

49 straipsnis. Prekės, tiekiamos į kitą valstybę narę

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

Komentaras

1. Šiame straipsnyje nurodytais atvejais 0 proc. PVM tarifas taikomas tik tada, jeigu yra įvykdytos šios sąlygos:

1.1. prekės tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui;

1.2. 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 Lietuvos Respublikos civilinio kodekso nuostatas bei gali apimti tokius atvejus, kai asmuo, nors ir nėra laikomas savininku pagal Civilinio kodekso 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.;

1.3. prekės fiziškai išgabenos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos, o už prekių išgabėną atsakingas prekių tiekėjas ar pirkėjas.

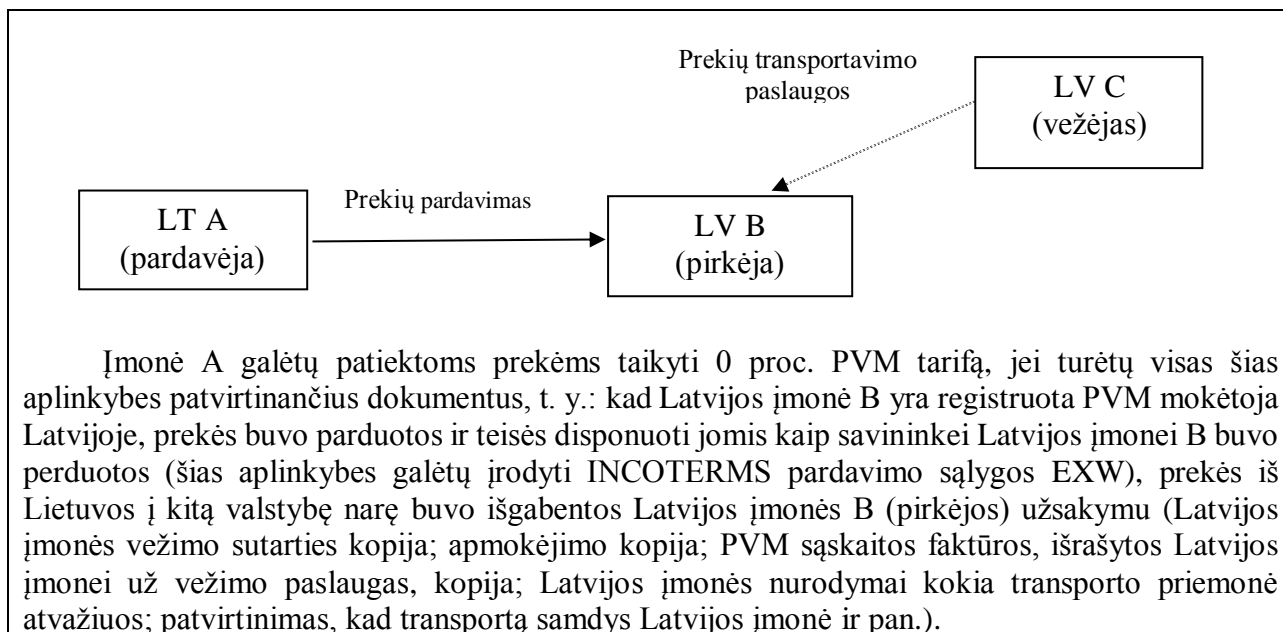
Sprendžiant klausimą, kuris asmuo yra laikomas atsakingu už transportavimo organizavimą, reikia įvertinti, kieno transportu prekės buvo išgabentos, kas sudarė prekių transportavimo sutartį, kas faktiškai užsakė transportą, kam už transportavimo paslaugas buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra, kuris asmuo 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.

1 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, pardavė prekes Latvijos įmonei B, PVM mokėtojai EXW Vilnius sąlygomis. Latvijos įmonė kaip prekių savininkė sudarė prekių transportavimo sutartį su Latvijos vežėju C ir prekės buvo išgabentos iš Lietuvos į Latviją. Latvijos įmonė B pateikė Lietuvos įmonei A dokumentus, įrodančius, kad prekės buvo išvežtos iš Lietuvos.



2. Kokie įrodymai galėtų patvirtinti, kad šios sąlygos įvykdytos nurodyta PVM įstatymo 56 straipsnio 1 dalies komentare.

Taip pat Lietuvos PVM mokėtojas prekių tiekimus kitos valstybės narės PVM mokėtojams turi deklaruoti Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitoje (forma FR0564), kurios užpildymo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 12 d. [isakymu Nr. VA-34](#) „Dėl Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 formos užpildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“.

2 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, 2017 m. liepos mėnesį Latvijos įmonei B (kuri yra registruota PVM mokėtoja Latvijoje) už 20 000 Eur patiekė statybinių medžiagų. Įmonė A įmonei B išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodė pirkėjo (įmonės B) PVM mokėtojo kodą. Be to, įmonė A turi dokumentus, patvirtinančius kad prekės fiziškai išgabentos iš Lietuvos ir patiektos įmonei B (statybinių medžiagų pirkimo - pardavimo sutartį, šių medžiagų gabenimo važtaraščio kopiją su žyma, kad prekės gautos, taip pat pirkėjo patvirtinimą, kad šis statybines medžiagas gavo).

Šiuo atveju įmonė A tiekiamoms į Latviją statybinėms medžiagoms gali taikyti 0 proc. PVM tarifą. Tiekiamų prekių apmokestinamąją vertę – 20 000 Eur įmonė traukia į to mokesčio laikotarpio, kada buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra, PVM deklaracijos 18 laukelį „ES PVM mokėtojams patiektos prekės (0 proc.)“.

Be to, įmonė A duomenis apie šių tiekiamų prekių vertę turi įtraukti į Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos FR0564 formos 13 laukelį.

3. Kai Lietuvos PVM mokėtojas tiekia prekes (kurių tiekimo vieta laikoma Lietuva) kitos valstybės narės pirkėjui, neįregistruotam savo valstybėje narėje PVM mokėtoju (pvz., neapmokestinamajam asmeniui, apmokestinamajam asmeniui, kuriam pagal savo šalies įstatymą nėra prievolės registruotis PVM mokėtoju ir pan.), tai patiektoms prekėms 0 proc. PVM tarifas netaikomas (išskyrus atvejus aprašytus žemiau), nors prekės ir būtų pardavėjo, pirkėjo ar trečiojo asmens išgabentos iš Lietuvos. Šiuo atveju taikomas standartinis arba lengvatinis, jeigu toks nustatytas, PVM tarifas. Šios nuostatos netaikomos kai dėl Lietuvos PVM mokėtojo vykdomos kitoje valstybėje

narėje nuotolinės prekybos prekių vieta persikelia į tą kitą valstybę narę (žr. PVM įstatymo 12 straipsnio komentarą).

Tuo atveju, kai Lietuvos PVM mokėtojas pritaiko 0 proc. PVM tarifą kitos valstybės narės pirkėjui, neįregistruotam savo valstybėje narėje PVM mokėtoju, tai mokesčių administratorius kontrolės veiksmų metu, įvertinęs visas su tokiu sandoriu susijusias aplinkybes, dokumentus bei visą kitą reikšmingą informaciją ir nenustatęs tiekėjo nesąžingumo, vadovaudamasis ESTT priimtais sprendimais (bylos C-587/10 *VSTR*, C-492/13 *Traum*, C-24/15 *Plöckl*, C-21/16 *Euro Tyre BV-Sucursal EM Portugal*) gali priimti sprendimą, kad tiekiamoms prekėms 0 proc. PVM tarifas galėjo būti taikomas. Dokumentai, kurie galėtų pagrįsti 0 proc. PVM tarifo taikymą tokiu atveju nurodyti PVM įstatymo 56 straipsnio 1 dalies komentare.

3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, 2017 m. liepos mėnesį patiekė baldus Lenkijos biudžetinei įstaigai B, kuri nevykdo ekonominės veiklos ir nėra įregistruota Lenkijoje PVM mokėtoja. Tarkime, minėtai biudžetinei įstaigai buvo patiekta baldų už 45 000 Eur (be PVM). Patiekti baldai paties pirkėjo - Lenkijos biudžetinės įstaigos B buvo išgabenti į Lenkiją.

Kadangi Lenkijos pirkėjas nenurodė tiekėjui savo šalies PVM mokėtojo kodo (jis nėra įregistruotas PVM mokėtoju savo šalyje), tai nors baldai buvo išgabenti iš Lietuvos, tačiau šiam tiekimui 0 proc. PVM tarifas netaikomas. Šiuo atveju, Lietuvos įmonė A išrašytoje Lenkijos įstaigai B PVM sąskaitoje faktūroje be patiektų baldų apmokestinamosios vertės – 45 000 Eur turi nurodyti 21 proc. PVM tarifą ir PVM sumą – 9 450 Eur (45 000 x 21 proc.).

Įmonė A 2017 m. liepos mėn. PVM deklaracijos 11 laukelyje nurodo patiektų prekių apmokestinamąją vertę – 45 000 Eur, o 29 laukelyje – 9 450 Eur PVM sumą.

4 pavyzdys

Lietuvos įmonė B sudarė prekių tiekimo sutartį su Lenkijos ūkininku, kuris prekiauja savo užauginta produkcija, tačiau nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju Lenkijoje. Įmonė B patiekė prekių už 10 000 Eur, kurias apmokestino 0 proc. PVM tarifu ir pati jas pristatė į Lenkiją.

Taigi šiuo atveju nors įmonė B neturėtų teisės taikyti 0 proc. PVM tarifo patiektoms prekėms, kadangi Lenkijos ūkininkas nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju, tačiau mokesčių administratorius, atliekamų kontrolės veiksmų metu, įvertinęs visas su minėtu sandoriu susijusias aplinkybes (kad įmonė B veikė sąžiningai ir ėmėsi visų galimų pagrįstų priemonių, kad įsitikintų, kad jos atliekamas tiekimas Europos Sąjungos viduje nelemia jos dalyvavimo sukčiavime mokesčių srityje, kad Lenkijos ūkininkas įsigydamas prekes veikė kaip apmokestinamasis asmuo, kad prekės buvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos teritorijos ir Lenkijos ūkininkas įgijo teisę jomis disponuoti, kaip savininkas), dokumentus bei visą kitą reikšmingą informaciją, priėmė sprendimą leisti taikyti 0 proc. PVM tarifą.

Atkreiptinas dėmesys, kad tarp Europos Sąjungos valstybių narių yra valstybių (pvz., Lenkija, Ispanija ir kt.), kurios turi dvigubą PVM mokėtojų registravimo sistemą, t. y. suteikia PVM mokėtojų kodus, kurie galioja tik sandoriams, sudaromiems valstybės viduje ir kurių galiojimas negali būti patikrintas nei Europos Komisijos svetainėje, nei Lietuvos VMI priemonėmis, ir PVM mokėtojų kodus, kurie yra naudojami tarptautinės prekybos sandoriams, kurie gali būti patikrinti Europos Komisijos svetainėje ir Lietuvos VMI priemonėmis.

5 pavyzdys

Lietuvos įmonė B 2017 m. rugsėjo mėnesį sudarė prekių tiekimo sutartį su Lenkijos įmone C, kuri nurodė jai mokesčių administratoriaus suteiktą PVM mokėtojo kodą Lenkijoje. Įmonė B patiekė įmonei C prekių už 10 000 Eur (be PVM), pati prekes pristatė į Lenkijos įmonės sandėlį ir šį sandorį apmokestino 0 proc. PVM tarifu.

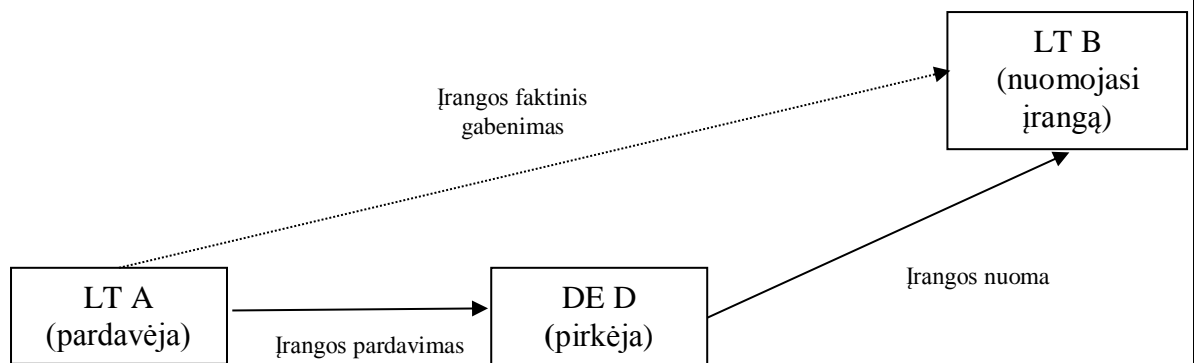
Paaikškėjo, kad įmonės C nurodytas PVM mokėtojo kodas yra taikomas tik prekybai Lenkijos Respublikos viduje, o tarptautinei prekybai įmonė C nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja.

Taigi šiuo atveju įmonė B neturėtų teisės taikyti 0 proc. PVM tarifo patiektoms prekėms, tačiau mokesčių administratoriui įvertinus visas su minėtu sandoriu susijusias aplinkybes (kad įmonė B veikė sąžiningai ir ėmėsi visų galimų pagrįstų priemonių, kad įsitikintų, kad jos atliekamas tiekimas Europos Sąjungos viduje nelemia jos dalyvavimo sukčiavime mokesčių srityje, kad įmonė C įsigydama prekes veikė kaip apmokestinamasis asmuo, kad prekės buvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos teritorijos ir įmonė C įgijo teisę jomis disponuoti, kaip savininkė), dokumentus bei visą kitą reikšmingą informaciją, priėmė sprendimą leisti taikyti 0 proc. PVM tarifą.

4. Jeigu Lietuvos PVM mokėtojo kitos valstybės narės PVM mokėtojui patiektos prekės nebuvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos (tiekėjas neturi šių prekių išgabavimo iš Lietuvos įrodymų), tai tokiems tiekimams jis neturi teisės taikyti 0 proc. PVM tarifo. Tokiu atveju, nors prekės patiektos valstybės narės PVM mokėtojui, tačiau, neturint įrodymų apie jų išvežimą iš Lietuvos, joms taikomas standartinis arba lengvatinis, jeigu toks nustatytas, PVM tarifas.

6 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, 2017 m. birželio mėnesį patiekė Vokietijos įmonei D, PVM mokėtojai, įrangą už 30 000 Eur (be PVM). Vokietijos PVM mokėtojo nurodymu, patiekta įranga buvo perduota Lietuvos įmonei B, su kuria Vokietijos įmonė sudarė įrangos nuomos sutartį.



Nors įranga buvo patiekta kitos valstybės narės (Vokietijos) PVM mokėtojui, tačiau ji nebuvo išgabenta iš Lietuvos, todėl šiam tiekimui 0 proc. PVM tarifas negali būti taikomas. Lietuvos įmonė A išrašytoje Vokietijos įmonei PVM sąskaitoje faktūroje nurodo įrangos apmokestinamąją vertę – 30 000 Eur, PVM tarifą 21 proc. ir PVM sumą – 6 300 Eur (30 000 x 21 proc.).

Įmonė A 2017 m. birželio mėn. PVM deklaracijos 11 laukelyje nurodo patiektų prekių apmokestinamąją vertę – 30 000 Eur, o 29 laukelyje – 6 300 Eur PVM sumą.

5. Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinami Lietuvos PVM mokėtojų Lietuvoje kitos valstybės narės PVM mokėtojui pagal sudarytą su juo dvišalę, trišalę ar kitokią sutartį patiekti kilnojamieji daiktai, kurie pirkėjo nurodymu perduodami kitai Lietuvos įmonei, su kuria pirkėjas yra sudaręs šių kilnojamųjų daiktų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo paslaugų teikimo sutartį, o po

jų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo išgabenami į kitą (pirkėjo) valstybę narę. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 20 d. [įsakymu Nr. VA-99](#) patvirtintos Pridėtinės vertės mokesčio už įvežamus iš užsienio ar Lietuvoje įsigijamus kilnojamuosius daiktus ir jų aptarnavimo, apdirbimo bei perdirbimo paslaugas apskaičiavimo rekomendacijos, kuriose išdėstytos nuostatos kokiomis sąlygomis minėtiems sandoriams gali būti taikomas 0 proc. PVM tarifas. Pritaikęs tiekiamiems kitos valstybės narės PVM mokėtojui kilnojamiesiems daiktams 0 proc. PVM tarifą, Lietuvos PVM mokėtojas privalo:

5.1. išrašytoje kilnojamųjų daiktų tiekimo PVM sąskaitoje faktūroje nurodyti pirkėjo (kitos valstybės narės) PVM mokėjo kodą bei nuorodą į PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalį arba į PVM direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalį arba įrašyti „tiekimas į kitą ES valstybę narę“;

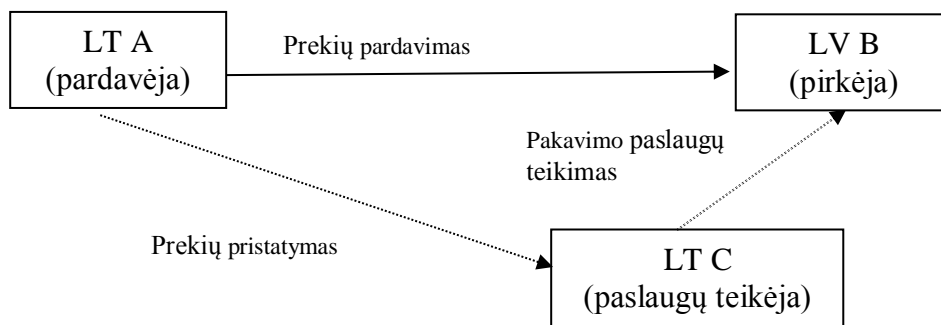
5.2. turėti patiektų kilnojamųjų daiktų (po jų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo) išgabenimo iš Lietuvos įrodymus. Įmonė pati turi nuspręsti kaip surinkti šiuos įrodymus, pvz., gauti ar iš kilnojamųjų daiktų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo paslaugų teikėjo, iš paties kitos valstybės narės pirkėjo ar pan.;

5.3. turėti įrodymus, kad paslaugų teikėjas aptarnavo, apdirbo, perdirbo būtent jo patiektus kitos valstybės narės PVM mokėtojui kilnojamuosius daiktus, ir kad visi patiekti kilnojamieji daiktai po jų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo buvo išgabenti iš Lietuvos. Šiam tikslui PVM mokėtojas turėtų gauti iš paslaugų teikėjo ar paties kilnojamųjų daiktų pirkėjo reikiamus dokumentus, pvz., išieigų normas, kalkuliacijas, kitus apskaičiavimus, kuriuose būtų pateikta informacija, kiek paslaugų teikėjas sunaudavo jam perduotų kilnojamųjų daiktų tiems konkrečioms kilnojamiesiems daiktams pagaminti (perdirbti), kurie visi buvo išgabenti iš Lietuvos (pvz., audinių tiekėjas turi turėti apskaičiavimus, kad visi audiniai, kurių tiekimui buvo taikytas 0 proc. PVM tarifas, siuvimo paslaugų gavėjo buvo sunaudoti tiems siuvimo gaminiams pasiūti, kurie po jų pasiuvimo buvo išgabenti iš Lietuvos ir pan.);

5.4. šiuos tiekimus deklaruoti Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos (forma FR0600) 18 laukelyje ir Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas ES valstybes nares ataskaitos (forma FR0564) 13 laukelyje.

7 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, 2017-09-29 pardavė prekes Latvijos įmonei B, PVM mokėtojai. Prieš išgabenant prekes iš Lietuvos teritorijos, Latvijos įmonės B užsakymu, prekės buvo nugabentos Lietuvos įmonei C pakavimo paslaugoms suteikti. Įmonė B išpareigojo įsigytas prekes išvežti iš Lietuvos teritorijos per 30 dienų ir pateikti įmonei A dokumentus, įrodančius, kad prekės buvo išvežtos. Įmonei C, supakavus prekes, įmonė B jas 2017-10-20 išgabeno iš Lietuvos teritorijos ir atsiuntė įmonei A tai patvirtinančius dokumentus.



Įmonė A turi teisę patiektoms prekėms taikyti 0 proc. PVM tarifą bei atsižvelgiant į tai, kad prekių išgabenimo dokumentai buvo gauti iki 2017 m. rugsėjo mėnesio PVM deklaracijos (forma FR0600) pateikimo termino pabaigos (t. y. iki 2017-10-25), tai patiektų prekių apmokestinamoji

vertė deklaruojama šio mėnesio PVM deklaracijos 18 laukelyje bei šio mėnesio Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos (forma FR0564) 13 laukelyje.

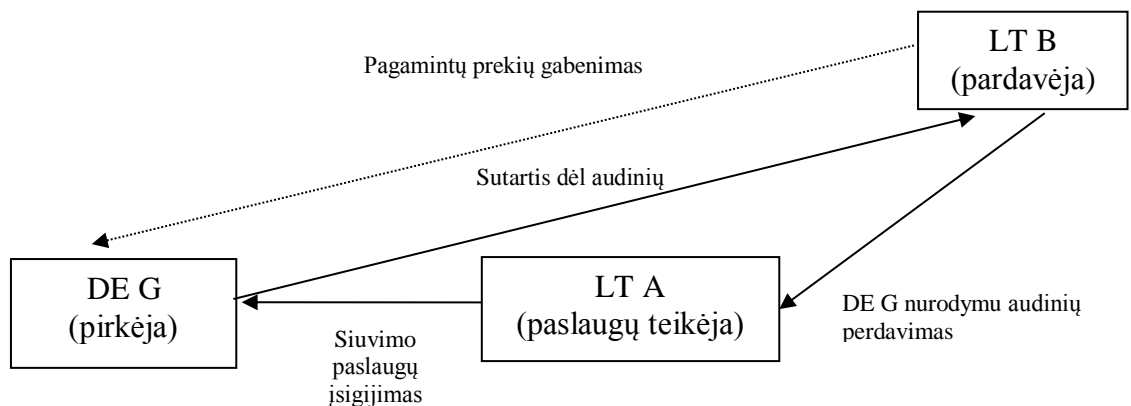
6. Jeigu PVM mokėtojas, patiekęs kitos valstybės narės PVM mokėtojui kilnojamuosius daiktus iki to mokestinio laikotarpio, kurį minėti kilnojami daiktai buvo patiekti, PVM deklaracijos pateikimo termino pabaigos dar negauna šių kilnojamųjų daiktų (po jų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo) išgabenimo iš Lietuvos įrodymų, tai jis turėtų mokesčių administratoriui pateikti raštišką laisvos formos pranešimą ir nurodyti, kada numatoma pateikti kilnojamųjų daiktų išgabenimo įrodymus, pagrindžiant tai atitinkamais dokumentais.

Jeigu minėtus kilnojamuosius daiktus Lietuvoje kitos valstybės narės PVM mokėtojui patiekęs PVM mokėtojas neturės kilnojamųjų daiktų (po jų aptarnavimo, apdirbimo ar perdirbimo) išgabenimo iš Lietuvos ir kitų įrodymų, tai jis neturi teisės taikyti šiems tiekimams 0 proc. PVM tarifo.

8 pavyzdys

Vokietijos įmonė G, PVM mokėtoja, sudarė su Lietuvos siuvimo įmone A, PVM mokėtoja, moteriškų drabužių siuvimo iš lietuviškų audinių paslaugų teikimo sutartį. Šiam tikslui Vokietijos įmonė G Lietuvoje sudarė sutartį su įmone B, PVM mokėtoja, dėl audinių įsigijimo iš šios įmonės.

Įmonė B, patiekus Vokietijos įmonei G audinius, šios įmonės nurodymu perduoda įmonei A, siuvančiai iš šių audinių drabužius. Pasiūti drabužiai išgabenami į Vokietiją.



Šiuo atveju įmonė B, tiekiamiems Vokietijos įmonei G audiniams turi teisę taikyti 0 proc. PVM tarifą.

Tarkime, 2017 m. liepos mėnesį įmonė B patiekė Vokietijos įmonei G audinių už 9 000 Eur.

Įmonės B išrašytoje Vokietijos įmonei G audinių tiekimo PVM sąskaitoje faktūroje būtinai turi būti nurodytas pirkėjo – Vokietijos PVM mokėtojo kodas, be to nurodoma audinių vertė be PVM – 9 000 Eur, PVM tarifas – 0 proc. 2017 m. liepos mėnesio PVM deklaracijoje (forma FR0600) įmonė B įrašo 18 laukelyje – 9 000 Eur.

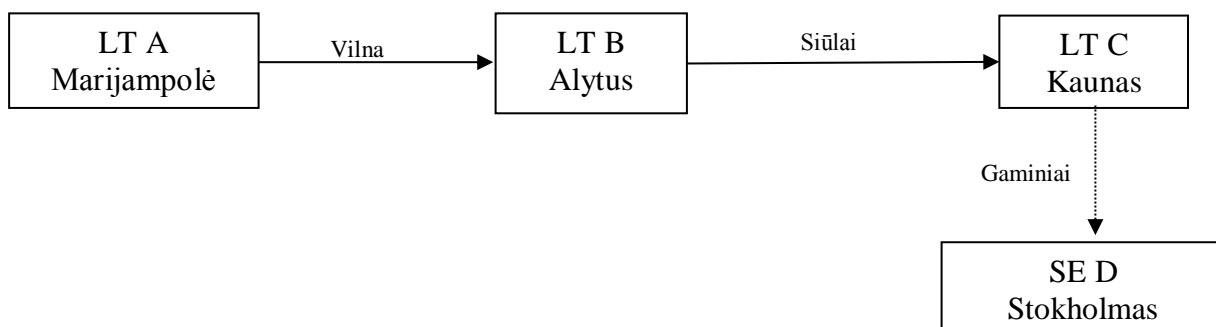
Be to, šių patiektų audinių apmokestinamąją vertę (9 000 Eur) įmonė B turi deklaruoti Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitoje (forma FR0564).

Iki liepos mėnesio PVM deklaracijos pateikimo termino pabaigos (iki 2017-08-25) įmonė B negavo iš įmonės A (arba Vokietijos įmonės G siuvimo gaminių, kuriems pasiūti buvo sunaudoti įmonės B audiniai, išgabenimo į Vokietiją dokumentų kopijų, nes patiekta audinių partija buvo panaudota net trijų kalendorinių mėnesių siuvimo paslaugų užsakymui vykdyti ir tik tada visi pasiūti gaminiai bus išgabenti į Vokietiją. Todėl įmonė B pateikia mokesčių administratoriui raštišką pranešimą, kuriame nurodo, kad ji siuvimo gaminių, kuriems pasiūti buvo sunaudoti jos patiekti audiniai, išgabenimo iš Lietuvos įrodymus turės tik 2017 m. lapkričio mėnesį.

Be to, įmonė B iš siuvimo įmonės A turi gauti (ne vėliau kaip lapkričio mėnesį) visus apskaičiavimus, įrodančius, kad visi jos patiekti audiniai tikrai buvo sunaudoti tiems drabužiams pasiūti, kurie išgabenti į Vokietiją.

9 pavyzdys

Lietuvos įmonė A (Marijampolė) auginama avys ir kerpa jų vilną, kurią parduoda įmonei B (Alytus), čia vilna perdirbama į siūlus. Vėliau, šie siūlai parduodami įmonei C (Kaunas), kur iš jų mezgami megztiniai. Baigtus gaminius, įmonė C parduoda (teises disponuoti kaip savininkei perduoda) Švedijos įmonei D, kuri yra PVM mokėtoja Švedijoje ir įsigytas prekes išsigabena iš Lietuvos į Švediją (Stokholmą).



Įmonės A prekių tiekimas įmonei B, taip pat įmonės B prekių tiekimas įmonei C - apmokestinami taikant standartinius PVM tarifus, kadangi prekės nėra išgabenuamos iš Lietuvos bei nėra tenkinamos kitos sąlygos 0 proc. PVM tarifo taikymui.

Įmonės C prekių tiekimas įmonei D – prekių tiekimas į kitą valstybę narę, kurio metu prekės fiziškai išgabenuamos iš Lietuvos teritorijos į kitą valstybę narę. Įmonė C galėtų taikyti 0 proc. PVM tarifą, jeigu turėtų 0 proc. PVM tarifą pagrindžiančius dokumentus.

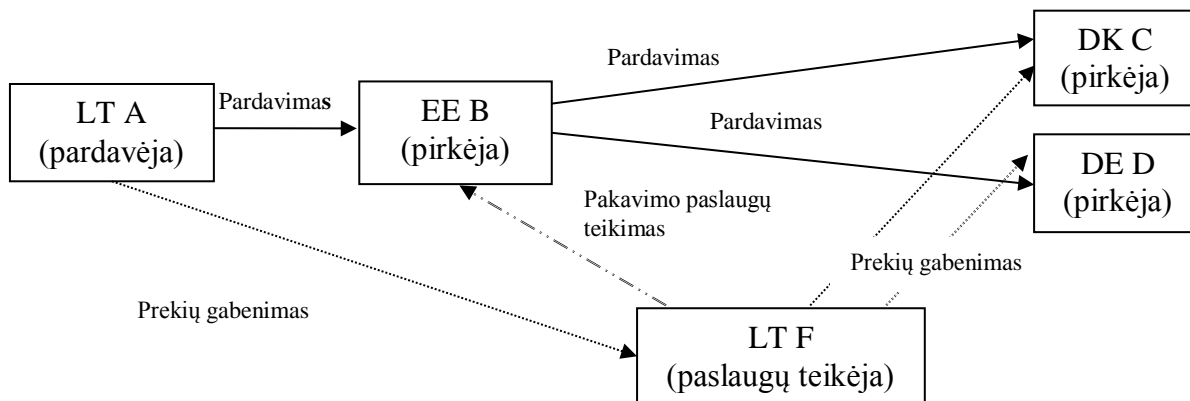
7. Lietuvos PVM mokėtojo išrašytoje kitos valstybės narės PVM mokėtojui prekių, apmokestinamų taikant 0 proc. PVM tarifą, PVM sąskaitoje faktūroje be kitų PVM įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje nurodytų rekvizitų turi būti įrašyta nuoroda į Lietuvos PVM įstatymo 49 straipsnį ar į PVM direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 1 dalį, reglamentuojančius 0 proc. PVM tarifo taikymą šioms tiekimams arba frazė, pvz., „tiekimas į kitą ES valstybę narę“.

8. Praktikoje dažnai pasitaiko atveju, kai tų pačių prekių pardavimo sandoriuose dalyvauja daugiau nei 2 asmenys, t. y. tos pačios prekės yra perparduodamos vieno asmens kitam (pardavėjas parduoda pirkėjui, kuris savo ruožtu iškart parduoda dar kitam pirkėjui, kuris prekes vėl iš karto perparduoda ir t.t.), taip sudarant neatsiejamas pardavimų grandines, t. y. pardavimų atvejus, kai iš visų sudarytų sandorių aplinkybių galima teigti, kad vienas po kito einantys pardavimai yra praktiškai neatskiriami laike, sandoriuose kaip neatsiskleidę tarpininkai dalyvaujantys asmenys iš anksto žino, kad prekės bus perparduodamos ir pan.

ESTT yra pripažinęs, kad kai dėl dviejų vienas po kito einančių tų pačių prekių tiekimų, vykdomų už atlyginimą tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokių, atliekamas vienas šių prekių siuntimas ar gabenimas Europos Sąjungos viduje, šiam siuntimui ar gabenimui gali būti priskirtinas tik vienas iš dviejų tiekimų, kuris vienintelis bus atleistas nuo mokesčio. Siekiant nustatyti, kuri iš dviejų tiekimų priskirti prie šio gabenimo, reikia išsiaiškinti, ar šis gabenimas vykdytas po antrojo tiekimo. Jei taip būtų, tik antrasis tiekimas turi būti laikomas tiekimu Europos Sąjungos viduje ir, konkrečiu atveju, atleidžiamas nuo mokesčio (bylos C-245/04 *EMAG Handel Eder*, C-386/16 *Toridas*).

10 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, pardavė prekes (džiovintus vaisius) Estijoje įsikūrusiai ir šioje šalyje registruotai PVM mokėtoja įmonei B EXW Vilnius sąlygomis. Įmonė B įsipareigojo įsigytas prekes išvežti iš Lietuvos teritorijos ir pateikti įmonei A dokumentus, įrodančius, kad prekės buvo išvežtos. Įmonė B, įsigijusi prekes, jas tą pačią ar kitą dieną pardavė Danijos įmonei C ir Vokietijos įmonei D, įsikūrusioms ir registruotoms PVM mokėtojomis šiose šalyse, tomis pačiomis EXW Vilnius sąlygomis. Prekės, prieš išgabenant jas iš Lietuvos teritorijos, buvo nuvežtos Lietuvos įmonei F, pakavimo paslaugoms suteikti.

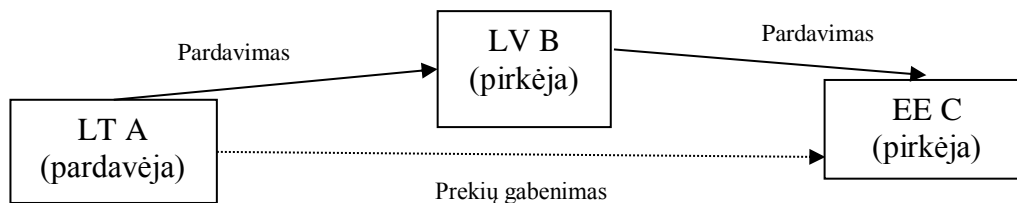


Įmonės A įvykdytas prekių tiekimas įmonei B nelaikomas prekių tiekimu į valstybę narę, kadangi įmonė B įsigytas prekes perpardavė, t. y. disponavimo teises įmonei C ir įmonei D perdavė dar šioms prekėms esant šalies teritorijoje ir dėl sandorio, įvykusio tarp įmonės A ir įmonės B, prekės fiziškai nebuvo išgabentos į kitą valstybę narę. Todėl toks tiekimas tarp įmonės A ir įmonės B laikomas įvykusiu šalies teritorijoje ir apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą.

Įmonės B įvykdyti prekių tiekimo sandoriai įmonei C ir įmonei D, kai prekės įmonei C ir D po pakavimo paslaugų suteikimo fiziškai išsigabenamos į minėtas valstybes nares ir tenkinamos kitos sąlygos 0 proc. PVM tarifo taikymui, laikomi prekių tiekimu į kitas Europos Sąjungos valstybes nares. Dėl tokių sandorių įmonei B atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoja Lietuvoje (žr. PVM įstatymo 71 straipsnio komentarą), o pateiktoms prekėms galėtų būti taikomas 0 proc. PVM tarifas, jeigu įmonė B turėtų 0 proc. PVM tarifą pagrindžiančius dokumentus.

11 pavyzdys

Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, pardavė prekes Latvijos įmonei B, PVM mokėtojai, kuri užsakė transportą ir prekės buvo išgabentos į Estiją. Estijoje prekės buvo iš karto parduotos Estijos įmonei C, PVM mokėtojai. Lietuvos įmonė A Latvijos įmonei B prekes pardavė EXW Biržai sąlygomis, o Latvijos įmonė B prekes Estijos įmonei C pardavė CIP Talinas sąlygomis.



Įmonė A galėtų pateiktoms prekėms taikyti 0 proc. PVM tarifą, jei turėtų visas šias aplinkybes patvirtinančius dokumentus, t. y.: kad, Latvijos įmonė B yra registruota PVM mokėtoja Latvijoje, įsigytų prekių Latvijos įmonė neperpardavė ir teisių disponuoti jomis kaip savininkui Estijos įmonei C neperdavė Lietuvoje bei, kad prekės iš Lietuvos į kitą valstybę narę buvo

išgabentos Latvijas ģmonēs B (pirkējos) użsakymu (t. y. turētų ģrodymus, jog Latvijos ģmonē B pardavē prekes Estijos ģmonei C CIP Talinas sųlygomis, jog transportavimą użsakē Latvijos ģmonē B ir pan.).