



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL „O1“, UAB SKUNDO**

2023 m. rugpjūčio d. Nr. S- (7-2023/120)

Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja) ir Andriaus Veniaus, išnagrinėjo „O1“, UAB (toliau – Pareiškėja) 2023-06-26 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2023-06-05 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-133. Pareiškėjos atstovas advokatas J. C. bei Inspekcijos atstovas R. C. dalyvavo 2023-07-25 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja Komisijai pateikė skundą dėl Inspekcijos 2023-06-05 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-133, kuriuo buvo patvirtintas 2023-04-05 patikrinimo aktas Nr. (21.222 Mr) FR0680-103 bei nurodyta į valstybės biudžetą sumokėti 352 884 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 55 229,54 Eur PVM delspinigius ir skirtą 141 154 Eur PVM baudą.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja, siekdama gauti mokestinę naudą, su susijusiu asmeniu UAB "D1" sudarė formalius gyvenamųjų patalpų, esančių adresu: Bokšto g. 10 – 7, ir dalies gyvenamųjų patalpų, esančių adresu: Bokšto g. 10 – 9, Vilniuje, nuomos sandorius. Mokestinio patikrinimo metu, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis bei surinkta medžiaga, konstatuota, kad gyvenamųjų patalpų nuomos sandoriai sudaryti tarp Pareiškėjos ir UAB "D1" laikytini formaliais ir slepiantys tikrąsias aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Patikrinimo metu pažymėta, jog Pareiškėja faktiškai vykdė PVM neapmokestinamus gyvenamųjų patalpų nuomos sandorius, į atskaitomą PVM nepagrįstai įtraukė pirkimo PVM ir tuo pažeidė Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės įstatymo (toliau – PVMĮ) 58 straipsnio nuostatas.

Kaip matyti, Pareiškėjai priklausė (o) keli nekilnojamojo turto objektai: gyvenamosios paskirties patalpos, esančios adresu: Bokšto g. 10 –7, Vilnius, kurių plotas yra 428,74 kv. m. (toliau – Bokšto g. 10 – 7); gyvenamosios paskirties patalpos, esančios adresu: Bokšto g. 10 – 9, Vilnius, kurių plotas yra 148,47 kv. m. (toliau – Bokšto g. 10 – 9); 7 automobilių parkavimo vietos, esančios adresu: Bokšto g. 12, Vilnius (toliau – stovėjimo vietos). Pareiškėja išnuomojo UAB "D1" dalį turimo nekilnojamojo turto, t. y. Bokšto g. 10 – 7, dalį patalpų Bokšto g. 10 – 9 ir 6 iš 7 turimų stovėjimo vietų (kartu ginčo turtas – NT). UAB "D1" kuri užsiima įvairaus nekilnojamojo turto nuoma, dalį šio iš Pareiškėjos išnuomoto NT subnuomojo fiziniam asmeniui S. T. (susijusiam su juridiniais vienetais), o dalį naudoja savo veikloje.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus teiginiu, jog pasirinkta turto nuomos schema buvo sudaryta siekiant nesumokėti į valstybės biudžetą PVM. Pasak mokesčių mokėtojos, šis teiginys yra klaidingas bei neatitinkantis faktinės situacijos bei prieštaraujantis kitiems Inspekcijos nustatytiems teiginiais. Pavyzdžiui, Inspekcija teigia, jog Pareiškėja kas mėnesį išrašinėjo sąskaitas – faktūras už NT nuomą UAB "D1" ir nuo jų skaičiuodavo mokėtiną pardavimo PVM. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, jog nei UAB "D1" nei fizinis asmuo S. T. neatskaitė(o) sumokėto PVM už NT nuomą, t. y. PVM kiekvieną mėnesį yra sumokamas valstybei. Tokiu būdu, Inspekcija pati paneigia savo pagrindinį teiginį, kad Pareiškėja neva siekė nemokėti PVM, kai realybėje mokesčių mokėtoja mokėjo pardavimo PVM nuo NT nuomos pajamų kiekvieną mėnesį.

Skunde Komisijai nurodoma, jog nepagrįsti Inspekcijos teiginiai apie sandorių dirbtinumą, nes:

*Pirma*, vien tik pats faktas, kad sandoriai sudaryti tarp susijusių asmenų, negali būti vertinamas, kaip dirbtinumo požymis. Priešingu atveju, visi susijusių asmenų sandoriai būtų laikomi dirbtiniais, o tai neatitinka galiojančios teismų praktikos. *Antra*, faktas, kad UAB "D1" savo reikmėms naudojo tik dalį patalpų ir automobilių parkavimo vietų, negali pagrįsti sandorių dirbtinumo, nes Inspekcija niekaip nepagrindė, kad minėtoje bendrovėje būtų per mažai naudojamo turto ar jis nebūtų tinkamas įmonės reikmėms. Nėra ginčo ir dėl to, kad UAB "D1" realiai naudojosi ta dalimi NT. Priešingai, faktas, kad UAB "D1" dalį NT naudoja savo veikloje, kaip tik pagrindžia, kad nuomos sandoriai buvo realūs. *Trečia*, faktas, kad Pareiškėja galėjo žinoti, jog dalis NT bus subnuomota fiziniam asmeniui irgi niekaip nesusijęs su sandorių dirbtinumu. Priešingai, Pareiškėjai kaip tik kilo poreikis nuomoti NT bendrovei UAB "D1" kuri po to subnuomodama dalį NT galėjo užtikrinti visų su subnuoma susijusių paslaugų teikimą fiziniam asmeniui.

*Ketvirta*, faktas, kad S. T. naudoja iš UAB "D1" išnuomotą NT savo asmeninėms reikmėms irgi nerodo sandorių dirbtinumo. Priešingai, tai pagrindžia, kad nuomos sandoriai buvo realūs, NT buvo naudojamas nuomos pagrindais, o nėra bandoma nuomos sandoriais pridengti kokį nors kitą sandorį. *Penkta*, nėra ginčo, kad Pareiškėja turi NT nuosavybės teise, kad bendrovė realiai perdavė NT nuomos pagrindu UAB "D1" kad minėta bendrovė dalį NT realiai subnuomojo fiziniam asmeniui ir S. T. realiai jį perėmė ir naudoja. Pareiškėjai akivaizdu, kad nuomos santykiai buvo absoliučiai realūs.

*Šešta*, nėra ginčo ir apie nuomos bei subnuomos kainų dydžius. Vadinas, NT realiai buvo perduotas, už jo nuomą mokami nuomos mokesčiai, kurie atitinka rinkos kainas (fizinis asmuo moka po 8 130 Eur už subnuomą kas mėnesį). Ginčijamame Inspekcijos sprendime, mokesčių administratorius tvirtino, kad visi nuomos mokesčiai yra sumokėti ir įsiskolinimų nebuvo nei iš fizinio asmens pusės, nei iš UAB "D1" pusės. Pareiškėjos nuomone, siekiant sudaryti apsimestinius sandorius, mokamos nuomos sumos būtų nustatytas daug mažesnės. *Septinta*, Pareiškėja negalėjo nuomoti NT tiesiai fiziniam asmeniui, nes toks buvo mokesčių mokėtoją finansuojančio banko reikalavimas. Pareiškėja atliko esminius NT pagerinimus iš skolintų lėšų. Pradžioje Pareiškėja pasiskolino reikiamas lėšas trumpalaikėmis paskolomis iš kelių asmenų, o užbaigus NT įrengimo darbus refinansavo visas skolas AB "B1" pagal kredito sutartį Nr. K-22-301771. Siekiant gauti banko kreditą, bankas pareikalavo, kad Pareiškėjos nuomininkas būtų ne fizinis asmuo, o patikima bendrovė su geru balansu UAB "D1" kuri uždirba skirtingų rūšių pajamas, gauna ir nuomos bei subnuomos pajamas, dividendus, palūkanas ir atitinkamai yra daug patikimesnis nuomininkas, kuris gaus pakankamai pajamų, net jeigu kuri nors viena veiklos sritis susidurs su sunkumais. Be to, UAB "D1" grynasis pelnas per trejus paskutinius metus (2020, 2021, 2022) sudarė 1,88 mln. Eur. UAB "D1" turto vertė sudarė 7,2 mln. Eur., o nuosavas kapitalas – 2,38 mln. Eur. Tuo tarpu fizinis asmuo S. T. dar nuo 2008 m. yra AB "A1" banke prisiėmęs įsipareigojimų už daugiau nei 2 mln. Eur, todėl jo kredito reitingas yra labai žemas. Vadinas, būtent finansuojančio banko reikalavimas buvo dar viena iš kelių objektyvių priežasčių, kodėl Pareiškėja sudarė nuomos sandorį su UAB "D1" o ne su fiziniu asmeniu.

Pasak Pareiškėjos, svarbu tai, kad kitaip nei mokesčių mokėtoja, UAB "D1" turi daugiau darbuotojų bei patirties ir užsiima nekilnojamojo turto nuomos veikla jau eilę metų. UAB "D1" be Pareiškėjos NT, nuomoja tiek nuosavą, tiek ir subnuomos pagrindu – turtą išnuomotą iš trečiųjų asmenų (skunde pateikiamas sąrašas). Skunde teigiama, jog Pareiškėja turėtų teisę atskaityti PVM nepriklausomai nuo to, ar ji nuomotą NT UAB "D1" ar S. T.. Pagal PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies 1 punktą 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 PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. PVMĮ 31 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad PVM mokėtojas (šiuo atveju Pareiškėja) turi teisę pasirinkti už gyvenamosios paskirties nekilnojamojo daikto nuomą skaičiuoti PVM, jeigu daiktas nuomojamas apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, ir šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams.

Pati Inspekcija skundžiamame sprendime konstatavo, kad tiek UAB "D1" tiek ir S. T. vykdo ekonominę veiklą. Atitinkamai, tiek UAB "D1" tiek ir B. P. yra PVM mokėtojai ir apmokestinamieji asmenys PVMĮ prasme.

Pateiktame skunde Komisijai nurodoma, kad Pareiškėja 2022-10-11, vykstant Pareiškėjos mokestiniam tyrimui, pateikė paklausimą Inspekcijai, kuriame aprašė mokesčių mokėtojos ir UAB "D1" situaciją. Inspekcija 2022-10-20 raštu atsakė, kad Pareiškėja turi teisę atskaityti PVM, nes naudoja turtą PVM apmokestinamai veiklai. Dėl šių priežasčių, akivaizdu, kad jeigu įstatymo leidėjas būtų norėjęs nustatyti reikalavimą, kad su PVM nuomotis nekilnojamojį turtą gali tik apmokestinamasis asmuo savo ekonominei veiklai vykdyti, toks reikalavimas ir būtų įvardintas naudojant sąvoką „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“. Šiuo atveju tokio reikalavimo įstatymo leidėjas nenustatė, o Inspekcija neturi teisės savarankiškai nustatinėti papildomų ribojimų teisei į PVM atskaitą.

Pareiškėja skunde cituoja Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką susijusią su naudos gavimu bei tvirtina, jog Inspekcija jos nesilaikė. Pareiškėja nesiekė mokestinės naudos, nes:

*Pirma*, jokiam teisės akte ar teismų praktikoje nėra nustatyto kriterijaus, kad PVM mokėtojas įgyja teisę į PVM atskaitą daikto nuomos atveju tik tada jeigu per kažkokį konkretų laiką tarpą nuomos pajamų PVM pasiekia atskaitytą daikto įsigijimo PVM sumą. Todėl negali būti apskritai jokio skirtumo ar mokėtino PVM suma pasiekia atskaityto PVM sumą per 15,8 metų, ar per 50 ar per 3. Inspekcija traktuodama tai kaip mokestinę naudą, neteisėtai riboja mokesčių mokėtojų teises. *Antra*, nekilnojamojo turto atveju yra neįmanoma per trumpą laiką tarpą gauti tiek nuomos pajamų, kad atsipirktų paties nekilnojamojo turto įsigijimo kaina. Nekilnojamojo turto ekspertų vertinimu metinė grąža iš nekilnojamojo turto nuomos per metus Vilniaus mieste gali sudaryti nuo 4,5 iki 6 proc. nuo turto įsigijimo kainos. Vadinas, vidutiniškai nekilnojamojo turto Vilniaus mieste nuomos pajamų suma turėtų pasiekti to turto įsigijimo kainą per 19,4 metų. Tai rodo, kad Pareiškėja gauna iš nuomos pajamų ir sumoka PVM dargi daug daugiau nei vidutiniškai Vilniaus mieste galėtų tikėtis. Todėl Inspekcijos ginčijame sprendime išdėstyti teiginiai apie mokestinės naudos siekimą yra visiškai nesusiję su tikrove ir nekilnojamojo turto rinka. Dar daugiau, jeigu vadovautis Inspekcijos sprendime išdėstyta logika, visi nekilnojamojo turto nuomotojai turėtų būti laikomi siekiantys mokestinės naudos, nes nei vienas negali iš nuomos gauti tiek pajamų, kad per metus ar dvejus uždirbtų tiek, kiek kainavo įsigyti turtą, atitinkamai nei vienas jų negalėtų per trumpą laiką tarpą sumokėti nuomos PVM tiek, kiek atskaitė pirkimo PVM.

*Trečia*, Inspekcija nutyli, kad Pareiškėja turės sumokėti PVM ne tik nuo gaunamų nuomos pajamų, bet ir nuo paties NT pardavimo pajamų, kai nuspręs jį parduoti. Tada, tikėtina, kad NT vertė bus dar didesnė nei jo įsigijimo kaina ir Pareiškėja sumokės vien iš tokio sandorio daug daugiau PVM, nei kada nors atskaitė. Pagal Valstybės duomenų agentūros duomenis, naujų būtų Vilniaus mieste kainos paskutiniu metu kilo po 16–18 proc. per metus, tikėtina, kad ateityje kainos ir toliau kils. Todėl vien NT pardavimo PVM suma bus du kartus didesnė nei

atskaitytas PVM, o pridėjus dar nuo nuomos pajamų sumokėtą PVM, ta suma bus tris kartus didesnė.

*Ketvirta*, Inspekcija skaičiuodama NT atsiperkamumo terminą taip pat nutylėjo faktą, kad pagal nuomos sutarties tarp Pareiškėjos ir UAB "D1" 4.10 punktą nuomos mokestis yra kiekvienais metais indeksuojamas atsižvelgiant į infliacijos rodiklį (SVKI). Žinant, kad pastaruoju metu jis viršijo net 20 proc., faktinė NT nuomos pajamų suma pasieks NT įsigijimo sumą ne per 15,8 metų, kaip nurodė Inspekcija, o galimai per 10 metų ar dar greičiau. Pareiškėjos skunde keliamas klausimas, kodėl Inspekcijos sprendimuose skaičiuojant NT atsiperkamumo metus nuomos kainos indeksavimas buvo ignoruotas net ir po to, kai mokesčių mokėtoja savo paaiškinimuose mokestinio tyrimo metu ir pastabose dėl patikrinimo akto aiškiai nurodė, kad kas metus yra atliekamas indeksavimas ir pati Inspekcija tai matė patikrinusi Pareiškėjos išrašomas PVM sąskaitas faktūras. Nors, kaip minėta aukščiau, įstatymas nedaro skirtumo per kiek laiko pardavimo PVM gali susilyginti su atskaitytu pirkimo PVM, tačiau net ir skaičiuodama šį terminą Inspekcija daro akivaizdžias klaidas arba tikslingai nutyli nepatogius faktus.

Pareiškėja nesutinka su apskaičiuotais mokesčio delspinigiais ir skirta mokesčio bauda.

Priešingos pozicijos laikosi Inspekcija. Inspekcija patikrinimo metu vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, atkūrusi iškreiptas ir slepiamas aplinkybes, gyvenamųjų patalpų nuomos paslaugas perkvalifikavo į PVM neapmokestinamas, eliminuojant Pareiškėjos formaliai sudarytus tarpinius nuomos sandorius su susijusiu asmeniu UAB "D1" sumažino tikrinamojo laikotarpio PVM atskaitą ir pardavimo PVM bei, vadovaudamasi PVMĮ 58 straipsnio nuostatomis, apskaičiavo Bendrovei mokėtiną 352 884 Eur PVM.

