



(S)

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS**

**DĖL UAB „A1“ 2017-07-25 SKUNDO IR 2017-09-13 SKUNDO**

2017 m. spalio 24 d. Nr. S-221 (7-184/2017; 7-195/2017)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės  
Linos Vosylienės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus – pranešėjas

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovams

UAB "A1" direktoriui Y. D.  
ir advokatui T. A.

mokesčių administratoriaus atstovui

J. H.

2017 m. rugsėjo 26 d. išnagrinęjusi UAB "A1" (toliau – Pareiškėja) 2017-07-25 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-07-14 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-281 (toliau – Inspekcijos 2017-07-14 sprendimas Nr. (21.131-31-5) FR0682-281) ir Pareiškėjos 2017-09-13 skundą dėl Inspekcijos 2017-08-30 papildomo sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-352 (toliau – Inspekcijos 2017-08-30 papildomas sprendimas Nr. (21.131-31-5) FR0682-352), n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamo 2017-07-14 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-281 pirma dalimi patvirtino Inspekcijos 2017-05-12 patikrinimo akte Nr. (21.60-32) FR0680-212 papildomai apskaičiuotą 30954,15 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM).

Antra 2017-07-14 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-281 dalimi Inspekcija skyrė Pareiškėjai 3095,41 Eur PVM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Trečia 2017-07-14 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-281 dalimi Inspekcija informavo, kad detalus delspinigių apskaičiavimas bus pateiktas atskiru mokesčių administratoriaus sprendimu.

Inspekcija 2017-08-30 priėmė papildomą sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-352), kurio pirma dalimi apskaičiavo Pareiškėjai 38759,77 Eur PVM delspinigius.

Antra 2017-08-30 papildomo sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-352) dalimi Inspekcija atleido Pareiškėją nuo 19379,88 Eur PVM delspinigių sumokėjimo.

Trečia 2017-08-30 papildomo sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-352) dalimi Inspekcija neatleido Pareiškėjos nuo 19379,88 Eur PVM delspinigių sumokėjimo.

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Vilniaus AVMI), atlikusi Pareiškėjos 2007-01-01–2007-12-31 laikotarpio PVM mokestinį patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėja įsigijo iš Italijos įmonės „H. K.“ pėdkelnes ir jas pardavė Rusijos įmonėms ООО „О“ (už 3314905,53 Lt) bei ЗАО „Тt“ (už 612341,99 Lt) ir prekių tiekimams, remdamasi 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 41 str. 1 dalies bei 53 straipsnio nuostatomis, kaip prekių tiekėjo ar jo užsakymu kito asmens iš Europos Bendrijos (toliau – EB) išgabenamoms prekėms, pritaikė 0 proc. PVM tarifą.

Vilniaus AVMI Pareiškėjos paprašė pateikti dokumentus, pagrindžiančius prekių išvežimą iš EB teritorijos. Ginčo sandorių su Rusijos Federacijos pirkėjais (ООО „О“ – 4 sandoriai, ЗАО „Тt“ – 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 (jose nurodyta procedūra „negražinamas eksportas“).

Vilniaus AVMI nustatė, kad prekės įsigytos iš Italijos („H. K.“ 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 ООО „О“ ir ЗАО „Тt“. Tačiau Pareiškėjos pateikti CMR realaus prekių išgabenimo iš EB muitų teritorijos nepatvirtina. Realaus išgabenimo iš EB muitų teritorijos fakto nepatvirtina ir Pareiškėjos pateiktos eksporto deklaracijos. Nors Pareiškėja pateikė eksporto deklaracijas su spaudais bei įrašais, kad prekės buvo perkrautos į konteinerius, tačiau Pareiškėjos pateikti CMR neįrodo, kad prekės iš Belgijos bei Roterdamo (Nyderlandų Karalystė) jūrų uostų buvo fiziškai išvežtos iš EB teritorijos ir pasiekė pirkėjus, nurodytus įformintuose dokumentuose. 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, todėl neįvykdė PVMĮ 41 str. pagrindinės sąlygos 0 proc. PVM tarifo taikymui.

Pateiktuose CMR nurodyta, kad iš Italijos įmonės „H. K.“ prekes gabeno Pareiškėja, N. P. s.p. (Slovėnija), L. V. s.p. (Slovėnija). CMR nurodytas: prekių siuntėjas – H. K., gavėjas – UAB "A1" (Pareiškėja), krovinio iškrovimo vieta – Vilnius, Lietuva.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad pirminiame 2014-02-14 patikrinimo akte Nr. (4.65) FR0680-104 padaryta išvada, jog Pareiškėjos pateikti dokumentai ir patikrinimo metu surinkta informacija neįrodo, kad prekės realiai buvo išgabentos iš Europos Sąjungos (toliau – ES) teritorijos bei konstatuota, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 41 straipsnio ir 56 straipsnio nuostatas bei šiems sandoriams nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą. Pirminio patikrinimo metu Vilniaus AVMI 2014-04-07 sprendimu Nr. (4.65)-FR0682-189 Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 706905 Lt (204734 Eur) pardavimo PVM nuo 3927247,52 Lt (3314905,53 Lt + 612341,99 Lt) prekių vertės taikant standartinį 18 proc. tarifą, 635595 Lt PVM delspinigius ir skyrė 70691 Lt PVM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Kilus mokestiniam ginčui, Inspekcija 2014-06-05 sprendimu Nr. 69-58 patvirtino Vilniaus AVMI 2014-04-07 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-189, o Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2014-09-01 sprendimu Nr. S-171 (7-123/2014) panaikino Inspekcijos 2014-06-05 sprendimą Nr. 69-58 ir UAB "A1" (Pareiškėjos) skundą centriniam mokesčių administratoriui perdavė nagrinėti iš naujo. Komisija minėtame sprendime konstatavo, kad Inspekcija nevisapusiškai išanalizavo ginčo situaciją, t. y. išsamiai netyrė visų reikšmingų bylai aplinkybių, siekiant nustatyti, ar Pareiškėjos iš Italijos įmonės „H. K.“ įsigytų prekių tiekimas Rusijos įmonėms ООО „О“ ir ЗАО „Тt“ yra PVM objektas PVMĮ 3 straipsnio 1 dalies prasme. Pareiškėjai apskundus Komisijos sprendimą teismui, Lietuvos vyriausiasis

administracinis teismas (toliau – LVAT) 2016-04-07 nutartyje adm. byloje Nr. A-395-438/2016 patvirtino, kad tiek Komisijos, tiek Vilniaus apygardos administracinio teismo (toliau – VAAT) sprendimai dėl mokestinio ginčo perdavimo iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui atitinka teisės aktų nuostatas, todėl apeliacinį skundą atmetė ir VAAT sprendimą paliko nepakeistą. LVAT, įvertinęs bylos aplinkybes, 2016-04-07 nutartyje pažymėjo, kad Vilniaus AVMI atlikto patikrinimo metu nebuvo tiriamos aplinkybės, kurios atitinka PVMĮ 3 str. 1 dalies ir 12 straipsnio požymius, kas tuo pačiu sudaro šios bylos nagrinėjimo dalyką.

Pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėjai apskaičiuotas 30954,15 Eur PVM, skirta 3095,41 Eur PVM bauda bei Inspekcijos 2017-08-30 papildomo sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-352) pirma dalimi apskaičiuoti 38759,77 Eur PVM delspinigiai (*minėto papildomo sprendimo antra dalimi Pareiškėja atleista nuo 19379,88 Eur PVM delspinigių sumokėjimo, o trečia sprendimo dalimi Pareiškėja neatleista nuo 19379,88 Eur PVM delspinigių sumokėjimo*).

Skundžiamame sprendime padaryta išvada, kad Pareiškėja turėjo taikyti PVMĮ 12-2 straipsnio 2 dalies nuostatas, t. y. Pareiškėja nuo iš Italijos įmonės įsigytų pagal 2007-01-26 Nr. 200176 ir 2007-02-07 Nr. 200475 sąskaitas 593769,35 Lt vertės prekių privalėjo apskaičiuoti 106878 Lt (593769,35 Lt x 18 proc.) pardavimo PVM, tačiau, vadovaujantis šio straipsnio nuostatomis, neturėjo teisės įtraukti į PVM atskaitą 106878 Lt (30954,15 Eur).

**Dėl sandorių su OOO „O“.** Vadovaujantis PVMĮ 12-2 straipsnio 2 dalies nuostatomis, 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 (toliau – „rezervo“ taisyklė).

Inspekcija nurodo, kad Vilniaus AVMI dėl sandorių su OOO „O“ pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjos atžvilgiu nėra pagrindo taikyti PVMĮ 12-2 straipsnio 2 dalies nuostatų, nes šiuo atveju prekių gabenimą organizavo Rusijos įmonė OOO „O“ ar jos užsakymu kiti asmenys. Vilniaus AVMI rėmėsi nustatytomis aplinkybėmis, jog: (1) pagal Italijos mokesčių administratoriaus pateiktame atsakyme nurodytą informaciją Italijos įmonė „H. K.“ neorganizavo prekių gabenimo (akto 2 d.); (2) Pareiškėja taip pat neorganizavo prekių gabenimo, nes Pareiškėjos vadovo pateiktuose paaiškinimuose nurodyta, kad prekių gabenimu iš Italijos iki Slovėnijos rūpinosi Pareiškėjos pirkėjas (Rusijos įmonė); (3) pateiktuose gabenimo dokumentuose nurodyti vežėjai N. P. s.p. ir L. V. s.p., kurių Pareiškėja nesamdė.

Pagal PVMĮ 3 str. 1 dalies nuostatas (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija, galiojusi vykdytų sandorių metu) 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. Pagal PVMĮ 12 str. 1 dalies nuostatas, 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).

Kaip nurodo Inspekcija, kadangi pakartotinio patikrinimo metu nenustatyta vienareikšmiškų duomenų, jog prekės kuriame nors jų gabenimo etape nuo įsigijimo iki tiekimo būtų buvusios Lietuvos Respublikos teritorijoje, darytina išvada, kad Pareiškėjos įformintas prekių tiekimas Rusijos įmonei OOO „O“, vadovaujantis PVMĮ 3 str. 1 dalies, 12 str. 1 dalies nuostatomis, yra ne PVM objektas Lietuvoje. Pareiškėjai nuo OOO „O“ įformintų tiekimų PVM neturi būti skaičiuojamas.

Pirminio patikrinimo akto 1.3. dalyje buvo nurodyta, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 41 ir 56 straipsnių nuostatas ir sandoriams su OOO „O“ nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą, todėl Pareiškėjai buvo apskaičiuotas 596683 Lt PVM. Skundžiamame sprendime Inspekcija nurodo, kad

pakartotinio patikrinimo metu sumažinta 596683 Lt (172811,34 Eur) PVM suma, apskaičiuota pagal 2014-02-14 patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-104.

**Dėl sandorių ZAO „Tt“.** Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja nepagrįstai 106878 Lt (30954,15 Eur) padidino PVM atskaitą, nes į PVM atskaitą nepagrįstai įtraukė iš Italijos įmonės įsigytų pagal 2007-01-26 Nr. 200176 ir 2007-02-07 Nr. 200475 sąskaitas 593769,35 Lt vertės prekių pardavimo PVM, apskaičiuotą pagal PVMĮ 12-2 str. 2 dalyje įtvirtintą „rezervo taisyklę“.

Nustatyta, kad Pareiškėja 2007 m. sausio–vasario mėn. buhalterinės apskaitos registruose apskaitė prekių (moteriškų pėdkelnių ir kojinių) įsigijimą iš Italijos įmonės „H. K.“ pagal Pareiškėjai išrašytas sąskaitas 2007-01-26 Nr. 200176 už 120336,41 Eur ir 2007-02-07 Nr. 200475 už 87570,50 Eur, viso 207906,91 Eur.

Pareiškėja iš Italijos įmonės „H. K.“ pirktų prekių vertę Vilniaus AVMI pateiktose PVM deklaracijose (FR0600 v.1) deklaravo kaip iš ES valstybių narių įsigytas prekes, kurių įsigijimo vieta laikoma Lietuva (19 laukelyje), apskaičiavo iš kitų ES valstybių narių įsigytų prekių pardavimo PVM (29 laukelyje), kurį įtraukė į atskaitomą pirkimo PVM (30 laukelyje).

Pareiškėja didžiąjai daliai iš Italijos įmonės „H. K.“ 2007 m. sausio–vasario mėn. įsigytoms prekėms už 171967,49 Eur (84396,99 Eur + 87570,50 Eur) įformino pardavimus Rusijos įmonei ZAO „Tt“ (pagal 2 PVM sąskaitas faktūras SOL Nr. 0005916 ir Nr. 0006287 / invoice Nr. 200176/1 ir 2000475/1) už 612341,99 Lt (177346,50 Eur) ir šiems sandoriams pagal PVMĮ 41 str. 1 dalį taikė 0 proc. PVM tarifą. Pažymėtina, kad Pareiškėja iš Italijos įmonės pagal 2007-01-26 sąskaitą Nr. 200176 įsigijo prekių už 120336,41 EUR (415497,56 Lt), apskaičiavo ir 2007 m. sausio mėn. PVM deklaracijoje deklaravo iš ES įsigytų prekių pardavimo ir atskaitomo pirkimo PVM 74790 Lt. Pareiškėja pagal minėtą sąskaitą ne visas iš Italijos įmonės įsigytas prekes pardavė Rusijos įmonei ZAO „Tt“, todėl faktiškai nuo 291405,93 Lt (84396,99 Eur) iš Italijos įmonės įsigytų prekių vertės (kurios parduotos ZAO „Tt“) apskaičiuotas pardavimo / pirkimo PVM sudarė – 52453 Lt (291405,93 Lt x 18 proc.). Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje 2007 m. sausio–vasario mėn. apskaičiavo bei Vilniaus AVMI pateiktose PVM deklaracijose deklaravo iš ES įsigytų prekių 106878 Lt (30954,01 Eur) pardavimo PVM ir šią suma įtraukė į atskaitą.

Pareiškėja išrašytuose *invoice* Rusijos įmonei ZAO „Tt“ nurodytos prekių pristatymo sąlygos – EXW Faenza (prekių perdavimas Italijos įmonės patalpose).

Italijos įmonės „H. K.“ išrašytose Pareiškėjai 2007-01-26 Nr. 200176 ir 2007-02-07 Nr. 200475 sąskaitose nurodytas Pareiškėjos PVM mokėtojo kodas, prekių pristatymo sąlygos – EXW EX WORKS (pardavėjas pateikia prekes pirkėjui savo teritorijoje (įmonėje, sandėlyje), pirkėjui tenka visos išlaidos ir rizika, susijusios su prekių transportavimu). Taip pat nurodyta, kad taikomas 0 proc. PVM tarifas ir remiantis atitinkamomis Italijos nuostatomis nurodyta nuoroda „IVA vendite Non imp. Art. 41 DL 331/93“ (t. y. PVMĮ 49 str. 1 d.). Pagal PVM informacijos mainų sistemos (VIES) informaciją Italijos įmonė deklaravo tiekimus Pareiškėjai.

Siekdama išsiaiškinti, kas organizavo ir apmokėjo prekių gabenimą, Inspekcija pateikė paklausimą Italijos mokesčių administratoriui. Gautame iš Italijos mokesčių administratoriaus atsakyme nurodyta, kad gabenimu visada rūpinosi Lietuvos pirkėjas (Pareiškėja) ir prekės buvo pristatytos pagal „Franko sandėlio“ sąlygas, išgabenimo vieta dažniausiai – sandėliai Faenza (Italija), kuriais naudojosi Italijos įmonė „H. K.“. Italijos mokesčių administratorius nurodė, kad vežėjas ir transporto priemonių registracijos numeris yra nurodytas transportavimo dokumentuose ir CMR bei prie atsakymo pateikė priedus: sąskaitų, CMR ir banko apmokėjimo dokumentų kopijas, transportavimo dokumentų nepateikė. Pateiktose sąskaitose (2007-01-26 Nr. 200176, 2007-02-07 Nr. 200475) nurodytas Pareiškėjos PVM mokėtojo kodas, prekių pristatymo sąlygos – Incoterms EXW EX WORKS, nuoroda „IVA vendite Non imp. Art. 41 DL 331/93“ dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo. Pateiktuose CMR (2007-01-26 CMR Nr. 6LA0368652, 2007-02-07 CMR Nr. 6LA0368655) nurodyta, kad krovinio perėmimo vieta – Faenza (Italija), gavėjas ir vežėjas – UAB "A1" krovinio iškrovimo vieta – Vilnius, Lietuva, transporto priemonių registraciniai numeriai – BHS-339, BE-484 ir yra vežėjo UAB "A1" spaudai bei vairuotojų parašai.

Italijos įmonės „H. K.“ 2003-03-18 pasirašytoje su Pareiškėja platinimo sutartyje taip pat nurodyta, kad „H. K.“ prekes Pareiškėjai parduos „EXW tiekėjo buveinė“ sąlygomis.

Įvertinus Italijos mokesčių administratoriaus nurodytą informaciją, pateiktuose dokumentuose nurodytą informaciją, kad prekės Pareiškėjai buvo perduotos Faenza (Italija), skundžiamame sprendime konstatuota, kad Italijos įmonė perleido Pareiškėjai (pirkėjui) teisę disponuoti prekėmis Italijoje, pastarajai tampant jų savininke, kuri yra Lietuvoje registruota PVM mokėtoja.

Pareiškėja pateiktuose Italijos įmonei „H. K.“ CMR, kuriuose apie prekių perdavimą Italijos įmonė patvirtino spaudais ir parašais, buvo nurodyta, kad krovinio iškrovimo vieta – Vilnius, Lietuva.

Vadovaujantis PVMĮ 49 str. 1 dalies nuostatomis, taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena).

Inspekcija nurodo, kad Italijos įmonė PVMĮ 49 str. 1 dalies nuostatas (atitinkamai taikant Italijos įstatymų nuostatas) pritaikė pagrįstai. Pareiškėja iš Italijos įmonės įsigydama prekes nurodė savo PVM mokėtojo kodą, gabenimo dokumentuose (CMR) nurodyti duomenys, kad būtent pirkėjas (Pareiškėja) organizuoja prekių išgabenimą iš Italijos, todėl laikytina, kad Italijos įmonė neturėjo pagrindo netaikyti PVMĮ 49 str. 1 dalies nuostatų.

Nustatyta, kad prekių, įsigytų pagal „H. K.“ išrašytas Pareiškėjai 2007-01-26 Nr. 200176 ir 2007-02-07 Nr. 200475 sąskaitas, gabenimui pagrįsti Pareiškėja pateikė 2007-01-26 surašytus CMR Nr. 6LA 0368652, 2007-02-07 CMR Nr. 6LA 0368655 ir Italijos įmonės išrašytą 2007-02-07 transportavimo dokumentą Nr. 852053. Pareiškėjos išrašytuose CMR nurodyta: siuntėjas – „H. K.“; gavėjas – UAB "A1" krovinio iškrovimo vieta – Vilnius, Lietuva, krovinio perėmimo vieta ir data – Faenza (Italija), vežėjas – UAB "A1" transporto priemonių registraciniai numeriai – BHS-339, BE-484. CMR yra siuntėjo „H. K.“ ir vežėjo – UAB "A1" (Pareiškėjos) spaudai bei parašai. 2007-01-26 CMR Nr. 6LA0368652 krovinio gavėjo žymų nėra, 2007-02-07 CMR Nr. 6LA0368655 kroviny s gautas – N. P. ENES s.p. spaudas ir parašas, data nenurodyta.

Pareiškėjos pateiktame Italijos įmonės išrašytame 2007-02-07 transportavimo dokumente Nr. 852053 nurodyta: pirkėjas – UAB "A1" informacija apie prekes, svorį, pakuotę; subjektas atsakingas už transportą – UAB "A1" transporto priemonių registraciniai numeriai – BHS-339, BE-484 ir yra vairuotojo parašas (data, vardas ir pavardė nenurodyta). Pareiškėja nepateikė 2007-01-26 prekių gabenimo transportavimo dokumento.

Pareiškėjos vadovas patvirtino (žodžiu), kad CMR nurodytos transporto priemonės – krovininis automobilis markė MAN, valstybinis numeris BHS-339 ir priekaba markė KONAR, valstybinis numeris BE-484, priklausė Pareiškėjai, tačiau 2010 m. buvo parduotos. Pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėja įrodymui, kad transporto priemonės, kurios nurodytos 2007-01-26 CMR Nr. 6LA0368652 ir 2007-02-07 CMR Nr. 6LA0368655, priklausė Pareiškėjai pateikė papildomus dokumentus: automobilio (markė MAN, modelis 12.210, valstybinis numeris BHS-339) transporto priemonės naudotojo pažymėjimo ir 2006-01-25 priėmimo–perdavimo akto (dėl transporto priemonės perdavimo Pareiškėjai Finansinio lizingo sąlygomis) kopijas bei priekabos (markė KONAR, modelis JG2, valstybinis numeris BE-484) 2006-09-29 priėmimo–perdavimo akto (dėl transporto priemonės perdavimo Pareiškėjai Finansinio lizingo sąlygomis) kopiją.

Pirminio patikrinimo metu Pareiškėja pateikė 2007-01-22 įsakymą dėl G. G. komandiruotės Nr. 39 KO, kuriame nurodoma, kad minėtam darbuotojui prekių atsivežimui įforminta komandiruotė į Italiją laikotarpiu nuo 2007-01-22 iki 2007-01-30 (9 dienom). Pagal pateikto 2007 m. sausio mėn. automobilio kelionės lapo duomenis G. G. su automobiliu MAN, valstybinis numeris BHS-339, maršrutu UAB "A1" Vilnius – „H. K.“, Italija, Solferino m. – UAB "A1" laikotarpiu nuo 2007-01-22 iki 2007-01-30 nuvažiavo 4671 km. Pagal pateiktus komandiruotės metu patirtas išlaidas pagrindžiančius dokumentus (pirkto kuro kvitus degalinėse, kelių, parkavimo vietos mokesčius) nustatyta, kad komandiruotės metu į Italiją buvo keliauta per Čekiją, Austriją (tiesiausiu maršrutu), nes pagal kuro degalinių kvitus kuras pirktas degalinėse: 2007-01-24 Čekijoje, 2007-01-24 Austrijoje ir 2007-01-26 Italijoje. Grįžtant iš Italijos dar buvo užvažiuota į Slovėniją, nes 2007-01-28 buvo sumokėtas kelio tarp Celje ir Tepanje miestų (Slovėnijoje) mokestis.

Įvertinus pateiktuose dokumentuose nurodytą informaciją, skundžiamame sprendime padaryta išvada, kad Pareiškėjos vairuotojas su Pareiškėjos transporto priemone, valstybinis numeris BHS-339, buvo Italijoje 2007-01-26 ir minėti duomenys atitinka 2007-01-26 CMR Nr. 6LA0368652 nurodytai informacijai, o 2007-01-28 atvyko į Slovėniją, iš kurios važiavo į Lietuvą. Pakartotinio patikrinimo metu padaryta išvada, kad Pareiškėja iš „H. K.“ pagal 2007-01-26 Nr. 200176 sąskaitą įsigytas prekes savo transporto priemone nugabeno į Slovėniją ir grįžo į Lietuvą, tačiau 2007-01-26 CMR Nr. 6LA0368652 nurodė klaidingą informaciją apie krovinio iškrovimo vietą, t. y. nurodė krovinio iškrovimo vietą – Vilnius, Lietuva.

Pareiškėjos pateiktame 2007-02-07 CMR Nr. 6LA0368655 nurodyta, kad prekės iš Italijos taip pat gabentos Pareiškėjas transporto priemonėmis, kurių valstybiniai numeriai BHS-339, BE-484 (priekaba), ir perduotos Slovėnijos vežėjui N. P. s.p.

Pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėja pateikė 2007-02-02 įsakymą dėl G. G. komandiruotės Nr. 40 KO, kuriame nurodoma, kad minėtam darbuotojui prekių atsivežimui įforminta komandiruotė į Italiją laikotarpiu nuo 2007-02-02 iki 2007-02-10 (10 dienų). Pagal pateikto 2007 m. vasario mėn. automobilio kelionės lapo duomenis G. G. su automobiliu MAN, valstybinis numeris BHS-339, maršrutu UAB "A1" Vilnius – „H. K.“, Italija, Solferino m. – UAB "A1" laikotarpiu nuo 2007-02-02 iki 2007-02-10 nuvažiavo 5441 km. Pagal pateiktus komandiruotės metu patirtas išlaidas pagrindžiančius dokumentus (pirkto degalinėse kuro kvitus, kelių mokesčių kvitus, valiutos pirkimo kvitus) nustatyta, kad komandiruotės metu į Italiją buvo keliauta per Čekiją, nes pagal 2007-02-03 kuro degalinės kvitą buvo pirktas kuras Čekijos degalinėje. Pagal pateiktus kelių mokesčių kvitus nustatyta, kad 2007-02-06 buvo sumokėtas Brescia-Verona-Vicenza-Padova autostrados bei Desenzano, Venecijos kelių (Italijoje) mokestis, Celje sumokėtas kelio R4 Pernica (Slovėnijoje) mokestis, grįžtant 2007-02-09 Bratislavoje (Slovakijoje) buvo pirкта užsienio valiuta.

Įvertinus pateiktuose dokumentuose nurodytą informaciją, skundžiamame sprendime padaryta išvada, kad Pareiškėjos vairuotojas su Pareiškėjos transporto priemone, valstybinis numeris BHS-339, buvo Italijoje nuo 2007-02-06 ir minėti duomenys atitinka 2007-02-07 CMR Nr. 6LA0368655 nurodytai informacijai, o vėliau atvyko į Slovėniją, iš kurios 2007-02-09 per Slovakiją važiavo į Lietuvą. Daroma išvada, kad Pareiškėja iš „H. K.“ pagal 2007-02-07 Nr. 200475 sąskaitą įsigytas prekes savo transporto priemone nugabeno į Slovėniją, kurias perdavė vežėjui N. P. ENES s.p. ir grįžo į Lietuvą, tačiau 2007-02-07 CMR Nr. 6LA0368655 nurodė klaidingą informaciją apie krovinio iškrovimo vietą, t. y. nurodė krovinio iškrovimo vietą – Vilnius, Lietuva.

Pareiškėjos direktorius Y. D. 2012-10-16 rašte informavo, kad dalį prekių iš Italijos kompanijos „H. K.“ į Slovėnijos muitinės terminalą veždavo Pareiškėja savo transportu, taip pat 2014-01-27 paaiškinime nurodė, kad prekių vežimą iš Italijos iki Slovėnijos atliko Pareiškėja ir kiti Slovėnijos vežėjai, t. y. Pareiškėjos vadovas savo teiktuose paaiškinimuose ir rašytinėse pastabose nenurodė, kad prekės buvo įvežamos į Lietuvą, o teigė, kad iš Italijos įmonės pirktos prekės buvo išvežamos į Slovėniją.

Pagal pateiktus dokumentus, nustatytas aplinkybes ir pateiktus paaiškinimus skundžiamame sprendime Inspekcija konstatavo, kad prekės iš Italijos gabeno Pareiškėja iki Slovėnijos ir šioje ES valstybėje formindavo prekių eksportą bei perduodavo prekes kitiems vežėjams, kurie galimai buvo samdyti Pareiškėjos pirkėjo ZAO „Tt“, t. y. prekės nebuvo įvežamos į Lietuvą.

Pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėjos direktorius Y. D. 2016-08-23 raštu informavo, kad UAB "A1" niekada nebuvo įregistruota PVM mokėtoja Italijoje, Slovėnijoje, Belgijoje, Olandijoje ir kitose ES šalyse. ES šalyse Pareiškėja PVM nedeklaravo ir nemokėjo.

Nustatyta, kad tolimesniam prekių gabenimui iš Slovėnijos į Belgiją pagrįsti Pareiškėja pateikė 2007-01-26 CMR Nr. 102000, kuriame nurodyta: siuntėjas – „S1“, gavėjas ir krovinio iškrovimo vieta – Van T. S. NV (ZELE, Belgija), vežėjas – N. P. ENES s.p., krovinio pakrovimo vieta – Celje (Slovėnijos miestas), krovinis gautas – Van T. S. NV (Belgija) spaudas ir parašas, data nenurodyta. Pareiškėja nepateikė antrojo CMR tolimesniam gabenimui pagrįsti pagal pirmąjį 2007-02-07 CMR Nr. 6LA0368655. Kadangi CMR Nr. 102000 nurodyta krovinio pakrovimo vieta Celje (Slovėnijos miestas), padaryta išvada, kad krovinį Pareiškėja perdavė kitam vežėjui (N. P. s.p.,

kurio Pareiškėja nesamdė) Slovėnijoje. Nors Pareiškėja nepateikė antrojo CMR tolimesniam gabenimui pagrįsti pagal pirmąjį 2007-02-07 CMR Nr. 6LA0368655, kuriame nurodyta, kad krovinio gavėjas – Slovėnijos vežėjas (N. P. s.p.), tačiau pagal pateiktus komandiruotės išlaidas patvirtinančius dokumentus patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos vairuotojas komandiruotės metu buvo Celje (Slovėnijoje), konstatuota, kad krovinį Pareiškėja perdavė kitam vežėjui (N. P. s.p.) Slovėnijoje.

Atsižvelgiant į gabenimo dokumentus, prekes iš Italijos Pareiškėja savo transportu gabeno į Slovėniją ir Slovėnijoje krovinį perdavė vežėjo N. P. s.p. dispozicijon (Pareiškėja rašytinėse pastabose nurodė, kad vežėjus pasirinko Rusijos įmonės), t. y. Pareiškėjos prekių, įsigytų Italijoje, gabenimas baigėsi Celje (Slovėnijoje) ir šioje šalyje buvo perduota teisė disponuoti prekėmis Pareiškėjos pirkėjui. Nors Pareiškėja išrašytuose pirkėjui ZAO „Tr“ *invoice* nurodė prekių pristatymo sąlygas – EXW Faenza (prekių perdavimas Italijos įmonės patalpose), tačiau patikrinimo metu pagal pateiktus dokumentus ir pateiktus paaiškinimus bei gautą informaciją iš Italijos mokesčių administratoriaus nustatyta, kad faktiškai prekės pirkėjui buvo perduotos Slovėnijoje.

Įvertinus pateiktus CMR nustatyta, kad būtent Pareiškėja savo transportu gabenosi prekes iš Italijos į Slovėniją, kur ir baigėsi jos įsigytų iš Italijos įmonės prekių gabenimas ir, atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjos vadovas 2016-08-23 paaiškinime nurodė, kad PVM nebuvo sumokėtas toje šalyje, skundžiamame sprendime padaryta išvada, kad patikrinimo metu šiems sandoriams pagrįstai pritaikyta „rezervo“ taisyklė (PVMĮ 12-2 str. 2 d.).

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja, įsigydama prekes iš Italijos įmonės, nurodė savo PVM mokėtojos kodą, suteiktą Lietuvoje. Italijos įmonė prekių tiekimui pritaikė 0 proc. PVM tarifą, kaip tiekimui, tapačiam PVMĮ 49 str. 1 d. nuostatai (kai prekės tiekiamos kitos valstybės narės PVM mokėtojai ir išgabenamos į kitą valstybę narę). Italijos įmonė Pareiškėjai išrašytuose sąskaitose nurodytos prekių pristatymo sąlygos EXW EX WORKS (pardavėjas pateikia prekes pirkėjui savo teritorijoje (įmonėje, sandėlyje), pirkėjui tenka visos išlaidos ir rizika, susijusi su prekių transportavimu). Prekių pervežimą iš Italijos į Slovėniją atliko Pareiškėja savo transporto priemonėmis ir minėtoje šalyje buvo perduotos prekių disponavimo teisės pirkėjui / pirkėjo vežėjui. Nors Pareiškėjos išrašytuose CMR nurodyta krovinio iškrovimo vieta – Vilnius, Lietuva, tačiau visuma nustatytų aplinkybių nepatvirtina, kad prekės faktiškai buvo įvežtos į Lietuvą. Pareiškėja Slovėnijoje PVM mokėtoja neįsiregistravusi. Pareiškėja nepateikė įrodymų, kad šioje šalyje, kur baigėsi įsigytų Italijoje prekių gabenimas, sumokėjo PVM.

Įvertinus visas pakartotinio mokesčio patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, Inspekcija daro išvadą, kad Pareiškėja turėjo taikyti PVMĮ 12-2 str. 2 dalies nuostatas, t. y. Pareiškėja nuo iš Italijos įmonės įsigytų pagal 2007-01-26 Nr. 200176 ir 2007-02-07 Nr. 200475 sąskaitas 593769,35 Lt vertės prekių, privalėjo apskaičiuoti 106878 Lt (593 769,35 Lt x 18 proc.) pardavimo PVM (pakartotinio patikrinimo akto 1 lentelė, 6 psl.), tačiau vadovaujantis šio straipsnio nuostatomis, neturėjo teisės įtraukti į PVM atskaitą 106878 Lt.

Skundžiamame sprendime paaiškinta, jog Pareiškėjai apskaičiuotas PVM galėtų būtų 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 Pareiškėja gautų iš tos šalies mokesčių administratoriaus patvirtinimą (paaiškinimą), kad pagal jo teisės aktus Lietuvos PVM mokėtojai nebuvo prievolės dėl nurodytų prekių įsigijimo skaičiuoti ir mokėti PVM.

Inspekcija akcentuoja, jog visos patikrinimo metu nustatytos aplinkybės įrodo, kad prekių pristatymas buvo į Slovėniją, o Pareiškėja šių tiekimų atveju neįsitikino, kad prekių tiekimas buvo apmokestintas toje valstybėje narėje, kurioje baigėsi prekių gabenimas, kaip to reikalaujama PVMĮ 12-2 str. 2 dalyje.

Pareiškėjos nuomone, PVM mokėjimo Slovėnijoje ji atlikti neprivalėjo, t. y. jei ginčo prekių įsigijimas yra įvykęs Slovėnijoje (tai iš esmės yra nustatyta patikrinimo akte), tai reiškia, kad bet koks prekių įsigijimo PVM yra ir priskaičiuojamas, ir atskaitomas (realiai į biudžetą nesumokama jokia PVM suma), nes įsigytos prekės yra skirtos PVM apmokestinamai veiklai. Inspekcija nesutinka su tokiu Pareiškėjos vertinimu, nes, kaip minėta aukščiau, nagrinėjama situacija atitinka PVMĮ 12-2 straipsnio sąlygas: Pareiškėjos Italijoje įsigytų prekių gabenimas baigėsi kitoje

valstybėje narėje (Slovėnijoje) ir šis prekių išgabėnimas į Slovėniją yra priskirtinas Pareiškėjos įvykdytam prekių pirkimui, įsigydamą prekes iš Italijos Pareiškėja nurodė jai savo „lietuvišką“ PVM mokėtojo kodą, o Italijos įmonė šį tiekimą Pareiškėjai deklaravo pateiktoje VIES-o deklaracijoje. Taigi Pareiškėja neteisėtai padidino 2007 m. sausio–vasario mėn. PVM atskaitą 30954,15 Eur (106878 Lt), įtraukdamą pagal „rezervo“ taisyklę apskaičiuotą iš kitų valstybių narių įsigytų prekių pardavimo PVM.

**Dėl mokesčių delspinigių ir baudų.** PVMĮ 123 str. 1 dalyje įtvirtinta, kad asmenims, pažeidusiems šio Įstatymo nuostatas, delspinigiai skaičiuojami Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) nustatyta tvarka. Delspinigių apskaičiavimą reglamentuoja MAĮ 96 straipsnio, 97 str. 2 dalies, 98, 99 straipsnių nuostatos.

Skundžiamu sprendimu yra patvirtinta papildomai apskaičiuota 30954,15 Eur PVM suma už 2007 metus. Inspekcija nurodo, jog iki 2011-06-01 delspinigių skaičiavimas buvo atliekamas rankiniu būdu, įvertinus mokesčio mokėtojo turimas permokas aplikacijoje „Integruota mokesčių informacinė sistema (IMIS)“, o nuo 2011-06-01 delspinigių skaičiavimas yra atliekamas kompiuterinių sistemų pagalba, t. y. aplikacija „Mokesčių apskaitos informacinė sistema (MAIS)“.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad siekiant tinkamai apskaičiuoti PVM delspinigių dydį iki 2011-06-11, Pareiškėjos atžvilgiu bus priimtas atskiras mokesčių administratoriaus sprendimas, kuriame bus detalizuoti konkretūs PVM delspinigiai, apskaičiuoti nuo papildomai nurodytos sumokėti 30954,15 Eur PVM sumos.

Inspekcija pažymi, kad baudų už mokėtino mokesčio sumažinimą skyrimo pagrindus ir tvarką nustato MAĮ (139 str.). PVMĮ 123 str. 2 dalyje numatyta, kad jeigu nustatoma, kad PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą grąžintiną iš biudžeto PVM sumą), apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina į biudžetą PVM suma (mažinama grąžintina iš biudžeto PVM suma), ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinios PVM sumos dydžio bauda. Minėto įstatymo 123 str. 4 dalis numato, kad skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčio mokėtojo kaltės formos ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Neskirti baudos už padarytus pažeidimus įstatyme nenumatyta, tačiau atsižvelgiant į tai, kad patikrinimo metu Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus, Pareiškėjai skundžiamu sprendimu paskirta minimali 10 proc. dydžio 3095,41 Eur (30954,15 Eur x 10 proc.) PVM bauda.

Inspekcijos 2017-08-30 papildomu sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-352, vadovaujantis PVMĮ 123 str. 1 dalies bei MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98, 99 straipsnių nuostatomis nuo skundžiamu 2017-07-14 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-281 patvirtintos 30954,15 Eur PVM sumos, atsižvelgiant į PVM sumokėjimo pradelstų dienų skaičių bei į Finansų ministro 2012-08-27 įsakymu Nr. 1K-292 ir 2012-12-05 įsakymu Nr. 1K-408 patvirtintus delspinigių už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą mokesť dydžius, Pareiškėjai apskaičiuoti 38759,77 Eur PVM delspinigiai.

**Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių.** Atleidimo nuo delspinigių tvarką reglamentuoja MAĮ 100 str. ir Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 (nauja redakcija išdėstyta 2012-10-01 įsakymu Nr. VA-89) patvirtintos Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų taisyklės (toliau – Taisyklės). Taigi pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių 7 punkto nuostatas, mokesčių mokėtojas nuo delspinigių / palūkanų gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių/palūkanų ar jų dalies, jeigu: yra MAĮ 141 str. 1 dalyje nustatytas pagrindas arba kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 str. 1 d. 3 punktą. Minėta įstatymo nuostata taikoma tik fiziniams asmenims.

Pareiškėja negali būti atleista nuo apskaičiuotų PVM delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje numatytais pagrindais, nes byloje nėra pateikta patvirtinančių duomenų apie minėtų aplinkybių egzistavimą.



Inspekcija akcentuoja, kad mokesčių administratorius dėl atleidimo nuo delspinigių pagrindų taikymo gali spręsti pats tik tuo atveju, kai turi pakankamai duomenų ir įrodymų, patvirtinančių šių pagrindų taikymo sąlygų egzistavimą. Tačiau MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, visuotino privalomumo) principų taikymo mokestinuose santykiuose. LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – KT) suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A556-3447/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A575-2144/2011, 2015-06-29 nutartis adm. byloje Nr. A556-2051/2015).

Inspekcija pažymi, kad Pareiškėja pati prisidėjo prie ilgos ginčo trukmės, t. y. nesutikdama su Komisijos sprendimu kreipėsi į VAAT prašydama panaikinti Komisijos, Inspekcijos, Vilniaus AVMI sprendimus. Taip pat Pareiškėja prašė panaikinti Inspekcijos 2014-10-28 turto arešto aktą Nr. (23.31-08)-319-9455. VAAT 2015-03-30 sprendimu skundo dalį dėl reikalavimo panaikinti Vilniaus AVMI sprendimą paliko nenagrinėtą, kitą skundo dalį nusprendė atmesti. Pareiškėja kreipėsi į LVAT su apeliaciniu skundu dėl VAAT sprendimo. LVAT 2016-04-07 nutartyje pažymėjo, kad Vilniaus AVMI atlikto patikrinimo metu nebuvo tiriamos aplinkybės, kurios atitinka PVMĮ 3 str. 1 dalies ir 12 str. požymius, kas tuo pačiu sudaro šios bylos nagrinėjimo dalyką. LVAT 2016-04-07 nutartyje patvirtino, kad tiek Komisijos, tiek VAAT sprendimai dėl mokesčio ginčo perdavimo iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui atitinka teisės aktų nuostatas, todėl apeliacinį skundą atmetė ir VAAT sprendimą paliko nepakeistą.

Tačiau, kaip nurodo Inspekcija, pastabų nagrinėjimo metu nustačius, kad Pareiškėjos delspinigių ir baudų suma sudaro 135,21 proc. apskaičiuotos mokesčių sumos, kad Pareiškėja tiek pirminio, tiek pakartotinio patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kad Komisija 2014-09-01 sprendimu Nr. S-171 (7-123/2014) panaikino Inspekcijos 2014-06-05 sprendimą Nr. 69-58 ir Pareiškėjos skundą perdavė nagrinėti iš naujo, dėl ko mokesčio ginčas vyksta nepagrįstai ilgai (nuo 2014-05-02), be to atsižvelgiant į KT doktriną (2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai) bei KT nutarimus dėl skiriamų sankcijų už įstatymo pažeidimus, vadovaudamasi teisingumo ir protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinusi tai, jog delspinigiai kartu yra mokesčio prievolės įvykdymo būdas, konstatuotina, jog Pareiškėja atleistina nuo 50 procentų jai apskaičiuotų 38759,77 Eur PVM delspinigių, t. y. atleidžiama nuo 19379,88 Eur PVM delspinigių sumokėjimo.

Inspekcijos 2017-08-30 papildomame sprendime Nr. (21.131-31-5) FR0682-352 pažymėta, kad apskaičiuotoji delspinigių suma (sumos) gali keistis atsižvelgiant į duomenų pasikeitimus mokesčių apskaitoje, kurie vykdomi teisės aktuose numatytais atvejais, pavyzdžiui, pasibaigus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo apskundimo terminams atlikus mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymus.

Pareiškėja nesutinka tiek su Inspekcijos 2017-07-14 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-281), tiek su Inspekcijos 2017-08-30 papildomu sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-352) ir skunduose išdėstytų motyvų bei argumentų pagrindu prašo Komisijos panaikinti abu skundžiamus Inspekcijos sprendimus.

**Ginčo aplinkybės.** Pareiškėja nurodo, kad pagal dvi sąskaitas pirko prekes, kurias savo ruožtu pateikė Rusijos pirkėjui. Prekės buvo pervežtos iš Italijos į Slovėniją ir eksportuotos.

Papildomas PVM apskaičiuotas konstatavus, kad prekių gabenimas priskirtinas prekių įsigijimui (pirmasis tiekimas) iš Italijos tiekėjo „H. K.“ pagal jo sąskaitas faktūras: 2007-01-26 Nr. 200176 ir 2007-02-07 Nr. 200475 baigėsi Slovėnijoje, kur prekės buvo perduotos (antrasis tiekimas) Pareiškėjos pirkėjo ZAO „Tt“ vežėjams ir įformintas prekių eksportas (patikrinimo akto 8 psl.). Kadangi pirmąjį tiekimą įforminančiose sąskaitose buvo nurodytas pirkėjo (Pareiškėjos) lietuviškas

PVM kodas, o prekių įsigijimas iš Italijos pardavėjo Slovėnijoje Pareiškėjos buvo nedeklaruotas, Inspekcija konstatavo, kad prekių įsigijimas iš Italijos yra įvykęs Lietuvos teritorijoje pagal PVMĮ 12-2 str. 2 dalį ir remiantis ESTT sprendimu sujungtose bylose Nr. C-53/08 ir C-539/08, šio prekių įsigijimo PVM mokėtinas Lietuvoje ir yra neatskaitomas.

Pareiškėja pažymi, kad nėra ginčo, jog pagal abi sąskaitas Pareiškėjos ZAO „Tt“ pateiktos prekės yra eksportuotos. Pateikto CMR važtaraščio Nr. 102000 24 pozicijoje esantis spaudas patvirtina, kad ZAO „Tt“ pagal Pareiškėjos 2007-01-29 sąskaitą tiekiamos prekės buvo pristatytos į muitinės tarpininko Van T. S. Nv nurodytą muitinės sandėlį, esantį Zele mieste, Belgijoje. Iš pateikto CMR važtaraščio matyti, kad prekės buvo transportuojamos per Slovėnijos teritoriją, pasitelkiant Slovėnijos vežėją R. C. s. p. Kartu pateikiamos Slovėnijos muitinės deklaracijos Nr. 4738/29.01.2007 duomenys patvirtina, kad prekių išvežimas Slovėnijos muitinėje buvo deklaruotas 2007-01-29. Muitinės deklaracijos pirmojo lapo antroje pusėje esantys Belgijos muitinės Dendermonde skyriaus spaudai patvirtina, kad 2007-02-05 visos ZAO „Tt“ tiekto prekės buvo faktiškai eksportuotos – pakrautos į konteinerį (konteinerio Nr. MSKU 917001/9), kuriame prekės buvo iš Belgijos uosto išplukdytos iš EB teritorijos.

Iš pateikto CMR važtaraščio Nr. 0368655 matyti, kad ZAO „Tt“ pagal Pareiškėjos 2007-02-09 sąskaitą tiekiamos prekės buvo transportuojamos per Slovėnijos teritoriją. Slovėnijos vežėjas R. C. s. p. prekes pristatė į muitinės tarpininko Van T. S. Nv nurodytą muitinės sandėlį, esantį Zele mieste, Belgijoje. Kartu pateiktos Slovėnijos muitinės deklaracijos Nr. 7996/13.02.2007 duomenys patvirtina, kad prekių išvežimas Slovėnijos muitinėje buvo deklaruotas 2007-02-13. Muitinės deklaracijos pirmajame lape esantys spaudai patvirtina, kad 2007-02-20 visos OOO „O“ tiekto prekės (iš viso 1510 kartoninės dėžės) buvo faktiškai eksportuotos – iš Roterdamo jūrų uosto Olandijoje išplukdytos (konteinerio Nr. MSKU 8790885) iš EB teritorijos (*šio pardavimo atveju PVM sąskaitoje faktūroje per klaidą nurodytas neteisingas pirkėjas. Apie šį apsirikimą mokesčių administratorius informuotas 2013-05-07 Pareiškėjos direktoriaus paaiškinimu*).

#### **Dėl nepagrįstai apskaičiuotos PVM nepriemokos.**

*Nėra pagrindo remtis ESTT sprendimu.* Pareiškėjos teigimu, teisiškai reikšmingos PVM apmokestinimui Pareiškėjos ginčo aplinkybės skiriasi nuo sujungtose bylose Nr. C-53/08 ir C-539/08 nurodytųjų aplinkybių, o ESTT motyvai visiškai neatitinka Pareiškėjos ginčo aplinkybių.

ESTT sujungtose bylose Nr. C-53/08 ir C-539/08 nagrinėjo klausimą dėl prekių, suvartotų Bendrijos valstybės narėse, apmokestinimo PVM. Tai buvo karuseliniame sukčiavime populiarūs kompiuterių komponentai, *kurių išvežimas iš ES ar panaudojimas pirkėjų PVM apmokestinamai veiklai nenustatytas* (sprendimo 30 p.). Pareiškėja nurodo, kad jos įsigytos prekės nėra suvartotos Europos Sąjungoje – jos yra eksportuotos, todėl Slovėnijai ir Lietuvos Respublikai nėra jokio reikalo (teisės) *dalintis* joms nepriklausančias PVM pajamas iš eksportuotų prekių. Prekės nėra suvartotos Slovėnijoje, jos iš šios šalies išgabentos ir eksportuotos į Rusiją. Todėl nėra jokio reikalo *skatinti* Pareiškėją mokėti PVM Slovėnijoje, nes šis PVM Slovėnijai nepriklauso, o formaliai deklaravusi įsigijimą iš Italijos Slovėnijoje, Pareiškėja toje pačioje PVM deklaracijoje priskaičiuotą PVM atskaitytų ir pritaikiusių 0 proc. PVM tarifą eksportui, faktiškai nesumokėtų jokio PVM Slovėnijoje (ES direktyvos 2006/112/EB 146(1)(b) str.).

*Patikrinimo aktas pažeidžia PVM apmokestinimo principus.* Pareiškėjos nuomone, Pareiškėjos apmokestinimas neatskaitomu ir faktiškai negražinamu PVM pažeidžia PVM teritorialumo principą. Pagal šį principą PVM reikia mokėti valstybėje narėje, kurioje prekė galutinai vartojama (sunaudojama). Ginčo atveju Lietuvos Respublika gautų Pareiškėjai negražinamą PVM, nepaisant to, kad prekės yra eksportuotos iš ES ir niekada nebuvo patekusios į Lietuvos Respubliką ir net teoriškai negalėjo būti suvartotos jokioje ES šalyje.

Vadovaujantis neutralumo principu, verslininkas turi būti visiškai atleistas nuo vykdant ekonominę veiklą, „kad ir koks būtų jos tikslas ar rezultatas“, mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Ginčo atveju Pareiškėja apmokestinama PVM, kuris objektyviai negali būti atskaitytas ir niekaip kitaip gražintas dėl susiklosčiusių aplinkybių, kad lemia Pareiškėjos (kaip verslininko), bet ne galutinio vartotojo apmokestinimą ir jam tenkančią ekonominę PVM našta bei PVM neutralumo principo pažeidimą.

*Patikrinimo aktas pažeidžia bendrąjį proporcingumo principą.* Pareiškėjos apmokestinimas neatskaitomu ir faktiškai negražinamu PVM pažeidžia bendrąjį proporcingumo principą. Pareiškėja nurodo, kad akivaizdu, jog nė viena ES valstybė narė nėra patyrusi žalos dėl PVM pajamų netekimo, todėl Pareiškėjos apmokestinimas neatskaitomu ir negražinamu PVM, kaltinant ją neįvykdžius dalies formalių reikalavimų dėl PVM deklaracijų (ataskaitų) pateikimo, prieštarauja proporcingumo principui. Pareiškėjos teigimu, už atitinkamų slovėniškų PVM deklaracijų nepateikimą ar netinkamą Lietuvos Respublikos PVM deklaracijų užpildymą, ji gali būti baudžiama tik proporcingomis administracinėmis bandomis (žiūrėti *mutatis mutandis* ESTT 2012-07-12 sprendimą byloje Nr. C-284/11 ir 2015-07-09 sprendimą byloje Nr. C-183/14), bet ne faktiškai neatskaitomu ir nesusigrąžinamu PVM apmokestinimu. Priemonės, kurias valstybės narės gali priimti siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti grėsmės PVM neutralumui.

**Nuo neteisėtai apskaičiuotos nepriemokos nėra pagrindo skaičiuoti delspinigius.** Pareiškėjos teigimu, neesant mokesčio prievolės, negali būti taikomos ir jos įvykdymo užtikrinimas, t. y. skaičiuojami delspinigiai (MAI 97 str. 2 d.).

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjos skundai atmestini, skundžiami Inspekcijos sprendimai tvirtintini.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl 30954,15 Eur PVM apskaičiavimo Pareiškėjai pagrįstumo, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjos prekių įsigijimas iš Italijos įmonės „H. K.“ yra įvykęs Lietuvos Respublikos teritorijoje pagal PVMĮ 12-2 straipsnio 2 dalies nuostatas ir šis PVM yra neatskaitomas, nes Pareiškėjos iš Italijos įmonės įsigytų prekių (*kurios Slovėnijoje buvo parduotos / eksportuotos Rusijos įmonei ZAO „Tt“*) gabenimas baigėsi ne Lietuvos Respublikos teritorijoje, o Slovėnijoje.

Vilniaus AVMI pirminio Pareiškėjos 2007-01-01–2007-12-31 laikotarpio PVM mokestinio patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėja įsigyja tekstilės gaminius iš Italijos įmonės „H. K.“ ir juos parduoda trečiųjų šalių įmonėms, taip pat Lietuvos ir ES šalių PVM mokėtojams. Vilniaus AVMI nustatė, kad Pareiškėja iš Italijos įmonės įsigytoms prekėms (*moteriškoms pėdkelnėms, kojinešms*) įformino prekių eksportą į Rusijos Federacinę Respubliką (*įmonėms OOO „O“ pagal 4 PVM sąskaitas faktūras ir ZAO „Tt“ pagal 2 sąskaitas*) ir šiems sandoriams taikė 0 proc. PVM tarifą. Pirminio patikrinimo metu Vilniaus AVMI 2014-04-07 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)-FR0682-189 padarė išvadą, jog Pareiškėjos pateikti dokumentai ir patikrinimo metu surinkta informacija neįrodo, kad prekės realiai buvo išgabentos iš ES teritorijos bei konstatuota, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 41 straipsnio „Prekių išgabenimas iš Europos Sąjungos teritorijos“ ir 56 straipsnio „0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymas“ nuostatas bei šiems sandoriams nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą. Vilniaus AVMI 2014-04-07 sprendimu Nr. (4.65)-FR0682-189 Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 706905 Lt (204734 Eur) pardavimo PVM ir su juo susijusias sumas. Kilus mokestiniam ginčui, Inspekcija 2014-06-05 sprendimu Nr. 69-58 patvirtino Vilniaus AVMI 2014-04-07 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-189. Taigi nagrinėjamoje byloje ginčas buvo kilęs dėl apmokestinimo PVM nepateikus įrodymų, patvirtinančių prekių išgabenimo iš ES teritorijos faktą, būtent buvo sprendžiama, ar Pareiškėja pagrįstai taikė 0 procentų PVM tarifą prekių tiekimo eksportui, t. y. lengvatą, nustatytą PVMĮ 41 straipsnyje. 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. Pareiškėjai apskundus Komisijai pirminį Inspekcijos 2014-06-05 sprendimą Nr. 69-58, Komisija 2014-09-01 sprendimu Nr. S-171 (7-123/2014) minėtą Inspekcijos sprendimą panaikino ir Pareiškėjos skundą centriniam mokesčių administratoriui perdavė nagrinėti iš naujo. Komisija nurodė, kad Inspekcija ginčo atveju, visų pirma, neišsprendė klausimo, ar Pareiškėjos iš Italijos įmonės įsigytų ginčo prekių vykdytas tiekimas Rusijos įmonėms OOO „O“ ir ZAO „Tt“ yra PVM objektas Lietuvoje. Nustatčius, kad Pareiškėjos vykdytas prekių tiekimas Rusijos įmonėms Lietuvoje nėra PVM objektas, ginčas dėl šiems sandoriams taikytino PVM tarifo dydžio taptų beprasmiškas. Pareiškėjai apskundus

Komisijos sprendimą teismui, LVAT 2016-04-07 nutartyje adm. byloje Nr. A-395-438/2016 patvirtino, kad tiek Komisijos, tiek VAAT sprendimai dėl mokestinio ginčo perdavimo iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui atitinka teisės aktų nuostatas, todėl apeliacinį skundą atmetė ir VAAT sprendimą paliko nepakeistą.

Pareiškėjos pakartotinio PVM mokestinio patikrinimo už tą patį laikotarpį metu mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į PVMĮ 3 straipsnio ir 12 straipsnio nuostatas, išsprendė klausimą, ar Pareiškėjos iš Italijos įmonės įsigytų ginčo prekių tiekimas Rusijos įmonėms OOO „O“ ir ZAO „Tt“ yra PVM objektas Lietuvoje. Mokesčių administratorius padarė išvadą, kad Pareiškėjos įformintas prekių tiekimas Rusijos įmonei OOO „O“ yra ne PVM objektas Lietuvoje ir pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėjai sumažinta 596683 Lt (172811,34 Eur) PVM suma, apskaičiuota pagal pirminį 2014-02-14 patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-104.

Spręsdamas dėl Pareiškėjos iš Italijos įmonės „H. K.“ įsigytų prekių tiekimo (eksporto) Rusijos įmonei ZAO „Tt“, mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja nuo iš Italijos įmonės pagal 2007-01-26 Nr. 200176 ir 2007-02-07 Nr. 200475 sąskaitas įsigytų prekių vertės (593769,35 Lt) buhalterinėje apskaitoje apskaičiavo ir Vilniaus AVMI pateiktose deklaracijose deklaravo iš ES įsigytų prekių 106878 Lt (30954,15 Eur) pardavimo PVM ir šią sumą iš karto įtraukė į PVM atskaitą. Įvertinęs tai, kad prekės fiziškai nebuvo atgabentos į Lietuvos Respublikos teritoriją, o buvo nugabentos į Slovėniją ir iš ten buvo vykdomas jų tiekimas (trečiosios šalies) Rusijos įmonei ZAO „Tt“, mokesčių administratorius šioje situacijoje pritaikė PVMĮ 12-2 str. 2 dalies nuostatas, t. y. tokių prekių įsigijimą pripažino įvykusi šalies teritorijoje PVMĮ 12-2 str. 2 dalies pagrindu, ir atitinkamai sumažino Pareiškėjos pirkimo PVM atskaitą 30954,15 Eur suma bei apskaičiavo Pareiškėjai 30954,15 Eur pardavimo PVM.

Taigi pakartotino patikrinimo metu, nors Inspekcija tiesiogiai to savo sprendime ir nenurodė, tačiau faktiškai pripažino, kad vykdytas ginčo prekių tiekimas Rusijos įmonei ZAO „Tt“ yra ne PVM objektas šalies teritorijoje (Lietuvos Respublikoje) ir sprendė klausimą dėl Pareiškėjos iš Italijos įmonės įsigytų prekių apmokestinimo pardavimo PVM pagal PVMĮ 12-2 str. 2 dalies nuostatas.

Pareiškėja skunde Komisijai akcentuoja, kad pagal abi sąskaitas jos (Pareiškėjos) ZAO „Tt“ pateiktos prekės yra eksportuotos, t. y. prekės buvo pervežtos iš Italijos į Slovėniją ir eksportuotos, ir šias aplinkybes patvirtina Pareiškėjos pateikti įrodymai (CMR važtaraščiai, eksporto deklaracijos, *invoice*, sąskaitos). Pareiškėjos teigimu, prekės nėra suvartotos Slovėnijoje, todėl nėra jokio reikalo *skatinti* Pareiškėją mokėti PVM Slovėnijoje, nes šis PVM Slovėnijai nepriklauso. Pareiškėjos nuomone, formaliai deklaravusi įsigijimą iš Italijos Slovėnijoje, ji toje pačioje PVM deklaracijoje priskaičiuotą PVM atskaitytų ir, pritaikiusi 0 proc. PVM tarifą eksportui, faktiškai nesumokėtų jokio PVM Slovėnijoje.

Įvertinusi bylos medžiagoje pateiktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, taip pat nurodytus tiek Inspekcijos, tiek Pareiškėjos ir jos atstovo argumentus, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius pagrįstai padarė išvadą, kad Pareiškėjos iš Italijos tiekėjo pagal jo 2007-01-26 Nr. 200176 ir 2007-02-07 Nr. 200475 sąskaitas įsigytų prekių gabenimas baigėsi Slovėnijoje, todėl pagrįstai konstatavo, kad prekių įsigijimas iš Italijos yra įvykęs šalies teritorijoje pagal PVMĮ 12-2 str. 2 dalį ir šio prekių įsigijimo PVM yra mokėtinas Lietuvoje bei yra neatskaitomas.

PVMĮ 3 str. 2 dalis ir 12-2 straipsnis reglamentuoja atvejus, kada prekių įsigijimas laikomas įvykusi šalies teritorijoje ir yra laikomas PVM objektu Lietuvoje.

Pagal PVMĮ 3 straipsnio 2 dalies nuostatas 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 Direktyvos 77/388/EEB 24 straipsnyje, 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.

Remiantis PVMĮ 12-2 straipsnio 1 dalyje išdėstyta bendrąja taisykle, prekių įsigijimo vieta laikoma šalies teritorija tuo atveju, kai įsigytų prekių gabenimas baigiasi šalies teritorijoje. Taigi pagal pagrindinę prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės vietos nustatymo taisyklę prekių įsigijimo vieta laikoma ta valstybė narė, kurioje baigėsi šių prekių gabenimas. 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 mokėtoju atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju toje valstybėje narėje ir ten sumokėti iš kitos valstybės narės įsigytų prekių PVM. Kai Lietuvos PVM mokėtojas nesumoka PVM toje valstybėje narėje, kurioje baigėsi prekių gabenimas, prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės vieta nustatoma pagal PVMĮ 12-2 straipsnio 2 dalį.

Vadovaujantis PVMĮ 12-2 straipsnio 2 dalies nuostatomis, 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. Kitaip tariant, esant nurodytoms aplinkybėms, Lietuvos PVM mokėtoju atsiranda prievolė apskaičiuoti įsigytų prekių pardavimo 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 mokėtoju nebuvo prievolės dėl nurodytų prekių įsigijimo skaičiuoti ir mokėti PVM.

„Rezervo“ taisyklė yra įtvirtinta 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl PVM bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 41 straipsnyje, kuris numato, kad prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta yra valstybės narės, suteikusios PVM mokėtojo kodą, kurį prekes įsigyjantysis asmuo nurodo įsigydamas prekes, teritorijoje, jeigu tas prekes įsigyjantysis asmuo neįrodo, kad šis įsigijimas buvo apmokestintas PVM pagal PVM direktyvos 40 straipsnį (valstybėje narėje, kurioje baigėsi prekių gabenimas). Jei įsigijimas apmokestinamas PVM pagal pirmą pastraipą, o vėliau – pagal 40 straipsnį valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, tai apmokestinamoji vertė atitinkamai sumažinama valstybėje narėje, suteikusioje PVM mokėtojo kodą, kurį prekes įsigyjantis asmuo nurodo įsigydamas prekes. Komisija pažymi, kad pagal PVM direktyvos 41 straipsnio nuostatas mokesčių mokėtojo teisė susimažinti prekių PVM apmokestinamąją vertę siejama su prekių apmokestinimu PVM, o ne su PVM sumokėjimu toje valstybėje narėje, kurioje baigėsi prekių gabenimas.

Taigi „rezervo“ taisyklės tikslas yra užtikrinti prekių teikimo apmokestinimą ir išvengti dvigubo to paties prekių įsigijimo apmokestinimo Europos Sąjungos viduje.

Bene vienintelė byla, kurioje buvo išsamiai išaiškinti „rezervo“ taisyklės taikymo ypatumai, yra 2010-04-22 ESTT sprendimas sujungtose bylose Nr. C-536/08 ir C539/08 (*Facet byla*). Šioje byloje ESTT išaiškino, kad „rezervo“ taisyklės tikslai yra dvejopi: pirma, šia taisykle (*Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 2 dalimi*) yra siekiama užtikrinti prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimą ir, antra, yra siekiama išvengti dvigubo to paties prekių įsigijimo apmokestinimo Bendrijos viduje (*Facet bylos 35 p.*). Toks išaiškinimas puikiai atitinka „rezervo“ taisyklės esmę, nes „rezervo“ taisyklė susideda iš dviejų dalių. Pirmoji dalis numato, kad prekių įsigijimas Bendrijos viduje gali būti apmokestinamas ne tik toje valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių gabenimas, bet ir toje valstybėje narėje, kurios PVM mokėtojo kodą nurodė asmuo įsigydamas prekes, nebent tas asmuo įrodo, kad prekių įsigijimas buvo tinkamai apmokestintas toje valstybėje narėje, kurioje baigėsi prekių gabenimas. Antroji dalis numato, kad įrodžius, jog prekių įsigijimas buvo tinkamai apmokestintas valstybėje narėje, kurioje baigėsi prekių gabenimas, prekes

įsigijęs asmuo turi teisę apmokestinamąją vertę atitinkamai sumažinti valstybėje narėje, kuri suteikė PVM mokėtojo kodą.

Taigi prekių įsigijimo apmokestinimo užtikrinimas yra pasiekiamas tuo atveju, kai PVM mokėtojas yra apmokestinamas valstybėje narėje, kuri išdavė PVM mokėtojo kodą, nepaisant to, kad prekės buvo nugabentos į kitą valstybę narę, o dvigubo to paties įsigijimo apmokestinimo išvengimas yra užtikrinamas suteikiant teisę PVM mokėtojui pateikti įrodymus, jog prekės buvo tinkamai apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje baigėsi jų gabenimas.

Nagrinėjamoje byloje nustatyta, kad Italijos įmonės Pareiškėjai išrašytose 2007-01-26 Nr. 200176 ir 2007-02-07 Nr. 200475 sąskaitose nurodytas Pareiškėjos PVM mokėtojo kodas, prekių pristatymo sąlygos – EXW EX WORKS (*pardavėjas pateikia prekes pirkėjui savo teritorijoje (įmonėje, sandėlyje), pirkėjui tenka visos išlaidos ir rizika, susijusios su prekių transportavimu*), nurodyta, kad taikomas 0 proc. PVM tarifas ir nuoroda „IVA vendite Non imp. Art. 41 DL 331/93“ (t. y., kaip nurodė Inspekcija, nuostata atitinkanti Lietuvos Respublikos PVMĮ 49 str. 1 d.). Pagal PVM informacijos mainų sistemos (VIES) informaciją Italijos įmonė deklaravo tiekimus Pareiškėjai. Italijos įmonės „H. K.“ 2003-03-18 pasirašytoje su Pareiškėja platinimo sutartyje taip pat nurodyta, kad Italijos įmonė prekes Pareiškėjai parduos „EXW tiekėjo buveinė“ sąlygomis (sutarties 4.2 p.). S. G. mokesčių administratoriaus informacija, prekių gabenimu visada rūpinosi Lietuvos pirkėjas (Pareiškėja) ir prekės buvo pristatytos pagal „Franko sandėlio“ sąlygas, išgabenimo vieta dažniausiai – sandėliai Faenza (Italija), kuriais naudojosi Italijos įmonė „H. K.“. Pareiškėjos pateiktuose Italijos įmonei CMR (2007-01-26 CMR Nr. 6LA0368652, 2007-02-07 CMR Nr. 6LA0368655), kuriuose apie prekių perdavimą Italijos įmonė patvirtino spaudais ir parašais, nurodyta, kad krovinio perėmimo vieta – Faenza (Italija), gavėjas ir vežėjas – UAB "A1" krovinio iškrovimo vieta – Vilnius, Lietuva, transporto priemonių registraciniai numeriai – BHS-339, BE-484 ir yra vežėjo UAB "A1" spaudai bei vairuotojų parašai. Pakartotinio patikrinimo metu nustatyta, kad minėtuose CMR nurodytos transporto priemonės ginčui aktualiu laikotarpiu priklausė Pareiškėjai.

Taigi pagal byloje esančius duomenis nustatyta, kad Italijos įmonė perleido Pareiškėjai (pirkėjai) teisę disponuoti prekėmis Italijoje, Pareiškėjai tampant jų savininke, kuri yra Lietuvoje registruota PVM mokėtoja, ir Pareiškėja organizavo prekių išgabenimą iš Italijos. Kadangi Pareiškėjos pateiktuose Italijos įmonei CMR, kuriuose apie prekių perdavimą Italijos įmonė patvirtino spaudais ir parašais, nurodyta, kad krovinio iškrovimo vieta – Vilnius, Lietuva, Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija, kad Italijos įmonė PVMĮ 49 straipsnio 1 daliai atitinkančias Italijos įstatymo nuostatas pritaikė pagrįstai, t. y. nuostatas, reglamentuojančias 0 proc. PVM tarifo taikymą, kai prekės tiekiamos į kitą valstybę narę, t. y. ES viduje (*vadovaujantis PVMĮ 49 str. 1 dalies nuostatomis – taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena*).

Nagrinėjamu atveju taip pat nustatyta, kad, nors minėtuose CMR nurodyta, jog krovinio iškrovimo vieta – Vilnius, Lietuva, tačiau pakartotinio patikrinimo metu mokesčių administratorius surinko įrodymus (*Pareiškėjos darbuotojų komandiruočių ir su jomis susiję dokumentai; Pareiškėjos direktoriaus paaiškinimai; CMR nurodytų transporto priemonių priklausymas Pareiškėjai*), kad faktiškai Pareiškėjos darbuotojai Pareiškėjos transportu pagal Italijos įmonės išrašytas sąskaitas (2007-01-26 Nr. 200176 ir 2007-02-07 Nr. 200475) įsigytas prekes nugabeno į Slovėniją ir šioje valstybėje įformino ginčo prekių tiekimą Rusijos įmonei ZAO „Tt“ bei grįžo į Lietuvą, t. y. Pareiškėja išrašytuose 2007-01-26 CMR Nr. 6LA0368652 ir 2007-02-07 CMR Nr. 6LA0368655 nurodė klaidingą informaciją apie krovinio iškrovimo vietą (Vilnius, Lietuva). Komisija pažymi, jog Pareiškėja ir neginčija mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių, kad jos (Pareiškėjos) pagal 2007-01-26 CMR Nr. 6LA0368652 ir 2007-02-07 CMR Nr. 6LA0368655 iš Italijos gabentos prekės nebuvo įvežamos į Lietuvą, o iš Italijos savo transportu buvo nuvežtos į Slovėniją (Celje) ir būtent Slovėnijoje buvo perduotos kito vežėjo (N. P. s.p.), kurio Pareiškėja nesamdė (galimai samdė Rusijos įmonė ZAO „Tt“), dispozicijon (*visos aplinkybės detaliau*

*nurodytos Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje 7 psl.*). Pirminio mokestinio patikrinimo metu tiek 2014-05-02 skunde Inspekcijai, tiek 2014-06-30 skunde Komisijai Pareiškėja nurodė, kad transportavimo paslaugų Rusijos įmonei ZAO „Tt“ nebuvo įsipareigojusi teikti ir visus prekių transportavimo klausimus sprendė pati Rusijos įmonė. Kaip matyti iš bylos medžiagos, pagal aukščiau minėtus CMR Pareiškėjos atvežtų prekių tiekimas Rusijos įmonei įvyko Slovėnijoje: pagal 2007-01-26 CMR Nr. 6LA0368652 į Slovėniją atvežtų prekių tiekimas Rusijos įmonei ZAO „Tt“ buvo įformintas po 3 dienų: Pareiškėjos Rusijos įmonei išrašyta 2007-01-29 PVM sąskaita faktūra Nr. 0005916 ir 2007-01-29 *invoice* Nr. 200176/1, 2007-01-26 CMR Nr. 102000, Slovėnijos muitinėje įforminta eksporto deklaracija Nr. 4738/29.01.07. Nors CMR Nr. 102000 nurodyta data – 2007-01-26, tačiau iš šio CMR turinio matyti, kad prekės buvo gabenamos pagal 2007-01-29 *invoice* Nr. 200176/1 (t. y. vėlesnės datos). Pagal 2007-02-07 CMR Nr. 6LA0368655 Pareiškėjos į Slovėniją atgabentų prekių tiekimas Rusijos įmonei įformintas Slovėnijoje Pareiškėjos išrašyta 2007-02-09 PVM sąskaita faktūra Nr. 0006287 ir 2007-02-09 *invoice* Nr. 200475/1. Šiuo atveju tolimesniam prekių gabenimui (iš Slovėnijos) CMR nėra pateiktas, o dėl Pareiškėjos pateiktos Slovėnijos muitinėje įformintos eksporto deklaracijos Nr. 7996/13.02.2007 Pareiškėjos pirminiame 2014-02-14 patikrinimo akte Nr. (4.65)-FR0680-104 mokesčių administratorius nurodė, kad Slovėnijos muitinės administracijos 2013-05-22 (Nr. LB-9306) pateiktoje informacijoje nėra duomenų, jog Slovėnijos muitinėje įforminta eksporto deklaracija 7996/13.02.2007 pagal *invoice* Nr. 200475/1. Taigi visos aukščiau nurodytos aplinkybės pagrindžia mokesčių administratoriaus išvadą, kad Pareiškėjos Italijoje įsigytų prekių gabenimas baigėsi Celje (Slovėnijoje) ir šioje šalyje buvo įformintas prekių tiekimas Rusijos įmonei ZAO „Tt“ bei perduota teisė disponuoti prekėmis Pareiškėjos pirkėjui.

Nors Pareiškėja išrašytuose pirkėjui ZAO „Tt“ *invoice* ir nurodė prekių pristatymo sąlygas – EXW Faenza (prekių perdavimas Italijos įmonės patalpose), tačiau, kaip minėta, pagal pateiktus dokumentus ir paaiškinimus bei gautą informaciją iš Italijos mokesčių administratoriaus byloje nustatyta, kad faktiškai prekės pirkėjui buvo perduotos Slovėnijoje.

Apibendrinus visas išdėstytas aplinkybes, t. y. kadangi pati Pareiškėja savo transportu gabenosi prekes iš Italijos į Slovėniją, kur ir baigėsi jos įsigytų iš Italijos įmonės prekių gabenimas, Pareiškėja, įsigydama prekes iš Italijos įmonės, nurodė savo PVM mokėtojos kodą, suteiktą Lietuvoje, Italijos įmonė prekių tiekimui pritaikė 0 proc. PVM tarifą (tiekimui, tapačiam PVMĮ 49 str. 1 d. nuostatai) bei atsižvelgiant į tai, kad pagal PVM direktyvos 41 straipsnio nuostatas Pareiškėjos iš Italijos įsigytos prekės Slovėnijoje nebuvo apmokestintos, Komisija daro išvadą, jog mokesčių administratorius pagrįstai šiems sandoriams taikė „rezervo“ taisyklę (PVMĮ 12-2 str. 2 d.) bei nurodė Pareiškėjai nuo iš Italijos įmonės įsigytų pagal 2007-01-26 Nr. 200176 ir 2007-02-07 Nr. 200475 sąskaitas prekių vertės (593769,35 Lt) apskaičiavo 106878 Lt (593769,35 Lt x 18 proc.) pardavimo PVM. Šiuo atveju mokesčių administratorius pagrįstai nespėdė klausimo dėl Pareiškėjos 0 proc. tarifo taikymo pagrįstumo pagal PVMĮ 41 straipsnio „Prekių išgabenimas iš Europos Bendrijų teritorijos“ nuostatas, t. y. prekių eksporto, nes, nustačius, kad Pareiškėjai prekių įforminimas baigėsi Slovėnijoje ir iš čia buvo vykdomas prekių tiekimas Rusijos įmonei, toks tiekimas yra ne PVM objektas šalies teritorijoje.

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 Finansų ministerijos 2017-07-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-281 ir 2017-08-30 papildomą sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-352.

K. D. 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). K. D. 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, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene