



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „E1“ 2017-08-03 SKUNDO**

2018 m. sausio 22 d. Nr. S-8 (7-168/2017)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

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

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui  
mokesčių mokėtojo atstovui

B. K.  
G. N.  
P. S.

2017-11-21 posėdyje išnaginėjusi UAB „E1“ (toliau – Bendrovė) 2017-08-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-07-12 sprendimo dėl patikrinimo tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-274, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-07-12 sprendimu dėl patikrinimo tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-274 patvirtino 2017-05-10 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-201, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 948980 Eur pridėtinės vertės mokesį (toliau – PVM), apskaičiavo 38148,46 Eur PVM delspinigius ir skyrė 284694 Eur PVM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Inspekcija atliko Bendrovės PVM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2016-11-01 iki 2016-11-30, surašė 2017-05-10 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-201, kuriuo apskaičiavo 948980 Eur mažesnę gražintino iš biudžeto PVM sumą.

Mokestinis ginčas vyksta dėl Bendrovės neteisėtai atskaityto 948980 Eur pirkimo PVM.

*Dėl teisės į PVM atskaitą*

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje yra išaiškinta, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant arba; 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje arba; 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo

(pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013).

Inspekcijos sprendime išdėstyta piktnaudžiavimo PVM atskaita ir sąžiningumo koncepcijos (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) byla Halifax (C-255/02), Optigen Ltd, M. Y. Ltd ir H. M. Ltd (C-354/03, C-35503 ir C-484/03), sujungtos bylos O. L. ir L. D. (C-439/04 ir C-440/04), 2012-12-06 sprendimas byloje Bonik, C-285/11, taip pat 2012-06-21 sprendimą sujungtose bylose Mahagében ir David, C-80/11 ir C-142/11).

Ginčijamame sprendime akcentuota, kad vien pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas per se (pats savaime) negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą. Šią išvadą pagrindžia Teisingumo Teismo praktika, kurioje nuosekliai kartojama, jog klausimas, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas valstybės išdui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM (žr. jau minėtą sprendimą byloje Bonik, 28 p. ir jame nurodytą praktiką). Tačiau iš minėtos Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, jog norint paneigti teisę į atskaitą, argumentuojant tuo, kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, žinojo/turėjo žinoti, jog jis įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, privalu įrodyti, kad prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM ir kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo/turėjo žinoti apie tai. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013).

Byloje nustatyta, kad Bendrovė 2016-08-05 UAB "M1" išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (serija SB Nr. 011) už 4519008,26 Eur ir 948991,74 Eur PVM, iš viso už 5468000,00 Eur, apskaitė savo buhalterinėje apskaitoje, pirkimo PVM įtraukė į atskaitą ir deklaravo PVM deklaracijoje už 2016 m. lapkričio mėn.

UAB "M1" Bendrovei išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodė, kad Bendrovei perduodamas turtas pagal 2016-07-21 Turto perdavimo išieškotojui aktą Nr. 16 15 2016 07 21 44/16 (toliau – Turto perdavimo aktas). Turto perdavimo akte nurodoma, kad antstolė M. B. išieškotojui, t. y. Bendrovei, perduoda Turtą, kurio vertė 5468000,00 Eur: 241/250 dalį žemės sklypo iš 0,6809 ha ploto, esančio Laisvės pr. 78B, Vilniuje ir 2634154/2682167 dalį nebaigto statyti daugiabučio gyvenamojo namo, esančio Laisvės pr. 78B, Vilniuje. Turto perdavimo akte nurodyta, kad buvęs turto savininkas – UAB "A1" (UAB "N1" pavadinimas pakeistas nuo 2016-07-04). VĮ „Registru centras“ duomenimis, Pastato būklė – nebaigtas statyti, statybos pradžios metai – 2007 m., statybos pabaigos metai – 2010 m., baigtumo procentas – 74 proc., vidutinė rinkos vertė – 13735229 Eur (nustatyta 2010-05-27 masinio vertinimo būdu). VĮ „Registru centras“ Žemės sklypo vidutinė rinkos vertė – 2364168 Eur (nustatyta 2009-11-02 masinio vertinimo būdu).

Nustatyta, kad minėtą PVM sąskaitą faktūrą UAB "M1" užregistravo buhalterinėje apskaitoje, PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą pardavimo PVM deklaravo 2016 m. rugpjūčio mėn. PVM deklaracijoje, tačiau pardavimo PVM nesumokėjo.

UAB "M1" turėjo statusą „restruktūrizuojama“: nuo 2009-12-15 iki 2010-05-26 (2009-12-04 Vilniaus apygardos teismas nutartimi išklė restruktūrizavimo bylą, o 2010-05-18 nutartimi nutraukė restruktūrizavimo bylą, nes nustatytu terminu nepateiktas restruktūrizavimo planas); nuo 2010-10-12 iki 2016-10-01 (2010-09-30 Vilniaus apygardos teismas nutartimi išklė restruktūrizavimo bylą; 2011-02-15 Vilniaus apygardos teismo nutartimi patvirtintas UAB "M1"

kreditorių sąrašas ir kreditorių finansiniai reikalavimai; 2011-04-12 Vilniaus apygardos teismas nutartimi patvirtino restruktūrizavimo planą, kurio vykdymo terminas pratęstas Vilniaus apygardos teismo 2014-12-23 nutartimi, nustatant, kad restruktūrizavimo procesas pratęstas iki 2015-04-20, Vilniaus apygardos teismas 2015-04-29 nutartimi nutraukė restruktūrizavimo bylą, nes restruktūrizavimo plano įgyvendinimui nustatytas ir papildomai pratęstas restruktūrizavimo terminas (iki 2015-04-20) jau buvo pasibaigęs ir teismui nebuvo pateiktas šio plano įgyvendinimo aktas). Nuo 2016-10-01 UAB "M1" statusas – bankrutuojantis (UAB "B1" 2017-03-28 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. (21.69-32) FR0760-2413).

Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovė (Naujasis kreditorius) ir UAB "I1" (Pradinis kreditorius) sudarė 2015-11-27 Reikalavimo perleidimo sutartį (be numerio), kurioje Skolininku nurodytas UAB "M1" Sutartyje numatyta, kad Pradinis kreditorius (UAB "I1" turi galiojančią finansinį reikalavimą Skolininkui (UAB "M1" ir siekia greičiau susigrąžinti skolą, atsiradusią pagal Kredito sutartį, todėl ketina perleisti Reikalavimą su visomis prievolių įvykdymui užtikrinti nustatytomis teisėmis, o Naujasis kreditorius (Bendrovė), įvertindamas visas su Reikalavimo įsigijimu susijusias rizikas, ketina įsigyti Reikalavimą su visomis prievolių įvykdymui užtikrinti nustatytomis teisėmis. Sutartyje nurodyta, kad: 2007-09-21 tarp Pradinio kreditoriaus ir Skolininko sudaryta Kredito sutartis Nr. LOAN\_45531 ir papildomi susitarimai (2008-02-15, 2008-09-30, 2009-09-25, 2009-12-04) dėl 8080000 Lt kredito suteikimo Skolininkui. Pagal Kredito sutartį Skolininkas suteiktą kreditą įsipareigojo grąžinti Pradiniam kreditoriui iki 2010-01-15. Galutinis kredito ir kitų mokėtinų sumų terminas buvo nustatytas 2011-03-10 Skolininko restruktūrizavimo plane ir 2014-05-02 restruktūrizavimo plano pakeitime. Skolinio įsipareigojimo suėjus nurodytam grąžinimo terminui Skolininkas iki šiol neįvykdė (sutarties 1.4. punktas); Kredito sutarties tinkamam įvykdymui užtikrinti įkeistas Žemės sklypas, esantis adresu Laisvės pr. 78B, Vilniuje (įkeitimo metu sklypo adresas buvo Laisvės pr. 80, Vilnius), tuo pačiu adresu esantis sklypo priklausinys - Pastatas. Minėtas Žemės sklypas su Pastatu dar yra įkeisti sutartine hipoteka (identifikavimo kodai: 01120090018910, 01120090018911 ir 01120090018912) kreditoriui Y. R. ir sutartine hipoteka (identifikavimo kodas: 01120090018050) kreditoriui UAB "P1" kuris sutartinės hipotekos pakeitimu (identifikavimo kodas: 20120150019706) pakeistas į U. I. (sutarties 1.6. punktas); Kredito sutarties tinkamam įvykdymui užtikrinti, Pradinio kreditoriaus ir Skolininko bei įkaito davėjų sudarytas 2008-02-18 įkeitimo lakštas, kuriuo buvo įkeisti vertybiniai popieriai – 3320000 vnt. Skolininko paprastųjų vardinių akcijų (sutarties 1.7. punktas); Kredito sutarties tinkamam įvykdymui užtikrinti sudarytos 2007-09-21 laidavimo sutartys su dviem laiduotojais: L. K. ir C. I. (sutarties 1.8 punktas); Pradinis kreditorius (UAB "I1" nustatyta tvarka ir sąlygomis perleidžia, o Naujasis kreditorius (Bendrovė) įgyja Reikalavimą (sutarties 2.1. punktas); kartu su reikalavimu Naujajam kreditoriui (Bendrovei) pereina ir Pradinio kreditoriaus teisė, atsiradusi pagal Pradinio kreditoriaus registruotu laišku išsiųstą Skolininkui 2015-05-27 pranešimą – išpėjimą dėl skolos sumokėjimo ir bankroto bylos kėlimo, kurio Skolininkas neįvykdė (2.6. punktas); Naujasis kreditorius pareiškia, kad yra susipažinęs su dabartine Skolininko ūkine-finansine/turtine būkle, teisiniu statusu ir jam yra žinoma, kad Skolininkas yra nemokus, kad Skolininkui Vilniaus apygardos teismo 2009-12-04 nutartimi buvo iškelta pirma restruktūrizavimo byla, Vilniaus apygardos teismo 2010-09-30 nutartimi iškelta antra restruktūrizavimo byla (sutarties 5.1.1. punktas).

Minėtos Sutarties tarp Bendrovės ir UAB "I1" Priedo 3.1. punkte numatyta, kad nuosavybės teisė į Reikalavimą (nurodytą 2015-11-27 Sutartyje) Bendrovei perleidžiama, kai: Bendrovė laiku sumokės Reikalavimo perleidimo kainos dalį - 60000 Eur; tarp Bendrovės ir UAB "I1" bus sudaryta kreditavimo sutartis dėl 2628800 Eur kredito suteikimo Reikalavimo perleidimo kainos daliai sumokėti bei vykdant šią kreditavimo sutartį bus sudarytos ir įregistruotos, jei turi būti įregistruotos, kreditavimo sutartyje nurodytos kredito grąžinimo užtikrinimo priemonės. Tačiau minėta kreditavimo sutartis nesudaryta, nes Bendrovė ir UAB "I1" 2015-12-04 sudarė Papildomą susitarimą Nr. 1 prie 2015-11-27 Sutarties, kuris yra neatskiriamas 2015-11-27 Sutarties dalis. 2015-12-04 Papildomu susitarimu Nr. 1 Bendrovė ir UAB "I1" susitarė pripažinti negaliojančiu prie 2015-11-27 Sutarties sudarytą Priedą, kuriame buvo nustatyta Reikalavimo perleidimo kaina,

sumokėjimo terminai ir tvarka, nuosavybės teisės į Reikalavimą perleidimo sąlygos ir Reikalavimo perleidimo sutarties nutraukimo sąlygos. 2015-12-04 Papildomu susitarimu sutarta prie 2015-11-27 Sutarties pridėti priedus: 2015-11-27 Sutarties Specialiąją ir Bendrąją dalis, kurios sudarytos taip pat 2015-12-04; numatyta, kad esant prieštaravimų tarp Specialiosios ir Bendrosios dalies, taikomos Specialiosios dalies nuostatos. Specialiojoje dalyje numatytas Reikalavimo perleidimo kainos dydis yra toks pats koks buvo 2015-11-27 Sutarties Priede – 3286000 Eur, tačiau pakeista sąlyga dėl 2628800 Eur kredito suteikimo Reikalavimo perleidimo kainos daliai sumokėti, t. y. numatyta, kad šią kainos dalį (2628800 Eur) Bendrovė įsipareigoja sumokėti per 5 metus nuo nuosavybės teisės perėjimo į Reikalavimą perleidimo dienos (Specialiosios dalies 2.2.3 punktas), t. y. kredito sutartis nesudaroma.

Specialiosios dalies 3.1. punkte numatyta, kad nuosavybės teisė į Reikalavimą perleidžiama Bendrovei sumokėjus 60000 Eur įmoką ir įforminus 2.4. punkte nurodytas užtikrinimo priemones: Bendrovės piniginių lėšų ir turtinių teisių į jas įkeitimas pagal Bendrosios dalies 9.1. punktą; Bendrovės įgyjamo Reikalavimo, įskaitant hipotekos reikalavimą ir su juo susijusias turtines teises, įkeitimas; 48659/12500 dalies negyvenamosios patalpos – neįrengtos pastogės (unikalus Nr. 4400-0575-2849:6994), esančios Birželio 23-osios g. 12, Vilniuje, hipoteka (savininkas UAB "F1" k. 300997578); Bendrovės išrašytas paprastasis neprotestuotinas vekselis 2628800 Eur sumai, kurio apmokėjimo terminas – 5 dienos po pateikimo, vekselyje įrašoma sąlyga „vokselyje pateikimo vizuoti terminas pratęstas iki 2021-08-27“.

Bendrovė ir UAB "I1" 2015-12-18 sudarė Hipotekos teisės perleidimo sutartį, pagal kurią UAB "I1" perleidžia Bendrovei hipotekos teises pagal hipotekos lakštus, kurių identifikavimo kodai: 01120090018580 ir 01120070027178. Šia 2015-12-18 Sutartimi patvirtinta, kad Bendrovė sumokėjo 2015-11-27 Sutarties specialiosios dalies, pasirašytos 2015-12-04, 3.1. punkte numatytos kainos dalį – 60000 Eur ir pateikė Specialiosios dalies, pasirašytos 2015-12-04, 2.4. punkte numatytas užtikrinimo priemones, todėl Bendrovė įgijo reikalavimo teises į visą UAB "M1" įsiskolinimą, kylantį iš Kredito sutarties (1.3. punktas)

2015-12-18 tarp Bendrovės (kaip skolininko ir įkaito davėjo) ir UAB "I1" (kaip kreditoriaus) sudarytas Sutartinis įkeitimas (maksimalus sąlyginis įkeitimas), kuriuo įkeistos Bendrovės turtinės teisės (Reikalavimo teisė įgyta pagal 2015-11-27 Sutartį), piniginės lėšos (visos ir bet kokios piniginės lėšos, išieškotos iš UAB "M1" pagal 2007-09-21 kredito sutartį Nr. LOAN\_45531), hipotekos reikalavimas (Bendrovės reikalavimas pagal sutartinės hipotekos sandorius, kurių identifikavimo kodai: 01120090018580 ir 01120070027178). Įkeitimu užtikrinta Bendrovės prievolė pagal 2015-11-27 Sutartį Nr. 2015 377 su visais vėlesniais pakeitimais ir papildymais, maksimaliojo įkeitimo dydis – 3871200,00 Eur, prievolės įvykdymo terminas – 2020-12-21.

Didžiosios knygos duomenimis, iki 2015-12-31 UAB "I1" buvo sumokėta 60000 Eur, o 2016-02-25 Bendrovė banko pavedimais gavėjai UAB "I1" pervedė 597200 Eur, 2016-12-31 buhalterinėje apskaitoje užregistruotas Bendrovės įsipareigojimas UAB "I1" pagal 2015-11-27 Sutartį už 2628800 Eur (buh. sąskaita 4012 „Kredito įstaigoms“) ir 5468000 Eur įsipareigojimas Medicinos bankui pagal reikalavimo perleidimą (buh. sąskaita 40121) po to, kai UAB "M1" išrašė Bendrovei 2016-08-05 PVM sąskaitą faktūrą SB Nr. 011.

Priešpriešinio UAB "M1" operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad pagal 2016-02-26 antstolės Y. D. Nr. S1-686 apie įkeisto Bendrovės turto (2676258/2682167 dalies Pastato ir 249/250 dalies Žemės sklypo) pardavimą iš varžytynių buvo paskelbta 2016-02-26, tačiau vykdant išieškojimą antstolių kontorai buvo pateikti trys skundai (pateikė U. F., R. V., P. O.) su prašymais taikyti laikinąsias apsaugos priemones, Vilniaus apygardos laikinąsias apsaugos priemones pritaikė – sustabdė turto realizavimą. Pareiškėjams atsisakius nuo skundų, teismas civilines bylas nutraukė. Išnykus aplinkybėms, dėl kurių turto realizavimo veiksmai buvo sustabdyti, 2016-05-23 antstolės Y. D. Nr. S1-1027 nurodyta, kad tikslinga atnaujinti turto realizavimo veiksmus pagal vykdomuosius dokumentus bei paskelbti nekilnojamojo turto pirmąsias varžytynes, nurodant, kad parduodama 2634154/2682167 dalies Pastato ir 241/250 dalis Žemės sklypo (butai Nr. 105, 198, 26, 27, 191, 233, 123, 188 bei automobilių stovėjimo aikštelės vietos Nr. 100, 101, 92, 59 neparduodami). Šios varžytynės paskelbtos jau tik 2016-05-23.

Bendrovė pateikė informaciją, kad antstolis atliko turto vertinimą (ekspertizę), nustatė turto kainą ir paskelbė varžytynes, tačiau nė vienas pirkėjas nesusidomėjo šiuo nekilnojamuoju turto. Neįvykus varžytynėms buvo pasiūlyta turtą perimti kreditoriui, t. y. Bendrovei, už pradinę varžytynių kainą. Bendrovė pasinaudojo teise ir perėmė turtą, taip realizuodama dalį savo kreditorinių reikalavimų. Po turto perėmimo iš UAB "M1" (UAB "A1" Bendrovės kreditorinis reikalavimas jiems sumažėjo, tačiau nebuvo pilnai padengtas.

Kaip matyti iš bylos medžiagos, UAB "N1" kreipėsi į UAB "I1" 2016-06-18 prašymu nutraukti 2015-11-27 reikalavimo perleidimo sutartį, sudarytą tarp UAB "I1" ir Bendrovės. UAB "I1" 2016-07-20 raštu Nr. S/00/2016-2383 nurodė, kad UAB "N1" prašymas netenkintinas, kadangi UAB "I1" 2015-11-27 reikalavimo perleidimo sutartį dėl reikalavimo teisių į UAB "N1" sudarė vadovaudamasis Lietuvos Respublikos įstatymais, kredito sutarties sąlygomis bei banko interesais.

UAB "N1" kreipėsi į kreditorius siūlydama iškelti UAB "N1" bankroto bylą ne teismo tvarka (2016 m. rugpjūčio 12 d. balsavimo raštu biuletenis). Rašte adresuotame kreditoriams nurodė, kad UAB "I1" perleido kreditorinį reikalavimą į UAB "N1" Bendrovei, kuri Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka inicijavo vienintelio ilgalaikio turto (statinių, esančių Laisvės pr. 78B, Vilniuje, projektas „Dangaus miestas“) išvaržymą, o UAB "N1" kitų aktyvų (kito turto) neturi.

Iš bylos medžiagos matyti, kad nuo 2005 m. (t. y. nuo įregistravimo) UAB "M1" veikla kiekvienais metais buvo nuostolinga. Bendrovės žinojimą apie UAB "M1" nemokumą patvirtina 2015-11-27 Sutarties su UAB "I1" sąlygos: Bendrovė yra susipažinusi su dabartine Skolininko ūkine-finansine/turtine būkle, teisiniu statusu ir jai yra žinoma, kad Skolininkas yra nemokus, kad Vilniaus apygardos teismo 2009-12-04 nutartimi buvo iškelta pirma restruktūrizavimo byla (nutraukta, nes nustatytu terminu nepateiktas restruktūrizavimo planas), Vilniaus apygardos teismo 2010-09-30 nutartimi (įsiteisėjo 2010-10-12) iškelta antra restruktūrizavimo byla (nutraukta, nes nustatytu terminu nebuvo pateiktas restruktūrizavimo plano įgyvendinimo aktas); yra susipažinęs su laiduotojų turtine padėtimi, yra žinoma įkeistų turtų ir akcijų rinkos vertė Sutarties sudarymo metu.

Bendrovės kreditorinis reikalavimas buvo užtikrintas pirmos eilės hipoteka, o Y. R. – antros eilės hipoteka. Susidarius kreditorių grupei, kurių reikalavimas užtikrintas hipoteka, jų reikalavimai tenkinami pagal hipotekos įregistravimo datą susidarancią eilę. G. U., būdamas UAB "M1" kreditoriumi, kurio reikalavimas užtikrintas ne pirmos, bet paskesnės eilės hipoteka, siekdamas patenkinti savo kaip UAB "M1" kreditoriaus interesus, perleido savo reikalavimo teisę Bendrovei bei tapo Bendrovės vienu iš akcininku (Bendrovės akcininkas nuo 2016-02-05, t. y. nuo Reikalavimo perleidimo sutarties sudarymo). Tokiu būdu bent iš dalies apsaugodamas savo reikalavimo teisę į gautinas lėšas. Pažymėtina, kad G. U. perleisdamas savo reikalavimą didžiausiam kreditoriui (Bendrovei), atsisakė turėtos antros eilės hipotekos, o reikalavimą perleido be hipotekos, išskyrus numatytas vienintelis prievolių įvykdymo užtikrinimas Bendrovės išduodamu paprastuoju neprotestuotinu vekseliu paprasta rašytine forma visai Reikalavimo perleidimo kainai. Minėtos aplinkybės leidžia daryti išvada, kad G. U., o kartu ir Bendrovė, žinojo/turėjo žinoti, kad UAB "M1" kito turto neturi ir Bendrovei perėmus Pastatą ir Žemės sklypą (Turta) nelieka galimybių nei sumokėti PVM į biudžetą, nei patenkinti kitų kreditorių interesus.

Inspekcija konstatavo, kad UAB "M1" PVM deklaracijoje deklaravo pardavimo pajamas ir pardavimo PVM žinodama, kad jo nesumokės, ir taip susidarys išiskolinimas biudžetui. G. U., dalyvaudamas tiek Bendrovės, tiek UAB "M1" veikloje (G. U. yra Bendrovės akcininkas, buvo restruktūrizuojamos UAB "M1" kreditorių susirinkimo pirmininkas (2014-05-02 Kreditorių susirinkimo protokolas Nr. 3, 2015-04-30 Kreditorių susirinkimo protokolas Nr. 5)), dalyvavo kreditorių susirinkimuose (įrašas 2011-03-10 kreditorių susirinkimo dalyvių registracijoje), todėl žinojo/turėjo žinoti tiek apie UAB "M1" finansinę padėtį, tiek apie UAB "M1" restruktūrizavimo plano detales, tiek UAB "M1" vedamas bylas teismuose ir jų eigą bei baigtį, bei tai, kad UAB "M1" nedisponuoja laisvomis pinigėmis lėšomis ir neturi galimybių sumokėti pardavimo PVM į biudžetą. G. U. (buvęs UAB "M1" vienas iš kreditorių, perleidęs savo reikalavimo teisę Bendrovei, ir esantis vienu iš Bendrovės akcininkų), o kartu su juo ir Bendrovė, žinojo ir turėjo

galimybę žinoti, kad UAB "M1" nemoki ir kad ji nesumokės pardavimo PVM į biudžetą, tačiau padės Bendrovei suformuoti PVM atskaitą.

Įvertinusi patikrinimo metu nustatytus faktus ir aplinkybes, Inspekcija priėjo išvadą, jog Bendrovė, sudarydama sandorius ir turėdama galimybę žinoti/žinodama, jog UAB "M1" už tokia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės PVM, elgėsi nesąžiningai, piktnaudžiavo teise, todėl neįgijo teisės į PVM atskaitą. Bendrovė žinojo apie UAB "M1" patiriamus finansinius sunkumus ir tikėtiną bankrotą. Nagrinėjamu atveju, G. U. (Bendrovės akcininkas, buvęs UAB "M1" vienas iš kreditorių), o kartu ir Bendrovė, žinojo/turėjo žinoti, kad UAB "M1" kito turto neturi ir, Bendrovei perėmus Pastatą ir Žemės sklypą (Turta), nelieka galimybių sumokėti PVM į biudžetą. Bendrovė pagal minėtą 2015-11-27 Sutartį perėmė UAB "M1" skolą Pradiniam kreditoriui UAB "I1" tačiau vėlesnių sandorių metu PVM mokėjimo į biudžetą už UAB "M1" neperėmė.

*Dėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo*

Ginčijamame sprendime, remiantis LVAT praktika, nurodyta, jog MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teise faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A602-1718/2013, LVAT 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Taikant MAĮ 69 str. 1 dalį, atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas, kurio tikslas nustatyti mokesčio mokėtojo siekį gauti mokestinę naudą.

Kaip matyti iš bylos medžiagos, Bendrovė (Naujasis kreditorius) ir UAB "I1" (Pradinis kreditorius) sudarė 2015-11-27 Reikalavimo perleidimo sutartį (be numerio), kurioje Skolininku nurodytas UAB "M1" Bendrovė sudarydama Sutartį prisiėmė ir visą riziką, susijusią su Reikalavimo įsigijimu. Sutartį pasirašė UAB "I1" atstovas, bei Bendrovės direktorius T. T., t. y. sutartis yra dvišalė. Iš patikrinimo akto matyti, kad Bendrovė realios veiklos nevykdo, veikla finansuojama skolintomis lėšomis, vienintelis darbuotojas (vadovas) įdarbintas tik 2015-10-09, o nuo Bendrovės įregistravimo 2014-12-05 iki 2015-10-09 Bendrovėje įdarbintų asmenų nebuvo.

Bendrovė pastabose nurodė, kad šiuo metu vykdomos derybos su komerciniais bankais dėl projekto finansavimo. Bankai finansuos projektą, jei Bendrovė prisidės 30 proc. prie projekto. Bendrovės prisidėjimas prie projekto 30 proc. būtų užtikrintas, jei būtų gražintas 948991,74 Eur iš biudžeto PVM.

Inspekcija, įvertinusi šias Bendrovės pastabas, padarė išvadą, kad Bendrovė perėmė turtą tikslu pasinaudoti PVM atskaita, žinant, kad kontrahentas į biudžetą pardavimo PVM nesumokės. Bendrovė inicijavo vienintelio ilgalaikio turto (statinių, esančių Laisvės pr. 78B, Vilniuje, projektas „Dangaus miestas“) išvaržymą, o UAB "N1" kitų aktyvų (kito turto) neturi. UAB "N1" iškelta bankroto byla. Bendrovės tolimesnis projekto finansavimas paremtas siekiu susigrąžinti iš biudžeto 948991,74 Eur PVM, pagal UAB "N1" išrašytą 2016-08-05 PVM sąskaitą faktūrą SB Nr. 011.

*Dėl delspinigių ir baudų*

Vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 1 punktu ir 97 str. 1 dalimi, Bendrovei apskaičiuota 38148,46 Eur PVM delspinigių.

Inspekcija, atsižvelgusi į pažeidimo pobūdį, į tai, kad patikrinimo metu Bendrovė bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus, minėtas aplinkybes pripažino Bendrovės padėtį lengvinančiomis aplinkybėmis. Tuo tarpu, Bendrovės padėtį sunkinanti aplinkybė yra siejama su pažeidimą padariusio mokesčių mokėtojo kaltės forma (tyčia, neatsargumu), pažeidimu siektais tikslais, jų (pažeidimų) trukme, daugetu,

padarytos žalos dydžiu ir pan. Įvertinus Bendrovės ginčijamo pažeidimo siektą tikslą (pasinaudoti PVM atskaita žinant, kad kontrahentas į biudžetą pardavimo PVM nesumokės) bei padarytą žalą dydį (apskaičiuota 948980 Eur PVM suma) konstatuotina, jog minėtos aplinkybės pripažįstamos Bendrovės atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis. Įvertinus nustatytą Bendrovės atsakomybę lengvinančią aplinkybę bei atsižvelgus į sunkinančias aplinkybes, Bendrovei paskirta vidutinė 30 proc. mokesčių bauda, t. y. 284694 Eur PVM bauda (948980 Eur x 30 proc.).

Bendrovė pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad sprendime ignoruojamos esminės faktinės aplinkybės, Inspekcijos išvados grindžiamos prielaidomis.

1. Bendrovė nesutinka su ginčijamo sprendimo išvada, kad ji, sudarydama sandorius ir turėdama galimybę žinoti / žinodama, jog UAB "M1" nesumokės PVM, elgėsi nesąžiningai, piktnaudžiavo teise.

Bendrovė sprendimu įsigyti iš UAB "I1" reikalavimo teisę į banko skolininką UAB "M1" siekė savo tikslus realizuoti dviem būdais ir uždirbti pelno – parduoti reikalavimo teisę arba realizuoti skolininko turtą už didesnę negu įsigijimo kainą, atsiskaityti su UAB "I1" ir gauti pelno. Pažymėtina, kad reikalavimo teisės pardavimas nėra PVM objektas. Tačiau UAB "I1" nesutiko, kad Bendrovė įsigytą reikalavimo teisę parduotų trečiajam šaliai.

2015-11-25 sudarius sutartį su UAB "I1" Bendrovė pradėjo ieškoti potencialių turto pirkėjų. Investuotojų ieškojo ir UAB "M1"

Bendrovės iš UAB "I1" perimtas kreditorinis reikalavimas buvo pradėtas vykdyti, dėl ko buvo pradėtos išieškojimo procedūros. Turtui realizuoti buvo skelbiamos varžytynės. Paskelbus pirmąsias varžytynes paaiškėjo, kad į išvaržomą turtą yra įtraukti butai, dėl kurių buvo sudarytos preliminarios sutartys ir sumokėta kaina. Pirkėjams apskundus paskelbtas varžytynes, jos buvo nutrauktos. Dėl smulkiųjų savininkų teisių buvo pradėtas civilinis ginčas, pasibaigęs Lietuvos Aukščiausiojo Teismo sprendimu, suformavusiu praktiką tokiais atvejais: aptariamoje situacijoje smulkiųjų savininkų turtas negali būti išvaržomas.

Išeliminavus smulkiųjų savininkų butus, likusiam turtui buvo organizuotos antrosios varžytynės. Jas teisės aktų nustatyta tvarka organizavo antstolis. Per varžytynes tiek Bendrovė, tiek UAB "M1" siekė kaip įmanoma brangiau parduoti turtą. UAB "M1" savo iniciatyva potencialiems turto pirkėjams išsiuntė kvietimus dalyvauti varžytynėse. Jomis domėjosi 6 potencialūs dalyviai, tačiau nesiregistravo. Per varžytynes paaiškėjo, kad rinkos dalyviai nepajėgia įsisavinti projekto tokia kaina, kokia jis yra įvertintas rinkoje, nors turto pardavimas įvyksta mažesne negu paskelbtoji kaina.

Skunde pabrėžiama, kad Bendrovė neketino pirkti ginčo turto varžytynėse, tačiau neatsiradus pirkėjui buvo priversta jį perimti, nes turto kaina kitose varžytynėse būtų sumažinta dar 20 proc.

Perimtas žemės sklypas ir pastatas pirmiausia buvo įkeistas hipoteka UAB "I1" naudai užtikrinant UAB "M1" įsipareigojimų pagal 2007-09-21 kredito sutartį Nr. LOAN\_45531 įvykdymą. Bendrovės pagal 2015-11-27 Sutartį iš UAB "I1" perimtas kreditorinis reikalavimas be kitų užtikrinimo priemonių taip pat buvo užtikrintas pirmos eilės hipoteka, įkeičiant žemės sklypą ir pastatą, priklausančius UAB "M1" Be to, žemės sklypas ir pastatas dar buvo įkeistas sutartine hipoteka pagal 2009-11-03 sutartinės hipotekos lakštus (hipotekos identifikavimo kodai Nr. 01120090018910, Nr. 01120090018911, Nr. 01120090018912) Y. R. reikalavimams užtikrinti bei pagal 2009-11-05 sutartinės hipotekos lakštą (identifikavimo kodas Nr. 01120090019050) kreditoriui UAB "P1" (pakeistas į U. I.).

Bendrovė pažymi, kad neįvykus varžytynėms ir Bendrovei sutikus perimti turtą, UAB "M1" siekė išvengti bankroto ir ėmėsi aktyvių veiksmų – ėmė sudarinėti taikos sutartis su likusiais kreditoriais. Bendrovė taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad UAB "M1" priešinosi Bendrovės veiksmams perimant reikalavimo teises iš UAB "I1" – teikė notarui prieštaravimą dėl pateiktame pranešime skolininkui nurodytos sumos.

Bendrovė teigia disponavusi informacija apie UAB "M1" finansinius sunkumus kaip ir bet

kuris kitas kreditorius restruktūrizavimo procese ar varžytynių metu. Tačiau tai nesuponuoja pareigos trečiajam asmeniui (Bendrovei) žinoti sunkumus patiriančio subjekto (UAB "M1" galimybes susimokėti mokesčius. Be to, tuo metu, kai buvo skelbiamos varžytynės ir kai Bendrovė perėmė žemės sklypą ir pastatą, UAB "M1" nebuvo restruktūrizuojama.

Bendrovė teigia neturinti teisės UAB "M1" sąskaitos faktūros neįtraukti į PVM apskaitą, taip pat negali neatskaityti PVM, nes tuomet atsirastų dviguba mokesstinė našta.

Bendrovė pažymi, kad Inspekcija neteisingai interpretuoja 2015-07-27 reikalavimo perleidimo sutarties nuostatą, kad Bendrovė šia sutartimi prisiėmė visą riziką, susijusią su reikalavimo įsigijimu ir dėl tokio įsipareigojimo Bendrovei kyla pareiga užtikrinti mokesčių sumokėjimą valstybei. Bendrovė teigia perėmusi UAB "I1" teises ir įsipareigojimus. Bendrieji teisės principai numato, kad šalys sutartimis ar susitarimais negali keisti įstatymuose šalims nustatytų pareigų. Todėl verslo rizikos pagal sutartį prisiėmimas negali įpareigoti Bendrovės vykdyti kitos sutarties šalies (UAB "M1" mokesčių prievolių.

2. Bendrovė teigia, kad, priešingai negu teigia mokesčių administratorius, yra veiklą vykdančią ūkio subjektas. Bendrovės nuomone, ne visuomet verslo pradžia sutampa su bendrovės įsteigimu. Nagrinėjamu atveju Bendrovės steigimas buvo ankstesnis. Be to, bankas nesudarintų susitarimų su realiai veiklos nevykdančiais ūkio subjektais. Taip pat Bendrovė yra sudariusi eilę sutarčių dėl statybų vykdymo.

Bendrovės verslo planas yra grindžiamas atlikta butų rinkos kainų analize ir projekto atsiperkamumu, pelningumu. Planuojama, kad projektas bus finansuojamas banko ir pačios Bendrovės lėšomis. Šiuo metu statybos finansuojamos akcininkų lėšomis, tačiau vyksta derybos ir su bankais dėl papildomo finansavimo. Bendrovė ir susijusios įmonės turi patirties marketingo, rinkos tyrimo bei tokių projektų vystymo srityje. Žinios daugiabučiui namui užbaigti ir butams parduoti yra sukauptos grupės įmonėse. Atskiriems darbams bus samdomi rangovai. Šiuo metu Bendrovėje įdarbinti 2 darbuotojai, kitos su projekto vystymu susijusios paslaugos perkamos pasirašytų sutarčių pagrindu. Vyksta derybos su bankais, atliekama rinkos analizė, rengiama kainodara, turto vertinimai, vykdomi visi reikiami darbai, kad daugiabutis namas būtų pastatytas. Ruošiamasi butų pardavimui. Pateikti įrodymai ir paaiškinimai paneigia Inspekcijos nepagrįstus teiginius, kad Bendrovė faktinės veiklos nevykdo.

3. Inspekcijos sprendimas prieštarauja 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB) nuostatomis ir teismų praktikai.

Bendrovė skunde, remdamasi Teisingumo Teismo praktika byloje dėl teisės į PVM atskaitą, pažymi, kad nesukčiauja, nedalyvauja sukčiavimo schemose, yra sąžininga, nepiktinaudžiauja teise į PVM atskaitą.

Piktinaudžiavimo PVM atskaita atvejai yra tokie, kuomet mokesčių mokėtojas sukuria transakcijų eigą nesiejant jų su ekonominiu pagrindimu, pagrindinis tokių veiksmų tikslas yra mokesstinės naudos įgijimas. Teisingumo Teismas suformulavo piktinaudžiavimo teise taisyklės dėl PVM mokesčio, būtent konstatavo, kad piktinaudžiavimas bus tuomet, kai bus nustatytos dvi būtinos sąlygos: 1) transakcija atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas Šeštojoje direktyvoje bei nacionalinės teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokesstinis pranašumas, kuris prieštarauja Šeštosios direktyvos tikslams; 2) pagrindinis transakcijų tikslas yra mokesčio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo.

Ginčo atveju įsigyjant reikalavimo teisę, vėliau įsigyjant turtą, dalyvavo UAB "I1" antstolis. Žemės sklypo ir pastato įsigijimas įvyko per viešą procedūrą – varžytynes; pardavimo procesą organizavo, turto kainą nustatė antstolis. Bendrovė neturėjo nei objektyvių, nei subjektyvių galimybių įtakoti turto pardavimo procesą taip, kad niekas turto neįsigytų. Tik neįvykus viešam turto pardavimo procesui, Bendrovė nusprendė perimti turtą, siekdama maksimaliai išsaugoti savo interesus.

Bendrovė siekia užbaigti statyti daugiabutį ir parduoti butus. Naujos statybos butų pardavimas bus PVM apmokestinami sandoriai, nuo kurių Bendrovė sumokės PVM į biudžetą. Taigi MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos šiuos atveju netaikytinos.

Žemės sklypo ir pastato įsigijimas turi ekonominį ir verslo pagrindimą, susijęs su įmonių grupės vykdoma veikla. Bendrovė, perimdama reikalavimo teisę, sumokėjo UAB "I1" apie 600000 Eur, taip pat yra paimta 2,6 mln. eurų paskola, nuo kurios mokamos palūkanos. Inspekcija, nusprendusi apriboti Bendrovės teisę PVM atskaitą, riboja Bendrovės kaip mokesčių mokėtojo teises, numatytas PVMĮ, taip pat apsunkena Bendrovės veiklą, nepagrįstai didindama mokesstinę našta, sukuria situaciją, kai Bendrovei gali tekti nepagrįsta dvigubo apmokestinimo našta. Bendrovė teigia, kad tokiu būdu bet koks turto pirkėjas varžytynėse turėtų būti pripažintas piktnaudžiaujančiu teise ir bet kuriam potencialiam varžytynių dalyviui, įsigijusiam turtą, turėtų būti ribojama PVM atskaita.

Bendrovė pažymi, kad Inspekcija yra kreditorius UAB "M1" bankroto byloje, taigi turi galimybes padengti savo reikalavimus, nes UAB "M1" yra sumokėjusi reikšmingas avansines sumas elektros energijos tiekėjams, tačiau dėl paslaugų nesuteikimo, šios sumos turi būti gražintos, iš jų gali būti tenkinami kreditorių reikalavimai.

Bendrovės nuomone, Inspekcijos išvados dėl Bendrovės piktnaudžiavimo ir nesažiningumo yra nepagrįstos byloje esančiais įrodymais, o žinojimas apie sunkią finansinę būklę nereiškia žinojimo apie tai, kad kontrahentas yra nemokus.

4. Bendrovės taip pat nesutinka su apskaičiuotais PVM delspinigiais bei paskirta bauda.

Bendrovės mokesstinis patikrinimas atliktas dėl Bendrovės pateikto prašymo gražinti PVM. Inspekcija ginčijamu sprendimu Bendrovei sumažino gražintiną PVM sumą. Taigi, byloje nagrinėjamu atveju Bendrovė nėra nesumokėjusi ar pavėlavusi sumokėti mokesčių, taip pat Bendrovei nėra nepagrįstai gražintas PVM, todėl MAĮ 96 str. 1 d. 1 punkto bei 97 str. 1 dalies nuostatos netaikytinos.

Bendrovė neatliko nė vieno veiksmo, aprašyto MAĮ 139 straipsnio dispozicijoje. Bendrovė pateikė prašymą gražinti PVM, PVM nebuvo gražintas.

Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos P. O. yra ne kartą konstatavęs, jog konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas) (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d., 2005 m. lapkričio 3 d., 2008 m. sausio 21 d. ir kt. nutarimai).

Inspekcija neturi teisinio pagrindo apskaičiuoti Bendrovei delspinigius ir skirti baudą, Inspekcijos sprendimas neatitinka teismų praktikos suformuotų proporcingumo kriterijų, taip pat prieštarauja imperatyvioms teisės normoms, yra neteisėtas ir naikintinas.

Remiantis aukščiau išdėstytomis aplinkybėmis ir MAĮ 100 str. 2 dalimi, 155 str. 4 d. 2 punktu, Bendrovė prašo panaikinti Inspekcijos 2017-07-12 sprendimą Nr. (21.131-31-5)FR0682-274.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas keistinas.

Mokestinis ginčas vyksta dėl Bendrovės teisės atskaityti 948980 Eur pirkimo PVM pagal 2016-08-05 UAB "M1" išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (serija SB Nr. 011) už 4519008,26 Eur ir 948991,74 Eur PVM, iš viso už 5468000,00 Eur. Bendrovė įsigijo Turtą: 241/250 dalį žemės sklypo iš 0,6809 ha ploto, esančio Laisvės pr. 78B, Vilniuje ir 2634154/2682167 dalį nebaigto statyti daugiabučio gyvenamojo namo, esančio Laisvės pr. 78B, Vilniuje.

Įvertinusi patikrinimo metu nustatytus faktus ir aplinkybes, Inspekcija konstatavo, jog Bendrovė, sudarydama sandorius ir turėdama galimybę žinoti / žinodama, jog UAB "M1" už tokia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės PVM, elgėsi nesažiningai, piktnaudžiavo teise, todėl neįgijo teisės į PVM atskaitą. Inspekcijos teigimu, Bendrovė žinojo apie UAB "M1" patiriamus finansinius sunkumus ir tikėtiną bankrotą. Todėl ginčijamu sprendimu Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 948980 Eur PVM, apskaičiuoti 38148,46 Eur PVM delspinigiai ir

paskirta 284694 Eur PVM bauda.

Bendrovė su tokia Inspekcijos pozicija nesutiko, nurodydama, kad Bendrovė prieštarauja ginčijamo sprendimo išvadai, jog ji, sudarydama sandorius ir turėdama galimybę žinoti / žinodama, jog UAB "M1" nesumokės PVM, elgėsi nesąžiningai, piktnaudžiavo teise, laikėsi pozicijos, kad Bendrovė, priešingai negu teigia mokesčių administratorius, yra veiklą vykdančias ūkio subjektas, taip pat, kad, Bendrovės nuomone, Inspekcijos sprendimas neatitiko Direktyvos 2006/112/EB nuostatų ir teismų praktikos. Be to, Bendrovė nesutiko su apskaičiuotais PVM delspinigiais bei paskirta bauda.

Komisija, atsižvelgdama į Bendrovės motyvus, taip pat į tai, kad Komisijos sprendimo nustatomoje dalyje detalai aptartos su Bendrovės apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės, šioje sprendimo dalyje šių aplinkybių iš naujo neaptarinėja, dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakydama, atsižvelgiant į Bendrovės skunde išdėstytus motyvus.

*Dėl teisės į PVM atskaitą.*

PVM atskaita Lietuvos teisėje reglamentuota 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVM įstatymas) VII ir VIII skyrių normomis, o jos įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVM įstatymo 64 str.) ir buvimu PVM mokėtoju (PVM įstatymo 57 str.) – vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu bei su reikalavimo elgtis sąžiningai, kildintino iš mokesčių mokėtojų lygybės principo, laikymusi. Tokios pozicijos, sprendžiamas ginčas dėl mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą, savo praktikoje laikosi ir LVAT (pavyzdžiui: 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-963/2009, paskelbtas 2009 m. „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 18, 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009, 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-610/2010, publikuotas „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 19, 2010 m., 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-222/2011, 2012-02-13 nutartis adm. byloje Nr. A-602-199/2012, 2013-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1316/2013, 2013-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1885/2013, 2013-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2121/2013, 2014-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-235/2014 ir kt.).

Nurodytina, jog teisė į PVM atskaitą atsiranda esant teisės aktuose nustatytoms sąlygoms, įtvirtintoms PVM įstatyme, kuriuo yra įgyvendintos 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) bei ją pakeitusios 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB) nuostatos. Pagal minėtos direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio a punktą, jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Šią direktyvos nuostatą įgyvendina PVM įstatymo 58 str. 1 d. 1 punktas, nustatantis, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėtojo veiklai kaip PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui.

Nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina sąlygų (atvejų, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl apibrėžiant (nustatant) tokias sąlygas, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio 3 dalimi, būtina vadovautis Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, tikslais ir juos aiškinant ESTT suformuotomis taisyklėmis (pavyzdžiui: LVAT 2013-02-05 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-02-25 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-421/2013, 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-371/2013, 2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-704-602/2015 ir kt.).

LVAT išplēstinē teisēju kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-705/2013, apibendrināma aukšācāu nurodytā ESTT praktikā, konstatavo, kad nacionalinēs institūcijas ir teismai turi teisē apmokestināmajam asmeniui atsisakyti suteikti teisē ī PVM atskaitā, jei, atsižvelgiant ī objektyvius īrodymus, nustatoma, kad: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisē, sudaryti piktnaudžiājant arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčiū srityje, arba 3) jei atsižvelgus ī objektyvias aplinkybes, īrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkējas) žinojo arba turējo žinoti, jog īsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiamē su tiekējo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujanācio šiū tiekimū ar paslaugū grandinēs pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinējamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikianācio kaip tokio, atliekamo prekiū tiekimo ir ekonominēs veiklos sąvokos. Išplēstinē teisēju kolegija akcentavo, kad pagal ESTT praktikā apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisēs ī PVM atskaitā ribojimā.

Iš ginācijamo Inspekcijos sprendimo matyti, jog Inspekcija iš esmēs atsisakymā suteikti teisē ī PVM atskaitā grindžia pirmuoju atveju, t. y. sandoriai, kuriais grindžiama ši teisē, sudaryti piktnaudžiājant. Todēl Komisija toliau plācāu pasisako dēl šio atvejo.

Piktnaudžiavimo PVM atskaita koncepcija apibrēžta ESTT 2006-02-21 sprendime byloje *Halifax, C-255/02*. Teismas minētame sprendime konstatavo, kad Šeštoji direktiva turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia apmokestinamojo asmens teisē atskaityti perkant sumokētā pridētines vertēs mokesē, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisē, sudaryti piktnaudžiājant. Piktnaudžiavimo pripažinimui teismas identifikavo, kad būtina nustatyti, pirma, kad nagrinējamais sandoriais, neatsižvelgiant ī formalū atitinkamū Šeštosios direktivos (PVM direktivos) nuostatū ir šią direktivā ī nacionalinē teisē perkelianāciū nacionalinēs teisēs aktū taikymā, būtų īgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistū šiomis nuostatomis siekiamā tikslā (sprendimo byloje *Halifax 74 p.*). Antra, objektyviū požymiū visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinējamū sandoriū pagrindinis tikslas mokestinio pranašumo īgijimas. <...> draudimas piktnaudžiauti nebeturi reikšmēs, jei nagrinējami sandoriai gali būti pateisinami kitaip nei paprastu mokesācio pranašumo īgijimu (sprendimo byloje *Halifax 75 p.*). Piktnaudžiavimui panaudoti sandoriai turi būti apibrēžti iš naujo taip, kad atstatytū situacijā, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiājant sudarytū sandoriū (sprendimo byloje *Halifax 94 p.*).

LVAT adm. byloje Nr. A442-2729/2012 konstatavo, kad „asmens piktnaudžiavimas <...> gali būti konstatuotas tik objektyviai īvertinus realū nagrinējamū sandoriū pobūdį, jų prasmē, turinį ir paskirtį, sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstā, teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujanāciū subjektū ryšius“ (LVAT 2012-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A442-2729/2012).

Draudimo piktnaudžiauti teise principo atitikmuo nacionalinēje mokesčiū teisēje yra MAĪ 69 str. 1 dalis, kurioje numatyta, kad „tais atvejais, kai mokesčiū mokētojo sandoris, ūkinē operacija ar bet kokia jų grupē sudaromi turint tikslā gauti mokestinē naudā, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai <...> padidinti grāžintinā (įskaitytinā) mokesācio permokā (skirtumā), <...>, mokesčiū administratorius, apskaiāciuodamas mokesē, taiko turinio viršenybēs priēs formā principā. Šiuo atveju mokesčiū administratorius neatsižvelgia ī formaliā mokesčiū mokētojo veiklos išraiškā, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčiū įstatymai sieja apmokestinimā, ir mokesē apskaiāciuoja pagal minētū mokesčiū įstatymū atitinkamas nuostatas“.

Pasisakant dēl įrodinējimo naštos tarp mokesčiū administratoriaus ir mokesčiū mokētojo paskirstymo konstatavus piktnaudžiavimo teise atvejį, tuo paāiu ir turinio viršenybēs priēs formā principo taikymo (MAĪ 10 straipsnio ir MAĪ 69 str. 1 dalies), pažymētina, jog surinkti įrodymus bei pagrįsti tvirtinimā dēl minētū aplinkybiū egzistavimo pareiga tenka būtent mokesčiū administratoriui, kurį tai įpareigoja padaryti tiek mokesācio apskaiācavimo teisingumo pagrindimas (MAĪ 67 str. 1 dalis), tiek išimtinai mokesčiū administratoriui pavestos funkcijos (MAĪ 15 str. 3 dalis, 25–26 straipsniai) bei suteiktos plācios teisēs (MAĪ 33 straipsnis) mokesčiū kontrolēs ir išieškojimo srityse. Mokesčiū administratoriaus pareigā patvirtinti sprendimā įrodymais

neabejotinai patvirtina ir nagrinėjamos bylos kontekstas, t. y. tai, kad konkrečiu atveju turi būti priimtas sprendimas dėl pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės PVM sistemoje – teisės į PVM atskaitą – ribojimo. Sprendimas, kuriuo siekiama paneigti mokesčio mokėtojo teisę, turi būti pagrįstas, nes tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčio mokėtojas. (LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013, 2017-04-10 nutartis adm. byloje Nr. A140-602/2017).

Iš principo analogiškas įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės yra akcentavęs ir ESTT. Šio teismo sprendime sujungtose bylose *Mahagében ir David* yra konstatuota mokesčio administratoriaus pareiga surinkti įrodymus, patvirtinančius, kad yra pagrindas priimti sprendimą, kuriuo būtų ribojama teisė į PVM atskaitą. Iš šios bylos sprendimo taip pat matyti, kad įrodinėjimo pareiga negali būti perkelta mokesčių mokėtojui (LVAT 2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A704-602/2015).

Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovė pagal 2016-08-05 UAB "M1" išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (serija SB Nr. 011) už 4519008,26 Eur ir 948991,74 Eur PVM, iš viso už 5468000,00 Eur įsigijo 241/250 dalį žemės sklypo iš 0,6809 ha ploto, esančio Laisvės pr. 78B, Vilniuje ir 2634154/2682167 dalį nebaigto statyti daugiabučio gyvenamojo namo, esančio Laisvės pr. 78B, Vilniuje. Šį turtą Bendrovė apskaitė savo buhalterinėje apskaitoje, pirkimo PVM įtraukė į atskaitą ir deklaravo PVM deklaracijoje už 2016 m. lapkričio mėn. Be to, Bendrovė (Naujasis kreditorius) ir UAB "I1" (Pradinis kreditorius) sudarė 2015-11-27 Reikalavimo perleidimo sutartį (be numerio), kurioje Skolininku nurodytas UAB "M1" Sutartyje numatyta, kad Pradinis kreditorius (UAB "I1" turi galiojantį finansinį reikalavimą Skolininkui (UAB "M1" ir siekia greičiau susigrąžinti skolą, atsiradusią pagal Kredito sutartį, todėl ketina perleisti Reikalavimą su visomis prievolių įvykdymui užtikrinti nustatytais teisėmis, o Naujasis kreditorius (Bendrovė), įvertindamas visas su Reikalavimo įsigijimu susijusias rizikas, ketina įsigyti Reikalavimą su visomis prievolių įvykdymui užtikrinti nustatytais teisėmis. Pažymėtina, jog sutartyje nurodyta, kad: 2007-09-21 tarp Pradinio kreditoriaus ir Skolininko sudaryta Kredito sutartis Nr. LOAN\_45531 ir papildomi susitarimai (2008-02-15, 2008-09-30, 2009-09-25, 2009-12-04) dėl 8080000 Lt kredito suteikimo Skolininkui. Pagal Kredito sutartį Skolininkas suteiktą kreditą įsipareigojo grąžinti Pradiniam kreditoriui iki 2010-01-15. Galutinis kredito ir kitų mokėtinų sumų terminas buvo nustatytas 2011-03-10 Skolininko restruktūrizavimo plane ir 2014-05-02 restruktūrizavimo plano pakeitime. Tačiau skolinio įsipareigojimo suėjus nurodytam grąžinimo terminui Skolininkas iki šiol neįvykdė (sutarties 1.4. punktas). Kredito sutarties tinkamam įvykdymui užtikrinti įkeistas Žemės sklypas, esantis adresu Laisvės pr. 78B, Vilniuje (įkeitimo metu sklypo adresas buvo Laisvės pr. 80, Vilnius), tuo pačiu adresu esantis sklypo priklausinys – Pastatas.

Komisija sutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, jog Bendrovė, sudarydama minėto turto įsigijimo iš UAB "M1" sandorį, piktnaudžiavo, todėl Bendrovei negalima pirkimo PVM atskaita pagal 2016-08-05 UAB "M1" išrašytą PVM sąskaitą faktūrą. Tokią poziciją Komisija grindžia toliau Komisijos sprendime pateikiamomis aplinkybėmis.

Pirma, iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovės kreditorinis reikalavimas skolininkui UAB "M1" buvo užtikrintas pirmos eilės hipoteka, o Y. R. – antros eilės hipoteka. G. U., būdamas UAB "M1" kreditoriumi, siekdamas patenkinti savo kaip UAB "M1" kreditoriaus interesus, perleido savo reikalavimo teisę Bendrovei bei tapo Bendrovės vienu iš akcininkų (Bendrovės akcininkas nuo 2016-02-05, t. y. nuo Reikalavimo perleidimo sutarties sudarymo). Patikrinimo akto 24 psl. pažymėta, kad G. U., perleisdamas savo reikalavimą didžiausiam kreditoriui (Bendrovei), atsisakė turėtos antros eilės hipotekos, o reikalavimą perleido be hipotekos (tačiau numatytas vienintelis prievolių įvykdymo užtikrinimas Bendrovei išduodamu paprastuoju neprotestuotinu vekseliu paprasta rašytine forma visai Reikalavimo perleidimo kainai). Tokiu būdu Komisija pažymi, kad Bendrovės pagal minėtą PVM sąskaitą faktūrą perimtas Žemės sklypas ir Pastatas pirmiausia buvo įkeistas hipoteka UAB "I1" naudai užtikrinant UAB "M1" įsipareigojimą pagal 2007 m. rugsėjo 21 d. Kredito sutartį Nr. LOAN\_45531 įvykdymą. Taigi, Bendrovės pagal 2015-11-27 Sutartį iš UAB "I1" perimtas kreditorinis reikalavimas be kitų užtikrinimo priemonių taip pat buvo

užtikrintas pirmos eilės hipoteka, įkeičiant Žemės sklypą ir Pastatą, priklausančius UAB "M1" Komisija atkreipia dėmesį, kad Bendrovės deklaruojama vykdoma veikla – nekilnojamojo turto operacijos, tačiau iš bylos medžiagos matyti, jog realiai Bendrovė tiesiog perėmė UAB "M1" skolas Pradiniams kreditoriams (UAB "I1" Y. R., U. I.). Be to, Bendrovė inicijavo vienintelio ilgalaikio turto (statinių, esančių Laisvės pr. 78B, Vilniuje, projektas „Dangaus miestas“) išvaržymą, o UAB "N1" kitų aktyvų (kito turto) neturėjo. UAB "N1" buvo iškelta bankroto byla. Taigi G. U. savo antros eilės kreditorinį reikalavimą pakeitė į Bendrovės, kurios akcininku jis tapo, kreditorinį reikalavimą, kuris buvo užtikrintas pirmos eilės hipoteka. Iš šių aplinkybių matyti, jog aptartomis ūkinėmis operacijomis pirmiausia buvo siekiama ne vykdyti Bendrovės ekonominę veiklą, tačiau „suforminti“ kreditorinius reikalavimus tokiu būdu, kad Bendrovė įgytų teisę į vienintelį UAB "N1" turtą tenkinant kreditorinį reikalavimą pagal 2015-11-27 Sutartį, įforminant PVM sąskaita faktūra, kurioje būtų išskirtas PVM.

Antra, nuo 2005 m. (t. y. nuo įregistravimo) UAB "M1" veikla kiekvienais metais buvo nuostolinga. UAB "M1" turėjo statusą „restruktūrizuojama“: nuo 2009-12-15 iki 2010-05-26 (2009-12-04 Vilniaus apygardos teismas nutartimi išklė restruktūrizavimo bylą, o 2010-05-18 nutartimi nutraukė restruktūrizavimo bylą, nes nustatytu terminu nepateiktas restruktūrizavimo planas); nuo 2010-10-12 iki 2016-10-01 (2010-09-30 Vilniaus apygardos teismas nutartimi išklė restruktūrizavimo bylą; 2011-02-15 Vilniaus apygardos teismo nutartimi patvirtintas UAB "M1" kreditorių sąrašas ir kreditorių finansiniai reikalavimai; 2011-04-12 Vilniaus apygardos teismas nutartimi patvirtino restruktūrizavimo planą, kurio vykdymo terminas pratęstas Vilniaus apygardos teismo 2014-12-23 nutartimi, nustatant, kad restruktūrizavimo procesas pratęstas iki 2015-04-20, Vilniaus apygardos teismas 2015-04-29 nutartimi nutraukė restruktūrizavimo bylą, nes restruktūrizavimo plano įgyvendinimui nustatytas ir papildomai pratęstas restruktūrizavimo terminas (iki 2015-04-20) jau buvo pasibaigęs ir teismui nebuvo pateiktas šio plano įgyvendinimo aktas). Nuo 2016-10-01 UAB "M1" statusas – bankrutuojantis. Tuo tarpu Bendrovė Juridinių asmenų registre įregistruota 2014-12-05. Patikrinimo akto 11 psl. nurodyta, kad Bendrovė veiklos, iš kurios 2016 m. būtų uždirbusi pajamų, nevykdė. Bendrovės išlaidos 2016 m. buvo finansuojamos skolintomis lėšomis. Patikrinimo akto 11 psl. nurodoma, jog Bendrovės buhalterinėje apskaitoje 2016-12-31 duomenimis Bendrovės po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai sudarė 8827068,04 Eur. Iš bylos medžiagos matyti, kad dalį lėšų Bendrovė skolinosi iš savo akcininkų: 2015-12-07 paskolų sutartimi E. R. (paskolos davėjas, Bendrovėje turintis 20 proc. akcijų), suteikė Bendrovei 260000,00 Eur paskolą; 2016-02-17 paskolų sutartimi G. U. (paskolos davėjas, Bendrovėje turintis 20 proc. akcijų) suteikė Bendrovei 100000,00 Eur paskolą; 2016-02-17 paskolų sutartimi UAB "R1" (Paskolos davėjas, Bendrovėje turintis 60 proc. akcijų) suteikė Bendrovei 500000 Eur paskolą. Tokiu būdu Bendrovė, įsigijusi nenaudojamą turtą iš visą laiką nuostolingai veikiančio kito subjekto (UAB "M1" kuris netrukus tapo bankrutuojančiu, 948991,74 Eur pirkimo PVM įtraukė į atskaitą ir deklaravo PVM deklaracijoje už 2016 m. lapkričio mėn., iš karto (2016-12-20) pateikė prašymą grąžinti 949265,00 Eur PVM sumą, todėl tik siekė savo veiklą, kuri iš esmės buvo finansuojama tik skolintomis lėšomis, finansuoti grąžintina PVM suma, o ne realiai toliau plėtoti statybas, pardavimus to turto, dėl kurio pirkimo PVM traukė į atskaitą.

Trečia, iš bylos medžiagos matyti, į ką atkreipiamas dėmesys ir patikrinimo akto 14 psl., kad Bendrovės pateiktuose paaiškinimuose nurodoma prieštaringa informacija: viena vertus, 2017-04-25 pateiktame paaiškinime Bendrovė nurodo, kad buvo ieškoma investuotojų, kad Bendrovė neketino pirkti UAB "M1" nekilnojamojo turto, tačiau buvo priversta jį perimti siekdama saugoti savo interesus bei priimdama verslo riziką (tam, kad dar vienoje varžytynėse nebūtų sumažinta jo kaina dar 20 proc.), kita vertus, Bendrovės paaiškinime nurodoma, kad Bendrovė įsteigta (2014-12-05) šiam konkrečiam projektui vystyti, kad Bendrovė nusprendė perimti UAB "I1" reikalavimą, padariusi verslo planą (skaičiavimus), kaip išvystyti UAB "M1" turimą ir įkeistą statinį (skaičiavimų sudarymo data – 2015 m., paaiškinimas pateiktas 2017-03-08). Komisijos nuomone, toks prieštaravimas taip pat pagrindžia Bendrovės

piktnaudžiavimą – t. y. siekį susigražinti iš biudžeto 949265,00 Eur PVM sumą, realiai tuo metu nevykdant su atskaitytu pirkimo PVM susijusios ekonominės veiklos.

Ketvirta, Bendrovė laikosi pozicijos, jog realizuodama reikalavimo teisę ir įsigydama Žemės sklypą bei Pastatą visų pirma siekė kuo lengviau gauti pelną – įsigyti reikalavimo teises ir turta kuo brangiau pardavus gauti pinigų, tokiu būdu atsiskaityti su Medicinos banku, o pelną pasilikti sau. Tačiau, kaip nurodoma patikrinimo akto 15 psl., Bendrovė mokestinio patikrinimo metu pateikė verslo planą / piniginius srautus lentelės forma (toliau – Skaičiavimai), kurie turėjo patvirtinti Bendrovės atstovo teiginius, kad Bendrovė nusprendė perimti UAB "I1" reikalavimą, padariusi verslo planą (skaičiavimus), kaip išvystyti UAB "M1" turimą ir įkeistą statinį. Skaičiavimuose nurodoma, kad įvykdžius verslo planą numatoma uždirbti pelną, o prognozuojamas pardavimo PVM sudarytų 3359098 Eur, pirkimo PVM – 1649280 Eur. Skaičiavimuose (nurodyta sudarymo data 2015 m.) nurodyta galima apartamentų pardavimo kaina – 1,300 Eur / kv.m. Tačiau mokesčių administratorius įvertino, jog Skaičiavimuose laikytinas formalus ir abstraktus pobūdis, iš pateiktų Skaičiavimų nėra aišku, nei iš kokių šaltinių numatoma finansuoti ir vystyti projektą, nei kaip apskaičiuota numatomų parduoti Pastate esančių patalpų pardavimo kaina, nei tiekėjai, kurie galėtų Bendrovei teikti prekes / paslaugas. Todėl Komisija vertina, jog Bendrovės poziciją dėl pelno gavimo apsiriboja tik teiginiais ir atsikirtimais, nepagrįstais faktinėmis aplinkybėmis. Juolab, kad iš bylos aplinkybių matyti, jog Bendrovei savo plano įgyvendinti nepavyko. T. y. priešpriešinio UAB "M1" operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad pagal 2016-02-26 antstolės Y. D. Nr. S1-686 apie įkeisto Bendrovės turto (2676258/2682167 dalies Pastato ir 249/250 dalies Žemės sklypo) pardavimą iš varžytynių buvo paskelbta 2016-02-26, tačiau vykdant išieškojimą antstolių kontorai buvo pateikti trys skundai su prašymais taikyti laikinąsias apsaugos priemones. Tačiau atsakius skundų ir išnykus aplinkybėms, dėl kurių turto realizavimo veiksmai buvo sustabdyti, varžytynės paskelbtos 2016-05-23. Vis dėlto iš byloje pateiktos medžiagos matyti, kad nė vienas pirkėjas nesusidomėjo nekilnojamuoju turtu. Neįvykus varžytynėms buvo pasiūlyta turta perimti kreditoriui, t. y. Bendrovei, už pradinę varžytynių kainą. Bendrovė pasinaudojo teise ir perėmė turta, taip realizuodama dalį savo kreditorinių reikalavimų. Pažymėtina, kad po turto perėmimo iš UAB "M1" (UAB "A1" Bendrovės kreditorinis reikalavimas jiems sumažėjo, tačiau nebuvo visiškai padengtas. Taigi šios aplinkybės paneigia tai, jog Bendrovė pirmiausia siekė gauti pelno, o ne mokestinės naudos, kadangi jos siekis gauti pelno nebuvo pagrįstas objektyviais, vienareikšmiškais duomenimis.

Penkta, Bendrovė skunde paaiškina, jog antstolio organizuotų varžytynių metu neatsiradus pirkėjams, Bendrovė siekdama iš reikalavimo teisės įsigijimo gauti ekonominę naudą perėjo prie kito plano įgyvendinimo – įsigytą turta užbaigti statyti ir jį parduoti. Komisija pažymi, jog šią Bendrovės poziciją taip pat paneigia bylos faktinės aplinkybės.

Pastebėtina, jog galutinės varžytynės buvo paskelbtos 2016-05-23, tačiau joms neįvykus buvo pasiūlyta turta perimti kreditoriui, t. y. Bendrovei, už pradinę varžytynių kainą, todėl Bendrovė pasinaudojo teise ir perėmė turta. Tačiau aktyvūs Bendrovės veiksmai įsigytą turta užbaigti statyti ir jį parduoti pradėti atlikti po mokesčių administratoriaus atlikto mokestinio patikrinimo (pradėtas 2017-01-24, baigtas 2017 05-10) ir 2017-05-10 patikrinimo akto Nr. (21.60-32) FR0680-201 surašymo. Tą patvirtina Bendrovės byloje pateikti Komisijai nauji Bendrovės dokumentai.

Komisija pažymi, jog 2017-11-21 Bendrovės atstovas Komisijai posėdžio metu pateikė naujus dokumentus. Komisija visus šiuos dokumentus įvertino, todėl dėl jų pasisako plačiau. Komisijai buvo pateiktos šešios preliminariosios būsimos patalpos pirkimo-pardavimo sutartys, pagal kurias fiziniai ar juridiniai asmenys ketina įsigyti butus. Pateiktos sutartys su iš esmės analogiškais formuluočiais, sutartyse numatytos nedidelės avanso sumos (pavyzdžiui, 5000, 3186,75, 4000 Eur ir kt.), tačiau jokių pinigų mokėjimo faktą pagrindžiančių dokumentų pateikta nebuvo. Taip pat 2017-11-21 Bendrovės atstovas Komisijai pateikė 2017-11-06 kredito linijos sutartį Nr. LOAN\_278593 (taip pat ir piniginių lėšų įkeitimo, piniginių prievolių subordinavimo, banko sąskaitos sutartis) pagal kurią UAB "I1" Bendrovei suteikia 1000000,00 Eur kreditą nuo

2017-11-06 iki 2019-09-20 apyvartinėms lėšoms; 2017-10-25 statybos rangos sutartį Nr. 17/10/18-01 (sudarytą tarp UAB "K1" (Užsakovas), UAB "E1" (Rangovas) ir Bendrovės) su priedais ir objekto sąmata. 2017-11-21 Bendrovės atstovas Komisijai pateikė 2017-08-01 paslaugų teikimo sutartį Nr. PS-240/2017, pagal kurią, remiantis Bendrovės (Kliento) pateiktais duomenimis ir suformuota užduotimi, UAB "J1" (vykdytojas) įsipareigojo atlikti objekto – gyvenamojo namo su komercinės paskirties patalpomis Laisvės pr. 78B, Vilnius, rizikos vertinimą dėl evakuacijos kelių ir kitų gaisrinės saugos dalies sprendinių neatitikčių, jei tokių atsirastų; 2017-10-20 paslaugų teikimo sutartį Nr. A 17 7263, pagal kurią UAB "S1" (Paslaugų teikėja) teiks Interneto tinklalapio, reklamos paslaugas Bendrovei (Klientui); 2017-09-05 ekspertizės paslaugų teikimo sutartį Nr. GTS-17.82, pagal kurią UAB "D1" (Vykdytojas) „įsipareigoja atlikti gyvenamojo namo su komercinės paskirties patalpomis, Laisvės pr. 80, Vilnius, gaisrinės saugos dalies ir rizikos vertinimo ekspertizės“ Bendrovei (Klientui); 2017-07-25 elektros tinklų nuosavybės ribų aktą Nr. 17-04708 objektui, esančiam Laisvės pr. 78B, Vilniuje; 2017-07-03 sutartį tarp Bendrovės (Užsakovas) ir UAB "C1" (Vykdytojas) dėl dokumentų ir brėžinių dauginimo, spausdinimo, lankstymo ir kitų kainoraštyje išvardintų darbų. Be to, 2017-11-21 Bendrovės atstovas Komisijai pateikė nuotraukas, kuriose, kaip paaiškino Bendrovės atstovas, matosi patalpose, esančiose Laisvės pr. 78B, Vilniuje, atliekami vidaus ir išorės statybos ir patalpų įrengimo darbai.

Komisija, įvertinusi visus šiuos dokumentus, pažymi, kad jie parodo, jog Bendrovė tik po jos atlikto mokesčio patikrinimo (pradėtas 2017-01-24, baigtas 2017-05-10) ir 2017-05-10 surašyto patikrinimo akto Nr. (21.60-32) FR0680-201 pradėjo atlikti veiksmus, susijusius ar parodančius realų veiklos vykdymą. Komisija atkreipia dėmesį į tai, jog ginčijamas Inspekcijos 2017-07-12 sprendimas patvirtino 2017-05-10 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-201, tačiau apskritai beveik visų išvardintų (2017-11-21 Bendrovės atstovo pateiktų) dokumentų (pavyzdžiui, 2017-09-25, 2017-09-14, 2017-10-30, 2017-10-09, 2017-10-04, 2017-10-02 preliminariosios būsimos patalpos pirkimo-pardavimo sutartys; 2017-11-06 kredito linijos sutartis; 2017-10-25 statybos rangos sutartis ir kt. minėti dokumentai) sudarymo datos yra po Bendrovės ginčijamo Inspekcijos sprendimo priėmimo datos, t. y. po 2017-07-12. Be to, kartu su Bendrovės skundu Komisijai pateikti dokumentai (pavyzdžiui, UAB "O1" 2017-12-19 statybos leidimas Nr. GN/1425/07-1381; Bendrovės 2017-05-03 leidimas Nr. AK-1055/42/2017 aptverti, kasti; 2017-07-11 Bendrovės leidimas Nr. A320-1275/17(2.3.1.20-UK2) saugotinių medžių ir krūmų kirtimo ar kt. pašalinimo, genėjimo darbams; 2017-05-08 Raštas Nr. A51-29977/17(2.15.2.52-MP7) dėl statybos leidimo galiojimo; 2017-06-01 statybos genrangos sutartis Nr. 2017/06/01; 2017-05-10 Projektavimo darbų atlikimo sutartis Nr. 2017/04/28 ir kt.) taip pat patvirtina faktą, jog Bendrovė aktyvius statybos darbus pradėjo atlikti tik po mokesčių administratoriaus kontrolės procedūrų atlikimo, nors galutinės varžytynės buvo paskelbtos 2016-05-23, o joms neįvykus Bendrovė perėmė turta. Komisija atkreipia dėmesį, kad, pasibaigus varžytynėms, Bendrovė beveik metus jokių aktyvių statybų užbaigimo ir turto pardavimo veiksmų nesiėmė.

Be to, nors Bendrovės įstatinis kapitalas buvo tik 2.896,00 Eur (10.000,00 Lt), ji veikė skolintomis lėšomis, tačiau 2016-08-05 Bendrovė iš viso už 5468000,00 Eur įsigijo nenaudojamą, apgriuvusį nekilnojamąjį turta, kuriam akivaizdu, jog dar reikės ženklų investicijų. Bendrovė 948991,74 Eur pirkimo PVM įtraukė į atskaitą ir deklaravo PVM deklaracijoje už 2016 m. lapkričio mėn, 2016-12-20 pateikė prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį pažeidimą permoką (skirtumą): už 2016 m. 11 mėn. nurodyta prašoma grąžinti PVM suma – 949.265,00 Eur. Tačiau iš Bendrovės atstovo pateiktų dokumentų, t. y. 2017-11-06 kredito linijos sutarties Nr. LOAN\_278593, matyti, kad Bendrovė tik 2017-11-06 iš UAB "I1" paėmė 1000000,00 Eur kreditą nuo 2017-11-06 iki 2019-09-20 apyvartinėms lėšoms, t. y. statyboms vykdyti ketinant parduoti minėtą nekilnojamąjį turta.

*Inter alia*, Bendrovės pateiktame 2017-03-08 paaiškinime (kuris, kaip minėta dėl kito Bendrovės 2017-04-25 pateikto paaiškinimo yra prieštaringas) nurodoma, kad Bendrovė įsteigta (2014-12-05) šiam konkrečiam projektui vystyti, kad Bendrovė nusprendė perimti UAB "I1"

reikalavimą, padariusi verslo planą (skaičiavimus), kaip išvystyti UAB "M1" turimą ir įkeistą statinį (skaičiavimų sudarymo data – 2015 m., patikrinimo akto 14 psl.), tačiau iš 2017-11-21 Bendrovės atstovo Komisijai pateiktų minėtų dokumentų matyti priešingai, jog Bendrovė tik 2017 m. antroje pusėje ėmėsi aktyvių veiksmų pradėti statybas, kas leidžia manyti, jog tik tuomet Bendrovė galutinai ir apsisprendė dėl savo tolimesnio verslo plano.

Taip pat Komisija pažymi, jog, atsižvelgiant į objektyvų PVM režimą, nustatytą pagal šią sistemą, lemiamą reikšmę turi tik objektyvus ryšys tarp teikiamų paslaugų ir apmokestinamojo asmens apmokestinamosios ekonominės veiklos, nes priešingu atveju kiltų rimtas pavojus vienodam Sąjungos teisės šioje srityje taikymui (ESTT 2013-02-21 sprendimo byloje S. I., C-104/12). Kiekvienas sandoris turi būti svarstomas atskirai, o kiekvieno konkretaus sandorio pobūdis tiekimo grandinėje neturi kisti, atsižvelgiant į ankstesnius arba vėlesnius įvykius (ESTT 2006-01-12 sprendimo sujungtose bylose Optigen ir kt., C-354/03, C-355/03 ir C-484/03). Atkreiptinas dėmesys, jog vertinant aptartas objektyvias aplinkybes, matyti, jog Bendrovė įsigijo už 5468000,00 Eur nenaudojamą nekilnojamąjį turtą, iš karto atskaitė pirkimo PVM, tačiau iš aptartų jos objektyvių veiksmų nematyti, jog Bendrovė ėmėsi aktyvių veiksmų toliau plėtoti šį savo sandorį siekiant ekonominės naudos. Priešingai, kaip minėta, tik po mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo Bendrovė ėmėsi aktyvių veiksmų, kas parodo, jog sandorio pobūdis tiekimo grandinėje keitėsi, atsižvelgiant į vėlesnius įvykius (mokesčių administratoriaus veiksmus). ESTT pabrėžia, jog nagrinėjant PVM atskaitos klausimą, svarbu atsižvelgti į aplinkybių objektyvų turinį. Pareiga atsižvelgti tik į nagrinėjamo sandorio objektyvų turinį labiausiai atitinka bendra PVM sistema siekiamą tikslą užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti būdingus PVM taikymo veiksmus (ESTT 2013-02-21 sprendimas byloje Becker, C-104/12, bei jame nurodyta ESTT praktika). Būtent visų aukščiau Komisijos sprendime aptartų objektyvių aplinkybių kontekste konstatuotina, jog nagrinėto sandorio (minėto nekilnojamojo turto įsigijimas) objektyvus turinys rodo, jog Bendrovė pirmiausia siekė susigrąžinti iš biudžeto 948991,74 Eur PVM, o ne toliau plėtoti savo veiklą. Taigi atsižvelgdama į visas aptartas aplinkybes bei į tai, kad UAB "M1" nesumokėjo į valstybės biudžetą pardavimo PVM, o Bendrovė siekia įgyti teisę į PVM atskaitą, Komisija konstatuoja, kad tokiu būdu sukuriamas mokestinis pranašumas (mokestinė nauda), kuris laikytinas piktnaudžiavimu.

Paminėtina, kad Bendrovė skunde akcentuoja, jog nekilnojamojo turto operacijos yra specifinės, jos užtrunka tam tikrą laiką, jog Bendrovės verslo planas yra grindžiamas atlikta butų rinkos kainų analize ir projekto atsiperkamumu, pelningumu. Komisija sutinka su tuo, jog apskritai nekilnojamojo turto operacijos yra specifinės, tokio pobūdžio sandoriai nebūtinai iš karto plėtojami, tačiau, nekartojant visų jau aptartų aplinkybių, šiame mokestiniame ginče Komisija konstatuoja, jog tokia Bendrovės pozicija apsiriboja iš esmės tik paaiškinimais ir atsikirtimais. Tuo tarpu iš byloje nustatytų objektyvių aplinkybių matyti, jog Bendrovės visa veikla buvo „užskolinta“, įstatinis kapitalas minimalus, Bendrovė turėjo didelius kreditorinius įsipareigojimus, tačiau įsigijo turto už 5468000,00 Eur, dėl ko tokie Bendrovės veiksmai nepagrįsti ekonomine logika.

Todėl Komisija, apibendrinama ir įvertinusi visas aukščiau aptartas aplinkybes, pažymi, jog 2017-11-21 Bendrovės atstovo pateikti aptarti dokumentai nepagrindžia Bendrovės teisės į PVM atskaitą, nes šie dokumentai parodo tik Bendrovės aktyvius veiksmus po mokesčių administratoriaus kontrolės procedūrų tikslu pateisinti prašomą grąžinti PVM sumą, o ne aptartų ūkinių operacijų atlikimo metu realiai vykdomą ekonominę veiklą. Todėl Komisija šiuos dokumentus vertina kritiškai, laiko Bendrovės gynybine pozicija. Pastebėtina, jog LVAT praktikoje taip pat sutinkama pavyzdžių, kuomet dėl vėlesnių mokesčių mokėtojo veiksmų (vėlesnio daiktų pardavimo) nesikeičia LVAT pozicija dėl PVM atskaitos ribojimo. Pavyzdžiui, LVAT 2018-01-10 nutartyje admin. byloje Nr. A-2050-442/2017 teismas pažymėjo, jog, nustačius, kad brangūs rašikliai ir laikrodžiai buvo įsigyti tikslais, nesusijusiais su pareiškėjo vykdoma ekonomine veikla ir pajamų uždirbimu, vėlesnis šių daiktų pardavimas neturi reikšmės sprendžiant klausimą dėl pareiškėjo teisės į PVM atskaitą.

Taip pat 2017-11-21 Bendrovės atstovas Komisijai pateikė Vilniaus apygardos teismo 2017-06-21 preliminarų sprendimą, kuriuo nuspręsta ieškovui UAB "M1" priteisti iš atsakovo AB Rytų skirstomieji tinklai 132023,86 Eur be pagrindo įsigytų piniginių lėšų, 33005,95 Eur palūkanų ir 6 proc. dydžio metinės palūkanas nuo priteistos sumos nuo bylos iškėlimo teisme dienos 2017-05-15 iki teismo sprendimo visiško įvykdymo. Tokiu būdu Bendrovės atstovas siekė parodyti, kad galimai šią pinigų sumą mokesčių administratorius atgautų kaip UAB "M1" nesumokėtą PVM. Tačiau Komisija pažymi, kad UAB "M1" priešpriešinio operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad UAB "M1" pardavimo PVM deklaravo 2016 m. 08 mėn. PVM deklaracijoje, tačiau pardavimo PVM nesumokėjo. Patikrinimo akto 18 psl. pažymėta, jog VMI prie FM duomenimis, UAB "M1" PVM nepriemoka 2017-03-28 sudarė 945071,00 Eur ir 1134,08 Eur PVM delspinigių, t. y., UAB "M1" PVM nepriemokos suma ženkliai didesnė nei Vilniaus apygardos teismo priteista suma. Be to, Komisija atkreipia dėmesį, jog iš bylos medžiagos matyti, kad UAB "M1" turėjo didelių kreditorinių reikalavimų, kurie viršija priteistą minėtą sumą, iš kreditorių, esančių eilėje prieš mokesčių administratorių, todėl priteista suma iš viso jokia dalimi netenkintų mokesčių administratoriaus kreditorinio reikalavimo. Vilniaus apygardos teismo 2017-01-12 nutartyje nurodytas kreditorių sąrašas, iš kurio matyti, kad UAB "M1" pirmiausia turi kreditorinį įsipareigojimą hipotekos kreditoriui Bendrovei 8540481,71 Eur sumai, taip pat pirmos eilės kreditoriams – darbuotojams iš viso 8275,68 Eur sumai, o tik po to eina antros eilės kreditorius – Inspekcija su 946645,23 Eur kreditoriniu reikalavimu.

Šešta, vertinant Bendrovės piktnaudžiavimą, paminėtina tai, jog kontrolės procedūrų metu mokesčių administratorius Bendrovės finansinėje apskaitoje rado netikslumų, kas pagrįstai kelia abejones dėl Bendrovės tinkamos finansinės apskaitos vedimo ir jos teisingumo. Patikrinimo akto 4 psl. nurodyta, jog mokesstinio tyrimo metu Bendrovė buvo pateikusi Didžiąją knygą už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2016-11-30. Tačiau mokesstiniam patikrinimui Bendrovė be kitų dokumentų pateikė patikslintą Didžiąją knygą už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2016-12-31, kurioje pakoreguoti kai kurie buhalterinių operacijų įrašai. Taip pat patikrinimo metu nustatyta, kad pagal Reikalavimų perleidimo sutartis (Patikrinimo akto 2 dalis) įgytos reikalavimo teisės Bendrovės patikslintoje Didžiojoje knygoje užregistruotos jų įsigijimo savikaina, tačiau nėra užregistruotas pagal Reikalavimų perleidimo sutartis įgytų reikalavimų dydis, t. y. Bendrovė buhalterinėje apskaitoje neužregistravo iš skolininko (UAB "M1" gautinų sumų. Be to, kai kurie įrašai buhalterinėje apskaitoje užregistruoti netinkamai – užregistruotas įsipareigojimas UAB "I1" (buh. sąskaita 40121) už 5468000,00 Eur po to, kai UAB "M1" išrašė Bendrovei PVM sąskaitą faktūrą SB011. Patikrinimo akto 4 psl. pažymėta, kad Bendrovės atstovas P. S. el. paštu nurodė, kad apskaitos registruose papildomas įsipareigojimas bus tikslinamas, tikslinant įrašus apskaitoje, kas kelia pagrįstas abejones dėl tinkamo finansinės apskaitos vedimo. Tačiau Komisija, įvertindama tai, jog Bendrovė buhalterinėje apskaitoje neužregistravo iš skolininko (UAB "M1" gautinų sumų, pažymi, jog ši aplinkybė papildomai pagrindžia Bendrovės formalų veiklos pobūdį, nesiekiant atspindėti realių ūkinių operacijų ir veiklos vykdymo.

Septinta, vertinant Bendrovės veiksmus piktnaudžiavimo aspektu, papildomai Komisija atkreipia dėmesį į tai, jog iš UAB „Sostinės būstai operatyviam patikrinimui pateiktų dokumentų matyti, kad Bendrovė ir G. U. rengė bendrą atsiliepimą – 2016-04-07 Atsiliepimas į ieškinį ir dėl taikos sutarties patvirtinimo (civilinėje byloje Nr. e2-4101-258/2016) Vilniaus apygardos teismui, nors G. U. pagal 2016-02-05 Reikalavimo perleidimo sutartį formaliai jau buvo perleminėtos reikalavimo teisę Bendrovei. Be to, kaip nurodoma patikrinimo akto psl. 24, UAB "M1" priešpriešinio operatyvaus patikrinimo metu pagal UAB "M1" adresuotus 2016-02-01 Vilniaus m. 33-iojo notaro biuro notarės M. G. (Nr. 8, 9, 10) nustatyta, kad G. U. kaip hipotekos kreditorius su prašymu dėl priverstinės skolos išieškojimo kreipėsi tik 2016-02-01, t. y. likus kelioms dienoms iki Reikalavimo perleidimo sutarties su Bendrove sudarymo (sutartis sudaryta 2016-02-05). Todėl pastebėtina, kad G. U., nelaukdamas pranešimuose nurodyto UAB "M1" suteikto 20 dienų termino skolos sumokėjimui, reikalavimo teisę perleido Bendrovei, kas leidžia pagrįstai manyti, kad G. U. žinojo, jog UAB "M1" yra nemoki. Komisijos posėdžio metu Bendrovės atstovas paminėjo, kad G. U. Bendrovės akcininku tapo tik nuo 2016-02-05, t. y. tuo metu UAB "M1" kreditoriumi jis jau

nebuvo, tačiau savaime suprantama, kad nors vienu metu jis ir akcininku, ir kreditoriumi nebuvo, tačiau iš ankstesnio savo buvimo kreditoriumi (netgi buvo restruktūrizuojamos UAB "M1" kreditorių susirinkimo pirmininkas) jis visą informaciją apie UAB "M1" finansinę būklę žinojo. Juolab, kad UAB "M1" turtas sumažėjo prieš priimant nutartį dėl jos bankroto bylos iškelimo, kai Pastatas ir Žemės sklypas jau buvo perduoti kreditoriui Bendrovei, kas taip pat prisidėjo prie UAB "M1" nemokumo padidavimo. Tokiu būdu, vertinant Bendrovės veiksmus piktnaudžiavimo aspektu, Komisija sutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, jog Bendrovės piktnaudžiavimą papildomai pagrindžia ir ta aplinkybė, jog G. U., dalyvaudamas tiek Bendrovės, tiek UAB "M1" veikloje (G. U. yra Bendrovės akcininkas, buvo restruktūrizuojamos UAB "M1" kreditorių susirinkimo pirmininkas (2014-05-02 Kreditorių susirinkimo protokolas Nr. 3, 2015-04-30 Kreditorių susirinkimo protokolas Nr. 5), dalyvavo kreditorių susirinkimuose (įrašas 2011-03-10 kreditorių susirinkimo dalyvių registracijoje), todėl žinojo / turėjo žinoti tiek apie UAB "M1" finansinę padėtį, tiek apie UAB "M1" restruktūrizavimo plano detales, tiek apie UAB "M1" vedamas bylas teismuose ir jų eigą bei baigtį bei tai, kad UAB "M1" nedisponuoja laisvomis pinigėmis išsoms ir neturi galimybių sumokėti pardavimo PVM į biudžetą. Juolab, kad Naujasis kreditorius (Bendrovė) 2015-11-27 Reikalavimo perleidimo Sutartimi pareiškė, jog: yra susipažinęs su dabartine Skolininko ūkine-finansine/turtine būkle, teisiniu statusu ir jam yra žinoma, kad Skolininkas yra nemokus, kad Skolininkui Vilniaus apygardos teismo 2009-12-04 nutartimi buvo iškelta pirmą restruktūrizavimo byla, Vilniaus apygardos teismo 2010-09-30 nutartimi iškelta antra restruktūrizavimo byla (sutarties 5.1.1. punktas); yra susipažinęs su laiduotojų turtine padėtimi, yra žinoma įkeistų turtų ir akcijų rinkos vertė Sutarties sudarymo metu (sutarties 5.1.2. p.); žinoma, kad Skolininkas per Kredito sutartyje ir Skolininko restruktūrizavimo plane numatytą terminą Skolos Pradiniam kreditoriui (UAB "I1" negrąžino (sutarties 5.1.4. p.). Bendrovė 2015-11-27 sutarties 5.1.7.5. p. prisiėmė visą riziką, susijusią su galimybėmis susigrąžinti Skolą iš UAB "M1" iš įkeistų pagal Hipotekos ir Įkeitimo lakštus turtų bei laiduotojų pagal Laidavimo sutartis, taip pat dėl galimų ginčų ir bylų bei supranta su tuo susijusias galimas neigiamas pasekmes (nuostolius).

Paminėtina, kad Komisija sutinka su Bendrovės pozicija, jog apskritai visais atvejais vien tik vieno subjekto žinojimas apie kito subjekto tam tikrus finansinius sunkumus negali automatiškai suponuoti to pirmojo subjekto nesąžiningą elgesį, piktnaudžiavimą teise, tačiau šiame mokesčiniame ginče Bendrovės piktnaudžiavimas teise grindžiamas visuma aptartų faktinių aplinkybių, o tam tikras kito subjekto finansinių sunkumų žinojimo faktas šiuo atveju laikytinas tik viena iš papildomų Bendrovės piktnaudžiavimą pagrindžiančių aplinkybių.

Komisija, apibendrinama tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog mokesčių administratorius pagrįstai neleido Bendrovei atskaityti 948991,74 Eur PVM pagal 2016-08-05 UAB "M1" išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, laikydamasis pozicijos, jog Bendrovė piktnaudžiavo ir tai pagrindė šiame sprendime aptartais įrodymais.

*Dėl PVM delspinigių ir baudos.* Bendrovė skunde taip pat nesutinka su apskaičiuotais PVM delspinigiais bei paskirta bauda. Bendrovė skunde paaiškino, jog Bendrovės mokesčinis patikrinimas atliktas dėl Bendrovės pateikto prašymo grąžinti PVM. Bendrovės teigimu, Inspekcija ginčijamu sprendimu Bendrovei sumažino grąžintiną PVM sumą, todėl byloje nagrinėjamu atveju Bendrovė nėra nesumokėjusi ar pavėlavusi sumokėti mokesčių, taip pat Bendrovei nėra nepagrįstai grąžintas PVM, todėl MAĮ 96 str. 1 d. 1 punkto bei 97 str. 1 dalies nuostatos netaikytinos. Mokesčių administratorius ginčijamame sprendime citavo MAĮ nuostatas, nurodydamas, kad Bendrovei paskaičiuotina 38148,46 Eur PVM delspinigių, nes nėra teisinio pagrindo neskaičiuoti delspinigių. Dėl baudos ginčijamame sprendime mokesčių administratorius paaiškino, jog įvertinus nustatytą Bendrovės atsakomybę lengvinančią aplinkybę bei atsižvelgus į sunkinančias aplinkybes, Bendrovei skiriama vidutinė 30 proc. mokesčių bauda, t.y. 284694 Eur PVM bauda (948980 Eur x 30 proc.).

Taigi Bendrovė 948991,74 Eur pirkimo PVM įtraukė į atskaitą ir deklaravo PVM deklaracijoje už 2016 m. lapkričio mėn, 2016-12-20 pateikė prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį pažeidimą permoką (skirtumą): už 2016 m. 11 mėn. nurodyta

prašoma gražinti PVM suma – 949265,00 Eur. Komisija pažymi, jog patikrinimo akto psl. 27 nurodyta, kad mokestinio patikrinimo metu už laikotarpį nuo 2016-11-01 iki 2016-11-30 Bendrovės atskaitomas PVM mažinamas iš viso 948992 Eur dėl atskaityto PVM pagal UAB "M1" PVM sąskaitą faktūrą bei atskaitomas PVM didinamas 12 Eur dėl neteisingo duomenų deklaravimo, todėl pagal patikrinimo aktą papildomai apskaičiuojama Bendrovei 948980 Eur mažesnė gražintino iš biudžeto PVM suma.

Sprendžiant Bendrovei apskaičiuotų PVM delspinigių ir paskirtos PVM baudos pagrįstumo klausimą, tikslinga aptarti PVMĮ 123 straipsnio nuostatas.

PVMĮ 123 str. 1 dalis nustato, kad asmenims, pažeidusiems šio įstatymo nuostatas, delspinigiai skaičiuojami MAĮ nustatyta tvarka. Delspinigių skaičiavimo pagrindus, jų skaičiavimo pradžią, trukmę ir dydį reglamentuoja MAĮ IV skirsnis, kurio 96 str. 1 dalyje numatyta, kad „delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami: 1) už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokesčių arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokesčių <...>; 2) už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokesčių <...>; 3) už pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai gražintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug gražinama (įskaitoma) dėl mokesčių administratoriaus klaidos).“ Komisija atkreipia dėmesį, kad delspinigiai skaičiuojami nuo apskaičiuotos papildomai mokėtinos PVM sumos.

PVM baudų skyrimas reglamentuotas PVMĮ 123 str. 2 dalyje: jeigu nustatoma, kad PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą gražintiną iš biudžeto PVM sumą), apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina į biudžetą PVM suma (mažinama gražintina iš biudžeto PVM suma), ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinos PVM sumos dydžio bauda. To paties straipsnio 4 dalyje numatyta, kad šio straipsnio 2 ar 3 dalyje nurodytais atvejais skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčio mokėtojo kaltės formos ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Komisija, įvertinusi aukščiau išdėstytas teisės nuostatas, akcentuoja, kad PVM delspinigiai gali būti skaičiuojami, o PVM bauda gali būti skiriama tik tuo atveju, jeigu patikrinimo metu apskaičiuojama papildomai mokėtina į biudžetą PVM suma.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ginčijamo Inspekcijos sprendimo nurodymas sumokėti Bendrovei 38148,46 Eur PVM delspinigius ir 284694 Eur PVM baudą naikintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-07-12 sprendimo nurodymą sumokėti apskaičiuotą 948980 Eur PVM.

2. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-07-12 sprendimo nurodymą sumokėti apskaičiuotus 38148,46 Eur PVM delspinigius ir paskirtą 284694 Eur PVM baudą.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi

būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene