



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL SIA „V“ SKUNDO**

2020 m. kovo 30 d. Nr. S- 47 (7-15/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensko, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo SIA „V“ (toliau – Pareiškėja arba Bendrovė) 2020-01-23 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2020-01-06 sprendimo Nr. 331–3084 (toliau – Sprendimas). Komisijos 2020-03-03 posėdyje Pareiškėją atstovavo K.L. ir S.L., Inspekcijos atstovė J.J..

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 ir 111 straipsniais, mokesčių įstatymais, po Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2019-07-18 nutarties administracinėje byloje Nr. eA-702-968/2019 priėmimo, pakartotinai išnagrinėjo Pareiškėjos 2016-12-30 Prašymą gražinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. (17.16-40)GES-541590 ir nusprendė negražinti (neįskaityti) 44376 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) permokos. Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjos veikla neatitinka Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 58 straipsnio 1 dalies nuostatų, todėl PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti pirkimo PVM sumų už prekes (paslaugas), kurių jis nenaudoja ir nenaudos minėto straipsnio 1 ir (arba) 2 punkte nurodytai veiklai.

Inspekcijos Sprendimas buvo priimtas vadovaujantis Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) operatyvaus patikrinimo metu (surašyta 2019-12-23 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. (42.59 E)F1042-5172 ir 2019-12-23 Operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. 1FR0760-5567) surinktų įrodymų pagrindu, nes buvo pakartotinai vertintas Pareiškėjos 2016-12-30 prašymas gražinti 44376 Eur, t. y. Panevėžio AVMI analizavo, ar Pareiškėja turi teisę į 44376 Eur PVM atskaitą už įsigytą ilgalaikį turtą per laikotarpį nuo 2016-10-20 iki 2016-10-31.

Iš pateiktos medžiagos nustatyta, jog Pareiškėja 2006-12-05 įsigijo nekilnojamąjį turtą ir pasinaudojo teise į PVM atskaitą. Pagal pateiktą 2007-02-01 Pareiškėjos prašymą, Panevėžio AVMI grąžino 40923,31 Eur PVM, tačiau mokesčių mokėtojai nepradėjęs naudoti šio nekilnojamojo turto PVM apmokestinamoje veikloje ir sustabdžius filialo veiklą Lietuvoje, filialas buvo išregistruotas iš PVM mokėtojų registro, todėl 2013 m. vasario mėn. Pareiškėja patikslino PVM atskaitą, t. y., deklaravo atskaitomą pirkimo PVM 44366,6 Eur ir mokėtiną PVM 44366,60 Eur. Nustatyta, kad Pareiškėja 2016-10-12 pakartotinai buvo įregistruota kaip užsienio juridinis asmuo, vykdamas veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje, tuo pačiu 2016-10-20 buvo įregistruota

PVM mokėtojų registre, todėl 2016 m. spalio mėn. PVM deklaracijoje mokesčių mokėtoja deklaravo atskaitomą pirkimo PVM, įskaitant už 2006 m. įsigytą ilgalaikį turtą. Operatyvaus patikrinimo metu, iš Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentų nustatyta, kad šis turtas, nors ir apskaitytas kaip ilgalaikis turtas, tačiau jam nusidėvėjimas nebuvo skaičiuojamas, kadangi jis nebuvo naudojamas Pareiškėjos veikloje. Kaip matyti, Bendrovė įsigijo kiemo statinius su priklausiniais (kiemo aikštelė, ožinių kranų zona), vandens valymo stotį, vandens rezervuarą, kanalizacijos valymo įrenginius, geležinkelio tinklus, tačiau pati Bendrovė teigė (pakartotinai tai patvirtino Komisijos posėdyje), kad jos tikslas buvo įrengti prekių sandėliavimo patalpas/teritoriją.

Operatyvaus patikrinimo metu buvo apsilankyta Pareiškėjos veiklos vykdymo vietoje tam, kad įsitikinti, ar įsigytas nekilnojamas turtas naudojamas (ketinamas naudoti) PVM apmokestinamoje veikloje. Patikrinimo metu, apžiūrėtas vandens rezervuaras, kanalizacijos valymo įrenginiai, geležinkelio tinklai. Apžiūrėjus minėtus statinius nustatyta, kad statiniai neremontuoti ir apgriuvę, kranai neveikiantys bei surūdiję, o geležinkelio atšaka, tuo pačiu vandens valymo stotis yra nenaudojami. Operatyvaus patikrinimo metu, įvertinus surinktą informaciją bei nustatytas faktines aplinkybes, konstatuota, kad Pareiškėja nenaudoja PVM apmokestinamoje veikloje 2006 m. įsigyto ilgalaikio turto.

Inspekcija pirmuoju 2017-02-15 sprendimu Nr. 331B-15554 nusprendė negrąžinti Bendrovei PVM permokos, motyvuojant, kad nuo nekilnojamojo turto įsigijimo momento (2006 m.) yra suėjęs mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas. Komisija 2017-05-10 sprendimu Nr. S-104(7-52/2017) Inspekcijos sprendimą panaikino. Minėtas Komisijos sprendimas buvo patvirtintas Vilniaus apygardos administracinio teismo (toliau – VAAT) 2017-10-17 sprendimu adm byloje Nr. eI-3962-484/2017, kuriuo teismas atmetė Inspekcijos skundą bei LVAT 2019-07-18 nutartimi adm. byloje Nr. eA-702-968/2019, kuria taip pat Inspekcijos apeliacinis skundas buvo atmestas.

Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus išvadomis, pateikė skundą.

Dėl Pareiškėjos ketinimo naudoti įsigytą turtą PVM apmokestinamoje veikloje

Pareiškėja skunde nurodo, kad šis mokesstinis ginčas iš esmės vyksta dėl Bendrovės 2007 m. jau atskaitytos ir dėl laikino veiklos sustabdymo į biudžetą atstatytos/patikslintos PVM sumos, kurią Bendrovė, atnaujiniusi savo veiklą, pakartotinai siekia susigrąžinti, t. y., iš esmės mokesčių administratorius pirminės PVM atskaitos metu jau buvo pripažinęs Bendrovės teisę atskaityti įsigyto turto pirkimo PVM, tačiau dabar siekia ją pilnai apriboti, remiantis vien tuo, kad Bendrovė turto dar faktiškai nenaudoja PVM apmokestinamoje veikloje.

Pareiškėja teigia, jog visada ketino įsigytą turtą naudoti savo apmokestinamoje veikloje. Pareiškėja, remdamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT arba Teisingumo Teismas) bei LVAT praktika, nurodo, kad kiek tai susiję su teise į PVM atskaitą, apmokestinamojo asmens ketinimas, patvirtintas objektyviais įrodymais, naudoti prekę ar paslaugą verslo tikslams leidžia nustatyti, ar pirkimo sandorio sudarymo momentu apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks, todėl turi turėti teisę atskaityti už šias prekes ar paslaugas mokėtiną ar sumokėtą PVM (žr. C-400/98 Breitsohl).

Pareiškėja akcentuoja, kad iš Sprendime išdėstytų teiginių, visiškai nėra aišku, kuo remiantis Inspekcija daro išvadą, kad įsigytas turtas nėra skirtas ir nebus naudojamas PVM apmokestinamoje veikloje.

Pareiškėja išdėsto Viešojo administravimo įstatymo (toliau - VAĮ) 8 straipsnio ir LVAT nuostatas, susijusias su reikalavimais administraciniams aktams ir nurodo, kad, jos nuomone, mokesčių administratorius nepateikia jokių objektyvių faktų ir motyvų, kodėl Bendrovės pateikti paaiškinimai ir įrodymai dėl turto priskyrimo PVM apmokestinamai veiklai nėra pagrįsti. Pareiškėja akcentuoja kad skundžiamame Sprendime ir Operatyvaus patikrinimo 2019-12-23 pažymoje Nr. (42.59 E) FR1042-5172, kuria, Bendrovės supratimu, ir rėmėsi Inspekcija priimdama Sprendimą, nėra pasisakyta apie turto panaudojimo ketinimą. Be to, mokesčių

administratorius minėtuose dokumentuose nenurodė, kad Bendrovė buvo teikusi papildomą informaciją ir įrodymus, ir visiškai neįvertino paties įsigyto turto pobūdžio bei kitų reikšmingų aplinkybių, kurios leidžia daryti aiškias išvadas, kad įsigytas turtas yra reikalingas Bendrovės veiklai, gali būti ir bus naudojamas tik PVM apmokestinamoje veikloje.

Pareiškėjos nuomone, Panevėžio AVMI konstatuotas faktas, kad operatyvaus patikrinimo metu dar nebuvo atlikti remonto darbai ar dar faktiškai neįsigyti rekonstrukcijos projektavimo darbai, savaime negali paneigti, kad šių darbų neketinama įsigyti ateityje ir, kad Bendrovė neketina turto naudoti savo veikloje.

Bendrovė dėl savo ketinimų įsigytą ilgalaikį turtą naudoti PVM apmokestinamoje veikloje pateikė šiuos dokumentus:

- 2019 m. spalio 7 d. esamo statinio konstrukcijų techninės būklės tyrimų ataskaitą. Šį tyrimą atliko atestuotas statinių projektų ekspertas Dr. Michailas Samofalovas. Tyrimo ataskaitos pateiktose išvadose nustatyta, kad kiemo statinių (kiemo aikštelės, ožinių kranų, kolonų) techninė būklė yra vidutiniška, remontuotina, aptiktos neleistinos deformacijos. Šiai dienai minėtos aikštelės estakados naudoti pagal paskirtį negalima, kadangi dalis konstrukcinių elementų netenkina esminio mechaninio atsparumo ir pastovumo reikalavimo, ekspertas siūlo remontuoti arba rekonstruoti statinį;

- 2019 m. rugsėjo 30 d. geodezininko (Duomenys neskelbiami) atliktų geodezinių darbų aktą. Darbai buvo atlikti tiltinių kranų aikštelėje ir ten esančių kolonų ašyse A-D/1 -11, adresu: (Duomenys neskelbiami), pridėta faktinės padėties išpildomoji nuotrauka;

- 2019-10-22 komercinius pasiūlymus dėl projektavimo darbų atlikimo – V. L. projektavimo firmos ir UAB „S“;

- 2014 m. sausio 17 d. AB „Z“ geležinkelio stoties viršininkei pateiktą informaciją, dėl Filialo (Pareiškėjos) ketinimų naudotis jam priklausančiu geležinkelio privažiuojamu keliu;

- paaiškinimą dėl minėto turto ketinimų naudoti PVM apmokestinamoje veikloje. Kaip matyti, Bendrovė pateikė paaiškinimą, kuriame teigė, kad minėtą turtą įsigijo su tikslu įrengti prekių sandėliavimo patalpas/teritoriją.

Pareiškėjos nuomone, Panevėžio AVMI teiginys ir fakto patvirtinimas, kad Bendrovė įsigijo geodezinius darbus ir už juos sumokėjo, pagrindžia Bendrovės ketinimą toliau tęsti investicijas į įsigytą turtą ir ateityje jį naudoti PVM apmokestinamoje veikloje. Bendrovės kontaktavimas su projektavimo paslaugų teikėjais, komercinių pasiūlymų gavimas ir jų vertinimas (atkreipiant dėmesį, kad tokio tipo darbų įkainiai yra dideli ir sprendimai turi būti priimami atsakingai) taip pat įrodo, kad Bendrovė imasi veiksmų dėl būsimo turto panaudojimo PVM apmokestinamoje veikloje. Be to, dėl projektavimo darbų proceso vyksta diskusijos su V. L. firma, tačiau Panevėžio AVMI/Inspekcija šiuos Bendrovės paaiškinimus ignoravo.

Pareiškėjos nuomone, Panevėžio AVMI teiginiai, kad Bendrovė įsigijo tik vieną paslaugą susijusią su būsimo turto panaudojimu yra klaidinantys, nes nuo turto įsigijimo momento Bendrovė yra įsigijusi daugiau paslaugų ir patyrusi daugiau išlaidų, susijusių su būsimo turto panaudojimu ir visi faktai bei juos pagrindžianti informacija ir dokumentacija yra pateikti bei jais disponuojama Panevėžio AVMI.

Bendrovė pažymi, kad savo 2019-11-14 paaiškinime, kuris buvo pateiktas Panevėžio AVMI, yra nurodžiusi, kad investicijoms bus naudojamos Bendrovės nuosavos ir galimai skolintos lėšos. Siekdama įrodyti savo finansines galimybes ir pagrįsti kokiomis lėšomis bus atliekamos investicijos, Bendrovė pateikė savo 2018 m. metinę finansinę ataskaitą. Taigi, Panevėžio AVMI teiginys, kad Bendrovė nepateikė įrodymų dėl investicijoms turimų lėšų yra visai netikslus. Pareiškėja pažymi, kad iš pateiktos metinės finansinės ataskaitos akivaizdu, kad šiuo metu Bendrovė yra finansiškai stabili, todėl nepagrįstai negražindama Bendrovei PVM permokos, Inspekcija pati riboja Bendrovės finansines lėšas, kurios gali būti skirtos tolimesnei investicijai į turtą.

Pareiškėja nesutinka su Panevėžio AVMI teiginiu, kad Bendrovė nors turtą įsigijo dar 2006 m., visi veiksmai, susiję su galimybe naudoti šį turtą ateityje, atlikti tik 2019 m. rugsėjo–spalio mėn., t. y. praėjus 13 metų nuo įsigijimo. Pareiškėjos nuomone, šiuo teiginiu Panevėžio AVMI pati patvirtina, kad Bendrovė atlieka veiksmus dėl būsimo turto panaudojimo. Be to, 2019-11-14 paaiškinime Bendrovė buvo nurodžiusi, o šiuos faktus pagrindžiantys dokumentai buvo teikiami Panevėžio AVMI ankstesnių mokesčių tyrimų/patikrinimų metu, kad pirmos investicijos į turtą prasidėjo dar 2007 m. ir 2008 m., t. y., kai buvo sudaryta statybos rangos sutartis, atlikti teritorijos valymo darbai ir kt. Veiksmai dėl turimo turto ir ketinimo jį naudoti veikloje buvo vykdomi nuolatos (pvz. teritorijos valymas, kontaktavimas su AB „Z“ dėl teritorijoje esančio geležinkelio panaudojimo, kredito palūkanų, žemės nuomos mokesčio mokėjimas ir kt.).

Pareiškėjos teigimu, jokių faktų, objektyvių aplinkybių, teisinių argumentų, kurie leistų objektyviai paneigti Bendrovės ketinimą naudoti turtą PVM apmokestinamoje veikloje Inspekcija nepateikė, neatsižvelgė, kad prašymas grąžinti PVM permoką buvo pateiktas iš esmės iš karto, kai mokesčių administratorius dėl atnaujintos veiklos Bendrovę pakartotinai 2016 m. įregistravo PVM mokėtoju ir suteikė apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo statusą, t. y., šiuo veiksmu mokesčių administratorius pripažino, kad Bendrovė yra realią PVM apmokestinamą veiklą Lietuvoje vykdančią apmokestinamą asmuo.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija neatsižvelgė į tai, kad pats turto pobūdis ir jo buvimo vieta leidžia daryti išvadą, kad jis gali būti skirtas ir ketinamas naudoti tik komercinei veiklai. Inspekcija nevertino, kad įsigytas turtas yra valstybinėje žemėje. Bendrovė dar ankstesnių mokesčių tyrimų ir patikrinimų metu Panevėžio AVMI ir Inspekcijai yra pateikusi 2007-06-15 valstybinės žemės nuomos sutartį Nr. (Duomenys neskelbiami) ir Inspekcijai yra žinoma, kad įsigytas ilgalaikis turtas yra šioje teritorijoje. Minėtoje sutartyje, kuri yra sudaryta 80 m. laikotarpiui, yra aiškiai nurodyta, kad pagrindinė tikslinė išnuomojamos žemės paskirtis – pramonės ir sandėliavimo objektų teritorija, pramonės ir sandėliavimo įmonių statybos, o sutartyje nustatytų sąlygų nesilaikymas – pagrindas nutraukti sutartį. Pareiškėja kasmet moka sutartyje nurodytą žemės mokestį, kuris yra lygus 8813,68 Eur. Inspekcija visiškai neįvertino, kad būtų nelogiška Bendrovei kasmet mokėti tokio dydžio mokestį neturint tikslo turtą panaudoti savo veikloje.

Pareiškėja tvirtina, kad Inspekcija visiškai neatsižvelgė, kad Bendrovė turtą įsigijo iš nesusijusių asmenų, rinkos kaina, yra pilnai atsiskaičiusi už įsigytą turtą, kad turto įsigijimui buvo paėmusi 190000 Eur kreditą iš AS „(Duomenys neskelbiami) banką“, mokėjo palūkanas, kreditas buvo pilnai grąžintas 2014-01-19. Be to, neatsižvelgė, kad Bendrovė yra audituojama bendrovė, realią veiklą vykdančią ūkio subjektas, sandėliuojantis didelius kiekius prekių atsargų. Tokiu būdu suremontuotas/rekonstruotas turtas ateityje leistų prekes sandėliuoti savo turimose patalpose ir teritorijoje. Be to, dalis turto yra registruota kaip nebaigta statyba, o tai reiškia, kad netgi tuo atveju, jeigu Bendrovė nuspręstų turimą turtą parduoti, tai jo pardavimo sandoriui ji turėtų taikyti PVM remiantis PVMĮ 32 straipsnio nuostatomis. Taigi, Inspekcijos draudimas naudotis įsigyto turto PVM atskaita ne tik kelia grėsmę PVM neutralumo principui, bet ir sudarytų sąlygas dvigubam PVM apmokestinimui už tą pačią prekę.

Dėl laikotarpio per kiek turtas turi būti pradėtas naudoti PVM apmokestinamoje veikloje

Pareiškėja išdėsto PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies nuostatas, apibūdinančias PVM mokėtojo teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas ir Teisingumo Teismo nuostatas byloje C-153/11 Klub OOD, nurodančias, kad „PVM direktyvos 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva) 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris įsigijo ilgalaikį turtą veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo ir jį priskyrė prie veiklai naudojamam turto, turi teisę atskaityti įsigyjant šį turtą sumokėtą PVM mokesčių laikotarpiu, kuriuo mokestis tapo mokėtinas, neatsižvelgiant į tai, kad šis turtas iš karto nenaudojamas verslui. Pareiškėja pažymi, kad ir pati Inspekcija yra taip nurodžiusi.

