



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „TANDEMUS“ SKUNDO**

2021 m. kovo d. Nr. S- (7-15/2021)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos narės, pavaduojančios komisijos pirmininką, Rasos Stravinskaitės, narių Editos Galiauskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarosios akcinės bendrovės „Tandemus“ (toliau – Pareiškėjas, Bendrovė) 2021-01-25 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2020-12-30 sprendimo Nr. 69-124 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjo įgaliotos atstovės direktorė R. S., vyr. buhalterė I. F. ir advokatė F. R., Atsakovo atstovė U. C. 2021-02-15 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas Komisijos prašo panaikinti skundžiamą sprendimą.

Dėl prekių išgabenimo

Skunde cituojamos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 46 straipsnio 1 dalies, 56 straipsnio 1 dalies nuostatos, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo (pvz., 2010-10-01 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-1047/2010).

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) yra pažymėjęs, jog prekių tiekimas tarp Europos Sąjungos (toliau – ir ES) valstybių narių apmokestinamas taikant 0 proc. pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifą tik tada, kai pirkėjui yra perleidžiama teisė disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas turi įrodymų, kad prekės buvo išsiųstos arba išgabentos į kitą ES valstybę narę ir šių prekių fiziškai nebėra tiekėjo ES valstybėje narėje. Prekių tiekimo ES valstybės narės kompetentingoms institucijoms draudžiama įpareigoti tiekėją, kuris veikė sąžiningai ir pateikė įrodymų, patvirtinančių teisę į kitą ES valstybę narę tiekiamas prekes apmokestinti taikant 0 proc. PVM tarifą, vėliau sumokėti tu prekių pardavimo PVM, kai paaiškėja, kad tie įrodymai yra suklastoti, tačiau neįrodyta, jog prekių tiekėjas dalyvavo sukčiaujant ir jei jis ėmėsi visų protingų priemonių įsitikinti, kad jo vykdomas prekių tiekimas į kita ES valstybę narę neprisideda prie sukčiavimo mokesčių srityje.

Skunde pabrėžiama, jog mokesčių administratorius ginčo byloje iš esmės neginčija, kad prekių tiekimo metu (2016-01-05) SIA „MONTEVI“ buvo registruota Latvijos PVM mokėtoju ir turėjo teisę disponuoti Pareiškėjo parduotomis prekėmis kaip savo. Ginčas šioje byloje yra kilęs dėl aplinkybės, ar Pareiškėjo patiektos prekės buvo fiziškai išgabentos į Latvijos Respubliką.

Pareiškėjas pažymi, kad PVMĮ nėra nustatyta, kokius konkrečiai dokumentus turi turėti PVM mokėtojas išgabenant prekes į kitą Europos Sąjungos valstybę, svarbu, kad pagal tokius dokumentus galima būtų nustatyti išgabenimo į kitą Europos Sąjungos valstybę faktą. Mokesčių mokėtojas, siekdamas įrodyti, ar prekės tikrai yra išvežamos iš šalies teritorijos, paprastai turėtų pateikti įrodymus, pradedant nuo dokumentų, susijusių su išvežimo procedūra, baigiant patvirtinimu iš prekių gavėjo (tai gali būti prekių gabenimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabentos

prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabeno prekes, identifikaciniai duomenys ir pan.) (LVAT 2010-01-25 nutartis adm. byloje Nr. A-356-250/2010, 2010-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1054/2010, 2012-09-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1890/2012 ir kt.).

Skunde pažymima, kad Pareiškėjo pateiktas tarptautinis krovinio transportavimo važtaraštis (toliau – ir CMR važtaraštis) yra nepaneigtas bei nenuginčytas. Neatitinkamai CMR važtaraštyje buvo paaiškinti ikiteisminio tyrimo metu. CMR važtaraštyje nurodytas siuntėjas ir gavėjas SIA „MONTEVI“, krovinio paėmimo vieta – Radviliškis, iškrovimo vieta – (duomenys neskelbtini), Ryga, Latvija. Taip pat dokumente yra atitinkamos žymos su parašais, pagal kurias galima nustatyti, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos į Latviją. Be to, ikiteisminio tyrimo metu mokesčių mokėtojas buvo pateikęs kuro užsipylimo čekį EMSI kolonėlėje.

1956 m. gegužės 19 d. Tarptautinės krovinių vežimo keliais konvencijos (toliau – CMR konvencijos) 4 straipsnyje nustatyta, jog krovinio vežimo sutartį patvirtinantis dokumentas yra važtaraštis. Važtaraščio nebuvimas, pametimas ar neteisingas užpildymas neturi įtakos nei sutarčiai, nei sutarties veikimui. CMR konvencijos 9 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad važtaraštis yra vežimo sutarties sudarymo patvirtinimas, taip pat įrodymas, kad krovinyje vežėjo dispozicijon yra perėjęs iki tol, kol bus įrodyta priešingai. Pareiškėjas taip pat akcentuoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnį ir 69 straipsnio 2 dalį, pagal kuriuos mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė turi būti teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.

Dėl Pareiškėjo sąžiningumo

Skunde nurodoma, kad sandorio tarp Pareiškėjo ir SIA „MONTEVI“ faktą patvirtina PVM sąskaita faktūra, CMR važtaraščiai bei kiti dokumentai. 2016-05-12 SIA „MONTEVI“ banko pavedimu sumokėjo 1000 Eur į Pareiškėjo sąskaitą banke. Apmokėjimas už prekes yra atliktas pavedimu iš Latvijos banko pagal Pareiškėjo išrašytą PVM sąskaitą faktūrą.

Pareiškėjo teigimu, tokios pareigos, kaip domėjimasis, ar Latvijos įmonė vykdė veiklą, kiek joje dirbo darbuotojų ir pan., nėra įtvirtintos jokiuose teisės aktuose. Įprastai prekių pardavėjui svarbiausia gauti apmokėjimą už prekes ir įsitikinti, kad sandorį sudaro su tinkamu subjektu, tačiau pardavėjas neprivalo domėtis nei pirkėjo darbuotojų skaičiumi, nei jų išsilavinimu. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.305 straipsnyje nurodyta, kad pagal pirkimo–pardavimo sutartį viena šalis (pardavėjas) įsipareigoja perduoti daiktą (prekę) kitai šaliai (pirkėjui) nuosavybės ar patikėjimo teise, o pirkėjas įsipareigoja priimti daiktą (prekę) ir sumokėti už jį nustatytą pinigų sumą (kainą). Pareiškėjo nuomone, nagrinėjamu atveju yra įrodyti visi pirkimą–pardavimą patvirtinantys elementai. Mokesčių administratoriaus argumentai, kad Latvijos įmonės veikla nesusijusi su pirktu iš Pareiškėjo produkcija, ir po sandorio su Pareiškėju SIA „MONTEVI“ buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nepaneigia ginčo sandorio realumo (jo turinio) ir aplinkybės, jog ginčo prekės (šaldyti šaltalankiai) buvo išgabentos į Latvijos Respubliką.

Pareiškėjo teigimu, nagrinėjamu atveju jis, sudarydamas vienkartinį prekių pardavimo sandorį su Latvijos įmone, elgėsi pakankamai atidžiai ir rūpestingai, ėmėsi pakankamų priemonių identifikuoti ūkinių operacijų partnerį ir juos atstovaujančius asmenis. Pareiškėjo pasirinktas elgesio modelis atitiko sąžiningumo principo reikalavimus.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2020-10-26 sprendimą Nr. (7.45) FR0682-416, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 878 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 13,52 Eur PVM delspinigius ir 88 Eur PVM baudą.

Mokesčių administratorius atliko Pareiškėjo PVM ir pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2016-12-31.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2016 m. leidžiamuose atskaitymuose apskaitė žaliavas pagal juridinės galios neturinčias PVM sąskaitas faktūras dėl jose įformintų ne tarp tų ūkio subjektų ir ne tomis sąlygomis įvykusių ūkinių operacijų. Taip pat konstatuota, kad Pareiškėjas pažeidė PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies ir 56 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą pagal 2016-01-05 PVM sąskaitą faktūrą serija TD Nr. 15 104 įformintam

4180 Eur vertės šaldytų uogų tiekimui Latvijos mokėtojai SIA „MONTEVI“. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjui papildomai apskaičiuota 5957 Eur PVM ir 1813 Eur PM.

Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo konstatavo, kad papildomai apskaičiuotos mokėtinos 5079 Eur PVM ir 1813 Eur PM sumos yra nepagrįstos, todėl Patikrinimo aktą patvirtino iš dalies ir nurodė Pareiškėjui sumokėti 878 Eur PVM, 13,52 Eur PVM delspinigius ir 88 Eur PVM baudą.

Skundžiamame sprendime cituojamos PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies, 56 straipsnio 1 ir 5 dalių nuostatos, taip pat remiamasi 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) ir ją aiškinančia ESTT jurisprudencija.

Remiantis nuoseklia ESTT praktika, prekių tiekimas Europos Sąjungos viduje neapmokestinamas, tik kai teisė kaip savininkui disponuoti preke perduota įgijėjui, o tiekėjas nustato, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje (ESTT 2007-09-27 sprendimo byloje *Twoh International*, C-184/05, 23 p.; 2010-12-07 sprendimo byloje R., C-285/09, 41 p.; 2010-12-16 sprendimo byloje *U. U.*, C-430/09, 29 p.). Be to, taikant PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, prekių tiekimas turi būti atliktas apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui (PVM mokėtojai), kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos (ESTT 2016-10-20 sprendimo byloje *Plockl*, C-24/15, 29 p.).

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad nagrinėjamu atveju ginčo prekės nebuvo išgabentos iš šalies teritorijos, taip pat nustatyta, jog Pareiškėjo elgesys buvo nesąžiningas.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad ginčo tiekimui Pareiškėjas taikė PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies nuostatas, t. y. 0 proc. PVM tarifą. Prekių gabavimui patvirtinti Pareiškėjas pateikė 2016-01-05 CMR važtaraštį 01/05/16-4, kuriame nurodytas vežėjas – Pareiškėjas, vairuotojas – C. T., transporto priemonės valstybinis Nr. (duomenys neskelbtini), kitas vežėjas – SIA „MONTEVI“, prekių siuntėjas – Pareiškėjas, gavėjas – SIA „MONTEVI“ (adresas: (duomenys neskelbtini), Riga, LV-1039, Latvia), krovinio pakrovimo vieta – (duomenys neskelbtini), Varėna, krovinio iškrovimo vieta – Radviliškis (konkretus krovinio pristatymo adresas nenurodytas), krovinys: šaldytos uogos, 3 paletės, 76 dėžės, svoris bruto – 2050 kg, ypatingos sąlygos – temperatūra: -18 C, -20 E. R. pakrovimui patvirtintas Pareiškėjo spaudu ir siuntėjo parašu, nenurodant konkretauro laiko. Taip pat nenurodyta krovinio gavimo data, bet yra SIA „MONTEVI“ spaudas bei parašai.

Patikrinimo metu Pareiškėjo direktorė R. S. nurodė, kad ginčo prekių pervežimą iki Radviliškio atliko vairuotojas C. T. transporto priemone MAN (valst. Nr. (duomenys neskelbtini)). Tačiau pagal pateiktus kuro nurašymo dokumentus ir sunkvežimio MAN (valst. Nr. (duomenys neskelbtini)) kelionės lapą nenustatyta, kad ši transporto priemonė važiavo į Radviliškį. H. V.–Kaunas–Radviliškis 2016-01-05 nurodytas transporto priemonės MAN (duomenys neskelbtini) kelionės lape, vairuotojas J. F.. Pareiškėjo direktorė negalėjo paaiškinti, kodėl pateiktame CMR važtaraštyje įrašyta kita transporto priemonė. Vairuotojas C. T. taip pat nepaaiškino, kodėl jis pasirašė CMR važtaraštyje, nors faktiškai krovinio nevežė.

Tolimesniam prekių pervežimui patvirtinti pateiktas CMR važtaraštis (lietuviškas), kuriame nurodytas siuntėjas ir gavėjas SIA „MONTEVI“, krovinio paėmimo vieta – Radviliškis, iškrovimo adresas – (duomenys neskelbtini), Ryga, Latvija, krovinys – 3 paletės, svoris bruto 1900 kg, atvykimas pakrovimui ir gavimas patvirtintas SIA „MONTEVI“ spaudu ir parašu, nurodyta transporto priemonė IVECO DAILY KE-1978, vairuotojo pavardė – neįskaitoma, nėra CMR važtaraščio užpildymo, krovinio pristatymo datų, nenurodyta prekių rūšis bei pristatymo specialiosios sąlygos (šaldytų uogų pristatymui reikalingas transportas, turintis šaldymo įrangą).

Pateiktame 2016-07-19 trišaliame skolų užskaitymo akte, kurį pasirašė Pareiškėjas (R. S.), UAB "A1" (E. U.) ir SIA „MONTEVI“ direktorius (O. R.), nurodyta, kad SIA „MONTEVI“ 2016-07-17 apskaitos duomenimis skolinga Pareiškėjui 3180 Eur, kuri skolinga UAB "A1" 10621,84 Eur. Šalys susitarė atlikti skolų užskaitymą 3180 Eur sumai. Po užskaitos SIA „MONTEVI“ skola Pareiškėjui buvo visiškai padengta, o Pareiškėjo skola UAB "A1" sumažinta 3180 Eur ir liko 7441,84 Eur. 1000 Eur Pareiškėjui buvo sumokėta 2016-05-12 pavidimu.

Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad SIA „MONTEVI“ nedeklaravo prekių įsigijimo iš Pareiškėjo, 2016-04-07 SIA „MONTEVI“ buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes neteikė deklaracijų, o 2016-06-12 ekonominė veikla buvo sustabdyta dėl nepašalintų pažeidimų. Veiklos adresas, nurodytas CMR važtaraštyje ir trišaliame skolų užskaitymo akte (duomenys neskelbtini, Riga) buvo aktualus iki 2015-12-10, po to pakeistas į „B. B. (duomenys neskelbtini), Riga“, todėl 2016-07-19 ši įmonė ir jos atstovas negalėjo pasirašyti trišalės sutarties.

Ikiteisminio tyrimo metu baudžiamojoje byloje Nr. 05-6-00007-17 atliktos parašų ant minimo trišalio skolų užskaitymo akto ekspertizės išvada patvirtino, kad už E. U. ir O. R. pasirašė trečiasis asmuo. SIA „MONTEVI“ savininkas ir vienintelis darbuotojas 2016 m. buvo Lietuvos Respublikos pilietis I. Y.. Latvijos Respublikos valstybės pajamų tarnybos duomenimis, fizinis asmuo O. R. nėra susijęs su SIA „MONTEVI“. SIA „MONTEVI“ už 2016 m. 01–06 mėn. pateiktoje deklaracijoje nenurodė jokių sandorių (pateikė I. Y.).

UAB "A1" ikiteisminio tyrimo metu baudžiamojoje byloje Nr. 05-6-00007-17 apklausiamas I. Y. 2019-03-21 nurodė, kad SIA „MONTEVI“ jam negirdėta, Latvijoje 2014–2018 m. nėra buvęs. Jam pažįstami asmenys G. V. ir G. V., kurie paprašius duodavo pavienių darbų. I. Y. negalėjo paaiškinti, kodėl yra registruotas SIA „MONTEVI“ atstovu, nurodė, kad tikrai nėra šios įmonės direktorius, akcininkas ar kitas atstovaujantis asmuo, nemoka latviškai ir rusiškai nei skaityti, nei rašyti, taip pat niekada nėra teikęs jokių deklaracijų mokesčių administratoriui. Apie trišalį Pareiškėjo, UAB "A1" ir SIA „MONTEVI“ skolų užskaitymo aktą, kaip ir minimas lietuviškas įmones, I. Y. nurodė, kad niekada nėra girdėjęs, taip pat nepažįsta O. R.. I. Y. nurodė, kad 2016 m. balandžio ar gegužės mėn. pametė piniginę su asmens dokumentais.

Pagal mokestiniam patikrinimui pateiktus perdirbimo padalinio medžiagų nurašymo aktus 2015-12-16 Nr. 500a ir 2015-12-17 Nr. 501a bei perdirbimo padalinio pardavimų sandėlio prekių pajamavimo aktus 2015-12-16 Nr. 500a ir 2015-12-17 Nr. 501a nustatyta, kad šaltalankiai, parduoti SIA „MONTEVI“, yra įsigyti iš SIA „Sparlats“, kuri yra deklaravusi tiekimus Pareiškėjui.

Pareiškėjo buhalterė I. F. 2020-01-16 el. laiške nurodė, kad SIA „MONTEVI“, kaip pirkėją, rekomendavo UAB "A1" konkrečiai direktorius G. V.. Jis ir pasiūlė trišalę sutartį, kadangi garantavo už šį pirkėją. Trišalė sutartis pasirašyta el. paštu.

UAB "A1" atžvilgiu atliekamo ikiteisminio tyrimo baudžiamojoje byloje Nr. 05-6-00007-17 apklausta Pareiškėjo direktorė R. S. nurodė, kad Pareiškėjas buvo prisipirkęs antros rūšies šaltalankių, kurie netiko ir reikėjo juos kur nors realizuoti, tuo klausimu su Edvinu iš UAB "A1" bendravo pardavimų vadybininkė C. C.. Buvo pasiūlyta SIA „MONTEVI“, kuri už gautas prekes neatsiskaitė. Davus nurodymą C. C., ji susisiektė su UAB "A1" atstovu Edvinu, kad jis tarpininkautų dėl skolos atlyginimo ir padengimo. Buvo paruoštas 2016-07-19 trišalis skolų užskaitymo aktas, kurio skanuotas egzempliorius buvo atsiųstas el. paštu iš UAB "A1" C. C.. Direktorė nurodė mananti, kad originalaus dokumento su visų trijų atstovų parašais, neturėjo. Tai standartinė praktika, kai sutartys pasirašomos nuotoliniu būdu, jas skanuojant. Sutartyje nurodytų asmenų E. U. ir O. R. Pareiškėjo direktorė niekada nėra mačiusi, su jais nebendravo. Paklausus, ar 2016-07-19 sudarant aktą buvo tikrinami įmonių kodai, R. S. atsakė, kad pati netikrino, ar tikrino darbuotojos – nežino, mano, kad nekilo klausimas ir duomenys (rekvizitai) iš sąskaitų buvo paimiti.

C. C. ikiteisminio tyrimo metu nurodė, kad 2015 m. gruodžio mėn. ieškant pirkėjų šaltalankiams, paklausė G. V., ar negali ko pasiūlyti. Jis pats apžiūrėjęs uogas, parekomendavo SIA „MONTEVI“ bei el. paštu atsiuntė rekvizitus. Visos detalės buvo derinamos su G. V., apie tai informuojant komercijos direktorių R. H.. 2016-01-05 Pareiškėjo vairuotojas su jam priskirta transporto priemone prekes nuvežė į Radviliškį. Į CMR važtaraštį įrašė duomenis (pakrovimo vietą, gavėją) pagal G. V. pateiktą informaciją. Vairuotojas nuvežęs krovinį, grąžino CMR važtaraštį, ant kurio pats pasirašė. Išrašiusi 2016-01-05 PVM sąskaitą faktūrą SIA „MONTEVI“, C. C. neieškojo informacijos apie šią įmonę ar jos atstovus. Asmuo E. U. (nurodyta UAB "A1" direktorė) žinoma tik tiek, kad yra mačiusi šią pavardę ant trišalio skolų užskaitymo akto.

Mokestinio patikrinimo metu įvertinus visumą nustatytų aplinkybių konstatuota, kad Pareiškėjas nepateikė pakankamų įrodymų, jog prekės buvo patiektos būtent PVM sąskaitoje

faktūroje nurodytam pirkėjui SIA „MONTEVI“. Pareiškėjas būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo matyti požymius, kuriais remiantis būtų galima įtarti esant pažeidimų ar sukčiaujant, ir matydamas juos nesiėmė veiksmų, kad įsitikintų kontrahentų sąžiningumu, o tik pasikloviė G. V. garantija. Padaryta išvada, jog Pareiškėjas verslo sandoriuose elgėsi nesažiningai ir prarado teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą. Pareiškėjas pažeidė PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies ir 56 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą pagal 2016-01-05 PVM sąskaitą faktūrą serija TD Nr.15 104 įformintam 4180 Eur vertės šaldytų uogų tiekimui Latvijos mokėtojai SIA „MONTEVI“. Atsižvelgiant į tai, vadovaujantis PVMĮ 56 straipsnio 4 dalies nuostatomis, nuo 4180 Eur, taikant 21 proc. PVM tarifą, papildomai apskaičiuotas 878 Eur PVM.

Skundžiamame sprendime pažymėta, kad mokesčių administratoriaus išvadas pagrindžia visumą aplinkybių:

- pateikti CMR važtaraščiai yra neinformatyvūs bei neatitinkantys tikrovės;
- nepatvirtintas Lietuvos-Latvijos sienos kirtimo faktas;
- pagal pateiktus dokumentus nėra galimybės identifikuoti SIA „MONTEVI“ asmenų, su kuriais buvo derinamos prekių pristatymo sąlygos, t. y. užsakymas ir sutartis nepateikta. SIA „MONTEVI“ atsakingas asmuo I. Y. teigia, kad nieko nežino apie Latvijos įmonę, nurodė, kad yra pažįstamas su G. V., kuris, Pareiškėjo teigimu, rekomendavo SIA „MONTEVI“ ir už ją garantavo;
- SIA „MONTEVI“ nedeklaravo įsigijimų iš Pareiškėjo, veiklos nevykdė, trišaliame skolų užskaitymo akte už SIA „MONTEVI“ pasirašęs O. R. nėra susijęs su minima Latvijos įmone;
- internetinėje erdvėje apie SIA „MONTEVI“ skelbiama, kad ji įregistruota 2015-09-21, t. y. sandorio įforminimo metu buvo naujai registruota įmonė, nurodyta veikla „variklinių transporto priemonių atsarginių dalių ir pagalbinių reikmenų mažmeninė prekyba“, duomenų apie direktorius, akcininkus nėra paskelbta.

Atsakydama į Pareiškėjo skundo argumentus, kad ikiteisminio tyrimo metu buvo paaiškinti neatitikimai tarp sunkvežimio MAN (duomenys neskelbtini) kelionės lape bei CMR važtaraštyje nurodytos informacijos (dėl nenumatytų aplinkybių prekės buvo pakrautos į kitą automobilį nei buvo planuota) Inspekcija sprendime pažymėjo, jog Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNNT) pateiktame 2018-08-24 liudytojo apklausos protokole C. C. (pardavimų vadybininkė) paaiškino, kad iš vakaro (2016-01-04) išrašė PVM sąskaitą ir CMR važtaraštį, 2016-01-05 išrašė (atspausdino) tarptautinį krovinio važtaraštį <...>, 2016-01-05 C. T. su transporto priemone MAN (duomenys neskelbtini) pasikrovė <...> ir išvyko į Radviliškį. <...> kada įrašytas transporto priemonės numeris nepamena. Pardavimų vadybininkė apklausos metu nenurodė skunde akcentuojamų nenumatytų aplinkybių (dėl nenumatytų aplinkybių prekės pakrautos į kitą automobilį nei buvo planuota). Taip pat pagal mokestiniam patikrinimui pateiktus kuro nurašymo dokumentus ir sunkvežimio MAN (duomenys neskelbtini) kelionės lapą nustatyta, kad ši transporto priemonė 2016-01-05 nevažiavo į Radviliškį. H. V.–Kaunas–Radviliškis 2016-01-05 nurodytas transporto priemonės MAN (duomenys neskelbtini) kelionės lape (vairuotojas J. F.).

Inspekcija sprendime pažymėjo, kad mokestinio patikrinimo metu buvo pateiktas tikrovės neatitinkantis 2016-01-05 CMR važtaraštis 01/05/16-4 (be adresų, neteisingas automobilio numeris, nurodytas vairuotojas tą dieną važiavo kitur), tolimesniam pervežimui patvirtinti pateiktame CMR važtaraštyje prekes perėmę asmenys neidentifikuojami, krovinio vežimo sutartis patikrinimo metu nebuvo pateikta, todėl, priešingai nei nurodo Pareiškėjas, pateiktas CMR važtaraštis nepatvirtina / neatspindi ginčo krovinio sutarties sudarymo aplinkybių.

Skundžiamame sprendime taip pat nurodyta, jog Pareiškėjas nepakankamai domėjosi tariamo pirkėjo patikimumu (neidentifikavo prekes perėmusių ir trišalę skolų užskaitymo sutartį pasirašiusių asmenų ir jų turimų įgaliojimų), būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo matyti požymius, kuriais remiantis būtų galima įtarti esant pažeidimų ar sukčiaujant, ir matydamas juos nesiėmė veiksmų, kad įsitikintų kontrahentų sąžiningumu, o tik pasikloviė G. V. garantija. Sprendime akcentuojama, kad Pareiškėjui pagrįstus įtarimus turėjo sukelti elementarūs vieši duomenys apie kontrahentą - internetinėje erdvėje apie SIA „MONTEVI“ skelbiama informacija apie įmonės registravimo

duomenis, taip pat vykdomą veiklą. Inspekcija pritarė Kauno AVMI išvadoms, jog Pareiškėjas nebuvo pakankamai atidus ir rūpestingas, nepateikė pakankamų įrodymų, kurie vienareikšmiškai patvirtintų, jog prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę ir patiekto būtent PVM sąskaitoje faktūroje nurodytam pirkėjui SIA „MONTEVI“, todėl konstatuotina, kad Pareiškėjui pagrįstai papildomai apskaičiuota mokėtina 878 Eur PVM suma.

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

Ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjo 2021-01-25 skundas atmestinas.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto 878 Eur PVM, su šiuo mokesčiu susijusių delpinigių ir baudos mokesčių administratoriui Pareiškėjo patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėjas nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą pagal 2016-01-05 PVM sąskaitą faktūrą serija TD Nr. 15 104 informantam 4180 Eur vertės šaldytų uogų (šaltalankių) tiekimui Latvijos įmonei SIA „MONTEVI“.

Pareiškėjas skunde Komisijai bei jo atstovės mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu pateikė argumentus, pasak jų, pagrindžiančius, jog Pareiškėjas pagrįstai ir teisėtai, remdamasis PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies nuostatomis, ginčo prekių tiekimą Latvijos įmonei SIA „MONTEVI“ apmokestino taikydamas 0 proc. PVM tarifą. Pareiškėjo teigimu, nepaisant neatitikimų CMR važtaraščiuose, dėl kurių buvo paaiškinta ikiteisminio tyrimo metu, CMR važtaraščiuose yra atitinkamos žymos su parašais ir tai patvirtina, jog prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos į Latviją. CMR važtaraščio nebuvimas, pametimas ar neteisingas užpildymas neturi įtakos nei krovinio vežimo sutarčiai, nei sutarties veikimui. Pareiškėjas tvirtina, jog neprivalėjo tikrinti ar jo kontrahentas vykdė veiklą, turėjo darbuotojų ir pan. Pardavėjui (Pareiškėjui) svarbiausia gauti apmokėjimą už prekes, o šiuo atveju buvo atsiskaityta už ginčo prekes. Pareiškėjo nuomone, jo elgesio modelis, sudarant vienkartinį sandorį su Latvijos įmone, atitiko sąžiningumo principo reikalavimus.

Inspekcija mokestinio patikrinimo metu, įvertinusi Pareiškėjo pateiktus 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą įrodančius dokumentus (PVM sąskaitą faktūrą, CMR važtaraščius, apmokėjimo dokumentus), Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją ir savo iniciatyva papildomai surinktus duomenis, priėjo prie išvados, kad Pareiškėjo pagal Latvijos įmonei SIA „MONTEVI“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą tiekto šaldytos uogos (šaltalankiai) nebuvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, o Pareiškėjas žinojo arba, būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukčiavimo, bet vis tiek sudarė sandorį. Inspekcija sprendime konstatavo, kad Pareiškėjas nagrinėjamu atveju pažeidė PVMĮ 49 straipsnio 1 dalies, 56 straipsnio 1 dalies nuostatas, todėl, vadovaudamasi PVMĮ 56 straipsnio 4 dalimi, ginčo prekių tiekimui, kurio apmokestinamoji vertė – 4180 Eur, taikė standartinį PVM tarifą ir Pareiškėjui apskaičiavo 878 Eur mokėtiną PVM.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog byloje nustatytos faktinės aplinkybės, pagrindžiančios ginčo šalių pozicijas, yra detalios aprašytos tiek skundžiamame sprendime, tiek Pareiškėjo skunde, taip pat ir šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, pakartotinai jų neatkartoja, nes tai nėra tikslinga, tačiau analizuoja PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų reikalavimų egzistavimą ir mokestinio ginčo byloje surinktų įrodymų, jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių pakankamumą 0 proc. PVM tarifui taikyti.

Ginčo sandorių sudarymo metu galiojusio PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Prekių tiekimas apibrėžiamas PVMĮ 4 straipsnio 1 dalies 1 punkte, kuriame nurodyta, jog prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas.

PVMĮ 56 straipsnis reglamentuoja 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymą. Šio straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio Įstatymo

49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas, o kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant atvejais, nurodytais šio Įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte, ir įrodymus, kad tenkinamos šio Įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytos sąlygos.

PVMĮ 56 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas. PVMĮ 56 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas.

LVAT praktikoje, taikytinoje 0 proc. PVM tarifo taikymo kategorijos bylose, dėl kurios taikymo šiame mokestiniame ginče šalis ginčo nekelia, yra konstatuota, kad pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį (PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį) prekių tiekimas Bendrijos viduje turi atitikti tris esmines sąlygas (reikalavimus), kad šis tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM (apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą): 1) teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įgijėjui; 2) prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės; 3) PVM mokėtojas tiekia prekes kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks (t. y. PVM mokėtojui), kitos valstybės narės teritorijoje. Pareiga įrodyti šias aplinkybes yra priskirta mokesčių mokėtojui, o mokesčių administratorius turi teisę patikrinti mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų patikimumą bei paneigti juos, surinkdamas papildomus įrodymus (LVAT 2009-03-10 nutartis adm. byloje Nr. A-442-376/2009; 2013-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-996/2013; 2014-06-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1547/2014, 2019-07-10 sprendimas adm. byloje Nr. eA-1406-575/2019).

Nagrinėjamoje byloje ginčas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kilo dėl vienos iš esminių sąlygų (reikalavimų), numatytų PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje (PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje) įvykdymo, o būtent dėl prekių išgabavimo iš tiekimo valstybės narės.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2017-11-22 nutartyje adm. byloje Nr. A-516-602/2017 akcentavo, kad ESTT yra ne kartą pažymėjęs, kad, kadangi nė vienoje PVM direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM, pagal šios direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekių tiekimo Bendrijos viduje, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą minėtų neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Vis dėlto, įgyvendindamos joms suteiktus įgaliojimus, valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principai. Šiomis aplinkybėmis pareigos, tenkančios apmokestinamajam asmeniui įrodymų srityje, turi būti nustatomos remiantis aiškiai šiuo atžvilgiu nacionalinėje teisėje ir įprastoje praktikoje, nustatytoje panašioms sandoriams, numatytomis sąlygomis. Pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys žinotų savo mokestinius įsipareigojimus prieš sudarydami sandorį (ESTT 2012-09-06 sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 36, 38 ir 39 p.; 2014-10-09 sprendimo byloje *Traum*, C-492/13, 30–34 p.). Taikant šį principą reikalaujama, viena vertus, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o

kita vertus, kad teisės subjektai numatytų jų taikymą (ESTT 2009-09-10 sprendimo byloje *Plantanol*, C-201/08, 46 p.). Tai reiškia, kad Lietuvos mokesčių įstatymuose ir (ar) juos įgyvendinančiuose norminiuose teisės aktuose nesant aiškiai nurodytų (įvardintų) įrodymų (dokumentų), kuriuos turi turėti apmokestinamieji asmenys (PVM mokėtojai), siekiantys įrodyti fizinį prekių išvežimą iš Lietuvos į kitą valstybę narę, ši aplinkybė (faktinis išvežimas) įrodinėtina konkrečių tiekimo sandorių įprastoje praktikoje apmokestinamojo asmens (paprastai) turimais prekių išgabėnimą patvirtinančiais įrodymais. Vertinant priešingai, apmokestinamojo asmens padėtis tampa nesaugi dėl galimybės neapmokestinti tiekimų Bendrijos viduje arba būtinybės įskaičiuoti PVM į pardavimo kainą (ESTT 2007-09-27 sprendimo byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 49 ir 51 p.).

Taip pat LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtojas, siekdamas įrodyti, ar prekės tikrai yra išvežamos iš šalies teritorijos, paprastai turėtų pateikti įrodymus, pradedant nuo dokumentų, susijusių su išvežimo procedūra, baigiant patvirtinimu iš prekių gavėjo (tai gali būti prekių gabėnimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabėtos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabėno prekes, identifikaciniai duomenys ir pan., LVAT 2010-06-28 nutartis adm. byloje A-556-1054/2010; 2010-01-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-250/2010; 2012-09-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1890/2012; 2018-09-18 nutartis adm. byloje Nr. eA-398-442/2018 ir kt.).

Inspekcija Sprendime nurodė, kad Pareiškėjas, įrodinėdamas 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą ginčo tiekimui, o būtent patvirtindamas, jog prekės išgabėtos į Latviją, pateikė šiuos dokumentus: PVM sąskaitą faktūrą, CMR važtaraščius, apmokėjimo dokumentus. Tačiau, Inspekcijos atstovo tvirtinimu, pagrindiniai įrodymai, paneigiantys aplinkybę, jog ginčo prekės iš tiesų buvo išgabėtos į Latviją, yra netinkamai užpildyti CMR važtaraščiai, iš Latvijos mokesčių administratoriaus gauta papildoma informacija apie SIA „MONTEVI“ ir Lietuvos muitinės duomenys apie CMR važtaraštyje nurodytos transporto priemonės judėjimą per Lietuvos–Latvijos sieną.

Vienas iš pagrindinių tiekiamų prekių išgabėnimo iš tiekimo valstybės teritorijos faktą patvirtinančių įrodymų yra tinkamai įforminti, visus reikalaujamus rekvizitus turintys CMR važtaraščiai. Dėl CMR važtaraščių pažymėtina, kad jie parengiami prieš išsiunčiant ar išgabėnant prekes į paskirties valstybę narę ir juose nurodoma, be kita ko, išsiuntimo vieta, pirkėjas, gavimo vieta, transporto priemonės ir kt. Todėl jais galima įrodyti, kad aptariamoms prekėms buvo skirtos išsiųsti arba išgabėnti į paskirties valstybę narę ir į juos gali būti atsižvelgta pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį ir ypač jei, užbaigus siuntimą arba gabėnimą, juose yra gavimo žyma.

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo pateikti CMR važtaraščiai yra užpildyti neišsamiai, dalis juose nurodytos informacijos neatitinka tikrovės. Pagal Pareiškėjo pateiktus dokumentus ir atsakingų darbuotojų paaiškinimus nustatyta, kad ginčo prekės buvo perduotos SIA „MONTEVI“ Radviliškyje. Iki Radviliškio prekės buvo gabėamos Pareiškėjo transportu, o iš Radviliškio – SIA „MONTEVI“ transportu. Ginčo prekių gabėnimas iki Radviliškio įformintas 2016-01-05 CMR važtaraščiu Nr. 01/01/16-4, kuriame Pareiškėjas nurodytas prekių siuntėju ir vežėju, o SIA „MONTEVI“ – prekių gavėja. CMR važtaraštyje nurodytas tikslus krovinio pakrovimo adresas Varėnoje ir krovinio iškrovimo vieta („Radviliškis“), nurodyti tikslūs krovinio duomenys (prekės pavadinimas, tara (76 dėžės, 3 paletės), svoris bruto (2050 kg), ypatingos transportavimo sąlygos), 24 langelyje yra prekių gavėjo SIA „MONTEVI“ spaudas ir parašas, tačiau vardas ir pavardė nenurodyti, todėl neįmanoma identifikuoti SIA „MONTEVI“ vardu pasirašiusio asmens. CMR važtaraštyje nurodytas vairuotojas C. T. (yra jo parašas), transporto priemonės valst. Nr. (duomenys neskelbtini), tačiau pagal Pareiškėjo transporto priemonių kelionės lapus nustatyta, kad ginčo prekės į Radviliškį buvo pristatytos kita transporto priemone MAN (valst. Nr. (duomenys neskelbtini) ir kito vairuotojo – J. F.. Kodėl CMR važtaraštyje buvo nurodyti kitokie duomenys, Pareiškėjo direktorė paaiškinti negalėjo. Pardavimų vadybininkė C. C. ikiteisminio tyrimo metu teigė, kad ginčo prekes į Radviliškį vežė C. T. transporto priemone MAN valst. Nr. (duomenys neskelbtini) (t. y. kaip nurodyta CMR), skunde Inspekcijai ir Komisijos posėdžio metu Pareiškėjo atstovės aiškino, kad prekių transportavimo dokumentai buvo išrašyti iš vakaro, tačiau dėl

nenumatytų aplinkybių (įvardinti tikslų aplinkybių negalėjo) į Radviliškį išvažiavo kita transporto priemonė. Taip pat ir C. T. negalėjo paaiškinti, kodėl pasirašė šiame CMR važtaraštyje, nors ginčo prekių nevežė. Ginčo prekių gabenimui iš Radviliškio į Latviją patvirtinti pateiktas kitas CMR važtaraštis, kuriame prekių siuntėju, vežėju ir gavėju nurodyta Latvijos įmonė SIA „MONTEVI“. CMR važtaraštyje nurodyta krovinio perėmimo vieta („Radviliškis“), tikslus iškrovimo adresas Latvijoje, transporto priemonė IVECO DAILY KE-1978, atvykimas pakrovimui ir gavimas patvirtintas SIA „MONTEVI“ spaudu ir parašu. Tačiau CMR važtaraštyje nėra dokumento užpildymo ir krovinio pristatymo datų, nenurodytas prekių pavadinimas (nurodyta tik „3 PAL, 1900 kg“), o nurodyti vairuotojo duomenys (vardas ir pavardė) yra neįskaitomi. Komisijos vertinimu, pateikti CMR važtaraščiai patvirtina ginčo prekių pristatymą į Radviliškį, tačiau nepatvirtina jų išgabenimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos.

Byloje pateikta Latvijos mokesčių administratoriaus informacija apie SIA „MONTEVI“, iš kurios spręstina, kad ši įmonė ginčo prekių tiekimo metu (2016-01-05) buvo registruota PVM mokėtoja, tačiau veiklos nevykdė. Pateiktoje deklaracijoje už 2016 m. 01-06 mėn. jokių sandorių nedeklaravo, jos vardu veikę asmenys nenustatyti. Latvijos mokesčių administratorius nurodė, kad SIA „MONTEVI“ nedeklaravo prekių įsigijimo iš Pareiškėjo, 2016-04-07, t. y. po trijų mėnesių nuo sandorio su Pareiškėju sudarymo, SIA „MONTEVI“ buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro, nes neteikė deklaracijų; dėl nepašalintų pažeidimų 2016-06-12 jos ekonominė veikla buvo sustabdyta. SIA „MONTEVI“ už 2016 m. 01–06 mėn. pateiktoje deklaracijoje apskritai nedeklaravo jokių sandorių.

Ginčo byloje taip pat nustatyta, jog už ginčo prekes buvo atsiskaityta tokiu būdu: SIA „MONTEVI“ 2016-05-12 pavedimu sumokėjo Pareiškėjui 1000 Eur, likusi skola už ginčo prekes buvo padengta pasirašant 2016-07-19 trišalį skolų užskaitymo aktą tarp Pareiškėjo, UAB "A1" ir SIA „MONTEVI“, kuriame nurodyta, kad SIA „MONTEVI“ 2016-07-17 apskaitos duomenimis skolinga Pareiškėjui 3180 Eur, o Pareiškėjas skolingas UAB "A1" 10621,84 Eur. Šalys susitarė atlikti skolų užskaitymą 3180 Eur sumai. Po užskaitos SIA „MONTEVI“ skola Pareiškėjui buvo visiškai padengta, o Pareiškėjo skola UAB "A1" sumažinta iki 7441,84 Eur. Trišalį skolų užskaitymo aktą pasirašė Pareiškėjo direktorė R. S., UAB "A1" direktorė E. U. ir SIA „MONTEVI“ direktorius O. R.. Ikiteisminio tyrimo metu baudžiamojoje byloje Nr. 05-6-00007-17 atliktos parašų ant trišalio skolų užskaitymo akto ekspertizės išvada patvirtino, kad už E. U. ir O. R. pasirašė trečiasis asmuo.

Byloje pateiktame 2016-07-19 trišaliame skolų užskaitymo akte nurodytas SIA „MONTEVI“ direktorius O. R., Latvijos mokesčių tarnybos duomenimis, nėra susijęs su šia įmone. SIA „MONTEVI“ savininkas ir vienintelis darbuotojas 2016 m. buvo Lietuvos Respublikos pilietis I. Y.. UAB "A1" ikiteisminio tyrimo metu baudžiamojoje byloje Nr. 05-6-00007-17 apklausiamas I. Y. 2019-03-21 nurodė, kad SIA „MONTEVI“ jam negirdėta. Jis negalėjo paaiškinti, kodėl yra registruotas SIA „MONTEVI“ atstovu, nurodė, kad tikrai nėra šios įmonės direktorius, akcininkas ar kitas atstovaujantis asmuo, niekada nėra teikęs jokių deklaracijų mokesčių administratoriui. I. Y. nurodė, kad 2016 m. balandžio ar gegužės mėn. pametė piniginę su asmens dokumentais. Apie trišalį Pareiškėjo, UAB "A1" ir SIA „MONTEVI“ skolų užskaitymo aktą, kaip ir jame minimas lietuviškas įmones, I. Y. niekada nėra girdėjęs, taip pat nepažįsta O. R..

Internetinėje erdvėje viešai prieinamais duomenimis apie SIA „MONTEVI“, ši Latvijos įmonė sandorių sudarymo metu buvo naujai įsteigta įmonė (įregistruota 2015-09-21), vykdomi „variklinių transporto priemonių atsarginių dalių ir pagalbinių reikmenų mažmeninė prekybą“.

Lietuvos muitinės duomenimis apie sienų kirtimus, SIA „MONTEVI“ vardu užpildytame CMR važtaraštyje nurodyta transporto priemonė (sunkvežimis IVECO DAILY KE-1978) laikotarpiu nuo 2015-12-01 iki 2016-02-28 Lietuvos-Latvijos sienos nekirto. Primintina, kad ginčo prekių tiekimas SIA „MONTEVI“ įformintas 2016-01-05.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius visapusiškai ir objektyviai ištyręs visus byloje esančius dokumentus, susijusius su ginčo prekių, kurių pardavimui Pareiškėjas taikė 0 procentų PVM tarifą, išvežimu į kitą valstybę narę, taip pat mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus, susijusius su minėtų prekių išvežimu iš Lietuvos Respublikos, ir teisingai įvertinęs šiuos

įrodymus, pagrįstai pripažino, jog nėra įvykdytos visos 0 proc. PVM tarifo taikymui būtinos sąlygos, kadangi nėra pakankamai duomenų, patvirtinančių, jog prekės būtų išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos. Mokesčių administratoriaus išvadas patvirtina aukščiau išvardintos mokesčio patikrinimo metu nustatytos aplinkybės: Pareiškėjo pateikti CMR važtaraščiai dėl prekių gabenimo yra neišsamūs, užpildyti, nesilaikant CMR konvencijos 6 straipsnio nuostatų, kadangi pirmame CMR važtaraštyje nurodyti duomenys apie transporto priemonę ir vairuotoją neatitinka tikrovės, antrajam CMR važtaraščiui nėra suteiktas numeris, pagal CMR įrašus negalima identifikuoti, kokios prekės buvo vežamos, prekes gabenusio asmens, pristatymo datos, prekių gavėjo atstovų; Lietuvos muitinės duomenimis, antrame CMR važtaraštyje nurodyta transporto priemonė nekirto Lietuvos Respublikos sienos; Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktais duomenimis SIA „MONTEVI“ ginčo laikotarpiu jokių sandorių ir įsigijimų iš Pareiškėjo apskritai nedeklaravo, dokumentuose nurodytas Latvijos įmonės direktorius O. R. ir savininkas bei vienintelis darbuotojas I. Y., kurio pasas buvo pavogtas, neigė bet kokius ryšius su SIA „MONTEVI“; Taigi, mokesčių administratorius tiesioginių bei netiesioginių įrodymų visuma paneigė Pareiškėjo tvirtinimą dėl prekių išgabavimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos.

Dėl Pareiškėjo sąžiningumo

Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje (ESTT 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos* ir kt. C-409/04, 65 p., 2012 m. birželio 21 d. sprendimo sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11, 54 p.). Todėl jei įgijėjas sukčiavo, yra pateisinama tiekėjo teisei į neapmokestinimą PVM taikyti sąžiningumo reikalavimą (Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, C-273/11. 50 p.). Aplinkybės, kad tiekėjas veikė sąžiningai, ėmėsi visų galimų pagrįstų priemonių ir nedalyvavo sukčiaujant, yra svarbios nustatant, ar galima tokį tiekėją įpareigoti *a posteriori* (vėliau) sumokėti PVM (ESTT sprendimo *Teleos* ir kt., 66 p.).

Svarbu pažymėti ir tai, kad kai teisė kaip savininkui disponuoti atitinkama preke yra perduota įgijėjui (ginčo atveju prekės perduotos įgijėjui Radviliškyje) tiekimo valstybės narės teritorijoje ir kai įgijėjas išsipareigoja nugabenti šią prekę į paskirties valstybę narę, reikia atsižvelgti į tai, kad įrodymas, kurį tiekėjas gali pateikti mokesčių institucijoms, iš esmės priklauso nuo įrodymų, kuriuos šiuo tikslu jis gauna iš įgijėjo (Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 16 d. sprendimo byloje *U. U.*, C-430/09, 37 p.). Kai tiekėjas įvykdo savo pareigas, susijusias su tiekimo Bendrijos viduje įrodymu, o įgijėjas neįvykdė sutartinio išsipareigojimo išsiųsti ar išgabenti atitinkamą prekę iš tiekimo valstybės narės, pastarasis turi turėti prievolę sumokėti PVM šioje valstybėje narėje (žr. Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 67 p., 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 43 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką).

ESTT laikosi praktikos, kad draudžiama tiekimo valstybės narės kompetentingoms institucijoms įpareigoti tiekėją, kuris veikė sąžiningai ir pateikė įrodymų, iš pirmo žvilgsnio patvirtinančių jo teisę būti atleistam nuo mokesčio už prekių tiekimą Bendrijos viduje, vėliau sumokėti PVM už tas prekes, kai paaiškėja, kad šie įrodymai yra suklastoti, tačiau neįrodyta, jog minėtas tiekėjas dalyvavo sukčiavime mokesčių srityje, jeigu jis ėmėsi visų protingų priemonių, kurių galėjo imtis, jog įsitikintų, kad jo atliekamas tiekimas Bendrijos viduje nelemia jo dalyvavimo tokia sukčiavime (sprendimo *Teleos* ir kt., 68 p.).

Dėl aukščiau paminėtos pirmosios mokesčių mokėtojo sąžiningumo sąlygos pažymėtina, jog LVAT ir ESTT yra nurodę, jog teisė į neapmokestinimą PVM gali būti paneigta tik jei tiekėjas: 1) pats sukčiavo, pavyzdžiui, tyčia nurodydamas klaidingus duomenis apie įgijėją (ESTT 2010-12-07 sprendimo byloje R., C-285/09, 49 p.); 2) žinojo arba, būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo žinoti, jog įgijėjas sukčiauja, bet vis tiek sudarė sandorį (LVAT 2017-11-22 nutartis adm. byloje Nr. A-516-602/2017; 2017-02-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1477-438/2017).

Žinoma, jei vykdant atitinkamą tiekimą įgijėjas sukčiauja ir jei mokesčių administratorius nėra tikras, kad prekių tikrai nebėra tiekimo valstybėje narėje, reikia išsiaiškinti, ar šis administratorius vėliau gali įpareigoti tiekėją sumokėti PVM už šį tiekimą (Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d.

sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 46 p.). Iš tiesų sukčiavimo mokesčių srityje prevencijos tikslas kartais pateisina didelius reikalavimus tiekėjams. Vis dėlto – bet koks rizikos paskirstymas tarp tiekėjo ir mokesčių administratoriaus trečiajam asmeniui sukčiavus turi atitikti proporcingumo principą. Be to, užuot užkirtusi kelią sukčiavimui mokesčių srityje, tvarka, pagal kurią visa atsakomybė sumokėti PVM tenka tiekėjui, neatsižvelgiant į tai, ar pastarasis dalyvauja sukčiavime, ar ne, nebūtinai apsaugo suderintą PVM sistemą nuo pirkėjo sukčiavimo ir piktnaudžiavimo. Jeigu pastarajam nebūtų taikoma jokia atsakomybė, jis galėtų iš tikrųjų neišsiūsti arba neišgabenti prekių iš tiekimo valstybės narės ir jų nedeklaruoti PVM tikslais paskirties valstybėje narėje (Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos* ir kt., C-409/04, 58 p.).

Nagrinėjamu atveju iš mokestinio ginčo bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas neidentifikavo ūkinių operacijų partnerio (SIA „MONTEVI“) ir jam atstovaujančių asmenų, neišsiaiškino aplinkybių, susijusių su realiu prekių pristatymu minėtai Latvijos įmonei. Pareiškėjo buhalterė I. F., direktorė R. S. ir pardavimų vadybininkė C. C. nurodė, kad SIA „MONTEVI“, kaip pirkėją, rekomendavo UAB "A1" konkrečiai direktorius G. V.. Pardavimų vadybininkė C. C. nurodė, kad visos tiekimo detalės buvo derinamos su G. V., būtent šis asmuo el. paštu atsiuntė SIA „MONTEVI“ rekvizitus, kurie buvo įrašyti į CMR važtaraštį. G. V. taip pat tarpininkavo dėl skolos už ginčo prekes padengimo. Pareiškėjo atstovės R. S. ir C. C. nurodė, kad nesidomėjo ir neieškojo informacijos apie SIA „MONTEVI“. Iš byloje pateiktų dokumentų neįmanoma nustatyti SIA „MONTEVI“ atstovavusių asmenų, pasirašiusių CMR važtaraščiuose ir PVM sąskaitoje faktūroje. Tokios informacijos nenurodė ir Pareiškėjo atstovės. Pareiškėjo atstovės Komisijos posėdžio metu aiškino, kad SIA „MONTEVI“ patvirtino ginčo prekių gavimą, tačiau negalėjo nurodyti prekių gavimą patvirtinusio asmens.

Kaip minėta, už ginčo prekes buvo atsiskaityta tik po 6 mėn. nuo prekių tiekimo. SIA „MONTEVI“ 2016-05-12 pavedimu iš Latvijos banko sumokėjo Pareiškėjui 1000 Eur. Likusi skola už ginčo prekes buvo padengta pasirašant 2016-07-19 trišalį skolų užskaitymo aktą tarp Pareiškėjo, UAB "A1" ir SIA „MONTEVI“, kuriame nurodyta, kad SIA „MONTEVI“ 2016-07-17 apskaitos duomenimis skolinga Pareiškėjui 3180 Eur, o Pareiškėjas skolingas UAB "A1" 10621,84 Eur. Šalys susitarė atlikti skolų užskaitymą 3180 Eur sumai. Po užskaitos SIA „MONTEVI“ skola Pareiškėjui buvo visiškai padengta, o Pareiškėjo skola UAB "A1" sumažinta iki 7441,84 Eur. Nustatyta, kad už E. U. (UAB "A1" ir O. R. (SIA „MONTEVI“) pasirašė trečiasis asmuo. Akcentuotina, kad dėl 2016-07-19 trišalio skolų užskaitymo akto Pareiškėjas su SIA „MONTEVI“ nebendravo, akte nurodytų jos rekvizitų netikrino. Pareiškėjo buhalterės I. F. teigimu, trišalio skolų užskaitymo akto pasirašymą inicijavo UAB "A1" direktorius G. V.. Pareiškėjo direktorė R. S. ikiteisminio tyrimo baudžiamojoje byloje Nr. 05-6-00007-17 metu apklausta nurodė, kad 2016-07-19 trišalio skolų užskaitymo akto skanuotas egzempliorius buvo atsiųstas el. paštu iš UAB "A1" Direktorė paaiškino, kad originalus dokumentas su visų trijų atstovų parašais nebuvo siunčiamas, nes toks dokumentų pasirašymo būdas (juos skanuojant) yra įprasta praktika. Sutartyje nurodytų asmenų UAB "A1" direktorės E. U. ir SIA „MONTEVI“ direktoriaus H. D. direktorė niekada nėra mačiusi, su jais nebendravo. Paklausus, ar 2016-07-19 sudarant aktą buvo tikrinami SIA „MONTEVI“ rekvizitai, R. S. atsakė, kad pati netikrino, ar tikrino darbuotojos – nežino, mano, kad duomenys (rekvizitai) buvo paimti iš sąskaitų. Atkreiptinas dėmesys, kad 2016-07-19 trišaliame skolų užskaitymo akte nurodytas SIA „MONTEVI“ PVM mokėtojo kodas, nors Latvijos įmonė jau 2016-04-07 buvo išregistruota iš PVM mokesčių mokėtojų registro, o 2016-06-12 buvo sustabdyta jos ekonominė veikla.

Papildomai pažymėtina, kad ginčo prekes Pareiškėjas 2015-01-28 įsigijo iš Latvijos įmonės SIA „Sparlats“ ir vėliau (2016-01-05) pardavė kitai Latvijos įmonei SIA „MONTEVI“. Iš byloje pateiktų perdirbimo padalinio medžiagų nurašymo aktų (2015-12-16 Nr. 500a ir 2015-12-17 Nr. 501a) bei pardavimų sandėlio prekių pajamavimo aktų (2015-12-16 Nr. 500a ir 2015-12-17 Nr. 501a) matyti, kad ginčo prekės SIA „MONTEVI“ buvo parduotos pigiau negu įsigytos. Iš parduotų 1900 kg šaldytų šaltalankių 403 kg buvo įsigyti po 2,27 Eur, 1497 kg – po 2,44 Eur už 1 kg, kurie vėliau po 2,22 Eur už 1 kg buvo parduoti SIA „MONTEVI“. Pareiškėjo atstovės Komisijos posėdžio metu akcentavo, kad ginčo prekės įsigytos iš Latvijos įmonės SIA „Sparlats“ nebuvo

kokybiškos ir tinkamos panaudoti Pareiškėjo gamyboje, todėl buvo perparduotos pigiau SIA „MONTEVI“. Komisija pažymi, kad byloje nėra jokių šiuos Pareiškėjo atstovių argumentus pagrindiančių įrodymų, be to, jeigu taip ir buvo, Pareiškėjo atstovės nepaaiškino, kodėl nesikreipė į šaldytų šaltalankių tiekėją SIA „Sparlats“ su pretenzija dėl netinkamos patiektų prekių kokybės ar jų negražino. Todėl Komisija neturi pakankamo pagrindo sutikti su Pareiškėjo teiginiais, jog ginčo prekių Pareiškėjas neperdirbo pats, nes jos buvo nekokybiškos, todėl jas pardavė SIA „MONTEVI“.

Komisija sutinka su mokesčių administratoriaus vertinimu, jog ginčo atveju buvo prielaidų įtarti SIA „MONTEVI“ sukčiavimą, tačiau Pareiškėjas sandorio sudarymo metu elgėsi nerūpestingai ir nesąžiningai, net nepatikrinęs SIA „MONTEVI“ ir neidentifikavęs jai galinčių atstovauti asmenų, nors žinojo, kad 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumas tenka būtent mokesčių mokėtojui. LVAT laikosi nuomonės, kad važtaraščio trūkumai gali iš esmės implikuoti prekių įgijėjo sukčiavimą, kiek tai susiję su prekių išvežimu iš valstybės narės (pvz. tai, kad važtaraštis gali būti vertintinas kaip prekių išvežimą patvirtinantis dokumentas tiekimo Bendrijos viduje kontekste, akcentuota R. T. (LVAT 2019-01-29 sprendimas adm. byloje Nr. eA-95-968/2019, 2020-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A-807-602/2020). Ginčo byloje įtarimų turėjo sukelti SIA „MONTEVI“ netinkamai užpildyti CMR važtaraščiai, taip pat viešai prieinama informacija apie Latvijos įmonės registravimo duomenis, iš kurių matyti, kad SIA „MONTEVI“ sandorių sudarymo metu buvo naujai įsteigta įmonė (įregistruota 2015-09-21) vykdanči veiklą, visiškai nenusisijusią su ginčo prekių (šaldytų šaltalankių) tiekimu (internetinėje erdvėje nurodyta SIA „MONTEVI“ veikla – „variklinių transporto priemonių atsarginių dalių ir pagalbinių reikmenų mažmeninė prekyba“). Šios aplinkybės turėjo suponuoti Pareiškėjo pareigą pasidomėti kontrahento veikla ir jai atstovaujančių asmenų įgaliojimais veikti SIA „MONTEVI“ vardu, tačiau Pareiškėjas nesiėmė jokių kontrahento identifikavimo veiksmų, apsiribodamas kito partnerio UAB "A1" rekomendacija ir jo pateiktais duomenimis, kurie buvo įrašyti į PVM sąskaitą faktūrą, CMR važtaraščius, vėliau – į 2016-07-19 trišalį skolų užskaitymo aktą. Šios aplinkybės patvirtina, kad Pareiškėjas, vykdydamas ginčijamus sandorius, kuriems pritaikė 0 proc. PVM tarifą, elgėsi nesąžiningai ir nerūpestingai, nesiėmė jokių priemonių, kad įsitikintų, jog nedalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje.

Mokesčių administratorius, atlikęs patikrinimą, surinko akivaizdžius įrodymus, paneigiančius Pareiškėjo tvirtinimą dėl fizinio prekių išvežimo iš Lietuvos į kitą valstybę narę – į Latviją. Mokesčių administratorius nustatė, kad nėra vienos iš būtinų sąlygų, susijusių su fiziniu prekių išgabenimu iš vienos valstybės narės į kitą tam, kad sandoris būtų kvalifikuojamas kaip tiekimo ar įsigijimo sandoris Bendrijos viduje, o Pareiškėjas, žinojo arba, būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukčiavimo, bet vis tiek sudarė sandorį, negalėjo pripažinti pagrįstu 0 proc. PVM tarifo taikymo šiam tiekimui.

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

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-12-30 sprendimą Nr. 69-124.

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

mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė, pavaduojanti Komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė