



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "N1" 2017-08-14 SKUNDO**

2017 m. spalio 23 d. Nr. S-219 (7-177/2017)
Vilnius

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

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovei

V. D.
advokatui L. C.
advokato padėjėjui D. J.
R. I.

2017-09-26 posėdyje išnagrinėjusi UAB "N1" (toliau – Pareiškėja) 2017-08-14 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017 m. birželio 16 d. sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-236, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-06-16 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-236 patvirtino 2017-04-10 patikrinimo akte Nr. (21.60-32) FR0680-139 Pareiškėjai apskaičiuotą 781537,52 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), apskaičiavo 163156,20 Eur PVM delspinigių ir skyrė 30 proc. 234461,26 Eur PVM baudą.

Inspekcija atliko Pareiškėjos PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2014-09-09 iki 2015-12-23.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja iš trijų pardavėjų – UAB "B2" UAB "M1" ir UAB "S1" – įsigijo 81 nekilnojamojo turto objektą už 5628444,75 Eur, iš jų 781537,52 Eur PVM bei įformino 4 nekilnojamojo turto objektų nuomos sandorius su UAB "L1" ir su UAB "U1" imituodama vykdomą PVM apmokestinamą veiklą, nepagrįstai siekė atskaityti pirkimo PVM už įsigytą nekilnojamojo turto. Inspekcija, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsniu ir 69 str. 1 dalimi, konstatavo, jog nekilnojamojo turto įsigijimo ir nuomos sandoriai yra sudaryti piktnaudžiaujant teise, vieninteliu tikslu gauti mokestinę naudą, pasididinant gražintiną iš biudžeto PVM sumą, todėl Inspekcija patikrinimo metu paneigė Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą 781537,52 Eur sumai.

O. D. sprendime nurodoma, kad Pareiškėja 2014-09-09 įregistruota PVM mokėtoju, Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimu 2015-12-23 išregistruota iš PVM mokėtojų registro kaip asmuo nevykdantis ekonominės veiklos ir / ar nevykdantis įsigijimų iš ES narių. Pareiškėjos įregistruota veikla – mažmeninė prekyba nespecializuotose parduotuvėse; nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas; nekilnojamojo turto operacijos. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja iki 2015 m. 08 mėn. PVM deklaracijose kaip pagrindinę veiklos rūšį deklaravo – mažmeninę prekybą nespecializuotose parduotuvėse, tačiau operatyvaus patikrinimo metu patikslino PVM deklaracijas, kuriose pakeitė tik veiklos rūšį į – nuosavo arba nuomojamojo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas.

Inspekcijos duomenimis, Pareiškėjos vadovas nuo 2014-08-05 iki 2014-08-12 buvo M. U., nuo 2014-08-12 iki 2016-09-19 – Bulgarijos pilietis S. K., nuo 2016-09-19 iki akto surašymo dienos – L. J.. Pareiškėjos akcijos nuo 2014-08-05 iki 2014-08-12 priklausė UAB "R1" nuo 2014-08-12 iki 2014-10-02 – Bulgarijos piliečiui A. A., nuo 2014-10-02 iki 2016-09-29 – Bulgarijos įmonei „EN3“ F. S. pažymėta, jog Pareiškėjos vadovas L. J. 2016-10-18 pateikė Ataskaitą apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančius vienetus bei asmenis (forma FR0438) už 2015 m., kurioje pateikė kitokią informaciją, t. y., kad Pareiškėjos akcijos priklauso 5 Ukrainos piliečiams (po 20 proc. akcijų kiekvienam) – J. J., I. V., L. K., P. N.; B. U.. D. C. nuo 2014-08-14 iki 2016-09-19 dirbo A. A., nuo 2016-10-14 iki akto surašymo dienos – L. J., kitų įdarbintų asmenų nebuvo.

Sprendime pažymėta, kad pagal Vilniaus miesto apylinkės teismo 2016-10-14 nutartį, civilinėje byloje Nr. e2-43884-734/2016, teisme buvo priimtas ieškovo Bulgarijos Respublikoje registruoto ribotos atsakomybės juridinio asmens „EN3“ ieškinys atsakovams L. K., J. J., I. V., P. N., B. U., Pareiškėjai, L. J. dėl akcijų perleidimo sandorių pripažinimo negaliojančiais, akcininkų sprendimo paskirti vadovą panaikinimo, draudimo atlikti veiksmus, keliančius žalos grėsmę. Vilniaus miesto apylinkės teismas, nepranešus atsakovams (L. K., J. J., I. V., P. N., B. U., Pareiškėjai, L. J.), nutarė pritaikyti laikinąsias apsaugos priemones – areštuoti atsakovams priklausančias 100 vienetų paprastųjų vardinių Pareiškėjos akcijų, uždraudžiant jomis disponuoti, uždrausti atsakovams naudotis jų kaip akcininkų turtinėmis ir neturtinėmis teisėmis bei priimti sprendimus ir balsuoti šiais klausimais ir pan. Taip pat minėta nutartimi L. J. uždrausta atlikti Pareiškėjos vadovo funkcijas ir paskirtas Pareiškėjos turto administratorius UAB "I1" įgaliotas asmuo P. B..

Dėl teisės į PVM atskaitą

Sprendime aptariamos 1977 m. gegužės 17 d. R. O. direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, ją pakeitusios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva) 63 straipsnio, 167 straipsnio, 178 straipsnio nuostatos, direktyvos nuostatas aiškinanti L. U. Teismo (toliau – ESTT) suformuota praktika (2012 m. spalio 18 d. sprendimas *TETS Haskovo AD, C 234/11, 29 punktas*; 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *T. K., C 63/04, Rink. p. I 11087, 54 punktas*), Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 58 str. 1 dalies, 64 straipsnio nuostatos, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika (2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013; 2013-10-26 nutartis adm. byloje Nr. A602-1316/2013), susijusi su teisės į PVM atskaitą įgyvendinimu. Taip pat cituojama LVAT ir ESTT suformuota praktika dėl PVM atskaitos ribojimo (LVAT 2013-02-05 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013; 2017-04-10 nutartis adm. byloje Nr. A140-602/2017; ESTT 2006 m. sausio 12 d. sprendimas *Optigen Ltd, A. F. Ltd ir U. T. Ltd C-354/03, C-35503 ir C-484/03, 52-54 p.*; 2006 m. liepos 6 d. sprendimas *I. P. ir I. D. C-439/04 ir C-440/04*; 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimas byloje *Bonik, C-285/11*; 2012 m. birželio 21 d. sprendimas *sujungtose bylose Mahagében ir David, C-80/11 ir C-142/11*).

S. U. sandorių su UAB "B2"

Skundžiamu sprendimu nurodoma, kad pagal Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus nustatyta, kad mokesčių mokėtoja tikrinamuoju laikotarpiu apskaitoje apskaitė 54 nekilnojamojo turto objektų (pagal 12 PVM sąskaitų faktūrų) įsigijimus iš UAB "B2"

už 3552357,23 Eur ir 509682,02 Eur PVM, iš viso už 4062039,25 Eur, kurių pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą atitinkamų laikotarpių PVM deklaracijose.

Sprendime nurodoma, kad UAB "B2" įregistruota 2005-09-19, adresu: C. S. g. 33-25, Vilnius, PVM mokėtoja nuo 2005-11-28. UAB "B2" įregistruota veikla – nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas. UAB "B2" vadovas nuo 2007-02-06 – C. B., kuris SODROS duomenimis nuo 2012-06-29 yra vienintelis UAB "B2" darbuotojas, daugiau įdarbintų asmenų nėra. Inspekcijos turimose duomenų bazėse nenurodyta, kas tvarko UAB "B2" buhalterinę apskaitą, tačiau elektroninio deklaravimo sistemos (toliau – EDS) duomenimis, UAB "B2" mokesčių deklaracijas teikia V. B.. VĮ Registrų centro duomenimis, UAB "B2" neteikia finansinių ataskaitų nuo 2008 m. Inspekcijos 2016-01-07 atlikto UAB "B2" operatyvaus patikrinimo metu (tikrintinas laikotarpis nuo 2014-10-01 iki 2015-07-31) bei nuo 2016-01-08 atliekamo mokestinio patikrinimo metu (tikrintinas laikotarpis nuo 2012-12-01 iki 2015-11-30) bendrovės direktorius C. B. nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų, nebendradarbiauja su mokesčių administratoriumi, neteikia jokių buhalterinės apskaitos registrų.

Sprendime dėl atsiskaitymo pagal pirkimo–pardavimo sutartis akcentuojama, kad patikrinimo metu buvo nustatyta, jog Pareiškėja juridiniams asmenims (AB "A1" ir AB "E1" 2014-09-30, 2014-10-02 pervedė pinigines lėšas, dengdama UAB "B2" kreditus, prieš nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorių sudarymą (pirmoji nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartis įforminta 2014-10-29). Teigiama, kad nėra galimybės nustatyti, pagal kokias sutartis Pareiškėja 2015-10-30 atliko mokėjimo pavedimus 56553 Eur sumai UAB "B2" nes mokėjimo paskirtyse nėra nurodyti sutartis identifikuojantys duomenys. Įgaliotam asmeniui 2017-03-15 išsiuntus paklausimą, P. B. 2017-03-31 pateiktame rašte nurodė, kad Pareiškėja 2014-09-30 ir 2014-10-02 mokėjimo nurodymus įvykdė pagal UAB "B2" prašymus. Dėl 2015-10-30 pinigų pervedimo į UAB "B2" sąskaitą įgaliotas asmuo paaiškino, kad mokėjimai atlikti pirkimo–pardavimo sutarties pagrindu, tačiau šios sutarties nepateikė, motyvuodamas, kad šiuo metu neturi.

Pažymima, kad įformintose 2015-05-13, 2015-05-22, 2015-07-08, 2015-11-18 pirkimo–pardavimo sutartyse nurodyta, kad UAB "B2" iš Pareiškėjos gavo 304817,15 Eur (3194,40 Eur + 24593,25 Eur + 118580 Eur + 158449,50 Eur) prieš pasirašant minėtas sutartis, tačiau Pareiškėjos pateiktuose dokumentuose (banko išrašuose, kasos dokumentuose, avanso apyskaitose ir jų registruose) nėra užfiksuotas sutartyse nurodytų piniginių lėšų mokėjimas. Įgaliotas asmuo P. B. 2017-03-31 pateiktame paaiškinime nurodė, kad informacijos apie sutartyse nurodytus išankstinius mokėjimus neturi. Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registro sąskaitoje 4432 „Kitos skolos tiekėjams“ 2015-12-31 dienai apskaitytas 4007278,54 Eur (4062039,25 Eur (nekilnojamas turtas) + 41000 Eur (2 automobiliai) – 95760,71 Eur) įsiskolinimas UAB "B2" Sprendime taip pat pažymėta, kad mokestinio patikrinimo metu Pareiškėja pateikė atskaitą „Klientų apyvartos pagal valiutas ir dokumentus“ už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2016-07-01, kurioje minėtu laikotarpiu nėra užfiksuota mokėjimų UAB "B2" Taip pat pagal Pareiškėjos patikrinimui pateiktus dokumentus nustatyta, kad Pareiškėja atsiskaitymams su UAB "B2" panaudojo pinigines lėšas, kurias laikotarpiu nuo 2014-09-09 iki 2015-12-31 gavo iš: (1) buvusio akcininko – Bulgarijos įmonės „EN3“ pagal 2014-08-18 paskolos sutartį (40000 Eur), ir (2) UAB "K1" už parduotus automobilius (56553 Eur). Inspekcija akcentavo, kad lyginant su 4062039,25 Eur iš UAB "B2" įsigyto turto verte, šios sumos yra labai mažos ir padengė tik nedidelę dalį (2,35 proc.) įsiskolinimo.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėja su UAB "B2" susitarė pratęsti dešimties pirkimo–pardavimo sutarčių atsiskaitymo terminus iki 2017-04-14 ir pažymima, kad: 1) visi susitarimai dėl pirkimo–pardavimo sutarčių pakeitimo, kuriais buvo pakeista atsiskaitymo tvarka, įforminti tą pačią dieną, t. y. 2016-04-18; 2) visuose susitarimuose numatytas tas pats atsiskaitymo terminas iki 2017-04-14, nors pirkimo–pardavimo sutartys buvo sudarytos skirtingais laikotarpiais; 3) Pareiškėja pradėdavo atsiskaitymo terminus, kurie sudarant pirkimo–pardavimo sutartis buvo atidėti vieneriems metams, nuo keleto dienų iki 6 mėnesių; 4) keletas susitarimų buvo įforminti nesuėjus galutiniam atsiskaitymo terminui.

Inspekcija nurodo, kad dalį turto Pareiškėja iš UAB "B2" įsigijo už ženkliai didesnę nei VĮ Registrų centro skelbiamą vidutinę rinkos vertę, pavyzdžiui, įsigijo karvidę, adresu: (duomenys neskelbiami), už 115000 Eur ir 24150 Eur PVM, tačiau minėtos karvidės vidutinė rinkos vertė yra tik 26300 Eur; įsigijo žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbiami) Kaune, už 610000 Eur ir 128100 Eur PVM, tačiau žemės sklypo vidutinė rinkos vertė – tik 152000 Eur; įsigijo žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbiami) už 150602,41 Eur ir 31626,51 Eur, tačiau žemės sklypo vidutinė rinkos vertė – tik 26182 Eur, įsigijo boilerinę, adresu: (duomenys neskelbiami) Vilniuje, už 95000 Eur ir 19950 Eur PVM, tačiau boilerinės vidutinė rinkos vertė – tik 23800 Eur ir pan.

Sprendime pažymima, kad UAB "B2" buvo duotas nurodymas nuo 2006-01-02 teikti gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registro duomenis. Nustatyta, kad UAB "B2" nepateikė gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registro duomenų už laikotarpius: 2009-03-01 – 2009-06-30, 2009-08-01 – 2015-04-31, ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registro duomenų už laikotarpius: 2009-05-01 – 2009-05-31, 2009-10-01 – 2010-05-31, 2010-07-01 – 2015-04-30. Pagal UAB "B2" mokestiniam patikrinimui pateiktus gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registro duomenis, nustatyta, kad UAB "B2" Pareiškėjai įformintas PVM sąskaitas faktūras įtraukė į išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrą ir deklaravo PVM apmokestinamų sandorių vertes bei standartinio tarifo pardavimo PVM atitinkamo laikotarpio PVM deklaracijose. Tačiau patikrinimo metu nebuvo galimybės nustatyti tikslų UAB "B2" deklaracijų duomenų ir PVM atskaitos pagrįstumo.

Pagal UAB "B2" mokestiniam patikrinimui pateiktus dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, sutartis, banko išrašus, kasos dokumentus) nustatyta, kad UAB "B2" vykdė sandorius su Pareiškėjos tiekėjais ir pirkėjais – UAB "M1" UAB "S1" UAB "L1" UAB "U1" dėl ko sprendime padaryta išvada, kad Pareiškėjos pirkimo ir pardavimo sandoriai įforminami tarp pažįstamų asmenų.

S. U. sandorių su UAB "M1"

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu apskaitė 26 nekilnojamojo turto objektų įsigijimus (pagal 6 PVM sąskaitas faktūras) iš UAB "M1" už 859550 Eur ir 180505,50 Eur PVM, iš viso už 1040055,50 Eur, kurių pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą atitinkamų laikotarpių PVM deklaracijose.

Inspekcija pažymi, kad UAB "M1" įregistruota 2011-05-20, adresu: (duomenys neskelbiami) Vilnius, PVM mokėtoja nuo 2011-06-30. UAB "M1" įregistruota veikla – nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas. UAB "M1" vadovė nuo 2014-04-15 iki 2015-06-10 yra T. E., nuo 2015-06-10 iki šiol – Bulgarijos pilietis Y. F.. UAB "M1" akcininkas: Bulgarijos įmonė „V 2“. Inspekcijos duomenų bazėse nurodyta, kad nuo 2016-12-09 UAB "M1" apskaitą tvarko UAB "H1" įgaliota V. B., kuri bendrovės mokesčių deklaracijas teikė ir anksčiau. VĮ Registrų centro duomenimis UAB "M1" neteikia finansinių atskaitų nuo 2011 m.

Sprendime akcentuojama, kad pagal Pareiškėjos mokestiniam patikrinimui pateiktus dokumentus (banko išrašus, kasos dokumentus, avanso apyskaitas ir jų registrus) nustatyta, kad Pareiškėjos vadovas A. A. UAB "M1" sumokėjo 10000 Eur grynaisiais pinigais pagal UAB "M1" įformintą 2015-07-10 kasos pajamų orderio kvitą serija (duomenys neskelbtini) Nr. 135 (ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio turinys – už automobilį). Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registruose užfiksuotas 10000 Eur įsiskolinimas Pareiškėjos vadovui A. A.. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja nei iš atsiskaitomųjų banko sąskaitų, nei iš kasos, nei per atskaitingą asmenį UAB "M1" mokėjimų daugiau nevykdė. Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registro sąskaitoje 4432 „Kitos skolos tiekėjams“ 2015-12-31 dienai apskaitytas 1040055,50 Eur (1040055,50 Eur (nekilnojamas turtas) + 10000 Eur (1 automobilis) – 10000 Eur) įsiskolinimas UAB "M1"

Inspekcija pažymėjo, kad analogiškai, kaip vykdytuose sandoriuose su UAB "B2" Pareiškėja nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyse nustatytus atsiskaitymo terminus, kurie įforminant minėtas sutartis buvo atidėti vienerių metų laikotarpiui, pradėję 10 ir daugiau mėnesių, už įsigytą turtą neatsiskaitė ir tuo pažeidė pirkimo–pardavimo sutarčių sąlygas.

Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėja nepateikė su UAB "M1" sudarytų susitarimų pakeisti sutartis dėl atsiskaitymo terminų pratęsimo. VĮ Registrų centro duomenimis, Pareiškėjos iš UAB "M1" įsigytas nekilnojamas turtas akto surašymo dieną nuosavybės teisėmis priklauso mokesčių mokėtojai.

Akcentuota ir tai, kad dalį turto Pareiškėja iš UAB "M1" įsigijo už ženkliai didesnę nei VĮ Registrų centro skelbiamą vidutinę rinkos vertę, pavyzdžiui, įsigijo stadioną, adresu: (duomenys neskelbiami) Šiauliuose, už 246000 Eur ir 51660 Eur PVM, tačiau minėto stadiono vidutinė rinkos vertė yra 198000 Eur; įsigijo dalį tvoros ir kiemo aikštelės, adresu: (duomenys neskelbiami) Vilniuje, už 60000 Eur ir 12600 Eur PVM, tačiau minėtų statinių dalies vidutinė rinkos vertė yra tik 10285 Eur; įsigijo rampą, adresu: (duomenys neskelbiami) Vilniuje, už 62000 Eur ir 13020 Eur PVM, tačiau minėtos rampos vidutinė rinkos vertė – 3810 Eur ir pan.

Sprendime pažymėta, kad Inspekcijos nurodymu, nuo 2015-05-01 UAB "M1" teikė gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registro duomenis, kuriuos išanalizavus, nustatyta, kad UAB "M1" Pareiškėjai 2015 m. 05 mėn. įformintas PVM sąskaitas faktūras įtraukė į išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrą ir deklaravo PVM apmokestinamų sandorių vertes bei standartinio tarifo pardavimo PVM 2015 m. 05 mėn. PVM deklaracijoje. Nustatyta, jog UAB "M1" sandorių su Pareiškėja vykdymo laikotarpiu (2015 m. 02 mėn. – 2015 m. 05 mėn.) PVM deklaracijose deklaravo pardavimo PVM artimą pirkimo PVM, todėl apskaičiavo mažas mokėtino į biudžetą / gražintino iš biudžeto PVM sumas, t. y. faktiškai PVM į biudžetą nemokėjo. Tačiau mokesčių administratorius neturi galimybių įvertinti tikslų UAB "M1" deklaracijų duomenų ir PVM atskaitos pagrįstumo.

Taip pat nustatyta, jog UAB "M1" vykdė sandorius su Pareiškėjos tiekėjais ir pirkėjais – UAB "B2" UAB "L1" UAB "U1" dėl ko padaryta išvada, kad Pareiškėjos pirkimo ir pardavimo sandoriai įforminami tarp pažįstamų asmenų.

S. U. sandorių su UAB "S1"

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu apskaitė 1 nekilnojamojo turto objekto (prekybos centro patalpų, adresu: (duomenys neskelbiami) Vilniuje) įsigijimą iš UAB "S1" už 435000 Eur ir 91350 Eur PVM, iš viso už 526350 Eur, kurio pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą atitinkamo laikotarpio PVM deklaracijoje.

UAB "S1" įregistruota 2009-09-21, adresu: (duomenys neskelbiami) Vilniaus r. sav., PVM mokėtoja nuo 2011-01-27. UAB "S1" įregistruota veikla – baldų, kilimų ir apšvietimo įrangos didmeninė prekyba, kitų baldų gamyba. UAB "S1" vadovas nuo 2014-07-24 yra F. G., akcininkas nuo 2012-05-17 iki 2016-03-25 – S. L., nuo 2016-03-25 – E. P.. Inspekcijos duomenimis nuo 2016-11-11 UAB "S1" buhalterinę apskaitą tvarko UAB "H1" įgaliota V. B., tačiau UAB "S1" atliekamo mokestinio tyrimo metu nustatyta, kad minėta įmonė UAB "S1" buhalterinę apskaitą tvarko nuo 2013-11-04, kai buvo sudaryta sutartis dėl buhalterinių paslaugų teikimo. VĮ Registrų centro duomenimis, UAB "S1" neteikia finansinių ataskaitų nuo 2011 m.

D. C. mokestiniam patikrinimui pateiktus dokumentus (banko išrašus, kasos dokumentus, avanso apyskaitas ir jų registrus) nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu (2014-09-09 – 2015-12-23) Pareiškėja UAB "S1" nei iš atsiskaitomųjų banko sąskaitų, nei iš kasos, nei per atskaitingą asmenį mokėjimų nevykdė. Pareiškėja buhalterinės apskaitos registro sąskaitoje 4432 „Kitos skolos tiekėjams“ 2015-12-31 dienai apskaitytas 526350 Eur įsiskolinimas UAB "S1" Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėja pateikė atskaitą „Klientų apyvartos pagal valiutas ir dokumentus“ už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2016-07-01, kurioje užfiksuotas 520350 Eur įsiskolinimas UAB "S1" Nustatyta, kad Pareiškėja sumažino įsiskolinimą 6000 Eur, atlikusi mokėjimus UAB "S1" 2016-04-20 – 3000 Eur, 2016-05-13 – 3000 Eur.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėja, analogiškai kaip ir vykdytuose sandoriuose su UAB "B2" UAB "M1" nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyje nustatytą atsiskaitymo terminą, kuris įforminant minėtą sutartį buvo atidėtas iki 2016-02-12, pradelsė daugiau nei 10 mėnesių, už įsigytas prekybos patalpas neatsiskaitė, ir tuo pažeidė 2015-02-13 pirkimo–pardavimo sutarties sąlygas. Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėja nepateikė su UAB "S1" sudaryto susitarimo pakeisti sutartį dėl atsiskaitymo termino pratęsimo. VĮ Registrų centro

duomenimis, Pareiškėjos iš UAB "S1" įsigytos prekybos centro patalpos akto surašymo dieną nuosavybės teise priklauso Pareiškėjai.

Inspekcija pastebi, kad UAB "S1" buvo atliktas PVM mokestinis tyrimas už laikotarpį nuo 2013-10-01 iki 2015-12-31 (2017-03-31 mokesstinio tyrimo ataskaita Nr.(21.67-30) FR0686-471), kurio metu UAB "S1" pateikė dalį dokumentų, nepateikė jokių buhalterinės apskaitos registru, 2012-07-01 – 2014-12-31 laikotarpio gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registru, 2012-07-01 – 2015-12-31 kasos dokumentų. Mokesstinio tyrimo metu nustatyta, kad dėl UAB "S1" padarytų pažeidimų negalima iš dalies nustatyti 2013-10-01 – 2015-12-31 laikotarpio Pareiškėjos veiklos, turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio ir struktūros bei įvertinti mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumo. Sprendime pažymėta, kad UAB "S1" Pareiškėjai 2015 m. 02 mėn. įformintą PVM sąskaitą faktūrą įtraukė į išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrą ir deklaravo PVM apmokestinamų sandorių vertę bei standartinio tarifo pardavimo PVM 2015 m. 02 mėn. PVM deklaracijoje. Be to, pastebėta, kad UAB "S1" laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2015-12-31 deklaravo sandorius su Pareiškėjos tiekėjais ir pirkėjais, t. y. deklaravo pajamas iš UAB "B2" ir UAB "U1" tačiau pardavimo PVM į biudžetą realiai nemokėjo, nes prievolę mokėti PVM dengė turėta PVM permoka. Taip pat deklaravo įsigijimus iš UAB "L1" Atsižvelgiant į tai, kad UAB "S1" vykdė sandorius su Pareiškėjos tiekėjais ir pirkėjais – UAB "B2" UAB "U1" UAB "L1" padaryta išvada, kad Pareiškėjos pirkimo ir pardavimo sandoriai įforminami tarp pažįstamų asmenų.

Ginčijamu sprendimu Inspekcija apibrėžė reikšmingas faktines aplinkybes:

1. Pareiškėja su UAB "B2" UAB "M1" UAB "S1" įformino didelės apimties ir vertės seno nekilnojamojo turto (11 garažų, 4 slėptuvių, 6 nuotekų šalinimo ir 2 vandentiekio vamzdinių, boilerinės, kareivinių, butų, 10 viešbučio patalpų, transformatorinės, gyvenamojo namo pamatų, žemės sklypų bei kt. turto) įsigijimo sandorius, išskirtinai Pareiškėjai palankiomis, o pardavėjams nepalankiomis atsiskaitymo sąlygomis (atsiskaitymo terminai atidėti vieneriems metams nuo sutarčių sudarymo momento, o nuosavybės teisės į įsigytą turtą Pareiškėjai perėjo nuo sutarčių pasirašymo momento);

2. UAB "B2" UAB "M1" UAB "S1" su PVM pardavė nekilnojamąjį turtą, kurio pardavimas pagal PVMĮ 32 str. 1 dalį yra neapmokestinamas, tačiau, pažeisdamos PVMĮ 32 str. 3 dalį, pasirinkimo skaičiuoti PVM centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka nedeklaravo;

3. Įformintose nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyse numatyta, kad, jei Pareiškėja neįvykdys įsipareigojimo atsiskaityti už įsigytą turtą per nustatytą terminą, tai bus laikoma esminiu pirkimo–pardavimo sutarčių sąlygų pažeidimu, todėl UAB "B2" UAB "M1" UAB "S1" įstatymų nustatyta tvarka turės teisę vienašališkai nutraukti sutartis. Pažymėta, kad Pareiškėja neįvykdė įsipareigojimų atsiskaityti už įsigytą turtą, tačiau VĮ Registrų centro duomenimis, šio akto surašymo dieną nekilnojamasis turtas priklauso mokesčių mokėtojai. Be to, mokesstinio patikrinimo metu negauta informacijos apie šių bendrovių bandymus atgauti skolą iš Pareiškėjos;

4. Susitarimai dėl pirkimo–pardavimo sutarčių pakeitimų, kuriais pakeista atsiskaitymo tvarka, įforminti tik su UAB "B2" Tačiau visi susitarimai įformintą tą pačią dieną, t. y. 2016-04-18, kuriuose numatytas tas pats atsiskaitymo terminas iki 2017-04-14, nors pirkimo–pardavimo sutartys buvo sudarytos skirtingais laikotarpiais, keletas susitarimų buvo įforminti nesuėjus galutiniam atsiskaitymo terminui. Atkreiptas dėmesys, kad Pareiškėja pradelsė atsiskaitymo terminus, kurie sudarant pirkimo–pardavimo sutartis buvo atidėti vieneriems metams, nuo keleto dienų iki 6 mėnesių. Mokesstinio patikrinimo metu Pareiškėja nepateikė su UAB "M1" ir UAB "S1" sudarytų susitarimų pakeisti sutartis dėl atsiskaitymo terminų pratęsimo;

5. Dalis nekilnojamojo turto įsigyta už ženkliai didesnę nei VĮ Registrų centro skelbiamą vidutinę rinkos vertę;

6. Atlikus nekilnojamojo turto, esančio (duomenys neskelbiami) Trakuose ir (duomenys neskelbiami) Trakų r. apžiūrą bei kaimynų apklausą nustatyta, kad butas ir sodyba neapgyvendinti, nuotraukose matyti, kad statiniams priklausanti teritorija netvarkoma, požymių,

jog objektuose, kas nors gyvena, nenustatyta. Sprendime padaryta išvada, kad nekilnojamasis turtas, esantis (duomenys neskelbiami) Trakuose, nenaudojamas. Atlikus nekilnojamojo turto, esančio (duomenys neskelbiami) Vilniuje, (duomenys neskelbiami) Šiauliuose, (duomenys neskelbiami), Kaune, apžiūrą, nustatyta, kad statiniai yra avarinės būklės, apgriuvę, teritorija apleista, nevaloma. Minėtais adresais vykdomos veiklos požymių nenustatyta, t. y. statybos, rekonstrukcijos darbai nevykdomi, dirbančių asmenų nerasta. Sprendime padaryta išvada, kad nekilnojamasis turtas, esantis (duomenys neskelbiami), Vilniuje, (duomenys neskelbiami), Šiauliuose, (duomenys neskelbiami), Kaune, nenaudojamas. Atlikus slėptuvių, esančių (duomenys neskelbiami) Kaune, (duomenys neskelbiami) Kaune, (duomenys neskelbiami) Kaune, apžiūrą nustatyta, kad slėptuvės nenaudojamos, apleistos, jose veiklos požymių nenustatyta. Atlikus nekilnojamojo turto, esančio (duomenys neskelbiami) Vilniuje, apžiūrą, nustatyta, kad minėtu adresu yra įregistruota 114 įvairios paskirties patalpų, todėl apžiūrėjus pastatą iš išorės nebuvo galimybės nustatyti, kurios patalpos priklauso Pareiškėjai, minėtu adresu jokių iškabų, jokios informacijos apie Pareiškėjos buvimą ar vykdomą veiklą nėra. Atlikus administracinių patalpų, esančių: (duomenys neskelbiami), Vilniuje, apžiūrą, nebuvo galimybės nustatyti, kurios patalpos konkrečiai priklauso Pareiškėjai, mokesčių mokėtojos atstovų ir informacinių iškabų apie Pareiškėjos buvimą ar vykdomą veiklą nerasta, šalia esančių valstybės ir privačių įmonių darbuotojai apie Pareiškėją nieko nežinojo ir jokios informacijos nesuteikė;

7. Pagal 2015-04-17 sutartį Pareiškėja įformino karvidės, esančios (duomenys neskelbiami), įsigijimą. Minėtoje sutartyje nurodyta, kad karvidė yra išnuomota UAB "E2" UAB "F2" UAB "C2" Pareiškėjos buvęs vadovas A. A. raštu teigė, kad sutartys dėl nuomos buvo sudarytos su buvusiu patalpų savininku ir jos yra negaliojančios, nors VĮ Registrų centro duomenimis, šių nuomos sutarčių bei 2015-11-04 įformintų susitarimų su aukščiau minėtomis įmonėmis juridiniai faktai yra galiojantys. Pareiškėja minėtoms įmonėms sąskaitų neišrašė ir nuomos pajamų neapskaitė;

8. Pareiškėja įsigijo nekilnojamojo turto objektų už 5628444,75 Eur (su PVM), neturėdama lėšų už juos sumokėti – 2014 m. spalio mėn. sudaryta pirma nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartis, 2014 m. rugsėjo mėn. Pareiškėja iš „EN3“ gavo 40000 Eur paskolą, pirmąsias įplaukas 56500 Eur gavo tik 2015 m. spalio mėn. Iš viso per tikrinamąjį laikotarpį Pareiškėja į banką ir kasą gavo tik 101176,85 Eur;

9. S. U., prieš sudarydama nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartis, turėjo galimybę susipažinti ir susipažino su nekilnojamojo turto būkle, Pareiškėja, neturėdama piniginių lėšų, už 1640731,50 Eur, iš jų 284581,50 Eur PVM, įsigijo apgriuvusio bei avarinės būklės nekilnojamojo turto (žemės sklypą ir kareivines), esančio (duomenys neskelbtini), Kaune, už 877250 Eur, iš jų 152250 Eur PVM; apartamentus ir viešbučio patalpas, esančius (duomenys neskelbiami), Vilniuje, už 199258,50 Eur, iš jų 34408,50 Eur PVM; nebaigtą statyti sporto salę, laisvalaikio centrą, stadioną, ūkinį pastatą ir kt. turtą, esančius (duomenys neskelbiami), Šiauliuose, už 564223 Eur, iš jų 97923 Eur PVM), į kurią, norint panaudoti Pareiškėjos veikloje, būtina investuoti dideles pinigines lėšas, kurių mokesčių mokėtoja neturėjo. Taip pat Pareiškėja įsigijo – dalį tvoros ir kiemo aikštelės, boilerinę, vamzdynus, praėjimo pastatą, rampą, privažiuojamąjį geležinkelio kelią ir kitą panašų turtą už 408496 Eur, iš jų 70896 Eur PVM, kurio įsigijimas nesuderinamas su verslo logika dėl abejotinų galimybių panaudoti minėtą turtą ekonominėje veikloje;

10. Pareiškėjos ir UAB "B2" įformintose 2015-05-13, 2015-05-22, 2015-07-08, 2015-11-18 pirkimo–pardavimo sutartyse nurodyta, kad UAB "B2" iš Pareiškėjos gavo 304817,15 Eur prieš pasirašant minėtas sutartis, tačiau mokesčių mokėtojos pateiktuose buhalterinės apskaitos dokumentuose ir registruose jokie mokėjimai UAB "B2" neužfiksuoti. Nustatyta, kad Pareiškėja dar iki pirmosios nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo su UAB "B2" pervedė 135376,38 Lt (39207,71 Eur) akcinėms bendrovėms „Citadelė bankas“ ir „Reverta“, dengiant UAB "B2" kreditus (pirmoji pirkimo–pardavimo sutartis sudaryta 2014-10-29). Sprendime padaryta išvada, kad nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai įforminti tarp pažįstamų asmenų;

11. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos buvusi akcininkė „EN3“ EOOD ir nekilnojamojo turto pardavėjo UAB "M1" akcininkė „V 2“ registruotos tuo pačiu adresu: (duomenys neskelbiami), Bulgarija;

12. Inspekcijos duomenimis, UAB "B2" UAB "M1" UAB "S1" jų atžvilgiu atliekamų kontrolės veiksmų metu vangiai teikia buhalterinės apskaitos dokumentus, reikalingus patikrinimams atlikti, neteikia jokių buhalterinės apskaitos registų, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų, trukdo patikrinti mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą;

13. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad minėtos įmonės tarpusavyje vykdė sandorius UAB "B2" su UAB "M1" UAB "S1" UAB "L1" UAB "U1" UAB "M1" su UAB "B2" UAB C“, "I2" UAB "S1" su UAB "B2" UAB "L1" UAB "U1" UAB "B2" UAB "M1" mokesčių deklaracijas teikia bei UAB "S1" buhalterinę apskaitą tvarko tas pats asmuo – V. B..

Įvertinusi minėtus faktus ir aplinkybes, Inspekcija sprendimu konstatavo, kad didelės vertės seno nekilnojamojo turto, kuris pagal PVMĮ nuostatas neapmokestinamas PVM, pirkimo–pardavimo sandoriai sudaryti tarp pažįstamų asmenų, t. y. Pareiškėjos su UAB "B2" UAB "M1" ir UAB "S1" Sandoriai įforminti Pareiškėjai neturint lėšų už nekilnojamąjį turtą sumokėti ir ši faktą žinant pardavėjams, nes sutartyse numatytas atsiskaitymo atidėjimas vieneriems metams. Įforminti sandoriai prieštarauja ekonominei logikai, nes Pareiškėja įsigijo apgriuvusio bei avarinės būklės nekilnojamojo turto, t. y. reikalaujančio didelių investicijų, taip pat tokio turto, kaip rampa, dalis tvoros bei kiemo aikštelės, privažiuojamasis geležinkelio kelias ir panašaus turto, kurio panaudojimo ekonominėje veikloje galimybės abejotinos.

S. U. vykdomos veiklos

Sprendime, pacitavus PVM direktyvos 168 straipsnio nuostatas, nurodoma, kad PVMĮ 58 str. 1 dalyje numatyta, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Teigiama, kad PVMĮ 58 str. 1 dalyje nustatyta pagrindinė sąlyga PVM atskaitai – įsigytos (importuotos) prekės ir paslaugos turi būti skirtos PVMĮ 58 str. 1 ir (arba) 2 punkte nurodytai veiklai. Tai reiškia, kad PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti pirkimo ar importo PVM sumų už prekes (paslaugas), kurių jis nenaudoja ir nenaudos minėtoje veikloje. PVM mokėtojas privalo pats įrodyti, kad jo įsigytos prekės ar paslaugos, kurių pirkimo ar importo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, yra susijusios su jo vykdoma ar numatoma vykdyti 1 ar 2 punkte nurodyta veikla. Remiantis LVAT formuojama praktika (*LVAT sprendimai adm. byloje Nr. A556-963/2009, Nr. A438-830/2010, 2012-07-27 nutartis byloje Nr. A438-1547/2012*), sprendime nurodoma, jog tam, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis, iš principo yra būtinas tiesioginio ir betarpiško ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą. Kita vertus, teisė į atskaitą taip pat suteikiama mokesčių mokėtojui, net jei nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis.

Inspekcijos sprendime teigiama, kad Pareiškėja sudarė ir dirbtinius nuomos sandorius su UAB "L1" ir UAB "U1" kuriais buvo siekiama pateisinti vykdomą veiklą.

S. U. sandorių su UAB "L1"

Sprendime nurodoma, kad pagal Pareiškėjos mokestiniam patikrinimui pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus nustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2015-04-01 iki 2015-10-31, pagal 7 PVM sąskaitas faktūras, įformino ir PVM deklaracijose deklaravo 4 nekilnojamojo turto objektų (3 slėptuvių ir administracinių patalpų) nuomos paslaugas UAB "L1" už 20300 Eur ir 3045 Eur PVM, iš viso už 23345 Eur.

Nurodoma, kad UAB "L1" įregistruota 2012-03-27, adresu: (duomenys neskelbiami) Vilnius, PVM mokėtoja nuo 2012-04-23. Inspekcijos sprendimu, UAB "L1" nuo 2015-09-01

išregistruota iš PVM mokėtojų registro. UAB "L1" įregistruota veikla – statybvietsės paruošimas, kita, niekur nepriskirta, specializuota statybos veikla, gyvenamųjų ir negyvenamųjų pastatų statyba. UAB "L1" vadovas nuo 2014-02-25 iki 2015-10-16 Rusijos pilietis A. K., kuris nuo 2014-02-25 yra UAB "L1" akcininkas. U. V. sienos apsaugos tarnybos informacinės sistemos (toliau – VSATIS) duomenis, sprendime teigiama, kad A. K. apsilankė Lietuvoje vieną kartą: 2014-02-24 atvyko ir 2014-02-28 išvyko, Lietuvoje jis nebuvo įregistravęs gyvenamosios vietos, jam nebuvo išduotas leidimas laikinai gyventi Lietuvos Respublikoje. Nuomos sandorių įforminimo dieną (2015-03-02) UAB "L1" vadovo A. K. Lietuvos Respublikoje nebuvo.

Nurodoma, kad UAB "L1" buvo įdarbinti vidutiniškai 3 darbuotojai. Pažymėta, kad 2013-06-28 atlikto UAB "L1" operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad D. D. tvarkė UAB "L1" buhalterinę apskaitą, tačiau UAB "L1" operatyviam patikrinimui reikalingus dokumentus pagal įgaliojimą teikė V. B. (2013-06-28 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. 430-2747). VĮ Registrų centro duomenimis UAB "L1" nuo įregistravimo juridinių asmenų registre nėra pateikusi finansinių ataskaitų. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos duomenimis, UAB "L1" Vilniaus apygardos teismo 2015-02-17 nutartimi iškelta bankroto byla, 2016-02-29 priimta nutartis likviduoti įmonę. UAB "L1" bankroto administratoriumi paskirta UAB "J1"

Pareiškėja UAB "L1" 2015-09-03 ir 2015-10-03 įformino PVM sąskaitas faktūras be PVM, nes UAB "L1" nuo 2015-09-01 išregistruota iš PVM mokėtojų registro. Pažymėta, kad, įsigijusi aukščiau minėtas slėptuves ir administracines patalpas, Pareiškėja atskaitė 46879,43 Eur PVM.

Pareiškėjos įformintose PVM sąskaitose faktūrose nei sąskaitą išrašiusio, nei paslaugas gavusio asmenų pavardžių ir parašų nėra.

Pareiškėja (Nuomotojas) su UAB "L1" (Nuomininkas) dėl negyvenamųjų patalpų nuomos įformino šias negyvenamųjų patalpų nuomos sutartis dviejų metų laikotarpiui: 2015-03-02 Nr. 15-03-02/EC, pagal kurią Pareiškėja nuo 2015-03-02 įformino slėptuvės, esančios C(duomenys neskelbiami), Kaune, apie 84.39 kv. m. ploto nuomą už 300 Eur mėnesinį mokestį; 2015-03-02 Nr. 15-03-02/EC1, pagal kurią Pareiškėja nuo 2015-03-02 įformino slėptuvės, esančios (duomenys neskelbiami), Kaune, (apie 101 kv. m. ploto) nuomą už 300 Eur mėnesinį mokestį; 2015-03-02 Nr.15-03-02/EC2, pagal kurią Pareiškėja nuo 2015-03-02 įformino administracinių patalpų, esančių (duomenys neskelbiami), Vilniuje, (apie 212.27 kv. m. ploto) nuomą už 2000 Eur mėnesinį mokestį; 2015-03-02 Nr. 15-03-02/EC3, pagal kurią Pareiškėja nuo 2015-03-02 įformino slėptuvės, esančios (duomenys neskelbiami), Kaune, (apie 48.99 kv. m. ploto) nuomą už 300 Eur mėnesinį mokestį. Minėtose nuomos sutartyse yra nurodyta Pareiškėjos vadovo A. A. ir UAB "L1" vadovo A. K. pavardės ir parašai.

Sprendime pažymėta, kad Pareiškėja UAB "L1" už 2015 m. 10 mėn. ir vėlesnių laikotarpių patalpų nuomą neįformino sąskaitų faktūrų ir pajamų už nuomos paslaugas neapskaitė, nors negyvenamųjų patalpų nuomos sutartys buvo sudarytos dviejų metų laikotarpiui. D. C. mokestiniam patikrinimui pateiktus dokumentus, nenustatyta, kad Pareiškėjos su UAB "L1" įformintos negyvenamųjų patalpų nuomos sutartys būtų nutrauktos. Mokestinio tyrimo metu Pareiškėja nepateikė sudarytų patalpų priėmimo–perdavimo aktų, Pareiškėjos atstovas advokatas L. C. 2016-08-17 rašte „Dėl dokumentų pateikimo“ nurodė, „<...> kad pagal Pareiškėjos atstovų pateiktą žodinę informaciją, mokesčių mokėtoja sudariusi negyvenamųjų patalpų nuomos sutartis su UAB "L1" ir UAB "U1" nuomos sutarčių pagrindu išnuomos patalpos buvo faktiškai perduotos nuomininkams su jais nesudarius rašytinių patalpų priėmimo–perdavimo aktų <...>“. Advokatas L. C. 2016-08-17 rašte neįvardino asmenų, kurie perdavė bei priėmė slėptuves bei administracines patalpas pagal įformintas nuomos sutartis.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėja UAB "L1" mokėjimų neatliko. Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registre 2411 „Pirkėjų įsiskolinimas“ 2015-12-31 dienai užfiksuotas 23345 Eur UAB "L1" skola. Patikrinimo metu Pareiškėja pateikė ataskaitą „Klientų apyvartos pagal valiutas ir dokumentus“ už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2016-07-01, kurioje 2016-07-01 dienai užfiksuota UAB "L1" 23345 Eur skola. Taip pat pagal Pareiškėjos pateiktus buhalterinės

apskaitos dokumentus (banko išrašus, kasos dokumentus ir jų registrus) nėra užfiksuota gautų piniginių lėšų nei iš UAB "L1" nei iš kitų fizinių ar juridinių asmenų, kurie būtų atlikę mokėjimus už UAB "L1" Pareiškėja UAB "L1" delspinigių neskaičiavo ir buhalterinės apskaitos registruose jų neapskaitė (nors pagal sutartį buvo įsipareigojusi).

Pareiškėja nepateikė su UAB "Y1" sudarytų sutarčių dėl mokesčių mokėtojos nuosavybės teise priklausančių patalpų administravimo (minėta bendrovė buvo nurodyta nuomos sutartyse kaip turtą administruojanti įmonė). Advokatas L. C. 2016-08-17 rašte „Dėl dokumentų pateikimo“ nurodė, kad „<...> pagal Pareiškėjos atstovų pateiktą žodinę informaciją, mokesčių mokėtoja nėra sudariusi sutarčių su UAB "Y1" dėl patalpų <...> administravimo <...>“. Mokestinio patikrinimo metu 2016-06-29 UAB "Y1" išsiųstas raštas, prašant pateikti UAB "Y1" suteiktų administravimo paslaugų Pareiškėjai nuosavybės teise priklausančioms patalpoms, adresu(duomenys neskelbtini), Kaune, (duomenys neskelbtini), Kaune, (duomenys neskelbtini), Vilniuje, už laikotarpį nuo 2014-09-01 iki 2015-12-31, patvirtinančių dokumentų (sutarčių, PVM sąskaitų faktūrų, mokėjimo dokumentų ir kt.) ir apskaitos registrų, kuriuose apskaityti šie sandoriai patvirtintas kopijas. Jei minėtų patalpų administravimo paslaugos buvo suteiktos kitiems juridiniams asmenims, paprašyta pateikti tai patvirtinančių dokumentų patvirtintas kopijas. UAB "Y1" vadovas B. L. 2016-06-30 raštu nurodė, kad „<...> minėtuose objektuose, UAB "Y1" patalpų administravimo paslaugų už laikotarpį nuo 2014-09-01 iki 2015-12-31 neteikė. Taip pat informavo, jog „laikotarpiu nuo 2014-09-01 iki 2015-12-31 UAB "Y1" su Pareiškėja sandorių neturėjo.“

Inspekcija nurodo, kad išsiuntė raštus UAB "Z1" AB "C1" AB "B1" prašydama pateikti duomenis apie patalpose, esančiose: (duomenys neskelbiami), Kaune, sunaudotą elektros energiją, gamtines dujas, karštą ir šaltą vandenį kiekvieną mėnesį laikotarpiu nuo 2015-01-01 iki 2015-12-31; apskaitos registrą, kuriame būtų nurodyti gavėjai bei tų gavėjų sunaudotas elektros energijos, dujų bei vandens kiekis. Taip pat paprašyta pateikti paslaugų teikimo sutarčių kopijas (jei tokios buvo sudarytos) ir nurodyti, kas apmoka už paslaugas. Aukščiau minėti komunalinių paslaugų tiekėjai nurodė, kad Pareiškėjai dėl slėptuvių, esančių: (duomenys neskelbiami), Kaune, nėra sudariusi paslaugų tiekimo sutarčių, duomenų apie elektros energijos, vandens bei dujų sunaudojimą nėra. Taip pat buvo išsiųsti raštai UAB „Vilniaus vandenys“, UAB „Vilniaus energija“, AB "D1" prašant pateikti informaciją apie patalpose, esančiose: (duomenys neskelbiami) Vilniuje, sunaudotą elektros energiją, gamtines dujas, karštą ir šaltą vandenį kiekvieną mėnesį laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2015-11-30 ir pan. Aukščiau minėti komunalinių paslaugų tiekėjai nurodė, kad su Pareiškėja nėra sudariusi paslaugų tiekimo sutarčių, duomenų apie elektros energijos, vandens bei dujų sunaudojimą nėra ir Pareiškėja nėra atlikusi jokių mokėjimų. Taigi nustatyta, jog Pareiškėja buhalterinės apskaitos registruose neapskaitė pajamų už komunalinių paslaugų perpardavimą ir neišrašė sąskaitų faktūrų UAB "L1"

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjos atlikto operatyvaus patikrinimo metu 2015-12-09 buvo išsiųstas raštas Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai, prašant apžiūrėti patalpas, esančias: (duomenys neskelbiami). Kauno AVMI 2016-01-15 raštu nurodė, kad patikrinimo metu minėtose patalpose veiklos požymių nenustatyta, padarytos nuotraukos. Nuotraukose matyti, kad slėptuvės nenaudojamos, apleistos, kareivinės – apgriuvusios, avarinės būklės. Atlikus administracinių patalpų, esančių (duomenys neskelbiami) Vilniuje, apžiūrą, nebuvo galimybės nustatyti, kurios patalpos konkrečiai priklauso Pareiškėjai, Pareiškėjo atstovų ir informacinių iškabų apie mokesčių mokėtojos buvimą ar vykdomą veiklą nerasta, šalia esančių valstybės ir privačių įmonių darbuotojai apie Pareiškėją nieko nežinojo ir jokios informacijos nesuteikė.

UAB "J1" įgaliotas asmuo E. A. 2016-06-06 pranešime dėl dokumentų pateikimo nurodė, kad „<...>Administratoriui buvo įteikta 2015 m. vasario 17 d. Vilniaus apygardos teismo nutartis, kuria UAB "L1" iškelta bankroto byla, su žyma „įsiteisėjusi“ <...>. Įmonės vadovas, buvęs įmonės vadovas ir prokuristas 2015 m. spalio 30 d. pranešimais buvo informuoti apie UAB "L1" iškeltą bankroto bylą bei apie teismo įpareigojimą perduoti Įmonės turtą pagal balansą, sudarytą

nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienos duomenimis, ir visus dokumentus, tačiau šio įpareigojimo neįvykdė ir dokumentų Administratoriui neperdavė“.

Inspekcijos nurodymu nuo 2015-05-01 UAB "L1" turėjo teikti gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrus, tačiau nepateikė: gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registro duomenų už 2015 m. 05, 07 mėn. ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registro duomenų už 2015 m. 05, 06, 07 mėn. Pagal UAB "L1" Inspekcijai pateiktus gaunamų (už 2015 m. 06, 08 mėn.) ir išrašomų (už 2015 m. 08 mėn.) PVM sąskaitų faktūrų registro duomenis nustatyta, kad UAB "L1" vykdė sandorius su Pareiškėjos tiekėja – UAB "M1" Išanalizavus UAB "L1" pateiktų PVM deklaracijų duomenis, nustatyta, kad UAB "L1" nepateikė PVM deklaracijų už 2015 m. 05, 07, 09 mėn. (iki išregistravimo iš PVM mokėtojų), PVM deklaracijoje už 2015 m. 04 mėn. nedeklaravo jokių pirkimo ir pardavimo sandorių, o PVM deklaracijose už 2015 m. 01, 03, 06, 08 mėn. deklaravo gražintinas iš biudžeto PVM sumas.

S. U. sandorių su UAB "U1"

Sprendime nurodoma, kad pagal Pareiškėjos mokestiniam patikrinimui pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus nustatyta, kad mokesčių mokėtoja tikrinamuoju laikotarpiu UAB "U1" įformino ir PVM deklaracijose deklaravo vieno nekilnojamojo turto objekto – administracinių patalpų, esančių (duomenys neskelbiami) Vilniuje, nuomos paslaugų pardavimą už 2344,21 Eur ir 492,28 Eur PVM, iš viso už 2836,49 Eur. Pareiškėjos įformintoje PVM sąskaitoje faktūroje nei sąskaitą išrašiusio, nei paslaugas gavusio asmens pavardžių ir parašų nėra.

Inspekcija nurodo, kad UAB "U1" įregistruota 1997-11-26, adresu: (duomenys neskelbiami) Vilniaus m. sav., PVM mokėtoja nuo 2002-05-01. Inspekcijos sprendimu UAB "U1" nuo 2016-08-02 išregistruota iš PVM mokėtojų registro. UAB "U1" įregistruota veikla – kitų asmenų aptarnavimo veikla. UAB "U1" vadovas ir akcininkas nuo 2014-02-25 Rusijos pilietis C. Y.. Sprendime pažymėta, kad C. Y. nebuvo įregistravęs gyvenamosios vietos Lietuvoje, taip pat jam nebuvo išduotas leidimas laikinai gyventi Lietuvos Respublikoje. VSATIS duomenimis, C. Y. nebuvo atvykęs į Lietuvos Respubliką laikotarpiu nuo 2015-01-01 iki 2016-02-29, t.y. 2015-11-15 negyvenamųjų patalpų nuomos sutarties įforminimo dieną jo Lietuvos Respublikoje nebuvo.

UAB "U1" nuo 2003-11-26 buhalterinę apskaitą tvarko K. D., tačiau Inspekcijos elektroninio deklaravimo sistemos duomenimis UAB "U1" mokesčių deklaracijas teikė V. B., kuri taip pat teikė UAB "B2" UAB "M1" mokesčių deklaracijas, teikė UAB "L1" operatyviam patikrinimui reikalingus dokumentus ir tvarkė UAB "S1" buhalterinę apskaitą. Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos duomenimis UAB "U1" akto surašymo dienai turi 75982,62 Eur skolą Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetui. Inspekcijos duomenimis UAB "U1" akto surašymo dienai turi 4797,28 Eur deklaruotų mokesčių mokestinę nepriemoką. VĮ Registrų centro duomenimis, UAB "U1" neteikia finansinių ataskaitų nuo 2012 m.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėja (Nuomotojas) su UAB "U1" (Nuomininkas) dėl negyvenamųjų patalpų nuomos įformino 2015-11-15 negyvenamųjų patalpų nuomos sutartį Nr. 15-11-15/O. Y. nuomos sutartyje yra nurodyta Pareiškėjos vadovo A. A. ir UAB "U1" vadovo C. Y. pavardės ir parašai. Nuomos sutartis nebuvo įregistruota VĮ Registrų centre (nors pagal sutartį privalėjo). Pagal negyvenamųjų patalpų nuomos sutartį į nuomos mokestį nebuvo neįskaičiuota naudojimosi komunalinėmis paslaugomis išlaidos bei išlaidos už bendrųjų patalpų ir teritorijos eksploatavimą ir priežiūrą. Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja su UAB "U1" įformino 2015-11-15 negyvenamųjų patalpų nuomos sutartį dėl (duomenys neskelbiami), Vilniuje, esančių administracinių patalpų, t. y. tų pačių patalpų, kurių nuomą Pareiškėja pagal 2015-03-02 sutartį buvo įforminusi UAB "L1" tačiau nėra duomenų, kad Pareiškėja su UAB "L1" 2015-03-02 nuomos sutartį dėl tų pačių patalpų nuomos buvo nutraukta (šios sutarties galiojimo laikas – 2 metai). Nurodoma, kad mokestinio patikrinimo metu Pareiškėja nepateikė su UAB "U1" įforminto patalpų priėmimo–perdavimo akto (nors pagal sutartį privalėjo). Pareiškėjos atstovas advokatas L. C. 2016-08-17 rašte nurodė, jog <...> pagal Pareiškėjos atstovų pateiktą žodinę informaciją, mokesčių mokėtoja sudarius negyvenamųjų patalpų nuomos sutartis

su UAB "L1" ir UAB „G5a, nuomos sutarčių pagrindu išnuomos patalpos buvo faktiškai perduotos nuomininkams su jais nesudarius rašytinių patalpų priėmimo–perdavimo aktų <...>“. Pareiškėjos atstovas advokatas L. C. 2016-08-17 rašte neįvardino asmenų, kurie perdavė ir priėmė administracines patalpas, adresu: (duomenys neskelbiami) Vilniuje.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėja UAB "U1" mokėjimų neatliko. Mokesčių mokėtojos buhalterinės apskaitos registre 2411 „Pirkėjų įsiskolinimas“ 2015-12-31 dienai užfiksuotas 2836,49 Eur UAB "U1" skola. Atkreiptas dėmesys, kad Pareiškėja UAB "U1" už 2016 m. 03 mėn. ir vėlesnius laikotarpius neįformino sąskaitų faktūrų ir buhalterinės apskaitos registruose neapskaitė pajamų už patalpų nuomą, nors negyvenamųjų patalpų nuomos sutartis buvo sudaryta vienerių metų laikotarpiui. Taip pat pagal sutartį turėjo būti dviejų nuomos mėnesių dydžio suma, tačiau nebuvo užfiksuota gautų piniginių lėšų nei iš UAB "U1" nei iš kitų fizinių ar juridinių asmenų, kurie būtų atlikę mokėjimus už UAB "U1" Pažymima, kad pagal sutartį turėjo būti skaičiuojami delspinigiai, tačiau Pareiškėja UAB "U1" delspinigių neskaiciavo ir buhalterinės apskaitos registruose jų neapskaitė. Taip pat nebuvo apskaitomi mokėjimai turto administratoriui bei komunalinių paslaugų teikėjams, nors pagal sutartį buvo įsipareigota. Nurodoma, kad Pareiškėja buhalterinės apskaitos registruose neapskaitė pajamų ir neišrašė sąskaitų faktūrų už komunalinių paslaugų perpardavimą uždarajai UAB "U1"

Sprendime pažymima, kad, atlikus administracinių patalpų, esančių (duomenys neskelbiami) Vilniuje, apžiūrą, nebuvo galimybės nustatyti, kurios patalpos konkrečiai priklauso Pareiškėjai, mokesčių mokėtojos atstovų ir informacinių iškabų apie Pareiškėjos buvimą ar vykdomą veiklą nerasta, šalia esančių valstybės ir privačių įmonių darbuotojai apie Bendrovę nieko nežinojo ir jokios informacijos nesuteikė.

Inspekcija teigia, kad Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos duomenimis UAB "U1" Vilniaus apygardos teismo 2016-02-29 nutartimi iškelta bankroto byla (civilinė byla Nr. B2-2899-794). UAB "U1" bankroto administratoriumi paskirtas S. F.. UAB "U1" bankroto administratorius S. F. 2016-06-27 raštu Nr. G16/06/27 nurodė, kad „2016 m. vasario 29 d. Vilniaus apygardos teismas nutartimi c. b. B2-2899-794/2016 iškėlė bankroto bylą UAB "U1" <...>. 2016 03 08 d. Vilniaus apygardos teismo nutartis apskūsta Lietuvos apeliaciniam teismui. 2016 m. balandžio 28 d. Lietuvos apeliacinis teismas skundą išnagrinėjo priėmė nutartį civ. b. 2-974-370/2016, kuria paliko nepakeistą 2016 m. vasario 29 d Vilniaus apygardos teismo nutartį <...>. Administratoriui iki šios dienos nepavyko surasti BUAB "F1" direktoriaus C. Y.. Esami UAB "U1" darbuotojai taip pat negali nurodyti, kas ir kur yra UAB "U1" direktorius bei negali nurodyti jo kontaktinių duomenų <...>. Iki šios dienos C. Y. ir M. G. nevykdo <...> Vilniaus apygardos teismo nutartimi <...> nustatytų įpareigojimų nesudaro BUAB "F1" balanso bankroto bylos dienai ir pagal jį neperduoda įmonės turto bei dokumentų.“

Inspekcijos nurodymu nuo 2015-05-01 UAB "U1" turėjo teikti gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registro duomenis, tačiau UAB "U1" nepateikė duomenų už 2016 m. 05, 06, 07, 08 mėn. (iki išregistravimo iš PVM mokėtojų). Pagal UAB "U1" Inspekcijai pateiktus gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registro duomenis nustatyta, kad UAB "U1" vykdė sandorius su Pareiškėjos tiekėjais – UAB "B2" UAB "M1" Išanalizavus UAB "U1" Inspekcijai teikiamas PVM deklaracijas, nustatyta, kad UAB "U1" nepateikė PVM deklaracijų už 2016 m. 05, 06, 07, 08 mėn. (iki išregistravimo iš PVM mokėtojų registro).

Sprendime nurodoma, kad mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjai buvo duotas 2016-06-07 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (4.65) FR0706-6301 pateikti paaiškinimą dėl vykdytų sandorių. Pareiškėjos buvęs vadovas A. A. į Inspekciją neatvyko. Pareiškėjos atstovas advokatas L. C. 2016-08-17 pateikė paaiškinimą, tačiau Inspekcija, įvertinusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, pateiktą paaiškinimą vertinimo kritiškai, taip pat sprendime pažymėjo, kad Pareiškėjos advokatas L. C. nepateikė atsakymų į klausimus (kaip Pareiškėja surado UAB "L1" UAB "U1" su kokiais asmenimis bendravo, kaip, kokiomis aplinkybėmis buvo perduotos patalpos, kokių priemonių ėmėsi skoloms iš minėtų įmonių atgauti ir kt.) dėl Pareiškėjos vykdytų sandorių su UAB "L1" ir UAB "U1" nenurodė, kaip PVM apmokestinamoje veikloje planuoja

panaudoti nuotekų šalinimo bei vandentiekio vamzdynus, kurie išdėstyti šalia UAB "B2" nuosavybės teise priklausančių prekybos centrų patalpų Šeškinės g. ir Liepkalnio g., Vilniuje.

Dėl PVM apskaičiavimo pagrįstumo

Inspekcija skundžiamu sprendimu pritarė patikrinimo metu padarytoms išvadoms, kad nekilnojamojo turto ir nuomos sandoriais siekta kitų tikslų – piktnaudžiaujant įgyti teisę į pirkimo F. S. aptariamos turinio viršenybės prieš formą principo taikymą reglamentuojančios teisės normos (MAĮ 10 straipsnio ir 69 str. 1 dalis), pacituota MAĮ 69 str. 1 dalį aiškinanti LVAT suformuota praktika (LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007; 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A556-250/2008; 2015-04-14 nutartis adm. byloje Nr. A366-438/2015) ir konstatuota, kad patikrinimo metu pagrįstai taikytos MAĮ 10 straipsnio ir 69 str. 1 dalies nuostatos ir Pareiškėjai apskaičiuota 781537,52 Eur mažiau grąžintino iš biudžeto PVM.

Dėl delspinigių ir baudų

Inspekcija, vadovaudamasi PVMĮ 123 str. 1 dalimi, MAĮ 96-99 straipsniais, nuo papildomai apskaičiuotos 781537,52 Eur PVM sumos, Bendrovei apskaičiavo 163156,20 Eur PVM delspinigių. Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 139 str. 1 dalimi bei nustačiusi lengvinančias ir sunkinančias baudos skyrimo aplinkybes, Pareiškėjai skyrė 30 proc. dydžio 234461,26 Eur (781537,52 Eur x 30 proc.) PVM baudą.

Pareiškėja pateiktu skundu nesutinka su Inspekcijos sprendimu.

S. U. veiklos bei teisės į PVM atskaita

Pareiškėja skunde laikosi pozicijos, kad mokesčių administratorius netinkamai vertina Pareiškėjos pateiktas aplinkybes, o dalies jų apskritai nevertina, todėl sprendime konstatuotas PVM įstatymo nuostatų pažeidimas yra nepagrįstas.

Skunde, remiantis LVAT ir ESTT formuojama praktika, aptariama teisės į PVM atskaitą įgyvendinimas, jos ribojimas, cituojamos PVM direktyvos ir PVMĮ nuostatos dėl ekonominės veiklos, akcentuojama, kad teisminėje praktikoje yra preziumuojama, jog pagal bendrą taisyklę uždaryjū akcinių bendrovių pagrindinis tikslas yra pelno siekimas, kurio siekiama bendrovės pasirinkimu vykdant teisės aktų nedraudžiamą ūkinę komercinę veiklą.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad PVMĮ įstatymo 58 str. 1 d. 1 punktas numato, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėtojo veiklai: PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. PVMĮ nustatyta esminė sąlyga atsirasti PVM mokėtojo teisei į PVM atskaitą – įsigytos (importuotos) prekės (paslaugos) turi būti skirtos PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Tuo tarpu PVM įstatyme nėra nustatyta termino, per kiek laiko PVM mokėtojo įsigytos prekės (paslaugos) privalo būti panaudotos PVM mokėtojo vykdomoje ar ketinamoje vykdyti PVM apmokestinimo veikloje. Pareiškėjos teigimu, PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti pirkimo ar importo PVM sumas už įsigytas prekes (paslaugas), kurias jis naudos vykdant PVM apmokestinamą veiklą.

Skunde teigiama, kad Pareiškėja 2014 m. spalio – 2015 m. lapkričio mėn. įsigijo 81 nekilnojamojo turto objektą, kurios ketinama panaudoti PVM apmokestinam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Svarbu akcentuoti, kad nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo, vystymo bei nuomos veikla yra specifinė, priklausanti nuo rinkos pokyčių. Vien ta aplinkybė, kad Pareiškėja, įsigijusi nekilnojamąjį turtą, jo iškart nepardavinėjo ar kai kuriuose objektuose nepradėjo iškart vystyti nekilnojamojo turto projektų, nereiškia, kad Pareiškėja nevykdė ekonominės veiklos ir šis turtas nėra skirtas Pareiškėjos pajamoms uždirbti. Pažymėta, kad vykdant ekonominę veiklą, susijusią su nekilnojamojo turto tiekimu, vystymu, nuoma ir t. t., reikia atlikti nemažai laikui imlių parengiamųjų darbų, pavyzdžiui, parengti bei suderinti teritorijų planavimo bei statybos dokumentaciją (projektinių pasiūlymų rengimas, statinių projektų rengimas, statybą leidžiančių dokumentų gavimas ir t. t.), gauti bendraturčio (-ių) sutikimą (-us) arba pasiekti susitarimą su bendraturčiais dėl nekilnojamojo objekto rekonstrukcijos, statybos ir t. t. Skunde akcentuota, kad nekilnojamojo turto pardavimo

galimybės priklausu nuo daug faktorių (ypatingai nuo kainų pokyčių rinkoje), ir Pareiškėja, kaip užsiimanti ir nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo veikla, kurios tikslas iš esmės yra uždirbti pelno iš pirkimo ir pardavimo kainų skirtumo, atitinkamai vertina, ar tikslinga tam tikrą įsigyta nekilnojamojo turto objektą pardavinėti iškart po įsigijimo, ar vėliau, ar atitinkama objektą yra verčiau rekonstruoti ar griauti, ar jo vietoje statyti naują, taip pat užtrunka ir pirkėjų paieškos procesas, derybos ir pan. Pažymėta, kad Pareiškėja, įsigijusi minėtus nekilnojamojo turto objektus, taip pat, analizuodama konkrečių įsigytų objektų galimą tolimesnę naudingumą, vykdydama derybas dėl atskirų nekilnojamojo turto objektų (pvz.. objekto Nemenčinės pl. 13A) vystymo, atliko parengiamuosius veiksmus, reikalingus PVM apmokestinamos veiklos vykdymui. Teigiama, kad pagal ESTT praktiką sąvoka ekonominė veikla gali apimti ir parengiamuosius veiksmus (pvz.. nekilnojamojo turto įsigijimą), o parengiamuosius veiksmus vykdančias asmuo laikytinas apmokestinamuoju asmeniu bei turi teisę į PVM atskaitą. Pareiškėjos vertinimu, ji, įsigydama nekilnojamojo turto objektus, atliko parengiamuosius veiksmus savo planuojamai vykdyti PVM apmokestinamai veiklai (nekilnojamojo turto tiekimo bei su juo susijusių paslaugų (pvz.. nuomos paslaugos) teikimui), todėl pagrįstai pasinaudojo savo teise į PVM atskaitą.

Skunde pabrėžiama, kad mokesčių administratoriui patikrinimo atlikimo metu bei sprendimo priėmimo metu buvo žinoma, kad šiuo metu teisme yra nagrinėjama byla pagal buvusios Pareiškėjos akcininkės („EN3“) ieškinį dėl akcijų perleidimo sandorių pripažinimo negaliojančiais, akcininkų sprendimo paskirti vadovą panaikinimo, draudimo atlikti veiksmus, keliančius žalos grėsmę. Mokesčių administratoriui taip pat buvo žinoma, kad Vilniaus miesto apylinkės teismas, gavęs ieškovo prašymą, pritaikė laikinas apsaugos priemones, kurių pagrindu, be kita ko, uždraudus dabartiniam Pareiškėjui vadovui atlikti Pareiškėjos vadovo funkcijas, buvo paskirtas Pareiškėjos turto paprastasis administravimas. Atkreiptas dėmesys į tai, kad dėl objektyvių priežasčių (vykstančio teismo ginčo dėl galimai apgaulės būdu užvaldytų Pareiškėjos akcijų), kol vyksta teisminiai ginčai, Pareiškėja turi ribotas galimybes vystyti nekilnojamojo turto projektus. Taip pat akcentuota, kad kol nėra išspręsti minėti teisminiai ginčai, Pareiškėjai kredito įstaigos (bankai, kredito unijos) nesutiks suteikti finansavimo. Mokesčių administratorius, atlikdamas mokesčių patikrinimą bei tvirtindamas jo rezultatus, turėjo įvertinti, kad vyksta teisminiai ginčai, kad Pareiškėjos atžvilgiu yra pritaikytos laikinosios apsaugos priemonės (paskirtas turto administravimas), todėl nuo teismo proceso pradžios Pareiškėja objektyviai iš esmės negali vystyti įsigyto nekilnojamojo turto projektų iki tol kol teisme bus išspręsta minėta byla.

S. U. sudarytų sandorių

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendime padarytomis išvadomis, kad nekilnojamojo turto sandoriai tarp Pareiškėjos bei UAB "B2" UAB "M1" bei UAB "S1" buvo sudaryti išskirtinai Pareiškėjai palankiomis atsiskaitymo sąlygomis, o pardavėjams nepalankiomis sąlygomis. Mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratoriui Pareiškėja nurodė, kad tuometinis Pareiškėjos vadovas dėl jį sudominusių nekilnojamojo turto objektų ketino sudaryti preliminariąsias pirkimo–pardavimo sutartis, o per minėtose sutartyse nustatytą terminą pagrindinėms pirkimo–pardavimo sutartims sudaryti ketino gauti finansavimą, kuris būtų leidęs, sudarant pagrindines nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartis, atsiskaityti už įsigyjamą nekilnojamąjį turtą. Tačiau derybų metu buvęs Pareiškėjos vadovas gavo pasiūlymą dėl naudingesnių sandorių sudarymo sąlygų, įskaitant galimybę iš karto sudaryti ne preliminariąsias, o pagrindines pirkimo–pardavimo sutartis, jose bent 1 metams atidedant atsiskaitymo už įsigyjamą turtą terminą. Pažymėta, kad nekilnojamojo turto sandorių atveju, yra įprastos situacijos, kai atsiskaitymui už įsigyjamą turtą reikia panaudoti dideles pinigines sumas, kurių dažnai atvejais daikto įgijėjas neturi. Todėl praktikoje nėra retas atvejis, kai sudarius nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartį, joje šalys susitaria dėl atsiskaitymo termino atidėjimo arba atsiskaitymo išdėstymo dalimis, kad per tam tikrą laiko tarpą daikto pirkėjas sukauptų arba gautų reikalingą finansavimą. Civilinis kodeksas (toliau – CK) 4.49 str. 1 dalis nuosavybės teisės perėjimo momentą sieja su daikto perdavimu, o ne atsiskaitymo momentu.

Skunde akcentuojama, kad atsiskaitymo už įsigytą nekilnojamąjį turtą momentas šiuo konkrečiu atveju nėra aktualus PVM prasme. PVMĮ 14 str. 1 dalyje numatyta, kad prievolė apskaičiuoti PVM už šalies teritorijoje tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atsiranda, kai šio Įstatymo nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Taigi pagal bendrą taisyklę PVM apmokestinimo momentas yra susietas su PVM sąskaitos faktūros išrašymo momentu, o ne su atsiskaitymo už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas momentu.

Pareiškėjos nuomone, sprendime yra nepagrįstai konstatuota, kad Pareiškėjai buvo parduotas nekilnojamoji turtas, kuris pagal PVMĮ 32 str. 1 dalį yra neapmokestinamas. Skunde pažymėta, kad Pareiškėja įsigijo nebaigtų statyti statinių, kurių tiekimas neabejotinai yra PVM objektas, pvz., pastatus, esančius adresu: (duomenys neskelbiami), Šiauliai, pastatą – gyvenamojo namo pamatus, esančius adresu: (duomenys neskelbiami) Alytus. Taip pat mokesčių administratorius, padarydamas aukščiau paminėtas išvadas, neįvertino to, kad minėtų sandorių pagrindu Pareiškėja įsigijo žemės sklypus, kas prieštarauja PVMĮ 32 str. 2 daliai. Pareiškėja, sudarydama minėtus nekilnojamojo turto įsigijimo sandorius jų pagrindu įgijo ir nuosavybės teisę į žemės sklypus, kurie laikytini žeme statyboms, kuri PVMĮ prasme yra laikoma PVM objektu. Dėl kito Pareiškėjos įsigyto nekilnojamojo turto skunde pažymėta, kad tuo atveju, jeigu Pareiškėjos kontrahentai iš tiesų neatliko PVMĮ 32 str. 3 dalies nustatyto formalumo, tačiau minėtų sandorių atveju buvo išskirtas bei deklaruotas pardavimo PVM, Bendrovė turi turėti teisę atskaityti pirkimo PVM, nes priešingu atveju būtų pažeistas PVM neutralumo principas.

Skunde akcentuojama, kad įsigyjamo turto (pvz., pastato) fizinė būklė nebūtinai yra esminė sąlyga, kuri lemia įsigyjamo turto rinkos vertę, ir negali būti laikomas esminiu rodikliu vertinant sandorio ekonominę logiką. Tuo labiau nekilnojamojo turto objekto fizinė būklė savaime nesuponuoja išvados, kad tokio objekto negalima pelningai perparduoti. Sprendžiant klausimą dėl sandorio atitikimo ekonominei logikai, išvados negali būti daromos remiantis tik įsigyto turto paskirtimi, pobūdžiu, neatsižvelgiant į kitas reikšmingas aplinkybes (pvz., turto lokaciją ir kt.), pavyzdžiui, įsigytus objektus galima rekonstruoti ir pritaikyti ūkinei veiklai, nugriauti ir vietoj jų pastatyti kitus statinius, turimus inžinerinius įrenginius pelningai perparduoti kaimynystėje esančio turto savininkams arba įnešti kaip įnašą į vystomą nekilnojamojo turto projektą ir ateityje gauti pelno dalį iš išvystyto projekto ir t. t. Be to, įsigyjamas nekilnojamoji turtas gali būti valstybiniame žemės sklype, kaip pavyzdžiui, Pareiškėjos įsigytas rampas, praėjimo pastatas, kiemo aikštelė, esantys adresu: (duomenys neskelbiami). Minėti objektai yra valstybiniame žemės sklype, kurios įsigijus Pareiškėja sudarė minėto žemės sklypo dalies nuomos sutartį bei šiuo metu yra parengtas administracinės paskirties pastato Zietelos g. 3, Vilniaus m. statybos projektas, pagal kurį numatyta dalį statinių šioje Pareiškėjos išnuomotoje teritorijoje griauti, ir kartu su kitais bendrasavininkais statyti naują administracinės paskirties pastatą (minėtas projektas mokesčių administratoriui buvo pateiktas mokestinio patikrinimo metu). Pareiškėjos nuomone, sprendime yra padarytos nepagrįstos išvados, kad Pareiškėjos sudaryti nekilnojamojo turto sandoriai prieštarauja ekonominei logikai, tuo pačiu nepagrįstai mokesčių administratorius paneigė Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą.

Pareiškėjos nuomone, aplinkybė, kad kitos sutarčių šalys nepasinaudojo savo teise vienašališkai nutraukti pirkimo–pardavimo sutartis, nėra pakankamas pagrindas konstatuoti, kad minėti sandoriai yra fiktyvūs bei jų tikrasis tikslas mokestinės naudos gavimas. Vienas iš visuotinai pripažįstamų sutartinių santykių principų yra *favor contractus* principas, reiškiantis, kad šalys turi siekti išsaugoti sutartį, jeigu tai tik yra įmanoma, o sutarties nutraukimą naudoti tik kaip *ultima ratio* priemonę. Pardavėjai, suprasdami, kad dėl objektyvių priežasčių Pareiškėja vėluoja atsiskaityti už įsigytą turtą, siekė išsaugoti sutartinius santykius, o ne juos nutraukti.

Skunde dėl Inspekcijos motyvų, jog dalies Pareiškėjos įsigyto nekilnojamojo turto objektų kaina yra ženkliai didesnė nei VĮ Registrų centro skelbiama vidutinė rinkos kaina, nurodoma, kad joks teisės aktas (įskaitant mokesčius reglamentuojančius teisės aktus) nenustato to, jog privatūs asmenys jiems nuosavybės teise priklausantį turtą privalo parduoti už VĮ Registrų centro skelbiamą vidutinę rinkos vertę ar parduodamo turto vertę negali skirtis atitinkamu

procentų nuo VĮ Registrų centro skelbiamos daikto vertės. Pažymėta, kad toks reglamentavimas prieštarautų rinkos ekonomikos dėsniams bei Lietuvos Respublikos Konstitucijos 46 straipsnyje įtvirtintam ūkinės veiklos laisvės principui.

Pareiškėja taip pat nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis, kad Pareiškėja sudarė formalius nuomos sandorius su UAB "L1" ir UAB "U1" Pažymima, kad sutarties šalys turi teisę bendru sutarimu pakeisti sutarties nuostatas, todėl vien tai, jog nuomos sutartyse (sudarytose su UAB "L1" bei „Golbena“) buvo numatyta sudaryti rašytiniai patalpų priėmimo–perdavimo aktus, neriboją sutarties šalių teisės bendru sutarimu pakeisti sutarties nuostatas bei patalpas perduoti nesudarant rašytinių priėmimo–perdavimo aktų ir tokio aplinkybė nesudaro pagrindo pripažinti, kad nuomos sandoriai yra fiktyvūs. Taip pat pastebėta, kad tam, kad sutartis būtų sudaryta, jos šalims nėra privaloma būti vienoje vietoje ar valstybėje, sutarties sąlygas galima suderinti naudojantis ryšio priemonėmis, o šalims pasiekus konsensą dėl sutarties sąlygų, pasirašytais sutarčių egzemplioriais (kuriais įforminama šalių valia sudaryti sandorį) galima apsikeisti naudojantis pašto paslaugomis, įteikiant tarpininkams ir pan., todėl minėtų nuomos sutarčių sudarymui nebuvo būtinybės, kad nuomininkų vadovai būtinai būtų Lietuvos Respublikoje.

Sprendime yra padarytos išvados, kad nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai bei nekilnojamojo turto nuomos sandoriai buvo sudaryti tarp tarpusavyje pažįstamų asmenų. PVMĮ nėra pateikiamos sąvokos – „tarpusavyje pažįstami asmenys“. PVMĮ yra pateikiama susijusių asmenų sąvoka, kuri šiuo atveju nėra aktuali.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai nepripažino, kad Pareiškėja vykdo derybas su kelių nekilnojamojo turto objektų bendraturčiais dėl galimo šių objektų vystymo. Mokesčių administratorius, darydamas išvadas, neatsižvelgė į tai, kad derybos (ypač pradinėse jos stadijose) nėra įforminamos, kokiais nors dokumentais, todėl yra sudėtinga, o kartais net ir objektyviai neįmanoma pateikti dokumentų, kurie patvirtintų derybų vedimo faktą. Pažymėta, kad nuo derybų pradžios iki tam tikrų derybų rezultatų įforminimo (pvz., ketinimų protokolo pasirašymo, sutarties pasirašymo) gali praeiti nemažas laiko tarpas. Tuo pačiu nuo derybų pradžios iki tam tikrų derybinių pozicijų, pasiūlymų išdėstymo raštu gali praeiti tam tikras laiko tarpas arba minėti derybų aspektai gali būti apskritai neįforminami raštu (pvz., nutrukus deryboms), taip pat nesant kitų įrodymų (pvz., protokolų, rašytinių pasiūlymų) apie vykusios derybas galima daryti išvadas tik iš esamų galutinių derybų rezultatų, pavyzdžiui, esant sudarytai sutarčiai. Atitinkamai nėra pagrįsta daryti išvadą, kad nėra vedamos derybos vien jas grindžiant tuo, kad mokesčių administratorius neturi dokumentų, kurie įrodytų derybų vedimo faktą. Akcentuota, kad kartu su savo pastabomis Pareiškėja pridėjo gautą pasiūlymą iš nekilnojamojo turto objekto bendrasavininko dėl galimo objekto, esančio (duomenys neskelbiami), Vilniuje, vystymo (Priedas Nr. 2), tačiau sprendime dėl minėto dokumento nėra pasisakyta bei tuo pačiu yra laikomasi nepagrįstos pozicijos, kad Pareiškėja nepateikė dokumentų, patvirtinančių, kad Pareiškėja vykdo derybas su pastato, esančio (duomenys neskelbiami), bendrasavininku bei, kad Pareiškėja neįvardijo konkrečių bendrasavininkų, su kuriais deramasi.

Skunde nurodoma, kad Pareiškėja, grįsdama ketinimą vykdyti PVM apmokestinamą veiklą, mokesčio patikrinimo metu pateikė administracinės paskirties pastato (duomenys neskelbtini), Vilniaus m. statybos projektą, projektinius pasiūlymus dėl prekybos paskirties pastato statybos (duomenys neskelbtini), Vilniuje, priešprojektinius pasiūlymus dėl teritorijos, (duomenys neskelbiami), Šiauliuose sutvarkymo koncepcijos bei kitus dokumentus, tačiau mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad neva minėti dokumentai nepagrindžia Pareiškėjos dalyvavimo minėtuose projektuose fakto, nes nė viename iš dokumentų Pareiškėja nėra įvardinta kaip užsakovas.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis, kurių pagrindu mokesčių administratorius nepripažino aplinkybės, kad buvęs Pareiškėjos vadovas A. A. kreipėsi į bankus dėl finansavimo gavimo. Vadovas nurodė konkrečius Bulgarijoje veikiančius bankus, į kuriuos buvo kreiptasi dėl finansavimo suteikimo, tačiau mokesčių administratorius, vietoj to, kad būtų ėmęsis aktyvių veiksmų (pateikęs paklausimus bankams ir pan.), reikalingų išsiaiškinti dėl

Pareiškėjos kreipimosi į bankus, tiesiog padarė formalias (niekuo nepagrįstas) išvadas, kad Pareiškėja nepagrindė savo siekio gauti finansavimą.

Dėl turinio viršenybės prieš formą principo netinkamo taikymo ir PVM apskaičiavimo

Skundu nesutinkama, kad nekilnojamojo turto sandoriais siekta mokesinės naudos. Nurodoma, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu (nuo 2014-09-09 iki 2015-12-23) įsigijo daugiau nei 80 nekilnojamojo turto objektų. Vien šis faktas rodo, kad nekilnojamojo turto įsigijimo sandoriai nebuvo atsitiktiniai, formalūs, o buvo sudaryti rengiantis vykdyti PVM apmokestinamą veiklą. Akivaizdu, kad įsigytas didelis kiekis nekilnojamojo turto objektų rodo ketinimą tokį turtą naudoti PVM apmokestinamai veiklai. Akcentuojama, kad Pareiškėja, sudariusi minėtus nekilnojamojo turto įsigijimo sandorius, turėjo didesnę nei 700000 Eur PVM permoką, tačiau nesinaudojo savo teise ir neprašė mokesčių administratoriaus grąžinti turimą mokesčio permoką, o tai aiškiai rodo, kad Pareiškėja siekė vykdyti PVM apmokestinamą veiklą ir jos vykdymo metu (pvz., pardavus išvystytą nekilnojamojo turto objektą) Pareiškėja būtų pardavimo PVM atskaičiusi iš turimos PVM permokos.

Dėl apskaičiuotų delspinigių

J. M. nesutinka ir su apskaičiuotais PVM delspinigiais, motyvuodama tuo, kad pagal PVMĮ 71 str. 1 dalį prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal šio Įstatymo 95 straipsnio 2, 3 ir 4 dalių nuostatas tenka pirkėjui, t. y. ne Pareiškėjai, o asmenims, kurie Pareiškėjai tiekė (pardavė) nekilnojamojo turto objektus (t. y. UAB "B2" UAB "M1" ir UAB "S1" todėl mokesčių administratorius nepagrįstai Pareiškėjos atžvilgiu skaičiavo delspinigius, argumentuodamas tuo, kad Pareiškėja nesumokėjo 781537,52 Eur I. V. pat skunde teigiama, kad Pareiškėjos atžvilgiu nėra teisinio pagrindo taikyti ir MAĮ 96 str. 1 d. 3 punkte nustatyto delspinigių skaičiavimo teisinio pagrindo, nes minėtoje įstatymo nuostatoje eksplicitiškai yra nurodyta, kad delspinigiai skaičiuojami už mokesčių administratoriaus nepagrįstai grąžintą (įskaitytą) mokesčio permoką.

Dėl pakirtos baudos

J. M. nesutinka su paskirta 30 proc. bauda, motyvuodama LVAT 2008-02-15 nutartimi adm. byloje Nr. A261-214/2008, t. y., kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, o tuomet atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio. Bendrieji baudos skyrimo principai bei MAĮ 139 str. 1 dalyje nurodytos aplinkybės, turinčios įtakos baudos dydžiui, įpareigoja subjektą, skiriantį baudą, motyvuoti ir pagrįsti skiriamos baudos dydį.

Skunde nesutinkama, kad Pareiškėja atliko veiksmus, kuriuos būtų pagrindas pripažinti, kaip Pareiškėjos padėtį sunkinančias aplinkybes. Pažymėta, kad Pareiškėjos nekilnojamojo turto įsigijimo sandoriai yra išviešinti, t. y. įregistruoti viešajame registre, sandoriai sudaryti laikantis teisės aktuose nustatytos fonuos (patvirtinti notarine tvarka), sandoriai atitinka įprastai sudaromus sandorius. Pareiškėja, įsigydama nekilnojamojo turto objektus, kurios ketina naudoti PVM apmokestinamos veiklos vykdymui, turėjo teisėtą pagrindą manyti, kad ji turi teisę į PVM atskaitą bei siekė ją pasinaudoti. Atsižvelgus į nekilnojamojo turto tiekimo bei su juo susijusių paslaugų teikimo specifiką, Pareiškėja turėjo teisinį lūkestį manyti, kad ji vykdo ekonominę veiklą, todėl turi teisę į PVM atskaitą, todėl paaiškėjus, kad mokesčių administratorius skirtingai vertina tas pačias Pareiškėjos veiklos aplinkybes, nesudaro teisinio pagrindo Pareiškėjos veiksmus traktuoti kaip jos atsakomybę sunkinančias aplinkybes.

E. E. sprendimo turinio atitikties teisės aktų nuostatoms

Skunde šiuo aspektu nurodoma, kad pagal Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 127 punktą, kai mokėtojas pateikė rašytines pastabas dėl patikrinimo akto, sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti nurodyta, į kurias pastabas yra atsižvelgta (neatsižvelgta). Jei į mokėtojo rašytines pastabas nebuvo atsižvelgta, turi būti nurodomos motyvuotos priežastys. Pareiškėjos vertinimu, į rašytines esmines pastabas ne tik kad nebuvo atsižvelgta, bet ir nepateikiamos jokios motyvuotos priežastys, todėl sprendimas

prieštarauja Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 127 punktui ir turi būti panaikintas.

Pareiškėjos vertinimu Inspekcijos sprendimas prieštarauja ir Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 straipsnio nuostatomis. Mokesčių administratoriaus priimami sprendimai turi būti aiškūs, pagrįsti ir motyvuoti. Skunde šiuo klausimu cituojama aktuali LVAT praktika (2005-02-01 *nutartis adm. byloje Nr. A14-131/2005*; 2008-01-31 *nutartis adm. byloje Nr. A556-158/2008*; 2011-05-05 *nutartis adm. byloje Nr. A575-851/2011 ir kt.*). Nurodoma, kad VAĮ 8 str. 1 dalyje detalizuota, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės (licencijos ar leidimo galiojimo panaikinimas, laikinas uždraudimas verstis tam tikra veikla ar teikti paslaugas, bauda ir kt.) turi būti motyvuotos. Tai reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą: motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Taigi mokesčių administratoriaus, nesilaikydamas Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 127 p. reikalavimų, taip pat pažeidė VAĮ 8 str. 1 dalies nuostatas.

Išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėja, vadovaudamasis MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, prašo panaikinti Inspekcijos 2017-06-16 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-236.

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

Mokestinis ginčas šioje byloje vyksta dėl apskaičiuoto PVM bei su juo susijusių sumų mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėja, iš trijų pardavėjų – UAB "B2" UAB "M1" ir UAB "S1" – įsigijusi 81 nekilnojamojo turto objektą už 5628444,75 Eur, iš jų 781537,52 Eur PVM, bei įforminusi 4 nekilnojamojo turto objektų nuomos sandorius su UAB "L1" ir su UAB "U1" imitavo vykdomą PVM apmokestinamą veiklą bei, atskaitydama pirkimo PVM už įsigytą nekilnojamąjį turtą, nepagrįstai siekė pasididinti gražintiną iš biudžeto L. M., taikydama MAĮ 10 straipsnį ir 69 str. 1 dalį, padarė išvadą, jog nekilnojamojo turto įsigijimo ir nuomos sandoriai yra sudaryti piktnaudžiaujant teise, siekiant gauti mokestinę naudą, todėl patikrinimo metu paneigė Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą 781537,52 Eur sumai, atitinkamai apskaičiuodama mokestines prievoles. Pareiškėja skunde Komisijai bei jos atstovai mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu laikėsi pozicijos, jog mokesčių administratorius netinkamai įvertino bylos faktines aplinkybes, nesurinko pakankamų ir patikimų įrodymų, pagrindžiančių, jog ginčo sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, nepagrįstai konstatavo, jog įsigytas nekilnojamas turtas nenaudojamas / nebus naudojamas ekonominėje veikloje, todėl nepagrįstai taikytas MAĮ 10 straipsnis ir tuo pačiu MAĮ 69 str. 1 dalis. Skundu taip pat nesutinkama su apskaičiuotais PVM delspinigiais, paskirta PVM bauda bei teikiami argumentai dėl skundžiamo sprendimo turinio atitikties teisės aktų nuostatomis.

Komisija šioje sprendimo dalyje, nekartodama bylos faktinių aplinkybių, kurios išsamiai išdėstytos skundžiamame Inspekcijos sprendime bei patikrinimo akte, taip pat šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, ginčo atveju pasisakys dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į skunde ir Komisijos posėdžio metu nurodytas aplinkybes bei vertindama teisės į PVM atskaitos ribojimo pagrįstumą piktnaudžiavimo atveju mokesčių teisės aktų ir teismų praktikos nuostatų prasme.

Dėl PVM atskaitos ribojimo

PVM mokėtojų teisė į atskaitą įtvirtinta PVMĮ 57 straipsnyje. PVMĮ 58 straipsnyje nustatyta veikla, kuriai skirtų naudoti prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti atskaitomas. Nei PVMĮ, nei kituose nacionaliniuose teisės aktuose nėra įtvirtintos sąlygos, aplinkybės, kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl, nustatant tokias sąlygas, būtina vadovautis LVAT ir ESTT suformuotomis taisyklėmis.

LVAT išplēstinē teisēju kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-705/2013, apibendrināda ESTT praktiķā, konstatāvo, kad nacionalinēs institucijas ir teismai turi teisē apmokestināmajam asmeniui atsisakyti suteikti teisē ī PVM atskaitā, jei, atsiŗvelģiant ī objektyvius īrodymus, nustatoma, kad: 1) sandoriai, kuriais grindģiama ņi teisē, sudaryti piktnaudģiauģant arba 2) paties apmokestināmoģo asmens sukģiavimas mokesģiŗ srityje, arba 3) jei, atsiŗvelģus ī objektyvias aplinkybes, īrodoma, kad apmokestināmais asmuo (pirkēģas) ģinoģo arba turēģo ģinoti, jog īsigydamas preķes ģis dalyvauģa sandoryģe, susijusiamē su tiekēģo ar kito ūķio subjekto, dalyvauģanģio ņiŗ tiekimŗ ar paslaugŗ grandinēs pirkimo ar pardavimo sandoryģe, atliķtu sukģiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinēģamas sandoris atitinka objektyvius kriteriģus, kuriais grindģiamaģ apmokestināmoģo asmens, veikianģio kaip tokio, atlieķamo preķiŗ tiekimo ir ekonominēs veiklos ņāvokos.

Nagrinēģamo ģinģo atveģu mokesģiŗ administratorius Pareiŗķēģos PVM atskaitā apriboģo identifikāvēģ Pareiŗķēģos piktnaudģiavimā PVM atskaitā. Piktnaudģiavimo PVM atskaitā koncepcija apibrēģta ESTT 2006 m. vasario 21 d. sprendimē byloģe Halifax, C-255/02. Teisma minētame sprendimē konstatāvo, kad ņeŗģtoģi direktivģa turi bŗti aiŗķināma taip, jog ģi draudģia apmokestināmoģo asmens teisē atskaityti perkant sumokētā pridētinēs vertēs mokesģi, jei sandoriai, kuriais grindģiama ņi teisē, sudaryti piktnaudģiauģant. Piktnaudģiavimo pripaģzinimui teisma identifiķavo, kad bŗtina nustatyti, pirma, kad nagrinēģamais sandoriais, neatsiŗvelģiant ī formālŗ atitinkamŗ ņeŗģtosias direktivģos (PVM direktivģos) nuostatŗ ir ņiā direktivģā ī nacionalinēģ teisē perkelianģiŗ nacionalinēs teisēs aktŗ taikymā, bŗtŗ īģyjamas mokestinis pranaŗsumas, kurio suteikimas paŗeistŗ ņiomis nuostatomis sieķiamā tiksļā (*sprendimo byloģe Halifax 74 p.*). Antra, objektyviŗ poŗymŗ visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinēģamŗ sandoriŗ pagrindinis tiksļas mokestinio pranaŗsumo īģijimas. <...> draudimas piktnaudģiauti nebeturi reikŗmēs, jei nagrinēģami sandoriai gali bŗti pateisināmi kitaip nei paprastu mokesģio pranaŗsumo īģijimu (*sprendimo byloģe Halifax 75 p.*). Piktnaudģiavimui panaudoti sandoriai turi bŗti apibrēģti īŗ nauģo taip, kad atstatytŗ situāģiģā, kuri bŗtŗ egzistavusi nesant piktnaudģiauģant sudarytŗ sandoriŗ (*sprendimo byloģe Halifax 94 p.*).

Draudimo piktnaudģiauti teisē principo atitikmuo nacionalinēģe mokesģiŗ teisēģe yra MAĶ 69 str. 1 dalis, kurioģe numatyta, kad „tais atvejais, kai mokesģiŗ mokēģtoģo sandoris, ūķinē operāģija ar bet kokia ģŗ grupē sudaromi turint tiksļā gauti mokestinēģ naudā, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai <...> padidinti grāģģintinā (iŗķaitytinā) mokesģio permokā (skirtumā), <...>, mokesģiŗ administratorius, apskaiģiuodamas mokesģi, taiko turinio virŗenybēs priēģ formāģ principā. ņiuo atveģu mokesģiŗ administratorius neatsiŗvelģia ī formāļģ mokesģiŗ mokēģtoģo veiklos iŗķraiŗķā, bet atķuria iŗķreipiāmas ar slepiāmas aplinkybes, su kuriomis mokesģiŗ īstatymai sieģa apmokestinimā, ir mokesģiŗ apskaiģiuoģa pagal minētŗ mokesģiŗ īstatymŗ atitinkamas nuostatas“.

Pasisakant dēļ īrodinēģimo naŗģos tarp mokesģiŗ administratorius ir mokesģiŗ mokēģtoģo paskirstymo konstatāvus piktnaudģiavimo teisē atveģģi, tuo paģiu ir turinio virŗenybēs priēģ formāģ principo taikymo (MAĶ 10 str. ir MAĶ 69 str. 1 dalies), paŗģymētina, jog surinkti īrodymus bei pagrģsti tvirtinimā dēļ minētŗ aplinkybiŗ egzistavimo pareiģa tenķa bŗtent mokesģiŗ administratoriui, kurģ tai īpareiģoģa padaryti tiek mokesģio apskaiģiavimo teisingumo pagrindimas (MAĶ 67 str. 1 d.), tiek iŗģimtinai mokesģiŗ administratoriui pavestos funkcijas (MAĶ 15 str. 3 d., 25–26 str.) bei suteiktos plaģios teisēs (MAĶ 33 str.) mokesģiŗ kontrolēs ir iŗģeŗģķoģimo srityse. Mokesģiŗ administratorius pareiģāģ patvirtinti sprendimāģ īrodymais neabeģotinai patvirtina ir nagrinēģamas byļos kontekstas, t. y. tai, kad konķreģiu atveģu turi bŗti priimtas sprendimas dēļ pagrindinēs mokesģiŗ mokēģtoģo teisēs PVM sistemoģe – teisēs ī PVM atskaitā – riboģimo. Sprendimas, kurioģ sieķiama paneiģģti mokesģio mokēģtoģo teisēģ, turi bŗti pagrģģstas, nes tai nēra mokesģio lengvata ar kitokģ mokesģio mokēģtoģo praŗģymas, kurģ pagrģģsti turētŗ mokesģio mokēģtoģas. (*LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloģe Nr. A602-705/2013, 2017-04-10 nutartis adm. byloģe Nr. A140-602/2017*). Pagal MAĶ 67 str. 2 daļģ mokesģiŗ mokēģtoģas, nesutinkantis su mokesģiŗ administratorius apskaiģiuotomis konķreģiomis mokesģio ir su ģuo susijusiomis sumomis, privalo pagrģģsti, kodēļ ģos ģra neteisingos. Mokesģiŗ mokēģtoģas turētŗ pateikti tokius īrodymus, kurie suponuotŗ priēģģģģā iŗģvadāģ nei daro mokesģiŗ administratorius. O tuo atveģu,

kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei mokesčių mokėtojo, nei mokesčių administratoriaus nurodomas aplinkybes, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta (žr., pvz., *LVAT 2013-01-29 nutartį adm. byloje Nr. A556-622/2013, 2014-06-25 nutartį adm. byloje Nr. A556-1379/2014, 2015-04-14 nutartį adm. byloje Nr. A366-438/2015*).

Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo byloje surinktus įrodymus, laikosi pozicijos, jog Inspekcija patikrinimo metu objektyvių duomenų visuma pagrindė akto išvadas dėl to, jog Pareiškėja, sudarydama 81 nekilnojamojo turto objektų įsigijimo bei 4 nekilnojamojo turto objektų nuomos sandorius, piktnaudžiavo PVM srityje bei, pasididindama PVM atskaitą, turėjo tikslą gauti mokestinę naudą. Inspekcijos pozicijos pagrįstumą patvirtina skundžiamame sprendime bei patikrinimo akte pateikiami aplinkybių bei įrodymų nuoseklūs bei išsamūs vertinimai. Tuo tarpu Pareiškėja savo pozicijos dėl ginčo sandorių sudarymo kitais ne mokesčių vengimo tikslais bei realios ekonominės veiklos vykdymo / planuojamo vykdymo nei mokestinio patikrinimo, nei ginčo metu nepagrindė jokiais vienareikšmiškais ir abejonių nekeliančiais įrodymais.

L. H. sprendimą kvestionuoja nesutikdama su mokesčių administratoriaus padaryta išvada, kad nekilnojamojo turto sandoriai tarp Pareiškėjos bei UAB "B2" UAB "M1" bei UAB "S1" buvo sudaryti išskirtinai Pareiškėjai palankiomis atsiskaitymo sąlygomis, o pardavėjams nepalankiomis sąlygomis, motyvuodama tuo, jog Pareiškėjos vadovas ketino gauti finansavimą atsiskaitymams su pardavėjais, jog nekilnojamojo turto įsigijimo / perleidimo praktikoje atsiskaitymo terminų atidėjimas ar išdėstymas dalimis yra įprastas reiškinys, jog nuosavybės perėjimo momentas nesietinas su atsiskaitymo terminu. Komisija, pasisakydama dėl minėtų Pareiškėjos teiginių pagrįstumo, nurodo, jog mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės akivaizdžiai patvirtina, jog nekilnojamojo turto ginčo sandoriai sudaryti išskirtinai Pareiškėjai palankiomis atsiskaitymo sąlygomis. Tokią išvadą suponuoja, pavyzdžiui, Pareiškėjos finansinių galimybių neturėjimas įsigyti nekilnojamąjį turtą už 5628444,75 Eur, patikrinimo metu nustatyta, jog tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjos pajamas sudarė 101176,85 Eur, iš jų: 2014 m. rugsėjo mėn. gauta 40000 Eur paskola iš „EN3“, 2015 m. spalio mėn. gautos 56500 Eur pajamos už parduotus automobilius iš UAB "K1" Pareiškėja nevykdė atsiskaitymų pagal nekilnojamojo turto įsigijimo sutartis. Patikrinimo metu nustatyta, kad tikrinamojo laikotarpio pabaigai (2015-12-23), Pareiškėja pardavėjams buvo skolinga 5532684,04 Eur, t. y. Pareiškėja buvo padengusi tik 1,71 proc. viso įsiskolinimo, pagal mokestinio patikrinimo metu pateiktą ataskaitą „Klientų apyvartos pagal valiutas ir dokumentus“ už 2016-01-01 – 2016-07-01 nustatyta, kad mokėjimai Pareiškėjos kontrahentams neužfiksuoti. Taip pat šią išvadą patvirtina ir atsiskaitymo terminų atidėjimas vieneriems metams nuo sutarčių sudarymo momento, tačiau susitarimai dėl pirkimo–pardavimo sutarčių pakeitimų, kuriais pakeista atsiskaitymo tvarka, buvo įforminti tik su UAB "B2" Tuo pačiu pažymėtina, kad ginčo medžiagoje nepateikta duomenų, patvirtinančių, kad nekilnojamojo turto pardavėjai – UAB "B2" UAB "M1" bei UAB "S1" – atliko kokius nors veiksmus, siekdami, jog Pareiškėja atsiskaitytų pagal sandorius. Tai, kad sandoriai sudaryti Pareiškėjai palankiomis sąlygomis patvirtina ir aplinkybė, kad Pareiškėja dalį nekilnojamojo turto įsigijo ženkliai didesne nei VĮ Registrų centro skelbiama vidutinė rinkos vertė. Pastebėtina, kad Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, kurie patvirtintų jos teiginius, jog buvo kreiptasi dėl finansavimo gavimo. Todėl, Komisijos vertinimu, Pareiškėjos teiginiai nesuponuoja priešingos išvados nei daro mokesčių administratorius.

Pareiškėja nesutikimą su Inspekcijos sprendimu teikia ir dėl mokesčių administratoriaus išvados, kad parduoti nekilnojamojo turto objektai, kurių tiekimas pagal PVMĮ 32 str. 1 dalį (2012-12-20 įstatymo Nr. XII-78 redakcija) yra neapmokestinamas I. V. minėto straipsnio 1 dalį, „PVM neapmokestinamas pastatų, statinių ar jų dalių (išskyrus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis) pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam toks daiktas perduodamas, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti juo kaip jo savininkas. Laikoma, kad: 1) naujas pastatas ar statinys – tai nebaigtas pastatas ar statinys, taip pat baigtas pastatas ar statinys – 24 mėnesius po jo užbaigimo (užbaigimo įteisinimo teisės aktų nustatyta

tvarka) arba esminio pagerinimo; 2) nauja pastato ar statinio dalis – tai naujo pastato ar statinio, kaip jis apibrėžtas šios dalies 1 punkte, dalis, taip pat naujai pastatyta nenaujo pastato ar statinio dalis – 24 mėnesius po jos užbaigimo.“

Komisija, įvertinusi ginčo medžiagoje pateiktus duomenis, mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, sutinka su Inspekcijos išvada ir nurodo, kad byloje pateikti įrodymai – nekilnojamojo turto suvestinė (patikrinimo akto priedas Nr. 3), pirkimo–pardavimo sutartys, nekilnojamojo turto apžiūros faktų fiksavimo pažymos bei padarytos nuotraukos (patikrinimo akto priedai Nr. 13-20) – patvirtina, kad Pareiškėjos įsigytas nekilnojamas turtas nepriskirtinas naujų pastatų, statinių kategorijai PVMĮ 32 straipsnio nuostatų prasme. Mokesčių administratorius atliktų kontrolės procedūrų metu nustatė, kad, pavyzdžiui, nekilnojamojo turto objektai, esantys: (duomenys neskelbiami) Vilniuje, (duomenys neskelbiami), Šiauliuose, (duomenys neskelbiami), Kaune, yra avarinės būklės, apgriuvę, teritorija apleista, nevaloma. Minėtais adresais vykdomos veiklos požymių nenustatyta, t. y. statybos, rekonstrukcijos darbai nevykdomi, dirbančių asmenų nerasta. Atlikus nekilnojamojo turto, esančio (duomenys neskelbiami), Trakuose ir (duomenys neskelbiami), Trakų r. apžiūrą bei kaimynų apklausą, nustatyta, kad butas ir sodyba neapgyvendinti, statiniams priklausanti teritorija netvarkoma, požymių, jog objektuose kas nors gyvena, nenustatyta. Pareiškėjos skunde minimi nekilnojamojo turto objektai, esantys (duomenys neskelbiami), Šiauliuose ir (duomenys neskelbiami), Alytuje, taip pat nepriskirtini naujiems pastatams ar statiniams PVMĮ nuostatų prasme. Pastebėtina, kad ginčo medžiagoje nepateikta jokių objektyvių įrodymų (Pareiškėjos vardu išduotų statybos leidimų, projektų, sutarčių su rangovais ir kt.), kurie pagrįstų Pareiškėjos vykdomus statybos darbus ar ketinimus juos vykdyti. Tai patvirtina ir byloje pateiktas 2017-03-31 Pareiškėjos turto administratoriaus UAB "I1" direktoriaus P. B. paaiškinimas, kuriame nurodyta, kad Pareiškėjai priklausančiuose nekilnojamojo turto objektuose turto administratorius jokių statybos darbų nevykdo ir kol vyksta teisminis ginčas dėl akcijų perleidimo sandorių pripažinimo negaliojančiais vykdyti nenumato. Komisijos vertinimu, patikrinimo metu pagrįstai konstatuota, jog ginčo nekilnojamojo turto tiekimas pagal PVMĮ 32 str. 1 dalį neapmokestinamas PVM, o Pareiškėja nepagrindė ginčo objektų tiekimo apmokestinimo PVM būtinumo ekonominiais ir verslo tikslais. Be to, kaip nustatė mokesčių administratorius, UAB "B2" „E6“ ir UAB "S1" pažeidamos PVMĮ 32 str. 3 dalį, pasirinkimo skaičiuoti PVM centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka nedeklaravo. M. H. skundo argumentai laikyti nepagrįstais.

Pareiškėjos tvirtinimu, mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės dėl įsigyto nekilnojamojo turto fizinės būklės bei tai, kad dalies nekilnojamojo turto objektų įsigijimo kaina ženkliai mažesnė nei VĮ Registro centro skelbiama vidutinė rinkos vertė, nėra pakankamos paneigiant Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą. Pareiškėja teigia, kad konkretaus turto reali rinkos vertė priklauso nuo įvairių faktorių, pavyzdžiui, nuo situacijos rinkoje, nuo galiojančių teritorijų planavimo dokumentų, nuo galimybės koreguoti galiojančius teritorijų planavimo dokumentus, nuo turto būklės ir kitų faktorių. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovas akcentavo, kad perleidimo kainai daro įtaką taip pat ir turto lokacijos vieta, bei pažymėjo, kad įsigytas nekilnojamas turtas yra strategiškai verslo vystymui bei investicijoms patraukliose miestų teritorijose (savo argumentams pagrįsti atstovas pateikė 5 nekilnojamojo turto objektų viešai prieinamų žemėlapių iš www.maps.lt kopijas). Pareiškėjos tvirtinimu, VĮ Registro centro skelbiama vidutinė rinkos vertė neatspindi aptartų faktorių.

D. V. ir sutinka, kad minėto nekilnojamojo turto vertė nebūtinai turi atitikti VĮ Registro centro skelbiamą vidutinę rinkos vertę, tačiau mokesčių administratorius Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą apribojo remdamasis ne tik aptartų kainų neatitikimo konstatavimu, bet ir atlikęs nuoseklią duomenų visumos analizę, kurios metu Pareiškėjos įvardintos aplinkybės vertintos visų bylos įrodymų kontekste. Be to, Komisijos nuomone, Pareiškėjos ir atstovo argumentai bei pateiktos žemėlapių kopijos įrodymų vertinimo prasme pripažintini nepakankamais, tačiau kitų duomenų, (pavyzdžiui, nekilnojamojo turto vertintojų ataskaitos ar kt. įrodymų), pagrindžiančių nekilnojamojo turto įsigijimo kainos atitiktį tikrąją rinkos vertei bei objektyviai paneigiančių VĮ Registrų centro nustatytą vertę, byloje nėra pateikta.

Pareiškėja skunde Komisijai ir jos atstovai mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nesutiko su mokesčių administratoriaus išvada, jog Pareiškėja nekilnojamojo turto objektuose nevykdo / neplanuoja vykdyti ekonominės veiklos, motyvuodama tuo, kad PVM apmokestinamoji veikla planuojama vykdyti, tai pagrindžia kontrolės procedūrų metu pateikti projektiniai pasiūlymai, derybos su bendrasavininkiais, vystytojais, projektuotojais, nurodoma, kad veikla nevykdoma dėl objektyvių priežasčių, t. y. dėl vykstančių teisminių ginčų Pareiškėjos atžvilgiu ir dėl to, jog Pareiškėjos vadovui L. J. uždrausta vykdyti vadovo funkcijas.

Pasisakant šiuo klausimu, pažymėtina, kad PVM atskaitos įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVMĮ 64 str.) ir buvimu PVM mokėtoju (PVMĮ 57 str.) – vykdymu, tiek su materialinių taisyklių taikymu, t. y. privalo būti nustatytas (pagrįstas) faktas, jog atitinkamo buhalterinės apskaitos dokumento pagrindu įsigytos prekės ir (arba) paslaugos yra skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui (PVMĮ 58 str., *LVAT 2012-03-26 nutartis adm. byloje Nr. A438-1276/2012*). Taip pat atskaitos realizavimas siejamas su ūkinių operacijų realumu, reikalavimo elgtis sąžiningai ir nepiktnaudžiauti teise laikymosi.

PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punkte įtvirtinta, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Šia mokesčio įstatymo nuostata yra įgyvendinamas PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas, nustatantis, kad „jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje <...> teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti <...> mokėtiną ar sumokėtą PVM <...> už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“.

Be to, tiek PVMĮ, tiek PVM direktyva teisę į atskaitą sieja ir su ketinimu vykdyti ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Pažymėtina, kad pagal nusistovėjusią ESTT praktiką, PVM direktyvos 9 str. 1 dalyje numatyta sąvoka „ekonominė veikla“ gali apimti kelis iš eilės atliekamus veiksmus, įskaitant parengiamuosius veiksmus, kaip antai, veiklos priemonių įsigijimą, nekilnojamojo turto pirkimą, todėl jie turi būti laikomi ekonomine veikla (žr. *ESTT 1996-02-29 sprendimo byloje Inzo, C-110/94, 15 p.*). Pagal PVM direktyvą parengiamieji darbai turi būti pripažįstami ekonomine veikla. Bet kuris asmuo, vykdamas tokius parengiamuosius darbus, laikomas apmokestinamuoju asmeniu ir turi teisę į atskaitą (*ESTT 2005-03-03 sprendimo byloje Fini H, C-32/03, 22 p.*). Be to, asmuo, investuojantis į ekonominę veiklą, kai tai patvirtina objektyvūs įrodymai, pagal PVM direktyvos 9 str. 1 dalį turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (*ESTT 2012-11-29 sprendimas byloje Gran E. D., C-257/11, 27 p.*).

Komisija, įvertinusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, konstatuoja, kad mokesčių administratorius pagrįstai pripažino, jog Pareiškėjos įsigytas nekilnojamas turtas nenaudojamas / neplanuojamas naudoti ekonominėje veikloje. Tokią išvadą suponuoja žemiau pateikiamos patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, pavyzdžiui, kad nepateikti Pareiškėjai priklausanti nekilnojamojo turto statinių statybos, rekonstrukcijos, modernizavimo projektai; kad nepateikti Pareiškėjai išduoti statybos leidimai, dokumentai, patvirtinantys derybų procedūras su bendrasavininkiais ar investuotojais dėl planuojamų projektų vystymo, sutartys su rangovais, neįvardinti asmenys, su kuriais vykdytos derybos dėl nekilnojamojo turto vystymo (tokių duomenų Pareiškėjos atstovai neįvardino ir Komisijos posėdyje skundo nagrinėjimo metu). Abejones dėl Pareiškėjos planuojamos ekonominės veiklos vystymo sustiprina ir ginčo medžiagoje pateiktas statybos projektas, projektiniai pasiūlymai bei priešprojektiniai pasiūlymai (dėl minėtų dokumentų vertinimo Inspekcija detalčiai pasisakė patikrinimo akte, priešingai nei teigia Pareiškėja), kuriuose užsakovais įvardinami kiti juridiniai asmenys (statybos projekto užsakovas – UAB "D2" projektiniuose ir priešprojektiniuose pasiūlymuose užsakovu nurodyta UAB "M1" Patikrinimo metu pateiktas 2015 m. (mėnuo ir data nenurodyta) garažų paskirties

pastato, esančio (duomenys neskelbtini)Kaune, statybos projektas bei 2017 m. (mėnuo ir data nenurodyta) projektinis pasiūlymas dėl nekilnojamojo turto, esančio (duomenys neskelbiami), Šiauliuose, kuriuose Pareiškėja įvardinama kaip užsakovas (nors dėl turto objekto, esančio (duomenys neskelbiami), Šiauliuose, patikrinimo metu pateiktas 2014 m. identiškas pasiūlymas, kurio užsakovas buvo UAB "M1" J. M. nepateikė su projektuotojais – UAB "P1" UAB „I“ ir UAB "A2" sudarytų paslaugų teikimo sutarčių, sąskaitų faktūrų už suteiktas paslaugas, apskaitos registru, kuriuose būtų apskaityti sandoriai su UAB "P1" UAB "A2" ir UAB "V1" mokėjimo dokumentų, kurie pagrįstų, kad už suteiktas / teikiamas paslaugas atsiskaityta ir kt. Be to, nustatyta, kad UAB "A2" veikla nesusijusi su projektavimo veikla, o architektų sąjunga nepritarė 2014 m. ir 2017 m. projektiniams pasiūlymams. Pastebėtina ir tai, kad visų Pareiškėjos pateiktų projektų vadovė – K. I., o tariamų projektuotojų – UAB "P1" ir UAB "A2" mokesčių deklaracijas teikė V. B., t. y. tas pats asmuo, kuris Inspekcijai teikė UAB "B2" UAB "M1" UAB "U1" mokesčių deklaracijas, tvarkė UAB "S1" apskaitą ir teikė Inspekcijai UAB "L1" operatyviam patikrinimui reikalingus dokumentus. Pareiškėjos pateiktas pasiūlymas dėl pastato, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniuje, taip pat nepatvirtina veiklos vykdymo.

PVM apmokestinamosios veiklos nevykdymą Pareiškėjos įsigytuose nekilnojamojo turto objektuose patvirtina ir jau sprendime minėtas Pareiškėjos turto administratoriaus UAB "I1" direktoriaus P. B. 2017-03-31 paaiškinimas, kuriame nurodyta, kad Pareiškėjai priklausančiuose nekilnojamojo turto objektuose turto administratorius jokių statybos darbų nevykdo ir kol vyksta teisminis ginčas dėl akcijų perleidimo sandorių pripažinimo negaliojančiais vykdyti nenumato.

Išvadą, kad Pareiškėja neatlieka parengiamųjų veiksnių ir nevykdo ekonominės veiklos įsigytuose nekilnojamojo turto objektuose taip pat patvirtina ir mokesčių administratoriaus kontrolės veiksnių metu atliktos nekilnojamojo turto apžiūros, kurių metu konstatuota, kad nekilnojamasis turtas, esantis (duomenys neskelbiami), Vilniuje, (duomenys neskelbiami), Šiauliuose, (duomenys neskelbiami), Kaune, yra avarinės būklės, apgriuvęs, teritorija apleista, nevaloma, vykdomos veiklos požymių nenustatyta, t. y. statybos, rekonstrukcijos darbai nevykdomi, dirbančių asmenų nerasta objektuose negyvenama. Atlikus įsigyto turto, esančio (duomenys neskelbiami), Trakuose ir (duomenys neskelbiami), Trakų r., apžiūrą bei apklausus kaimynus, nustatyta, kad butas ir sodyba neapgyvendinti, statiniams priklausanti teritorija netvarkoma, požymių, jog objektuose kas nors gyvena, nenustatyta. Atlikus nekilnojamojo turto, esančio (duomenys neskelbiami), Vilniuje, apžiūrą, nustatyta, kad minėtu adresu yra įregistruota 114 įvairios paskirties patalpų, tačiau, kurios patalpos priklauso Pareiškėjai, nenustatyta, taip pat nenustatyti ir kokie nors Pareiškėjos veiklos požymiai. Mokesčių administratoriui, apžiūrėjus tris slėptuves, esančias (duomenys neskelbiami) Kaune ir A, nustatyta, kad slėptuvės nenaudojamos, apleistos, jose veiklos požymių nenustatyta. Atlikus administracinių patalpų, esančių (duomenys neskelbiami), Vilnius, apžiūrą, Inspekcijai nebuvo galimybės nustatyti, kurios patalpos konkrečiai priklauso Pareiškėjai, nes Pareiškėjos atstovų, informacinių išskabų apie Pareiškėjos buvimą ar vykdomą veiklą nerasta.

Nekilnojamojo turto nenaudojimą Pareiškėjos ekonominėje veikloje patvirtina ir patikrinimo metu gauti komunalinių paslaugų tiekėjų bei patalpų administracines paslaugas teikiančios bendrovės UAB "Y1" atsakymai. UAB "Y1" vadovas B. L. 2016-06-30 raštu nurodė, kad patalpose, esančiose (duomenys neskelbiami), Kaune, (duomenys neskelbiami), Kaune, (duomenys neskelbiami), Kaune, (duomenys neskelbiami) Vilniuje, UAB "Y1" patalpų administravimo paslaugų už laikotarpį nuo 2014-09-01 iki 2015-12-31 neteikė. Taip pat informavo, kad laikotarpiu nuo 2014-09-01 iki 2015-12-31 UAB "Y1" su Pareiškėja sandorių neturėjo. UAB "Z1" AB "C1" AB "B1" informavo Inspekciją, kad su Pareiškėja dėl slėptuvių, esančių (duomenys neskelbtini), Kaune, (duomenys neskelbtini) Kaune, (duomenys neskelbtini), Kaune, nėra sudarę paslaugų tiekimo sutarčių, duomenų apie elektros energijos, vandens bei dujų sunaudojimą nėra. „Vilniaus vandenys“, UAB „Vilniaus energija“, AB "D1" informavo, kad Pareiškėja dėl patalpų esančių (duomenys neskelbiami), nėra sudariusi paslaugų tiekimo sutarčių, duomenų apie elektros energijos, vandens bei dujų sunaudojimą nėra, taip pat Pareiškėja neatliko jokių mokėjimų.

Nors ginčo medžiagoje pateiktas 2016-08-17 Pareiškėjos atstovo paaiškinimas dėl įsigyto nekilnojamojo turto planuojamo panaudojimo ekonominėje veikloje, tačiau jokiais objektyviais įrodymais paaiškintume nurodomos aplinkybės nepagrįstos nei mokestinio patikrinimo metu, nei ginčą nagrinėjant Komisijoje. Todėl ginčo atveju lieka neaišku, kaip PVM apmokestinamoje veikloje Pareiškėja planuoja panaudoti įsigytus 6 nuotekų šalinimo tinklus (lietaus bei buitinių nuotekų vamzdynus) bei 2 vandentiekio tinklus (vandentiekio vamzdynus), esančius (duomenys neskelbiami) Vilniuje, įsigytą tvorą, kiemo aikštelę, esančią (duomenys neskelbiami), Vilniuje, katilinę, esančią (duomenys neskelbiami), Vilniuje, praėjimo pastatą, rampą, kiemo aikštelę, esančią (duomenys neskelbiami), Vilniuje, privažiuojamąjį geležinkelio kelią, esantį (duomenys neskelbiami) Vilniuje, ir kitą panašų turtą.

Komisijos vertinimu, reikšminga aplinkybė, kuri taip pat paneigia Pareiškėjos planuojamą vykdyti PVM apmokestinamąją veiklą, yra ir Pareiškėjos 2015-12-23 išregistravimas iš PVM mokėtojų registro.

Pareiškėjos teiginiai, jog veikla nevykdoma dėl to, kad Pareiškėjos vadovui L. J. uždrausta vykdyti vadovo funkcijas, vertintini kaip gynybinės pozicijos formavimas. Pastebėtina, kad L. J., kaip Pareiškėjos vadovui, funkcijas atlikti uždrausta 2016-10-14 Vilniaus miesto apylinkės teismo nutartimi civilinėje byloje Nr. e2-43884-734/2016, tuo tarpu nekilnojamojo turto įsigijimai vykdyti nuo 2014-10-29, kuomet sudaryta pirmoji nekilnojamojo turto pirkimo sutartis. Komisijos vertinimu, sąžiningai veikiančiam verslo subjektui tai pakankamai protingas terminas ne tik atlikti parengiamuosius planuojamos ekonominės veiklos veiksmus, bet ir pradėti vykdyti PVM apmokestinamąją veiklą. Nagrinėjamu atveju nenustatyta, kad Pareiškėja būtų vykdžiusi ekonominę veiklą įsigytuose nekilnojamojo turto objektuose, taip pat nenustatyta, kad Pareiškėja būtų atlikusi kokius nors parengiamuosius veiksmus, kurie pagrįstų, jog realiai ketinama vykdyti PVM apmokestinamąją veiklą.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija sutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad Pareiškėjos įsigytas nekilnojamasis turtas nenaudojamas ir neplanuojamas naudoti Pareiškėjos ekonominėje veikloje, kaip tai įpareigoja PVM direktyvos ir PVMĮ nuostatos. O tokios aplinkybės konstatavimas, Komisijos vertinimu, yra pakankamas pagrindas paneigti PVM mokėtojo teisę į PVM atskaitą. Tačiau nagrinėjamo ginčo atveju, mokesčių administratorius minėtą aplinkybę vertino kaip vieną iš įrodymų visų mokestinio patikrinimo metu surinktų ir nustatytų duomenų kontekste, identifikavęs Pareiškėjos piktnaudžiavimą PVM srityje, įgyjant mokestinį pranašumą, kas, Komisijos vertinimu, yra pagrįsta ir teisinga.

Komisija nesutinka su Pareiškėjos atstovo L. C. Komisijos posėdžio metu išdėstytu argumentu, kad mokesčių administratorius nenustatė, jog nekilnojamojo turto pardavėjai – UAB "B2" UAB "M1" ir UAB "S1" – nesumokėjo pardavimo PVM. Iš ginčo medžiagos matyti, kad patikrinimo metu nustatyta, kad UAB "B2" UAB "M1" UAB "S1" į biudžetą PVM faktiškai nesumokėjo, nes PVM deklaracijose deklaravo pardavimo PVM artimą pirkimo PVM, todėl apskaičiavo mažas mokėtino į biudžetą / grąžintino iš biudžeto PVM sumas bei mokėtiną PVM dengė turima PVM permoka.

Sutiktina su Pareiškėjos skundo argumentais, kad PVMĮ nėra apibrėžtos tarpusavyje pažįstamų asmenų sąvokos, tačiau mokesčių administratoriaus ginčo aspektu nustatytos faktinės aplinkybės patvirtina, jog ginčo sandoriai, kuriais piktnaudžiauta PVM atskaita, sudaryti tarp verslo partnerių, kurie tarpusavyje vykdo sandorius, (pavyzdžiui, UAB "B2" vykdė sandorius su UAB "M1" UAB "S1" UAB "L1" ir UAB "U1" UAB "M1" vykdė sandorius su UAB "B2" UAB "L1" ir UAB "U1" UAB "S1" vykdė sandorius su UAB "B2" UAB "L1" ir UAB "U1" Taip pat minėtų įmonių deklaracijas, dokumentus teikia Inspekcijai, buhalterinę apskaitą tvarko pas taps asmuo – V. B. (teikė nekilnojamojo turto pardavėjų – UAB "B2" UAB "M1" nuomininko – UAB "U1" Pareiškėjos projektuotojų – UAB "A2" ir UAB "P1" mokesčių deklaracijas, tvarkė UAB "S1" buhalterinę apskaitą, ir teikė Inspekcijai UAB "L1" operatyviam patikrinimui reikalingus dokumentus). Reikšmingos aplinkybės yra ir tai, kad visų Pareiškėjos pateiktų projektų vadovė – K. I., kad UAB "P1" kuri teikė Pareiškėjai projektavimo paslaugas, vadovas ir akcininkas 2014-02-25 buvo Rusijos pilietis A. K., kuris buvo ir UAB "L1" su kuria sudaryti nuomos sandoriai,

vadovas bei kad Pareiškėjos buvusi akcininkė Bulgarijos juridinis asmuo „EN3“ ir UAB "M1" akcininkė „V2“ įregistruotos tuo pačiu adresu Bulgarijoje. Komisijos nuomone, aptartos aplinkybės patvirtina, jog ginčo sandoriai sudaryti tarp bendrovių grupės, kuri tikslingai ir nuosekliai siekė sudaryti sąlygas Pareiškėjai piktnaudžiauti PVM atskaita.

Iš skundo motyvų matyti, kad nesutikimą su Inspekcijos sprendimu Pareiškėja teikia ir dėl patikrinimo metu suformuotos išvados, jog sudarytais nuomos sandoriais su UAB "L1" ir UAB "U1" siekta imituoti PVM apmokestinamąją veiklą tikslu įgyti teisę į PVM atskaitą už įsigytą nekilnojamąjį turtą. Komisija, įvertinusi bylos duomenis, neturi pagrindo abejoti Inspekcijos išvados teisingumu, kuris pagrįstas mokesčio patikrinimo metu nustatytų aplinkybių ir surinktų įrodymų visuma. Detalizuojant šiuo klausimu, pasisakytina, kad Pareiškėja su UAB "L1" įformino trijų slėptuvių, esančių (duomenys neskelbiami), Kaune, (duomenys neskelbiami), Kaune, (duomenys neskelbiami), Kaune, ir vienos administracinės patalpos, esančios (duomenys neskelbiami) Vilniuje, nuomos sutartis dviejų metų laikotarpiui. Sutartis nenutrauktos. Pareiškėja PVM deklaracijose deklaravo 4 nekilnojamojo turto objektų nuomos paslaugas už 20300 Eur ir 3045 Eur PVM, iš viso už 23345 Eur. Taip pat Pareiškėja nuo 2015-12-01 su UAB "U1" įformino vienos administracinės patalpos (Aguonų g. 6, Vilniuje), kuri buvo jau išnuomota UAB "L1" nuomą vienerių metų laikotarpiui už 2344,21 Eur ir 492,28 Eur PVM mėnesinį mokestį. Patikrinimo metu nustatyta, kad nuomos sandorių įforminimo dieną nei UAB "L1" vadovo Rusijos piliečio A. K., nei UAB "U1" vadovo Rusijos piliečio C. Y. Lietuvos Respublikoje nebuvo. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja nei iš UAB "L1" nei iš UAB "U1" atsiskaitymų už patalpų nuomą negavo. Mokesčių administratoriui, atlikus trijų slėptuvių, esančių (duomenys neskelbiami) Kaune, (duomenys neskelbiami), Kaune, A. B. g. 31, Kaune, ir vienos administracinės patalpos, esančios (duomenys neskelbiami), Vilniuje, apžiūrą, veiklos požymių nenustatyta. Dėl minėtų patalpų komunalinių paslaugų tiekėjai bei patalpų administracines paslaugas teikianti bendrovė UAB "Y1" paslaugų sutarčių su Pareiškėja nesudarė, duomenų apie elektros energijos, vandens bei dujų sunaudojimą nėra. Taip pat nustatyta, kad bankroto byla UAB "L1" iškelta prieš nuomos sandorį, UAB "U1" – po trijų mėnesių nuo sandorių sudarymo. Įvertinus tai, kas išdėstyta, teigtina, jog nuomos sandoriai sudaryti siekiant piktnaudžiauti PVM atskaita, todėl Pareiškėjos argumentai atmestini kaip nepagrįsti.

Pareiškėja skunde akcentuoja, kad mokesčių administratorius, pateikdamas klausimus Pareiškėjai dėl patikrinimo metu nustatytų aplinkybių, nepareikalavo jas pagrįsti konkrečiais įrodymais, pavyzdžiui, Pareiškėjos vadovo A. A. kreipimosi į bankus dėl finansavimo. Komisija šiuo aspektu pažymi, kad mokesčių kontrolės procedūrų metu mokesčių mokėtojas turi ne tik teisę, bet ir įstatymine pareigą būti aktyviu bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi bei teikiant jam visus reikiamus patikrinimui atlikti duomenis, nes tai susiję su galimų mokesčių teisinių pasekmių nustatymu. Visų pirma, mokesčių mokėtojas, atlikdamas mokesčines teises pasekmes galinčius sukelti veiksmus, turi būti protingas, atsakingas ir rūpestingas bei privalo saugoti dokumentus, galinčius pagrįsti jo atliekamus veiksmus, o mokesčių administratoriui, pradėjus kontrolės veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, pastarasis neabejotinai privalo pateikti visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 p.). M. H. argumentai laikytini gynybine pozicija.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, konstatuotina, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius įvykdė jam tenkančią pareigą pagrįsti Pareiškėjai apskaičiuotą mokestį (MAĮ 67 str. 1 d.) ir bylos duomenų visuma įrodė, kad Pareiškėja sudarytais nekilnojamojo turto įsigijimo ir nuomos sandoriais siekė įgyti teisei priešišką mokesčinių pranašumą. Todėl identifikavęs piktnaudžiavimo PVM atskaita atvejį, pagrįstai mokesčių administratorius, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 10 str. ir MAĮ 69 str. 1 d.), ginčo sandoriais iškreiptas aplinkybes atkūrė ir paneigė Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą 781537,52 Eur sumai.

Dėl apskaičiuotų PVM delspinigių

Pareiškėjos skunde ir atstovai mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstė nesutikimo argumentus dėl skundžiamu Inspekcijos sprendimu apskaičiuotų 163156,20 Eur PVM delspinigių. Atstovo tvirtinimu, Pareiškėjai nekilo pareiga tiesiogiai sumokėti 781537,52 Eur PVM, pastarąją pareigą privalėjo įvykdyti nekilnojamojo turto pardavėjai (UAB "B2" UAB "M1" ir UAB "S1" be to, nėra teisinio pagrindo taikyti MAĮ 96 str. 1 d. 3 punkto, nes apskaičiuotas PVM skirtumas nebuvo grąžintas.

K. E. apskaičiuotų PVM delspinigių pagrįstumo klausimą, pažymėtina, kad PVMĮ 123 str. 1 dalis (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) nustato, kad asmenims, pažeidusiems šio įstatymo nuostatas, delspinigiai skaičiuojami MAĮ nustatyta tvarka. Delspinigių skaičiavimo pagrindus, jų skaičiavimo pradžią, trukmę ir dydį reglamentuoja MAĮ IV skirsnis, kurio 96 str. 1 dalyje numatyta, kad „delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami: 1) už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį <...>; 2) už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį <...>; 3) už pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai grąžintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug grąžinama (įskaitoma) dėl mokesčių administratoriaus klaidos).“

Ginčo atveju, įvertinus byloje pateiktą delspinigių ataskaitą, teigtina, kad mokesčių administratorius skundžiamu sprendimu nuo patikrinimo metu apskaičiuotos 781537,52 Eur PVM sumos Pareiškėjai apskaičiavo 163156,20 Eur PVM delspinigių, taikydamas MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktą, o ne MAĮ 96 str. 1 d. 3 punktą, kaip skunde tvirtina Pareiškėja. Pastebėtina ir tai, kad patikrinimo metu Pareiškėjai mokėtinas į biudžetą mokestis neapskaičiuotas, o mokesčių administratorius, apribojęs Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą 781537,52 Eur sumai, minėta suma sumažino Pareiškėjos grąžintiną iš biudžeto PVM bei konstatavo, kad Pareiškėja turėjo deklaruoti 1663,95 Eur grąžintino iš biudžeto PVM (patikrinimo akto 52 psl.). Egzistuojant aptartoms aplinkybėms, Komisijos vertinimu, delspinigiai neskaičiuotini dėl mokėtinos į biudžetą PVM sumos nesusidarymo.

L. M. 2017-10-09 raštu Nr. (24.10-31-5)-R-5940 papildomai informavo Komisiją, kad Pareiškėja deklaravo mokėtinas gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), žemės mokesčio, nekilnojamojo turto mokesčio (toliau – NTM), pelno mokesčio (toliau – PM), aplinkos teršimo mokesčio sumas, kurių mokesčių įstatymų nustatytais terminais į biudžetą nesumokėjo. Inspekcijos rašte nurodoma, kad iš Pareiškėjos 2015-01-19 deklaruoto PVM 101995,48 Eur skirtumo (permokos susidarymo data 2015-01-01) automatiškai sugretintos Pareiškėjos mokestinės nepriemokos 54369 Eur sumai: 36 Eur GPM (sumokėjimo terminas 2015-10-15), 1114 Eur žemės mokesčio (sumokėjimo terminas 2015-11-16), 70 Eur PVM (sumokėjimo terminas 2016-01-12), 492 Eur PVM (sumokėjimo terminas 2016-02-25), 19488 Eur NTM (sumokėjimo terminas 2016-02-15), 6179 Eur NTM (sumokėjimo terminas 2016-03-15), 154 T. T. mokesčio (toliau – PLN) (sumokėjimo terminas 2016-06-01), 6179 Eur NTM (sumokėjimo terminas 2016-06-15), 6179 Eur NTM (sumokėjimo terminas 2016-09-15), 7667 T. T. mokesčio (sumokėjimo terminas 2016-11-15), 39 Eur PM (sumokėjimo terminas 2016-12-27), 8 Eur aplinkos teršimo mokesčio (sumokėjimo terminas 2017-02-15), 6179 Eur NTM (sumokėjimo terminas 2017-03-15), 505 Eur NTM (sumokėjimo terminas 2017-02-15), 80,58 Eur NTM (sumokėjimo terminas 2016-02-15). Minėtu raštu Inspekcija pažymėjo, kad PVM delspinigiai skaičiuotini tik nuo 54369 Eur sumos, kuri buvo įskaityta (sugretinta) kitų mokesčių mokestinėms nepriemokoms padengti, todėl Pareiškėjai perskaičiavo PVM delspinigius ir vietoje skundžiamu sprendimu nurodytų 163156,20 Eur, apskaičiavo 5118,55 Eur PVM delspinigių.

Vienas iš mokestinės prievolės įvykdymo būdų yra turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymas mokestinei nepriemokai padengti (MAĮ 82 str. 3 d.). Mokesčių permokos įskaitymą ir grąžinimą reglamentuojantis MAĮ 87 straipsnis bei jį įgyvendinančios Mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) taisyklės, patvirtintos Inspekcijos viršininko 2004-

12-07 įsakymu Nr. VA-186, įtvirtina, kad mokesčių mokėtojų permokėtos mokesčių sumos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka yra įskaitomos mokesčių mokėtojo mokestinei nepriemokai padengti. J. M. netinkamai vykdė mokestinę pareigą sumokėti mokesčių to mokesčio įstatymo nustatytu terminu (MAĮ 40 str.), dalis (54369 Eur) Pareiškėjos deklaruotos PVM gražintinos sumos buvo įskaityta Pareiškėjos kitų mokesčių (GPM, NTM, PM, žemės mokesčio, aplinkos teršimo mokesčio) nepriemokoms padengti. Mokesčių apskaitos informacinėje sistemoje (MAIS) mokestinės nepriemokos automatiškai sudengtos su deklaruotu gražintinu R. I. PVM duomenų teisingumo vertinimas atliktas tik mokestinio patikrinimo metu ir nustatyta, kad Pareiškėja nepagrįstai deklaravo gražintiną 781537,52 Eur PVM sumą. Vertinant tokio mokesčių teisės aktų nustatyta tvarka atlikto nepriemokų įskaitymo būdo turinį, Komisijos nuomone, vadovaudamasis MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto nuostatomis, Pareiškėjai nuo nepagrįstai deklaruotos gražintinos PVM sumos dalies, kuria buvo sudengtos mokestinės nepriemokos 54369 Eur sumai, skaičiuotini PVM delspinigiai.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Inspekcijos sprendimas dalyje dėl apskaičiuotų PVM delspinigių keistinas ir nurodytina, kad vietoj apskaičiuotų 163156,20 Eur PVM delspinigių, Pareiškėjai apskaičiuotini 5118,55 Eur PVM delspinigių.

Dėl paskirtos PVM baudos

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Inspekcija, taikydama MAĮ 139 str. 1 dalį bei nustačiusi Pareiškėjos atsakomybę švelninančias ir sunkinančias aplinkybes, Pareiškėjai skyrė vidutinę 30 proc. 234461,26 Eur PVM (781537,52 Eur x 30 proc.) baudą.

Pareiškėja skunde Komisijai ir Pareiškėjos atstovas mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstė argumentus dėl Pareiškėjai skirtos PVM baudos dydžio nepagrįstumo, motyvuodama tuo, kad Pareiškėja neatliko veiksmų, kuriuos būtų pagrindas pripažinti, kaip Pareiškėjos padėtį sunkinančias aplinkybes. Be to, tai kad mokesčių administratorius skirtingai vertina tas pačias veiklos aplinkybes, Pareiškėjos teigimu, nesudaro teisinio pagrindo jos veiksmus traktuoti kaip jos atsakomybę sunkinančias aplinkybes.

Komisija, pasisakydama dėl PVM baudos skyrimo pagrįstumo, akcentuoja, kad mokesčių administratorius, skirdamas Pareiškėjai PVM baudą, taikė bendrąją MAĮ 139 str. 1 dalyje įtvirtintą teisės normą, nors ji iš esmės atkartota PVMĮ 123 straipsnyje, Komisijos vertinimu, nagrinėjamos bylos atveju taikytina specialioji norma, numatyta T. L. bendrosios ir specialiosios normų konkurencijai, yra taikoma specialioji teisės norma (*D. M. 2000-10-18 nutarimas, 2008-01-21 nutarimas, 2008-03-15 nutarimas*).

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

Akcentuotina, kad skiriant baudą asmeniui, padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimus, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis, mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mokesčio mokėtojo pripažinimas padarius mokesčių įstatymų pažeidimus, taip pat ir į kitas svarbias panašaus pobūdžio aplinkybes (*D. M. 2004-01-26 nutarimas, LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A438-1117/2010*). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (*LVAT 2010-06-04 nutartis adm. byloje Nr. A575-916/2010 ir kt.*).

Nagrinėjamo ginčo atveju mokesčių administratorius nustatė Pareiškėjos atsakomybę lengvinančias (patikrinimo metu Pareiškėja iš dalies bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui atlikti reikalingus dokumentus, paaiškinimus) bei sunkinančias aplinkybes (mokestinio pažeidimo tikslas, mastas (sandoriai buvo forminami per kelias įmones, sudarant sudėtingas schemas), padarytų pažeidimų daugetas (nustatyti keli mokestiniai pažeidimai – ūkinių operacijų realumo nuginjimas bei vykdytos veiklos paneigimas), padarytos žalos dydis (apskaičiuota 781537,52 Eur PVM suma)). Atsižvelgdama į tai, kad nustatyta Pareiškėjos tiek atsakomybę lengvinančių ir sunkinančių aplinkybių, Komisija nurodo, kad pagrįstai paskirtas minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis, tačiau ginčo atveju bauda skirtina ne nuo apskaičiuotos 781537,52 Eur PVM sumos, bet nuo sumos, kuria realiai buvo padaryta žala biudžetui, t. y. nuo 54369 Eur, kurie įskaityti Pareiškėjos kitų mokesčių nepriemokoms sudegti. Tokiu būdu teigtina, kad Inspekcijos sprendimas dalyje dėl apskaičiuotos PVM baudos keistinas ir nurodytina, kad vietoj paskirtos 234461,26 Eur PVM baudos, Pareiškėjai skirtina 16310,70 Eur (54369 Eur x 30 proc.) PVM bauda.

E. E. sprendimo turinio atitikties teisės aktų nuostatoms

Pareiškėja laikosi pozicijos, kad Inspekcijos sprendimas naikintinas, jog priimant jį nesivadovauta Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 127 punktu, nes sprendime neįvardinta, į kokias Pareiškėjos pastabas atsižvelgta, o kokios nevertintos. Pareiškėjos teigimu, minėtas pažeidimas suponuoją išvadą, jog Inspekcijos sprendimas neatitinka ir VAĮ 8 straipsnio nuostatų. Pasisakydama dėl šių Pareiškėjos motyvų, Komisija pažymi, kad Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 127 punkte įtvirtintas vienas iš sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo reikalavimų, t. y. mokesčių mokėtojai pateikus rašytines pastabas dėl patikrinimo akto, sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti nurodyta, į kurias pastabas yra atsižvelgta (neatsižvelgta). Jei į mokėtojo rašytines pastabas nebuvo atsižvelgta, turi būti nurodomos motyvuotos priežastys. Įvertinus ginčijamo administracinio akto turinį, pažymėtina, kad nors sprendime nenurodyta, į kurias Pareiškėjos pastabas atsižvelgta (neatsižvelgta), tačiau Pareiškėjos pateiktų pastabų vertinimas atliktas pasisakant visų bylos faktinių aplinkybių kontekste, ginčijamą sprendimą pagrindžiant pakankamais duomenimis, motyvuotomis išvadomis bei teisės aktų nuostatomis.

Pastebėtina, kad VAĮ 8 str. 1–3 dalyse nustatyta, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos, jame turi būti aiškiai suformuluotos nustatytos arba suteikiamos teisės ir pareigos ir nurodyta akto apskundimo tvarka ir kt. LVAT savo jurisprudencijoje ne kartą yra konstatavęs, kad pastarosios VAĮ 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (*LVAT 2010-08-24 sprendimas adm byloje Nr. A756-450/2010, 2010-11-15 sprendimas adm. byloje Nr. A556 15/2010, 2016-05-17 nutartis adm. byloje A835-556/2016 ir kt.*). VAĮ 8 str. 1 dalimi iš esmės yra siekiama užtikrinti, kad asmeniui, dėl kurio yra priimtas atitinkamas individualus administracinis aktas, būtų žinomi šio akto priėmimo teisinis bei faktinis pagrindas, motyvai. LVAT 2011-06-27 sprendime adm. byloje Nr. A556-336/2011 išaiškino, kad „kai nėra pagrindo atitinkamą individualų administracinį aktą pripažinti visiškai nemotyvuotu, kiekvienu konkrečiu atveju, sprendimas dėl tokio akto atitikties pastarosios įstatymo nuostatos reikalavimams, teismas privalo *ad hoc* įvertinti, ar nustatyti turinio (teisinio ir faktinio pagrindimo, motyvacijos) trūkumai yra esminiai, sukliudę šio individualaus administracinio akto adresatams suprasti atitinkamų visuomeninių santykių esmę ir turinį, identifikuoti jų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimą, šio pasikeitimo pagrindus ir apimtį, tinkamai įgyvendinti šiuo aktu suteiktas teises ar (ir) įvykdyti nustatytas pareigas bei įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų

gynybą.“ Komisija, atsižvelgdama į išdėstytas teisinio reglamentavimo nuostatas bei LVAT praktiką, konstatuoja, jog Pareiškėjos nustatytas administracinio akto turinio trūkumas nelaikytinas esminiu trūkumu, leidžiančiu Inspekcijos sprendimą pripažinti nemotyvuotu ir neteisėtu, nes, kaip minėta, sprendime yra nurodytas tiek ir faktinis, tiek ir teisinis šio akto priėmimo pagrindimas, kas suponuoją išvadą, jog nėra padaryto VAĮ 8 straipsnio pažeidimo mokesčio apskaičiavimo prasme.

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

Pakeisti mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-06-16 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-236 ir vietoj sprendimu apskaičiuoto 781537,52 Eur PVM, apskaičiuotų 163156,20 Eur PVM delspinigių bei paskirtos 30 proc. 234461,26 Eur PVM baudos nurodyti apskaičiuotą 781537,52 Eur PVM, 5118,55 Eur PVM delspinigių bei 30 proc. 16310,70 Eur PVM baudą.

A. V. administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliienė