

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Karolinos Sokolauskaitės,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

PVM 0 proc. tarifas: taikymas, vertinimas

Vadovas: asist. dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentė: lekt. dr. Agnė Petkevičiūtė

Vilnius

2019

TURINYS

IŽANGA	3
1. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO 0 PROC. TARIFO TAIKYMO YPATUMAI...6	
1.1. Pridėtinės vertės mokesčio 0 proc. tarifas ir šio tarifo taikymo atvejai	6
1.2. Prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu taikymo sąlygos ir ypatumai.....	8
1.2.1. Teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įgijėjui.....	11
1.2.2. Prekių fizinis išgabenimas iš tiekimo valstybės narės.....	17
1.2.3. Prekių tiekimas kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam PVM mokėtojui	19
2. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO 0 PROC. TARIFO PRITAIKYMO PAGRĮSTUMO ĮRODYMAS	27
2.1. Įrodymai, pagrindžiantys teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimą įgijėjui.....	30
2.2. Įrodymai, pagrindžiantys prekių išgabenimą iš šalies teritorijos į kitą ES valstybę narę.....	34
2.3. Įrodymai, pagrindžiantys, kad prekių įgijėjas yra kitoje valstybėje narėje įregistruotas PVM mokėtojas	41
IŠVADOS	45
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	47
SANTRAUKA	55
SUMMARY	56

IŽANGA

Temos aktualumas. Kaip žinia, kiekvienos valstybės vienas iš pagrindinių ir svarbiausių gyvavimo bei egzistavimo šaltinių, taip pat valstybių ekonomikos pagrindas yra surenkami mokesčiai. Tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys yra potencialūs vieno iš svarbiausių vartojimo mokesčių – pridėtinės vertės mokesčio (toliau – **PVM**) – mokėtojai. Šis apyvartos mokestis, t. y. PVM, yra glaudžiai susijęs su eksportu, kuris yra svarbi Lietuvos tarptautinės prekybos dalis. Paminėtina, jog didžiąją eksporto dalį sudaro būtent prekių tiekimas į Europos Sąjungos (toliau – **ES**) valstybes nares, kadangi Lietuvos verslininkai vis intensyviau plečia prekybos ryšius su užsienio šalimis, iš kurių daugiausia sandorių vykdoma su ES šalių juridiniais asmenimis. Kiekvienas juridinis asmuo, verslininkas ieško būdų, kaip vykdant įvairius sandorius iškovoti kuo daugiau lengvatų ir susitaupyti lėšų, todėl PVM mokėtojams ypač aktualus yra 0 proc. PVM tarifo taikymo klausimas. Tokie sandoriai, kai prekės yra išgabenamos iš Lietuvos teritorijos į kitą ES valstybę narę, remiantis nacionaliniais teisės aktais, apmokestinami taikant 0 proc. PVM tarifą, kurio taikymą prekių tiekėjas privalo pagrįsti prekių tiekimo sandorį lydinčiais dokumentais (įrodymais). Paminėtina, kad praktikoje problemiščiausias ir daugiausiai klausimų sukeliantis yra būtent 0 proc. PVM taikymo atvejis, kai prekės yra tiekiamos į kitą ES valstybę narę. Kadangi nei ES teisės aktuose, nei Lietuvos nacionaliniuose teisės aktuose nėra nustatyta, kokius konkrečiai įrodymus (dokumentus) turi turėti PVM mokėtojas išgabenant prekes į kitą ES valstybę, šis magistro darbas yra aktualus nagrinėjant ir susisteminant teismų praktiką, nurodančią dokumentus, kuriais galima būtų įrodyti išgabenimo į kitą ES valstybę faktą ir 0 proc. PVM taikymo pagrįstumą.

Darbo tikslas. Šio magistro darbo tikslas yra išnagrinėti ir įvertinti 0 proc. PVM tarifo, taikomo apmokestinant prekes, tiekiamas į kitą ES valstybę narę, būtinas materialines sąlygas (reikalavimus) ir šių sąlygų (reikalavimų) egzistavimą pagrindžiančius įrodymus (dokumentus), kadangi būtent šis 0 proc. PVM tarifo atvejis, t. y. kai prekės tiekiamos į kitą ES valstybę narę, yra taikomas dažniausiai ir teismų praktikoje nagrinėjamas plačiausiai, o tai reiškia, kad tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriui sukelia daugiausiai klausimų ir neaiškumų.

Darbo uždaviniai. Užsibrėžtam tikslui pasiekti yra keliami šie uždaviniai:

- 1) išanalizuoti prekių, tiekiamų į kitą ES valstybę narę, apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu taikymo materialines sąlygas (reikalavimus) ir jų ypatumus;

- 2) išanalizuoti, kokiais atvejais PVM mokėtojai atsiranda padariniai, t. y. PVM mokėtojas praranda teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą, kai nesilaikoma formalių reikalavimų siekiant prekių tiekimą į kitą ES valstybę narę apmokestinti 0 proc. PVM tarifu;
- 3) identifikuoti, kokių 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrindimo įrodymų, pagrindžiančių sąlygų, kurioms esant, prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę, apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, visumą turi turėti apmokestinamasis asmuo.

Darbo objektas. Šio darbo objektas yra 0 proc. PVM tarifas, taikomas apmokestinant prekes, tiekiamas į kitą ES valstybę narę.

Darbo metodai. Nustatytiems uždaviniams įgyvendinti darbe naudojami įvairūs metodai. Analitiniu-aprašomuoju metodu yra vertinamas ES ir Lietuvos teisės aktų turinys, analizuojami teismų sprendimai, nagrinėjantys ir aiškinantys teisės normų, reglamentuojančių 0 proc. PVM tarifo taikymą. Sisteminis metodas padeda detaliai ir sistemiškai, remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – **ESTT**) ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, aptarti prekių, tiekiamų į kitą ES valstybę narę apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu taikymo materialines sąlygas (reikalavimus) bei išsiaiškinti šių sąlygų taikymo pagrindumui įrodyti būtinus turėti dokumentus ir faktinius duomenis. Lyginamasis metodas naudojamas įvertinti Lietuvos reguliavimą, palyginti jį su ES teisės aktuose nustatyto reguliavimu. Analizuojant tiek ES, tiek Lietuvos teisės aktų turinį, taip pat naudojamas teleologinis aiškinimo būdas, kuriuo tiriamas dabartinis reglamentavimas, t. y. ES teisės aktų ir nacionalinių teisės aktų nuostatų tikslai.

Darbo originalumas. Šiame magistro darbe nagrinėjama tema Lietuvoje nėra atlikta jokių mokslinių tyrimų, ji nėra analizuota, Lietuvos teisės moksle 0 proc. PVM tarifo taikymo atvejai, o būtent 0 proc. PVM tarifo taikymas, apmokestinant prekių tiekimą į kitą ES valstybę narę, šio darbo rengimo metu nagrinėti nebuvo, Lietuvos teisės moksle pasigendama išsamesnių mokslinių tyrimų šiame magistro darbe nagrinėjama tema. Šiame darbe nagrinėjama tema nėra susisteminta ir apžvelgta nei ES, nei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo suformuota aktuali praktika. Pažymėtina, jog per pastaruosius penkerius metus Lietuvoje nebuvo apginti magistro darbai, analizuojantys 0 proc. PVM taikymo temą. Lietuvoje, magistro darbo autorės turimomis žiniomis, tai yra pirmas tokia tema parašytas mokslinis darbas. Kadangi jokie 0 proc. PVM tarifo taikymo atvejai Lietuvoje nebuvo tiriami nei nacionaliniu, nei tarptautiniu mastu, šis magistro darbas laikytinas nauju.

Šaltinių apžvalga. Atsižvelgiant į darbo tikslą, objektą ir iškeltus uždavinius, didžiausias dėmesys skiriamas dokumentui, kuris šiuo metu ES lygiu reguliuoja esminius teisinius santykius, susijusius su bendra PVM sistema, t. y. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos¹ (toliau – **PVM direktyva**), kuriai įsigaliojus (2007 m. sausio 1 d.), galios neteko 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas² (toliau – **PVM šeštoji direktyva**). Darbe daug dėmesio taip pat skiriama ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo³ (toliau – **PVM įstatymas**) nuostatų analizei. Būtent minėtuose teisės aktuose yra įtvirtintos pagrindinės nuostatos dėl prekių, tiekiamų į kitą ES valstybę narę, apmokestinimo taikant 0 proc. PVM tarifą (neapmokestinimo PVM) ir jo taikymo. Be to, itin svarbus šaltinis yra ESTT, kuriam suteikta teisė aiškinti ES teisę, siekiant užtikrinti vienodą ES teisės taikymą valstybėse narėse, jurisprudencija ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo suformuota praktika bylose dėl 0 proc. PVM tarifo (neapmokestinimo PVM) taikymo. Darbe taip pat remiamasi ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – **VMI prie FM**) išaiškinamais, t. y. PVM įstatymo komentaru, kuriais siekiama suvienodinti PVM įstatymo taikymo praktiką valstybinėse mokesčių inspekcijose ir padėti mokesčių mokėtojams tinkamai vadovautis PVM įstatymu.

Darbo struktūra. Šis magistro darbas susideda iš įžangos, dvejų struktūrinių dalių, o darbo pabaigoje pateikiamos išvados, naudotų šaltinių sąrašas ir darbo santraukos lietuvių bei anglų kalbomis.

¹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. OL, 2006 L 347, p. 1.

² 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. OL 1977 m. L 145, p. 23.

³ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271.

1. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO 0 PROC. TARIFO TAIKYMO YPATUMAI

1.1. Pridėtinės vertės mokesčio 0 proc. tarifas ir šio tarifo taikymo atvejai

Kaip žinia, PVM yra vienas iš netiesioginių mokesčių. Jis mokamas nuo pridėtinės vertės (ar importuojamų prekių) ir nėra susijęs su mokėtojo turtu ar pajamomis. PVM būdingas daugiapakopiškumas: prekė (paslauga) apmokestinama kiekvieno pirkimo-pardavimo sandorio metu, taip pat ir importuojant prekes. Mokesčio mokėtojas, pirkimo PVM sumą sumokėjęs pirkdamas prekes ar paslaugas jų tiekėjui (pardavėjui), ima PVM sumą iš savo prekių ar paslaugų pirkėjų⁴.

ESTT praktikoje yra išskiriami keturi esminiai aptariamo apyvartos mokesčio, t. y. PVM, požymiai:

- 1) šis mokestis yra bendrai taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekės ar paslaugos;
- 2) šio mokesčio dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai;
- 3) šis mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į jau atliktų sandorių skaičių;
- 4) garantuojama pirmesniuose gamybos ir platinimo proceso etapuose sumokėtų sumų atskaita iš apmokestinamojo asmens mokėtino PVM, t. y. konkrečiame etape mokestis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios pridėtinės vertės ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui⁵.

Už tiekiamas ir įsigyjamas iš kitos valstybės narės prekės arba teikimas paslaugas, taip pat už importuojamas prekes PVM apskaičiuojamas taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, galiojantį prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentu. Kaip žinia, visais prekių tiekimo ir įsigijimo iš kitos valstybės narės bei paslaugų teikimo, taip pat prekių importo atvejais (išskyrus lengvatinių ir 0 proc. PVM tarifų taikymo atvejais) taikomas standartinis PVM tarifas⁶, nurodytas PVM įstatymo 2

⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 14 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui.

⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. spalio 3 d. sprendimas *Banca* C-475/03, EU:C:2006:629; 2007 m. spalio 11 d. sprendimas *KÖGÁZ* ir kt. C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598.

⁶ MEDELIENĖ, Aistė; SUDAVIČIUS, Bronius. *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ „Registrų centras“, 2011, p. 544.

straipsnio 32 dalyje, t. y. 21 proc. PVM tarifas. PVM įstatymo 19 straipsnio, nustatančio PVM tarifų dydžius, 5 dalyje yra nurodyta, kad 0 proc. PVM tarifas yra taikomas PVM įstatymo VI skyriuje nurodytais prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės atvejais.

PVM įstatymo VI skyriuje „Atvejai, kai prekių tiekimui, prekių įsigijimui ir paslaugų teikimui taikomas 0 procentų PVM tarifas, taip pat su tarptautine prekyba susijusios specialios taisyklės“ yra nurodyti atvejai, kai prekių tiekimui, prekių įsigijimui ir paslaugų teikimui yra taikomas 0 proc. PVM tarifas. Pažymėtina, kad PVM įstatymo VI skyriuje yra nustatytas baigtinis sąrašas atvejų, kada prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą. Taigi, tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą:

- 1) jeigu jas tiekėjas ar jo užsakymu kitas asmuo išgabena iš ES teritorijos; ar
- 2) atvirojoje jūroje plaukiojančių laivų, jūrų žvejybos laivų bei laivų, skirtų paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje, tiekimas, priežiūra, remontas ir / arba pertvarkymas (modernizavimas), taip pat nuoma ar čarteris; ar
- 3) orlaivių tiekimas, nuoma ar čarteris (kai toks tiekimas, nuoma ar čarteris atitinka PVM įstatyme nurodytas sąlygas), taip pat šių orlaivių priežiūra ir remontas;
- 4) paslaugos, įskaitant vežimą ir papildomas vežimo paslaugas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš ES teritorijos, taip pat keleivių vežimas tarptautiniais maršrutais ir šių keleivių bagažo vežimas nepaisant transporto priemonių rūšies;
- 5) draudimo paslaugos, taip pat finansinės paslaugos, kai šios draudimo ar finansinės paslaugos tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš ES teritorijos;
- 6) prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabenuos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena) ir t. t.

Kaip minėta, baigtinis sąrašas atvejų, kada prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, yra nurodytas PVM įstatymo VI skyriuje.

Kaip matyti iš aukščiau pateiktų 0 proc. PVM tarifo taikymo pavyzdžių, galima būtų teigti, jog 0 proc. PVM tarifas yra taikomas, kai tam tikrų prekių tiekimas ir / ar paslaugų teikimas yra susijęs su prekių išgabenimu iš ES teritorijos ar kai prekės yra gabenamos iš vienos ES valstybės narės teritorijos į kitą ES valstybės narės teritoriją, taip pat kai teikiamos paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš ES teritorijos. Kaip žinia, PVM yra renkamas kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape, tačiau

galiausiai šio mokesčio mokėjimo našta tenka būtent galutiniam tiekiamų prekių ir / ar teikiamų paslaugų vartotojui. Tai reiškia, jog tokio teisinio reguliavimo, t. y. 0 proc. PVM tarifo nustatymo, tikslas yra perleisti mokesčines pajamas būtent tai valstybei, kurioje galutinai suvartojamos tiekiamos prekės ir / ar teikiamos paslaugos ir tokiu būdu išvengti dvigubo apmokestinimo bei užtikrinti valstybių mokesčių galių atskyrimą.

Kadangi daugiausiai klausimų ir neaiškumų praktikoje sukelia būtent PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalyje nurodytas 0 proc. PVM tarifo taikymo atvejis, t. y. kai taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje ES valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabėtos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę, todėl, kaip jau buvo minėta įžangoje, toliau šiame darbe plačiau bus analizuojamas būtent PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalyje nurodytas 0 proc. PVM tarifo taikymo atvejis (prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę).

1.2. Prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu taikymo sąlygos ir ypatumai

PVM įstatymo 49 straipsnyje yra reglamentuojami atvejai, kai prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę yra apmokestinamas 0 proc. PVM tarifu. Šioje magistro darbo dalyje bus nagrinėjama tik minėto PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalis.

PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalyje yra nurodyta, kad taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabėtos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena).

PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalyje, nustatančioje, kad taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabėtos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena), yra įgyvendinta PVM direktyvos IX antraštinės dalies „Neapmokestinimas PVM“ 4 skyriaus „Sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM“ 1 skirsnio „Prekių tiekimo neapmokestinimas PVM“ 138 straipsnio 1 dalis, nustatanti, kad valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabėimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens

vardu. Kadangi PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalimi yra įgyvendinta PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalis, tai reiškia, kad minėta PVM direktyvos teisės norma į nacionalinę teisę yra perkeliama PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalies nuostata. Be to, pasak ESTT, PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ji veikia tiesiogiai, t. y. apmokestinamasis asmuo gali remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, siekdamas neapmokestinti PVM (apmokestinti 0 proc. PVM tarifu) prekių tiekimo ES viduje⁷.

Pažymėtina, kad ESTT, aiškindamas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį (atitinkamai ir PVM šeštosios direktyvos 28 c straipsnio A antraštinės dalies a punkto pirmą pastraipą), ne kartą yra nurodęs, jog prekių tiekimas ES viduje neapmokestinamas PVM, 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 narėje⁸. 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 išgabentos⁹.

Analizuojant PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį, taip pat Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo suformuotą nuoseklią praktiką, galima būtų teigti, jog pagal minėtą teisinį reglamentavimą prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę, t. y. prekių tiekimas ES viduje, turi atitikti tris esmines sąlygas (reikalavimus), kad šis tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM, kitais žodžiais tariant, būtų 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 mokėtojai, kitos valstybės narės teritorijoje¹⁰.

⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2014 m. spalio 9 d. sprendimas *Traum* C-492/13, EU:C:2014:2267.

⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Teleos* ir kt. C-409/04, EU:C:2007:548; 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Twoh International* C-184/05, EU:C:2007:550; 2010 gruodžio 7 d. sprendimas *R.* C-285/09, EU:C:2010:742; 2010 m. gruodžio 16 d. sprendimas *Euro Tyre Holding* C-430/09, EU:C:2010:786; 2014 m. spalio 9 d. sprendimas *Traum* C-492/13, EU:C:2014:2267.

⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2016 m. spalio 20 d. sprendimas *Josef Plöckl* C-24/15, EU:C:2016:791.

¹⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2013 m. liepos 11 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „ALSO Lietuva“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁶⁰²-996/2013; 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Meseta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-516-602/2017; 2017 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje UAB „TD transport“ v. Valstybinė

Taigi, šios trys sąlygos – tai materialiniai reikalavimai, kurie turi būti įvykdyti tam, kad prekių tiekėjui galėtų būti taikomas prekių tiekimo ES viduje neapmokestinimas PVM, kitais žodžiais tariant, prekių tiekimas į kitą ES narę būtų apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą.

Kaip minėta, tokią išvadą dėl prekių tiekimui ES viduje būtinųjų sąlygų (reikalavimų) patvirtina minėtas teisinis reglamentavimas, t. y. PVM direktyvos normos dėl apmokestinamųjų sandorių, dėl apmokestinimo vietos ir kitos normos, nustatančios minėtas taisykles bei apibrėžimus, kuriose yra įgyvendinti apmokestinimo PVM principai. Be kita ko, išvadą dėl prekių tiekimui ES viduje būtinųjų sąlygų (reikalavimų) patvirtina ir ESTT praktika bei PVM direktyvą įgyvendinančios PVM įstatymo normos¹¹.

Kaip jau buvo minėta, PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalimi yra įgyvendinama PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies nuostata. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje nurodyta, kad būtent PVM direktyvos 138 straipsnis nustato vieną iš sandorių ES viduje neapmokestinamų PVM rūšių, tiksliau – prekių tiekimo neapmokestinimą PVM, t. y. atleidimą nuo PVM, kuris PVM įstatyme yra vadinamas 0 proc. PVM tarifu¹². Dėl šios priežasties toliau šiame darbe vartojami žodžių junginiai „neapmokestinimas PVM“ ir „apmokestinimas 0 proc. PVM tarifu“ turi tokią pačią reikšmę ir turi būti suprantami vienodai, nebent šiame darbe būtų nurodyta ir / ar kontekstas reikalautų kitaip.

Atkreiptinas dėmesys, kad prekių tiekimo apmokestinimo mechanizmas, nustatytas minėtame teisiniame reguliavime, yra skirtas atvejams, kai prekės yra tiekiamos iš vienos ES valstybės narės į kitą ES valstybę narę: valstybė narė, iš kurios pradamas tiekimas, dėl kurio atliekamas siuntimas ar gabenimas ES viduje, vykdo atleidimą nuo mokesčio, o valstybė narė, į kurią atsiunčiamos ar atgabenamos prekės, vykdo įsigijimo ES viduje

mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. eA-869-602/2017; 2017 m. gruodžio 27 d. sprendimas administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Galinta ir partneriai“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-636-602/2017; 2018 m. kovo 19 d. sprendimas administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Esmobaltas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-3286-602/2018; 2018 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Tomega“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. eA-1272-442/2018; 2018 m. liepos 11 d. nutartis administracinėje byloje Individuali įmonė „Maluda“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-1100-575/2018; 2019 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Imlitex“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-333-442/2019.

¹¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2013 m. liepos 11 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „ALSO Lietuva“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁶⁰²-996/2013; 2015 m. kovo 16 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Febris“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-244-602/2015.

¹² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2013 m. liepos 11 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „ALSO Lietuva“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁶⁰²-996/2013.

apmokestinimą¹³. Minėto mechanizmo tikslas yra perleisti mokesčines pajamas ES valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės¹⁴. Tokiu būdu yra užtikrinamas aiškus atitinkamų ES valstybių narių mokesčinių galių atskyrimas¹⁵. Darytina išvada, kad (ne)apmokestinimo PVM sistema yra siekiama išvengti gabenamų tarp ES valstybių narių prekių dvigubo apmokestinimo ir būtent dėl šios priežasties yra įvesta taisyklė, pagal kurią prekių išgabenimui į kitą ES valstybę narę išsiuntimo valstybėje nustatytas atleidimas nuo PVM su teise atskaityti apskaičiuotą PVM mokesčį¹⁶.

Taigi, kaip minėta, PVM mokėtojas, tiekdamas prekes į kitą ES valstybę narę, t. y. ES viduje, ir siekdamas, kad toks prekių tiekimas būtų apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, privalo užtikrinti, kad prekių tiekimas atitinka visas tris aukščiau nurodytas sąlygas (reikalavimus), t. y. turi būti nustatyta aukščiau nurodytų sąlygų visuma. Todėl visais atvejais būtina išsiaiškinti, ar visos esminės materialinės sąlygos (reikalavimai), numatyti tiek PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje, tiek PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalyje, yra įvykdytos. Kadangi prekių tiekimą į kitą ES valstybę narę apmokestinant 0 proc. PVM tarifu visos aukščiau nurodytos sąlygos yra būtinos ir esminės, toliau darbe bus atskirai nagrinėjama ir analizuojama kiekviena materialinė sąlyga (reikalavimas).

1.2.1. Teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įgijėjui

Minėta, kad viena iš prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę, t. y. ES viduje, neapmokestinimo PVM (apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu) sąlygų (reikalavimų) yra teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įgijėjui. Ši sąlyga (reikalavimas) yra tiesiogiai ir betarpiškai susijusi su savarankiškos bei vienodai apibrėžiamos sąvokos „prekių tiekimas“ turiniu, todėl, pirmiausia, tam, kad būtų tinkamai atskleista ir išnagrinėta šiame poskyryje nurodyta sąlyga (reikalavimas), reikėtų išsiaiškinti ir išanalizuoti sąvokos „prekių tiekimas“ reikšmę bei jos pagrindinius elementus.

¹³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2010 m. spalio 1 d. sprendimas administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Šiaulių tiekimo bazė“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁵⁵⁶-1047/2010; 2015 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Aukseda“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-902-575/2015.

¹⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2015 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Aukseda“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-902-575/2015.

¹⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. balandžio 6 d. sprendimas EMAG Handel Eder C-245/04, EU:C:2006:232; 2010 m. gruodžio 7 d. sprendimas R. C-285/09, EU:C:2010:742.

¹⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2015 m. kovo 16 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Febris“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-244-602/2015.

PVM direktyvos IV antraštinės dalies „Apmokestinamieji sandoriai“ 1 skyriuje „Prekių tiekimas“ yra nustatyta prekių tiekimo, t. y. vieno iš sandorių, kuris yra PVM objektu, sąvokos apibrėžimas ir galimos šio sandorio rūšys bei kategorijos.

PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje yra apibrėžiama sąvoka „prekių tiekimas“, nurodant, kad prekių tiekimas – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Analizuojant sąvoką „prekių tiekimas“ (įskaitant 0 proc. PVM taikymo sąlygą (reikalavimą), t. y. teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimą įgijėjui) svarbu išskirti ir išsiaiškinti du esminius aspektus: pirma, teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimo kategorijos suvokimas ne teisine, o ekonomine prasme, atibojant nuo ES valstybių narių nacionaliniuose teisės aktuose nustatytų nuosavybės teisių perdavimo formų, sąlygų ir būdų; antra, prekės, kaip materialaus turto, definicija, nustatyta PVM direktyvoje ir PVM įstatyme.

Pirmiausiai, tam, kad PVM objektas, t. y. apmokestinamasis sandoris, būtų laikomas prekių tiekimu įgijėjui, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, būtina, kad šis sandoris suteiktų įgijėjui teisę realiai disponuoti prekėmis kaip savininkui. Analizuojant „prekių tiekimo“ sąvoką ir šios sąvokos apibrėžimą, t. y. teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimą, kyla klausimas, ar teisės disponuoti materialiuoju turtu perdavimas kartu reiškia ir nuosavybės teisių, sudarančių savininko teisių triadą, pagal kurią yra išskiriamos trys teisės, t. y. valdymas, naudojimas ir disponavimas, perdavimą, kadangi sąvokos apibrėžime yra vartojamas žodžių junginys „kaip savininkui“. Pagal nusistovėjusią ESTT praktiką, „prekių tiekimo“ sąvoka, įtvirtinta PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje, yra susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perleidimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė¹⁷. Darytina išvada, kad sąvoka „prekių tiekimas“ nėra susijusi su nuosavybės perleidimu nacionalinės teisės numatytais būdais ir apima bet kokį vienos šalies, įgaliojančios kitą šalį *de facto* kaip savininkei disponuoti materialiuoju turtu, atliktą materialiojo turto perdavimą¹⁸. Kaip nurodoma ESTT jurisprudencijoje, sandoris gali būti kvalifikuojamas kaip „prekių tiekimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, kai šiuo sandoriu apmokestinamasis asmuo privalo

¹⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1990 m. vasario 8 d. sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* C-320/88, EU:C:1990:61; 2005 m. liepos 14 d. sprendimas *British American Tobacco ir Newman Shipping* C-435/03, EU:C:2005:464; 2010 m. birželio 3 d. sprendimas *De Fruytier* C-237/09, EU:C:2010:316; 2013 m. liepos 18 d. sprendimas *Evita-K* C-78/12, EU:C:2013:486.

¹⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1990 m. vasario 8 d. sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* C-320/88, EU:C:1990:61; 2013 m. liepos 18 d. sprendimas *Evita-K* C-78/12, EU:C:2013:486.

perleisti materialų turtą, suteikdamas kitai šaliai teisę faktiškai disponuoti šiuo turtu, lyg ji būtų šio turto savininkė, ir forma, kuria nuosavybės teisė į šį turtą buvo įgyta, šiuo atžvilgiu neturi reikšmės¹⁹.

Analizuojant nurodytą teisinį reguliavimą ir jį aiškinančią ESTT praktiką, darytina išvada, kad prekių, kaip materialiojo turto, tiekimas, t. y. teisės kaip savininkui disponuoti preke, t. y. materialiuoju turtu, perdavimas, šiame kontekste yra suprantamas ne kaip teisinė, o būtent kaip ekonominė kategorija. Tai reiškia, kad teisės kaip savininkui disponuoti preke perdavimas nėra siejamas su nuosavybės teisių perdavimo kategorija, o būtent su faktiniu (ekonominiu) teisės disponuoti turtu perdavimu, kadangi ES valstybių narių civilinė teisė ir jos nacionaliniai teisės aktai numato skirtingas nuosavybės teisių į turtą perdavimo formas, sąlygas, būdus ir momentą, nuo kurio įgijėjas įgyja nuosavybės teisę į prekę pagal sandorį. Taigi, nuosavybės teisių perdavimas, kaip jis yra aiškinamas pagal nacionalinę teisę, neturi nieko bendro su PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nurodytu disponavimo teisių perdavimu. Todėl prekių tiekimo momento nustatymas priklauso nuo disponavimo perduodamomis prekėmis kaip prekių savininkui teisės perėjimo prekių gavėjui momento ir nėra sietinas su nuosavybės teisės perleidimu, kaip jis suprantamas pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso²⁰ (toliau – **CK**) nuostatas bei gali apimti ir tokius atvejus, kai asmuo, nors ir nėra laikomas savininku pagal CK nuostatas, tačiau turi teisę disponuoti prekėmis kaip savininkas²¹.

Visgi, atribojus PVM direktyvoje nurodytą disponavimo teisių perdavimo kategoriją nuo nuosavybės teisių perdavimo kategorijos, yra neaišku, kokiais kriterijais galima būtų remtis siekiant nustatyti, ar asmuo turi teisę disponuoti prekėmis, t. y. materialiuoju turtu, kaip savininkas. Kaip aiškina VMI prie FM, tai, ar asmuo turi teisę disponuoti prekėmis kaip prekių savininkas, priklauso nuo tokių kriterijų kaip teisės priimti sprendimus, atlikti tam tikrus veiksmus su prekėmis (pavyzdžiui, prekes pervežti, supakuoti, perdirbti ir panašiai), įgijimo, nuo rizikos dėl prekių žuvimo, sugadinimo, veiksmų perėjimo ir panašiai²². Tai reiškia, jog vertinant asmens teisę disponuoti

¹⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. liepos 18 d. sprendimas *Evita-K* C-78/12, EU:C:2013:486.

²⁰ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000, nr. 74-2262.

²¹ Pažymėtina, kad pagal CK 4.49 straipsnio 1 dalį, daikto (turto) įgijėjas nuosavybės teisę į daiktus (turtą) įgyja nuo jų perdavimo įgijėjui momento, jeigu įstatymai ar sutartis nenumato ko kita. Daikto perdavimu sudaroma galimybė įgijėjui naudotis perduotu daiktu pagal paskirtį, atsižvelgiant į daikto būklę ir teisinį statusą.

²² Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+%28aktuali+redakcija+2019-03-14%29/04e8fd8c-1adb-4b84-8134-1b35a5ffaf59e%3Dview%26p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>.

prekėmis kaip savininkui, reikėtų identifikuoti asmens teisę nustatyti tų prekių, t. y. materialaus turto, teisinę padėtį ir nuspręsti prekių teisinį likimą, taip pat pakeisti tų prekių ekonomonę būklę ir panašiai.

Pažymėtina, kad PVM direktyvos tikslas galėtų būti pažeistas, jei prekių tiekimo, t. y. vieno iš PVM apmokestinamųjų sandorių, buvimo nustatymas priklausytų nuo skirtingų kiekvienos suinteresuotosios ES valstybės narės civilinėje teisėje nustatytų sąlygų²³. Todėl nacionalinis teismas, nagrinėdamas ginčus dėl prekių tiekimo (ne)apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu, privalo kiekvienu konkrečiu atveju nustatyti, ar prekių įgijėjui buvo perleista teisė disponuoti atitinkamu turtu tarytum savininkui.

PVM direktyva, nustatydamą, kokie sandoriai yra laikomi prekių tiekimu, palieka nemažai pasirinkimo ES valstybėms narėms. PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad prekių tiekimu gali būti laikomas bet kuris iš žemiau nurodytų sandorių, t. y.:

- 1) nuosavybės teisės į turtą perdavimas už atlyginimą valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal įstatymus;
- 2) faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka;
- 3) prekių perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas.

Be to, valstybės narės prekių tiekimu gali laikyti tam tikrų statybos darbų perdavimą (PVM direktyvos 14 straipsnio 3 dalis).

Pagal PVM direktyvos 18 straipsnį, valstybės narės gali laikyti prekių tiekimu už atlygį šiuos sandorius, kai:

- a) apmokestinamasis asmuo savo veikloje naudoja prekes, kurios pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, įsigytos ar importuotos vykdant tą veiklą, kai ne visa PVM už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta;
- b) apmokestinamasis asmuo prekes naudoja neapmokestinamoje veiklos srityje, kai PVM už šias prekes, jas įsigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas;

²³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1990 m. vasario 8 d. sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* C-320/88, EU:C:1990:61; 1995 m. spalio 4 d. sprendimas *Armbrecht* C-291/92, EU:C:1995:304; 2003 m. vasario 6 d. sprendimas *Auto Lease Holland* C-185/01, EU:C:2003:73; 2005 m. balandžio 21 d. sprendimas *HE* C-25/03, EU:C:2005:241.

- c) apmokestinamasis asmuo arba jo teisių perėmėjai pasilieka sau prekes, apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti apmokestinamą ekonominę veiklą, o PVM už šias prekes, jas įsigijus arba panaudojus a) punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas, išskyrus PVM direktyvos 19 straipsnyje nurodytus atvejus.

Pagal Lietuvos nacionalinę teisę, t. y. PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalį, prekių tiekimu laikomas:

- 1) prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas; arba
- 2) prekių išgabenimas iš šalies teritorijos kitos ES valstybės narės PVM mokėtojui, kuriam pagal sandorio sąlygas numatytas prekių nuosavybės perdavimas, o prekės yra padedamos saugoti į šiam PVM mokėtojui nuosavybės teise priklausančius ar kitais teisėtais pagrindais naudojamus sandėlius ar kitas patalpas. Pastarajame punkte numatytas atvejis, t. y. prekių išgabenimas į kitą ES valstybę narę yra laikomas prekių tiekimu kitos ES valstybės narės PVM mokėtojui ir yra apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą.

Be to, pagal PVM įstatymo 4 straipsnio 2 dalį, prekių tiekimu yra laikomas ir prekių perdavimas pagal nuomos sutartį ar kitą sutartį, kuri numato atlyginimo už perduodamas prekes atidėjimą ir / arba atlyginimą dalimis, jeigu pagal sandorio sąlygas asmeniui, kuriam prekės perduotos, arba trečiajai šaliai perduodama didžioji dalis rizikos ir naudos, susijusios su turto nuosavybe, ir numatytas turto nuosavybės perdavimas.

Vertėtų atkreipti dėmesį, kad pagal PVM įstatymo 5⁽¹⁾ straipsnio 1 dalį, prekių tiekimu už atlygį taip pat laikomas apmokestinamojo asmens disponuojamų prekių pervežimas verslo tikslais iš valstybės narės, kurioje prekės faktiškai yra, į kitą valstybę narę, kai prekes taip perveža pats apmokestinamasis asmuo ar jo užsakymu kitas asmuo. Toks teisinis reguliavimas įtvirtintas siekiant kontroliuoti prekių judėjimą ir tam, kad būtų išvengti galimi piktnaudžiavimo atvejai. Taigi, šiuo tikslu prekių pervežimas iš vienos valstybės narės į kitą, kai prekių savininkas nesikeičia, prilyginamas prekių tiekimui. Nuostatoje paminėta sąvoka „verslo tikslais“ turi būti suprantama kaip ekonominės veiklos vykdymas, t. y. prekių pervežimas į kitą valstybę narę turi būti susijęs su kitoje valstybėje vykdomu prekių tiekimu ar paslaugų teikimu²⁴.

²⁴ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+%28aktuali+redakcija+2019-03-14%29/04e8fd8c-1adb-4b84-8134-1b35a5ffaf59e%3Dview%26p_col_id%3Dcolumn-1%26p_col_count%3D1>.

Svarbu pažymėti, jog ne visais atvejais prekių pervežimas į kitą ES valstybę bus laikomas tiekimu. Prekių pervežimas į kitą valstybę narę nelaikomas tiekimu, pavyzdžiui:

- 1) prekių pervežimas į kitą ES valstybę narę vykdant nuotolinę prekybą;
- 2) prekių pervežimas į kitą ES valstybę narę, kurioje jos bus instaliuotos arba surinktos ir kurioje įvyks šių prekių tiekimas;
- 3) prekių pervežimas į kitą ES valstybę narę, kai jos bus tiekiamos ES teritorijoje keleivius vežančiuose laivuose, orlaiviuose ir / arba traukiniuose ir kai kitoje valstybėje narėje įvyks šių prekių tiekimas;
- 4) prekių pervežimas į kitą ES valstybę narę, kurioje atliekamas šių prekių vertinimas, aptarnavimas (remontas, priežiūra, derinimas ir kita), apdirbimas ir / arba perdirbimas, jeigu po to prekės bus grąžintos atgal į valstybę narę, iš kurios jos buvo išvežtos, tam pačiam apmokestinamajam asmeniui, kuris tas prekes išvežė ir t. t.

Baigtinis sąrašas atvejų, kuomet prekių pervežimas nėra laikoma prekių tiekimu PVM įstatymo prasme yra nustatytas PVM įstatymo 5⁽¹⁾ straipsnio 2 dalyje.

Asmuo, siekiantis, jog prekių tiekimas būtų neapmokestinamas PVM, t. y. apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, turėtų išsiaiškinti, ar jo vykdomas prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę, yra toks, koks jis suprantamas tiek pagal PVM direktyvos, tiek pagal PVM įstatymo nuostatas.

Kaip minėta anksčiau, siekiant išanalizuoti sąvoką „prekių tiekimas“, būtina išsiaiškinti ir prekės, kaip materialaus turto, definiciją. PVM direktyvos 15 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad elektros energija, dujos, šiluma, šaldymas ir panašūs dalykai yra laikomi materialiuoju turtu. Pagal to paties PVM straipsnio 2 dalį, valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti:

- 1) tam tikras teises į nekilnojamąjį turtą;
- 2) teises *in rem*, pagal kurias jų turėtojai suteikiama teisė naudotis nekilnojamuoju turtu;
- 3) akcijas ar akcijoms lygiavertes turtines teises, pagal kurias jų savininkui *de jure* ar *de facto* suteikiamos nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teisės.

Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 22 dalį, prekė tai bet koks daiktas (įskaitant numizmatinės paskirties pinigus), taip pat elektros energija, dujos, šilumos, vėsumos ir kitų rūšių energija. Preke nelaikoma kompiuterinė laikmena, jeigu jos turinį sudaro nestandartinė programinė įranga – nemasiniam naudojimui sukurta programinė įranga, kurios vartotojai negalėtų savarankiškai naudoti po įdiegimo ir riboto apmokymo,

reikalingo standartinėms operacijoms ar funkcijoms atlikti. Kaip matyti iš minėtos nuostatos, preke PVM įstatymo tikslais yra vadinamas bet koks daiktas, taip pat bet kokių rūšių energija, dujos. Atkreiptinas dėmesys, kad nestandardizuota programinė įranga (kompiuterinėje laikmenoje) nėra laikoma preke pagal PVM įstatymo nuostatas.

Taigi, apibendrinant galima būtų teigti, jog teisės kaip savininkui disponuoti preke perdavimas įgijėjui yra viena iš būtinų 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygų, kuri nėra siejama su ES valstybių narių teisės aktuose nustatytais nuosavybės teisių perdavimo kategorijomis, o būtent su faktiniu (ekonominiu) teisės disponuoti turtu tarytum savininkui perdavimu.

Kitame šio darbo poskyryje bus nagrinėjama antroji esminė sąlyga (reikalavimas), t. y. prekių fizinis išgabavimas iš tiekimo valstybės narės.

1.2.2. Prekių fizinis išgabavimas iš tiekimo valstybės narės

Antroji prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę, t. y. ES viduje, neapmokestinimo PVM (apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu) sąlyga (reikalavimas) yra ta, kad prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti fiziškai išvežtos (išgabentos) iš tiekėjo ES valstybės narės.

Pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, prekių tiekimas nėra apmokestinamas, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu. Pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį, taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, kurios išgabentos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę, neatsižvelgiant į tai, kas, prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis, prekes gabena. Taigi, pagal minėtas nuostatas tam, kad prekių tiekimas būtų neapmokestinamas PVM arba, kitais žodžiais tariant, apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės ir neturi jokios reikšmės tai, kas tas prekes gabena.

Svarbu pažymėti, jog remiantis nuoseklia ESTT praktika, prekių tiekimas ES viduje neapmokestinamas PVM 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 prekės fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje²⁵, tačiau, pažymėtina, kad prekės turi likti ES viduje²⁶.

²⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Twoh International* C-184/05, EU:C:2007:550; 2010 m. gruodžio 7 d. sprendimas *R. C-285/09*, EU:C:2010:742; 2010 m. gruodžio 16 d. sprendimas *Euro Tyre Holding* C-430/09, EU:C:2010:786.

²⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gruodžio 7 d. sprendimas *R. C-285/09*, EU:C:2010:742.

Šiuo aspektu primintina, kad panaikinus sienų kontrolę tarp ES valstybių narių, mokesčių administratoriui sudėtinga patikrinti, ar prekės fiziškai tebėra, ar ne minėtos ES valstybės narės teritorijoje. Todėl mokesčių institucijos atlieka šį tikrinimą iš esmės remdamosi apmokestinamųjų asmenų pateiktais įrodymais ir jų deklaracijomis²⁷.

Atkreiptinas dėmesys, kad, jeigu PVM mokėtojo kitos ES valstybės narės PVM mokėtoji patiekto prekės nebuvo fiziškai išgabentos iš valstybės narės, t. y. tiekėjas neturi šių prekių išgabavimo iš valstybės narės įrodymų, tai tokiam prekių tiekimui apmokestinamasis asmuo neturi teisės taikyti 0 proc. PVM tarifo. Tokiu atveju, nors prekės patiekto kitos valstybės narės PVM mokėtoji, tačiau, neturint įrodymų apie jų išgabavimą iš valstybės narės, joms taikomas standartinis arba lengvatinis, jeigu toks nustatytas, PVM tarifas²⁸. Nors teisės aktai nenustato, kokius konkrečiai dokumentus turi turėti PVM mokėtojas išgabenant prekes į kitą ES valstybę narę, tačiau svarbu, kad pagal tokius dokumentus galima būtų nustatyti išgabavimo į kitą ES valstybę narę faktą. Prekių išgabavimo iš tiekimo valstybės narės faktas ir mokesčių mokėtojo pareiga įrodyti, jog prekės buvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos, plačiau bus nagrinėjami šio darbo antrojoje dalyje.

Minėta, kad pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį, taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, kurios išgabamos iš šalies teritorijos į kitą ES valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Tuomet kyla klausimas, kuris iš nurodytų asmenų, t. y. prekių tiekėjas ar prekių pirkėjas turi būti laikomas atsakingu už prekių vežimo, t. y. transportavimo, organizavimą. Kaip aiškina VMI prie FM, sprendžiant klausimą, kuris asmuo yra laikomas atsakingu už transportavimo organizavimą, reikia įvertinti, kieno transportu prekės buvo išgabentos, kas sudarė prekių transportavimo sutartį, kas faktiškai užsakė transportą, kam už transportavimo paslaugas buvo išrašyta PVM sąskaita-faktūra, kuris asmuo apmokėjo transportavimo kaštus, kas pateikė vežėjams duomenis, būtinus transportavimui atlikti ir panašiai. Tuo atveju, kai dalį transportavimo organizavimo veiksmų atlieka pardavėjas, o dalį pirkėjas, vertinant, kuris asmuo veikia kaip transportavimo organizatorius, reikėtų didžiausią dėmesį atkreipti į tai, kas davė nurodymą vežėjui arba pateikė vežėjui duomenis, būtinus transportavimui atlikti (nurodė

²⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Teleos* ir kt. C-409/04, EU:C:2007:548; 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Twoh International* C-184/05, EU:C:2007:550; 2010 gruodžio 7 d. sprendimas *R*. C-285/09, EU:C:2010:742.

²⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+%28aktuali+redakcija+2019-03-14%29%29%04e8fd8c-1adb-4b84-8134-1b35a5ffaf59e%3Dview%26p_col_id%3Dcolumn-1%26p_col_count%3D1>.

galutinį adresą, sandėlio duomenis ir panašiai). Tais atvejais, kai transportavimui yra naudojamas pardavėjui priklausantis (nuosavybės teise ar kitais pagrindais valdomas) transportas, laikoma, kad transportavimą organizavo pardavėjas, o jei naudojamas pirkėjui priklausantis transportas, laikoma, kad transportavimą organizavo pirkėjas²⁹.

Taigi, pagal minėtą reglamentavimą, antroji prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę, t. y. ES viduje, neapmokestinimo PVM (apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu) sąlyga (reikalavimas) yra prekių fizinis išvežimas (išgabėnimas) iš tiekėjo ES valstybės narės, o kas tas prekes gabena (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis), šiuo atveju neturi reikšmės. Svarbu nustatyti, kad prekės buvo fiziškai išgabėntos iš tiekėjo valstybės narės ir, kad po šio išsiuntimo ar išgabėnimo prekių nebėra tiekimo valstybėje narėje.

Toliau trečiajame šio darbo poskyryje bus nagrinėjama paskutinė būtina ir esminė sąlyga (reikalavimas) taikoma apmokestinant 0 proc. PVM tarifu prekių tiekimą į kitą ES valstybę narę, t. y. PVM mokėtojas tiekia prekes kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, t. y. PVM mokėtojui, kitos ES valstybės narės teritorijoje.

1.2.3. Prekių tiekimas kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam PVM mokėtojui

Siekiant prekių tiekimą ES viduje pripažinti neapmokestinamu pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, prekių tiekimas turi atitikti dar vieną sąlygą (reikalavimą), t. y. prekės turi būti tiekiamos kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks. Pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį, taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, kurios tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui. Taigi, pagal galiojantį reglamentavimą, siekiant prekių tiekimą pripažinti neapmokestinamu tiekimu ES viduje, prekės, be anksčiau darbe nurodytų sąlygų, turi būti, be kita ko, tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, įsisteigusiam kitoje nei prekių tiekimo ES valstybėje narėje.

Siekiant atskleisti šio darbo poskyryje nurodytą sąlygą, yra būtina išanalizuoti sąvokos „apmokestinamasis asmuo“ reikšmę. Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies

²⁹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+%28aktuali+redakcija+2019-03-14%29/04e8fd8c-1adb-4b84-8134-1b35a5ffaf59e%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>.

pirmą pastraipą, apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Kaip matyti iš apmokestinamojo asmens sąvokos, įtvirtintos PVM direktyvos 9 straipsnyje, vienas iš elementų, apibūdinančių apmokestinamąjį asmenį, yra ekonominės veiklos vykdymas. Be to, iš PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos nuostatos matyti, kad tam, jog ekonominę veiklą vykdantis asmuo būtų pripažintas apmokestinamuoju asmeniu PVM direktyvos prasme, jis šią veiklą turi vykdyti savarankiškai. Taigi, nuosekliai „apmokestinamojo asmens“ sąvokos reikšmės analizei, reikėtų išsiaiškinti ir sąvokos „ekonominė veikla“ turinį PVM direktyvos kontekste bei ekonominės veiklos vykdymo savarankiškumo elementą.

„Ekonominės veiklos“ sąvoka yra apibrėžta PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje. Ekonominė veikla yra laikoma gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma, ekonominė veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų. Kaip minėta, būtent ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal minėtą nuostatą, vykdantys asmenys pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis. Paprastai veikla yra vertintina ir kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jei ji yra nuolatinio pobūdžio ir vykdoma už atlygį, kurį gauna veiklą atlikęs subjektas³⁰. Kitaip tariant, ekonominė veikla minėto ES teisinio reguliavimo nuostatų prasme laikoma savarankiška asmens veikla, kuria siekiama gauti nuolatinių pajamų.

Kaip minėta, veikla paprastai kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna veiklą atlikęs subjektas. Kaip matyti iš nuoseklios ESTT formuojamos praktikos, PVM apmokestinamos ūkinės operacijos reiškia, kad egzistuoja sandoris tarp šalių, kuriame numatyta kaina ar atlygis. Taigi, jei tiekėjo veiklą sudaro tik prekių tiekimas (paslaugos teikimas) be tiesioginio atlygio, neegzistuoja apmokestinamoji vertė ir šis prekių tiekimas (paslaugų teikimas) neapmokestinamas PVM. Prekė tiekama (paslauga teikiama) „už atlygį“ PVM direktyvos (PVM šeštosios direktyvos) prasme, tik jei tarp prekės tiekėjo (paslaugos teikėjo) ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuris įgyvendinamas abipusiai, o prekės tiekėjo (paslaugos teikėjo) gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą prekę (paslaugą)³¹. Iš nusistovėjusios ESTT praktikos matyti, kad toks atlygis už vykdomą ekonominę veiklą

³⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. gruodžio 13 d. sprendimas *Götz* C-408/06, EU:C:2007:789.

³¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2009 m. spalio 29 d. sprendimas *Europos Bendrijų Komisija* C-246/08, EU:C:2009:671; 2010 m. liepos 29 d. sprendimas *Astra Zeneca* C-40/09, EU:C:2010:450; 2016 m. birželio 22 d. sprendimas *Odvolačí finanční reditelství* C-11/15, EU:C:2016:470.

yra subjektyvi kaina, tai yra iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta kaina. Be to, šis atlygis turi būti išreikštas pinigais³², tačiau vien tik tam tikro užmokesčio rinkimas savaime atitinkamos veiklos nepadaro ekonominės³³. Paminėtina, jog ESTT jurisprudencijoje taip pat pripažįstama, kad už patiektas prekes ir / ar suteiktas paslaugas gali būti atsiskaitoma ne tik pinigais, bet ir natūra, kad tokie sandoriai būtų pripažinti apmokestinamaisiais³⁴, pavyzdžiui, mainų sutartys, kuriose iš esmės numatytas atlygis natūra. Taigi, sandoriai, kuriose numatytas atlygis natūra, ir sandoriai, už kuriuos numatytas piniginis atlygis, yra ekonominiu ir komerciniu požiūriu vienodos situacijos³⁵. Kaip ne kartą konstatavo ESTT, šių apibrėžčių, t. y. „apmokestinamojo asmens“ ir „ekonominės veiklos“, analizė parodo „ekonominės veiklos“ sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį ta prasme, kad veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus³⁶.

Kaip matyti iš PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antros pastraipos, „ekonominės veiklos“ sąvoka yra susijusi su materialaus ir nematerialaus turto naudojimu bei apmokestinamojo asmens siekiu gauti ne bet kokių, o nuolatinių pajamų iš atitinkamos vykdomos veiklos. Šiuo klausimu ESTT yra išaiškinęs, jog „naudojimo“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, samprata, atsižvelgiant į PVM bendros sistemos neutralumo reikalavimus, apima visus sandorius, nepriklausomai nuo jų teisinės formos, kuriais siekiama iš aptariamo turto gauti nuolatinių pajamų³⁷. Šiuo aspektu primintina, kad norint nustatyti, jog atitinkama veikla (pavyzdžiui, kilnojamojo ar nekilnojamojo turto naudojimas) vykdoma siekiant gauti nuolatinių pajamų, nėra svarbu, ar šia veikla siekiama gauti pelno³⁸, t. y. nuolatinių pajamų siekimas, kaip jis suprantamas pagal minėtą teisinį reguliavimą, nėra tapatinamas

³² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. spalio 16 d. sprendimas *Julius Fillibeck Söhne* C-258/95, EU:C:1997:491; 2010 m. liepos 29 d. sprendimas *Astra Zeneca* C-40/09, EU:C:2010:450.

³³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. gruodžio 13 d. sprendimas *Götz* C-408/06, EU:C:2007:789; 2009 m. spalio 29 d. sprendimas *Europos Bendrijų Komisija* C-246/08, EU:C:2009:671.

³⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. rugsėjo 26 d. sprendimas *Serebryannay vek* C-283/12, EU:C:2013:599.

³⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 3 d. sprendimas *Goldsmiths* C-330/95, EU:C:1997:339; 2012 m. gruodžio 19 d. sprendimas *Orfey* C-549/11, EU:C:2012:832; 2013 m. rugsėjo 26 d. sprendimas *Serebryannay vek* C-283/12, EU:C:2013:599.

³⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1985 m. vasario 14 d. sprendimas *Rompelman* C-268/83, EU:C:1985:74; 1987 m. kovo 26 d. sprendimas *Komisija* C-235/85, EU:C:1987:161; 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Komisija* C-260/98, EU:C:2000:429; 2003 m. lapkričio 27 d. sprendimas *Zita Modes* C-497/01, EU:C:2003:644; 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *University of Huddersfield* C-223/03, EU:C:2006:124; 2007 m. birželio 26 d. sprendimas *Hutchison 3G* C-369/04, EU:C:2007:382.

³⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1994 m. kovo 3 d. sprendimas *Tolsma* C-16/93, EU:C:1994:80; 2002 m. kovo 21 d. sprendimas *Kennemer Golf* C-174/00, EU:C:2002:200; 2009 m. spalio 6 d. sprendimas *SPÖ Landesorganisation Kärnten* C-267/08, EU:C:2009:619; 2016 m. birželio 2 d. sprendimas *Lajvér Meliorációs Nonprofit* C-263/15, EU:C:2016:392.

³⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. birželio 20 d. sprendimas *Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz* C-219/12, EU:C:2013:413.

su pelno siekimu. Be to, ESTT savo praktikoje yra nurodęs, kad savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas pats savaime negali būti laikomas ekonomine veikla³⁹. Iš tiesų tik turto įsigijimas ar tik pardavimas nelaikytinas turto naudojimu siekiant gauti nuolatinių pajamų, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį (PVM šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalį), nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šio turto pardavimo. Iš esmės šie sandoriai savaime negali būti laikomi ekonomine veikla, kaip tai suprantama PVM direktyvoje⁴⁰. Be kita ko, paprasta akcijų, investicinių vienetų, kitų perleidžiamų vertybinių popierių emisija, ar šio turto paprastas įsigijimas ir pardavimas taip pat negali būti laikomi turto naudojimu siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šių vertybinių popierių pardavimo, o kita iš šių akcijų turėjimo gauta nauda (pavyzdžiui, dividendai ir kt.) yra paprasčiausiai nuosavybės turėjimo rezultatas⁴¹. Žinoma, kitaip yra tada, kai dalyvaujant kitos įmonės kapitale kartu, tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujama valdant bendrovę, kurios dalys kapitale perimamos, neatsižvelgiant į dalyvaujančių akcininkų ar dalininkų teises, kai toks dalyvavimas valdant reiškia, jog įgyvendinami tokie pagal PVM direktyvos (PVM šeštosios direktyvos) apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai administracinių, apskaitos ir informacinių technologijų paslaugų teikimas⁴².

Atkreiptinas dėmesys, kad pagal galiojantį teisinį reguliavimą, tam tikri asmenys, nors ir pagal požymius nepatenkantys į PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje pateikiamą apmokestinamojo asmens sąvoką, dėl vykdomos veiklos pobūdžio yra laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Pavyzdžiui, pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 2 dalį, apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, retkarčiais tiekiantis naujas transporto priemones, kurias įsigyjantiems asmeniui siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo, arba tai atliekama jų vardu, į paskirties vietą už valstybės narės teritorijos ribų, bet ES teritorijoje. Prekių tiekimo neapmokestinimas PVM tokiu atveju gali būti įgyvendintas remiantis PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktu.

Pagal PVM direktyvos 10 straipsnį, tenkinant sąlygą, kad ekonominė veikla turi būti vykdoma „savarankiškai“, PVM neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jei jie yra sudarę darbo sutartį su darbdaviu ar yra susieti kitais teisiniais ryšiais, kuriais

³⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1996 m. birželio 20 d. sprendimas *Wellcome Trust* C-155/94, EU:C:1996:243.

⁴⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas *EDM* C-77/01, EU:C:2004:243; 2004 m. spalio 21 d. sprendimas *Banque Bruxelles Lambert* C-8/03, EU:C:2004:650.

⁴¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. birželio 26 d. sprendimas *KapHag* C-442/01, EU:C:2003:381; 2004 m. spalio 21 d. sprendimas *Banque Bruxelles Lambert*, C-8/03, EU:C:2004:650; 2005 m. gegužės 26 d. sprendimas *Kretztechnik* C-465/03, EU:C:2005:320.

⁴² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. lapkričio 14 d. sprendimas *Floridienne* ir kt. C-142/99, EU:C:2000:623; 2001 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Cibo Participations* C-16/00, EU:C:2001:495; 2003 m. birželio 26 d. sprendimas *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* C-305/01, EU:C:2003:377.

sukuriami darbdavio ir dirbančiojo santykiai, susijusiais su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe. Tai reiškia, kad darbo santykiai, kurie savo esme atitinka pavaldumo požymį, ir darbo veikla nėra laikomi ekonomine veikla, todėl negali būti apmokestinami PVM.

Vadovaujantis PVM direktyvos 11 straipsniu, pasikonsultavusi su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu (PVM komitetas), kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Pasinaudodama šia galimybe, valstybė narė gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata.

Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu taip pat gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje (t. y. gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą, materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų) nurodyta veikla susijusį sandorį, ypač kurį nors iš šių sandorių: (a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo; (b) žemės statybai tiekimą (PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalis).

Pažymėtina, kad PVM direktyvos 13 straipsnyje yra nustatyta, kad valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius. Tačiau joms vykdant tokią veiklą ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija. Iš šių nuostatų matyti, kad viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi PVM apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jie vykdo, ar sandorių, kuriuos jie sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu. Tačiau net jei šie subjektai vykdo tokią veiklą kaip valdžios institucijos, jie turi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, jeigu jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškreiptų konkurenciją⁴³.

Kaip daugybę kartų nusprendė ESTT, tam, kad būtų taikoma minėta PVM direktyvos (PVM šeštosios direktyvos) nuostata, turi būti įvykdytos dvi kumuliacinės

⁴³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2009 m. birželio 4 d. sprendimas *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* C-102/08, EU:C:2009:345.

sąlygos, t. y. veiklą turi vykdyti viešosios teisės subjektas ir jis tą veiklą turi vykdyti kaip valdžios institucija⁴⁴. Dėl pirmosios sąlygos, kad veiklą turi vykdyti viešosios teisės subjektas, pažymėtina, kad aptariamo apmokestinimo PVM išimtis neapima atvejų, kai atitinkamą veiklą vykdo privatus asmuo, nepriklausomai nuo to, kad ši veikla reglamentuojama viešosios teisės normomis. PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalis (PVM šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalis) netaikoma, pavyzdžiui: atvejams, kai savivaldybė patiki mokesčių (rinkliavų) rinkimą nepriklausomam trečiam asmeniui; notarų ir antstolių veiklai, kai jie šią veiklą vykdo nepriklausomai, o ne kaip viešosios teisės subjektai, esantys dalimi viešojo administravimo⁴⁵. Aptariant antrąją sąlygą, reikia pažymėti, kad, remiantis ta pačia nuostata, valstybinės valdžios vykdymu laikoma tokia veikla, kurią pagal joms taikomą teisinę tvarką vykdo viešosios teisės subjektai. Jai nepriskiriamos veiklos sritys, kurias jie vykdo tomis pačiomis teisinėmis sąlygomis kaip ir privatūs ūkio subjektai⁴⁶.

Atkreiptinas dėmesys, kad PVM 13 straipsnio 1 dalies trečioje pastraipoje nurodyta, jog visais atvejais viešosios teisės reguliuojamos įstaigos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai jos vykdo I priede išvardytą veiklą, jei toji veikla nėra vykdoma tokiu smulkiu mastu, kad ją būtų galima laikyti visiškai nereikšminga. PVM direktyvos I priede „13 straipsnio 1 dalies trečioje pastraipoje nurodytų veiklos rūšių sąrašas“ yra išvardytos tokios veiklos kaip telekomunikacijų paslaugos; vandens, dujų, elektros energijos ir šiluminės energijos tiekimas; prekių gabenimas; jūros ir oro uostų paslaugos; keleivių vežimas; pardavimui pagamintų naujų prekių tiekimas; žemės ūkio intervencinių agentūrų sandoriai dėl žemės ūkio produktų, vykdomi laikantis reglamentų dėl bendro šių produktų rinkos organizavimo; prekybos mugių ir parodų organizavimas; sandėliavimas; komercinių visuomenės informavimo įstaigų veikla; kelionių agentūrų veikla; darbuotojams skirtų parduotuvių, kooperatyvų, pramonės įmonių valgyklų ir panašių įstaigų administravimas; radijo ir televizijos įstaigų veikla, jei šios įstaigos nėra atleistos nuo PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies q punktą. Pažymėtina, kad PVM direktyvos I priede yra nustatytas baigtinis veiklos rūšių sąrašas. Taigi, jeigu viešosios teisės reguliuojamos įstaigos vykdo aukščiau nurodytą veiklą ir ta veikla nėra vykdoma tokiu smulkiu mastu, kad ją būtų galima laikyti visiškai nereikšminga, jos bus laikomos apmokestinamaisiais asmenimis.

⁴⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. rugsėjo 16 d. sprendimas *Isle of Wight Council* C-288/07, EU:C:2008:505.

⁴⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* C-359/97, EU:C:2000:426.

⁴⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. rugsėjo 16 d. sprendimas *Isle of Wight Council* C-288/07, EU:C:2008:505.

Taigi, apibendrinant galima būtų teigi, kad apmokestinamojo asmens sąvoka yra labai plačiai apibrėžiama ir aiškinama ESTT praktikoje, tačiau kiekvienu konkrečiau atveju yra remiamasi būtent faktinėmis aplinkybėmis. Kaip buvo minėta, svarbiausi požymiai, nustatant ar asmuo gali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu pagal PVM direktyvos nuostatas, yra savarankiškas ekonominės veiklos, kuri yra nuolatinio pobūdžio, vykdymas už atlygį.

Toliau nagrinėjant apmokestinamojo asmens sąvoka, svarbu pabrėžti, kad nors pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį, taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės, kurios tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui, tačiau iš to, kas išdėstyta aukščiau ir iš PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies nematyti, kad apmokestinamojo asmens statusas priklauso nuo kokio nors administracijos išduoto leidimo, pažymos ar licencijos siekiant vykdyti ekonominę veiklą⁴⁷. Nepaisant to, vertėtų atkreipti dėmesį, kad pagal PVM direktyvos 213 straipsnio 1 dalį, kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi, o PVM direktyvos 214 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta valstybių narių pareiga imtis būtinų priemonių užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys būtų registruojami atskirais kodais. Kyla klausimas, ar apmokestinamajam asmeniui prekių tiekimui į kitą ES valstybę narę galimybė taikyti 0 proc. PVM tarifą galėtų atsirasti tik tuomet, jei prekės būtų tiekiamos kitam asmeniui, kuris kitoje ES valstybėje narėje yra įsiregistravęs PVM mokėtoju. Pagal nusistovėjusią ESTT praktiką, PVM direktyvos 214 straipsnyje numatytas PVM mokėtojų registravimas ir PVM direktyvos 213 straipsnyje nurodytos pareigos yra tik formalūs reikalavimai kontrolės tikslais, dėl kurių negali būti abejojama, be kita ko, teise neapmokestinti PVM dėl prekių tiekimo ES viduje, jeigu įvykdytos materialinės šių teisių atsiradimo sąlygos⁴⁸, t. y. anksčiau darbe minėti reikalavimai. Iš tiesų, nepaisant tokio pranešimo svarbos PVM sistemos tinkamam veikimui, tai negali būti papildoma sąlyga, kurios reikalaujama, kad būtų pripažįstamas apmokestinamojo asmens statusas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį⁴⁹. ESTT, nagrinėdamas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyto prekių tiekimo ES viduje neapmokestinimo klausimą, yra nurodęs, jog, kadangi šis neapmokestinimas PVM priklauso nuo to, ar laikytasi minėtoje nuostatoje išsamiai išvardytų materialinių sąlygų, tarp kurių nėra įgijėjo pareigos turėti PVM mokėtojo kodą,

⁴⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas *Gábor Tóth* C-324/11, EU:C:2012:549.

⁴⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. spalio 21 d. sprendimas *Nidera Handelscompagnie* C-385/09, EU:C:2010:627; 2012 m. liepos 19 d. sprendimas *Rēdlihs* C-263/11, EU:C:2012:497.

⁴⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas *Gábor Tóth* C-324/11, EU:C:2012:549.

valstybės narės iš esmės negali atsisakyti taikyti minėtą neapmokestinimą dėl formalaus reikalavimo, kaip antai įgijėjo registracijos PVM tikslais, kuris gali būti numatytas nacionalinėje valstybės narės teisėje, nesilaikymo⁵⁰. Vadinasi, atsakant į klausimą dėl kitoje valstybėje narėje esančio įgijėjo registracijos PVM mokėtoju, teigtina, jog reikalavimai, kad įgijėjas turėtų PVM mokėtojo kodą sandorių ES viduje vykdymo tikslais ir būtų įtrauktas į PVM informacijos mainų sistemą, t. y. VIES sistemą, nėra esminės prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę, t. y. ES viduje, neapmokestinimo PVM sąlygos. Tai yra tik formalūs reikalavimai, dėl kurių negalima paneigti pardavėjo teisės į neapmokestinimą PVM, jeigu materialinės prekių tiekimo ES viduje sąlygos yra įvykdytos⁵¹. Kitais žodžiais tariant, sandoriai (įskaitant ir prekių tiekimo sandorius) turi būti apmokestinami atsižvelgiant į jų objektyvius požymius – mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad nuo PVM būtų atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų⁵².

Taigi, apibendrinant galima būtų teigti, kad siekiant prekių tiekimą ES viduje pripažinti neapmokestinamu pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, prekės turi būti tiekiamos kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, t. y. vykdančiam ekonominę veiklą, o reikalavimas, kad įgijėjas turėtų PVM mokėtojo kodą sandorių ES viduje vykdymo tikslais ir būtų įtrauktas į VIES sistemą, nėra esminės prekių tiekimo ES viduje neapmokestinimo PVM sąlygos.

Pirmoje šio darbo dalyje išanalizavus visas prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę, t. y. ES viduje, neapmokestinimo PVM, kitais žodžiais tariant, apmokestinimo taikant 0 proc. PVM tarifą materialiąsias sąlygas, antroje šio darbo dalyje bus analizuojami 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrindimo įrodymai, kurie pagal teisės aktų ir įprastos praktikos reikalavimus, yra pripažįstami pakankamais, kad asmuo įrodytų aptartas prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę, t. y. ES viduje, įvykdymo sąlygas, suteikiančias teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą.

⁵⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. vasario 9 d. sprendimas *Euro Tyre* C-21/16, EU:C:2017:106; 2018 m. birželio 20 d. sprendimas *Enteco Baltic* C-108/17, EU:C:2018:473.

⁵¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas *Mecsek-Gabona* C-273/11, EU:C:2012:547; 2012 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *VSTR* C-587/10, EU:C:2012:592; 2016 m. spalio 20 d. sprendimas *Josef Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791; 2017 m. vasario 9 d. sprendimas *Euro Tyre* C-21/16, EU:C:2017:106.

⁵² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2016 m. spalio 20 d. sprendimas *Josef Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791.

2. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO 0 PROC. TARIFO PRITAIKYMO PAGRISTUMO ĮRODYMAS

Kaip minėta šio darbo pirmosios dalies antrajame skyriuje, prekių tiekimas į kitą valstybę narę, t. y. ES viduje (pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį ir pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį), turi atitikti tris esmines sąlygas (materialius reikalavimus), kad šis prekių tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM, kitais žodžiais tariant, būtų apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, t. y. teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įgijėjui; prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės ir PVM mokėtojas tiekia prekes kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, t. y. PVM mokėtojui, kitos valstybės narės teritorijoje. Taigi, tiek pagal minėtą teisinį reglamentavimą, tiek pagal suformuotą teismų praktiką, prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę, t. y. ES viduje, neapmokestinamas PVM (apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą) tik tuo atveju, jeigu yra įvykdytos visos aukščiau paminėtos sąlygos, t. y. materialiniai reikalavimai.

Akcentuotina, jog būtent mokesčių mokėtojui kyla pareiga įrodyti sąlygų, kurioms esant prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę, t. y. ES viduje, apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, buvimą ir šių sąlygų visumą. Tai reiškia, kad, jeigu PVM mokėtojas negali pateikti įrodymų, pagrindžiančių 0 proc. PVM tarifo taikymą, tai toks prekių tiekimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą, t. y. 21 proc. PVM tarifą, arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms būtų nustatytas. Taigi, PVM mokėtojui ypač svarbu turėti nulinio PVM tarifo taikymo pagrindimo įrodymus, nes kitokiu atveju prekių tiekimas bus apmokestinamas taikant PVM įstatyme nustatytus tarifus, kas reiškia, kad apmokestinamasis asmuo praranda teisę į prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę apmokestinimą 0 proc. PVM tarifu.

Kaip jau buvo minėta šiame darbe, panaikinus sienų kontrolę tarp ES valstybių narių, mokesčių administratoriui tapo sudėtinga patikrinti, ar prekės fiziškai tebėra, ar ne minėtos ES valstybės narės teritorijoje, todėl mokesčių institucijos atlieka šį tikrinimą iš esmės remdamosi būtent apmokestinamųjų asmenų pateiktais įrodymais ir deklaracijomis.

Nors pareiga įrodyti sąlygų, kurioms esant prekių tiekimas į kitą valstybę narę, t. y. ES viduje, neapmokestinamas PVM (apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą), buvimą ir šių sąlygų visumą kyla būtent mokesčių mokėtojui, ES teisės aktai, t. y. PVM

direktyva, neįtvirtina konkrečių dokumentų, pagrindžiančių asmens teisę į neapmokestinimą PVM, sąrašo.

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 PVM direktyvos 131 straipsnį ES valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekių tiekimo ES viduje, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą minėtų neapmokestinimo PVM atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Vis dėlto, įgyvendindamos joms suteiktus įgaliojimus, ES valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, sudarančių ES 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, numatytais sąlygomis. Pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys žinotų savo mokesčius įsipareigojimus prieš sudarydami sandorį⁵³. Taikant šį principą reikalaujama, viena vertus, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o kita vertus, kad teisės subjektai galėtų numatyti jų taikymą⁵⁴. Pagal ESTT suformuotus principus, PVM mokėtojas, siekdamas pagrįsti, kad 0 proc. PVM tarifą jis pritaikė pagrįstai, jis turėtų imtis visų galimų pagrįstų priemonių, jog įsitikintų, kad jo atliekamas tiekimas į kitą valstybę narę, t. y. ES viduje, nelemia jo dalyvavimo sukčiavime mokesčių srityje⁵⁵. Taigi, kaip minėta, PVM direktyva konkrečiai nenustato, kokius įrodymus (dokumentus) apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, siekdami įrodyti, kad prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę turėtų būti neapmokestinamas PVM (apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą). Tai paliekama spręsti ES valstybėms narėms.

Nepaisant to, kad išdėstyta aukščiau, jokie Lietuvos nacionaliniai teisės aktai, įskaitant ir PVM įstatymą, nenustato konkrečių įrodymų, arba, kitaip tariant, dokumentų, PVM mokėtojo teikiamų mokesčių administratoriui, siekiant pagrįsti tinkamą 0 proc. PVM tarifo taikymą, kai prekės yra tiekiamos į kitą ES valstybę narę, sąrašo. Iš PVM

⁵³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas *Mecsek-Gabona* C-273/11, EU:C:2012:547; 2014 m. spalio 9 d. sprendimas *Traum* C-492/13, EU:C:2014:2267.

⁵⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2009 m. rugsėjo 10 d. sprendimas *Plantanol* C-201/08, EU:C:2009:539.

⁵⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Teleos* ir kt. C-409/04, EU:C:2007:548; 2010 m. gruodžio 16 d. sprendimas *Euro Tyre Holding* C-430/09, EU:C:2010:786; 2012 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *VSTR* C-587/10, EU:C:2012:592.

įstatyme įtvirtintų nuostatų matyti, jog svarbu, kad pagal tokius dokumentus galima būtų nustatyti išgabenimo į kitą valstybę narę faktą.

Pagal PVM įstatymo 56 straipsnio 1 dalies nuostatas PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį (prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę), privalo turėti įrodymus:

- 1) kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos;
- 2) o tais atvejais, kai 0 proc. PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje ES valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas.

Kaip minėta, pareiga įrodyti aukščiau išvardytas aplinkybes tenka būtent PVM mokėtojui, tiekusiam prekes į kitą ES valstybę narę ir būtent PVM mokėtojas turi turėti tokius faktinius duomenis apie prekių išgabenimą iš Lietuvos, kurie nekeltų jokių abejonių. Kaip aiškina VMI prie FM, PVM mokėtojas, vadovaudamasis protingumo kriterijumi, pats turi spręsti dėl dokumentų pobūdžio ir jų pakankamumo⁵⁶.

Nors ir pareiga įrodyti, kad PVM mokėtojas 0 proc. PVM tarifą pritaikė pagrįstai, tenka pačiam mokesčių mokėtojui, mokesčių administratorius taip pat turi teisę patikrinti šių įrodymų patikimumą bei paneigti juos surinkdamas papildomus įrodymus. Pažymėtina, kad pagal PVM įstatymo 56 straipsnio 4 dalį, mokesčių administratorius Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo⁵⁷ (toliau – **MAĮ**) nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Be to, nepaisant kitų PVM įstatymo 56 straipsnio nuostatų, mokesčių administratorius taip pat turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti (PVM įstatymo 56 straipsnio 5 dalis). Tai reiškia, kad mokesčių administratorius turi teisę atsižvelgti į kiekvieną konkretų atvejį ir, jeigu yra pagrindo manyti, kad yra pateikti neteisingi duomenys, suklastoti dokumentai, turi teisę rinkti iš kitų valstybės institucijų, užsienio valstybių bei užsienio valstybių institucijų papildomą informaciją dėl mokesčių mokėtojo pateiktų duomenų tikrumo⁵⁸.

⁵⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+%28aktuali+redakcija+2019-03-14%29/04e8fd8c-1adb-4b84-8134-1b35a5ffaf59e%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>.

⁵⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

⁵⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2019

Taigi, tam, kad prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį būtų apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, atsižvelgus į paminėtas analizuotinas reikšmingas aplinkybes, turi būti sprendžiama, ar PVM mokėtojas surinko tuos pirminius ir leistinus įrodymus, kurie pagal nacionalinės teisės ir įprastos praktikos reikalavimus, yra pripažįstami pakankamais, kad įrodytų aptartas prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę, t. y. ES viduje, įvykdymo sąlygas, suteikiančias teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą⁵⁹.

Kadangi pagal minėtą teisinį reguliavimą, t. y. PVM įstatymo 56 straipsnio 1 dalį, PVM mokėtojas privalo pagrįstai įrodyti 0 proc. PVM tarifo taikymą, kai prekės tiekiamos į kitą ES valstybę narę, ir privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 proc. PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas, toliau šiame darbe bus analizuojami įrodymai, pagrindžiantys minėtas aplinkybes, bei šių įrodymų surinkimo ir pateikimo mokesčių administratoriui ypatumus praktikoje.

2.1. Įrodymai, pagrindžiantys teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimą įgijėjui

Minėta, kad viena iš prekių tiekimo ES viduje neapmokestinimo PVM (apmokestinimo taikant 0 proc. PVM tarifą) sąlygų yra teisės kaip savininkui disponuoti preke perdavimas įgijėjui. Praktikoje šios sąlygos patvirtinimas ir įrodymas neretai reikalauja papildomų mokesčių mokėtojų pastangų. Dažnai keliami klausimai, ar prekių įgijėjas realiai egzistuoja, ar prekių įgijėjas iš tikrųjų turėjo galimybes priimti tiekiamas prekes, ar deklaravo prekių įsigijimą savo valstybėje ir panašiai. Į šiuos klausimus PVM mokėtojui

m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+%28aktuali+redakcija+2019-03-14%29/04e8fd8c-1adb-4b84-8134-1b35a5ffaf59e%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>.

⁵⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2010 m. sausio 25 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Trikobalta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁵⁵⁶-250/2010; 2010 m. birželio 28 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Citma“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos A⁵⁵⁶-1054/2010; 2012 m. rugsėjo 4 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Galvex“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-1890/2012; 2016 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „LL tara“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-567-442/2016; 2017 m. vasario 2 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Mobile Center“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-1477-438/2017; 2017 m. birželio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nordic Trucking Logistics UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. eA-875-556/2017; 2018 m. kovo 21 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Metoil“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-400-557/2018.

atsakyti tampa itin keblu ir sudėtinga, jei prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę metu nebuvo tinkamai dokumentuotos sandorio aplinkybės, o prekių įgijėjas nebevykdo veiklos. Pažymėtina, kad įrodymai, pagrindžiantys prekių įgijėjo realų dalyvavimą prekių tiekimo sandoryje yra vieni pagrindinių, siekiant patvirtinti, jog prekių tiekėjas iš tikrųjų perdavė prekių disponavimo teisę ir išpildė vieną iš sąlygų, kuri yra būtina siekiant prekių tiekimą į ES valstybę narę apmokestinti taikant 0 proc. PVM tarifą.

Analizuojant įrodymus, pagrindžiančius teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimą įgijėjui, paminėtina 2017 m. administracinė byla, kurioje VMI prie FM, kaip atsakovė, teigė, kad patikrinimo metu nustatytos faktinės aplinkybės patvirtino, kad sudarydami sandorius su prekių tiekėju, pirkėjai neįgijo teisės prekėmis disponuoti kaip savo. VMI prie FM nurodė, kad pareiškėjas apsiribojo tik įmonių, t. y. prekių įgijėjų, PVM kodų patikrinimu bei CMR važtaraščių įforminimu, kuriuose nenurodyti prekes priėmusių asmenų vardai, pavardės, atskirais atvejais nėra parašų ir prekių gavimo datos, nėra prekes priimančios įmonės spaudo, esančios žymos nepatvirtina, kad gabentos prekės buvo parduotos prekių pardavimo PVM sąskaitose-faktūrose nurodytiems mokėtojams, kurie turėjo įsigyti teisę disponuoti prekėmis kaip savo. VMI prie FM teigimu, prekių tiekėjas taip pat nerinko jokios informacijos apie užsienio įmonių, t. y. prekių įgijėjų, veiklos teisėtumą ir galimybę vykdyti atitinkamo pobūdžio veiklą, nesidomėjo prekių sandėliavimo patalpomis bei registruotomis buveinių vietomis, samdomų darbuotojų ištekliais ir panašiai. Todėl atsakovė pažymėjo, kad iš byloje surinktos medžiagos galima teigti, jog prekių tiekėjas patiekė prekes ne PVM sąskaitose-faktūrose įvardytiems ūkio subjektams, o kitiems nenustatytiems subjektams. Taigi, VMI prie FM vertino, jog teisės disponuoti ginčo prekėmis kaip savo nebuvo perduotos prekių įgijėjams. Tačiau, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo vertinimu tokia pozicija iš esmės lemtų, jog ginčo prekių tiekimas, t. y. apmokestinamasis sandoris, iš viso neįvyko ir, atitinkamai, apskritai neatsirado prekių tiekėjo pareiga skaičiuoti ir mokėti PVM. Mokesčių administratorius neneigė pačio ginčo prekių tiekimo, t. y. ir prekės disponuoti kaip savininkui perdavimo, šį tiekimą apmokestindamas standartiniu PVM tarifu. Vietos mokesčių administratorius ir mokesstinį ginčą nagrinėjusios institucijos iš esmės vertino, kad aptariama esminė atleidimo nuo PVM (apmokestinimo taikant 0 proc. PVM tarifą) sąlyga nebuvo tenkinta, nes, nors prekių tiekimas realiai įvyko, tačiau jis įvyko ne tarp tų asmenų, kurie nurodyti PVM sąskaitose-faktūrose (pareiškėjas, t. y. prekių tiekėjas, neįrodė, kad prekės buvo tiekiamos PVM sąskaitose-faktūrose nurodytiems asmenims). Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, remdamasis ESTT formuojama praktika, nurodė, kad reikalavimas PVM sąskaitoje-faktūroje nurodyti tikrąjį prekių įgijėją nėra

viena iš esminių sąlygų (reikalavimų) siekiant prekių tiekimą pripažinti tiekimu ES viduje. Todėl aplinkybė, jog ši teisė ginčo atveju galimai buvo perduota ne PVM sąskaitoje-faktūroje nurodytam, o kitam (nenustatytam) įgijėjui, nėra reikšminga sprendžiant dėl aptariamą sąlygą (ne)buvimo. Teismas konstatavo, kad tiek vietos mokesčių administratorius, tiek mokesstinį ginčą nagrinėjusios institucijos padarė akivaizdžią teisės taikymo klaidą sprenddami, kad pareiškėjo, t. y. prekių tiekėjo, tiekimai, be kita ko, neatitiko neapmokestinimo PVM (apmokestinimo taikant 0 proc. PVM tarifą) esminės sąlygos – teisės kaip savininkui disponuoti preke perdavimo įgijėjui⁶⁰.

Šiame darbe jau buvo minėta, kad mokesčių neutralumo principas reikalauja, kad nuo PVM būtų atleidžiama, kitais žodžiais tariant, prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę turėtų būti apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, t. y. šiame darbe nagrinėtos trys materialinės sąlygos, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų. Kaip nurodyta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje, dėl formalių reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę į neapmokestinimą PVM (apmokestinimą taikant 0 proc. PVM tarifą) tik dviem atvejais, t. y.:

- 1) jei apmokestinamasis asmuo tyčia sukčiavo mokesčių srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra prekių įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo;
- 2) jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai (sąlygos) įvykdyti⁶¹.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje yra nurodyta, kad tais atvejais, kai PVM sąskaitoje-faktūroje yra nurodyti ne tikrieji įgijėjai, teisė į neapmokestinimą PVM gali būti paneigta tik jei tiekėjas:

- 1) pats sukčiavo, pavyzdžiui, tyčia nurodydamas klaidingus duomenis apie įgijėją⁶²;
- 2) žinojo arba, būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo žinoti, jog įgijėjas sukčiauja, bet vis tiek sudarė sandorį.

Pažymėtina, jog pagal nuosekliai formuojamą ESTT praktiką, ES teisei iš esmės neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi visų priemonių, kurių gali būti iš jo

⁶⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Meseta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-516-602/2017.

⁶¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. vasario 9 d. sprendimas *Euro Tyre* C-21/16, EU:C:2017:106; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Meseta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-516-602/2017.

⁶² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 gruodžio 7 d. sprendimas *R. C-285/09*, EU:C:2010:742.

pagrįstai reikalaujama, jog įsitikintų, kad jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje⁶³. Tačiau iš apmokestinamojo asmens negali būti reikalaujama bendrai, pavyzdžiui, pirma, tikrinti, ar kontrahentas turi reikiamus išteklius veiklai vykdyti, taip pat ar vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad įsitikintų, jog įgijėjai nedaro pažeidimų ar nesukčiauja, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus⁶⁴. Būtent mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šiuos pažeidimus ar sukčiavus. Šios institucijos minėtos savo pareigos negali perkelti apmokestinamiesiems asmenims⁶⁵. Nustačiusi, kad tiekėjo kontrahentas dalyvavo sukčiaujant arba padarė pažeidimų, kompetentinga mokesčių institucija, atsižvelgdama į objektyvius įrodymus ir nereikalaudama iš tiekėjo atlikti patikrinimų, kurie jam nepriklauso⁶⁶, turi nustatyti, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į neapmokestinimą PVM, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje. Nesant objektyvių ir akivaizdžių įrodymų, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti apie kontrahentų sukčiavimą, mokesčių administratorius pirmiausia turi įrodyti, kad: 1) šis asmuo, būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo matyti požymius, kuriais remiantis būtų galima įtarti esant pažeidimų ar sukčiaujant; ir 2) matydamas tokius požymius nesiėmė veiksmų, kurių gali būti pagrįstai iš jo reikalaujama, kad įsitikintų kontrahentų sąžiningumu⁶⁷. Taigi, mokesčių administratorius negali paneigti mokesčių mokėtojo teisės taikyti 0 proc. PVM tarifą vien tokiu pagrindu, jog mokesčių mokėtojas nesilaikė formalių reikalavimų.

Taip pat svarbu paminėti ir 2018 m. administracinę bylą, kurioje Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pripažino, kad mokesčių administratorius ir mokestinį ginčą nagrinėjusi institucija nepagrįstai sprendė, jog pareiškėjas buvo nesąžiningas, vien dėl to, kad (bendrai) nesidomėjo savo kontrahentų, kurie įsisteigę kitoje ES valstybėje narėje (nagrinėjamu atveju Estijoje), veikla (nerinko apie tai duomenų). Byloje buvo nustatyta, kad pareiškėjas vykdydamas PVM apmokestinimą

⁶³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Teleos* ir kt. C-409/04, EU:C:2007:548; 2008 m. vasario 21 d. sprendimas *Netto Supermarkt* C-271/06, EU:C:2008:105; 2011 m. gruodžio 21 d. sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* C-499/10, EU:C:2011:871.

⁶⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2015 m. spalio 22 d. sprendimas *PPUH Stehcemp* C-277/14, EU:C:2015:719.

⁶⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. birželio 21 d. sprendimas *Mahagében ir Péter Dávid* C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373.

⁶⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. sausio 31 d. sprendimas *LWK – 56 EOOD* C-643/11 EU:C:2013:55.

⁶⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegijai. 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje *UAB „Meseta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A-516-602/2017.

tiekiama, ginčo prekes išgabeno iš Lietuvos Respublikos teritorijos į Estiją. Pagal byloje esančius dokumentus prekės buvo siunčiamos kontrahentams, kurie Estijoje buvo įregistruoti PVM mokėtojais, pareiškėjas su šiais kontrahentais iš Estijos buvo sudaręs prekių tiekimo sutartis, šie kontrahentai pareiškėjui už patiektas prekes apmokėjo bankiniais pavedimais. Kadangi pareiškėjas pateikė duomenis, kurie, teismo nuomone, buvo pakankami pagal įprastos praktikos reikalavimus pripažinti, jog ginčo prekių tiekimas ES viduje atitiko teisės aktuose nustatytas sąlygas, suteikiančias teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą, o mokesčių administratorius nesurinko objektyvių duomenų patvirtinančių pareiškėjo sukčiavimą PVM, vykdant ginčo prekių tiekimus, todėl šiuo atveju teismui nebuvo pagrindo atsisakyti pareiškėjui suteikti teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą dėl ginčo prekių tiekimo Estijos įmonėms. Atsižvelgiant į tai, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, kad pirmosios instancijos teismas pagrįstai panaikino ginčijamus mokesčių administratoriaus ir Mokestinių ginčų komisijos sprendimus⁶⁸.

Taigi, analizuojant aukščiau paminėtą teismų praktiką, darytina išvada, jog reikalavimas PVM sąskaitoje-faktūroje nurodyti tikrąją prekių įgijėją nėra viena iš esminių sąlygų (reikalavimų) prekių tiekimą apmokestinti 0 proc. PVM tarifu, todėl vien tik formalių reikalavimų nesilaikymas negali atimti teisės iš PVM mokėtojo prekių tiekimui taikyti 0 proc. PVM tarifą.

2.2. Įrodymai, pagrindžiantys prekių išgabėnimą iš šalies teritorijos į kitą ES valstybę narę

Kaip minėta, Lietuvos Respublikos PVM mokėtojas, tiekdamas prekes į kitą ES valstybę narę, ir siekdamas šiam prekių tiekimo apmokestinimui taikyti 0 proc. PVM tarifą pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį, pirma, privalo turėti įrodymus, pagrindžiančius, kad prekės iš tikrųjų buvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos teritorijos ir pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo, taip pat kas buvo atsakingas už prekių išgabėnimą (prekių tiekėjas ar pirkėjas). PVM įstatyme nėra nustatyta, kokius konkrečiai įrodymus, t. y. dokumentus, turi turėti PVM mokėtojas, išgabenant prekes į kitą ES valstybę narę, tačiau svarbu, kad pagal tokius įrodymus (dokumentus) galima būtų nustatyti būtent išgabėnimo į kitą ES valstybę narę faktą. Kaip yra nurodęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo praktikoje, Lietuvos mokesčių įstatymuose ir / ar juos įgyvendinančiuose

⁶⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2018 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Tomaga“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. eA-1272-442/2018.

norminiuose teisės aktuose nesant aiškiai nurodytų, įvardintų įrodymų, t. y. dokumentų, kuriuos turi turėti apmokestinamieji asmenys (PVM mokėtojai), siekiantys įrodyti fizinių prekių išvežimą (išgabenimą) iš Lietuvos teritorijos į kitą ES valstybę narę, ši aplinkybė (faktinis išvežimas) turėtų būti įrodinėjama konkrečių tiekimo sandorių įprastoje praktikoje apmokestinamojo asmens (paprastai) turimais prekių išgabenimą patvirtinančiais įrodymais⁶⁹. Vertinant priešingai, apmokestinamojo asmens padėtis tampa nesaugi dėl galimybės neapmokestinti tiekimų ES viduje arba būtinybės įskaičiuoti PVM į pardavimo kainą⁷⁰.

Be kita ko, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, kad iš PVM įstatymo matyti, jog jame nėra konkrečiai nustatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad PVM mokėtojas galėtų pasinaudoti 0 proc. PVM tarifu. PVM įstatymo 56 straipsnyje yra nustatyti tik bendro pobūdžio reikalavimai PVM mokesčio mokėtojui įrodyti, kad jo atliktas prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę, atitiko tas sąlygas, kurių buvimas suteikia teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą. Tačiau toks abstraktus įrodinėjimo pareigos nustatymas, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo vertinimu, neatitinka teisinio saugumo principo reikalavimų, nes PVM mokesčio mokėtojui prieš sudarant tokio pobūdžio sandorius nėra iš anksto žinoma, kokius įrodymus jis turi surinkti, kurie iš įrodymų yra pakankami bei leistini reikiamoms aplinkybėms įrodyti, kokių įrodymų iš jo ateityje gali pareikalauti pateikti mokesčių administratorius ir panašiai. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, įvertinęs šio teisinio reglamentavimo nacionalinėje teisėje ydingumą, bei atsižvelgęs į įprastus reikalavimus, kurie taikomi įforminant tokio pobūdžio sandorius, t. y. prekių tiekimą į kitą ES valstybę narę, pirminiais leistiniais bei pakankamais įrodymais, kurie PVM mokesčio mokėtojui suteiktų teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą, yra pripažinęs PVM sąskaitą-faktūrą ir prekių gabenimo dokumentus (CMR ir kita)⁷¹.

Akcentuotina, jog ilgą laiką mokesčių ginčų bylose dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo prekių tiekimui į kitą ES valstybę narę Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nuosekliai laikėsi nuostatos, kad pagrindiniu ir esminiu prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę sandorio įrodymu, o būtent *prima facie* įrodymu, turinčiu didesnę įrodomąją

⁶⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Meseta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-516-602/2017.

⁷⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Teleos* ir kt. C-409/04, EU:C:2007:548.

⁷¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2017 m. vasario 2 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Mobile Center“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-1477-438/2017.

galią, kai prekės buvo tiekiamos kelių transportu, laikomas CMR važtaraštis⁷². Šiuo aspektu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas buvo konstatavęs, kad administraciniame procese nors ir nėra tiesiogiai įtvirtino oficialių rašytinių įrodymų instituto, atskiri teisės aktai kai kurioms įrodinėjimo priemonėms (šiuo atveju – CMR važtaraščiui) gali suteikti didesnę įrodomąją galią. Tokiuose įrodymuose nurodytos aplinkybės laikomos teisingomis, išsamiomis ir įrodytomis, kol jos bus paneigtos kitais įrodymais. Šią išvadą Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas buvo padaręs vadovaudamasis Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvencijos (CMR)⁷³ (toliau – **CMR konvencija**) nuostatomis bei Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika, teigdamas, kad būtent CMR važtaraštis yra *prima facie* įrodymas, patvirtinantis, kad yra sudaryta tarptautinio krovinių vežimo sutartis ir, kad krovinyms perėjo vežėjo dispozicijon⁷⁴.

Pavyzdžiui, remiantis tokia ankstesne praktika, mokesčių mokėtojo teisė 0 proc. PVM tarifo taikymui prekių tiekimui į kitą ES valstybę narę būdavo paneigiama vien tik nustatius, kad mokesčių mokėtojo pateikti CMR važtaraščiai yra neišsamūs, užpildyti nepakankamai rūpestingai, nesilaikant CMR konvencijos nuostatų⁷⁵:

- 1) juose nurodyta neišsami informacija apie prekių vežėją, t. y. nenurodytas vežėjo adresas bei krovinio pristatymo sąlygos (nėra nurodyta krovinį gabenusio automobilio markė, valstybiniai numeriai, krovinį gabenusio vairuotojo vardas, pavardė, parašas, krovinio gavimo / iškrovimo laikas ir būdas);
- 2) iš CMR važtaraščių neįmanoma nustatyti ar pirkėjai prekės apskritai priėmė (nėra prekių gavėjo pavadinimo ir patvirtinimo, kad prekės yra gautos, nenurodyta tiksli prekių iškrovimo vieta);
- 3) nėra nurodyti prekių (krovinių) matavimo vienetai, kiekis, įpakavimo būdas, negalima įskaityti ranka užpildytų duomenų ir panašiai.

Ankstesniu Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo vertinimu, prekių išgabavimo iš šalies teritorijos faktas, nesant tinkamai užpildyto CMR važtaraščio,

⁷² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2010 m. rugpjūčio 23 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Ratakis“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-438-716/2010.

⁷³ Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvencija (CMR). Valstybės žinios, 1998, nr. 107-2932.

⁷⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2012 m. rugpjūčio 27 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Lietpola“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-1842/2012.

⁷⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2011 m. liepos 10 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Orkos“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-415/2011; 2012 m. kovo 26 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Agrifa“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-1276/2012; 2012 m. rugpjūčio 27 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Lietpola“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-1842/2012.

negalėjo būti grindžiamas jokiais kitais dokumentais (įrodymais) – PVM sąskaitomis-faktūromis, kitos formos važtaraščiais, informacinių sistemų duomenimis, kadangi tokie dokumentai iš esmės pagrindžia tik prekių pardavimo faktą ir negali būti vertinami kaip vienareikšmiškai įrodantys, jog prekės buvo fiziškai, t. y. realiai, išgabentos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos, t. y. Lietuvos Respublikos teritorijos⁷⁶.

Tačiau 2015 m. administracinėje byloje Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, remdamasis ESTT praktika, pripažino, jog prekių tiekimo į kitą ES valstybę narę, t. y. ES viduje, atvejais, 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 tų prekių pardavimo PVM, kai paaiškėja, kad tie įrodymai yra netinkami, tačiau neįrodyta, jog prekių tiekėjas dalyvavo sukčiaujant ir jei jis ėmėsi visų protingų priemonių įsitikinti, kad jo vykdomas prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę neprisideda prie sukčiavimo mokesčių srityje⁷⁷.

Tai reiškia, kad remiantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo suformuota praktika 2015 m. byloje, CMR važtaraštis nebelaikomas didesnę įrodomąją galią turinčiu *prima facie* įrodymu, pagrindžiančiu mokesčių mokėtojo teisę 0 proc. PVM tarifo taikymui prekių tiekimo į kitą ES valstybę sandoriams. Remiantis mokesčių teisėje galiojančiu turinio viršenybės prieš formą principu, susidarius tokioms situacijoms, kai CMR važtaraščio nėra, jis pamestas ar neteisingai užpildytas (esant važtaraščio formos trūkumams), krovinio vežimo sutarties vykdymas ir realus prekių išgabenimas į kitą ES valstybę gali būti įrodinėjamas visais kitais mokesčių mokėtoju prieinamais įrodymais, įskaitant ir liudytojų parodymus. Akcentuotina, jog būtent minėtoje administracinėje byloje suformuota Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika mokesčių mokėtojams suteikė itin plačias galimybes apginti savo teises ir teisėtus interesus inicijuojant mokestinį ginčą ar siekiant susitarimo su mokesčių administratoriumi MAĮ nustatyta tvarka bei įrodinėjant prekių išgabenimo į kitą ES valstybę narę faktą.

Be kita ko, remiantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje suformuotais kriterijais, 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

⁷⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2012 m. rugsėjo 4 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Galvex“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-1890/2012.

⁷⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2015 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Aukseda“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-902-575/2015.

gali būti prekių gabenimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabentos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabeno prekes, identifikaciniai duomenys ir panašiai)⁷⁸.

Paminėtina, kad teismų praktikoje yra nurodyta, jog tokio pobūdžio bylose, t. y. bylose dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo, turi būti analizuojamos tokios reikšmingos aplinkybės kaip: ar egzistuojama tinkamos PVM sąskaitos-faktūros, gabenimo dokumentai (CMR), ar su kontrahentais buvo sudarytos sutartys, ar už prekes buvo apmokėta, ar yra patvirtinimai 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.), ir, atsižvelgus į šiuos duomenis, sprendžiama, ar pareiškėjas surinko tuos pirminius ir leistinus įrodymus, kurie pagal nacionalinės teisės ir įprastos praktikos reikalavimus, yra pripažįstami pakankamais, kad įrodytų aptartas prekių tiekimo ES viduje įvykdymo sąlygas, suteikiančias teisę į 0 proc. PVM tarifo taikymą⁷⁹.

Papildomai reikėtų pažymėti, jog faktas, kad prekių pirkėjas, t. y. įgijėjas, ES valstybės narės, į kurią prekės gabenamos, mokesčių administratoriui deklaravo prekių įsigijimą iš kitos ES valstybės narės, gali būti laikomas papildomu įrodymu, kad prekės faktiškai buvo išgabentos iš tiekimo ES valstybės narės, tačiau tai neturi lemiamos reikšmės įrodinėjant, kad į kitą ES valstybę narę tiekiamos prekės gali būti apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą⁸⁰.

⁷⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2010 m. sausio 25 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Trikoalta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁵⁵⁶-250/2010; 2010 m. birželio 28 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Citma“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁵⁵⁶-1054/2010; 2012 m. rugsėjo 4 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Galvex“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-1890/2012; 2016 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „LL tara“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-567-442/2016.

⁷⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2010 m. sausio 25 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Trikoalta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁵⁵⁶-250/2010; 2010 m. birželio 28 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Citma“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁵⁵⁶-1054/2010; 2012 m. rugsėjo 4 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Galvex“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-1890/2012; 2016 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „LL tara“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-567-442/2016; 2017 m. vasario 2 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Mobile Center“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-1477-438/2017; 2017 m. birželio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nordic Trucking Logistics UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. eA-875-556/2017.

⁸⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Teleos* ir kt. C-409/04, EU:C:2007:548.

Pagal naujausius VMI prie FM PVM įstatymo išaiškinamus, PVM mokėtojai, norėdami patvirtinti prekių išgabavimo į kitą ES valstybę narę faktą, gali pateikti žemiau išvardytus dokumentus, t. y.:

- 1) prekių gabavimo dokumentus (gaunamus iš vežėjo atsakingo už prekių išgabavimą);
- 2) užsakymus ar / ir kitą korespondenciją;
- 3) vidinę įmonės korespondenciją;
- 4) PVM sąskaitas-faktūras;
- 5) prekių pakavimo dokumentus;
- 6) draudimo dokumentus;
- 7) prekių pirkimo-pardavimo sutartis;
- 8) pirkėjo apmokėjimo dokumentus;
- 9) pirkėjo patvirtinimą, kad prekės gautos (prekių pristatymo dokumentą, kuriuo pardavėjas ir pirkėjas patvirtina, kad prekės yra išgabentos ir pristatytos; patvirtinimą, kad pirkėjas deklaruoja mokesčių administratoriui prekių įsigijimą iš kitos ES valstybės narės galėtų būti kaip papildomas dokumentas);
- 10) dokumentus, patvirtinančius teisės disponuoti prekėmis perdavimo faktą ir sąlygas (pavyzdžiui, priėmimo-perdavimo aktą su pardavėjo ir pirkėjo parašais, CMR krovinio važtaraštį su gavėjo parašu, taikytos INCOTERMS sąlygos ir panašiai);
- 11) pirkėjo statusą patvirtinančius dokumentus (pavyzdžiui, oficialaus juridinių asmenų registro išrašą, kad pirkėjas yra realus juridinis asmuo; naujausią pirkėjo finansinę atskaitomybę, oficialių institucijų išduotus dokumentus (leidimus, licencijas), ar kitus dokumentus);
- 12) kitus papildomus dokumentus⁸¹.

Kaip pažymėjo VMI prie FM, nėra privaloma turėti visus aukščiau išvardintus dokumentus, tačiau svarbu, tai, kad PVM mokėtojo turimi dokumentai aiškiai įrodytų, kad prekės buvo fiziškai išgabentos į kitą ES valstybę narę ir pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo, taip pat kas buvo atsakingas už prekių išgabavimą. Svarbu tai, jog PVM mokėtojo turimi dokumentai turi užtikrinti, ne tik prekių perdavimo (t. y. teisės disponuoti prekėmis perdavimo) faktą, bet ir tai, kad jos buvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos teritorijos.

⁸¹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+%28aktuali+redakcija+2019-03-14%29/04e8fd8c-1adb-4b84-8134-1b35a5ffaf59e%3Dview%26p_col_id%3Dcolumn-1%26p_col_count%3D1>.

Kaip yra nurodęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, jei prekės tikrai yra išvežamos iš šalies teritorijos, tokio fakto patvirtinimo klausimas nėra labai sudėtingas, nes pareiškėjas, siekdamas tai įrodyti, ką ir turi padaryti, gali ir paprastai turėtų pateikti tai patvirtinančius įrodymus⁸².

Šiame darbe ne kartą minėta, kad tiek PVM direktyvoje, tiek PVM įstatyme nurodyta, kad apmokestinant prekių tiekimą į kitą ES valstybę narę 0 proc. PVM tarifu (neapmokestinant PVM), nėra atsižvelgiama į tai, kas, prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kuriuo iš jų užsakymu trečioji šalis prekes gabena. Tačiau reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad dokumentų, įrodančių prekių išgabavimo faktą, pobūdis gali priklausyti ir nuo to, kas tas prekes gabena: ar pardavėjas (tiekėjas) savo ar nuomotu transportu, ar pasamdytas vežėjas, ar pats pirkėjas.

Kaip aiškina VMI prie FM, tais atvejais, kai prekes veža pasamdytas vežėjas, prekių išgabavimo faktą galėtų patvirtinti:

- 1) prekių gabavimo važtaraštis ar jo kopija, patvirtintas prekių gavėjo ar prekių gavėjo transporto kompanijos, perimančios prekes, spaudais ir parašais. Į kitą ES valstybę narę prekės gabamos su gabavimo dokumentu – važtaraščiu (CMR – gabenant kelių transportu, CIM, SMGS – gabenant geležinkelių transportu, *Bill of Lading* – gabenant jūrų transportu, *Air Waybill* – gabenant oro transportu), todėl važtaraštis laikomas vienu iš pagrindinių dokumentų, galinčių pagrįsti prekių išgabavimą iš Lietuvos, jei važtaraštyje yra atitinkamos žymos su parašais, pagal kurias galima nustatyti, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos į kitą ES valstybę narę;
- 2) PVM sąskaita-faktūra;
- 3) pirkimo-pardavimo sutartys ar panašiai;
- 4) tais atvejais, kai prekių gavėjo transporto kompanija perima prekes Lietuvos Respublikos teritorijoje, VMI prie FM rekomenduoja turėti pirkėjo patvirtinimą su parašu, kad tam tikros prekės buvo išgabentos iš Lietuvos (nurodant transporto priemonės modelį ir valstybinį numerį ir / ar vežėją identifikuojančius duomenis) ir nugabentos į konkrečią ES valstybės vietą konkrečiam pirkėjui ar jo nurodytam gavėjui.

Tais atvejais, kai prekes veža tiekėjas savo transportu (nepasamdęs vežėjo įmonės), prekių išgabavimo faktą galėtų patvirtinti:

⁸² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2010 m. birželio 28 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Citma“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁵³⁶-1054/2010.

- 1) PVM sąskaitos-faktūros egzempliorius (ar kopija), kuriame būtų nurodyti važtaraščio rekvizitai (jei teisės aktai leidžia naudoti šį dokumentą vietoje važtaraščio);
- 2) gabenimo važtaraščio (CMR) trečiasis egzempliorius, kuriame kaip vežėjas nurodytas tiekėjas (užpildyti tiekėjo duomenys);
- 3) ar kiti dokumentai, įrodantys prekių išgabenimo faktą.

Kai prekes veža prekių pirkėjas savo transportu, prekių išgabenimo faktą galėtų patvirtinti pirkėjo atsiųstas patvirtinimas, kad konkrečios prekės buvo išsivežtos iš Lietuvos teritorijos, nurodant išsivežtų prekių pavadinimą, kiekį, atsivežimo į kitą valstybę narę datą, transporto priemonės modelį, valstybinį numerį ar panašiai.

Be kita ko, Lietuvos tiekėjas (pardavėjas) gali susitarti su ES pirkėju, t. y. prekių įgijėju, kad šis jam atsiųstų važtaraščių kopijas su atitinkamomis žymomis ir parašais ir / ar kitus pirkėjo patvirtinimus, pagrindžiančius prekių išgabenimą iš Lietuvos teritorijos. Kai kuriose ES valstybėse narėse tiekėjai, norėdami užsitikrinti reikalingų dokumentų gavimą, iš pirkėjo paima užstatą, kuris gražinamas po dokumentų pateikimo⁸³.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta aukščiau, darytina išvada, kad PVM mokėtojo turimi dokumentai turėtų aiškiai įrodyti, kad prekės buvo fiziškai išgabentos į kitą ES valstybę narę ir kad prekių nebėra tiekimo valstybėje. Svarbu tai, jog PVM mokėtojo turimi dokumentai turi užtikrinti, ne tik prekių pardavimo (t. y. teisės disponuoti prekėmis perdavimo) faktą, bet ir tai, kad prekės buvo fiziškai išgabentos iš ES valstybės narės į kitą ES valstybę narę.

2.3. Įrodymai, pagrindžiantys, kad prekių įgijėjas yra kitoje valstybėje narėje įregistruotas PVM mokėtojas

Minėta, kad siekiant prekių tiekimą ES viduje pripažinti neapmokestinamu PVM pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, prekės, be kita ko, turi būti tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, įsisteigusiam kitoje nei tiekimo valstybėje. Remiantis PVM įstatymo 56 straipsnio 1 dalies nuostata, tais atvejais, kai prekių tiekimui 0 proc. PVM tarifas yra taikomas pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalies nuostatas ir prekės yra tiekiamos kitoje ES valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, PVM mokėtojas pritaikęs 0 proc. PVM tarifą privalo turėti ne tik įrodymus, pagrindžiančius prekių

⁸³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+%28aktuali+redakcija+2019-03-14%29/04e8fd8c-1adb-4b84-8134-1b35a5ffaf59e%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>.

išgabenimo iš Lietuvos faktą, bet ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės yra išgabentos yra registruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje.

Šio darbo pirmos dalies antrojo skyriaus trečiajame poskyryje buvo minėta, jog reikalavimas, kad prekių įgijėjas turėtų PVM mokėtojo kodą prekių tiekimo ES viduje vykdymo tikslais ir būtų įtrauktas į PVM informacijos mainų sistemą (VIES sistemą), nėra esminė prekių tiekimo ES viduje neapmokestinimo PVM sąlyga, tačiau, pagal bendrą taisyklę PVM mokėtojo kodas įrodo apmokestinamojo asmens statusą mokesčių atžvilgiu⁸⁴.

Kaip pavyzdys galėtų būti pateikiama 2017 m. administracinė byla, kurioje Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pripažino, kad prekių tiekėjo (pareiškėjo) atliktas PVM sąskaitose-faktūrose nurodytų asmenų patikrinimas PVM informacijos mainų sistemoje (VIES) ir aplinkybė, kad prekių įgijėjas buvo įregistruotas šioje sistemoje prekių tiekimo metu, yra pakankama pripažinti, jog prekių tiekėjas įvykdė minėtą įrodinėjimo pareigą. Šioje byloje mokesčių administratorius, neigdamas įgijėjų apmokestinamojo asmens statusą, be kita ko, teikė argumentus, susijusius su PVM sąskaitose-faktūrose nurodytų asmenų galimybe vykdyti veiklą, susijusią su ginčo prekių įsigijimu, taip pat aplinkybe, kad praėjus beveik dviem metams po ginčo tiekimo sandorių atliktų (mokestinių) patikrinimų kai kurie pareiškėjo kontrahentai (jų atstovai) nebuvo rasti. Tačiau šiuo aspektu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pažymėjo, jog ESTT jau yra nusprendęs, kad apmokestinamojo asmens statuso egzistavimas savaime negali būti atmestas, pavyzdžiui, remiantis aplinkybe, kad dėl pastato, kuriame yra asmens buveinė, prastos būklės negalima jokia ekonominė veikla, nes toks neginčijamas faktas nepaneigia to, jog ši veikla galėjo būti vykdoma kitose vietose nei įmonės buveinė. Konkrečiai kalbant, kai nagrinėjama ekonominė veikla apima prekių tiekimus, įvykdytus per kelis vienas po kito einančius pardavimus, pirmasis šių prekių pirkėjas ir perpardavėjas gali tiesiog nurodyti pirmajam pardavėjui nuvežti aptariamą prekes tiesiai antrajam pirkėjui ir nebūtinai pats turėti sandėliavimo ir transportavimo priemonių, būtinų nagrinėjamoms prekėms tiekti. Taip pat dėl to, kad per administracines procedūras nebuvo įmanoma susisiekti su įmone arba su asmeniu, kuris įmonių registre nurodytas kaip jos direktorius, negalima automatiškai daryti išvados (nes bandyta susisiekti prieš pagrindinėje byloje nagrinėjamus tiekimus arba po jų), kad šių tiekimų dieną nevykdyta ekonominė veikla⁸⁵. Todėl Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas,

⁸⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *VSTR C-587/10*, EU:C:2012:592.

⁸⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2015 m. spalio 22 d. sprendimas *PPUH Stehcemp C-277/14*, EU:C:2015:719.

vadovaudamasis, be kita ko, ESTT jurisprudencija, konstatavo, kad minėti mokesčių administratoriaus argumentai negali būti vertinami, kaip savaime reiškiantys, jog PVM sąskaitoje-faktūroje nurodyti asmenys nebuvo PVM mokėtojai⁸⁶.

Kitoje 2017 m. administracinėje byloje mokesčių administratoriui kilo abejonė, ar PVM mokėtojas tiekia prekes kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks (t. y. PVM mokėtojui), kitos ES valstybės narės teritorijoje. Minėtoje byloje nebuvo jokių abejonų, kad įvyko prekių tiekimas ES viduje, kadangi mokesčių mokėtojas pateikė įrodymus, patvirtinančius įvykusį tiekimą, be to, mokesčių administratorius nenurodė ir nebuvo nustatyta pateiktų dokumentų trūkumų ar neatitikimų. Tačiau, mokesčių administratorius nurodė trūkumus, susijusius su formalus reikalavimų, nustatyto kontrolės tikslais, nesilaikymu, t. y. neįsiregistravimas PVM mokėtoju, ir tuo pagrindu paneigė mokesčių mokėtojo teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą, nors ir buvo nustatytos visos esminės sąlygos (reikalavimai), kad šis tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM (apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą). Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, kad mokesčių administratorius, vertindamas tiekimus į kitą ES valstybę narę, t. y. ES viduje, ir nustatęs, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamos prekės, įsiregistravo PVM mokėtoju vėliau (po kelių mėnesių) negu realiai vykdyti apmokestinamieji sandoriai, vien tuo pagrindu paneigdamas apmokestinamojo asmens galimybę įgyvendinti teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą, netinkamai taikė materialinę teisę. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo vertinimu, mokesčių administratorius be pagrindo sprendė, kad vien dėl formalių reikalavimų nesilaikymo tiekimas negali būti apmokestintas 0 proc. PVM tarifu, o turi būti apmokestintas standartiniu PVM tarifu, todėl Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas mokesčių administratoriaus sprendimą panaikino⁸⁷.

Taigi, analizuojant ir vertinant aukščiau nurodytą ESTT ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką, galima būtų teigti, jog, pavyzdžiui, prekių tiekėjo atliktas PVM sąskaitose-faktūrose nurodytų asmenų patikrinimas PVM informacijos mainų sistemoje (VIES) ir aplinkybė, kad prekių įgijėjas buvo įregistruotas šioje sistemoje prekių tiekimo metu, gali būti pakankama aplinkybė pripažinti, jog prekių tiekėjas įvykdė įrodinėjimo pareigą.

⁸⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Meseta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-516-602/2017.

⁸⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2017 m. gruodžio 27 d. sprendimas administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Galinta ir partneriai“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-636-602/2017.

Apibendrinant visa tai, kas išdėstyta šio darbo antroje dalyje, galima būtų teigti, jog, vadovaujantis teisinio saugumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o mokesčių mokėtojai, prieš sudarydami sandorį, kuris yra apmokestinamas PVM, žinotų savo mokesčius įsipareigojimus ir galėtų pasinaudoti įstatymo jiems suteikiama teise taikyti 0 proc. PVM tarifą, įstatymų leidėjui siūlytina patikslinti ir papildyti PVM įstatymo 56 straipsnio 1 dalį, nurodant, jog PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį, privalo turėti įrodymus, įskaitant, bet neapsiribojant, pirkimo-pardavimo sutartį, PVM sąskaitas-faktūras, apmokėjimą už prekes patvirtinančius dokumentus, prekių gabenimo važtaraščius, perdavimo-priėmimo aktą, draudimo dokumentus ir / ar dokumentą, patvirtinantį, jog prekių įgijėjas deklaravo mokesčių administratoriui prekių įsigijimą iš kitos ES valstybės narės. Tokiu būdu papildžius PVM įstatymo atitinkamą nuostatą, verslo subjektams būtų sudarytos palankesnės sąlygos 0 proc. PVM tarifo taikymui, kadangi būtų išvengiama praktikoje kylančių 0 proc. PVM tarifo taikymą reglamentuojančių PVM įstatymo straipsnių traktavimo neaiškumų.

IŠVADOS

1. Prekių tiekimas į kitą valstybę narę, t. y. ES viduje, turi atitikti tris esmines sąlygas (reikalavimus), kad šis prekių tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM, kitais žodžiais tariant, būtų apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą:
 - 1.1. teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įgijėjui;
 - 1.2. prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės;
 - 1.3. PVM mokėtojas tiekia prekes kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, t. y. PVM mokėtojui, kitos valstybės narės teritorijoje.
2. Prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę turėtų būti apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, jeigu tenkinami pirmoje išvadoje paminėti reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų. Dėl formalių reikalavimų nesilaikymo galima prarasti teisę į apmokestinimą taikant 0 proc. PVM tarifą tik tais atvejais, kai:
 - 2.1. apmokestinamasis asmuo tyčia sukčiavo mokesčių srityje arba žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra prekių įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų šio sukčiavimo;
 - 2.2. dėl tokio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai (sąlygos) įvykdyti.
3. Būtent mokesčių mokėtojui kyla pareiga įrodyti sąlygų, kurioms esant prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę, apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, visumą. Išnagrinėjus ir įvertinus PVM direktyvą bei PVM įstatymą, teigtina, kad nei viename iš minėtų teisės aktų nenurodyta, kokius konkrečiai įrodymus, t. y. dokumentus, apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, siekdami, kad prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę galėtų būti apmokestintas taikant 0 proc. PVM tarifą. Kadangi pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o apmokestinamieji asmenys žinotų savo mokesčius įsipareigojimus prieš sudarydami sandorį bei galėtų pasinaudoti įstatymo jiems suteikiama teise taikyti 0 proc. PVM tarifą, įstatymų leidėjui siūlytina papildyti atitinkamas PVM reglamentuojančio įstatymo nuostatas, tiksliai nurodant 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymus ir tokiems įrodymams keliamus reikalavimus. PVM mokėtojas galėtų pateikti tokius 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymus, kaip pirkimo-pardavimo sutartis, PVM sąskaitos-faktūros, apmokėjimą už prekes patvirtinančius

dokumentus, prekių gabenimo važtaraščius, perdavimo–priėmimo aktą, draudimo dokumentus ir / ar dokumentą, patvirtinantį, jog prekių įgijėjas deklaravo mokesčių administratoriui prekių įsigijimą iš kitos ES valstybės narės.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

I. Teisės norminiai aktai

Tarptautiniai teisės aktai

- 1) Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvencija (CMR). *Valstybės žinios*, 1998, nr. 107-2932.

Europos Sąjungos teisės aktai

- 2) 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. OL 1977 m. L 145, p. 23.
- 3) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. OL, 2006 L 347, p. 1.

Lietuvos Respublikos teisės aktai

- 4) Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000, nr. 74-2262.
- 5) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
- 6) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271.

II. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrina

- 7) Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 14 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui.

III. Specialioji literatūra

- 8) MEDELIENĖ, Aistė; SUDAVIČIUS, Bronius. *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ „Registru centras“, 2011.

IV. Teismų praktika

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika

- 9) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1985 m. vasario 14 d. sprendimas *Rompelman C-268/83*, EU:C:1985:74.
- 10) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1987 m. kovo 26 d. sprendimas *Komisija C-235/85*, EU:C:1987:161.
- 11) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1990 m. vasario 8 d. sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe C-320/88*, EU:C:1990:61.
- 12) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1994 m. kovo 3 d. sprendimas *Tolsma C-16/93*, EU:C:1994:80.
- 13) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1995 m. spalio 4 d. sprendimas *Armbrecht C-291/92*, EU:C:1995:304.
- 14) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1996 m. birželio 20 d. sprendimas *Wellcome Trust C-155/94*, EU:C:1996:243.
- 15) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 3 d. sprendimas *Goldsmiths C-330/95*, EU:C:1997:339.
- 16) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. spalio 16 d. sprendimas *Julius Fillibeck Söhne C-258/95*, EU:C:1997:491.
- 17) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Komisija C-260/98*, EU:C:2000:429.
- 18) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę C-359/97*, EU:C:2000:426.
- 19) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. lapkričio 14 d. sprendimas *Floridienne ir kt. C-142/99*, EU:C:2000:623.
- 20) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2001 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Cibo Participations C-16/00*, EU:C:2001:495.
- 21) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2002 m. kovo 21 d. sprendimas *Kennemer Golf C-174/00*, EU:C:2002:200.
- 22) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. vasario 6 d. sprendimas *Auto Lease Holland C-185/01*, EU:C:2003:73.
- 23) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. birželio 26 d. sprendimas *KapHag C-442/01*, EU:C:2003:381.
- 24) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. birželio 26 d. sprendimas *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring C-305/01*, EU:C:2003:377.

- 25) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. lapkričio 27 d. sprendimas *Zita Modes* C-497/01, EU:C:2003:644.
- 26) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas *EDM* C-77/01, EU:C:2004:243.
- 27) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2004 m. spalio 21 d. sprendimas *Banque Bruxelles Lambert* C-8/03, EU:C:2004:650.
- 28) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2005 m. balandžio 21 d. sprendimas *HE* C-25/03, EU:C:2005:241.
- 29) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2005 m. gegužės 26 d. sprendimas *Kretztechnik* C-465/03, EU:C:2005:320.
- 30) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2005 m. liepos 14 d. sprendimas *British American Tobacco ir Newman Shipping* C-435/03, EU:C:2005:464.
- 31) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *University of Huddersfield* C-223/03, EU:C:2006:124.
- 32) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. balandžio 6 d. sprendimas *EMAG Handel Eder* C-245/04, EU:C:2006:232.
- 33) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. spalio 3 d. sprendimas *Banca* C-475/03, EU:C:2006:629.
- 34) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. birželio 26 d. sprendimas *Hutchison 3G* C-369/04, EU:C:2007:382.
- 35) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Teleos* ir kt. C-409/04, EU:C:2007:548.
- 36) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Twoh International* C-184/05, EU:C:2007:550.
- 37) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. spalio 11 d. sprendimas *KÖGÁZ* ir kt. C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598.
- 38) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. gruodžio 13 d. sprendimas *Götz* C-408/06, EU:C:2007:789.
- 39) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. vasario 21 d. sprendimas *Netto Supermarkt* C-271/06, EU:C:2008:105.
- 40) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. rugsėjo 16 d. sprendimas *Isle of Wight Council*, C-288/07 EU:C:2008:505.
- 41) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2009 m. birželio 4 d. sprendimas *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* C-102/08, EU:C:2009:345.

- 42) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2009 m. rugsėjo 10 d. sprendimas *Plantanol* C-201/08, EU:C:2009:539.
- 43) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2009 m. spalio 6 d. sprendimas *SPÖ Landesorganisation Kärnten* C-267/08, EU:C:2009:619.
- 44) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2009 m. spalio 29 d. sprendimas *Europos Bendrijų Komisija* C-246/08, EU:C:2009:671.
- 45) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. birželio 3 d. sprendimas *De Fruytier* C-237/09, EU:C:2010:316.
- 46) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. liepos 29 d. sprendimas *Astra Zeneca* C-40/09, EU:C:2010:450.
- 47) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. spalio 21 d. sprendimas *Nidera Handelscompagnie* C-385/09, EU:C:2010:627.
- 48) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 gruodžio 7 d. sprendimas *R.* C-285/09, EU:C:2010:742.
- 49) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gruodžio 16 d. sprendimas *Euro Tyre Holding* C-430/09, EU:C:2010:786.
- 50) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. gruodžio 21 d. sprendimas *Vlaamse Oliemaatschappij* C-499/10, EU:C:2011:871.
- 51) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. liepos 19 d. sprendimas *Rēdlihs* C-263/11, EU:C:2012:497.
- 52) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas *Gábor Tóth* C-324/11, EU:C:2012:549.
- 53) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas *Mecsek-Gabona* C-273/11, EU:C:2012:547.
- 54) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *VSTR* C-587/10, EU:C:2012:592.
- 55) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. gruodžio 19 d. sprendimas *Orfey* C-549/11, EU:C:2012:832.
- 56) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. birželio 20 d. sprendimas *Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz* C-219/12, EU:C:2013:413.
- 57) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. birželio 21 d. sprendimas *Mahagében ir Péter Dávid* C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373.
- 58) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. sausio 31 d. sprendimas *ŁWK – 56 EOOD* C-643/11, EU:C:2013:55.

- 59) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. liepos 18 d. sprendimas *Evita-K* C-78/12, EU:C:2013:486.
- 60) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. rugsėjo 26 d. sprendimas *Serebryannay vek* C-283/12, EU:C:2013:599.
- 61) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2014 m. spalio 9 d. sprendimas *Traum* C-492/13, EU:C:2014:2267.
- 62) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2015 m. spalio 22 d. sprendimas *PPUH Stehcamp* C-277/14, EU:C:2015:719.
- 63) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2016 m. birželio 2 d. sprendimas *Lajvér Meliorációs Nonprofí* C-263/15, EU:C:2016:392.
- 64) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2016 m. birželio 22 d. sprendimas *Odvolací finanční ředitelství* C-11/15, EU:C:2016:470.
- 65) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2016 m. spalio 20 d. sprendimas *Josef Plöckl* C-24/15, EU:C:2016:791.
- 66) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. vasario 9 d. sprendimas *Euro Tyre* C-21/16, EU:C:2017:106.
- 67) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2018 m. birželio 20 d. sprendimas *Enteco Baltic* C-108/17, EU:C:2018:473.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika

- 68) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2010 m. sausio 25 d. nutartis administracinėje byloje *Uždaroji akcinė bendrovė „Trikobalta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A⁵⁵⁶-250/2010.
- 69) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2010 m. birželio 28 d. nutartis administracinėje byloje *Uždaroji akcinė bendrovė „Citma“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A⁵⁵⁶-1054/2010.
- 70) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2010 m. rugpjūčio 23 d. nutartis administracinėje byloje *Uždaroji akcinė bendrovė „Ratakis“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A-438-716/2010.
- 71) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2010 m. spalio 1 d. sprendimas administracinėje byloje *Uždaroji akcinė bendrovė „Šiaulių*

tiekimu bazė“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁵⁵⁶-1047/2010.

- 72) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2011 m. liepos 10 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Orkos“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-415/2011.
- 73) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2012 m. kovo 26 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Agrifa“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-1276/2012.
- 74) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2012 m. rugpjūčio 27 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Lietpola“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-1842/2012.
- 75) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2012 m. rugsėjo 4 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Galvex“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁴³⁸-1890/2012.
- 76) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2013 m. liepos 11 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „ALSO Lietuva“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁶⁰²-996/2013.
- 77) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2015 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Aukseda“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-902-575/2015.
- 78) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2015 m. kovo 16 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Febris“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-244-602/2015.
- 79) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2016 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „LL tara“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-567-442/2016.

- 80) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2017 m. vasario 2 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Mobile Center“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-1477-438/2017.
- 81) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2017 m. birželio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nordic Trucking Logistics UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. eA-875-556/2017.
- 82) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Meseta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-516-602/2017.
- 83) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2017 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje UAB „TD transport“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. eA-869-602/2017.
- 84) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2017 m. gruodžio 27 d. sprendimas administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Galinta ir partneriai“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-636-602/2017.
- 85) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2018 m. kovo 19 d. sprendimas administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Esmobaltas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-3286-602/2018.
- 86) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2018 m. kovo 21 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Metoil“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-400-557/2018.
- 87) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2018 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Tomega“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. eA-1272-442/2018.
- 88) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2018 m. liepos 11 d. nutartis administracinėje byloje Individuali įmonė „Maluda“ v.

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-1100-575/2018.

- 89) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2019 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Uždaroji akcinė bendrovė „Imlitex“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-333-442/2019.

V. Elektroniniai dokumentai

- 90) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą:
<http://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+%28aktuali+redakcija+2019-03-14%29/04e8fd8c-1adb-4b84-8134-1b35a5ffaf59e%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>.

SANTRAUKA

Šiame magistro darbe yra analizuojamas 0 proc. PVM tarifas, vertinamas šio tarifo taikymas praktikoje ir kylantys klausimai bei problemos. Šiame darbe dėmesys yra skiriamas išimtinai PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalyje nustatytam PVM 0 proc. tarifo taikymo atvejui, t. y. kai prekės yra tiekiamos į kitą ES valstybę narę, t. y. ES viduje, ir PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nurodytam prekių tiekimo neapmokestinimo atvejui.

Pirmoje magistro darbo dalyje yra išskiriamos ir analizuojamos prekių, tiekiamų į kitą ES valstybę narę, apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu taikymo pagrindinės trys materialines sąlygos (reikalavimai), kurios išskiriamos teismų praktikoje, t. y.: (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. Tam, jog PVM mokėtojas prekių tiekimą į kitą ES valstybę narę galėtų apmokestinti taikant 0 proc. PVM tarifą, yra būtina minėtų sąlygų visuma, todėl darbe yra detaliai analizuojama kiekviena sąlyga ir jos pagrindiniai elementai.

Kadangi tiek PVM direktyvoje, tiek PVM įstatyme nėra nurodyta kokius įrodymus (dokumentus) apmokestinamasis asmuo privalo turėti, taip pat nėra nurodyti įrodymams (dokumentams) keliami reikalavimai, antroje magistro darbo dalyje yra identifikuojami apmokestinamojo asmens galimi pateikti 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrindumo įrodymai. Darbe yra išsamiai nagrinėjami kiekvienos 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygos egzistavimą galintys pagrįsti įrodymai.

SUMMARY

The 0 % VAT Rate: Application, Evaluation

This Master Thesis analyzes the 0 % VAT rate, evaluates the application of this rate in practice, as well as arising issues and problems. This Master Thesis focuses exclusively on the 0 % VAT rate provided for in Paragraph 1 of Article 49 of the Law on VAT, i.e. when goods are supplied to another EU Member State, i.e. inside EU, and on the exemptions related to the supply of goods referred to in Paragraph 1 of Article 138 of the VAT Directive.

The first chapter of the Master Thesis distinguishes and contains the analysis of the three main material conditions (requirements) for the application of the 0 % VAT rate on goods supplied to another EU Member State, which are specified in the case-law: (1) transfer of the right to dispose of the goods as owner to the acquirer; (2) the goods, which are the subject of the supply, shall be physically exported from the Member State of the supplier; (3) the VAT payer supplies the goods to another taxable person, or a non-taxable person legal person acting as such, i.e. to the VAT payer, in the territory of another Member State. In order for the VAT payer to tax the supply of goods to another EU Member State applying 0 % VAT rate, a set of the aforementioned cumulative conditions is necessary, therefore, each condition and its basic elements are analyzed in detail in the Master Thesis.

Both the VAT Directive and the Law on VAT do not specify what evidence (documents) the taxable person shall have, there is also no requirements for the evidence (documents), therefore, the second chapter of the Master Thesis identifies the evidence of the justification of the application of the 0 % VAT rate, which the taxable person may submit. The Master Thesis contains the detailed analysis of the evidences that can justify the existence of each condition, which is necessary for the application of the 0 % VAT rate.