Patikrinimo metu nustatyta, kad UAB "D1" nuo 2020-04-10 iki šiol yra vienintelė Pareiškėjos akcininkė. Pareiškėjos, taip pat kaip ir UAB "D1" direktorė yra S. U. ir apskaitą tvarkantis

asmuo

UAB "E1" įgaliota atstovė O. N..

Pareiškėjai nuosavybės teise priklauso 2 gyvenamosios patalpos: Bokšto g. 10 – 7 ir Bokšto g. 10 – 9 bei 7 automobilių parkavimo vietos Bokšto g. 12. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2020 ir 2021 metais atliko gyvenamųjų patalpų Bokšto g. 10 – 7 ir Bokšto g. 10-9 esminį pagerinimą ir ilgalaikiam materialiajam turtui pagerinti sunaudotų 392 205 Eur prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis įtraukė į PVM atskaitą. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu akcininkui UAB "D1" (toliau gali būti – nuomininkas) pagal 2020-04-14 nekilnojamojo turto nuomos sutartį ir prie jos pasirašytą papildomą 2020-12-31 susitarimą Nr. 1/1231/2020 nuomojo nekilnojamąjį turtą: 1) nuo 2020-06-01 išnuomojo Bokšto g. 10 – 7. Nekilnojamojo turto registre nurodyta, jog buto kapitalinis remontas baigtas 2019 m. Pagal 2020-06-01 patalpų perdavimo aktą šis butas kartu su jame esančiais baldais ir buitine technika perduotas nuomininkui; 2) nuo 2020-06-01 išnuomojo 6 automobilių parkavimo vietas. Pagal 2020-06-01 patalpų perdavimo aktą parkavimo vietos perduotos nuomininkui; 3) nuo 2020-12-31 išnuomojo dalį (92,35 m<sup>2</sup> iš 148,47 m<sup>2</sup> bendro ploto) Bokšto g. 10 – 9. Nekilnojamojo turto registro duomenimis minėtų patalpų pagrindinė naudojimo paskirtis – gyvenamoji (butų). Šio buto kapitalinis remontas baigtas 2019 m. Pagal 2020-12-31 patalpų perdavimo aktą šis butas kartu su jame esančiais baldais ir buitine technika perduotas nuomininkui.

Tarp Pareiškėjos ir UAB "D1" sudaryta 2020-04-14 nuomos sutartis, 2022-08-18 įregistruota nekilnojamojo turto registre. Patalpų nuomos terminas – 10 metų, sutartyje nurodyta, jog nuomininkas turi teisę jas subnuomoti. Nustatytas mėnesinis viso turto nuomos mokestis – 7 000 Eur plius PVM (sutartyje nuomos mokestis už nuomojamus baldus, stovėjimo aikšteles atskirai nenurodytas). Nuomotojo ir nuomininko vardu sutartį pasirašė tas pats asmuo – Pareiškėjos ir UAB "D1" direktorė S. U..

Per tikrinamąjį laikotarpį Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė ir i. SAF išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registruose užregistravo bei PVM deklaracijose deklaravo 46 PVM sąskaitas faktūras, išrašytas UAB "D1" kuriose nurodyta 214 548 Eur suteiktų paslaugų vertė ir 44 997 Eur pardavimo PVM, iš jų: 187 243 Eur + 39 321 Eur PVM nekilnojamojo turto nuomos paslaugoms ir 27 305 Eur + 5 676 Eur PVM už nuomojamų patalpų komunalinius, administravimo mokesčius (iš jų administravimo mokestis sudaro 5 444 Eur + 1 111 Eur PVM). UAB "D1" už suteiktas paslaugas Pareiškėjai mokėjo bankiniais pavedimais

UAB "D1" 2022-11-25 pateiktame paaiškinime nurodė, jog subnuomuojuant butus S. T. nebuvo sudaromi perduodamų baldų, buitinės technikos ar kito perduodamo turto sąrašai. Visi baldai, buitinė technika ir kitas turtas buvo išnuomojamas kaip visuma. Dėl šio turto nuomos UAB "D1" su B. P. 2020-02-14 sudarė 2020-02-14 preliminarią nekilnojamojo turto subnuomos sutartį, 2020-06-01 gyvenamųjų patalpų (buto) subnuomos sutartį Nr.1-B10-7/0601/2020 bei 2020-12-31 papildomą susitarimą Nr. 1/1231/2020.

Bokšto g. 10 – 7 bute S. T. šeima yra deklaravusi gyvenamąją vietą. Bokšto g. 10 – 9 bute gyvenamąją vietą yra deklaravę T. J. ir A. J.. UAB "D1" buhalterinėje apskaitoje apskaitė ir i. SAF išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registruose užregistravo 73 PVM sąskaitas faktūras išrašytas S. T., kuriose nurodyta 236 615 Eur įsigytų paslaugų ir 5 400 Eur pardavimo PVM, iš jų: 207 931 Eur už nekilnojamojo turto nuomą (be PVM) ir 28 684 Eur + 5 400 Eur PVM už nuomojamų patalpų komunalinius mokesčius. Per tikrinamąjį laikotarpį B. P. už suteiktas paslaugas UAB "D1" apmokėjo bankiniais pavedimais už kiekvieną mėnesį pagal išrašytas sąskaitas faktūras.

Inspekcija pažymėjo, jog S. T. yra advokatų profesinės bendrijos „Motieka ir Audzevičius“ partneris advokatas. Nuo 2003-09-01 yra PVM mokėtojas. Pateiktose PVM deklaracijose deklaruojamas buveinės adresas (Gynėjų g. 4, Vilniuje) sutampa su advokatų profesinės bendrijos „Motieka ir Audzevičius“ buveinės registracijos adresu.

UAB "D1" dalį (15 m<sup>2</sup>) iš Pareiškėjos išnuomoto buto Bokšto g. 10 – 7 Vilniuje ir 2 parkavimo vietas Bokšto g. 12 naudojo savo poreikiams. UAB "D1" nurodė, jog dalį iš Pareiškėjos išnuomotų baldų t. y. stalą, spintą, knygų lentyną, kilimą, darbo kėdę naudoja savo poreikiams. Minėtu adresu yra įregistruota buveinė, kurią UAB "D1" deklaruoja VMI duomenų bazėje. Atsižvelgiant į tai, patikrinimo metu padaryta išvada, jog nuomos ir subnuomos sandoriai vyko tarp asmenų, kurie pagal PVMĮ 2 straipsnio 31 dalies 4 ir 7 punktų nuostatas laikomi susijusiais asmenimis.

Nustatyta, kad per tikrinamąjį laikotarpį V. L. g. 10-9 nuomojo ir nesusijusiam asmeniui E. E.. Pareiškėja pagal 2021-07-26 gyvenamųjų patalpų (buto) nuomos sutartį Nr.1-B10-9/0726/2021 E. E. nuo 2021-07-26 išnuomojo dalį (56,12 m<sup>2</sup>) gyvenamosios paskirties patalpų (buto) ir vieną automobilių parkavimo vietą. Sutartyje nurodytas patalpų nuomos terminas – 12 mėnesių. Sutartyje nurodyta, jog nuomininkas įsipareigoja, kad patalpos bus nuomojamos tik gyvenimui jose (ne komercinei veiklai). Nustatytas mėnesinis turto nuomos mokestis – 500 Eur be PVM. Sutartyje nuomos mokestis už nuomojamus baldus, automobilių parkavimo vietą atskirai nenurodytas. Sutartis 2022-09-01 įregistruota nekilnojamojo turto registre. Nekilnojamojo turto registro duomenimis, nuomos sutartis galioja iki 2023-07-26. Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė, PVM deklaracijose deklaravo ir i. SAF išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registruose užregistravo 13 PVM sąskaitų faktūrų, išrašytų E. E., kuriose nurodyta 8 463 Eur suteiktų paslaugų vertė ir 500 Eur pardavimo PVM, iš jų: 6 081 Eur už nekilnojamojo turto nuomą be PVM ir 2 382 Eur + 500 Eur PVM už nuomojamų patalpų komunalinius mokesčius, administravimą (iš jų administravimo mokestis sudaro 678 Eur + 143 Eur PVM).

Inspekcija išskyrė sąlygas, kurios, jos vertinimu, rodo, kad ginčo NT nuomos pajamos yra neapmokestinamos (pagal PVMĮ 31 straipsnio 1 dalies nuostatas):

- nuomojamos patalpos, Bokšto g. 10 – 7 ir Bokšto g. 10 – 9, nekilnojamojo turto registre buvo įregistruotos kaip gyvenamosios. Šios patalpos (Bokšto g. 10 – 7 ir Bokšto g. 10

– 9), išskyrus nedidelę dalį (15 m<sup>2</sup> iš 428,47 m<sup>2</sup>), buvo išnuomos (subnuomos) ir nuomos paslaugos teikiamos neapmokestinamiesiems fiziniams asmenims – S. T. ir E. E.. Minėtose patalpose yra deklaruojama gyvenamąją vietą S. T. šeima bei kiti fiziniai asmenys;

- S. T. pernuomotuose butuose negalima jokia komercinė ir (arba) ūkinė veikla, kadangi nuomotojas UAB "D1" subnuomininkui tokios teisės nesuteikė, kontrolės veiksmų metu tokio sutikimo nepateikė, 2020-06-01 subnuomos sutartyje nurodyta, jog patalpų gyventojai – subnuomininkas ir jo šeimos nariai;

- gyvenamųjų patalpų nuoma fiziniams asmenimis yra ilgalaikė: S. T. patalpos išnuomos 5 metams, o E. E. - 2 metams;

- Pareiškėja išnuomodama gyvenamąsias patalpas E. E., o UAB "D1" subnuomodama patalpas susijusiam asmeniui S. T., pardavimo PVM neskaičiavo (pardavimo PVM skaičiavo tik nuo komunalinių paslaugų vertės) t. y. taikė PVMĮ 31 straipsnio 1 dalies nuostatą. Pagal turimus duomenis ir dokumentus nustatyta, kad Pareiškėja, gyvenamąsias patalpas, esančias adresu Bokšto g. 10 – 7 ir dalį patalpų Bokšto g. 10 – 9 Vilniuje nuomojo akcininkui UAB "D1" ir tikrinamuoju laikotarpiu nuo nuomos paslaugų apskaičiavo 39 321 Eur pardavimo PVM.

- taikant MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatas pripažinta, kad buvo sudaryti apsimestiniai sandoriai, siekiant vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą, t. y. nemokėti PVM. Nustatyta, kad tuo atveju, jei Pareiškėja būtų sudariusi gyvenamųjų patalpų nuomos sandorį tiesiogiai su neapmokestinamuoju asmeniu S. T., Pareiškėja būtų praradusi teisę pirkimo PVM, susijusį su gyvenamųjų patalpų įsigijimu ir jų apstatymu, įranga, įtraukti į atskaitomą PVM. Ekonominė, įprasta verslo logika pagrįstų tikslų siekimas nagrinėjamu atveju nenustatytas, nes:

*Pirma*, iš Pareiškėjos išnuomotų UAB "D1" 520,82 m<sup>2</sup> gyvenamųjų patalpų ploto susijusiam asmeniui S. T. subnuomota 505,82 m<sup>2</sup> arba 97,12 % viso nuomojamo ploto ir tik 2,88 % (15 m<sup>2</sup>) patalpų UAB "D1" naudoja savo reikmėms, kurių mėnesio nuomos kaina sudarė 202 Eur (7 000 Eur x 2,88 %). *Antra*, Pareiškėja žinojo, jog didžioji dauguma patalpų bus nuomojamos fiziniam asmeniui B. P., kadangi tą pačią dieną (2020-02-14, dėl minėtų patalpų nuomos tarp šalių buvo sudarytos preliminarios nekilnojamojo turto nuomos sutartys: tarp Pareiškėjos ir UAB "D1" ir nekilnojamojo turto subnuomos sutartis tarp UAB "D1" ir B. P..

*Trečia*, pagal PVMĮ 2 straipsnio 15 dalies nuostatas „Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdomas Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo...“. Butai yra subnuomoti S. T. ir jo šeimos privatiems poreikiams ir nėra susiję su B. P. kaip advokato veikla, B. P. nuomos sandoriui nėra apmokestinamasis asmuo, todėl konstatuotina, jog būtų subnuomos sandoris sudarytas su neapmokestinamuoju asmeniu.

*Ketvirta*, sandoriais su UAB "D1" Pareiškėja siekė mokestinės naudos, kadangi apskaičiuojamos nedidelės mėnesinės pardavimo PVM sumos atskaitomą PVM viršytų tik po 15,8 metų (392 205 Eur : 24 834 Eur (vid. per 1 metus apskaičiuotas pardavimo PVM; 39 321 Eur (pardavimo PVM suma apskaičiuota per 19 mėn.) : 19 \* 12 mėn.), t. y. Pareiškėja nukėlė PVM mokėjimo terminus. Be to, bendrovė, tiesiogiai nuomodama nekilnojamąjį turtą neapmokestinamiesiems asmenims, būtų praradusi teisę į PVM atskaitą.

*Dėl apskaičiuotų delspinigių*. Inspekcija vadovaudamasi PVMĮ 123 straipsnio 1 dalimi, MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu, 97 straipsnio 2 dalimi, 98, 99 straipsnių nuostatomis, nuo tvirtintinos 352 884 Eur PVM sumos, atsižvelgiant į PVM sumokėjimo pradelstų dienų skaičių bei į Finansų ministro 2012-08-27 įsakymu Nr. 1K-292 ir 2012-12-05 įsakymu Nr. 1K-408 patvirtintus delspinigių už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą mokestį dydžius, Pareiškėjai apskaičiavo sumokėti 55 229,54 Eur PVM delspinigius.

*Dėl skirtos baudos*. Ginčijamame Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėjos veikoje nenustatytos atsakomybę lengvinančios aplinkybės (asmuo, nors ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, tačiau pažeidimo nepripažįsta (pateiktose 2023-05-05 rašytinėse pastabose ginčija nustatytus pažeidimus ir prašo netvirtinti patikrinimo akto)) ir nustatytos kelios sunkinančios aplinkybės (pažeidimas padarytas siekiant gauti mokestinę naudą, todėl vertinant bendrovės teisę į PVM atskaitą taikytos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos; padaryta

didelė žala valstybės biudžetui, kadangi nesumokėto PVM suma 352 884 Eur akivaizdžiai viršija 21 000 Eur (500 x 42), tai yra 500 bazinių socialinių išmokų)) Pareiškėjai buvo skirta 40 proc. dydžio 141 154 Eur (352 884 Eur x 40 proc.) PVM bauda.

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

Ginčijamas Inspekcijos sprendimas keistinas paskirtos PVM baudos dalyje (vietoj skirtos 40 proc. dydžio PVM baudos, skiriama 30 proc. dydžio mokesčio bauda), o likusi dalis yra tvirtinama.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl papildomai apskaičiuoto sumokėti 352 884 Eur PVM, apskaičiuotų 55 229,54 Eur PVM delspinigių ir skirtos 141 154 Eur PVM baudos sumokėjimo pagrįstumo, ginčo šalims nesutariant dėl Pareiškėjos vykdytų nekilnojamojo turto nuomos sandorių apmokestinimo, juos priskiriant PVM apmokestinamai veiklai (Pareiškėjos teigimu), ar priskiriant PVM neapmokestinamajai veiklai (Inspekcijos teigimu, eliminuojant sandorių grandį), kaip tai suprantama pagal 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, su pakeitimais (toliau – PVM direktyva) ir PVMĮ nuostatas. Tiek ginčijamame Inspekcijos sprendime, tiek Pareiškėjos skunde bei išklausius šalių argumentus Komisijos vykusio posėdžio 2023-07-25 metu, galima konstatuoti, jog ginčo išsprendimui yra aktualios PVM direktyvos 135–137 straipsnių, PVMĮ 2, 31, 58 straipsnių bei MAĮ 10, 69, 100, 139–141 straipsnių nuostatos ir formuojama teismų (ESTT ir LVAT) praktika aktuali sprendžiant tiek nuomos / subnuomos sandorius, tiek vertinant sandorių tikrąjį turinį bei paskirtų sankcijų klausimą.

Komisija, kaip ginčą nagrinėjanti institucija, spręsdama šį mokestinį ginčą, detalai nebeatkartos patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių. Pažymėtina, kad nagrinėjamo ginčo atveju Pareiškėja iš esmės neginčija skundžiamame Inspekcijos sprendime bei patikrinimo akto (taip pat ir šio Komisijos sprendimo) aprašomosiose dalyse detalai aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir pateikia konkrečius nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvus. Pirmiausia šiame sprendime bus analizuojama sudarytų sandorių (ūkinių operacijų) tikslas, vertinant šalių poziciją surinktų įrodymų kontekste. Neabejotinai, mokesčių administratoriui pripažinus, jog buvo piktnaudžiaujama teise, ypač svarbu nustatyti ar mokesčių mokėtoja (Pareiškėja) siekė apsaugoti savo turtinius interesus ir (ar) gauti kitos ekonominės ar mokestinės naudos, be kita ko, jai prieinamomis teisinėmis priemonėmis. Taigi, vertinant sandorių sudarymo tikslą, paminėtina, jog ginčo NT buvo perimtas iš UAB "C1" pagal 2019-11-15 atskyrimo sąlygas, kur po atskyrimo UAB "C1" tęsia veiklą, o nuo šios įmonės atskyrus dalį turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų, jos pagrindu įkurta nauja įmonė. Patikrinimo akte nurodyta, kad UAB "C1" akcininko UAB "F1" sprendimu buvo įkurta nauja bendrovė – Bokšto 10, UAB (Pareiškėja).

Antras žingsnis, kurio ėmėsi Pareiškėja, ji atliko ginčo NT esminį pagerinimą. Pareiškėja 2020 ir 2021 metais atliko gyvenamųjų patalpų Bokšto g. 10 – 7 ir Bokšto g. 10 – 9, esminį pagerinimą ir ilgalaikiam materialiajam turtui pagerinti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis įtraukė į PVM atskaitą. Pareiškėja pagal PVMĮ 6 straipsnį apskaičiavo pagerinto ilgalaikio turto vertę, kurią įformino išrašydama 2020-12-31 PVM sąskaitą faktūrą Nr. P20201231 (apskaičiuota 969 538 Eur apmokestinamoji vertė ir 203 603 Eur PVM) ir 2021-12-31 PVM sąskaita faktūra Nr. P20211231 (apskaičiuota 81 659 Eur apmokestinamoji vertė ir 17 148 Eur PVM), viso pagerinto ilgalaikio turto apmokestinamoji vertė sudarė 1 051 197 Eur ir 220 751 Eur PVM. Pareiškėja pagerinto ilgalaikio turto vertę bei nuo jo apskaičiuotą pardavimo PVM deklaravo 2020 m. gruodžio mėn. ir 2021 m. gruodžio PVM deklaracijose. Apskaičiuotą pardavimo PVM sumą tą patį mokestinį laikotarpį Pareiškėja deklaravo kaip pirkimo PVM ir įtraukė į PVM atskaitą.

Trečias žingsnis, kurio ėmėsi Pareiškėja, ji atliko ginčo NT (butų) apstatymą buitine technika, baldais ir kitu turtu. Pareiškėja pateikė 2022-05-20 paaiškinimą su PVM sąskaitų faktūrų suvestinėmis, jog išnuomotų baldų, buitinės technikos ir jai įrengti įsigytų paslaugų pirkimo PVM sudarė 171 454 Eur (116 383 Eur + 52 346 Eur + 2 725 Eur), iš jų: įrengiant butą Bokšto g. 10 – 7 sudarė 168 729 Eur (116 383 Eur + 52 346 Eur) ir 2 725 Eur įrengiant butą Bokšto g. 10 – 9.

Iš Pareiškėjos pateiktų paaiškinimų ir dokumentų, patikrinimo metu surinktos medžiagos matyti, kad apskaičiuotą pardavimo PVM sumą Pareiškėja deklaravo kaip pirkimo PVM ir įtraukė į PVM atskaitą (konkrečiai 203 603 Eur PVM +17 148 Eur PVM), taip pat į PVM atskaitą buvo įtraukta 171 454 Eur suma, susijusi su ginčo NT įrengimu ir apstatymu.

Ketvirtas žingsnis, aktualus šiam mokesčiniam ginčui, Pareiškėja su nuomininku (akcininku UAB "D1" 2020-02-14 sudarė preliminarią nekilnojamojo turto nuomos sutartį, kurioje nurodyta, jog šalys susitaria patalpų savininkui (Bokšto 10, UAB / Pareiškėjai) užbaigus su nuomininku suderintus patalpų įrengimo darbus, sudaryti pagrindinę nuomos sutartį. Pareiškėja, pagal 2020-04-14 nekilnojamojo turto nuomos sutartį ir prie jos pasirašytą papildomą 2020-12-31 susitarimą Nr. 1/1231/2020 išnuomojo UAB "D1" NT:

- nuo 2020-06-01 išnuomojo 428,74 m<sup>2</sup> gyvenamosios paskirties patalpas (butą) Bokšto g. 10 – 7. Pagal 2020-06-01 patalpų perdavimo aktą šis butas kartu su jame esančiais baldais ir buitine technika perduotas nuomininkui.

- nuo 2020-06-01 išnuomojo 6 automobilių parkavimo vietas Bokšto g. 12. Pagal 2020-06-01 patalpų perdavimo aktą parkavimo vietos perduotos nuomininkui.

- nuo 2020-12-31 išnuomojo dalį (92,35 m<sup>2</sup> iš 148,47 m<sup>2</sup> bendro ploto) gyvenamosios paskirties patalpų (butą) Bokšto g. 10 – 9. Pagal 2020-12-31 patalpų perdavimo aktą šis butas kartu su jame esančiais baldais ir buitine technika perduotas nuomininkui.

Nuomos terminas buvo numatytas 10 m., nuomos kaina sudarė 7 000 Eur su PVM. Atitinkamai, mokesčio ginčo laikotarpiu, Pareiškėja apskaitė ir deklaravo 46 PVM sąskaitas faktūras išrašytas UAB "D1" kuriose nurodyta 214 548 Eur suteiktų paslaugų vertė ir 44 997 Eur pardavimo PVM, iš jų: 187 243 Eur + 39 321 Eur PVM NT nuomos paslaugoms ir 27 305 Eur + 5 676 Eur PVM už nuomojamų patalpų komunalinius, administravimo mokesčius (iš jų administravimo mokesčiai sudaro 5 444 Eur + 1 111 Eur PVM).

Inspekcijai konstatavus, jog Pareiškėjos vykdytina NT nuomos veikla, įterpiant Pareiškėjos akcininką UAB "D1" buvo siekiu gauti ne ekonominę naudą (pajamas), o siekiu gauti mokesčinę naudą (pasinaudoti PVM atskaita dėl ginčo NT atliktos rekonstrukcijos, turto įrengimo ir apstatymo), Pareiškėjai papildomai buvo apskaičiuota mokėtina 352 884 Eur PVM suma (203 603 Eur PVM +17 148 Eur PVM +171 454 Eur – 39 321 Eur). Komisija pastebi, jog ginčo dėl aritmetinio mokesčio apskaičiavimo nėra, ginčo šalys papildomų argumentų nepateikė, todėl Komisija pasisakys dėl NT nuomos / subnuomos kvalifikavimo ir sandorių formos, kaip esminę reikšmę turinčių aplinkybių bei lemiančių mokesčio apskaičiavimo dydį.

Pagal PVM direktyvos 135 straipsnį kitai PVM neapmokestinamai veiklai yra priskiriamas nekilnojamojo turto lizingas ar nuoma (1 dalies l punktas), tačiau PVM direktyvos 137 straipsnyje yra suteikta teisė valstybės narėms suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius (1 dalies d punktas). Šiuo klausimu reikia pažymėti, pirma, kad PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog valstybės narės gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti, be kita ko, „nekilnojamojo turto lizingą ar nuomą“, o 2 dalyje nurodyta, kad valstybės narės „nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas 1 dalyje nurodytos galimybės naudojimas“ ir „gali apriboti šios pasirinkimo teisės taikymo sritį“.

Svarbus vaidmuo aiškinant Europos Sąjungos direktyvų nuostatas, įskaitant reglamentuojančias PVM atskaitą, tenka ESTT. Iš ESTT suformuotos jurisprudencijos dėl 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas

(OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 13 straipsnio C dalies, pagal analogiją taikytinos PVM direktyvos 137 straipsniui, kurio turinys iš esmės identiškas, matyti, kad valstybės narės, remdamosi tame straipsnyje numatyta galimybe, gali asmenims, kuriems taikomas PVM direktyvoje numatytas neapmokestinimas / apmokestinimas, suteikti galimybę jo atsisakyti bet kuriuo atveju, tam tikrais atvejais arba pagal tam tikras taisykles (šiuo klausimu žiūrėti: 2006-01-12 sprendimo *Turn- und E. H.*, C-246/04, EU:C:2006:22, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Tuo pačiu, pagal PVM direktyvos 137 straipsnį valstybėms narėms suteikiama ne tik galimybė suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti sandorius, numatytus šioje nuostatoje, bet ir įgaliojimai apriboti šios teisės taikymo sritį arba ją panaikinti. Taigi, valstybės narės turi didelę diskreciją, susijusią su 137 straipsniu, nes jos turi įvertinti, ar reikia numatyti teisę pasirinkti, atsižvelgdamos į jų šalyje atitinkamu momentu egzistuojančias aplinkybes (šiuo klausimu žiūrėti: sprendimo *Turn- und E. H.*, 28 ir 29, 30 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

Pareiškėja skunde nurodo, jog PVM atskaita nėra mokesčio lengvata, kaip buvo nurodyta skundžiamame Inspekcijos 2023-06-05 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-133. Tačiau Komisija pastebi, jog valstybėms narėms yra suteikta pakankamai didelė laisvė nukrypti ir reguliuoti šį konkretų apmokestinimo režimą (išimtį). Pagal nacionalinius teisės aktus, PVMĮ, gyvenamųjų patalpų nuoma PVM neapmokestinama, jei nuoma yra ilgesnė kaip 2 mėn. (PVMĮ 31 straipsnio 1 dalis). Apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą, kuri PVM neapmokestinama, skaičiuoti PVM, kai daiktas nuomojamas: apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui; asmenims, nurodytiems PVMĮ 47 straipsnyje (išskyrus fizinius asmenis). Toks pasirinkimas galioja 24 mėn. visiems PVM mokėtojo sudaromiems atitinkamiems sandoriams, o savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka (PVMĮ 31 straipsnio 1 dalis).

Tačiau šio ginčo išsprendimui yra aktualios ne tik PVM direktyvos ir PVMĮ nuostatos, reglamentuojančios nuomos / subnuomos santykius, tačiau ir Pareiškėjos vaidmuo, siekiant atitikti apmokestinimo išimtį. Komisija sutinka su Pareiškėjos skundo argumentais, kad sandoriai, sudaryti tarp susijusių asmenų, negali būti vertinami kaip dirbtiniai, nes, priešingu atveju, visi susijusių asmenų sandoriai būtų laikomi dirbtiniais. Visgi, šios bylos kontekste paminėtina, jog akcininkas S. T. (valdantis Pareiškėją netiesioginiu būdu bei valdantis UAB "D1" tiesioginiu būdu) galėjo turėti įtakos bendrovių sprendimams, tuo labiau, jog jo mama – S. U. buvo abiejų bendrovių direktorė, taip pat sutapo ir apskaitą tvarkanti įmonė. Kitaip sakant, nors Pareiškėja Inspekcijai pateiktose paaiškinimuose ir pastabose bei skunde Komisijai nurodė, jog sandorių ginčo NT privalėjo būti išnuomotas UAB "D1" nes toks buvo esminis banko reikalavimas, tačiau šiems teiginiams pagrįsti nepateikė tai patvirtinančių įrodymų (išskyrus duomenis apie bendrovės ir akcininko finansinę padėtį). Pareiškėjos atstovas vykusio Komisijos posėdžio 2023-07-25 metu patvirtino skunde nurodytą aplinkybę, jog bankas prieštaravo, kad bendrovių (Pareiškėjos (netiesioginis) ir UAB "D1" akcininkas nuomotų ginčo NT (dėl žemo kredito reitingo), tačiau analogiškas susitarimas (tą pačią dieną kaip ir tarp Pareiškėjos ir UAB "D1" buvo sudarytas tarp UAB "D1" ir jos vienintelio akcininko B. E.. UAB "D1" su B. P. 2020-02-14 sudarė preliminarį nekilnojamojo turto subnuomos sutartį, 2020-06-01 gyvenamųjų patalpų (buto) subnuomos sutartį Nr.1-B10-7/0601/2020 bei 2020-12-31 papildomą susitarimą Nr.1/1231/2020. Atitinkamai, tomis pačiomis datomis, UAB "D1" iš Pareiškėjos nuomojamą nekilnojamąjį turtą, t. y. dalį buto (413,33 m<sup>2</sup>) Bokšto g. 10 – 7 ir dalį (92,35 m<sup>2</sup>) buto Bokšto g. 10 – 9, kartu su juose esamais baldais, buitine technika ir kitu turtu, bei 4 automobilių parkavimo vietas Bokšto g. 12, išnuomojo fiziniam asmeniui – UAB "D1" akcininkui B. P..

Pareiškėja nurodo, jog faktas, kad Pareiškėja galėjo žinoti, jog dalis NT bus subnuomota fiziniam asmeniui, irgi niekaip nesusijęs su sandorių dirbtinumu. Priešingai, Pareiškėjai kaip tik kilo poreikis nuomoti NT bendrovei UAB "D1" kuri po to subnuomodama dalį NT galėjo užtikrinti visų su subnuoma susijusių paslaugų teikimą fiziniam asmeniui.

Komisija, atsakydama į šį argumentą, akcentuoja, jog, jei Pareiškėja būtų sudariusi gyvenamųjų patalpų nuomos sandorį tiesiogiai su neapmokestinamuoju asmeniu S. T., mokesčių mokėtoja būtų praradusi teisę pirkimo PVM, susijusį su gyvenamųjų patalpų įsigijimu ir jų apstatymu, įranga, įtraukti į atskaitomą PVM.

Taip pat atmetinas Pareiškėjos argumentas, jog akcininkas S. T. veikė sandoryje kaip apmokestinamasis asmuo, nes turėjo jam suteiktą PVM mokėtojo kodą. Skunde Komisijai nurodoma, jog Inspekcija skundžiamame sprendime konstatavo, kad tiek UAB "D1" tiek ir B. P. vykdo ekonominę veiklą. Atitinkamai, tiek UAB "D1" tiek ir B. P. buvo PVM mokėtojai ir apmokestinamieji asmenys PVMĮ prasme. Komisija pritaria Inspekcijos atstovo 2023-07-25 posėdyje išdėstytai pozicijai, jog ginčo NT buvo nuomojami B. P., kaip fiziniam asmeniui, jo asmeniniams poreikiams tenkinti. Paminėtina tai, jog fiziniai asmenys (pavyzdžiui, advokatai, notarai, ūkininkai individualią veiklą vykdančys fiziniai asmenys ir pan.), kurie ekonominės veiklos vykdymo tikslais yra įsiregistravę PVM mokėtojais, tačiau paslaugas ir prekes įsigyja savo asmeniniams tikslams, veikdami kaip privatūs asmenys, t. y. kai jų sudaromi sandoriai nėra susiję su vykdoma ekonomine veikla, neturi teisės naudoti PVM mokėtojo kodo, nes jis turi būti naudojamas tik ekonominei veiklai vykdyti. Kas reiškia, jog tokiu atveju asmenys neveikia kaip apmokestinamieji asmenys. Komisijai susipažinus su ginčijamu 2023-06-05 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-133 ir 2023-04-05 patikrinimo aktu Nr. (21.222 Mr) FR0680-103, konstatuotina, jog mokesčių administratorius nuolat pabrėžė, kad B. P. yra laikomas neapmokestinamuoju asmeniu (advokato vykdymo veiklos vieta ir ginčo NT adresai nesutapo; byloje nepateikta duomenų, jog minėtas turtas būtų naudojamas advokato profesinėje veikloje; Bokšto g. 10 – 7 B. P. šeima buvo / yra deklaravusi gyvenamąją vietą).

Taip pat pateiktame skunde Komisijai nurodoma, kad Pareiškėja (*pastaba*. Pareiškėjos atstovas J. C.) 2022-10-11, vykstant mokesčių mokėtojos mokestiniam tyrimui, pateikė paklausimą Inspekcijai, kuriame aprašė mokesčių mokėtojos ir UAB "D1" situaciją. Inspekcija 2022-10-20 raštu atsakė, kad Pareiškėja turi teisę atskaityti PVM, nes naudoja turtą PVM apmokestinamai veiklai. Dėl šių priežasčių, Pareiškėjai akivaizdu, kad jeigu įstatymo leidėjas būtų norėjęs nustatyti reikalavimą, kad su PVM nuomotis nekilnojamąjį turtą gali tik apmokestinamasis asmuo savo ekonominei veiklai vykdyti, toks reikalavimas ir būtų įvardintas naudojant sąvoką „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“. Šiuo atveju tokio reikalavimo įstatymo leidėjas nenustatė, o Inspekcija neturi teisės savarankiškai nustatinėti papildomų ribojimų teisei į PVM atskaitą. Komisija, susipažinusi su Pareiškėjos pateiktu užklausu Inspekcijai ir gautu iš institucijos 2022-10-20 atsakymu Nr. RM-33031, turi pripažinti, jog Pareiškėjos atstovas minėtame užklausime nutylėjo dalį svarbios informacijos, nors tiksliai žinojo mokesčių administratoriaus poziciją. T. y., mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas 2021-02-24 atlikus Pareiškėjos mokestinį tyrimą už laikotarpį nuo 2019-01-01 iki 2020-06-30 (2021-02-25 surašyta mokestinio tyrimo Nr. (21.222Mr) FR0686-142 ataskaita ir pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą). Pranešime, vadovaujantis MAĮ 136 straipsnio 2 dalimi bei Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių<sup>1</sup> 20.7 punktu, Pareiškėjai buvo pasiūlyta per 30 dienų nuo pranešimo įteikimo dienos įvertinti mokestinio tyrimo metu nustatytus pažeidimus ir Inspekcijai pateikti patikslintas 2019-01-01–2019-05-31 laikotarpio PVM deklaracijas, kuriose sumažinti atskaitomas pirkimo PVM sumas. Pareiškėja 2021-03-25 el. paštu pateikė Inspekcijai paaiškinimą bei nurodė, jog nesutinka su pranešime nurodytais trūkumais ir prieštaravimais. Nors mokestinė situacija buvo žinoma Pareiškėjai, tačiau teikiant užklausimą buvo apsiribota tik jos dalimi, todėl Inspekcijos 2022-10-20 atsakymas Nr. RM-33031 fiziniams asmeniui, Pareiškėjos atstovui J. C., nėra laikoma kaip aplinkybė keičianti Pareiškėjos apmokestinimą.

<sup>1</sup> patvirtintos Inspekcijos viršininko 2004-05-28 įsakymu Nr. VA-108 (2006-01-24 įsakymo Nr. VA-5 redakcija) „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą FR0687 formos ir užduoties atlikti mokestinį tyrimą FR0688 formos patvirtinimo“;

Komisija pritaria Inspekcijos pozicijai, jog surinktų aplinkybių visuma leidžia daryti išvadą, kad sandorių grandinėje UAB "D1" buvo įterpta dirbtinai, siekiant pateisinti pirkimo 203 603 Eur PVM, 17 148 Eur PVM ir 171 454 Eur PVM, todėl patikrinimo metu pagrįstai buvo vadovautasi MAĮ 10 straipsnio bei 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis. LVAT praktikoje laikomasi nuoseklios pozicijos, jog MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) transakcijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokesčių nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokesstinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis transakcijų tikslas yra mokesstinio 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 teisę faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (šiuo klausimu žiūrėti: 2013-11-18 nutartį adm. byloje Nr. A-602-1718/2013, 2015-01-26 nutartį adm. byloje Nr. A-26-602/2015, 2023-03-01 nutartis adm. byloje Nr. eA-198-602/2023).

Sprendžiant, ar ginčo sandorių tikslas yra mokesstinio pranašumo (mokesstinės naudos) įgijimas, būtina nustatyti realų nagrinėjamų sandorių turinį ir paskirtį. Tai darant galima atsižvelgti į visiškai dirbtinį šių sandorių pobūdį bei, be kita ko, į teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius mokesciniuose santykiuose dalyvaujančių subjektų ryšius (šiuo klausimu žiūrėti: 2020-07-01 sprendimą adm. byloje Nr. A-862-438/2020, 77 punktą). Komisijos vertinimu, Inspekcija, atsižvelgusi į jos surašytuose procesiniuose dokumentuose (2023-06-05 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-133 ir 2023-04-05 patikrinimo akte Nr. (21.222 Mr) FR0680-103) išsamiai pacituotas LVAT praktikos, suformuotos aiškinant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos taikymo taisykles, nuostatas, tinkamai aiškino ir taikė nurodytą teisės normą, nustačiusi Pareiškėjos sudaryto sandorio neatitikimą tikrajam jo turiniui bei mokesstinės naudos siekį Pareiškėjos veiksmuose, pagrįstai neatsižvelgė į formalų sandorių grandinės turinį, tačiau atkūrusi šiais formaliais sandoriais slepiamas aplinkybes, padarė pagrįstą išvadą, kad Pareiškėja siekė mokesstinės naudos – pasinaudoti PVM atskaita, kas nėra suderinama ir su ESTT praktika. Pagal PVMĮ 6 straipsnio nuostatas ilgalaikio turto pagerinimas laikomas prekių tiekimu už atlygį, todėl, vadovaujantis PVMĮ 58 straipsniu, jeigu ilgalaikis turtas skirtas naudoti PVM neapmokestinamoje veikloje, PVM mokėtojas teisės į PVM atskaitą neturi.

*Dėl apskaičiuotų delspinigių.* Komisija, pasisakydama dėl Inspekcijos 2023-06-05 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-133 nurodytų aplinkybių, pažymi, jog mokesčių administratorius klaidingai teigia, kad delspinigių dydis buvo nustatytas vadovaujantis Finansų ministro 2012-08-27 įsakymu Nr. 1K-292 ir 2012-12-05 įsakymu Nr. 1K-408. Primintina, jog delspinigių dydį ir jo apskaičiavimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004-05-14 įsakymu Nr. 1K-188 patvirtintos Delspinigių už ne laiku sumokėtų mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio apskaičiavimo taisyklės (Žin., 2004, Nr. 82-2971, nauja taisyklių redakcija išdėstyta 2017-05-25 įsakymu Nr. 1K-201, TAR, 2017-06-13, Nr. 9968), atitinkamai delspinigių dydis yra nustatomas ketvirčiams, todėl yra aktualus ne Inspekcijos nurodytas įsakymas 2012 metų IV ketvirčiui ir 2013 metų I ketvirčiui, o tikrinamajam laikotarpiui – 2020-02-18 iki 2022-07-31.

Pareiškėja, sprendžiant atleidimo nuo delspinigių klausimą, pateikė argumentus, jog atitinka MAĮ 100 ir 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto (kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo mokesčių administratoriaus raštu pateiktos konsultacijos). Komisija nebekartoja šiame sprendime jau paminėtų argumentų, pažymėdama, jog konsultacija buvo suteikta pačios Pareiškėjos atstovo nurodytų aplinkybių kontekste, todėl, pilnai neatskleidus apmokestinimo aplinkybių, nėra pagrindo pripažinti, jog buvo suteikta klaidinga informacija.

Komisijos vertinimu, pagal bylos aplinkybes akivaizdu, kad Pareiškėja mokestinių prievolių vykdymo užtikrinimo tikslu neveikė kaip atsakingas ir rūpestingas asmuo, o jos veiksmuose galima įžvelgti mokesčių slėpimo / vengimo požymių, todėl situacijos vertinti mokesčių mokėtojo naudai nėra galimybės.

*Dėl paskirtos baudos.* Komisija, pasisakydama dėl skirtos 40 proc. PVM dydžio baudos, nurodo, jog mokesčių įstatymų pažeidimu yra laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai (MAĮ 138 straipsnis). Vertinant mokestinės atsakomybės individualumą, pastebėtina, jog sprendžiant sankcijų dydžio klausimą ar atleidimo nuo jų, būtina įvertinti ne tik teisės aktus, formuojamą praktiką, bendruosius teisės principus, tačiau ir individualias to mokesčio mokėtojo aplinkybes. Įstatymo leidėjo ir formuojamoje teismų praktikoje nėra pateikta baigtinio aplinkybių sąrašo, kurios leistų vienareikšmiškai ir neginčijamai nustatyti sankcijos dydį ir / ar atleidimo nuo jų pagrindus, bet kuriuo atveju tai turi atitikti teisingumo ir protingumo kriterijus. Komisija, siekdama įvertinti atleidimo nuo paskirtos baudos pagrindus, pirmiausia nustatys, ar mokesčio bauda buvo skirta laikantis galiojančių teisės aktų. Sankcijos už PVM pažeidimus skiriamos PVMĮ 123 straipsnyje ir MAĮ nustatyta tvarka, konkrečiai bauda pagal MAĮ yra skiriama už atitinkamą teisės pažeidimą. Iš teismų praktikos matyti, jog bauda atlieka dvi skirtingas paskirtis: viena paskirtis yra bausti, o kita – atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje tiek patį pažeidėją, tiek kitus asmenis. MAĮ įtvirtinta bauda yra bendro pobūdžio, t. y. ji gali būti taikoma visiems mokesčių mokėtojams. Kadangi dėl mokesčio nesumokėjimo atsiradę turiniai valstybės praradimai yra kompensuojami MAĮ nustatytais delspinigiais, nagrinėjamos baudos pagrindinė paskirtis iš esmės negali būti kitokia nei bausti, taip pat atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje tiek patį pažeidėją, tiek kitus asmenis.

Vadinasi, atsižvelgiant į bendruosius baudos skyrimo pagrindus, teisės normos reguliuojančios baudos skyrimą skirstomos į keletą grupių: 1) nuostatas, nurodančias, kad skiriama bauda turi atitikti įstatymo reikalavimus; 2) nuostatas, skirtas bausmei individualizuoti. Galime pastebėti, jog pirmoji grupė nustato mokesčių administratoriaus pareigą teisingai pasirinkti skirtinos baudos ribas. Mokesčių administratorius, vertindamas skirtinos baudos ribas, vadovaujasi MAĮ, specialiuoju mokesčio įstatymu, jeigu skirtinos baudos dydžiai numatyti specialiajame mokesčio įstatyme, bei pažeidimo metu galiojusioje Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikoje<sup>2</sup> (toliau – Metodika). Antrąją reikalavimų grupę sudaro nuostatos, skirtos baudai individualizuoti: skirdamas tam tikrą konkrečią baudą, mokesčių administratorius atsižvelgia į padaryto pažeidimo pobūdį ir mastą, kaltės formą ir rūšį, atsiradusią žalą bei atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes. Taip pat Komisijos vertinimu, subjektas (mokesčių administratorius) skiriantis baudą yra įpareigotas: motyvuoti, pagrįsti skiriamos baudos dydį ir užtikrinti, jog baudos dydis pateisintų tikslą, o vėliau, sprendžiant klausimą dėl atleidimo nuo baudų sumokėjimo, įvertinti visus teisinius pagrindus, numatytus įstatymuose.

Taigi, mokesčių administratorius konkretų mokesčių mokėtojui skirtos baudos dydį apskaičiuoja ir motyvuotai nustato, vadovaudamasis MAĮ 140 straipsnio 5 dalimi ir Metodikos 17 punktu. Vertinant individualias aplinkybes, Įstatymo leidėjas yra numatęs, jog būtina atsižvelgti į: 1) pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą; 2) kaltę (kaltės formą ir rūšį); 3) dėl padaryto pažeidimo atsiradusią žalą; 4) atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes. Komisija pastebi, jog Inspekcija, skirdama baudą, nustatė tik baudą didinančią aplinkybę (padarytą didelę žalą valstybės biudžetui), nurodė, jog patikrinimo akto išvadų ginčijimas nėra vertinamas kaip bendradarbiavimas ir sutikimas su mokestiniu pažeidimu. Komisija pastebi, jog patikrinimo metu nenustatyta, kad Pareiškėja nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Priešingai, šis mokestinis patikrinimas užtruko trumpiau nei vieną mėnesį, jame nėra pateikta jokios informacijos apie Pareiškėjos nebendradarbiavimą ar neteiktą

<sup>2</sup> patvirtinta Inspekcijos viršininko 2007 m. kovo 28 d. įsakymu Nr. VA-25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo, nauja redakcija galioja nuo 2023-05-01;

reikalaujamą informaciją (tokių duomenų nebuvo nurodyta mokestinio patikrinimo akte ar ginčijamame Inspekcijos sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo). Komisijos vertinimu, laikantis pozicijos, jog mokesčių mokėtoja nuo pažeidimo konstatavimo pradžios turėjo pripažinti pažeidimą, yra nesuderinama su asmens teise būti išklaustyta, ypač pirminėje pastabų teikimo stadijoje. Taip pat Komisija pažymi, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas turi teisę į gynybą, t. y. turi teisę ginčyti konstatuotą pažeidimą, atsižvelgdamas į byloje nustatytas faktines aplinkybes bei remdamasis asmeniniu ginčo teisinius santykius reglamentuojančių teisės normų suvokimu. Šios teisės realizavimas negali būti laikomas atsakomybę lengvinančios aplinkybės nepripažinimo priežastimi. Būtų neteisinga ir nepagrįsta reikalauti iš mokesčių mokėtojo besąlygiškai pripažinti mokesčių administratoriaus pateiktą teisinį nustatytų aplinkybių kvalifikavimą ir nesinaudoti jam suteikta teise (numatyta MAĮ 131 ar 144 straipsnyje) ginčyti mokesčių administratoriaus nustatytą mokestinę prievolę. Pažymėtina, kad teisės į gynybą užtikrinimo neatsiejama dalis yra teisė būti išklaustyta, kuria, vykdant administracinę procedūrą, bet kuriam asmeniui užtikrinama galimybė tinkamai ir veiksmingai pareikšti nuomonę iki sprendimo, galinčio neigiamai paveikti jo interesus, priėmimo.

Taip pat Komisija pastebi, jog pagal pažeidimo padarymo metu galiojusią MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostatą asmens atsakomybę sunkinančia aplinkybe „padaryta didelė žala valstybės biudžetui“ buvo laikoma, tik jei ji susiejama su konkrečia kaltės forma – dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veiksmų ar neveikimo padarytais veiksmais (ši nuostata galiojo beveik viso pažeidimo padarymo metu (nuo 2020-01-22 iki 2022-04-30)). Pastebėtina, kad Inspekcijos skundžiamame sprendime nėra nustatyta pažeidimo konstatavimo ir mokestinės atsakomybės kilimo sąsajų su kaltės formomis (tyčia ar neatsargumu), kas laikoma trūkumu, todėl ši sunkinanti aplinkybė yra naikinama.

Apibendrinus šiame sprendime nurodytus argumentus bei vadovaujantis pažeidimo metu galiojusiomis MAĮ 140 straipsnio 2 dalies 4 punkto, 3 dalies 1 punkto, 4 dalies 5 punkto, 5 dalies 1 punkto nuostatomis, įvertinus skiriamos baudos tikslą, Komisijos nuomone, nurodytos aplinkybės leidžia spręsti apie mokesčių mokėtojos atsakomybę lengvinančios ir sunkinančios aplinkybių buvimą ir sudaro pagrindą išvadai, jog Pareiškėjai paskirta 40 proc. dydžio bauda yra nepakankamai motyvuota bei paskirta neįvertinus lengvinančios aplinkybės. Pareiškėjai paskirtoji bauda, vadovaujantis MAĮ 139 straipsniu, mažintina iki 30 proc., t. y. 105 865 Eur (352 884 Eur x 30 proc.).

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 ir 4 punktais, 141 straipsnio 1 dalies 4 punktu, n u s p r e n d ž i a :

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-06-05 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-133 dalį dėl nurodymo „Bokštas 10“, UAB sumokėti į valstybės biudžetą 352 884 Eur PVM ir 55 229,54 Eur PVM delspinigius.

2. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-06-05 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-133 dalį dėl nurodymo „Bokštas 10“, UAB sumokėti 141 154 Eur PVM baudą, nurodyti „Bokštas 10“, UAB sumokėti 105 865 Eur PVM baudą.

Pagal MAĮ 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 pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narys

Andrius Venius