Pareiškėja akcentuoja, kad Inspekcijos pozicija, kad Bendrovė, kuriai jau buvo pripažinta pirminė PVM atskaita, vėliau neturi teisės į PVM atskaitą vien tik dėl to, kad turtas per tam tikrą laiką dar nepradėtas faktiškai naudoti PVM apmokestinamoje veikloje prieštarauja ESTT pozicijai. ESTT sprendime byloje C-249/17 Ryanair Ltd pasisakė, kad teisė į atskaitą, kai ji atsirado, išlieka, net jei vėliau planuojama ekonominė veikla nebuvo vykdoma ir dėl to nebuvo sudaryta apmokestinamųjų sandorių (žr. C-110/94 INZO), arba kai apmokestinamasis asmuo negalėjo naudoti prekių ar paslaugų, dėl kurių atsirado teisė į atskaitą, apmokestinamiesiems sandoriams dėl nuo jo nepriklausančių aplinkybių (C-98/98 Midland Bank ir kt). Aiškinant kitaip, būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kiek tai susiję su įmonės mokesčių našta. Dėl to, mokesčių tikslais vertinant tą pačią investicijų veiklą, atsirastų nepagrįstų skirtumų tarp jau apmokestinamuosius sandorius vykdančių įmonių ir kitų įmonių, kurios investuodamos dar tik siekia užsiimti apmokestinamąja veikla, dėl kurios būtų sudaryta apmokestinamųjų sandorių. Be to, atsirastų neteisėtų skirtumų tarp šių įmonių, nes galutinis atskaitos pripažinimas priklausytų nuo klausimo, ar tokios investicijos baigiasi apmokestinamaisiais sandoriais, ar ne (žr. C-110/94 INZO).

Pareiškėjos nuomone, yra aktualus ir ESTT sprendimas byloje C-400/98 Breitsohl, kur ESTT pasisakė, kad teisei į PVM atskaitą yra svarbus tik ketinimas vykdyti ekonominę veiklą. Teisė į PVM atskaitą priklauso net ir tuomet, jeigu mokesčio tyrimo metu yra žinoma, kad ketinimas vykdyti ekonominę veiklą, dėl kurios buvo sudaromi apmokestinamieji sandoriai, liks neįgyvendintas.

Pareiškėja akcentuoja, kad Panevėžio AVMI Bendrovės ketinimą naudoti turtą savo PVM apmokestinamoje veikloje jau yra pripažinusi pirminės PVM atskaitos metu, o dabar ši ketinimą bando paneigti vien tuo, kad jis dar nėra pilnai įgyvendintas, visiškai neatsižvelgdama į Bendrovės sąžiningus veiksmus laikino veiklos stabdymo metu ir į tai, kad pati Panevėžio AVMI pripažįsta, kad Bendrovė toliau imasi aktyvių veiksmų dėl turto panaudojimo. Juk tuo atveju, jeigu Bendrovė nebūtų išregistruota iš PVM mokėtojų, tai Inspekcija atsižvelgdama į tai, kad teisė į PVM atskaitą buvo suteikta ir nėra nustatyta jokie termino per kiek laiko turtas turi būti pradėtas naudoti PVM apmokestinamoje veikloje, nereikalautų patikslinti pirkimo PVM atskaitos vien tik dėl laikino turto nenaudojimo veikloje (šiuo klausimu žr. PVMĮ 66 ir 67 str. komentarus).

Pareiškėja skunde atkreipia dėmesį į tai, kad LVAT nutartyje, nagrinėdama Inspekcijos apeliacinį skundą, konstatavo, kad „<...> nagrinėjamu atveju, [Pareiškėja] teikdama 2016 m. lapkričio 24 d. PVM deklaraciją už laikotarpį nuo 2016 m. spalio 20 d. iki 2016 m. spalio 31 d. ir 2016 m. gruodžio 30 d. prašymą iš esmės siekia tikslinti PVM atskaitą.“ Bendrovės nuomone, šiuo teiginiu, LVAT pripažino Bendrovės pirminę PVM atskaitą bei Bendrovės galimybę tikslinti PVM atskaitą ir prašyti grąžinti pirkimo PVM.

Pareiškėja nurodo, kad ESTT yra pažymėjęs, kad PVM direktyvos 2006/112/ EB nuostatose numatytas atskaitos tikslinimo laikotarpis leidžia išvengti netikslumų skaičiuojant apmokestinamojo asmens atskaitas ir jo nepagrįstą naudą arba žalą, jei, be kita ko, po deklaracijos pateikimo pakeičiami kriterijai, pagal kuriuos iš pradžių buvo nustatytas atskaitos dydis. Panašių pakeitimų galimybė yra ypač reikšminga ilgalaikio turto atveju, nes jis dažnai naudojamas keletą metų, per kuriuos gali būti keičiama jo paskirtis. Todėl teisės aktai numato atitinkamą tikslinimo laikotarpį, kuris nekilnojamajam-turtui gali būti pratęstas iki dvidešimties metų, kurio metu gali būti atliktos įvairios atskaitos (žr. Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04). ESTT taip pat yra pažymėjęs, kad PVM direktyvos 2006/112/ EB nuostatose įtvirtintas PVM atskaitos tikslinimas taikomas ir tuo atveju, kai ilgalaikis turtas iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamai veiklai, nesuteikiančiai teisės į atskaitą, ir tik vėliau tikslinimo laikotarpiu imtas naudoti PVM apmokestinamai veiklai (žr. Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04).

Bendrovė akcentuoja, kad jos įsigytas turtas nuo pat įsigijimo pradžios buvo skirtas Bendrovės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, jis niekada nebuvo pradėtas naudoti PVM neapmokestinamoje veikloje, o laikinas Bendrovės veiklos stabdymas neturėtų būti pagrindas

apriboti Bendrovės teisę į PVM atskaitą. Atsižvelgiant į tai, kad Bendrovė išregistravimo momentu patikslino/grąžino į biudžetą visą pirminės PVM atskaitos metu grąžintą PVM. Bendrovė yra įsitikinusi, kad atnaujinusi veiklą ji taip pat turi teisę patikslinti, t. y., deklaruoti kaip atskaitomą/grąžintiną visą pirkimo PVM. Pareiškėja pažymi, kad atsižvelgiant į PVMĮ 67 straipsnio nuostatas nekilnojamojo turto PVM atskaita yra tikslinama 10 m., todėl net ir tuo atveju, jeigu būtų laikoma, kad pakartotinai įregistruota PVM mokėtoju ir teikdama prašymą grąžinti PVM, Bendrovė iš esmės tikslina PVM atskaitą, tai terminas PVM atskaitos tikslinimui nėra praleistas. Be to, atkreiptinas dėmesys, kad Inspekcija skundžiamame Sprendime nepasisakė dėl jokio termino, o tai irgi tik patvirtina, kad Bendrovė nėra praleidusi PVM atskaitos tikslinimo terminų.

Bendrovės nuomone, laikinas PVM mokėtojo išregistravimas ir vėlesnis pakartotinis jos įregistravimas ir laikinas ilgalaikio turto nenaudojimas jokioje veikloje (kai jis iš esmės yra skirtas PVM apmokestinamai veiklai) neturėtų sąlygoti teisės susigrąžinti pirkimo PVM praradimą ir sukurti papildomų finansinių nuostolių.

Pareiškėja cituoja Inspekcijos skundo, pateikto LVAT, teiginį, kad „<...> atsižvelgiant į tai, kad turtas buvo įsigytas 2006-12-05, tai Pareiškėjai 2013 m. išregistruojant iš PVM mokėtojų, kilnojamojo ilgalaikio turto, kuriam nustatytas 5 metų atskaitos tikslinimo laikotarpis tikslinti PVM atskaitos nereikėjo, o nekilnojamojo turto atžvilgiu Pareiškėja turėjo patikslinti PVM dalį nuo išsiregistravimo iš PVM mokėtojų iki turto atskaitos tikslinimo pabaigos, o pakartotinai įsiregistravus PVM mokėtoja, Pareiškėja galėtų įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM dalį nuo pakartotinio įsiregistravimo iki nekilnojamojo turto atskaitos tikslinimo pabaigos, t. y. iki 2016 m. lapkričio mėnesio“. Pareiškėjos nuomone, šiuo teiginiu pripažįstama, kad Bendrovė 2013 m. neturėjo patikslinti viso pirkimo PVM. Inspekcija pripažįsta, kad Bendrovės įsigytas turtas nuo pat jo įsigijimo momento buvo skirtas PVM apmokestinamai vykdyti. Be to, jeigu kaip teigia Inspekcija, Bendrovė neturėjo atstatyti /patikslinti viso pirkimo PVM, tai faktinis 100 proc. PVM atstatymas turi būti vertinamas kaip per klaidą sumokėtas į biudžetą PVM, kas savo turiniu iš esmės reiškia tą patį - PVM permoką. Bendrovės nuomone, Inspekcijos teigimas ir pripažinimas, kad Bendrovė padarė klaidą atstatydama visą pirkimo PVM ir tokios klaidos ištaisymo ignoravimas atsisakant sugrąžinti PVM permoką prieštarauja MAĮ įtvirtintam teisingumo ir protingumo principui. Minėti principai reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai.

Dėl Komisijos nuomonės dėl teisės į PVM atskaitą Komisijos ankstesniame sprendime

Pareiškėja pažymėjo, kad Komisijos ankstesniame sprendime dėl Pareiškėjos skundo (2017 m. gegužės 10 d. Komisijos sprendimas Nr. S-104 (7-52/2017)), Komisija yra patvirtinusi, kad Inspekcija dar 2016 m. nepagrįstai apribojo Bendrovės teisę į PVM atskaitą. Bendrovė ginčo atveju apmokestinamojo asmens statusą įgijo atnaujinusi ekonominę veiklą, t. y., 2016 metais, todėl Komisijos vertinimu, Bendrovė turi teisę pasinaudoti PVM atskaita, jei įsigytas turtas bus naudojamas Bendrovės PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies nurodytai veiklai vykdyti. Pareiškėja nurodo, kad ir pati Inspekcija, teikdama skundus, šiuos Komisijos teiginius vertino kaip Komisijos išvadą, kad Bendrovės turtas ketinamas naudoti PVM apmokestinamoje veikloje ir, kad teisė į PVM atskaitą Bendrovei turėtų būti suteikta.

Pasak Pareiškėjos, Komisijos priimti sprendimai, kurie negali būti skundžiami, yra privalomi centriniam mokesčių administratoriui, todėl Bendrovė mano, kad Inspekcijos Sprendimas turi būti keičiamas ir šiuo pagrindu.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, o skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl to, ar Pareiškėja pagrįstai įtraukė į PVM atskaitą pirkimo PVM sumą už įsigytą turtą po antrojo įsiregistravimo PVM mokėtoju, nusprendusi atnaujinti veiklą bei dėl atskaitos tikslinimo apimties. Komisijos vertinimu, nagrinėjant Pareiškėjos skundą, turi būti atsakyta, ar Inspekcija pagrįstai Sprendime konstatavo, kad Pareiškėja neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti pirkimo PVM sumų už prekes (paslaugas), kurių ji nenaudoja ir nenaudos PVMĮ 58 straipsnio 1 ir (arba) 2 punkte nurodytai veiklai, taip pat turi būti peržiūrėti PVM atskaitos tikslinimo aspektai.

Taigi, Komisija pasisako dėl Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytų esminių su PVM atskaitos realizavimu susijusių aplinkybių vertinimu, tuo pačiu analizuodama skundžiamo Inspekcijos sprendimo motyvus.

Dėl Pareiškėjos PVM atskaitos realizavimo teisės

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos sprendimu, skunde pažymi, jog Inspekcijos pozicija, kad Bendrovė, kuriai jau buvo pripažinta pirminė PVM atskaita Panevėžio AVMI ir gražintas PVM, vėliau neturi teisės į PVM atskaitą vien tik dėl to, kad turtas per tam tikrą laiką dar nepradėtas faktiškai naudoti PVM apmokestinamoje veikloje, prieštarauja ESTT pozicijai. Pareiškėja pabrėžia, kad teisei į PVM atskaitą yra svarbus tik ketinimas vykdyti ekonominę veiklą, teisė į PVM atskaitą išlieka, net jei ketinimas vykdyti ekonominę veiklą lieka neįgyvendintas. Pareiškėjos teigimu, Inspekcija nepateikė jokių objektyvių aplinkybių ir teisinių argumentų, kurie leistų objektyviai paneigti Bendrovės ketinimą naudoti turtą PVM apmokestinamoje veikloje. Pareiškėja ketinimą įsigytą objektą (sandėliavimo aikštelę su statiniais ir įrenginiais) panaudoti sandėliavimo patalpų statybai grindžia turto ir veiklos pobūdžiu, įsigijimo, parengiamųjų darbų bei kitomis faktinėmis aplinkybėmis, kurios detalios išdėstytos šio sprendimo nustatomojoje dalyje.

Bylos nagrinėjamu atveju yra aktualios PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies nuostatos, pagal kurias įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo PVM negali būti atskaitomas, jei šios prekės ar paslaugos neskirtos naudoti asmens PVM apmokestinamai veiklai. Vadinasi, Komisija nagrinėjamoje byloje turi išsiaiškinti, ar Inspekcija pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjos įsigytas turtas nenaudojamas ir ateityje nebus naudojamas mokėtojo PVM apmokestinamoje veikloje.

Komisija vertindama Pareiškėjos skundo argumentus, pažymi, kad Teisingumo Teismas savo praktikoje plačiai išaiškino įsigytų prekių ir paslaugų teisės į PVM atskaitą realizavimo galimybes. Pagal šią praktiką PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM (2012 m. kovo 22 d. sprendimo Klub OOD, C 153/11, 35 punktas, 1985 m. vasario 14 d. sprendimo Rompelman, 268/83, 19 punktas, 2012 m. vasario 16 d. sprendimo Eon Aset Menidjunt, C 118/11, 43 punktas). Teisė į PVM atskaitą atsiranda tuo pačiu momentu, kada PVM tampa mokėtinu, t. y. apmokestinimo momentas ir teisės į PVM atskaitą momentai sutampa (žr. 2012 m. kovo 22 d. sprendimo byloje Klub, C-153/11, 36 p.; 2005 m. birželio 2 d. sprendimo byloje Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, 31 p.; 2012 m. kovo 29 d. sprendimo byloje Véleclair, C-414/10, 26 p. ir kt.). Apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti įsigyjant turtą sumokėtą PVM, neatsižvelgiant į tai, kad turtas iš karto nenaudojamas verslui, tačiau teisė į atskaitą išlieka tik jei nėra sukčiavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių ir išskyrus galimus patikslinimus pagal PVM direktyvoje numatytas sąlygas (žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo Breitsohl, C-400/98, 41 punktą ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo Halifax, C-255/02 84 punktą). ESTT ne vienoje byloje teisė į atskaitą sieja su ketinimu vykdyti ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą (2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose Optigen ir kt., C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, 48 p.). ESTT teigimu, parengiamieji darbai turi būti pripažįstami ekonomine veikla. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta sąvoka „ekonominė veikla“ gali apimti kelis iš eilės atliekamus veiksmus, įskaitant parengiamuosius veiksmus, pavyzdžiui, veiklos priemonių įsigijimą, nekilnojamojo turto pirkimą (žr. 1996 m. vasario 29 d. sprendimo byloje INZO, C-110/94, 15 p.). Bet kuris asmuo, vykdamas tokius

parengiamuosius darbus, laikomas apmokestinamuoju asmeniu ir turi teisę į atskaitą (2005 m. kovo 3 d. sprendimo byloje Fini H, C-32/03, 22 p.). Asmuo, investuojantis į ekonominę veiklą, kai tai patvirtina objektyvūs įrodymai, pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (2012 m. lapkričio 29 d. sprendimas byloje Gran Via Moineti, C-257/11, 27 p.). Pagal verslo apmokestinimo PVM neutralumo principą, pirmosios išlaidos investicijoms, patirtoms ekonominės veiklos tikslais, turi būti laikomos ekonomine veikla ir šis principas būtų pažeidžiamas, jei būtų laikoma, kad ši veikla pradedama tik tada, kai nekilnojamasis turtas faktiškai naudojamas, t. y. kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų (pvz., 2012 m. kovo 1 d. prejudicinis sprendimas byloje Polski Trawertyn, C-280/10). Teisė į atskaitą išlieka ir tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, atsižvelgdamas, pavyzdžiui, į pelno atskaitą, nusprendžia nebetęsti veiklos ir likviduoti verslą (žr., pvz., 2005 m. kovo 5 d. sprendimo byloje Fini H, C-32/03, 21 ir 22 p.). Statinių įsigijimas, vėliau jų nugriovimas, siekiant pastatyti modernesnius statinius, gali būti laikomas seka susijusių sandorių, kurių tikslas – įgyvendinti apmokestinamuosius sandorius, lygiai taip pat, kaip ir naujų statinių įsigijimas ir tiesioginis jų naudojimas (žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo TETS Haskovo, C-234/11, 34 punktą). Išskyrus sukčiavimo ir piktnaudžiavimo atvejus, vieną kartą įmonei pripažinta apmokestinamojo asmens savybė negali būti panaikinta (žr., pvz., 1996 m. vasario 29 d. sprendimo byloje INZO, C-110/94, 25 p.). LVAT, aiškindamas PVMĮ 58 straipsnio nuostatas, taip pat pasisakė, kad sprendžiant ketinimą vykdyti veiklą, aplinkybės, kurios susiklostė po turto įgijimo yra svarbios, jei jos atspindi tikruosius pareiškėjo ketinimus ginčo turto įsigijimo momentu (LVAT 2019 m. lapkričio 20 d. nutartis Nr. eA-1726-602/20).

Komisija, apibendrinama teismų praktiką, išskiria tokias svarbiausias su nagrinėjama byla sietinas teisės į PVM atskaitą realizavimo sąlygas:

- Asmuo, kuris įsigyja turtą ekonominei veiklai, turi tai atlikti kaip apmokestinamasis asmuo. Asmuo pripažįstamas veikiančiu kaip apmokestinamasis asmuo, kai jis veikia savo ekonominės veiklos tikslais, įskaitant parengiamuosius darbus ir investavimą;

- Apmokestinamasis asmuo gali įgyti teisę į PVM atskaitą, net jei turtas iškart nėra naudojamas šiai ekonominei veiklai vykdyti, tačiau PVM mokėtojas turi objektyviais įrodymais pagrįsti, kad PVM apmokestinamas prekes ar paslaugas įsigijo numatomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti;

- Teisė į PVM atskaitą išlieka tik jei nėra sukčiavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių, tačiau gali keistis atsiradus pareigai patikslinti PVM atskaitą.

Inspekcija operatyvaus patikrinimo metu, įvertinusi surinktą informaciją bei nustatytas faktines aplinkybes, konstatavo, kad Bendrovė nenaudoja PVM apmokestinamoje veikloje 2006 m. įsigyto ilgalaikio turto. Taip pat Inspekcija Operatyvaus patikrinimo ataskaitoje padarė išvadą, kad Bendrovė nepateikė įrodymų apie ateityje numatomą vykdyti ekonominę veiklą, nes įsigyto nekilnojamojo turto būklė yra vidutiniška, jis yra remontuotinas arba rekonstruotinas ir Bendrovė jokių remonto ar rekonstrukcijos projektavimo darbų dar neįsigijo. Komisija, atsižvelgdama į aptartą ESTT praktiką, primena, kad vertinant PVM atskaitos realizavimo galimybę, neturi būti nustatyta, kad turtas naudojamas ekonominėje veikloje, nes teisė į PVM atskaitą išlieka ir kai turtas skirtas ateityje numatomai ekonominei veiklai vykdyti. PVM direktyva nenustato per kokį laikotarpį turtas turi būti pradėtas naudoti PVM apmokestinamoje veikloje.

Komisijos vertinimu, šioje byloje yra nustatytos toliau aptariamoms svarbios aplinkybės, kurios turi reikšmingą įtaką, sprendžiant PVM skirtumo grąžinimo klausimą.

Pagal bylos aplinkybes ir pateiktą vizualinę informaciją abejonių nekyla, kad iš nesusijusio asmens įsigytas turto objektas yra pramoninėje sandėliavimo zonoje ir negali būti sietinas su privačiais poreikiais, t. y. atitinka verslo objekto požymius, taip pat nėra nustatyta, kad turtas naudojamas kitiems tikslams, kurie nesietini su PVM apmokestinama veikla.

Inspekcijos nėra konstatuota sukčiavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių. Nekvestionuojama ir aplinkybė, kad Pareiškėja yra realiai veikiantis apmokestinamasis asmuo.

Įmonės teigimu sandėliavimo aikštelę su statiniais ir įrenginiais įsigijo sandėliavimo patalpų pasistatymo tikslais. Sprendžiant PVM atskaitos realizavimo klausimą, Komisija turi įvertinti, ar apmokestinamasis asmuo įsigijo turtą ekonominės veiklos tikslais ir ketinimai yra pagrįsti. Nektarodama Pareiškėjos skunde išdėstytą su įsigytu turtu susijusių aplinkybių, Komisija apibendrina, kad požymiai, kurie atsispindi tiek iš Pareiškėjos veiklos (įmonė, kurios PVM apmokestinamai veiklai vykdyti yra reikalingos sandėliavimo patalpos, tam tikslui patalpas nuomojasi iš gretimo sklypo savininko, kur sandėliuoja didelius kiekius prekių atsargų), tiek iš įsigyto turto pobūdžio (pramoninės ir sandėliavimo objektų teritorijoje, kurioje jau teikiamos sandėliavimo paslaugos; įsigyta teisė į sandėliavimo aikštelę ir teritoriją su inžineriniais įrenginiais (kranas, bėgiai ir kt.), kurie iš esmės yra būdingi objektų perkėlimui iš vienos vietos į kitą), tiek iš Pareiškėjos parengiamųjų veiksnių (susijusių su objekto teritorijos tvarkymu, turto būklės vertinimu, geodeziniais matavimais, projektavimu, nuomos teisės į savivaldybės sklypą išlaikymu) objektyviai patvirtina Pareiškėjos poziciją, kad turtas yra įsigytas apmokestinamai veiklai vykdyti.

Atsižvelgiant į tai, Pareiškėja įgyja teisę į įsigyto turto pirkimo PVM atskaitos realizavimą PVMĮ nustatyta tvarka, įvertinus PVM atskaitos tikslinimo reikalavimus.

Dėl PVM atskaitos tikslinimo apimties

Bylos aplinkybės atskleidžia, kad PVM atskaita buvo patikslinta dėl Bendrovės veiklos nutraukimo ir išregistravimo iš PVM mokėtojų bei dėl vėlesnio įsiregistravimo PVM mokėtoju. Todėl PVM atskaitos apimtis turi būti išnagrinėta, įvertinus PVM atskaitos tikslinimo aspektus.

Bendrovė akcentuoja, kad jos įsigytas turtas nuo pat įsigijimo pradžios buvo skirtas Bendrovės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, jis niekada nebuvo pradėtas naudoti PVM neapmokestinamoje veikloje, o laikinas Bendrovės veiklos stabdymas neturėtų būti pagrindas apriboti Bendrovės teisę į PVM atskaitą, atsižvelgiant į tai, kad Bendrovė išregistravimo momentu patikslino / gražino į biudžetą visą pirminės PVM atskaitos metu gražintą PVM. Bendrovė yra įsitikinusi, kad atnaujinusi veiklą ji taip pat turi teisę patikslinti, t. y., deklaruoti kaip atskaitomą visą pirkimo PVM. Pareiškėja pažymi, kad atsižvelgiant į PVMĮ 67 straipsnio nuostatas nekilnojamojo turto PVM atskaita yra tikslinama 10 metų, todėl net ir tuo atveju, jeigu būtų laikoma, kad pakartotinai įregistruota PVM mokėtoja ir teikdama prašymą gražinti PVM, Bendrovė iš esmės tikslina PVM atskaitą, tai terminas PVM atskaitos tikslinimui nėra praleistas. Bendrovės nuomone, laikinas PVM mokėtojo išregistravimas ir vėlesnis pakartotinis jos įregistravimas ir laikinas ilgalaikio turto nenaudojimas jokioje veikloje neturėtų sąlygoti teisės susigrąžinti pirkimo PVM praradimą ir sukurti papildomų finansinių nuostolių.

Komisija primena, kad po pirminės PVM atskaitos pripažinimo, PVM atskaitos dydis gali keistis dėl PVM atskaitos tikslinimo reikalavimų PVMĮ nustatyta tvarka. LVAT, nagrinėdamas mokestinio ginčo bylą dėl Inspekcijos 2017 m. vasario 15 d. sprendimo (LVAT 2019-07-18 nutartis adm. byloje Nr. eA-702-968/2019) bei vertindamas Inspekcijos apeliacinį skundą, nutarties 23 punkte pabrėžė, kad Inspekcija „turės iš naujo įvertinti, ar Pareiškėja turėjo teisę tikslinti PVM atskaitą 2016 m. lapkričio 24 d. PVM deklaracijoje“, „be kita ko nustatyti, ar PVM tikslinama dėl PVMĮ 67 straipsnio 1 dalyje nurodyto ilgalaikio materialiojo turto pasikeitimo, ar Pareiškėja nepraleido PVMĮ 67 straipsnio 2 dalyje įtvirtintų PVM atskaitos tikslinimo terminų ir ar PVM atskaita patikslinta tinkamai, atsižvelgiant į faktinį to turto naudojimą šio PVMĮ 58 straipsnio 1 dalyje nurodyto veikloje“. LVAT ginčas buvo nagrinėtas tik praleisto senaties termino kontekste.

Neatsižvelgdama į aptartą LVAT nutartyje išdėstytą nuostatą, Inspekcija skundžiamame Sprendime iš viso nepasisakė PVM atskaitos tikslinimo klausimu, tačiau savo poziciją dalinai išdėstė apeliaciniame skunde, pateiktame LVAT. Pareiškėja cituoja Inspekcijos skundo teiginį, kad „<...> atsižvelgiant į tai, kad turtas buvo įsigytas 2006-12-05, tai Pareiškėjai 2013 m. išregistruojant iš PVM mokėtojų, kilnojamojo ilgalaikio turto, kuriam nustatytas 5 metų atskaitos tikslinimo laikotarpis tikslinti PVM atskaitos nereikėjo, o nekilnojamojo turto atžvilgiu Pareiškėja

turėjo patikslinti PVM dalį nuo išsiregistravimo iš PVM mokėtojų iki turto atskaitos tikslinimo pabaigos“. Vadinas, Inspekcija skunde pripažino, kad Pareiškėja neturėjo tikslinti PVM atskaitos visa apimtimi. Komisijos nuomone, turėtų būti ištaisyta padaryta klaida, laikantis PVMĮ 67 ir 69 straipsnių nuostatų.

Komisija nagrinėdama šį ginčą dėl PVM atskaitos tikslinimo, primena Teisingumo Teismo praktiką, kurioje aiškinamos PVM atskaitos tikslinimo taisyklės. ESTT teigimu, atskaitos tikslinimas yra esminė PVM direktyvos įtvirtintos sistemos dalis, kuria siekiama užtikrinti atskaitos tikslumą (žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, 26 punktą). ESTT ne vieną kartą pažymėjo, kad direktyvoje numatytais tikslinimo taisyklėmis siekiama, kad ankstesniame etape įvykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę į atskaitą tik tuo atveju, kai jie naudojami PVM apmokestinamiems tiekimams (žr. Sprendimo Centralan Property 57 punktą ir minėto sprendimo TETS Haskovo 31 punktą).

Pasisakydama dėl PVM atskaitos tikslinimo, Komisija pastebi, kad PVMĮ 67 straipsnis „PVM atskaitos tikslinimas dėl ilgalaikio materialiojo turto naudojimo pasikeitimo“ sietinas su situacijomis, kai PVM turi būti „atstatytas“, paaiškęjus, kad ilgalaikis materialusis turtas pradėtas naudoti kitai, negu PVM apmokestinamai veiklai arba prarandamas, arba kai ilgalaikis turtas iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamai veiklai ir tik vėliau tikslinimo laikotarpiu imtas naudoti PVM apmokestinamai veiklai. Taip pat šis straipsnis skirtas mišrią veiklą vykdančioms asmenims. Tačiau PVMĮ 67 straipsnis taikomas ir situacijose, kai jo taikymas numatytas kituose PVMĮ straipsniuose, t. y. kai apmokestinamasis asmuo išregistruojamas iš PVM mokėtojų (PVMĮ 69 straipsnis) arba asmuo įsiregistruoja PVM mokėtoju (PVMĮ 63 straipsnis), t. y. sietinas su įvykiais, kuriuos apima ir byloje nagrinėjama situacija.

Pagal PVMĮ 63 straipsnio 4 dalį, kai asmuo įsiregistruoja PVM mokėtoju, į PVM atskaitą gali būti traukiama ilgalaikio materialiojo turto, nurodyto PVMĮ 67 straipsnyje, pirkimo PVM dalis, atitinkanti likusį PVM tikslinimo laikotarpį nuo įsiregistravimo PVM mokėtoju dienos. Įstatyme nenustatyta jokių išimčių ilgalaikiam turtui, kuris nepradėtas naudoti ekonominėje veikloje iki įsiregistravimo PVM mokėtoju dienos, todėl, Komisijos nuomone, ši nuostata nesuteikia teisės į PVM atskaitą įtraukti pirkimo PVM, kuris tenka laikotarpiui, kai asmuo nebuvo įregistruotas PVM mokėtoju dėl veiklos nutraukimo. Išregistruojant asmenį iš PVM mokėtojų, PVMĮ 69 straipsnis įpareigoja apmokestinamąjį asmenį, PVMĮ 67 straipsniuose nustatyta tvarka, patikslinti PVM atskaitą ir į biudžetą grąžinti ilgalaikio turto, kuris nebus naudojamas PVM apmokestinamai veiklai, į PVM atskaitą įtrauktą PVM sumą, kuri tenka likusiam tikslinimo laikotarpiui. Byloje nagrinėjamu atveju ne tik faktinės aplinkybės, bet ir pati Pareiškėja (Bendrovė, pateikdama prašymą išregistruoti iš PVM mokėtojų 2013 metų vasario 15 d. išdėstė, kad nevykdo PVM ekonominės veiklos ir neprieštarauja, kad būtų išregistruota iš PVM mokėtojų) patvirtino, kad veikla buvo nutraukta, todėl pagrindas išregistruoti iš PVM mokėtojų buvo.

Apibendrinant šiame sprendime išdėstytus Komisijos motyvus, pastebėtina, kad faktinės bylos aplinkybės atskleidžia, jog Bendrovė įsigijo nekilnojamąjį turtą ekonominės veiklos tikslams 2006 metais, veiklą nutraukė ir buvo išregistruota iš PVM mokėtojų 2013 metais, nuo 2016 metų pabaigos nusprendė vėl atnaujinti veiklą, todėl, atsižvelgiant į aptartas PVMĮ tikslinimo nuostatas, jeigu ir gali būti apribota Pareiškėjos teisė į PVM atskaitą, tai tik tuo laikotarpiu, kai objektyviai nebuvo vykdyta ekonominė veikla ir Bendrovė buvo išregistruota iš PVM mokėtojų. Komisijos nuomone, Inspekcija turėtų iš naujo išnagrinėti skundą, įvertindama ir LVAT nurodymus dėl PVM atskaitos tikslinimo, ir spręsti dėl PVM atskaitos apimties.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skundas perduotinas nagrinėti Inspekcijai iš naujo, atliekant reikiamus PVM perskaičiavimus.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-01-06 sprendimą Nr. 331-3084 ir Pareiškėjos skundą perduoti iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

Pagal MAĮ 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, sprendami 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 narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė