



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „E1“ 2017-09-13 SKUNDO**

2018 m. birželio 11 d. Nr. S- 91 (7-200/2017)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės – pranešėja

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

mokesčių mokėtojo atstovui  
mokesčių administratoriaus atstovui

Mariui Vaškui  
Igoriui Janavičiui

2018 m. balandžio 10 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „E1“ (toliau – Pareiškėja) 2017-09-13 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-08-18 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5)-FR0682-323, n u s t a t è:

Inspekcija atliko Bendrovės pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) 2012-01-01 - 2015-01-31 laikotarpio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2017-06-15 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32)-FR0680-267.

Patikrinimo metu nustatyta, kad dalis Bendrovės nekilnojamojo turto nebuvo naudojama 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, t. y. Bendrovės ekonominėje veikloje nebuvo naudojami nuosavybės teise priklausantys nekilnojamojo turto (toliau – NT) objektai:

- pastatas adresu (Duomenys neskelbiami);
- pastatas adresu Duomenys neskelbiami.

Konstatuota, jog Bendrovė, pažeisdama PVMĮ 67 str. nuostatas, nepatiksino PVM atskaitos 2013 ir 2014 m. metinėse PVM deklaracijose, dėl ko Bendrovei papildomai apskaičiuota 34289,27 Eur PVM.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė pirkimo PVM pagal UAB „CA“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už atliktus statybos darbus,

kadangi UAB „CA“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos ūkinės operacijos neįvyko tomis aplinkybėmis, kurios atvaizduotos šios įmonės vardu išrašytuose apskaitos dokumentuose, o Bendrovė žinojo, ar turėjo galimybę žinoti, kad ji dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė pažeidė PVMĮ 58, 62, 64, 80 str. nuostatas ir įvertinusi minėtus pažeidimus Bendrovei papildomai apskaičiavo 130072,78 Eur PVM.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė pažeidė PVMĮ 77 str. reikalavimus, nes buhalterinėje apskaitoje apskaitė, tačiau 2012 m. 10 mėn., 2013 m. 12 mėn., 2014 m. 02, 03, 04 mėn. PVM deklaracijose nedeclaravo 14104 Lt pardavimo PVM pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras už suteiktas patalpų nuomos paslaugas. Dėl šio pažeidimo Bendrovei apskaičiuota 4084,80 Eur PVM.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė yra pasirinkusi skaičiuoti pardavimo PVM už nekilnojamojo turto nuomą, kai tas turtas nuomojamas apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, tačiau Bendrovė išrašė PVM sąskaitas faktūras už suteiktas patalpų nuomos paslaugas PVM mokėtojams UAB „CAS“ ir UAB „VA“, neapskaičiuodama pardavimo PVM nuo suteiktų paslaugų vertės. Nustatyta, kad Bendrovė pažeidė PVMĮ 14 str. nuostatas, dėl ko Bendrovei apskaičiuota 1715,24 Eur PVM.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu visą buhalterinėje apskaitoje apskaitytą pirkimo PVM sumą įtraukė į PVM atskaitą, neskirstydama kokia dalis pirkimo PVM tenka PVM apmokestinamai veiklai ir kokia dalis – PVM neapmokestinamai veiklai. Įvertinus Bendrovės PVM neapmokestinamus sandorius (patalpų nuoma fiziniams ir juridiniams asmenims ne PVM mokėtojams, lengvųjų automobilių pardavimas), šio patikrinimo metu papildomai nustatytus PVM apmokestinamus sandorius ir sumažintus PVM neapmokestinamus sandorius, nustatyta, kad 2014 m. PVM atskaitos dalis, tenkanti PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, sudarė mažiau kaip 95 proc. (t.y. sudarė 94 proc.). Vadovaujantis PVMĮ 59 ir 60 straipsnių nuostatomis, konstatuota, jog Bendrovė laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 vykdė mišrią veiklą, todėl turėjo skirstyti kokia dalis pirkimo PVM tenka PVM apmokestinamai veiklai, kokia dalis – PVM neapmokestinamai veiklai ir pateikti metinę PVM deklaraciją. Nepaskirsčiusi pirkimo PVM, tenkanti PVM apmokestinamai ir PVM neapmokestinamai veiklai, Bendrovė pažeidė PVMĮ 59 ir 60 str. nuostatas, dėl ko Bendrovei apskaičiuota 7793,67 Eur PVM.

Inspekcija patikrinimo metu dėl nustatytų pažeidimų Bendrovei iš viso papildomai apskaičiavo 177955,76 Eur PVM.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2017-10-03 posėdyje nusprendė Bendrovės skundo nagrinėjimą sustabdyti, nes Bendrovė inicijavo pasiūlymą dėl susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo su Inspekcija.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad Inspekcija informavo, jog nėra pagrindo pasirašyti susitarimo, t. y. išnyko aplinkybė dėl kurios Bendrovės skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, nusprendė 2018-04-10 posėdyje atnaujinti skundo nagrinėjimą iš esmės.

Išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir Bendrovės pateiktas pastabas, Inspekcija konstatavo, jog yra pagrindas iš dalies atsižvelgti į Bendrovės pateiktas pastabas.

#### **Dėl Bendrovės sandorių su UAB „CA“**

Iš bylos medžiagos matyti, kad Valstybinė mokesčių inspekcija neleido Bendrovei į PVM atskaitą įtraukti UAB „CA“ vardu 2014-04-01 – 2015-01-31 laikotarpiu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirtos 130072,78 Eur pirkimo PVM sumos, konstatavusi, kad patikrinimo metu buvo surinkta pakankamai įrodymų, leidžiančių teigti, jog minėtos įmonės vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose įformintos ūkinės operacijos tarp Bendrovės ir UAB „CA“ neįvyko tokiomis aplinkybėmis, kaip atvaizduota minėtuose buhalterinės apskaitos dokumentuose, ir

Bendrovė žinojo arba turėjo galimybę žinoti, jog įsigydama prekes ji dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje.

Patikrinimo metu nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2014-04-01 iki 2015-01-31 Bendrovė buhalterinėje apskaitoje apskaitė paslaugų pirkimo sandorius su UAB „CA“. Šios įmonės vardu išrašytomis PVM sąskaitomis faktūromis buvo įforminti bendrastatybiniai darbai Bendrovei nuosavybės teise priklausančiose patalpose adresu (Duomenys neskelbiami) už 619394,21 Eur, plius PVM 130072,78 Eur, iš viso už 749466,99 Eur. Bendrovė pagal UAB „CA“ vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras į PVM atskaitą tikrinamuoju laikotarpiu įtraukė 130072,78 Eur pirkimo PVM.

Nustatyta, kad Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Neteisėtos paramos prevencijos ir tyrimo valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriuje 2013-12-06 buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas Nr. 06-1-11011-13. Ikiteisminio tyrimo metu nustatyta, kad buvo suburta organizuota nusikalstama grupė sunkiems nusikaltimams daryti. Į organizuotą nusikalstamą grupę buvo įtraukta ir UAB „CA“ bei UAB „E1“.

Konstatuota, jog UAB „E1“, žinodama, kad jos kontrahento atžvilgiu atliekamas ikiteisminis tyrimas, turėjo būti ypatingai atidi ir rūpestinga sandoriuose su UAB „CA“. Tuo tarpu sandorių su UAB „CA“ įforminimo metu Bendrovės direktorės pareigas ėjusi G. K. mokesčių inspekcijai pateiktame paaiškinime dėl Bendrovės sandorių su UAB „CA“ negalėjo nurodyti konkrečių ūkinių operacijų atlikimo aplinkybių, o tik nurodė, kad su UAB „CA“ buvo sudaryta sutartis dėl objekto (Duomenys neskelbiami), tačiau G. K. matė tik šios sutarties kopiją. Šio objekto rangovų G. K. išvardinti negalėjo, nes nežino. Dėl šio objekto G. K. su niekuo nebendravo. G. K. teigimu, jeigu dėl objekto kokie nors dokumentai būdavo gaunami, tai juos tiesiogiai gaudavo buhalterinę apskaitą tvarkanti įmonė. G. K. jokių dokumentų neturi.

Pagal patikrinimui pateiktus Bendrovės banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovė pervedė UAB „CA“ 284100 Lt bei gavo iš šios įmonės 3259300 Lt.

Patikrinimui pateiktuose Bendrovės banko išrašuose visais piniginių lėšų pervedimo UAB „CA“ bei piniginių lėšų gavimo iš UAB „CA“ atvejais nurodytas vienas ir tas pats operacijos turinys: „Pagal sutartį“, tačiau nenurodyta nei pagal kokią sutartį, nei sutarties data, nei numeris. Todėl patikrinimo metu nebuvo galimybės nustatyti už ką Bendrovė pervedė pinigines lėšas UAB „CA“ ir už ką gavo iš šios įmonės pinigines lėšas. Pagal UAB „CA“ Bendrovei įformintas PVM sąskaitas faktūras darbų vertė yra 2587759,62 Lt (749466,99 Eur) su PVM, tačiau Bendrovė UAB „CA“ pervedė tik 284100 Lt. Mokesčių inspekcijos duomenų bazės duomenimis UAB „CA“ PVM deklaracijose 2014 m. deklaravo 31689604 Lt PVM apmokestinamų sandorių, 6654817 Lt pardavimo PVM, 6678126 Lt atskaitomą pirkimo PVM ir 23309 Lt grąžintiną iš biudžeto PVM. 2015 m. 01 mėn. deklaravo 879823 Eur PVM apmokestinamų sandorių, 184763 Eur pardavimo PVM, 184983 Eur atskaitomą pirkimo PVM ir 220 Eur grąžintiną iš biudžeto PVM. UAB „CA“ realiai PVM į biudžetą nemokėjo, nes PVM deklaracijose deklaravo PVM atskaitą artimą pardavimo PVM. UAB „CA“ nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymo teikti gaunamų ir/arba išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registru duomenų (FR0671 ir FR0672).

Mokesčių administravimo įstatymo (tolia- MAĮ) 67 str. 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas.

Bendrovė pateiktose papildomuose paaiškinimuose dėl rašytinių pastabų nurodė, kad nors patikrinimo metu nebuvo nustatyta, kad UAB „CA“ būtų įsigijusi paslaugas iš kitų įmonių, tačiau Bendrovė pateikia PVM sąskaitų faktūrų kopijas, kurios patvirtina, kad statybų darbų

paslaugos buvo įsigytos iš UAB „EA“. Nurodo, kad šias PVM sąskaitų faktūrų kopijas Bendrovė gavo dar bendradarbiavimo su UAB „CA“ metu, siekdama užtikrinti sklandų darbų atlikimą.

Bendrovė kartu su pastabomis dėl 2017-06-15 patikrinimo akto Nr. (21.60-32)-FR0680-267 Valstybinei mokesčių inspekcijai pateikė UAB „EA“ 2014 – 2015 metais UAB „CA“ išrašytų PVM sąskaitų faktūrų už bendrastatybinių darbų atlikimą (Duomenys neskelbiami), kopijas. Bendrovė įrodinėja, kad UAB „CA“ nebuvo fiktyvi įmonė ir vykdė įprastą ūkinę komercinę veiklą, tuo pačiu vykdė mokesčines prievoles. Nurodo, kad Bendrovė nepagrįstai yra kaltinama dalyvavimu sandoriuose susijusiose su sukčiavimu PVM srityje.

Inspekcija konstatavo, kad patikrinimo metu vertinant UAB „CA“ realias galimybes atlikti statybų darbus pastate, esančiame (Duomenys neskelbiami), pagal Bendrovei 2014 – 2015 metais išrašytas PVM sąskaitas faktūras bei konstatuojant, jog Bendrovė žinojo ar turėjo žinoti apie dalyvavimą sandoriuose, susijusiose su sukčiavimu PVM srityje, nebuvo galimybės įvertinti Bendrovės papildomai pateiktų UAB „EA“ PVM sąskaitų faktūrų kopijų įtakos Bendrovės mokesčinėms prievolėms, taip pat nebuvo galimybės atlikti veiksmų, susijusių su UAB „EA“ vardu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų turinio realumo patikrinimu, dėl ko VMI prie FM patikrinimo metu neturėjo galimybės iširti visų reikšmingų ir su Bendrovės apmokestinimu susijusių aplinkybių. Pažymėtina, jog MAĮ 132 str. 2 d. 4 punkte yra nustatyta, kad mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, gali pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją. Nagrinėjamo ginčo atveju yra objektyvi būtinybė pašalinti neatitikimus tarp mokesčių administratoriaus patikrinimo metu surinktų ir Bendrovės su pastabomis dėl patikrinimo akto papildomai pateiktų įrodymų. Atsižvelgiant į tai, patikrinimo akto dalyje dėl Bendrovei apskaičiuoto 130072,78 Eur PVM pavestina atlikti Bendrovės pakartotinį patikrinimą. Atliekant pakartotinį patikrinimą būtina įvertinti Bendrovės papildomai pateiktų įrodymų įtaką jos mokesčinėms prievolėms.

#### **Dėl nekilnojamojo turto naudojimo ekonominėje veikloje**

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovės ekonominėje veikloje buvo nenaudojami pastatas adresu: (Duomenys neskelbiami), kurio paskirtis VĮ „Registrų centras“ duomenimis yra konditerinis cechas – parduotuvė, ir pastatas su kitais statiniais (kiemo aikštelė) adresu (Duomenys neskelbiami), kurio paskirtis VĮ „Registrų centras“ duomenimis yra administracinės patalpos – bankas.

PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodyta, 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. PVMĮ 67 str. 1 dalyje nustatyta, kad šio straipsnio nuostatos taikomos nekilnojamesiems pagal prigimtį daiktams (įskaitant pastatų (statinių) esminius pagerinimus); 2 dalyje nustatyta, kad PVM atskaita šiame straipsnyje nustatyta tvarka turi būti tikslinama nekilnojamojo pagal prigimtį daikto – 10 metų, skaičiuojant nuo to mokesčio laikotarpio, kurį atskaityta to turto pirkimo arba importo PVM ar jo dalis; 3 dalyje nustatyta, kad konkretaus ilgalaikio materialiojo turto vieneto (įskaitant pastato (statinio) esminį pagerinimą) pirkimo arba importo PVM suma dalijama iš PVM atskaitos tikslinimo metų skaičiaus. Kiekvieniems kalendoriniams metams pasibaigus, atsižvelgiant į faktinį to turto naudojimą šio Įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje per tuos kalendorinius metus, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka turi būti apskaičiuota tiems kalendoriniams metams tenkanti atskaitytina pirkimo ir (arba) importo PVM dalis ir metinėje PVM deklaracijoje PVM atskaita turi būti patikslinta.

Patikrinimo akte pažymima, jog tiek ESTT, tiek LVAT savo praktikoje ne kartą yra konstatavęs, jog PVM atskaita yra pagrindinis Europos Sąjungos PVM sistemos elementas. Teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė, o PVM atskaitos sistema yra pagrindinė priemonė, kuria yra įgyvendinamas svarbiausias PVM principas – neutralumo principas. Mokesčių mokėtojas, kaip taisyklė, turi teisę atskaityti visą priskaičiuotą

mokestį (žr., pvz., 1985 m. vasario 14 d. Teisingumo Teismo sprendimą byloje Rompelman, 268/83, 19 p.; 2005 m. gegužės 26 d. Teisingumo Teismo sprendimą byloje Kretztechnik AG, C-465/03, 33 p.). Remiantis PVM direktyvos 168 straipsniu, jeigu apmokestinamasis asmuo įsigydamas turtą veikia būtent kaip apmokestinamasis asmuo ir naudoja turtą savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šį turtą mokėtiną ar sumokėtą PVM (žr., sprendimo Sveda C 126/14 18 punktą, sprendimo Klub, C 153/11, EU:C:2012:163, 36 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Taip pat pažymėta, jog 2000 m. birželio 8 d. sprendime Breitsohl byloje, Nr. C-400/98, par. 42, Teisingumo Teismas yra pabrėžęs, jog Šeštosios direktyvos 4 ir 17 straipsniai turi būti aiškinami kaip reiškiantys, jog teisė atskaityti PVM, sumokėtą už sandorius, norint įgyvendinti planuojamą ekonominę veiklą, išlieka net tada, kada mokesčių administratoriui nuo pat pirmojo mokesčių nustatymo momento yra žinoma, kad numatoma ekonominė veikla, kuri sąlygotų apmokestinamų sandorių sudarymą, nebus įgyvendinama. Ši principinė nuostata įvirtinta Teisingumo Teismo 1994 m. vasario 29 d. sprendime INZO byloje, Nr. C-110/94, par. 16, 22, 23, kuriame nurodoma, jog teisė į PVM atskaitą PVM mokėtojai išlieka ir tuo atveju, jeigu jis PVM apmokestinamas prekes ar paslaugas įsigyja numatamai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (tai PVM mokėtojas turi pagrįsti objektyviais įrodymais), tačiau dėl atitinkamų objektyvių priežasčių tos veiklos, kuriai vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, vykdyti nepradėjo.

Inspekcija konstatavo, jog Bendrovė nepateikė pakankamų įrodymų, kad ji PVM apmokestinamas prekes (minėtą nekilnojamąjį turtą) naudojo ekonominėje veikloje ar įsigijo numatamai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti.

Patikrinimo metu nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovės faktiškai vykdyta veikla – patalpų nuoma. Minėtus nekilnojamojo turto objektus Bendrovė 2013-02-01 įsigijo iš UAB „EC1“: pagal 2013-02-01 PVM sąskaitą faktūrą ECL Nr. 20130107 įsigijo pastatą – banką adresu (Duomenys neskelbiami) už 2463608 Lt, PVM 517357,68 Lt, iš viso 2980965,68 Lt; pagal 2013-02-01 PVM sąskaitą faktūrą ECL Nr. 20130108 įsigijo kitus statinius (kiemo aikštelę) adresu (Duomenys neskelbiami) už 50110 Lt, PVM 10523,10 Lt, iš viso 60633,10 Lt; pagal 2013-02-01 PVM sąskaitą faktūrą ECL Nr.20130109 įsigijo pastatą – konditerinį cechą-parduotuvę adresu (Duomenys neskelbiami) už 305194 Lt, PVM 64090,74 Lt, iš viso 369284,74 Lt; Bendrovė minėtą nekilnojamąjį turtą įsigijo viso už 2818912 Lt, PVM 591971,52 Lt, iš viso – 3410883,52 Lt.

Bendrovė nekilnojamojo turto objektų pirkimo PVM apskaitė buhalterinės apskaitos registruose ir įtraukė į 2013 m. 02 mėn. PVM deklaracijoje deklaruotą atskaitomo pirkimo PVM sumą.

Iš 2017-06-15 patikrinimo akto Nr. (21.60-32)-FR0680-267 matyti, kad Bendrovei 2015-06-10, 2015-12-09, 2016-05-06, 2016-06-09 buvo duoti mokesčių administratoriaus nurodymai pateikti dokumentus, įrodančius, kad Bendrovės nekilnojamasis turtas buvo naudojamas ar ketinamas naudoti Bendrovės ekonominėje veikloje, kad Bendrovė ketino parduoti nekilnojamąjį turtą, kuris nebuvo nuomojamas ar kitaip naudojamas Bendrovės veikloje. Patikrinimo metu Bendrovė nurodymų neįvykdė – nepateikė duomenų, įrodančių Bendrovės ketinimus nekilnojamąjį turtą adresu (Duomenys neskelbiami) ir (Duomenys neskelbiami) naudoti veikloje ar parduoti, nepateikė duomenų, įrodančių, kad yra kokių nors priežasčių, dėl kurių Bendrovė minėtų nekilnojamojo turto objektų negalėjo naudoti veikloje. Bendrovės įgaliotas asmuo (buhalterė) 2016-06-11 el. paštu informavo, kad jokių nuomos sutarčių dėl šių objektų Bendrovė neturi ir kaip šis nekilnojamasis turtas susijęs su Bendrovės veikla nežino. Bendrovė pateiktuose papildomuose paaiškinimuose dėl rašytinių pastabų nurodo, kad Bendrovės buhalterė patikrinimo metu negalėjo tiksliai atsakyti į pateiktus klausimus, kadangi kratų metu buvo paimti Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentai, dėl ko buhalterė negalėjo tiksliai pasakyti, kaip ir koks turtas buvo naudojamas. Nurodo, kad šias aplinkybes patvirtina

pateikiamos kratos protokolų kopijos. Bendrovė teigia, kad dalis nekilnojamojo turto buvo skirta pardavimui ir šiuo metu jau yra parduoti, o kita dalis nekilnojamojo turto objektų yra rekonstruojami arba jiems yra ieškomi pirkėjai. Bendrovė papildomai pateikė dokumentus susijusius su jos turimais nekilnojamojo turto objektais ir nurodo, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu padarė klaidingas išvadas.

Bendrovė pateikė du UAB „I1“ vardu išrašytus dokumentus, kuriuose nurodyta, kad Bendrovė yra projekto užsakovas paprasto remonto ir rekonstrukcijos vykdymui prekybinės paskirties pastatui (Duomenys neskelbiami). Vertinant pateiktus dokumentus, pastebėtina, jog abu dokumentai nėra šalių pasirašyti, juose nenurodyta sudarymo data, todėl iš šių dokumentų nėra galimybės spręsti kada šie dokumentai sudaryti ir ar civiliniai sandoriai tarp Bendrovės ir UAB „I1“ buvo sudaryti. Bendrovė taip pat pateikė UAB „I1“ vardu išrašytą dokumentą, kuriame įvardintas administracinės paskirties pastatas (Duomenys neskelbiami), tačiau jame nenurodytas sandorio pobūdis, dokumentas nepasirašytas, nenurodyta dokumento sudarymo data, dėl ko taip pat nėra galimybės spręsti apie tai, kada šis dokumentas sudarytas ir ar civilinis sandoris tarp Bendrovės ir UAB „I1“ buvo sudarytas. Bendrovė su pastabomis pateikė kratos protokolų kopijas, tačiau susipažinus su šiais dokumentais, matyti, kad kratos protokoluose nepaminėti UAB „I1“ vardu išrašyti dokumentai. Be to, atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad mokesčių administratoriui pagrįstai konstatavus, jog Bendrovės PVM atskaita pagal PVMĮ 58 str. 1 dalies ir 67 str. 2 dalies nuostatas privalo būti patikslinta, o Bendrovei nustatytų aplinkybių nepaneigus mokesstinio patikrinimo metu (iki 2017-06-15 patikrinimo akto surašymo dienos), vėlesni pateikti argumentai ir dokumentai (šiuo atveju UAB „I1“ vardu išrašyti dokumentai) nagrinėjamu atveju nėra ir negali būti reikšmingi ir vertintini kaip gynybinė Bendrovės pozicija. Pažymėta, jog dokumentai dėl planuojamo turto naudojimo ateityje pateikti po atlikto mokesčių administratoriaus patikrinimo. Tai nėra draudžiama, tačiau užkerta galimybę tikėti Bendrovės sąžiningumu (LVAT 2011-01-03 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-1632-10).

Inspekcija konstatavo, jog patikrinimo metu pagrįstai padaryta išvada, kad dėl iš UAB „EA“ įsigyto ir ekonominėje veikloje nenaudoto nekilnojamojo turto, vadovaujantis PVMĮ 58 str. 1 dalimi ir 67 str. 2 dalimi Bendrovė turėjo 118394,30 Lt patikslinti PVM atskaitą. Patikrinimo aktu dėl šio pažeidimo Bendrovei pagrįstai apskaičiuota 34289,27 Eur PVM.

#### **Dėl kitų patikrinimo aktu nustatytų pažeidimų**

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė visą buhalterinėje apskaitoje apskaitytą pirkimo PVM sumą įtraukė į PVM atskaitą, neskirstydama kokia dalis pirkimo PVM tenka PVM apmokestinamai veiklai ir kokia dalis – PVM neapmokestinamai veiklai.

PVMĮ 59 straipsnyje nustatyta, kad jeigu PVM mokėtojas vykdo ne tik šio Įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, jis privalo įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM paskirstyti (kiek tai įmanoma padaryti pagal apskaitos duomenis) šio Įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai ir kitai veiklai, atsižvelgdamas į tai, kokiais veiklais tos prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti. Prekių ir (arba) paslaugų, skirtų naudoti tik šio Įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą. PVMĮ 60 str. 6 dalyje nustatyta, kad jeigu skaičiuojant PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai tenkančią pirkimo ir (arba) importo PVM dalį (procentais) nustatoma, kad šiai veiklai tenka ne mažiau kaip 95 procentai proporcingai paskirstytino pirkimo ir (arba) importo PVM, laikoma, kad visas šis paskirstytinas pirkimo ir (arba) importo PVM tenka tik šio Įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai.

Bendrovė laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 vykdė mišrią veiklą, todėl turėjo skirstyti kokia dalis pirkimo PVM tenka PVM apmokestinamai veiklai, kokia dalis – PVM neapmokestinamai veiklai ir pateikti metinę PVM deklaraciją (FR0516). Įvertinus Bendrovės PVM neapmokestinamus sandorius (patalpų nuoma fiziniams ir juridiniams asmenims ne PVM mokėtojams, lengvųjų automobilių pardavimas), šio patikrinimo metu papildomai nustatytus PVM apmokestinamus sandorius ir sumažintus PVM neapmokestinamus sandorius, taip pat

PVM neapmokestinamiems sandoriams 2014 m. 01 mėn. nepagrįstai priskirtą 1098 Lt delspinigių sumą, nustatyta, kad 2014 m. PVM atskaitos dalis, tenkanti PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, sudarė mažiau kaip 95 proc. Vadovaujantis PVMĮ 59 ir 60 straipsnių nuostatomis, pagrįstai konstatuota, jog Bendrovė laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 vykdė mišrią veiklą, todėl turėjo skirstyti kokia dalis pirkimo PVM tenka PVM apmokestinamai veiklai, kokia dalis – PVM neapmokestinamai veiklai ir pateikti metinę PVM deklaraciją. Nepaskirsčiusi pirkimo PVM tenkantį PVM apmokestinamai ir PVM neapmokestinamai veiklai, Bendrovė pažeidė PVMĮ 59 ir 60 straipsnių nuostatas, dėl ko Bendrovei pagrįstai apskaičiuota 7793,67 Eur PVM.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė pažeidė PVMĮ 77 str. 1 d. 3 punkto, kuriame nustatyta, kad PVM mokėtojas privalo teikti šio Įstatymo reikalaujamas PVM deklaracijas, prekių tiekimo į kitas valstybes nares bei kitas nustatytas ataskaitas ir šio Įstatymo nustatyta tvarka bei terminais mokėti į biudžetą šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotą mokėtiną PVM, reikalavimus, nes buhalterinėje apskaitoje apskaitė, tačiau 2012 m. 10 mėn., 2013 m. 12 mėn., 2014 m. 02, 03, 04 mėn. PVM deklaracijose nedeclaravo 14104 Lt pardavimo PVM pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras už suteiktas patalpų nuomos paslaugas. Dėl šio pažeidimo Bendrovei pagrįstai apskaičiuota 4084,80 Eur PVM.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė yra pasirinkusi skaičiuoti pardavimo PVM už nekilnojamojo turto nuomą, kai tas turtas nuomojamas apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui.

PVMĮ 14 str. 1 dalyje nustatyta, 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.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė išrašė PVM sąskaitas faktūras už suteiktas patalpų nuomos paslaugas PVM mokėtojams UAB „CS“ ir UAB „VO“, tačiau neapskaičiavo pardavimo PVM nuo suteiktų paslaugų vertės. UAB „VO“ PVM mokėtoja buvo įregistruota nuo 2012-06-01 iki 2014-11-29, UAB „CS“ PVM mokėtoja įregistruota 2013-04-09, todėl Bendrovė išrašydama minėtoms įmonėms PVM sąskaitas faktūras už suteiktas patalpų nuomos paslaugas, turėjo apskaičiuoti pardavimo PVM. Patikrinimo aktu dėl šio pažeidimo Bendrovei pagrįstai apskaičiuota 1715,24 Eur PVM.

Inspekcija sprendime nurodo, jog Bendrovė nepateikė nesutikimo argumentų dėl šioje sprendimo dalyje nurodytų pažeidimų. Kadangi patikrinimo metu teisingai vertintos nustatytos faktinės aplinkybės ir pagrįstai taikytos minėtos PVMĮ nuostatos, patikrinimo aktu pagrįstai apskaičiuotas 13593,71 Eur PVM (7793,67 + 4084,80 + 1715,24) tvirtintinas.

Inspekcija pažymėjo, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.). Taigi nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokesčių ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokesstinė prievolė (LVAT 2011-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A438-147/2011, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A442-1427/2011). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų apskaičiuoti 47882,98 Eur PVM (34289,27 + 7793,67 + 4084,80 + 1715,24), o Bendrovė nepateikė patikrinimo akto išvadas paneigiančių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą negu išdėstyta patikrinimo akte.

Atsižvelgusi į išdėstytas aplinkybes ir į Bendrovės pastabas, Inspekcija konstatavo, jog VMI prie FM pagrįstai apskaičiavo 47882,98 Eur PVM (34289,27 + 7793,67 + 4084,80 + 1715,24), o dėl Bendrovei apskaičiuoto 130072,78 Eur PVM pavestina atlikti Bendrovės pakartotinį patikrinimą.

#### **Dėl baudų ir delspinigių**

PVMĮ 123 str. 1 dalyje įtvirtinta, kad asmenims, pažeidusiems šio Įstatymo nuostatas, delspinigiai skaičiuojami Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka. MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkte įtvirtinta, kad delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje).

Vadovaujantis PVMĮ 123 str. 1 dalies bei MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98, 99 straipsnių nuostatomis nuo tvirtintinos 47882,98 Eur PVM sumos, atsižvelgiant į PVM sumokėjimo pradelstų dienų skaičių bei į Finansų ministro 2012-08-27 įsakymu Nr. 1K-292 ir 2012-12-05 įsakymu Nr. 1K-408 patvirtintus delspinigių už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą mokestį dydžius, Bendrovei apskaičiuojama 7506,07 Eur PVM delspinigių.

PVMĮ 123 str. 2 dalyje numatyta, 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 bauda. Minėto įstatymo 123 str. 4 dalis numato, kad 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. Pagal nusistovėjusią teismų praktiką, įprastai yra skiriamas baudos vidurkis, tačiau atsižvelgiant į tai, kad patikrinimo metu Bendrovė bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, tikslinga Bendrovei skirti mažesnę nei vidutinio dydžio baudą, tokiu būdu Bendrovei skiriama 20 proc. dydžio 9577 Eur (47882,98 Eur x 20 proc.) PVM bauda.

Vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 132 straipsniu, Inspekcija patvirtino 2017-06-15 patikrinimo akto Nr. (21.60-32)-FR0680-276 dalį, kuria papildomai apskaičiuota 47882,98 Eur PVM (34289,27 + 7793,67 + 4084,80 + 1715), apskaičiavo 7506,07 Eur PVM delspinigius, skyrė 9577 Eur PVM baudą ir pavedė dalyje dėl apskaičiuoto 130072,78 Eur PVM atlikti UAB „Emilė“ pakartotinį patikrinimą.

Bendrovė nesutinka su ginčijamo sprendimo dalimi, kuria buvo patvirtinta patikrinimo akto dalis dėl papildomai apskaičiuoto 47882,98 Eur PVM ir su juo susijusių sumų. Bendrovė neskundžia Inspekcijos sprendimo dalyje dėl pavedimo atlikti UAB „E1“ pakartotinį patikrinimą dėl apskaičiuoto 130 072,78 Eur PVM dėl sandorių su UAB „CE“, todėl Komisija šią sprendimo dalį palieka nenagrinėta.

Bendrovė pateikia šiuos nesutikimo motyvus:

#### **Dėl veikloje naudoto turto**

Bendrovė remiasi Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 2 str. 9 dalimi, 8 str. ir nurodo, jog esminė individualaus administracinio akto pagrįstumo sąlyga – turi būti nustatytos ne pavienės faktinės aplinkybės, o juridinių faktų visetas, būtinas ir pakankamas teisės normai taikyti, be to, priimant administracinį aktą, suinteresuotam asmeniui turi būti suteikta pakankamai laiko pasirengti teikti argumentus ar įrodymus, reikšmingus priimamam aktui.

Bendrovė pažymi, jog Inspekcija savo išvadą, jog nekilnojamojo turto objektai – adresu: (Duomenys neskelbiami) ir adresu: (Duomenys neskelbiami), grindžia aplinkybe, jog 2015-06-10, 2015-12-09, 2016-05-06 ir 2016-06-09 buvo duoti nurodymai pateikti dokumentus, įrodančius, jog minėti nekilnojamojo turto objektai yra naudojami ar ketinami naudoti bendrovės



veikloje, o Bendrovės įgaliotas asmuo 2016-06-11 el. paštu informavo, kad jokių nuomos sutarčių dėl šių objektų bendrovė neturi ir kaip šis nekilnojamasis turtas susijęs su bendrovės veikla nežino.

Bendrovė pažymi, kad pirmiau paminėti nekilnojamojo turto objektai yra skirti pardavimui, tačiau mokėtoją atstovaujanti buhalterė nebuvo apie tai informuota mokėtojo vadovų, todėl ir nebuvo laiku pateikti tai patvirtinantys dokumentai. Vien tai, kad buhalterė nenurodė, jog šis turtas buvo skirtas pardavimui, nepatvirtina fakto, kad šis turtas apskritai nebuvo naudojamas ir nebus naudojami mokėtojo veikloje.

Pažymėta, jog Bendrovė 2017-07-28 pateikė papildomus paaiškinimus dėl rašytinių pastabų dėl patikrinimo akto, kuriame nurodė, jog ji tikrinamuoju laikotarpiu nuosavybės teise valdė 31 NT objektą, iš kurių dabartiniu metu 12 jau parduota, 9 – vyksta rekonstrukcija (tame tarpe ginčo objektuose – (Duomenys neskelbiami) ir (Duomenys neskelbiami) – ieškomas pirkėjas. Aplinkybė, jog mokesčio patikrinimo metu negalėjo įvertinti ir tiksliai pasakyti, kaip ir koks turtas buvo naudojamas, kadangi kratų metu buvo paimti mokesčio mokėtojo buhalterinės apskaitos dokumentai (Bendrovė pridėda 2014-03-05 kratos protokolo kopiją (19 lapų), PVM sąskaitas faktūras, įrodančias, jog 2015-02-13–2015-05-27 laikotarpiu Bendrovė pardavė 6 nekilnojamojo turto objektus), Prekybinės paskirties pastato (Duomenys neskelbiami) ir (Duomenys neskelbiami) rekonstravimo projektų titulinis lapas, darbų stadija – projektiniai pasiūlymai, Užsakovas – UAB „E1“, projektuotojas – UAB „II“. Pažymėtina, jog dėl objekto (Duomenys neskelbiami), UAB „II“ pateiktos projekcinio pasiūlymo kopijos yra didesnės apimties.

Bendrovė remiasi ESTT praktika, t. y. 2000-06-08 sprendimu Breitsohl byloje Nr. C-400/98 4 ir 17 str. (PVM atskaita galima norint įgyvendinti planuojamą ekonominę veiklą net ir tada, kai mokesčių administratorius tuo netiki) ir 1994-02-29 sprendimu INZOP byloje Nr. C-110/94, par. 16,22,23 (teisė į PVM atskaitą išlieka ir tuo atveju, jeigu apmokestinamasis asmuo PVM apmokestinamas prekes įsigyja numatomai PVM apmokestinamai ekonominei veiklai vykdyti, tačiau dėl objektyvių priežasčių jos nepradeda vykdyti).

Bendrovė skunde Komisijai remiasi plačia LVAT praktika, teigiama, kad ginčijamas Inspekcijos sprendimas negali būti laikomas atitinkančiu esminius VAĮ 8 str. nustatytus individualaus administracinio akto turinio reikalavimus, todėl dalyje kurioje patvirtinta patikrinimo akto dalis, kuria papildomai apskaičiuota 47882,98 Eur PVM ir nuo šios sumos apskaičiuoti delspinigiai ir baudos, turi būti panaikinta.

#### **Dėl kitų patikrinimo aktu nustatytų pažeidimų**

Posėdžio metu Bendrovės atstovas išplėtė nesutikimo su Inspekcijos sprendimu skundo motyvus, pasisakydamas dėl PVM už nuomos paslaugas apskaičiavimo. Bendrovės atstovas pareiškė, kad Bendrovė nesutinka su PVM apskaičiavimo būdu, skaičiuojant PVM „ant viršaus“. Posėdžio metu Bendrovės atstovas taip pat pasisakė dėl atskaitomos proporcingos dalies apskaičiavimo. Atstovo nuomone, Inspekcija neteisingai suapvalino atskaitomai pirkimo PVM daliai tenkantį PVM.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas iš dalies keistinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl sprendimo dalies, t. y. dėl apskaičiuoto PVM (47 882,98 Eur), susidariusio dėl kelių priežasčių:

- neįrodžius, kad 2013 m. vasario mėn. įsigyti du nekilnojamojo turto objektai ((Duomenys neskelbiami) ir (Duomenys neskelbiami), skirti PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (34 289,27 Eur PVM);

- nepaskirsčius pirkimo PVM dėl vykdomos mišrios PVM apmokestinamos ir neapmokestinamos veiklos (7793,67 Eur PVM);

- už apskaitytą, tačiau į PVM deklaracijas neįtrauktą pardavimo PVM (4084,80 Eur PVM);
- už nekilnojamojo turto nuomą PVM mokėtojams (1715,24 Eur PVM).

**Dėl nekilnojamojo turto naudojimo ekonominėje PVM apmokestinamoje veikloje**

Inspekcija ginčijamu sprendimu, vadovaudamasi PVMĮ 67 str., apskaičiavo 34 289,27 Eur PVM už 2013 ir 2014 metus dėl turto nenaudojimo PVM apmokestinamoje veikloje.

Bendrovė nesutinka su šia Inspekcijos sprendimo dalimi, pažymėdama, kad pirmiau paminėti nekilnojamojo turto objektai yra skirti pardavimui, tačiau mokėtoją atstovaujanti buhalterė nebuvo apie tai informuota mokėtojo vadovu, todėl ir nebuvo laiku pateikti tai patvirtinantys dokumentai. Vien tai, kad buhalterė nenurodė, jog šis turtas buvo skirtas pardavimui, nepatvirtina fakto, kad šis turtas apskritai nebuvo naudojamas ir nebus naudojami mokėtojo veikloje. Bendrovė taip pat pasisakė, kad mokesčio patikrinimo metu negalėjo įvertinti ir tiksliai pasakyti, kaip ir koks turtas buvo naudojamas, kadangi kratų metu buvo paimti mokesčio mokėtojo buhalterinės apskaitos dokumentai. Bendrovė buvo pridėjusi 2014-03-05 kratos protokolo kopiją.

Bendrovė jau yra pateikusi rekonstravimo projektų lapus (darbų stadija – projektiniai pasiūlymai, Užsakovas – UAB „E1“, projektuotojas – UAB „I1“) dėl su ginču susijusių pastatų (Duomenys neskelbiami), kurie, Bendrovės nuomone, parodo, kad vyksta rekonstrukcija.

Posėdžio Komisijoje metu Bendrovės atstovas taip pat pateikė naujus įrodymus: 1) UAB „G1“ projektinius pasiūlymus dėl pastato (Duomenys neskelbiami) rekonstrukcijos (2014-06 data, 12 lapų) ir 2) UAB „G1“ projektinius pasiūlymus dėl pastato (Duomenys neskelbiami) (2013 m. data, 8 lapai). Bendrovės atstovas posėdžio metu pasakė, kad (Duomenys neskelbiami) objekte yra daroma rekonstrukcija ir jis po posėdžio pateiks objekto būklei pagerinti atliekamus veiksmus bei apmokėjimą už paslaugas pagrindžiančius dokumentus.

Inspekcijos atstovas posėdžio metu pabrėžė, kad Bendrovės teiginys, kad projektavimo dokumentai negalėjo būti pateikti, nes buvo paimti kratos metu (krata buvo atlikta 2014 m. kovo 5 d.), vertintini kritiškai, nes Kratos protokole jie nebuvo minimi, UAB „I1“ ir UAB „G1“ projektiniai pasiūlymai (jų dalis) buvo parengti vėliau nei vyko krata, be to Bendrovė nepateikė įrodymų apie išrašytas PVM sąskaitas-faktūras ir mokėjimus už minėtas projektavimo paslaugas. Todėl nėra įrodyta, kad jos realiai buvo suteiktos. Be to, Inspekcija savo sprendime jau akcentavo, kad po patikrinimo akto surašymo dienos pateikti dokumentai nagrinėjamu atveju nėra ir negali būti reikšmingi ir vertintini kaip gynybinė Bendrovės pozicija. Nėra draudžiama dokumentus pateikti vėliau, tačiau tai užkerta galimybę tikėti Bendrovės sąžiningumu (LVAT 2011-01-03 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-1632-10).

Komisija pastebi, kad Inspekcija savo sprendime nurodė sumokėti ne visą į PVM atskaitą įtrauktą pirkimo PVM nuo įsigytų nekilnojamojo turto objektų, o dalį, tenkančią apskaičiuotam PVM už dvejus – 2013-2014 metus PVMĮ 67 str. nustatyta tvarka. Šio straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad šio straipsnio nuostatos taikomos nekilnojamiesiems pagal prigimtį daiktams (įskaitant pastatų (statinių) esminius pagerinimus); 2 dalyje nustatyta, kad PVM atskaita šiame straipsnyje nustatyta tvarka turi būti tikslinama nekilnojamojo pagal prigimtį daikto – 10 metų, skaičiuojant nuo to mokesčio laikotarpio, kurį atskaityta to turto pirkimo arba importo PVM ar jo dalis; 3 dalyje nustatyta, kad konkretaus ilgalaikio materialiojo turto vieneto (įskaitant pastato (statinio) esminį pagerinimą) pirkimo arba importo PVM suma dalijama iš PVM atskaitos tikslinimo metų skaičiaus. Kiekvieniems kalendoriniams metams pasibaigus, atsižvelgiant į faktinį to turto naudojimą šio Įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje per tuos kalendorinius metus, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka turi būti apskaičiuota tiems kalendoriniams metams tenkanti atskaitytina pirkimo ir (arba) importo PVM dalis ir metinėje PVM deklaracijoje PVM atskaita turi būti patikslinta. Šis straipsnis iš esmės skirtas mišrią veiklą vykdančioms asmenims, siekiant „atstatyti“ pirkimo PVM nuo įsigytų prekių ir paslaugų, pagal faktinius metinius duomenis

proporcingai tenkantį PVM neapmokestinamai veiklai, t. y. nurodytai nepriskirtinai PVMĮ 58 str. 1 d. veiklai.

ESTT yra plačiai pasisakęs iš esmės dėl PVM atskaitos realizavimo galimybių, kurias cituoja tiek Inspekcija, tiek mokesčių mokėtojas, todėl Komisija nebekartoja ESTT sprendimų nuostatų.

Atsižvelgiant į ginče nagrinėjamą klausimą, primintina ES Teisingumo Teismo praktika, kurioje aiškinamos PVM atskaitos tikslinimo taisyklės. Atskaitos tikslinimas yra esminė Direktyva 2006/112 įtvirtintos sistemos dalis, kuria siekiama užtikrinti atskaitos tikslumą, taigi ir mokesčio neutralumą (žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Rink. p. I-3039, 26 punktą). Direktyvos 184–186 straipsniuose nustatyta tvarka taikytina tuo atveju, kai gali atsirasti mokesčių administratoriaus teisė reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų tikslinimą, įskaitant su ilgalaikiu turtu susijusios atskaitos tikslinimą. Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad direktyvoje numatytais tikslinimo taisyklėmis siekiama padidinti atskaitos sistemos tikslumą, užtikrinant PVM neutralumą, kad ankstesniame etape įvykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę į atskaitą tik tuo atveju, kai jie naudojami tik PVM apmokestinamiems tiekimams. Remiantis šiomis taisyklėmis, šia direktyva siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į perkant sumokėto PVM atskaitą su atitinkamų prekių ar paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (žr. minėto sprendimo *Centralan Property* 57 punktą ir minėto sprendimo *TETS Haskovo* 31 punktą).

Atsižvelgiant į ES Teisingumo Teismo 1994 m. vasario 29 d. sprendime INZO byloje išdėstytas principines nuostatas, (Nr. C-110/94, p. 16, 22, 23), kuriose nurodoma, jog teisė į PVM atskaitą PVM mokėtojui išlieka ir tuo atveju, jeigu jis PVM apmokestinamas prekes ar paslaugas įsigyja numatomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (*tai PVM mokėtojas turi pagrįsti objektyviais įrodymais*), tačiau dėl atitinkamų objektyvių priežasčių tos veiklos, kuriai vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, vykdyti nepradėjo.

Atsižvelgiant į ESTT praktiką, nagrinėjamoje byloje yra svarbu įvertinti, ar Bendrovė *objektyviais įrodymais* pagrindė, kad objektai įsigyti numatomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti arba yra *objektyvios pagrįstos priežastys*, kodėl Bendrovė nepradėjo vykdyti PVM apmokestinamos veiklos.

Dėl Bendrovės pateiktų projektinių pasiūlymų (kuriuos, Bendrovės teigimu, rengė UAB „II“ ir UAB „G1“), kuriais siekiama įrodyti ketinimą vykdyti PVM apmokestinamąją veiklą, Komisija sutinka su centrinio mokesčių administratoriaus nuomone, jog pateikti dokumentai negali būti vertinami kaip realūs objektyvūs įrodymai. Bendrovės atstovas posėdžio Komisijoje metu įsipareigojo pateikti įsigytų paslaugų apskaitos, mokėjimo už paslaugas ir kitus dokumentus, įrodančius realų projektinių paslaugų atlikimą ir jau atliekamą rekonstrukciją minėtuose objektuose, tačiau minėti dokumentai nebuvo pateikti ir nepaaiškintos jų nepateikimo priežastys. Bendrovė neįrodė ketinimų vykdyti PVM apmokestinamąją veiklą realumo, t. y., kad buvo įsigytos realios su objektų projektavimu susijusios paslaugos arba atliekami konkretūs darbai.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovė nepateikė jokių įrodymų, pagrindžiančių, kad įsigyti objektai skirti ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, kad Bendrovė ėmėsi veiksmų, kurie parodytų realų ketinimą pradėti vykdyti veiklą, arba yra objektyvios pagrįstos priežastys, kodėl Bendrovė nuo 2013 metų pradžios, daugiau kaip penkerius metus, nepradėjo vykdyti PVM apmokestinamos veiklos, todėl Inspekcija pagrįstai apskaičiavo 34 289,27 Eur PVM už 2013 ir 2014 metus.

#### **Dėl atskaitomos proporcingos PVM dalies apskaičiavimo.**

Posėdžio metu Bendrovės atstovas pasisakė dėl netikslaus atskaitomos proporcingos PVM dalies apskaičiavimo. Atstovo nuomone, Inspekcija neteisingai suapvalino atskaitomai pirkimo PVM daliai tenkantį PVM, nes, vadovaujantis Inspekcijos pateiktomis

rekomendacijomis ir išaiškinimais, esant skaičiui po kablelio, procentas turi būti didinamas iki artimiausio sveikojo skaičiaus, t. y. leidžiama nesinaudoti bendromis aritmetinėmis taisyklėmis. Įmonės atveju 94,01 turėtų būti apvalinamas iki 95.

Inspekcija patikrinimo metu konstatavo, kad Bendrovė laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 vykdė mišrią veiklą, todėl turėjo skirstyti, kokia dalis pirkimo PVM tenka PVM apmokestinamai veiklai, kokia dalis – PVM neapmokestinamai veiklai ir pateikti metinę PVM deklaraciją (FR0516) bei sumokėti 7793,67 Eur PVM. Inspekcija nustatė, kad 2014 m. PVM atskaitos dalis, tenkanti PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, sudarė mažiau kaip 95 proc.

PVMĮ 60 str. 6 dalyje nustatyta, kad jeigu skaičiuojant PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai tenkančią pirkimo ir (arba) importo PVM dalį (procentais) nustatoma, kad šiai veiklai tenka ne mažiau kaip 95 procentai proporcingai paskirstytino pirkimo ir (arba) importo PVM, laikoma, kad visas šis paskirstytinas pirkimo ir (arba) importo PVM tenka tik šio Įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, t. y. PVM skirstyti nereikia.

Pagal PVMĮ 60 str. 8 dalį „Šiame straipsnyje nurodyta pirkimo ir (arba) importo PVM dalis (procentais), kuri gali būti atskaitoma, turi būti išreikšta sveikuoju skaičiumi“.

Komisija pažymi, kad nagrinėjamu klausimu yra svarbu išsiaiškinti kaip, vykdamas mišrią veiklą, atskaitomos dalies procentas suapvalinamas iki sveiko skaičiaus.

Aiškinant minėtą nuostatą, būtina atsižvelgti ir į PVM reguliuojančius ES teisės aktus, ir į ESTT praktiką. Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos Nr. 2006/112/EB Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 175 straipsnio 1 dalį „Atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir *suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus*“. 1995 m. Reglamento dėl pridėtinės vertės mokesčio (Value Added Tax Regulations 1995) 101 straipsnyje nustatyta „4. Pagal šio straipsnio 2 dalies d punktą apskaičiuota proporcija išreiškiama procentais, ir jei šis procentas nėra sveikas skaičius, jis yra suapvalinamas iki kito sveiko skaičiaus“. ESTT, aiškindamas šią nuostatą, savo sprendime byloje C-488/07 yra pasisakęs, kad apskaičiuota ir nustatyta procentais atskaitoma proporcinga pirkimo (importo) PVM dalis turi būti apvalinama iki artimiausio didesnio sveikojo skaičiaus.

Pagal byloje pateiktus duomenis PVM atskaitos dalis, tenkanti PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, 2014 m. sudarė 94,009 proc. ( $1764913/1877381 \times 100$  proc.), o suapvalinus iki didesnio sveiko skaičiaus tai sudaro 95 proc. Atsižvelgiant į tai, kad PVM apmokestinamai veiklai tenka 95 procentai, pagal PVMĮ 60 str. 6 d. laikoma, kad visas šis paskirstytinas pirkimo ir (arba) importo PVM tenka tik šio Įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, t. y. PVM skirstyti nereikia.

Atsižvelgiant į tai, sprendimo dalis dėl apskaičiuoto 7793,67 Eur PVM ir nuo jo apskaičiuotų 1457,82 Eur delspinigių yra naikintina.

#### **Dėl PVM nuo nuomos paslaugų apskaičiavimo.**

Posėdžio metu Bendrovės atstovas pareiškė, kad Bendrovė neprieštarauja PVM apskaičiavimui iš esmės už suteiktas patalpų nuomos paslaugas PVM mokėtojams, tačiau nesutinka su PVM apskaičiavimo būdu. Bendrovės nuomone, PVM suma turi būti skaičiuojama ne nuo paslaugos vertės „ant viršaus“, o išskaičiuojama „iš vidaus“. Pareiškėjas savo nuomonę grindžia PVMĮ 15 straipsnio komentaru.

Komisija pastebi, kad nei PVMĮ, nei PVM direktyva nereguliuoja PVM apskaičiavimo metodo, nustačius, kad PVM nebuvo apskaičiuotas ir paimtas iš pirkėjo dėl klaidos ar kitų priežasčių. Komisijos nuomone, vertinant galimybę PVM apskaičiuoti „iš vidaus“ (laikant, kad atlygis už paslaugą buvo paimtas kartu su PVM), tikslinga atsižvelgti į ESTT sprendimus, teisinį reguliavimą ir nusistovėjusią taikymo praktiką Lietuvoje.

ESTT savo sprendimuose ne kartą yra pažymėjęs vieną iš pagrindinių PVM direktyvos principų, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis, dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo pats apmokestinamasis

asmuo (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 22 punktas, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 26 ir 27 punktai). ESTT 2013 m. lapkričio 7 d. sujungtose bylose *Tulica ir Plavosin* (C-249/12 ir C-250/12) priimtame sprendime konstatavo, kad: „2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, būtent jos 73 ir 78 straipsnius, reikia aiškinti taip, kad kai šalys nustatė turto kainą be nuorodos į pridėtinės vertės mokestį, o šio turto tiekėjas yra privalantis mokėti pridėtinės vertės mokestį už apmokestinamąjį sandorį asmuo, tuo atveju, kai tiekėjas neturi galimybės susigrąžinti iš įgijėjo mokesčių administratoriaus reikalaujamo pridėtinės vertės mokesčio, turi būti laikoma, kad sutarta kaina jau apima pridėtinės vertės mokestį“.

PVMĮ 83 str. nustato mokesčių mokėtojui galimybę suklydus apskaičiuoti teisingą PVM sumą, patikslinant išrašytą PVM sąskaitą faktūrą ir PVM deklaraciją. Pagal bylos aplinkybes yra akivaizdu, kad iki mokesčių administratoriaus patikrinimo Bendrovė neišrašė savo klientui kreditinės PVM sąskaitos faktūros su apskaičiuota PVM suma ir neįtraukė jos į PVM deklaraciją. Pagal MAĮ 66 str. ir 73 str. mokesčių mokėtojas pats apskaičiuoja ir deklaruoja mokestį deklaracijoje, o tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiuoja mokesčio, mokesčių mokėtojui priklausanti mokėti mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius. Pagal šį teisinį reguliavimą mokestinė prievolė gali kilti tik iš mokėtojo deklaracijoje arba mokesčių administratoriaus sprendime apskaičiuoto mokesčio t. y. iš dviejų šaltinių, kurie negali dubliuoti vienas kito. Todėl patikrinimo metu nustačius neapskaičiuotą PVM, suformuojama PVM prievolė pagal patikrinimo metu esančią situaciją, o mokesčių mokėtojas praranda galimybę tikslinti PVM deklaraciją dėl to paties pažeidimo.

Atsižvelgiant į tai, Komisijos nuomone, mokesčių administratoriui patikrinimo metu nustačius, kad mokesčių mokėtojas sudarė sandorį, laikydamas jį ne PVM objektu ir neskaičiuodamas nuo jo PVM, ir kreditinė PVM sąskaita faktūra nebuvo išrašyta, turėtų būti laikoma, kad į sandorio paslaugos kainą patenka ir PVM. Tokios pozicijos laikosi ir Inspekcija, kurios išleistame PVMĮ 15 str. 1 dalies komentaro 3 punkte yra paaiškinta „Kai PVM mokėtojas tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas laikė PVM neapmokestinamomis ar gautas pajamas nepagrįstai įvertino kaip ne PVM objektą ir neišrašė šių prekių ir paslaugų kreditinių PVM sąskaitų faktūrų, kuriose būtų nurodytas PVM tarifas ir PVM suma, laikoma, kad PVM mokėtojo už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas gautas (gautinas) atlygis yra su PVM. Tokiu atveju, nustatant apmokestinamąją vertę, turi būti išskaitoma mokėtina į biudžetą PVM suma, kuri apskaičiuojama taikant Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 92 straipsnyje nurodytą formulę:

$$\text{Mokėtina PVM suma} = \text{atlygis} \times T / (100\% + T)$$

T – šioms prekėms ir (arba) paslaugoms Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytas PVM tarifas (procentais).“

Nors apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas pagal MAĮ 12 str. mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios, tačiau mokesčių administratorius, šviesdamas, konsultuodamas ir kontroliuodamas mokesčių mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais, turi atsižvelgti į atitinkamo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo turinį. Taip užtikrinama ne tik mokesčių administratoriaus vieninga nuosekli pozicija, bet ir teisinio saugumo bei aiškumo principas.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, konstatuotina, kad PVM turi būti perskaičiuotas, laikant, kad gautas atlygis už nuomos paslaugas yra apskaičiuotas kartu su PVM.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, konstatuotina, jog Inspekcijos ginčijamo sprendimo dalis dėl 7793,67 Eur PVM, susijusi su atskaitomos proporcingos PVM dalies apskaičiavimu, neatitinka teisės aktų ir turi būti naikinama, o Inspekcijos sprendimo dalis dėl PVM nuo nuomos paslaugų apskaičiavimo yra keistina, perskaičiuojant PVM iš 1715,24 Eur į 1417,54 Eur. Likusi ginčijama sprendimo dalis paliekama nepakeista.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi MAĮ 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti Bendrovės 2017-09-13 skundo dėl Inspekcijos 2017-08-18 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5)-FR0682-323 nagrinėjimą;

2. Patvirtinti Inspekcijos 2017-08-18 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5)-FR0682-323 dalyje dėl 38 374,07 (34 289,27 Eur ir 4084,80 Eur ) Eur PVM ir su šia suma susijusių delspinigių ir baudos;

3. Panaikinti Inspekcijos 2017-08-18 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5)-FR0682-323 dalyje dėl apskaičiuoto 7793,67 Eur PVM ir su šia suma susijusių delspinigių ir baudos;

4. Pakeisti Inspekcijos 2017-08-18 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5)-FR0682-323 ir vietoj nurodymo sumokėti 1715,24 Eur PVM ir su šia suma susijusių delspinigių ir baudos, nurodyti sumokėti 1417,54 Eur PVM ir su šia suma susijusią baudą ir delspinigius.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesčio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė