



## PVM ĮSTATYMO IR JO KOMENTARO PASIKEITIMAI

### 0 proc. PVM tarifo taikymas apmokestinant prekes, tiekiamas kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui (pagal PVMĮ 49 str. 1 d. komentarą)

#### Būtinės sąlygos 0 proc. PVM tarifo taikymui:

1

prekės tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui;

2

pirkėjas įgyja teisę disponuoti prekėmis, t. y. kad sandoris būtų laikomas prekių tiekimu asmeniui, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2006/112/EB 14 straipsnio 1 dalį, būtina, kad šis sandoris suteiktų šiam asmeniui teisę realiai disponuoti prekėmis kaip savininkui. Pagal ESTT praktiką (bylos C-78/12 Evita-K, C-526/13 Fast Bunkering Klaipėda, C-108/17 Enteco Baltic) „prekių tiekimo“ sąvoka, įtvirtinta šioje nuostatoje, reiškia ne nuosavybės teisės perdavimą taikomą nacionalinėje teisėje numatytais būdais, bet apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė. Taigi prekių tiekimo momento nustatymas priklauso nuo disponavimo perduodamomis prekėmis kaip prekių savininkui teisės perėjimo prekių gavėjui ar kitam asmeniui momento ir nėra sietinas su nuosavybės teisės perleidimu, kaip jis suprantamas pagal CK nuostatas bei gali apimti tokius atvejus, kai asmuo, nors ir nėra laikomas savininku pagal CK nuostatas, tačiau turi teisę disponuoti prekėmis kaip savininkas. Tai, ar asmuo turi teisę disponuoti prekėmis kaip prekių savininkas, priklauso nuo tokių kriterijų kaip teisės priimti sprendimus, atlikti tam tikrus veiksmus su prekėmis (pvz., prekes pervežti, supakuoti, perdirbti ir pan.), įgijimo, nuo rizikos dėl prekių žuvimo, sugadinimo ir pan. veiksmų perėjimo ir pan.;

3

prekės fiziškai išgabamos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos, o už prekių išgabėimą atsakingas prekių tiekėjas ar pirkėjas. **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 pan.** 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 galutinį adresą, sandėlio duomenis ir pan.). 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 pirkėjas.

**Prekių perdavimo rizikos perdavimo momento nustatymas pagal INCOTERMS sąlygas**

INCOTERMS sąlygos	Transportavimo išlaidų apmokėjimas ir rizikos perdavimo momentas							
	Pardavėjo sandėlis	Perdavimas vežėjui ir pakrovimas į jo transportą	Atgabėnimas iki išsiuntimo uosto	Pakrovimas į laivą išsiuntimo uoste	Atvykimas į paskirties uostą	Paskirties uosto terminalas	Transportavimas iki pirkėjo nurodytos vietos	
EXW	★							
FCA		★						
FAS			★					
FOB				★				
CFR				★				
CIF				★				
CPT		★						
CIP		★						
DAT							★	
DAP								★
DDP								★

## PVM įstatymo komentaras

<...>

**56 straipsnis. 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrindumo įrodymas.**

<...>

**II. Įrodymai, pagrindžiantys prekių išvežimą disponavimo teisių perdavimą ir prekių išgabėnimą į kitą valstybę narę**

1. PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal PVM įstatymo 49 straipsnį (prekių tiekimas į kitą valstybę narę), privalo turėti tokius įrodymus:

1.1. įrodymą, kad prekės buvo fiziškai išgabėtos iš Lietuvos **ir pirkėjas igijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo, taip pat kas buvo atsakingas už prekių išgabėnimą (prekių tiekėjas ar pirkėjas):**

1.2. o tais atvejais, kai prekės tiekiamos pirkėjui kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui – dar ir įrodymą, kad asmuo, kuriam prekės yra išgabėtos, yra registruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje.

**Įrodyti šias aplinkybes pareiga tenka PVM mokėtojui, tiekusiam prekes į kitą valstybę narę ir jis turi turėti tokius faktinius duomenis apie prekių išgabėnimą iš Lietuvos, kurie nekeltų abejonių. PVM mokėtojas vadovaudamasis protingumo kriterijumi pats turi spresti dėl dokumentų pobūdžio ir jų pakankamumo.**

**Pagal ESTT (bylos C-430/09 Euro Tyre Holding, C-587/10 VSTR, C-409/04 Teleos and Others ir kt.) suformuotus principus, PVM mokėtojas, siekdamas pagrįsti, kad 0 proc. PVM tarifą jis pritaikė pagrįstai, jis turėtų imtis visų galimų pagrįstų priemonių, jog įsitikintu, kad jo atliekamas tiekimas Europos Sąjungos viduje nelemia jo dalyvavimo sukčiavime mokesčių srityje.**

**2. PVM direktyva 2006/112/EB konkrečiai nenustato, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų taikyti 0 proc. PVM tarifą tiekdami prekes į kitą valstybę narę. Tai paliekama spresti valstybėms narėms.**

PVM įstatyme nėra nustatyta, kokius konkrečiai dokumentus turi turėti PVM mokėtojas išgabėnant prekes į kitą valstybę narę, svarbu, kad pagal tokius dokumentus galima būtų nustatyti išgabėnimo į kitą valstybę narę faktą. Norėdami patvirtinti prekių išgabėnimo į kitą valstybę narę faktą, PVM mokėtojai gali pateikti dokumentus, išvardintus žemiau.

Pažymėtina, kad nėra privaloma turėti visus išvardintus dokumentus, svarbu tai, kad PVM mokėtojo turimi dokumentai aiškiai įrodytų, kad prekės buvo fiziškai išgabėtos į kitą valstybę narę **ir pirkėjas igijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo, taip pat kas buvo atsakingas už prekių išgabėnimą.** Taigi, **disponavimo teisių perdavimą** ir prekių išgabėnimą į kitą valstybę narę gali įrodyti šie dokumentai:

- 2.1. prekių gabėnimo dokumentai (gaunami iš vežėjo atsakingo už prekių išgabėnimą);
- 2.2. užsakymai ar / ir kita korespondencija;
- 2.3. vidinė įmonės korespondencija;
- 2.4. PVM sąskaitos faktūros;
- 2.5. prekių pakavimo dokumentai;
- 2.6. draudimo dokumentai;
- 2.7. prekių pirkimo-pardavimo sutartys;
- 2.8. pirkėjo apmokėjimo dokumentai;
- 2.9. pirkėjo patvirtinimas, kad prekės gautos **(prekių pristatymo dokumentas, kuriuo**

**pardavėjas ir pirkėjas patvirtina, kad prekės yra išgabentos ir pristatytos; patvirtinimas, kad pirkėjas deklaravo mokesčių administratoriui prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės galėtų būti, kaip papildomas dokumentas);**

**2.10. dokumentai patvirtinantys teisės disponuoti prekėmis perdavimo faktą ir sąlygas (pvz., priėmimo-perdavimo aktas su pardavėjo ir pirkėjo parašais, CMR krovinio važtaraštis su gavėjo parašu, taikytos INCOTERMS sąlygos ir pan.);**

**2.11. pirkėjo statusą patvirtinantys dokumentai (pvz., oficialaus juridinių asmenų registro išrašas, kad pirkėjas yra realus juridinis asmuo; naujausia pirkėjo finansinė atskaitomybė, oficialių institucijų išduoti dokumentai (leidimai, licencijos), ar kt. dokumentai);**

2.12. kiti papildomi dokumentai.

PVM mokėtojo turi dokumentai turi užtikrinti ne tik prekių pardavimo (t. y. teisės disponuoti prekėmis perdavimo) faktą, bet ir tai, kad jos buvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos.

3. Atkreipiame dėmesį ir į tai, kad dokumentų, įrodančių prekių išgabenimo faktą, pobūdis priklausys ir nuo to, kas tas prekes gabena: ar pardavėjas (tiekėjas) savo ar nuomotu transportu, ar pasamdytas vežėjas, ar pats pirkėjas:

3.1. kai prekes veža pasamdytas vežėjas, prekių išgabenimo faktą galėtų patvirtinti:

– prekių gabenimo važtaraštis ar jo kopija, patvirtintas prekių gavėjo ar prekių gavėjo transporto kompanijos, perimančios prekes, spaudais ir parašais. Į kitą valstybę narę prekės gabenamos su gabenimo 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 pagrindiniu dokumentu pagrindžiančiu prekių išgabenimą iš Lietuvos, jei važtaraštyje yra atitinkamos žymos su parašais, pagal kurias galima nustatyti, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos į kitą valstybę narę;

– PVM sąskaita faktūra;

– pirkimo-pardavimo sutartys ar pan.

– tais atvejais, kai prekių gavėjo transporto kompanija perima prekes Lietuvos Respublikos teritorijoje (pvz., EXW pagal INCOTERMS sąlygas), rekomenduojama 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 Europos Sąjungos valstybės vietą konkrečiam pirkėjui ar jo nurodytam gavėjui;

Svarbu pažymėti, jog Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvencijos (CMR) 9 straipsnis, būtent ir numato, kad CMR važtaraštis yra įrodymas, patvirtinantis, jog yra sudaryta tarptautinio krovinių vežimo sutartis ir kad krovinyne perėjo vežėjo dispozicijon.

3.2. kai prekes veža tiekėjas savo transportu (nepasamdęs vežėjo įmonės), prekių išgabenimo faktą galėtų patvirtinti:

– PVM sąskaitos faktūros egzempliorius (ar kopija), kuriame būtų nurodyti važtaraščio rekvizitai (jei teisės aktai leidžia naudoti šį dokumentą vietoj važtaraščio) ~~su atitinkama gavėjo žyma su parašu, kad prekės gautos;~~

~~– gabenimo važtaraštis, išrašytas nebūtinai ant PVM sąskaitos faktūros egzemplioriaus, bet atitinkantis Lietuvos Respublikos kelių transporto kodekse nustatytus reikalavimus gabenimo važtaraščiams;~~

**– gabenimo važtaraščio (CMR) trečiasis egzempliorius, kuriame kaip vežėjas nurodytas tiekėjas (užpildyti tiekėjo duomenys);**

– ar kiti dokumentai, įrodantys prekių išgabenimo faktą.

3.3. kai prekes veža prekių pirkėjas savo transportu, prekių išgabenimo faktą galėtų patvirtinti:

– pirkėjo atsiųstas patvirtinimas, kad konkrečios prekės buvo išsivežtos iš Lietuvos, nurodant išsivežtų prekių pavadinimą, kiekį, atsivežimo į kitą valstybę narę datą, transporto priemonės modelį, valstybinį numerį ar pan.

4. Lietuvos tiekėjas (pardavėjas) gali susitarti su Europos Sąjungos pirkėju, kad šis jam atsiųstų važtaraščių kopijas su atitinkamomis žymomis ir parašais ir / ar kitus pirkėjo patvirtinimus, pagrindžiančius išgabenimą iš Lietuvos. Kai kuriose Europos Sąjungos valstybėse tiekėjai, norėdami užsitikrinti reikalingų dokumentų gavimą, iš pirkėjo paima užstatą, kuris gražinamas po dokumentų pateikimo.

5. Tais atvejais, kai yra gabenamos akcizais apmokestinamos prekės, tai vietoj prekių vežimo važtaraščio kaip įrodymas gali būti naudojamas elektroninis akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentas (e-AD), kuriuo įforminamas akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas. Tuo atveju, jei akcizais apmokestinamos prekės yra gabenamos su supaprastintais akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentais (SAAD), tai SAAD vietoj važtaraščio kaip prekių gabenimo įrodymas gali būti naudojamas tais atvejais, kai jis yra patvirtintas prekių pristatymo valstybės narės kompetentingos institucijos.

<...>

**III. Įrodymai, pagrindžiantys, kad prekių pirkėjas yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtoju.**

<...>

**5. Tuo atveju, kai PVM mokėtojas, pritaiko 0 proc. PVM tarifą, tačiau paaiškėja, kad pirkėjas nėra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtoju, tai vadovaujantis ESTT sprendimais (bylos C-587/10 VSTR, C-492/13 Traum, C-24/15 Plöckl, C-21/16 Euro Tyre BV-Sucursal EM Portugal), PVM mokėtojas be visų kitų 0 proc. PVM tarifą pagrindžiančių dokumentų turi turėti ir įrodymus, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, t. y. asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas (žr. PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalies komentare pateiktus 4, 5 pavyzdžius).**

**Ekonominės veiklos vykdymą patvirtinančiais dokumentais galėtų būti pvz., oficialių institucijų išduoti pažymėjimai / leidimai / licencijos vykdyti tam tikrą veiklą, finansinės atskaitomybės dokumentai / deklaracijos, kad ekonominė veikla yra realiai vykdoma, pirkėjo patvirtinimas ir kiti dokumentai.**

**Pažymėtina, kad mokesčių administratorius, mokesčių mokėtojo atžvilgiu atliekamų kontrolės veiksmų metu, įvertinęs visas su PVM mokėtojo įvykdytu sandoriu susijusias aplinkybes, 0 proc. PVM tarifui pagrįsti turimus dokumentus bei, ar mokesčių mokėtojas veikė sąžiningai ir ėmėsi visu priemonių siekdamas įrodyti, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, galėtų spresti, ar 0 proc. PVM tarifas pritaikytas pagrįstai.**

**Mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes, vertina 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą ir tais atvejais, kai sudarant sandorį pasikeičia nurodytas galiojantis Europos Sąjungos valstybės narės verslo partnerio PVM mokėtojo kodas, kuris buvo nurodytas ir prekių gabenimo dokumentuose, pavyzdžiui, prekių gabenimo laikotarpyje Europos Sąjungos verslo partneris buvo reorganizuotas (įmonės skaidymas, apjungimas, dukterinės kompanijos įkūrimas ir kt.), Europos Sąjungos pirkėjui suteiktas kitas galiojantis PVM kodas, kurį gavėjas nurodo prekių priėmimo dokumentuose. Prekių gavėjas pateikia naujo PVM kodo galiojimo bei prievolių ir įsipareigojimų perėmimo patvirtinimą, deklaruoja prekių gavimą iš Lietuvos PVM mokėtojo.**