraščius, apmokėjimo dokumentus (banko pavedimus), buhalterines pažymas*), Pareiškėjos direktorius raštu ir žodžiu atsakinėjo į užduodamus klausimus, kreipėsi į trečiąsias šalis su prašymais pateikti dokumentus (*eksporto deklaracijas ir CMR važtaraščius Pareiškėja gavo iš Slovėnijos vežėjo T. D. E. s.p., tuo tarpu atsakymų iš Belgijos ir Olandijos muitinių, minėta, negavo*), tačiau to mokesčių administratoriui nepakako.

Pareiškėja pažymi, kad šiuo metu net nėra konstatuota (*tokių prielaidą daro tik mokesčių administratorius*), jog ginčo prekės iš tikrųjų nebuvo išgabentos iš EB teritorijos. Tačiau nors ir būtų konstatuota tokia aplinkybė, Pareiškėja negalėtų būti laikoma atsakinga už tai (*Pareiškėja sutartinius įsipareigojimus Rusijos įmonėms įvykdė tinkamai*). ETT yra pažymėjęs, jog „teisinio saugumo principui prieštarautų tai, kad tiekėjas turėtų sumokėti PVM, jei taptų aišku, kad dėl pirkėjo sukčiavimo, apie kurį tiekėjas nežinojo ir negalėjo žinoti, atitinkamos prekės iš tikrųjų nebuvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos“ (*ETT 2007-09-27 sprendimas byloje C-409/04, 50 p.*).

Mokesčių administratorius pripažinęs, kad didžioji dalis pardavimų Rusijos įmonėms, taikant 0 PVM tarifą, 2007 metais buvo teisėti, nepagrįstai skirtingai vertina ginčo prekių pardavimą. Vilniaus AVMI nekilo abejonių dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo teisėtumo, kai prekės Rusijos įmonėms buvo vežamos kelių transportu, abejonės kilo tik, kai prekės buvo gabenamos jūra. Ginčo prekes iš prekių gamintojo Italijos įmonės atsiėmė ZAO „T1“ ir OOO „O1“ užsakyti vežėjai. Prekėmis kaip savo Rusijos įmonės įgijo nuo to momento, kai ginčo prekės buvo pakrautos jų užsakytiems vežėjams. Todėl mokesčių administratorius nepagrįstai skirtingai vertino ginčo prekių pardavimą nei kitus prekių pardavimus (kelių transportu) Rusijos įmonėms. ZAO „T1“ prekes iš Pareiškėjos pirkė nuo 2005 m. vasario mėn., o OOO „O1“ – nuo 2005 m. gruodžio mėn., todėl Pareiškėja turėjo pagrindą pasitikėti sudaromų sandorių teisėtumu be rizikos būti solidariai atsakinga sumokėti Rusijos įmonių privalomą sumokėti mokesčių.

Ginčo prekės negalėjo būti potencialiai suvartotos Lietuvoje ir / ar kitoje ES valstybėje narėje. Tokio prekių kiekio, koks analizuojamas mokesčių administratoriaus M. T. sprendimuose, Lietuvos Respublikai užtektų ne vieneriems metams. Akivaizdu, kad ginčo prekės nebuvo skirtos Lietuvos teritorijoje esantiems vartotojams.

Formalūs neatitikimai nėra pagrindas Pareiškėjai papildomai apskaičiuoti PVM. Formaliu pažeidimu turėtų būti laikoma tai, jog Pareiškėja išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodė, kad 0 proc. PVM tarifas taikomas pagal PVMĮ 41 str. 1 dalį, o išrašytose sąskaitose (invoice) nurodė, kad 0 proc. tarifas taikomas pagal PVMĮ 53 straipsnį. Formaliu pažeidimu turėtų būti laikoma ir tai, jog Slovėnijos muitinės pateiktoje informacijoje nėra duomenų apie eksporto deklaracijos Nr. 7996/13.02.2007 įforminimo faktą, nors ant pačios deklaracijos yra Slovėnijos (Liubianos) muitinės ir Olandijos (Roterdamo) muitinės antspaudai bei H. I. nv (Belgija) spaudas. Ir trūkumas – ant pateiktų eksporto deklaracijų Nr. 7996/13.02.2007 ir 14116/07.03.2007 nėra Belgijos muitinės įrašų ir spaudų, kad prekės perkrautos į kontenerius – laikytinas formaliumi, nes tai, kad Pareiškėja ginčo prekes perdavė Rusijos įmonių dispozicijon patvirtina pateikti CMR važtaraščiai.

Pareiškėja, jeigu Komisija prieitų prie išvados, jog vis dėlto trūksta įrodymų, jog ginčo prekės buvo išgabentos iš EB teritorijos, prašo Komisijos Pareiškėjos skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija turėtų, be kita ko, kreiptis į Belgijos ir Olandijos muitines, kad pastarosios patvirtintų, jog ginčo prekės iškeliavo iš EB teritorijos.

Po 2014-07-22 įvykusio Komisijos posėdžio Pareiškėja Komisijai pateikė 2014-08-25 papildomus paaiškinimus prie 2014-06-30 skundo dėl ginčijamo Inspekcijos 2014-06-05 sprendimo Nr. 69-58. Pareiškėjos nuomone, skundžiamo mokesčių administratoriaus sprendimo neteisėtumą pagrindžia ir aplinkybė, kad nagrinėjamas prekių tiekimas, kaip PVM objektas, nepriskirtinas Lietuvos Respublikos jurisdikcijai.

Pareiškėja papildomuose paaiškinimuose nurodė patikrinimo metu nustatytas aplinkybes dėl ginčo prekių gabenimo iš Italijos (*Italijos įmonės G SPA – Pareiškėjos prekių tiekėjos*) į Slovėniją ir iš Slovėnijos į Belgiją ir akcentavo, kad pagal pateiktus gabenimo dokumentus mokesčių administratorius nenustatė, jog prekės kuriame nors jų gabenimo etape nuo įsigijimo iki tiekimo būtų buvusios Lietuvos Respublikos teritorijoje. Vadovaudamasi 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos Nr. 2006/112/EB dėl PVM bendros sistemos (Direktyva) 2 straipsnio (*PVM objektas*) ir 32 straipsnio M. T. (*gabenamų prekių tiekimo vietos nustatymo principas*) nuostatomis ir nurodytas Direktyvos nuostatas įgyvendinančiomis PVMĮ 3 straipsnio ir 12 str. 1 ir 7 dalių nuostatomis, Pareiškėja padarė išvadą, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nepagrįstai ir neteisėtai Lietuvos Respublikos jurisdikcijai priskiria ginčo prekių tiekimą ir jo apmokestinimą PVM.

Įvertinusi tiek Pareiškėjos 2014-06-30 skunde, tiek Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovų, tiek 2014-08-25 papildomuose paaiškinimuose Pareiškėjos nurodytas

aplinkybes ir argumentus, taip pat išanalizavusi mokestinės bylos medžiagą, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju, visų pirma, būtina pasisakyti dėl šio mokestinio ginčo ribų.

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja įsigyja tekstilės gaminius iš Italijos įmonės G SPA pagal 2003-03-18 platinimo sutartį ir juos parduoda trečiųjų šalių įmonėms (Rusijoje, Baltarusijoje, JAV), taip pat Lietuvos ir ES šalių PVM mokėtojams. Inspekcija nurodė, kad ginčas vyksta dėl to, ar Pareiškėja, laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2007-12-31 iš Italijos įmonės G SPA įsigytoms prekėms (*moteriškos pėdkelnės, kojinių*) įforminusi prekių eksportą į Rusijos Federacinę Respubliką (*įmonėms OOO „O1“ pagal 4 PVM sąskaitas faktūras ir ZAO „T1“ pagal 2 sąskaitas*), pagrįstai šiems sandoriams taikė 0 proc. PVM tarifą, t. y. Inspekcija Pareiškėjos ginčo prekių tiekimą (eksportą) Rusijos įmonėms vertino kaip PVM objektą ir sprendė tik PVM tarifo dydžio, t. y. PVM 0 proc. tarifo taikymo, pagrįstumą ir teisėtumą.

Skundžiamame Inspekcijos sprendime nurodyta, kad ginčo prekės įsigytos iš Italijos (*G SPA sandėlių*) buvo gabenamos į Slovėniją, Slovėnijos muitinėje buvo įformintos eksporto deklaracijos, po to gabenamos į Belgiją bei per Belgijos ir Nyderlandų Karalystės jūrų uostus turėjo pasiekti Rusijos Federacijos įmones OOO „O1“ ir ZAO „T1“. Tačiau, kaip nurodė Inspekcija, Pareiškėjos pateikti CMR, kuriais grindžiamas ginčo prekių pervežimo į užsienio valstybę (Rusijos Federaciją) joje esantiems gavėjams faktas, realaus prekių išgabenimo iš EB muitų teritorijos nepatvirtina. Įvertinusi šias aplinkybes, Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja neįvykdė PVMĮ 41 straipsnyje įtvirtintos pagrindinės sąlygos – realaus prekių kiekio eksporto, t. y. prekių išgabenimo iš EB teritorijos – 0 proc. PVM tarifo taikymui. Kadangi buvo netenkinamos 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygos, Inspekcija vertino Pareiškėjos sąžiningumą ir padarė išvadą, kad Pareiškėja nepateikė įrodymų, patvirtinančių, kad ji buvo pakankamai rūpestinga, domėjosi sandorių partnerių veiklos teisėtumu, reikalavo informacijos ir ją gavo ar negavo. Įvertinusi nustatytas aplinkybes (*Pareiškėja neįrodė realaus ginčo prekių išgabenimo iš EB teritorijos fakto ir ginčo sandorių su Rusijos įmonėmis metu nebuvo pakankamai rūpestinga ir sąžininga*), Inspekcija konstatavo, kad patikrinimo metu minėtiems Pareiškėjos tiekimams pagrįstai taikytas standartinis PVM tarifas ir Pareiškėjai apskaičiuotas 706905 Lt PVM.

Tuo tarpu Pareiškėja, mokesčių administratoriui pateikusi eksportą patvirtinančius dokumentus, jos nuomone, pagrindžiančius ginčo prekių išvežimą už EB teritorijos ribų, taip pat kelią klausimą, ar apskritai ginčo prekių tiekimas yra PVM objektas ir nurodo šią aplinkybę pagrindžiančias teisės aktų nuostatas.

Įvertinusi mokestinės bylos medžiagą ir atsižvelgusi į Pareiškėjos argumentus dėl ginčo prekių tiekimo pripažinimo PVM objektu, Komisija sprendžia, kad nagrinėjamu atveju, visų pirma, būtina nustatyti, ar Pareiškėjos iš Italijos įmonės įsigytų ginčo prekių vykdytas tiekimas Rusijos įmonėms OOO „O1“ ir ZAO „T1“ yra PVM objektas PVMĮ prasme, ir tik nustačius šią aplinkybę, spręsti, ar Pareiškėja įforminusi ginčo prekių eksportą į Rusijos Federacinę Respubliką, pagrįstai šiems sandoriams taikė 0 proc. PVM tarifą. Nustačius, kad Pareiškėjos vykdytas ginčo prekių tiekimas Rusijos įmonėms nėra PVM objektas PVMĮ prasme, ginčas dėl šiems sandoriams taikytino PVM tarifo dydžio taptų beprasmiškas.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos skundas nurodyta apimtimi iš dalies tenkintinas. Inspekcijos 2014-06-05 sprendimas Nr. 69-58 Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 706905 Lt PVM ir su juo susijusias sumas naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Kaip minėta, vertinant ginčo prekių tiekimo apmokestinimo standartiniu PVM tarifu pagrįstumą, būtina nustatyti, ar šių prekių tiekimas (eksportas) į Rusijos Federaciją yra PVM objektas PVMĮ 3 str. 1 dalies prasme.

PVMĮ 1 straipsnis apibrėžia PVMĮ taikymo sritį. Minėto įstatymo 1 str. 1 dalyje (*2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija*) nurodyta, jog PVMĮ nustato apmokestinimą PVM, taip pat apmokestinamųjų asmenų, PVM mokėtojų ir kitų asmenų prievolės, susijusias su šio mokesčio mokėjimu. PVMĮ 3 straipsnio 1 dalyje (*2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960*

redakcija, galiojusi ginčo teisinių santykių metu) nurodyta, jog PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas: 1) prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį; 2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje; 3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks. Kaip teisingai nurodė Pareiškėja, PVMĮ 3 straipsnio nuostatos priimtos įgyvendinant 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos Nr. 2006/112/EB dėl PVM bendros sistemos 2 straipsnio (*PVM objektas*) nuostatas, kurio 1 dalies a papunktyje nurodyta, kad PVM objektas yra prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

Taigi PVMĮ 3 str. 1 dalyje įtvirtintos sąlygos yra tarpusavyje susijusios organiškai. Nesant bent vienos iš sąlygų prekių tiekimas (paslaugų teikimas) nėra PVM objektas.

Iš nagrinėjamoje byloje pateiktos medžiagos matyti, kad ginčo dėl dviejų sąlygų, įtvirtintų PVMĮ 3 str. 1 dalyje, t. y. dėl to, kad Pareiškėja ginčo prekes tiekė Rusijos įmonėms už atlygį, bei kad Pareiškėja yra apmokestinamasis asmuo ir ji prekę Rusijos įmonėms tiekė vykdydama savo ekonominę veiklą, nėra.

Ginčas, kaip minėta, kilo dėl trečios sąlygos (tiekimas vyksta šalies teritorijoje) atitikties Pareiškėjos ginčo prekių tiekimą pripažįstant PVM objektu PVMĮ prasme. PVMĮ 12 straipsnis reglamentuoja kriterijus, pagal kuriuos nustatoma prekių tiekimo vieta. Prekių tiekimo vietos nustatymo taisyklės grindžiamos prekės buvimo vieta apmokestinančios valstybės teritorijoje. Nurodyto straipsnio 1 dalyje nustatyti kriterijai, pagal kuriuos nustatoma prekių, kurios turi būti gabenamos, tiekimo vieta, iš kurių matyti, kad pagrindinis gabenamų prekių tiekimo vietos nustatymo principas yra – jeigu tiekiamos prekės turi būti gabenamos, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje tuo atveju, kai šių prekių gabenimas pirkėjui prasidėjo šalies teritorijoje (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). PVMĮ 12 str. 7 dalyje nustatyta pagrindinė prekių tiekimo vietos nustatymo taisyklė negabenamoms prekėms, t. y. jeigu tiekiamos prekės neturi būti gabenamos, laikoma, kad prekių tiekimas įvyko šalies teritorijoje tuo atveju, jeigu šios prekės buvo šalies teritorijoje tuo momentu, kai įvyko jų tiekimas. Apibendrinus darytina išvada, kad prekių tiekimo vieta būtų laikoma Lietuvos Respublikos teritorija, jeigu jos (prekės) iki gabenimo ar gabenimo pradžios etape yra šalies teritorijoje. Vadinasi, kai prekių tiekimo vieta nelaikoma Lietuva, tai toks tiekimas nėra PVM objektas Lietuvoje.

Analizuojant Inspekcijos sprendimo turinį matyti, jog iš esmės mokesčių administratorius netyrė ir nevertino aplinkybės, ar Pareiškėjos ginčo prekių tiekimas Rusijos įmonėms OOO „O1“ ir ZAO „T1“ yra PVM objektas PVMĮ prasme.

Sutiktina su Pareiškėjos teiginiais, jog mokesčių administratorius nenustatė (netyrė, neanalizavo), kad ginčo prekės kuriame nors jų gabenimo etape nuo įsigijimo iki tiekimo būtų buvusios Lietuvos Respublikos teritorijoje. Nors skundžiamame sprendime dėl Pareiškėjos prekių tiekimo tiek Rusijos įmonei OOO „O1“, tiek – ZAO „T1“ Inspekcija nurodo, kad, visų pirma, Pareiškėja pateikė CMR, pagal kuriuos prekių siuntėja – G, gavėja nurodyta Pareiškėja, krovinio iškrovimo vieta – Vilnius, Lietuva, krovinio pakrovimo vieta ir data – Faenza, Italija (*Komisijos sprendimo nustatomosios dalies 2 psl. 4 pastraipa M. T. ir 3 psl. 2 pastraipa*), o aukščiau minėtus Pareiškėjos akcentuotus prekių gabenimo etapus (*iš Italijos įmonės į Slovėniją ir iš Slovėnijos į Belgiją*) Inspekcija analizavo jau pagal kaip tolimesniam prekių gabenimui pagrįsti Pareiškėjos pateiktus dokumentus, tačiau nagrinėdama aplinkybes dėl ginčo prekių išgabenimo iš EB teritorijos, vertino tik tolimesniam prekių gabenimui pagrįsti Pareiškėjos pateiktus dokumentus. Taigi Inspekcija, viena vertus, nurodė, kad pagal Pareiškėjos pateiktus dokumentus ginčo prekės buvo gabenamos į Lietuvos Respubliką, kita vertus, teigė, kad ginčo prekės, įsigytos iš Italijos įmonės, buvo gabenamos į Slovėniją, po to gabenamos į Belgiją bei per Belgijos ir Nyderlandų Karalystės jūrų uostus turėjo pasiekti Rusijos Federacijos įmones OOO „O1“ ir ZAO „T1“. Kadangi nei vietos, nei centrinis mokesčių administratorius plačiau nepasisakė (nevertino, netyrė) dėl Pareiškėjos pateiktų

CMR dėl ginčo prekių, jas tiekiant Rusijos įmonėms, įvežimo į Lietuvos Respublikos teritoriją, Komisija daro išvadą, kad vienareikšmiškų įrodymų, jog Pareiškėja, įsigijusi ginčo prekes Italijoje, prieš gabendama jas Rusijos įmonėms OOO „O1“ ir ZAO „T1“, būtų atgabenusi į Lietuvos Respublikos teritoriją, byloje nepateikta.

Atsižvelgiant į tai, konstatuotina, jog mokesčių administratoriaus pozicija, kad ginčo prekių tiekimas Rusijos įmonėms yra PVM objektas PVMĮ 3 straipsnio prasme, yra nepagrįsta byloje esančiais duomenimis. Kaip minėta, Inspekcija nurodytas aplinkybes vertino tik ginčo prekių išgabavimo iš EB teritorijos fakto nustatymo aspektu, t. y. mokesčių administratorius Pareiškėjos ginčo prekių tiekimą Rusijos įmonėms apmokestino PVM, tačiau nepateikė duomenų, jog nurodytas prekių tiekimas yra PVM objektas PVMĮ 3 str. 1 dalies prasme. Atsižvelgdama į tai, Komisija taip pat negali nuspręsti, ar Pareiškėjos ginčo prekių tiekimas Rusijos įmonėms OOO „O1“ ir ZAO „T1“ yra PVM objektas PVMĮ prasme ir priimti sprendimo iš esmės.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog Inspekcija nevisapusiškai išanalizavo ginčo situaciją, t. y. išsamiai netyrė visų reikšmingų bylai aplinkybių, siekiant nustatyti, ar Pareiškėjos iš Italijos įmonės G SPA įsigytų prekių tiekimas Rusijos įmonėms OOO „O1“ ir ZAO „T1“ yra PVM objektas PVMĮ prasme 3 straipsnio 1 dalies prasme. Remiantis tuo, Inspekcijos 2014-06-05 sprendimo Nr. 69-58 nurodymas Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 706905 Lt PVM ir su juo susijusias sumas negali būti pripažintas pagrįstu ir teisėtu, todėl yra naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Nagrinėdama Pareiškėjos skundą iš naujo Inspekcija turėtų surinkti (nustatyti) tokius duomenis (įrodymus), kurių pagrindu būtų padaryta vienareikšmiška išvada, kad ginčo prekių tiekimas minėtoms Rusijos įmonėms yra PVM objektas PVMĮ prasme ir tik nustačius šią aplinkybę, pasisakyti dėl šiems sandoriams taikytino PVM tarifo dydžio.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau nustatytus ginčijamo Inspekcijos sprendimo trūkumus, konstatuoja, jog mokesčių administratorius nesilaikė MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos pareigos pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčių ir su jais susijusias sumas. LVAT 2003-12-15 nutartyje administracinėje byloje Nr. A¹¹-648/2003 (*Administracinių teismų praktika Nr. 4, 2004 m.*) yra konstatavęs, kad įrodinėjimo našta teisingai apskaičiuojant mokesčio sumą mokesčių mokėtojo patikrinimo metu tenka mokesčių administratoriui. LVAT 2011-02-04 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-201/2011, analizuodamas MAĮ 67 straipsnio nuostatas, taip pat konstatavo, jog mokesčių administratorius privalo pateikti pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalies 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2014-06-05 sprendimą Nr. 69-58 ir UAB „S1“ skundą centriniam mokesčių administratoriui perduoti nagrinėti iš naujo.

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

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Edita Veršeliėnė

Lina Vosyliėnė