



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „V3“ 2015-12-17 SKUNDO**

2016 m. vasario 26 d. Nr. S- 45 (7-307/2015)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršėlienės
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Linos Vosylienės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

Jūratei Dalmantaitei
R. K.
I. M. , M. M.

2016 m. sausio 26 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „V3“ (toliau – Pareiškėjas) 2015-12-17 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-11-16 sprendimo Nr. 69-140, n u s t a t ė:

Inspekcija skundžiamu 2015-11-16 sprendimu Nr. 69-140 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2015-08-11 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-536 nurodymą Pareiškėjui į biudžetą sumokėti 209287,71 Eur (722628,62 Lt) PVM, 50227 Eur PVM delspinigius ir 20929 Eur PVM baudą.

Sprendime nurodyta, kad Vilniaus AVMI, atlikusi Pareiškėjo PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2013-09-30 konstatavo, jog Pareiškėjas nepagrįstai 2013-03-26 pateiktoje išregistruojamo iš PVM mokėtojų asmens teikiamoje paskutinio laikotarpio PVM deklaracijoje nepatiksino PVM atskaitos, dėl ko Pareiškėjui apskaičiuota 722628,62 Lt (209287,71 Eur) mokėtino PVM. Vilniaus AVMI 2010-11-05 raštu Nr. (21.22)-47-16334 informavo Pareiškėją apie numatomą išregistravimą iš PVM mokėtojų mokesčių administratoriaus iniciatyva, nes 2 mėnesius iš eilės teikiamose deklaracijose Pareiškėjas nedeklaravo prekių tiekimo ir paslaugų teikimo ir prekių / paslaugų įsigijimo.

Pažymėta, jog Pareiškėjo atstovai 2010-11-23 Vilniaus AVMI pateikė prašymą sustabdyti įmonės išregistravimo iš PVM mokėtojų procedūrą ir pridėjo 2010-11-22 Pareiškėjo valdybos pirmininko J. A. pranešimą, kuriame teigiama, kad Pareiškėjas 2006 m. įsigijo žemės sklypą gyvenamiesiems ir komerciniams pastatams vystyti, tačiau dėl finansų krizės Lietuvoje

susidariusios sudėtingos rinkos sąlygos priverstė laikinai sustabdyti projektą, iki rinkos sąlygos pagerės ir bus toliau galima plėsti projektą. Pareiškėjas PVM deklaracijose nuo 2010-01-01 iki 2013-02-28 nedeklaravo PVM apmokestinamųjų sandorių ir įsigijimų iš Europos Sąjungos valstybių narių. Vadovaudamasi Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) 75 straipsnio 4 dalimi bei atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjas nevykdė ekonominės veiklos ir / ar nevykdė įsigijimų iš kitų Europos Sąjungos valstybių narių, Vilniaus AVMI 2013-03-06 sprendimu Nr. (4.66)-333-911 Pareiškėją išregistravo iš PVM mokėtojų registro ir pagal PVM įstatymo 88 straipsnį nurodė per 20 dienų nuo šio sprendimo priėmimo pateikti Vilniaus AVMI tinkamai užpildytą išregistruojamo (likviduojamo) asmens paskutinio mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos FR0600 formą. Pareiškėjas sprendimo išregistruoti iš PVM mokėtojų registro Vilniaus AVMI iniciatyva Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka ir terminais neapskundė.

Pabrėžta, jog Pareiškėjas 2013-03-26 pateiktoje išregistruojamo iš PVM mokėtojų asmens teikiamoje paskutinio laikotarpio PVM deklaracijoje už laikotarpį nuo 2013-03-01 iki 2013-03-06 deklaravo 161 Lt grąžintiną iš biudžeto PVM sumą (dėl atskaityto pirkimo PVM už dokumentų saugojimą, buhalterinės apskaitos paslaugas), todėl Vilniaus AVMI 2014-12-31 pranešimu Nr. (17.17-30)-RES-187903 priminė pareigą Pareiškėjui patikslinti PVM atskaitą ir į biudžetą grąžinti į PVM atskaitą įtrauktas prekių ir (ar) paslaugų, įskaitant ilgalaikį turtą, kurios nebebus panaudotos PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo PVM sumas.

Nurodyta, kad patikrinimo metu Vilniaus AVMI įvertino Pareiškėjo pateiktus duomenis. Pareiškėjas 2006-04-28 pirkimo–pardavimo sutartimi iš UAB „N1“ įsigijo 6,7997 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypą bei gyvenamąjį namą su ūkiniais pastatais (įsigijimo kaina nurodyta be PVM). 2006-05-05 Pareiškėjas su UAB „V1“ (Projekto vadovas) pasirašė projekto plėtros ir valdymo sutartį, kurioje nurodyta, kad Pareiškėjui nuosavybės teise priklausančiame žemės sklype, esančiame (duomenys neskelbtini), Pareiškėjas ketina pastatyti 61100 m² bendrojo ploto gyvenamosios ir komercinės paskirties kompleksus, be to, Pareiškėjas pageidauja pasamdyti projekto vadovą bei skirti jį valdyti ir administruoti nekilnojamojo turto statybos ir plėtros procesą. Projekto vadovas Pareiškėjo vardu pasirašinėjo sutartis su rangovais dėl paruošiamųjų statybos darbų. Minėtas 6,7997 ha žemės sklypas 2008-03-14 padalintas į penkis nekilnojamuosius daiktus. Pareiškėjas 2 žemės sklypus pagal 2008-05-09 paramos sutartis perdavė Vilniaus miesto savivaldybei. 2008-10-05 Pareiškėjas pagal 2008-03-28 akcininko sprendimą buvo reorganizuotas, atskiriant ir perduodant dalį turto naujai įsteigta UAB „V. S1“ (nuo 2014-02-21 pervardinta į UAB „S1“) pagal 2008-04-28 Pareiškėjo vadovo patvirtintas Atskyrimo sąlygas, kuriose nurodyta, kad po atskyrimo užbaigimo Pareiškėjas tęs veiklą komercinių pastatų verslo srityje. Naujai įsteigta įmonei UAB „S1“ atiteko 2 žemės sklypai, kurių paskirtis – kita, žemės sklypo naudojimo pobūdis – daugiaaukščių ir aukštybinių gyvenamųjų namų statybos. Pagal Atskyrimo sąlygas Pareiškėjui liko 1,4328 ha žemės sklypas, kurio paskirtis – kita, žemės sklypo naudojimo pobūdis – prekybos, paslaugų ir pramogų objektų statybos. Šiame sklype Pareiškėjas pradėjo komercinės paskirties (biuro patalpų) komplekso statybos parengiamuosius darbus. Pareiškėjo 2015-01-12 paaiškinime teigiama, kad Pareiškėjas įsteigtas nekilnojamojo turto projekto – biuro patalpų komplekso „V3“ Vilniaus mieste, – vystymui ir statybai. Vilniaus miesto savivaldybės administracija 2008-05-23 Pareiškėjui išdavė statybos leidimą vykdyti administracinio pastato statybą žemės sklype (duomenys neskelbtini) pagal UAB „V2“ parengtą projektą. Žemės sklypams pirkti, paruošiamiesiems statybos darbams apmokėti Pareiškėjas naudojo iš akcininko B. D. P. AS gautas paskolas ir lėšas pagal 2007-08-29 kredito sutartį su AB Danske banku.

Pabrėžta, jog Pareiškėjas paruošiamųjų statybos darbų bei paslaugų vertes, nuo kurių atskaitytos pirkimo PVM sumos pagal įmonių – PVM mokėtojų nuo 2006-06-23 iki 2009-12-31 išrašytas PVM sąskaitas faktūras, apskaitė balansinėje sąskaitoje „Atsargos“. Paskutinė susijusi su projekto vykdymu PVM sąskaita faktūra, kurios vertė apskaityta balansinėje sąskaitoje „Atsargos“ ir kurios pirkimo PVM įtrauktas į atskaitą, buvo išrašyta 2009-12-04 (UAB „V2“ PVM sąskaita faktūra serija VAS Nr. 00648 už brėžinių kopijas). 2009-12-31 balanso straipsnyje „Atsargos“ apskaityta 12902297 Lt suma. Pareiškėjas nuo 2010-01-01 iki

2013-03-06 patirtas išlaidas, priskirtinas bendrosioms ar (ir) administracinėms sąnaudoms (už Pareiškėjui suteiktas buhalterinės apskaitos, audito, notarines paslaugas, teisinės paslaugas (dokumentų ruošimo paslaugos), dokumentų saugojimo, turto vertinimo, internetinio puslapio priežiūros paslaugas), apskaitė sąskaitoje „Veiklos sąnaudos“. Nuo 2009-12-31 iki 2012-12-31 balanso straipsnio „Atsargos“ suma nekito ir sudarė 12902297 Lt. 2013-12-31 turtas perkeltas iš atsargų į investicinį turtą. Pagal pateiktus didžiosios knygos už 2013 m. duomenis ir VĮ Registrų centrui pateikto su finansine atskaitomybe už 2013 m. balanso duomenis Pareiškėjas 2013-12-31 apskaitė 12910381 Lt ilgalaikį investicinį turtą (žemė – 6181368 Lt, gerbūvis, keliai – 2757573 Lt, architektų paslaugos – 1862619 Lt, projekto valdymo išlaidos – 1094558 Lt, inžineriniai lauko tinklai – 472472 Lt, žemės darbai – 291163 Lt, teisinės paslaugos – 89836 Lt, išorinio konsultavimo paslaugos – 82902 Lt, tyrimų, bandymų, topografijos, kitos sąnaudos – 48262 Lt, statinių griovimas – 27676 Lt, kitos išlaidos – 1952 Lt).

Vilniaus AVMI nustatė, kad Pareiškėjas iki 2010 m. vykdė komercinės paskirties komplekso statybos projektą ir PVM apmokestinamųjų pajamų negavo, tačiau atskaitė pirkimo PVM sumas už įsigytas paslaugas ir prekes iš kitų PVM mokėtojų. Pareiškėjas nuo 2010 m. iki išregistravimo iš PVM mokėtojų PVM apmokestinamosios veiklos nevykdė ir PVM apmokestinamųjų pajamų negavo. Tikrinamuoju laikotarpiu (2010-01-01–2013-03-06) Pareiškėjas apskaitė (balansinėje sąskaitoje „Veiklos sąnaudos“) buhalterinės apskaitos, audito, teisinių ir notarinių paslaugų ir kitas (dokumentų saugojimo, internetinio puslapio priežiūros, reklamos) išlaidas, nesusijusias su turto kūrimu ir kurios priskirtinos bendrosioms ar (ir) administracinėms sąnaudoms. 2011–2014 m. su finansine atskaitomybe VĮ Registrų centrui pateiktuose finansinių atskaitų aiškinamuose raštuose Pareiškėjas nurodė, kad aktyvios veiklos nevykdė ir neuždirbo pajamų. Vilniaus AVMI 2015-02-18 gautame Pareiškėjo akcininko valdybos nario N. S. paaiškinime išdėstytoje 2009–2014 m. veiklos apžvalgoje, pripažįstama, kad projekto vykdymas sustabdytas, nauju kompanijos tikslu tapo žemės sklypo optimizavimas, jį pritaikant naujiems rinkos reikalavimams, tuo pačiu metu ieškant ir potencialių pirkėjų, investuotojų, 2014 m. vasarą buvo parengti planai dėl žemės suskirstymo į mažesnius plotus ir pardavimo skirtingiems rinkos dalyviams.

Vilniaus AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas nepateikė jokių objektyvių įrodymų dėl deklaruotos pagrindinės veiklos vykdymo, nepagrindė ketinimų vykdyti PVM apmokestinamą veiklą, susijusią su 2006–2009 m. patirtomis išlaidomis, kuriant ilgalaikį turtą, ir, išregistravus iš PVM mokėtojų registro, jos turtas (apskaitytas kaip investicinis turtas) nebus naudojamas PVM apmokestinamoje veikloje, todėl vadovaujantis PVM įstatymo 69 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjas turėjo išregistruojamo iš PVM mokėtojų paskutinio ar likviduojamo asmens paskutinio laikotarpio (nuo 2013-03-01 iki 2013-03-06) PVM deklaracijoje PVM įstatymo 66 straipsnyje nustatyta tvarka patikslinti atskaitą nuo statybos darbų ir paslaugų, sukauptų kuriant ilgalaikį turtą bei deklaruoti 722468 Lt daugiau mokėtino į biudžetą PVM. Nustatyta, kad Pareiškėjas pažeisdamas PVM įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatas nepatikslino PVM atskaitos nuo iki išregistravimo iš PVM mokėtojų registro dienos įsigytų darbų ir paslaugų, sukauptų kuriant ilgalaikį turtą pagal komercinės paskirties – biuro patalpų komplekso „V3“ Vilniaus mieste, Ukmergės gatvėje, statybos projektą.

Dėl PVM apmokestinamos veiklos vykdymo

Pasak Inspekcijos, Vilniaus AVMI teisingai pažymėjo, kad tiek ESTT aiškinant PVM direktyvų turinį, tiek Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje, aiškinant PVM įstatymo 75 straipsnį ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. birželio 26 d. įsakymu Nr. 178 patvirtintų įregistravimo į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą / išregistravimo iš Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro taisyklių (redakcija, galiojusi nuo 2013-01-01 iki 2010-10-02, toliau – Taisyklės) 47.1 punkto nuostatas dėl išregistravimo iš PVM mokėtojų registro mokesčių administratoriaus iniciatyva, pažymėta, jog minėti teisės aktai numato būtinybę nustatyti vertinamojo pobūdžio aplinkybę – tai, ar mokesčių mokėtojas nevykdo veiklos, – turi

būti analizuojama ir vertinama konkrečios situacijos aplinkybių visuma (pavyzdžiui, LVAT 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A-575-876/2011).

Inspekcija akcentavo, jog įsiteisėjusio Vilniaus AVMI 2013-03-06 sprendimo Nr. (4.65)-333-911, kuriuo Pareiškėjas buvo išregistruotas iš PVM mokėtojų registro, remiantis PVM įstatymo 75 str. 4 d., išvadų pagrįstumas yra nenagrinėtinas, jame konstatuotos aplinkybės laikytinos neginčytinomis.

Sprendime cituojami ESTT sprendimai (sprendimo *Rompelman* 23 ir 19 punktai, sprendimo *INZO C-110/94* 18 ir 20 punktai, sprendimo *Abbey National C-408/98* 35 ir 24 punktai, sprendimo *Faxworld C-137/02* 39 punktas, *Ghent Coal Terminal C-37/95* 15, 8, 22, 23 punktai; sprendimo *Gabalfrisa* ir kt. C-110/98-C-147/98 44 punktas, sprendimo *Midland Bank C-98/98* 19 ir 24 punktai), kuriais Pareiškėjas rėmėsi įrodinėdamas savo, kaip apmokestinamojo asmens, teisę į atskaitą. Taip pat pabrėžta, jog Pareiškėjo 2015-02-18 pateiktame paaiškinime dėl veiklos nuo 2009 m. iki 2014 m. Pareiškėjo akcininko valdybos narys N. S. nurodo, kad iki 2010 m. Pareiškėjas turėjo valdymo sutartį dėl projektų su UAB „V1“. Projektų vykdytoji bankrutavus ir rinkai patyrus nuostolių, Pareiškėjas pasamdė UAB „R1“ (vėliau – UAB „B1“) įvertinti, ar projektas atitinka rinkos standartus. Šis procesas sustabdė projekto vykdymą. Tik 2011 m. pabaigoje Pareiškėjo valdyba įsitikino, kad projektas atitinka rinkos standartus, viešuosius reikalavimus. Nauju kompanijos tikslu tapo sklypų optimizavimas, jį pritaikant naujiems rinkos reikalavimams, tuo pačiu metu ieškant ir potencialių jo pirkėjų, investuotojų. N. S. teigimu, 2012–2013 m. buvo ieškoma naujų sprendimų, t. y. buvo pasirašyta sutartis su brokeriais UAB „K1“, kurie padėjo vertinti tuometinę rinką bei ieškoti projekto perpirkėjų.

Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kad, buhalterinės apskaitos duomenimis, nuo 2010 m. Pareiškėjas nepatyrė išlaidų, susijusių su projektu – biuro patalpų komplekso „V3“ Vilniaus mieste, Ukmergės gatvėje statyba (paskutinė PVM sąskaita faktūra, susijusi su projekto vykdymu, kurioje nurodytos paslaugos – brėžinių kopijos, buvo įtrauktos į balansinę sąskaitą „Atsargos“ ir kurioje nurodytas pirkimo PVM buvo atskaitytas, buvo išrašyta 2009-12-04), ir kad valdybos narys N. S. 2015-02-18 Vilniaus AVMI pateiktame paaiškinime patvirtino, jog projektas sustabdytas 2010 m., konstatavo, jog pagrįsta yra išvada, kad Pareiškėjas nuo 2010 m. statybos darbų, susijusių su biuro patalpų komplekso statyba, nevykdė. N. S. paaiškinime patvirtino, kad projektas sustabdytas, ir nepateikė pakankamai įrodymų (naujų sutarčių, potencialių pirkėjų pasiūlymų ir kt.), kad projektas bus vykdomas ateityje. 2015-06-03 gautame elektroniniame laiške UAB „K1“ brokeris N. M. informavo, kad nuo 2012 m. pabaigos iki 2014 m. konsultavo Norvegijos įmonę *B. D. P. AS* (Pareiškėjo akcininką) dėl Pareiškėjui ir UAB „V. S1“ priklausančių sklypų, tačiau konkrečios išvados nepateiktos; pagrindinis tikslas buvo nustatyti žemės sklypų patrauklumą rinkoje pardavimo tikslais ir ieškoti norinčių įsigyti šiuos sklypus arba bendrą projektą ir įvairių kitų alternatyvų; rinkos sąlygos parodė, kad šios teritorijos pardavimas dar nėra pakankamai realus tiek dėl ekonominių rinkos sąlygų, tiek dėl ateityje planuojamo Vilniaus vakarinio aplinkkelio 3-iojo etapo neapibrėžtumo (dėl planuojamos 2017 m. aplinkkelio darbų pabaigos žemės sklypų situacija turėtų gerėti).

Atkreiptas dėmesys į tai, kad Pareiškėjo pateikti Inspekcijai motyvai, kodėl veikla iki šiol nepradėta vykdyti, yra: prasidėjo ekonominė krizė, skausmingai palietusi nekilnojamojo turto rinką, todėl Pareiškėjas sustabdė projekto įgyvendinimą; Pareiškėjas negalėjo pradėti turimo nekilnojamojo turto realizavimo proceso dėl neapibrėžtumų, susijusių su Vilniaus miesto vakarinio aplinkkelio III etapo statybomis.

Inspekcija sutiko su Vilniaus AVMI vertinimu, jog nei viena iš Pareiškėjo nurodytų priežasčių nelaikytina pakankama pripažinti, kad Pareiškėjas nuo 2010 m. iki 2015 m. nepradėjo vykdyti ekonominės veiklos dėl objektyvių, nuo jo valios nepriklausančių priežasčių. Pabrėžta, kad ekonominė krizė, kurios padariniai ypač stipriai pakeitė nekilnojamojo turto rinką, prasidėjo 2008 m. ir 2010 m. jau buvo pasibaigusi. Vilniaus miesto vakarinio aplinkkelio III etapo statybų klausimai niekaip nelemia netikėtumo Pareiškėjui faktoriaus, nes Vilniaus miesto taryba dar 2002-07-03 priimtu sprendimu Nr. 646 pritarė Vilniaus miesto Vakarinio greitkelio trasos raidos programai (toliau – Programa), kurios preambulėje nurodyta, jog

Vilniaus miesto Vakarinis greitkelis – viena iš svarbiausių Vilniaus miesto struktūrinių gatvių (A1 kategorijos), kurios statyba buvo numatyta dar Vilniaus miesto generaliniame plane, parengtame 1981 m. Šios gatvės poreikis numatytas ir Vilniaus miesto bendrajame plane, patvirtintame Vilniaus miesto tarybos 1998-12-18 sprendimu Nr. 292. Programoje taip pat nurodyta, kad dėl leidimo rengti teritorijos prie Vakarinio greitkelio trasos detalų planą Vilniaus miesto valdyba 2001-03-15 priėmė sprendimą Nr. 467V. Detaliojo plano ir kiti darbai taip pat numatyti Vilniaus miesto transporto infrastruktūros plėtros programoje, patvirtintoje 2001-10-24 Vilniaus miesto tarybos sprendimu Nr. 426. Vilniaus miesto Vakarinio greitkelio trasos detaliojo plano, patvirtinto tuo pačiu Vilniaus miesto tarybos 2002-07-03 sprendimu Nr. 646, dalyje „Žemės naudotojai“ yra konstatuota, kad į vakarinio greitkelio raudonąsias linijas patenka 29 sklypai, kurių plotas sudaro 18,8 ha. Taip pat Programoje konstatuota, kad greitkelio trasoje atstatyta nuosavybė į žemę keliolikai žemės savininkų, dėl ko būtinas nekilnojamojo turto išpirkimas. Šie duomenys, pasak Inspekcijos, leido konstatuoti, kad Vilniaus savivaldybės ilgalaikiai tikslai ir konkreti Vilniaus miesto Vakarinio greitkelio trasos vieta su kitomis infrastruktūros detalėmis buvo žinomi ir viešai prieinami besidomintiems asmenims gerokai anksčiau, nei Pareiškėjas įsigijo sklypus, kuriuos ketino panaudoti vykdyti ekonominei veiklai, susijusiai su nekilnojamojo turto vystymu.

Pažymėta, jog, net ir pripažinus egzistuojant neapibrėžtumų dėl Vakarinio greitkelio trasos detalių, nėra pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjui šios aplinkybės negalėjo būti žinomos įsigyjant nekilnojamąjį turtą, kuris laikytinas pagrindine Pareiškėjo ketintos vykdyti veiklos priemone. Todėl Pareiškėjo motyvus dėl nuo jo nepriklausančių ir naujai atsiradusių aplinkybių nevykdant veiklos iki 2015 m. Inspekcija vertino kritiškai ir laikė nepagrindžiančiais Pareiškėjo pateiktos pozicijos.

Akcentuota ir tai, kad Pareiškėjas ketinimą vykdyti ekonominę veiklą ateityje grindė tik savo atstovų laisvos formos raštais, nepateikdamas duomenų, patvirtinančių Pareiškėjo aktyvų siekį imtis nurodytų veiksmų.

Inspekcija neprieštaravo teismų praktikoje suformuotai taisyklei, kad parengiamųjų darbų metu sumokėtas PVM gali būti atskaitytas ar sugražintas apmokestinamajam asmeniui, tačiau nesutiko, jog ši taisyklė taikytina nagrinėjamoje situacijoje. O būtent – Pareiškėjas nepradėjęs vykdyti veiksmų, iš kurių būtų gavęs pajamų (PVM įstatymo 2 straipsnio 8 dalyje ekonominė veikla, tai veikla, kurią vykdant siekiama gauti pajamų), nuo išregistravimo iš PVM mokėtojų dienos (ir 3 metus iki šios datos) neatliko jokių veiksmų, kurie įrodytų Pareiškėjo siekį (aktyvias pastangas) tokių pajamų gauti. Taip pat Inspekcija nesutiko su Pareiškėjo pozicija, kad veikla nevykdoma dėl nuo jo nepriklausančių ir naujai paaiškėjusių aplinkybių, nes byloje nėra įrodymų, kad Pareiškėjas vykdys tokią veiklą ateityje.

Pareiškėjas iš esmės nesutinka su Inspekcijos 2015-11-16 sprendimu Nr. 69-140, teigia, kad jame nebuvo atsižvelgta į Pareiškėjo 2015-09-09 skunde išdėstytus teisinius argumentus bei aplinkybes, be to, sprendimas yra neteisėtas, nes Inspekcija neteisingai interpretavo faktines aplinkybes (konstatuodama, kad Pareiškėjas nevykdo ekonominės veiklos, o jo įsigytas turtas (paslaugos) nebebus naudojamas ekonominėje veikloje) ir teisės normas (PVM įstatymo 69 str. 1 dalies nuostatas prievolę tikslinti PVM atskaitą nustatydamas nuo paslaugų, kurios jau buvo suvartotos Pareiškėjo ekonominėje veikloje iki išregistravimo) Pareiškėjo atžvilgiu.

Skunde nurodoma, kad Pareiškėjas buvo įkurtas 2005 m. nekilnojamojo turto – biuro pastatų ir daugiabučių gyvenamųjų namų kompleksų – statybos projektų veiklai vykdyti. Projektų vystymo tikslais Pareiškėjas įsigijo žemės sklypą Ukmergės g., Vilniuje, ir pradėjo sklypų paruošimo, tvarkymo, gerbūvio kūrimo, infrastruktūros parengimo, projektavimo ir kitokius darbus. Akcininkams priėmus sprendimą biuro pastatų komplekso statybos ir daugiabučių gyvenamųjų namų komplekso statybos projektus atskirti, pavedant juos vystyti atskiriems juridiniams asmenims, 2008 m. Pareiškėjas buvo reorganizuotas atskyrimo būdu. Dalis įsigyto žemės sklypo, kuriame ketinama statyti daugiabučius gyvenamuosius namus, 2008 m. Pareiškėjo reorganizavimo atskyrimo būdu metu buvo perduota reorganizavimo metu naujai įsteigta bendrovei UAB „V. S1“ (UAB „S1“). Po reorganizavimo Pareiškėjui liko

žemės sklypas (duomenys neskelbtini), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kuriame bus statomi biurų pastatai, t. y. bus įgyvendinamas „V3“ projektas. 2008-05-23 Pareiškėjas gavo Vilniaus miesto savivaldybės administracijos išduotą statybos leidimą Nr. (duomenys neskelbtini) vykdyti administracinio pastato statybą žemės sklype (duomenys neskelbtini), kuris galioja iki 2018-05-23, ir pradėjo įgyvendinti numatytą projektą. Dėl prasidėjusių teisinių procesų, susijusių su Pareiškėjo sklypuose įrengtomis inžinerinėmis komunikacijomis teisėtumo, Pareiškėjas negalėjo pradėti statybos darbų. Atsižvelgdamas į 2008–2009 m. drastiškus nekilnojamojo turto rinkos pokyčius ir vadovaudamasis ekonomine logika, atidėjo planuotus statybos darbus, o 2010 m. pradėjo projekto ekspertinį vertinimą, pakeitė projekto valdymo paslaugas teikiančią įmonę ir šiam tikslui pasamdė UAB „R1“ (vėliau – UAB „B1“). Dėl pasikeitusios situacijos rinkoje Pareiškėjas atliko rinkos analizės tyrimą, ieškojo būdų kaip optimizuoti projektą, siekiant didesnio pelno ir pritaikant jį prie pasikeitusių rinkos sąlygų. 2011 m. buvo pradėta vystyti nauja projekto koncepcija. 2012 m. buvo parengtas naujas projekto vystymo planas, pritaikytas dabartinėms nekilnojamojo turto rinkos sąlygoms bei atspindintis naujausius paklausos poreikius. 2013 m. vyko derybos su potencialiu investuotoju dėl šio projekto realizavimo, tačiau sandoris neįvyko dėl mokėjimo struktūros ir rizikos neapibrėžtumo. Šiuo laikotarpiu Pareiškėjo direktorius dažnai lankėsi Lietuvoje, dalyvavo derybose su potencialiais pirkėjais bei susitikimuose su Vilniaus miesto savivaldybės darbuotojais dėl Vilniaus miesto Vakarinio aplinkkelio statybos, siekiant išsiaiškinti dėl planuojamos darbų pabaigos. 2014 m. buvo pasirašyta sutartis su UAB „K1“ dėl projekto įvertinimo ir potencialių pirkėjų paieškų, o, šios įmonės padedamas, Pareiškėjas parengė bei išplatino projekto reklaminę medžiagą potencialiems investuotojams, verslo partneriams bei kitiems suinteresuotiems asmenims. 2015-09-17 buvo parengtas bei internete patalpintas Pareiškėjo žemės sklypo pardavimo skelbimas. Pareiškėjas 2014-09-16 sudarė sutartį su UAB „O1“ bei užsakė projekto atsiperkamumo studiją, kur buvo pasiūlyta mažesnių plotų vystymo idėja, todėl šiuo metu galima įsigyti ir mažesnę Pareiškėjo ploto dalį konkrečiau projekte suplanuoto administracinio pastato statybai. 2008-04-14 Pareiškėjas gavo vandens prisijungimo sąlygų patvirtinimą iš UAB „Vilniaus vandenys“, tačiau dėl sustabdytos statybų pradžios šių sąlygų galiojimo laikas po trijų metų pasibaigė. Atsižvelgdamas į planuojamus statybos darbus, 2015-12-10 Pareiškėjas pasirašė naują prisijungimo sąlygų patvirtinimą su UAB „Vilniaus vandenys“ dėl geriamojo vandens tiekimo bei nutekamųjų vandenų nuleidimo jos valdomame sklype. Pareiškėjo vykdomo projekto finansuotojas yra AB Danske bankas, su kuriuo sutartis yra sudaryta nuo Pareiškėjo veiklos pradžios. 2015-12-15 su AB Danske banku Pareiškėjas sudarė projekto finansavimo pratęsimo sutartį, jį pratęsiant iki 2017 m. kovo mėnesio. Pareiškėjo žemės sklypai ribojasi su Vakariniu Vilniaus aplinkkeliu, todėl Pareiškėjo vykdomo projekto sėkmė tiesiogiai priklauso nuo šio aplinkkelio statybų eigos, o neapibrėžtumas dėl aplinkkelio tiesimo pradžios trukdė Pareiškėjui pradėti statybas.

Dėl ekonominės veiklos teisinio reglamentavimo ir Pareiškėjo vykdomos ekonominės veiklos vertinimo

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija klaidingai laikosi prielaidos, kad Pareiškėjas nevykdo ekonominės veiklos, siedama ekonominę veiklą su apmokestinamų pajamų uždirbimu ir registracija PVM mokėtojų registre.

Skunde vadovaujamas PVM įstatymo 2 str. 8 dalimi, ESTT ir LVAT gausia praktika, aiškinant ekonominės veiklos ir ją vykdančio apmokestinamojo asmens traktavimo PVM koncepciją. Remdamasis teisinėmis nuostatomis, Pareiškėjas nurodo, kad apmokestinamojo asmens registracija PVM mokėtoju negali būti siejama su jo, kaip apmokestinamojo asmens, vykdančio ekonominę veiklą, statusu. Apmokestinamieji asmenys, kurie įsigyja ilgalaikį materialųjį turtą, prekes bei paslaugas; turi siekį ateityje vykdyti PVM apmokestinamus sandorius; neatsižvelgiant į tai, ar iš įsigyto turto jau pradėtos gauti pajamos, ar ne, ir ar šis asmuo registruotas PVM mokėtoju, turėtų būti vertinami kaip apmokestinamieji asmenys, vykdančys ekonominę veiklą.

Atitinkamai, Pareiškėjas, įsigijęs ilgalaikį materialųjį turtą, prekes bei paslaugas, turėdamas siekį ateityje vykdyti PVM apmokestinamus sandorius, turėtų būti vertinamas kaip vykdomas ekonominę veiklą nepertraukiamai nuo jo įsisteigimo, neatsižvelgiant į tai, ar iš Pareiškėjo įsigyto turto jau pradėtos gauti pajamos, ar ne. Net ir mokesčių administratoriaus sprendimu išregistravus Pareiškėją iš PVM mokėtojų registro, o Pareiškėjui šio veiksmo neapskundus, negali būti daroma prielaida, kad jis nustoja vykdyti ekonominę veiklą ar atsisako ketinimų vykdyti ekonominę veiklą ateityje, o ypač tais atvejais, kai Pareiškėjas yra nekilnojamojo turto vystymo kompanija, valdanti komercinės paskirties nekilnojamąjį turtą ir savo ketinimus, vykdyti apmokestinamus sandorius, pagrindžia objektyviais įrodymais.

Dėl teisės į pirkimo PVM atskaitą

Skunde cituojamos PVM įstatymo 58 str. 1 d. nuostatos, reglamentuojančios teisę į PVM atskaitą ir įgyvendinančios Direktyvos 168 ir 169 str. nuostatas, bei ESTT praktika dėl šių nuostatų aiškinimo bei taikymo. Akcentuojama, jog pagal ESTT praktiką teisė į pirkimo PVM atskaitą galima ne tik tada, kai tarp konkrečios prekės ar paslaugos pirkimo operacijos ir vienos ar kelių pardavimo operacijų egzistuoja tiesioginis ir betarpiškas ryšys (pavyzdžiui, sprendimai bylose C-98/98 *Midland Bank*, C-408/98 *Abbey National*, C-435/05 *Investrand* ir kt.), bet ir kitais pagrindais, kurie turi būti vertinami Pareiškėjos atžvilgiu, pavyzdžiui: jei ginčijamos išlaidos už prekes / paslaugas sudaro dalį apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų dalis (sprendimai bylose C-465/03 *Kretztechnik*, C-435/05 *Investrand*, C-29/08 *AB SKF* ir kt.); proporcinė PVM atskaita taikoma tik atvejais, kai prekės ir paslaugos apmokestinamojo asmens naudojamos tiek ekonominiams sandoriams, kurie suteikia teisę į atskaitą, tiek neekonominiams sandoriams, kurie teisės į atskaitą nesuteikia (sprendimai bylose C 108/14 ir C 109/14 *Larentia Minerva mbH & Co*); jei apmokestinamasis asmuo dar nėra pradėjęs vykdyti apmokestinamos veiklos, jam turi būti suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jei apmokestinamasis asmuo įsigyja prekes ar paslaugas, turėdamas ketinimą vykdyti ekonominę veiklą (sprendimai bylose C-268/83 *Rompelman*, C-110/94 *INZO*, C-375/95 *Ghent Coal Terminal* ir kt.); apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant ar pasigaminant numatomai ekonominei veiklai skirtą ilgalaikį turtą, kuris, viena vertus, yra tiesiogiai skirtas neatlygintinai naudotis visuomenei ir, kita vertus, gali būti priemonė apmokestinamiems sandoriams vykdyti, jei nustatytas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp pirkimo sandorių išlaidų ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, išlaidų arba visos apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos išlaidų (sprendimas byloje C 126/14 *UAB „Sveda“*); kai apmokestinamasis asmuo patiria išlaidų, kurios tiesiogiai ir betarpiškai yra susijusios su kito asmens ekonomine veikla, pirmajam asmeniui turi būti suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jei aptariamoms išlaidoms turi ekonominį ryšį su visa pirmojo asmens ekonomine veikla (sprendimas byloje C-124/12 *AES-3C Maritza East 1 EOOD*).

Pareiškėjas nurodo, jog teisę į PVM atskaitą nuo ginčo paslaugų ir darbų įgijo tuo pagrindu, kad ginčo paslaugas bei darbus Pareiškėjas įsigijo, vykdydamas ekonominę veiklą (vystydamas projektą), o ši teisė Pareiškėjui atsirado ginčo paslaugų įsigijimo momentu, t. y. 2006–2013 m. Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad yra nustatytos faktinės aplinkybės, pagrįstos objektyviais įrodymais, kad jis, įsigydamas ginčo paslaugas bei darbus, veikė kaip apmokestinamasis asmuo, paslaugas bei darbus įsigijo ir jas sunaudavo vykdomam projektui. Pareiškėjas pažymi, jog nėra pradėjęs vykdyti veiksmų, iš kurių būtų gavęs pajamų, tačiau PVM įstatymo 2 str. 8 dalyje ekonominės veiklos sąvoka įvardijama kaip veikla, kurią vykdomas siekiama gauti pajamų (Inspekcija, Pareiškėjo nuomone, klaidingai vertina ekonominę veiklą, siedama ją su pajamų gavimo faktu), todėl teigia, kad ginčo paslaugų ir darbų įsigijimo momentu, egzistavo visos sąlygos ir pagrindai Pareiškėjui į PVM atskaitą įtraukti ginčo paslaugų ir darbų pirkimo PVM sumas.

Dėl prievolės tikslinti į PVM atskaitą įtrauktas pirkimo PVM sumas

Pareiškėjas ginčija jam Vilniaus AVMI nustatytą prievolę patikslinti PVM atskaitą 722628 Lt pirkimo PVM suma, apskaičiuota nuo ginčo paslaugų ir darbų, dėl Pareiškėjo išregistravimo iš PVM mokėtojų registro nuo 2013-03-06.

Pareiškėjas pažymi, jog rašytinių pastabų I.1–I.4 dalyse (9–43 psl.) išsamiai išdėstė savo poziciją dėl PVM įstatymo 69, 66 ir 67 straipsnių nuostatų taikymo.

Apibendrinamas bendruosius pirkimo PVM atskaitos tikslinimo principus reglamentuojančias Direktyvos 184 ir 185 straipsnių bei 187–192 straipsnių nuostatas, Pareiškėjas pažymi, kad jose yra aiškiai nustatyti atvejai, kada turi būti tikslinama pirkimo PVM atskaita, bet Direktyvoje nėra nustatyta prievolės tikslinti PVM atskaitą tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo išregistruojamas iš PVM mokėtojų registro.

Pareiškėjas, vadovaudamasis PVM įstatymo 69 str. 1 dalies nuostatomis, teigia, kad PVM atskaita neturi būti tikslinama, jei po išregistravimo iš PVM mokėtojų registro apmokestinamasis asmuo naudos išregistravimo metu turimą turtą PVM apmokestinamiems tiekimams. Pareiškėjo nuomone, jis rašytinių pastabų I.5 dalyje (45–60 psl.) išsamiai pasisakė dėl ketinimų ir toliau vystyti bei įgyvendinti projektą.

Atkreipiamas dėmesys ir į tai, kad Pareiškėjas yra specialiai nekilnojamojo turto vystymui Lietuvoje įkurta įmonė, valdanti nekilnojamojo turto plotą (žemę, skirtą statyboms) Vilniuje; pati įmonė savaime buvo įkurta siekti pelno, t. y. apmokestinamų pajamų, tačiau dėl aukščiau išdėstytų nekilnojamojo turto rinkoje susiklosčiusių aplinkybių, siekiant pelno ateityje, turto vystymo projektas užsitęsė, tačiau pats siekis gauti pajamų ir Pareiškėjo ekonominės veiklos vykdymas nebuvo nutrūkęs nei vienoje Pareiškėjo veikimo stadijoje.

Pareiškėjas mano, jog Inspekcijos teiginys, kad projekto sustabdymas lemia ekonominės veiklos nutraukimą, o turtas nebebus naudojamas ekonominėje veikloje, prieštarauja ekonominei logikai bei pagrindiniam Pareiškėjos tikslui – pelno siekimui. Pasak Pareiškėjo, projekto pristabdymas Pareiškėjos situacijoje buvo sėkmingai pasiteisinusi finansinė priemonė, netrukus leisianti Pareiškėjui gauti didesnių pajamų bei sukurti didesnę pridėtinę vertę.

Pareiškėjas iš mokesčių administratoriaus pozicijos daro išvadą, kad šis ginčas nebūtų kilęs, jei Pareiškėjas 2010 m. būtų pardavęs žemę statyboms už perpus žemesnę, nei įsigijo, kainą, ar pats pradėtų statybas nuosavame žemės plote (neatsižvelgiant į pelningumą, gaunamą finansavimą, situaciją rinkoje). Toks *de facto* nurodymas Pareiškėjui, kokius ekonominius sprendimus turi priimti, prieštarauja MAĮ numatytiems mokesčių administratoriaus funkcijoms bei peržengia tai, kas būtina siekiant teisingo mokesčių administravimo.

Pareiškėjas taip pat mano, kad ginčui išspręsti svarbus paslaugų ir darbų, dėl kurių pirkimo PVM atskaitos Vilniaus AVMI pasisakė patikrinimo akte ir už kuriuos apskaičiavo Pareiškėjui 722628 Lt mokėtiną PVM, pobūdis. Pareiškėjas išlaidas detalizavo ir nurodė, jog minėtas pirkimo PVM susidaro nuo Pareiškėjo įsigytų statinių griovimo paslaugų, bendrastatybinių (žemės) darbų, kūdrių valymo, medžių kirtimo, gerbūvio ir gatvių ardymo darbų, lauko inžinerinių darbų, inžinerinių tinklų įrengimo, ryšio kabelio iškėlimo, išorinių šiluminių tinklų tvarkymo, projekto valdymo paslaugų, teisinių, vertimo paslaugų, architektų paslaugų, projektinės dokumentacijos (projektų, prospektų) rengimo, projektavimo koordinavimo ir statybos planavimo, techninių sąlygų paruošimo, geologinių ir ekogeologinių tyrimų paslaugų, topografinių nuotraukų rengimo, kadastrinių matavimų, projekto ekspertizės, nekilnojamojo turto konsultacinių paslaugų, poveikio aplinkai vertinimo paslaugų bei techninių sprendimų vertinimo paslaugų. Atkreipiamas dėmesys, kad PVM įstatymo 66 ir 67 straipsniai išskiria tam tikras ilgalaikio turto, prekių ir paslaugų grupes, kurioms yra nustatytas laiko tarpas, per kurį turi būti sekamas šių grupių faktinis naudojimas apmokestinamojo asmens veikloje ir, jei reikalinga, tikslinama PVM atskaita. Atsižvelgdamas į PVM įstatymo 66 ir 67 straipsnių nuostatas, Pareiškėjas pažymi, kad visos ginčo paslaugos ir darbai, kurių pirkimo PVM atskaitos tikslinimo prievolę nustatė Vilniaus AVMI, buvo Pareiškėjo iš karto sunaudotos, suvartotos ir jos neturi tęstinio naudojimo jo veikloje pobūdžio.

Pasak Pareiškėjo, mokesčių administratorius jo įsigytas ir suvartotas paslaugas priskiria ilgalaikiam turtui (nekilnojamajam turtui). Vadovaudamasis PVMĮ 2 straipsnio 18, 11 dalimi, 6

straipsniu, Pareiškėjas teigia, kad ginčo paslaugos ir darbai neturėtų būti vertinami kaip ilgalaikis turtas, įskaitant ir nekilnojamus pagal prigimtį daiktus. Todėl ginčo paslaugų atskaitos ribojimas, Pareiškėjo nuomone, Inspekcijai reikalaujant ją patikslinti, prieštarauja PVM įstatymo bei PVM direktyvos nuostatom.

Dėl Inspekcijos argumento, kad Pareiškėjo apskaitoje ginčo paslaugos buvo perkeltos iš balanso straipsnio „Atsargos“ į „Investicinis turtas“, pažymima, kad ši aplinkybė dėl aukščiau aprašyto paslaugų pobūdžio neturi jokios reikšmės. Be to, šis apskaitos sprendimas buvo įgyvendintas dėl Pareiškėją audituojančios įmonės klaidos ir Pareiškėjas ketina šias klaidas ištaisyti sudarydamas 2015 m. finansinę atskaitomybę.

Dėl Vilniaus AVMI tikrinto laikotarpio

Pareiškėjas vadovaujasi MAĮ 68 str. 1 dalimi ir, atsižvelgdamas į tai, kad mokestinis patikrinimas pradėtas 2015 m. vasarį, tvirtina, kad Vilniaus AVMI atliekamo mokestinio patikrinimo laikotarpis gali apimti laikotarpį nuo 2010-01-01.

Teigiama, jog atsižvelgiant į tai, kad ginčo paslaugos, pasak Pareiškėjo, nėra nekilnojamas pagal prigimtį daiktas ar kitas ilgalaikis turtas, taip pat paslaugos neturi tęstinio naudojimo veikloje požymių, todėl ginčo paslaugoms ir darbams atskaitos tikslinimo laikotarpiai nustatyti PVM įstatymo 67 str. 2 dalyje neturėtų būti taikomi, o jei ir kiltų tokia prievolė, tai tikslinimo laikotarpis būtų nustatomas pagal MAĮ 68 str. 1 dalį.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Pareiškėjui suformuota prievolė patikslinti didžiąją dalį PVM atskaitos už laikotarpius, nepatenkančius į mokestinio patikrinimo apimtį, t. y. iš viso Pareiškėjui apskaičiuoto 722628,62 Lt papildomai į biudžetą mokėtino PVM, 720930,62 Lt susidarė 2006–2009 m. Į mokestinio patikrinimo laikotarpį patenka tik viena 2013-02-07 PVM sąskaita faktūra, kuria buvo įsigytos architektų paslaugos, iš kurios tikslintinas pirkimo PVM, sudarytų 1698 Lt. Pareiškėjas teigia, kad Vilniaus AVMI, atlikdama mokestinį patikrinimą, apskaičiavo PVM, didžiąją dalimi susidariusį už laikotarpį, ankstesnį nei einamieji ir penkeri praėję kalendoriniai metai, taip pažeisdama MAĮ 68 str. 1 dalyje išdėstytas mokesčio perskaičiavimo senaties taisykles.

Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad dėl reikalavimo Pareiškėjui tikslinti PVM atskaitą nepagrįstumo Pareiškėjui nekyla prievolė tikslinti net ir 2013 m. patirto pirkimo PVM.

Dėl Inspekcijos sprendimu sąlygoto PVM neutralumo principo pažeidimo

Skunde, remiantis gausia ESTT ir LVAT praktika, atkreipiamas dėmesys į tai, kad tuo atveju, jei Pareiškėjui kiltų prievolė tikslinti PVM atskaitą ir į biudžetą sumokėti ginčo PVM, net ir pakartotinai įsiregistravus į PVM mokėtojų registrą, jis neturės teisės pakartotinai atskaityti vykdant ekonominę veiklą patirto pirkimo PVM. Dėl šios priežasties ginčo PVM taps Pareiškėjo kaštais, kas iš esmės prieštarauja PVM neutralumo principui.

Be to, Pareiškėjui pakartotinai įsiregistravus į PVM mokėtojų registrą ir atlikus apmokestinamuosius tiekimus, į tiekiamų nekilnojamojo turto objektų kainą bus įtrauktos visos jo patirtos išlaidos, įskaitant ir ginčo paslaugas. Kadangi Pareiškėjo atliekami tiekimai bus apmokestinami PVM, susidarys dvigubo apmokestinimo situacija, prieštaraujanti PVM neutralumo principui.

Dėl kitų Inspekcijos argumentų

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos teiginiu, jog sprendimo išregistruoti iš PVM mokėtojų registro jis neapskundė, tuo pripažindamas, kad sprendimas yra teisėtas bei pagrįstas, o sprendimu padarytos išvados atitinka realią situaciją. Pabrėžiama, kad Pareiškėjas savo ekonominės veiklos vykdymo niekada nebuvo nutraukęs, todėl išregistravimas buvo neteisėtas. Pareiškėjas dėl pašto klaidos negavo Vilniaus AVMI prašymo pateikti informaciją apie jo vykdomą ekonominę veiklą, todėl neturėjo galimybės pateikti prašomos informacijos, o vėliau nebuvo informuotas ir apie išregistravimą iš PVM mokėtojų registro. Dėl to, kad apie šį sprendimą Pareiškėjui nebuvo tinkamai pranešta (laiškas nebuvo įteiktas), Pareiškėjas sprendimo neapskundė, t. y. ne dėl to, kad pripažino jo teisėtumą.

Pareiškėjas nurodo, kad nei PVM įstatyme, nei Direktyvoje nėra nustatyto ekonominės veiklos aktyvumo laipsnio, kuris turėtų būti pasiektas tam, kad ekonominė veikla būtų pripažinta aktyvia. ESTT praktikoje aktyviais laikomi veiksmai, kuriais vykdomi parengiamieji žemės darbai ar rinkodaros priemonių įgyvendinimas (ESTT bylų C-180/10 ir C-181/10 sprendimas). Pareiškėjas teigia, kad jo veiksmai atitinka aktyvius veiksmus, kaip jie suprantami ESTT sprendimų kontekste, jo ketinimas vykdyti ekonominę veiklą yra akivaizdus, o Inspekcijos teiginys nepagrįstas.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Pareiškėjas dėl galimai nevykdomos ekonominės veiklos tenkina tik vieną iš kriterijų, numatytų vertinti nustatant galimai nevykdančius ekonominės veiklos mokesčių mokėtojus Informacinės visuomenės plėtros komiteto prie Susisiekimo ministerijos Tarpžinybinės mokesčių duomenų saugyklos bendrai su Inspekcija parengtame dokumente „Duomenų vitrinis „Galimai nevykdančios EV mokesčių mokėtojai“ naudotojo dokumentacija“, t. y. iki išregistravimo teikė nulines PVM deklaracijas. Visi kiti minėtame dokumente išvardinti kriterijai (neteikiami finansinės atskaitomybės dokumentai; neteikiamos pelno mokesčio deklaracijos; įmonėje nėra samdomų darbuotojų; neteikiamos PVM deklaracijos; mokesčių mokėtojas nemoka mokesčių; mokesčių mokėtojas nedeklaruoja mokėtinų socialinio draudimo įmokų sumos) nėra tenkinami ir dabar.

Dėl Inspekcijos sprendime esančio teiginio, kad teisės į PVM atskaitą atsiradimui būtina sąlyga yra tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp ginčo paslaugų ir Pareiškėjo tiekimo egzistavimas, Pareiškėjas paaiškina, kad jis dar nėra pradėjęs vykdyti apmokestinamųjų tiekimų, todėl, vertinant jo teisę į PVM atskaitą, tiesioginis ir betarpiškai atsirandantis ryšys jo atžvilgiu neturi būti nustatinėjamas. Pareiškėjo teisė į PVM atskaitą turi būti vertinama jo siekio vykdyti apmokestinamuosius tiekimus ateityje atžvilgiu, todėl tiesiogiai ir betarpiškai atsirandančio ryšio nustatyti nereikia.

Atsižvelgdamas į aukščiau pateiktus argumentus, Pareiškėjas prašo panaikinti 2015-11-16 Inspekcijos sprendimą.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas tenkintinas, Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjo pareigos – 2013-03-26 pateiktoje išregistruojamojo iš PVM mokėtojų mokėtojo PVM deklaracijoje patikslinti PVM atskaitą, tai yra į biudžetą gražinti į PVM atskaitą įtrauktų prekių (paslaugų), įskaitant ilgalaikį turtą, kurios nebebus panaudotos Pareiškėjo PVM apmokestinamai veiklai, pirkimo PVM. Iš bylos medžiagos matyti, kad tarp šalių nėra ginčo dėl skirtingo PVM įstatymo ar teismų praktikos nuostatų aiškinimo (tiek Pareiškėjas skunde, tiek Inspekcija sprendime remiasi tų pačių (ar su jais susijusių) ESTT sprendimų nuostatomis), ginčas iš esmės vyksta dėl to, ar pagal byloje pateiktus duomenis Pareiškėjas, nepaisant jo išregistravimo iš PVM mokėtojų registro, objektyviais duomenimis pagrindė aplinkybes, kad jis ir toliau siekia (ketina) vykdyti ekonominę veiklą ir joje naudoti savo turimą turtą; ar jis pagal PVM įstatymo ir ESTT (taip pat LVAT) praktikos nuostatas gali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, todėl jam po jo išregistravimo iš PVM mokėtojų registro neatsiranda pareiga patikslinti PVM atskaitą.

Vilniaus AVMI mokesčio patikrinimo metu (buvo tikrinamas PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumas už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2013-03-06) nustatė, jog Pareiškėjas PVM mokėtojų registre yra įregistruotas 2006-06-23, jo deklaruota pagrindinė vykdoma veikla – statybų plėtra. Pareiškėjas savo veiklai vykdyti pagal 2006-04-28 pirkimo–pardavimo sutartį be PVM įsigijo 6,7997 ha žemės ūkio paskirties sklypą bei gyvenamąjį namą su ūkiniais pastatais, esantį (duomenys neskelbtini). Šis sklypas 2008-03-14 padalintas į penkis nekilnojamojo turto objektus, iš kurių du buvo perduoti Vilniaus miesto savivaldybei. Pareiškėjas 2008-10-05 pagal 2008-03-28 akcininko sprendimą buvo reorganizuotas, atskiriant ir perduodant dalį turto (susijusio su gyvenamosios paskirties objektų statyba) naujai įsteigtai UAB „V. S1“ pagal 2008-04-28 patvirtintas atskyrimo sąlygas. Pagal atskyrimo sąlygas Pareiškėjui liko 1,4328 ha žemės sklypas, paskirtis – kita, žemės sklypo naudojimo pobūdis – prekybos, paslaugų ir pramonės objektų

statybos, sklypui suteiktas adresas: (duomenys neskelbtini), Pareiškėjui buvo perduota bendro nekilnojamojo projekto dalis, susijusi su komercinės, prekybinės paskirties objektų statyba ir vystymu). Patikrinimo metu nustatyta, kad šiame sklype Pareiškėjas pradėjo komercinės paskirties (biuro patalpų) komplekso statybą, o Vilniaus m. savivaldybės administracija jam 2008-05-23 išdavė statybos leidimą Nr. (duomenys neskelbtini) vykdyti statybą pagal UAB „V2“ parengtą projektą (leidimas galioja iki 2018-05-23). Iš byloje pateiktos medžiagos nustatyta, kad Pareiškėjas bendram projektui vystyti skirtus darbus vykdė nuo 2006 metų (reorganizacijos metu naujai įsteigta įmonei buvo perduota dalis sukauptų išlaidų, o dalis išlaidų (12519857,97 Lt) liko Pareiškėjui). Pareiškėjas paruošiamųjų statybos darbų bei paslaugų vertes, nuo kurių buvo atskaitytos pirkimo PVM sumos pagal įmonių – PVM mokėtojų nuo 2006-06-23 iki 2009-12-31 išrašytas PVM sąskaitas faktūras, apskaitė balansinėje sąskaitoje „Atsargos“, nuo 2009-12-31 iki 2012-12-31 balanso straipsnio „Atsargos“ suma nekito ir sudarė 12902297 Lt, 2013 m. gruodžio 31 d. apskaitytos išlaidos perkeltos iš „Atsargų“ į „Investicinį turtą“. Patikrinimo metu pagal Pareiškėjo pateiktas PVM sąskaitas faktūras ir darbų perdavimo–priėmimo aktus nustatyta, kad vykdant projektą, laikotarpiu nuo 2006-06-23 iki 2009-12-31 buvo atliktos projekto valdymo, projektavimo, konsultacinės, teisinės, projektavimo koordinavimo, statybos planavimo paslaugos, taip pat negyvenamųjų mūrinių ir medinių pastatų išardymo, medžių kirtimo ir krūmų valymo, inžinierinių geologinių tyrimų, žemės kasimo, augalinio sluoksnio nukasimo, aikštelės paruošimo, statybos komplekso konservaciniai ir kiti darbai (detalus paslaugų ir darbų sąrašas bei jų vertės aptartos patikrinimo akto 7–8 puslapiuose). Nuo aptartų darbų ir paslaugų vertės Pareiškėjas atskaitė 721137,40 Lt pirkimo PVM.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2013-03-06 Vilniaus AVMI sprendimu yra išregistruotas iš PVM mokėtojų registro, konstatavus, jog jis nevykdo ekonominės veiklos ir (ar) nevykdo įsigijimų iš kitų Europos Sąjungos narių (Pareiškėjas šio Vilniaus AVMI sprendimo neskundė, taip pat neteikė prašymo mokesčių administratoriui iš naujo jį įregistruoti į PVM mokėtojų registrą). Vilniaus AVMI patikrinimo akte konstatavo, jog nors Pareiškėjas iki 2010 m. vykdė komercinės paskirties komplekso statybos projektą, negaudamas PVM apmokestinamųjų pajamų, tačiau nuo 2010 metų iki išregistravimo iš PVM mokėtojų registro Pareiškėjas PVM apmokestinamosios veiklos nebevykdė ir PVM apmokestinamųjų pajamų negavo. Vilniaus AVMI patikrinimo akte konstatavo, jog statybos objektas nuo 2010 m. sustabdytas, tai yra iki išregistravimo iš PVM mokėtojų, atlikti statybos paruošiamieji darbai ir paslaugos, statybos konservavimo darbai, nuo kurių buvo atskaitytas pirkimo PVM, 2013-03-06 išregistravus Pareiškėją iš PVM mokėtojų registro, nebus panaudoti PVM apmokestinamajai veiklai vykdyti. Mokesčių administratorius taip pat atkreipė dėmesį ir į tai, jog pats Pareiškėjas pripažino (akte aptarti Pareiškėjo atstovų pateikti paaiškinimai), jog projekto vykdymas yra sustabdytas, ir nepateikė objektyvių įrodymų, kurie pagrįstų Pareiškėjo ketinimus ateityje vykdyti PVM apmokestinamąją veiklą. Todėl mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėjui atsirado pareiga – PVM įstatymo 69, 66–67 straipsnių nustatyta tvarka Pareiškėjo pateiktoje išregistruojamojo iš PVM mokėtojų PVM deklaracijoje patikslinti PVM atskaitą: grąžinti į biudžetą į PVM atskaitą įtrauktų paruošiamųjų statybos darbų ir paslaugų (kurių vertė 4006036,68 Lt) pirkimo PVM. Patikrinimo akte nurodyta, jog pagal ESTT praktiką (bylose C-110/94, C-98/98, C-400/98 ir kt.) mokesčių mokėtojas turi teisę traukti į PVM atskaitą numatytos ekonominės veiklos, suteikiančios teisę į PVM atskaitą, vykdymui įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM, teisė į PVM atskaitą nėra apribota laike, tačiau tik tuo atveju, jeigu objektyviais įrodymais pagrįstų, kad jis iš tikrųjų numato ateityje vykdyti PVM apmokestinamąją veiklą ir (ar) šiuo metu jo įsigytos prekės bei paslaugos skirtos jo numatomai PVM apmokestinamajai veiklai vykdyti. Mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad Pareiškėjas nepateikė jokių objektyvių įrodymų dėl deklaruotos pagrindinės veiklos – statybų plėtros vykdymo nei mokesčio patikrinimo metu, nei 2010 metais atsakydamas į vietos mokesčių administratoriaus įspėjimą apie numatomą Pareiškėjo išregistravimą iš PVM mokėtojų registro. Pareiškėjo mokesčio patikrinimo metu pateiktą informaciją (2014 metais Pareiškėjui išrašytą UAB „O1 PVM sąskaitą faktūrą už turto vertinimą ir UAB „S1“ kompensacinę sąskaitą faktūrą už sklypų, esančių (duomenys neskelbtini), galimybių studiją) mokesčių administratorius vertino kritiškai, akcentuodamas, jog

Pareiškėjas nepateikė naujų sutarčių ar kitų dokumentų, pagrindžiančių veiklos realumą. Be to, mokesčių administratoriaus nuomone, jeigu turimi sklypai ir bus parduoti, už žemės sklypus gautos pajamos nebus susijusios su 2006 m. pradėto vykdyti projekto išlaidomis (pavyzdžiui, projektavimo, architektų, techninės dokumentacijos rengimo paslaugomis ir pan.). Su tokia vietos mokesčių administratoriaus pozicija sutiko ir Inspekcija.

Pareiškėjas nesutiko su mokesčių administratoriaus pozicija (šią poziciją palaikė ir Pareiškėjo atstovai posėdžio Komisijoje metu), teigdamas, jog aplinkybė, kad jis yra išregistruotas iš PVM mokėtojų registro, nesudaro pagrindo teigti, kad jam atsiranda pareiga patikslinti PVM atskaitą, nes pagal objektyvius požymius jis turi būti pripažintas vykdančiu ekonominę veiklą, turinčiu pagrįstus ketinimus iš vykdomos veiklos gauti pajamų, nepaisant jo išregistravimo iš PVM mokėtojų registro. Pareiškėjo veiklos tikslas yra pelno siekimas, jo veikla laikytina ekonomine tiek remiantis PVM įstatymo, tiek ESTT, tiek LVAT praktikos nuostatomis. Skunde nurodoma, kad Pareiškėjo teisė į PVM atskaitą išlaikoma ir negali būti ribojama, nes jis turi ketinimą įsigyti prekes ir paslaugas naudoti ekonominėje veikloje, o pasinaudojimas teise į PVM atskaitą nepriklauso nuo to, ar asmuo yra įsiregistravęs PVM mokėtoju. Pareiškėjas nuosekliai laikosi pozicijos, jog jam priklausantis ilgalaikis turtas, tai yra Vilniuje esantis komercinės paskirties žemės sklypas, bus naudojamas Pareiškėjo apmokestinamojoje veikloje ir tai pagrindžia Pareiškėjo pateikti objektyvūs įrodymai (veiksmai, kuriuos Pareiškėjas vykdo ir po jo išregistravimo iš PVM mokėtojų registro). Taip pat Pareiškėjas mano, jog jo įsigytos prekės ir paslaugos neturi tęstinio naudojimo pobūdžio, jos buvo Pareiškėjo iš karto sunaudotos, suvartotos jo veikloje, todėl įsigytos prekės ir paslaugos neturi būti vertinamos kaip ilgalaikis turtas. Tačiau net ir darant kitokią išvadą, prievolė tikslinti PVM atskaitą neatsiranda, nes Pareiškėjas nenustojo vykdyti ekonominės veiklos ir vykdydys ją ateityje. Taip pat Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius jam mokesčių apskaičiavo už 2006–2009 metus, tuo pažeisdamas MAĮ 68 straipsnyje įtvirtintą mokesčių apskaičiavimo (perskaičiavimo) laikotarpį. Remdamasis šiais ir kitais skunde nurodytais motyvais, Pareiškėjas prašo naikinti Inspekcijos sprendimą.

Pasisakydama dėl ginčo bylos, Komisija pažymi, jog faktinė su Pareiškėjo apmokestinimu susijusi situacija yra detaliam aptarta Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, todėl, Komisija, vengdama pasikartojimų, šioje sprendimo dalyje pasisakys dėl esminių Pareiškėjo skunde išdėstytų nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvų.

Dėl MAĮ 68 str. nuostatų taikymo ginčo byloje. Kaip jau ne kartą pažymėta mokesčių ginčų nagrinėjimo praktikoje, MAĮ 68 straipsnio nuostatos įtvirtina laikotarpį, už kurį mokesčių mokėtojas (mokesčių administratorius) turi teisę apskaičiuoti / perskaičiuoti mokėtinus mokesčius ir su jais susijusias sumas. Todėl nustačius teisiškai reikšmingą aplinkybę, kad šis laikotarpis yra pažeistas (mokesčiai ir su jais susijusios sumos) yra apskaičiuoti už ilgesnį nei einamųjų ir praėjusių penkerių metų laikotarpį, ši aplinkybė sudaro pagrindą konstatuoti, jog mokesčiai mokėtojui apskaičiuoti nepagrįstai, tai yra neturint teisinio pagrindo. Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjo mokesstinis patikrinimas prasidėjo 2015 m. vasario mėnesį, todėl mokesčių administratorius turėjo teisę Pareiškėjui mokesčius apskaičiuoti už 2015 metus (einamieji metai), taip pat už 2014, 2013, 2012, 2011, 2010 metus (penkeri praėję metai). Iš Vilniaus AVMI patikrinimo akto matyti, kad PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimas yra atliktas už laikotarpį nuo 2010 iki 2013 metų. Ginčo byloje tarp šalių nėra ginčo dėl to, jog didžioji dalis paslaugų (darbų), kurių pirkimo PVM mokesčių administratorius nurodė Pareiškėjui patikslinti, yra įsigytos ne tikrinamuoju laikotarpiu, o 2006–2009 metais, todėl Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad jam mokesčiai nepagrįstai apskaičiuoti už ilgesnį laikotarpį, nei leidžia MAĮ 68 straipsnio nuostatos.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas vykdydamas savo deklaruotą ekonominę veiklą, įsigijęs įvairius su vykdomu projektu susijusius darbus, prekes, paslaugas, 2006–2010 metais naudojo teisę – atskaityti prekių ir paslaugų, skirtų mokėtojo ekonominei veiklai, pirkimo PVM, ginčo dėl šių aplinkybių tarp šalių nėra. Remdamasis PVM atskaitos realizavimo taisyklėmis, šia teise mokėtojas naudojo nedelsdamas, kaip teigiama ESTT praktikoje, to nesiejant su PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiais, nes paaiškėjus aplinkybėms, kad prekės (paslaugos), įsigytas ar

pasigamintas turtas nebuvo naudojamas PVM apmokestinamojoje veikloje (asmens ekonominės veiklos tikslais), mokėtoji atsiranda pareiga patikslinti pirkimo PVM (ESTT sprendimas UAB „Sveda“ C-126/14). Pagal MAĮ 2 str. 19 dalį mokesstinė prievolė yra mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčio mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesį, laiku sumokėti mokesį ir su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu. PVM įstatymo VIII skyriuje yra įtvirtintos nuostatos, reglamentuojančios PVM atskaitos tikslinimą, o PVM įstatymo 69, 88 straipsnių nuostatos nustato pareigą asmeniui, išregistruojamam iš PVM mokėtojų registro, per 20 dienų po išregistravimo iš PVM mokėtojų registro pateikti išregistruojamo iš PVM mokėtojų registro deklaraciją ir joje nustatyta tvarka deklaruoti visas likusias prievoles, susijusias su PVM apskaičiavimu ir sumokėjimu. Todėl ginčo atveju mokesčių administratorius, tikrindamas 2010–2013 metų PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą, vertino, ar Pareiškėjas, 2013-03-06 išregistruotas iš PVM mokėtojų, pateiktoje 2013-03-26 deklaracijoje tinkamai deklaravo ir įvykdė jam 2013 metais pagal PVM įstatymo nuostatas, įvykus tam tikram juridiniam įvykiui – išregistravus iš PVM mokėtojų registro, nustatytas mokesčines prievoles, susijusias su PVM apskaičiavimu ir sumokėjimu. Šios komercinės paskirties projektui skirtos išlaidos apskaitytos Pareiškėjo sąskaitoje „Atsargos“ (2011 metais perkeltos į sąskaitą „Investicinis turtas“). Remdamasi šiais duomenimis, Vilniaus AVMI ir apskaičiavo mokesčius Pareiškėjui už 2013 metus, konstatuodama, kad Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas, numatytas PVM įstatyme. Aptartos aplinkybės nesudaro pagrindo teigti, kad mokesčių administratorius pažeidė MAĮ 68 str. nuostatas, todėl šis Pareiškėjo motyvas atmestinas kaip teisiškai nepagrįstas.

Dėl Pareiškėjo PVM apmokestinamosios veiklos. Byloje pateikta informacija, jog Pareiškėjas mokesčių administratoriaus iniciatyva yra išregistruotas iš PVM mokėtojų registro, nes nevykdo ekonominės veiklos, įsigijimų iš kitų ES valstybių. Šis mokesčių administratoriaus sprendimas įstatymų nustatyta tvarka nebuvo apskūstas, o šią aplinkybę mokesčių administratorius vertina kaip papildomą įrodymą, kad Pareiškėjas ekonominės veiklos nevykdo ir su tokia mokesčių administratoriaus išvada sutinka. Pasisakant dėl šios aplinkybės teisinės reikšmės, pažymėtina, jog teismų praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratoriaus sprendimų galia nėra prilyginama teismo sprendimo teisei galiai (2012-01-16 nutartis adm. byloje Nr. A-438-54/2012). Atsižvelgiant į tai, taip pat į ESTT praktikoje akcentuojamą mokėtojų registracijos PVM mokėtojų registre paskirtį, konstatuotina, jog vien ta aplinkybė, kad Vilniaus AVMI sprendimas dėl Pareiškėjo išregistravimo iš PVM mokėtojų registro nėra apskūstas įstatymų nustatyta tvarka, negali būti pagrindu teigti, jog aplinkybė dėl ekonominės veiklos nevykdymo yra nustatyta ir su šia pozicija Pareiškėjas sutinka. Priešingai, iš Pareiškėjo skundo ir jo atstovų pasisakymų posėdžio Komisijoje metu matyti, jog Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad jo vykdomi veiksmai, nors ir ne tokie aktyvūs, kaip 2006–2009 metais, laikytini ekonominės veiklos vykdymu, šios aplinkybės nepaneigia ir išregistravimo iš PVM mokėtojų faktas, nes PVM registracija yra formalus reikalavimas kontrolės tikslais (pavyzdžiui, *Nidera Handelscompagnie* C-385/09, 50 punktas, *Redlihs* C-263/11, 48 punktas). Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į tai, kad sprendimo dėl išregistravimo iš PVM mokėtojų registro pagrįstumas nėra šio mokesstinio ginčo dalykas, dėl kurio šioje ginčo byloje nepasisakytina, byloje spręstina, ar šis sprendimas ir dėl jo atsiradusios pasekmės sudaro pagrindą reikalauti iš mokėtojo patikslinti PVM atskaitą – grąžinant į biudžetą atskaitytas pirkimo PVM sumas.

Pareiškėjas nuosekliai laikosi pozicijos, kad jis nuo 2006 metų iki šiol vykdo ekonominę veiklą, nepaisant to, kad iki šiol nėra gavęs apmokestinamųjų pajamų iš vykdytos ekonominės veiklos ir Vilniaus AVMI sprendimu nuo 2013-03-06 yra išregistruotas iš PVM mokėtojų registro. Teigiama, kad vykdytas projektas yra pristabdytas, siekiant pasirinkti optimaliausią pajamų gavimo būdą, todėl Pareiškėjas turi tikslą ir toliau vykdyti savo ekonominę veiklą. Pareiškėjas skunde gana plačiai aptaria esminius ekonominės veiklos požymius, tai pagrįsdamas tiek PVM įstatymo, tiek ESTT (*Rompelman* C-268/83, *INZO* C-110/94, *Fini H* C-32/03, *Polski Trawertyn* C-280/10 ir kt.), tiek LVAT (2014-11-11 nutartis adm. byloje Nr. A-602-949/2014) praktikos nuostatomis. Iš Inspekcijos sprendimo turinio taip pat matyti, jog centrinis mokesčių

administratorius sutinka su aptariamuose ESTT sprendimuose suformuotomis ekonominės veiklos, taip pat parengiamųjų šios veiklos veiksmų vertinimu, papildomai akcentuodamas tai, jog, teisė į PVM atskaitą išlieka ir tuo atveju, jeigu apmokestinamieji sandoriai nebuvo sudaryti, o tam sutrukdė objektyvios, nuo mokesčių mokėtojo valios nepriklausančios priežastys, papildomai, remdamasis ESTT sprendimo *Midland Bank*, C-98/98 24 punktu, akcentuodamas, kad tarp pirkimo sandorių ir konkretaus pardavimo sandorio turi būti nustatytas tiesioginis ir betarpiškas ryšys. Tačiau Inspekcija laikosi pozicijos, jog ginčo atveju Pareiškėjas nėra pradėjęs vykdyti veiksmų, iš kurių būtų gavęs pajamų, nuo išregistravimo iš PVM mokėtojų dienos nevykdė jokių veiksmų, kurie įrodytų Pareiškėjo siekį gauti pajamų, todėl laikytina, jog ekonominė veikla nėra vykdoma. Be to, byloje nenustatytos aplinkybės, kad Pareiškėjas nepradėjo vykdyti ekonominės veiklos dėl objektyvių, nuo jo valios nepriklausančių priežasčių, nes tai lėmė subjektyvūs paties mokėtojo veiksmai.

Pasisakant šiuo Pareiškėjo skundo aspektu, pažymėtina, kad tarp šalių nėra ginčo dėl teisinio ekonominės veiklos požymių vertinimo, todėl šiuo atveju byloje analizuotinas fakto klausimas, ar Pareiškėjas ir toliau veikia kaip apmokestinamasis asmuo. Apibendrinant tiek Pareiškėjo skunde aptartas ESTT praktikos, tiek PVM įstatymo (2 str. 8 dalis) nuostatas, atsižvelgiant į tai, kad šios nuostatos ekonominės veiklos vykdymo nesieja su apmokestinamųjų pajamų gavimu, o su objektyviais duomenimis ir įrodymais pagrįstu siekiu gauti bet kokių pajamų, darytina išvada, kad grindžiant esminius ekonominės veiklos požymius, iš esmės būtina nustatyti aktyvius, konkrečiai veiklos rūšiai būdingus veiksmus, kuriais yra siekiama gauti pajamų. Mokesčių mokėtojas turi teisę atskaityti pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, susijusias su parengiamaisiais ekonominės veiklos veiksmais, ši teisė mokėtojui išlieka ir tuo atveju, jeigu tokia veikla nepradedama vykdyti dėl objektyvių priežasčių ir nėra nustatyta mokesčio sukčiavimo ir piktnaudžiavimo (kurių buvimą / nebuvimą turi nustatyti mokesčių administratorius) požymių. Pažymėtina ir tai, jog aplinkybės, susijusios su mokėtojo registracija PVM mokėtojų registre, negali būti pripažintos lemiančiomis konstatavimą, jog mokesčių mokėtojas vykdo (ar nevykdo) ekonominę veiklą, nes tai lemia objektyvūs konkrečiai ekonominei veiklai / siekiui gauti pajamų iš vykdomos veiklos požymiai, dėl kurių ir turi būti pasisakyta konkrečioje byloje.

Iš bylos medžiagos matyti, kad pagal Pareiškėjo vykdytos veiklos intensyvumą jo veiklą iš esmės galima susiskirstyti į du etapus: pirmasis etapas truko nuo 2006 iki 2009 metų; antrasis etapas apima laikotarpį nuo 2010 metų iki dabar. Pareiškėjas juridinių asmenų registre yra įregistruotas 2005-09-21, 2006-06-23 yra įregistruotas PVM mokėtojų registre. Pareiškėjas 2006 m. balandžio mėnesio įsigijo 6,7997 ha žemės ūkio paskirties sklypą (kurį sudarė ariama žemė, sodas, kelias, užstatyta teritorija, vandens telkiniai, kita žemė) ir gyvenamąjį namą su ūkiniais pastatais, esančius (duomenys neskelbtini). Minėtas sklypas 2008-03-14 padalytas į 5 nekilnojamojo turto objektus, iš kurių du žemės sklypai buvo perduoti Vilniaus miesto savivaldybei pagal sudarytas paramos sutartis; pagal atskyrimo sąlygas du sklypai buvo perduoti naujam ūkio subjektui, įsteigtam atskiriant Pareiškėjo iki atskyrimo vykdytos veiklos dalį (gyvenamųjų namų statybą), vienas sklypas liko Pareiškėjui, jo paskirtis – kita, žemės sklypo naudojimo pobūdis – prekybos, paslaugų ir pramogų objektų statybos. Iš byloje pateiktų dokumentų matyti, jog nuo sklypo įsigijimo Pareiškėjas atliko veiksmus, susijusius su žemės sklypo paskirties keitimu, sklypo pritaikymu ketinamiems vykdyti darbams (sklype buvo atlikti pastatų griovimo, medžių pjovimo darbai, kūrų valymo darbai, įvairūs žemės kasimo, komunikacijų tiesimo darbai ir pan.), buvo rengiami sklypo projektiniai pasiūlymai, architektūriniai sprendimai, buvo teikiamos konsultacinės ir teisinės paslaugos, Pareiškėjas 2008-05-23 yra gavęs leidimą statybai Nr. (duomenys neskelbtini), kuris galioja iki 2018-05-23. Minėtų aplinkybių visuma rodo, kad Pareiškėjas nuo 2006 metų atliko aktyvius veiksmus, susijusius su savo deklaruotos veiklos vykdymu, siekdamas iš savo deklaruotos ir vykdytos veiklos gauti pajamų, savo patiriamas išlaidas finansuodamas tiek akcininkų, tiek Lietuvos komercinio banko lėšomis. Akcentuotina ir tai, jog dėl Pareiškėjo vykdytų veiksmų jo įsigytas nekilnojamojo turto objektas (žemės ūkio paskirties žemės sklypas) įgavo *kokybiškai naują pobūdį*, buvo padalytas į kelis nekilnojamojo turto objektus, pakeista jų paskirtis, sklypai pritaikyti komercinio pobūdžio objektų / gyvenamųjų namų statybai vykdyti. Šios aplinkybės patvirtina, kad Pareiškėjas nuo savo

įsteigimo ir įsiregistravimo PVM mokėtojų registre aptariamą laikotarpį vykdė veiklą, kuri yra laikoma ekonomine veikla tiek pagal PVM įstatymo, tiek pagal ESTT praktikos nuostatas.

Pasisakant dėl II Pareiškėjo veiklos etapo, pažymėtina, jog byloje yra pateiktas Pareiškėjo akcininkės *B. D. P. AS* atstovo 2015-02-18 paaiškinimas dėl Pareiškėjo ir UAB „S1“ (bendrovės, kuriai perduoti gyvenamųjų namų statybai skirti sklypai) veiklos, kuriame pagrindinėmis projekto pristabdymo priežastimis įvardijamos projektą prižiūrinčios bendrovės bankrotas ir finansų krizės metu patirti nuostoliai. Posėdžio Komisijoje metu taip pat buvo akcentuota, jog projekto vykdymo intensyvumas sumažėjo, atsižvelgus į finansų krizės metu atsiradusius nekilnojamojo turto rinkos pokyčius (tokius, kaip, pavyzdžiui, nekilnojamojo turto kainų (nuomos kainų) sumažėjimas), kas iš esmės vertė peržiūrėti veiklos strategiją. Pateiktame paaiškinyje nurodoma, kad dėl iškilusių planavimo ir organizacinių problemų buvo pasamdyta UAB „R1“ (vėliau UAB „B1“), prašant įvertinti, ar Pareiškėjas turi visus dokumentus, reikalingus tolimesniam projekto vykdymui (informaciją, jog projektas atitinka rinkos standartus, viešuosius interesus, valdyba gavo 2011 metais). Paaiškinyje teikiama informacija, jog buvo pasirašyta sutartis su UAB „K1“ (nekilnojamojo turto brokeriais), 2012–2013 metais vyko derybos su vietine statybų kompanija dėl bendros veiklos tarp UAB „S1“ ir statybos bendrovės, 2014 metais, patariant UAB „O1“ buvo priimtas sprendimas investuotojų turimus sklypus dalyti ir pardavinėti mažesnius, buvo sudaryta sutartis su UAB „O1“. Komisijai pateiktoje byloje yra pateikta informacija, kuri iš esmės patvirtina šiuos Pareiškėjo akcininko teiginius. Ginčo byloje yra pateikta UAB „K1“ atstovo elektroniniu paštu pateikta informacija (2015-06-03), kad šis ūkio subjektas 2012–2014 metais konsultavo Pareiškėjo akcininkus (*B. D. P. AS*) dėl turimų sklypų, ketintų vykdyti projektų perspektyvų, o atlygis už paslaugas buvo gautas nuo 2013 metų vidurio iki 2014 m. pradžios, konsultacija buvo atlikta ir 2015 metais. Byloje yra pateikta Pareiškėjo ir UAB „O1“ 2014-09-16 vertinimo sutartis Nr. 24685, UAB „O1“ 2014-09-29 PVM sąskaita faktūra už turto vertinimą, UAB „O1“ 2014 m. liepos–rugsėjo mėnesiais išrašytos sąskaitos, PVM sąskaitos faktūros už galimybių studiją investuotojų turimiems sklypams (tarp jų ir Pareiškėjo turimam sklypui, esančiam (duomenys neskelbtini), UAB „S1“ 2014-12-30 kompensacinė sąskaita faktūra, byloje yra pateiktas UAB „K. L.“ patalpintas sklypų pardavimo skelbimas apie sklypų pardavimą. Paminėtina ir tai, jog mokesčių administratorius neginčija Pareiškėjo I veiklos etapu patirtų išlaidų realumo, jų sąsajumo su Pareiškėjo deklaruota ekonomine veikla, nekelia klausimų dėl to, ar Pareiškėjas veikė sąžiningai (ar Pareiškėjo veikla, kuriai jis atskaitė pirkimo PVM, yra susijusi su mokesčių vengimu ar sukčiavimu). Komisijos vertinimu, patyręs tokio dydžio išlaidas, Pareiškėjas suformavo naują tolesnei komercinei veiklai (komercinės paskirties pastatų statybai) skirtą objektą, kurį valdo ir šiuo metu, ieško optimalių jo panaudojimo būdų ir priemonių, todėl ekonomine logika ir protingumo principais negali būti paaiškinama pozicija, kad šis objektas nebus panaudotas pelno siekiančio subjekto ekonominėje veikloje. Aplinkybės, kad galimai planuota projekto statyba nebus vykdoma, o mokėtojas ketina pasirinkti kitą turimo komercinės paskirties sklypo panaudojimo būdą (pavyzdžiui, sklypą padalyti į mažesnius sklypus ir pardavinėti; šią Pareiškėjo poziciją mokesčių administratorius vertina kaip įrodymą, kad Pareiškėjo įsigytos prekės ir paslaugos nebus panaudotos PVM apmokestinamoje veikloje) negali būti pripažintos kaip pakankamos mokesčių administratoriaus išvadai dėl prekių ir paslaugų nepanaudojimo ekonominėje veikloje, nes dėl šių Pareiškėjo patirtų išlaidų, kaip jau aptarta anksčiau, jo įsigytas sklypas įgavo kokybiškai naują pobūdį, jo pritaikomumas tolesnei komercinei veiklai daug didesnis nei 2005 metais Pareiškėjo įsigytų nekilnojamojo turto (žemės ūkio paskirties, namo ir pan.) objektų, todėl šios prekės ir paslaugos objektyviai jau *buvo panaudotos* parengiamiesiems ekonominės veiklos veiksmams, kurios tolesnis plėtojimas, kaip matyti pagal byloje pateiktus pirminius apskaitos dokumentus, „sustojo“ būtent prasidėjus finansų krizei, todėl galimi deklaruotos ekonominės veiklos pokyčiai yra sąlygoti objektyvių 2008 m. pabaigoje su įvykusia finansų krize susijusių veiksmų.

Apibendrinus aptartas aplinkybes, konstatuotina, jog ginčo byloje Inspekcija sprendime nepagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjas nepateikė objektyvių duomenų, kad ketina vykdyti PVM apmokestinamąją veiklą ir iš jos gauti apmokestinamųjų pajamų, nes iš pateiktos byloje medžiagos matyti, kad nors Pareiškėjo veiksmai II veiklos etapu nėra tokie intensyvūs kaip I veiklos etapu

(2006–2009 metais), tačiau jie skirti tolesnei ekonominei veiklai, kurios Pareiškėjas pagal parengtą projektą nepradėjo vykdyti dėl visuotinai žinomų 2008 m. pabaigoje prasidėjusių finansinės krizės įvykių, dėl kurių pakito nekilnojamojo turto rinka ir šioje rinkoje vykstančių procesų finansavimo sąlygos. Įvykus finansų krizei ir atsiradus paminėtiems nekilnojamojo turto rinkos, komercinės veiklos finansavimo sąlygų pokyčiams, nekilnojamojo turto vystytojams (taip pat ir Pareiškėjui) atsirado objektyviomis priežastimis sąlygotas poreikis peržiūrėti iki 2008 metų pabaigos pradėtus vykdyti projektus (juos keisti, pasirinkti kitus optimalesnius veiklos būdus). Aptartų veiksmų visuma objektyviai pagrindžia Pareiškėjo ketinimus toliau plėtoti nekilnojamojo turto vystymo veiklą ir iš šios veiklos gauti apmokestinamųjų pajamų. Todėl konstatuotina, kad Pareiškėjas objektyviais duomenimis pagrindė ketinimus vykdyti tolesnę ekonominę veiklą, jis laikytinas apmokestinamuoju asmeniu pagal PVM įstatymo, PVM direktyvos, ESTT praktikos nuostatas, todėl jam dėl išregistravimo iš PVM mokėjų registro, neatsirado pareiga – tikslinti atskaitytų paslaugų (darbų), prekių pirkimo PVM.

Dėl kitų Pareiškėjo skunde nurodytų motyvų. Pareiškėjas skunde dėsto ir kitus motyvus, pavyzdžiui, dėl to, jog mokesčių administratorius neturi teisinio pagrindo įpareigoti jį patikslinti prekių / paslaugų pirkimo PVM, nurodydamas, kad jam pagal PVM įstatymo nuostatas tokia pareiga neatsiranda, nes tai nėra tęstinio pobūdžio paslaugos, o vietos mokesčių administratorius nepagrįstai šias prekes ir paslaugas priskiria ilgalaikiam nekilnojamojam turtui, dėl fiskalinio neutralumo principo pažeidimo ir pan. Pasisakant dėl šių motyvų, pažymėtina, jog įvertinant ginčo paslaugų (darbų) pobūdį matyti, jog šios paslaugos (darbai) buvo betarpiškai panaudoti Pareiškėjo parengiamuosiuose ekonominės veiklos veiksmuose, dėl ko pakeista žemės sklypo paskirtis, žemės sklypai padalyti ir pritaikyti deklaruotai ekonominei veiklai vykdyti. Todėl ginčo byloje konstatavus šias aplinkybes ir teisiškai reikšmingą aplinkybę, jog Pareiškėjas pagrindė savo poziciją dėl realių savo ketinimų vykdyti (tęsti) tolesnę ekonominės veiklos vykdymą (laikytinas apmokestinamuoju asmeniu pagal PVM įstatymo nuostatas), dėl to jam neatsirado pareiga tikslinti pirkimo PVM, Komisija dėl šių ir kitų Pareiškėjo skundo motyvų plačiau nepasisako, nes aptartas aplinkybes Komisija pripažįsta pakankamomis Inspekcijos sprendimui naikinti.

Remdamasi tuo, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog ginčo byloje pateikti duomenys įrodo, kad Pareiškėjas objektyviais duomenimis pagrindė, jog laikotarpiu nuo 2006 iki 2009 metų vykdė aktyvius parengiamuosius ekonominius veiksmus, šiuos veiksmus (nors ir ne taip intensyviai) tęsė bei tęsia iki dabar, o pats ekonominės veiklos vykdymas neprasidėjo dėl įvairių su 2008 m. pabaigoje prasidėjusia ekonomine krize susijusių objektyvių veiksnių (dėl ko pakito nekilnojamojo turto, finansavimo rinka, atsirado poreikis keisti veiklos pobūdį ir pan.), taip pat mokesčių administratorius nenustatė Pareiškėjo nesąžiningų veiksmų. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjo vykdyti ir sprendime aptarti veiksmai pagrindžia jo siekius tęsti ekonominę veiklą, o Pareiškėjui neatsirado pareiga, remiantis PVM įstatymo 69 straipsnio nuostatomis, patikslinti pirkimo PVM, todėl Pareiškėjo skundas tenkintinas, o Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-11-16 sprendimą Nr. 69-140.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, Vilnius). Skundas teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių

administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene