



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „E1“ 2017-03-20 SKUNDO**

2017 m. gegužės 26 d. Nr. S-115 (7-66/2017)
Vilnius

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

Editos Veršelienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės

sekretoriaujant
mokesčių mokėtojo atstovui advokatui
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei
M. K.
M. M.

2017-05-03 posėdyje išnagrinėjusi UAB „E1“ (toliau – Bendrovė) 2017-03-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-03-02 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.60-32) FR0682-83, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-03-02 sprendimu Nr. (21.60-32) FR0682-83 patvirtino 2017-01-31 patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-41, kuriame Bendrovei apskaičiuotas 3 397 800 Eur pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM).

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad Inspekcija atliko Bendrovės PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2016-06-30.

Patikrinimo metu konstatuota, kad Bendrovė 2016-05-31 su susijusia UAB „E2“ sudarė sandorį, kuris neatitinka 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 10 straipsnio nuostatų, t. y. sandorio formali išraiška neatitinka tikrojo veiklos turinio.

Inspekcija pagal patikrinimui pateiktus dokumentus nustatė, kad didžiausią 3 397 800 Eur pirkimo PVM sumą Bendrovė atskaitė pagal susijusios įmonės UAB „E2“ 2016-05-31 Bendrovei išrašytą PVM sąskaitą faktūrą už 16 180 000 Eur vertės teisę į nuomojamą žemės sklypo dalį 4,5743 / 8,0075 ha, esančią adresu: (*duomenys neskelbtini*), unikalus Nr. (*duomenys neskelbtini*). Pagal tą pačią PVM sąskaitą faktūrą Bendrovė iš UAB „E2“ už 31 000 Eur be PVM įsigijo 9 (devynis) nekilnojamus nekilnojamojo turto daiktus (senus poilsio, gydomosios ir ūkinės paskirties pastatus), pastatytus ant minimo žemės sklypo. Bendra PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų objektų vertė – 16 211 000 Eur, vertė su PVM – 19 608 800 Eur. Minėta sąskaita faktūra išrašyta, remiantis 2016-05-31 tarp pardavėjo UAB „E2“ ir pirkėjo Bendrovės 2016-05-31

sudaryta Nekilnojamųjų daiktų pirkimo–pardavimo bei žemės sklypo nuomos teisės perleidimo sutartimi (notarinio registro Nr. (*duomenys neskelbtini*)).

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovei 2016-05-31 parduotus devynis nekilnojamojo turto objektus UAB „E2“ įsigijo iš AB „P1“ pagal 2016-04-27 sudarytą Pastatų, inžinerinių statinių ir nuotekų šalinimo tinklų pirkimo–pardavimo sutartį (notarinio registro Nr. (*duomenys neskelbtini*)). Sutartyje nurodyta, kad devyni daiktai yra valstybinės žemės sklype, kurio pagrindinė paskirtis – kita, naudojimo būdas rekreacinės teritorijos, bendras plotas 8,0075 ha, adresu: (*duomenys neskelbtini*), unikalus Nr. (*duomenys neskelbtini*). Šią sklypo dalį (4,5743 ha), kurioje yra devyni daiktai, iš valstybės nuo 2004-11-25 iki 2016-05-27 pagal Valstybinės žemės nuomos sutartį Nr. 051 ir 2008-04-15 susitarimą nuomojosi AB „P1“.

AB „P1“, gavusi Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos Trakų skyriaus (toliau – NŽT Trakų skyrius) sutikimą, žemės sklypo dalies, kuri reikalinga minėtiems devyniems Daiktams eksploatuoti, nuomos teisę, Daiktus įsigijusiai, UAB „E2“ perleido neatlygintinai. Tuo tarpu, UAB „E2“, susijusiai Bendrovei perleidusi senus pastatus už kainą, atitinkančią jų įsigijimo kainą, teisę su NTŽ Trakų skyriumi sudaryti valstybinės žemės sklypo, kuriame yra šie pastatai, nuomos sutartį pardavė už 16 180 000 Eur bei apskaičiavo 3 397 800 Eur pardavimo PVM, kurio nesumokėjo į biudžetą.

Inspekcija pažymi, kad UAB „E2“ operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad dėl žemės sklypo dalies nuomos teisių rinkos vertės nustatymo ši bendrovė 2016-05-30 sudarė vertinimo paslaugų sutartį su Nr. 16-N05-79 su UAB „C1“. Vertintojo surašytoje 2016-05-30 Turto vertinimo ataskaitoje Nr. 16-N05-79 pateikta galutinė išvada dėl turto rinkos vertės: „Vertinamo turto (žemės sklypo dalies nuomos teisė), esančio (*duomenys neskelbtini*), rinkos vertė, nustatyta naudojant pajamų, lyginamojo ir išlaidų (kaštų) metodo derinį, nustatymo dieną, t. y. 2016-05-30, yra 16 800 000 Eur be PVM“.

Patikrinimo metu nustatyta, kad vertinimo ataskaitoje turto realizavimo pajamos nustatytos, numatant, kad minėtame 4,5743 ha žemės sklypo plote bus pastatyti ir parduoti gyvenamieji vienbučiai namai (9 600 kv. m) ir gyvenamieji dvibučiai kotedžai (9 360 kv. m). Nors turto vertinimo ataskaitoje nurodyta, kad turto vertintojas vadovavosi projektu dėl rekreacinio turto statybos, patikrinimo metu nustatyta, kad vertinimą užsakiusi UAB „E2“ realių numatomų statyti pastatų projektų neturėjo.

Sprendime nurodoma, kad Trakų rajono savivaldybės administracijai (toliau – Trakų RSA) buvo pateiktas paklausimas, prašant pateikti informaciją, ar yra parengtas ir patvirtintas detalusis planas, ar jam prilygintas teritorijų planavimo dokumentas, kuriame yra numatyta šio sklypo užstatymo galimybė bei sklypo užstatymo sąlygos, ar yra teisės aktų nustatyta tvarka išspręsti klausimai, susiję su galimybe ruošti šį sklypą statybai.

Trakų RSA 2016-10-14 pateiktame atsakyme nurodė, kad (*duomenys neskelbtini*) esantis žemės sklypas (kadastro Nr. (*duomenys neskelbtini*)), patenka į Trakų istorinio nacionalinio parko teritoriją, kurioje tvarkymas ir plėtra realizuojami, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993-12-06 nutarimu Nr. 912 parvirtinta Trakų istorinio nacionalinio parko planavimo schema. Pagal šios schemos sprendinius, žemės sklypas patenka į rekreacinių įstaigų teritorijas. Tikslas – statyti rekreacijos įstaigas, jų aplinką pritaikyti poilsiavimui. Trakų RSA nurodė, kad šiai teritorijai parengtų ir patvirtintų detaliųjų planų nėra.

Inspekcija nurodė, kad, įvertinus Trakų RSA pateiktą informaciją, padaryta išvada, kad UAB „E2“, teikdama informaciją turto vertintojui apie ketinimus sklypo teritorijoje statyti gyvenamuosius namus, o Bendrovė, teikdama užsakymus projektuotojams ir pasirašydama ketinimų susitarimus su galimais rangovais, neatsižvelgė į Trakų istorinio nacionalinio parko planavimo schemą. Pagal šio teritorijų planavimo dokumento sprendinius rekreacinių įstaigų teritorijoje esančiame žemės sklype, kurį iš valstybės nuomoja Bendrovė, gyvenamųjų namų statyba nėra numatyta ir galima.

Sprendime pažymėta, kad įvertinus tai, kad turto vertinimo ataskaitoje sklypo nuomos teisės rinkos vertė nustatyta, vertinant užsakovo (UAB „E2“) ketinimus vykdyti gyvenamąją

statybą, kuri sandorio sudarymo metu konkrečiame sklype nebuvo ir nėra galima, patikrinimo akte padaryta išvada, kad žemės sklypo nuomos teisė įvertinta pagal nerealias sąlygas ir neatitinka tikrovės.

Taip pat pažymėta, kad Bendrovė 2016-10-24 pateiktuose papildomuose paaiškinimuose pateikė UAB „E2“ užsakymu 2016-05-16 paruoštus dokumentus, pagal kuriuos 80 075 kv. m. sklype planuojama pastatyti 85 karkasinės konstrukcijos, vieno ar dviejų kambarių poilsio pastatus, priskiriamus nesudėtingų statinių kategorijai. Šie dokumentai nebuvo pateikti UAB „E2“ atlikto operatyvaus patikrinimo metu ir nebuvo vertinti, nustatant perduodamos valstybei priklausančio sklypo nuomos teisės vertę.

Nurodoma, kad Bendrovė patikrinimo metu pateikė Trakų rajono savivaldybės administracijos Architektūros skyriui Bendrovės vardu 2016-12-01 pateikto prašymo sudaryti detaliojo teritorijų planavimo organizatoriaus teisių ir pareigų perdavimo sutartį, kopiją. Bendrovė prašė perleisti detaliojo teritorijų planavimo organizatoriaus teises ir pareigas 8,0075 ha žemės sklypo, esančio (*duomenys neskelbtini*), žemės sklypo valdytojui ir naudotojui Bendrovei. Planavimo tikslas – paskirties pakeitimas.

Kadangi Bendrovė mokestiniam patikrinimui nepateikė informacijos apie Trakų RSA priimtą sprendimą dėl Bendrovės pateikto prašymo tenkinimo ar netenkinimo, Trakų rajono savivaldybės administracijai 2016-12-29 buvo pateiktas paklausimas, prašant informuoti apie priimtą sprendimą dėl Bendrovės. Jei sprendimas dėl pateikto prašymo nėra priimtas, buvo prašoma nurodyti, ar galimas minėto sklypo planavimas (paskirties pakeitimas iš rekreacinės į gyvenamosios).

Trakų RSA 2017-02-07 pateikė atsakymą, kuriame dar kartą patvirtino, kad konkretaus rekreacinės paskirties žemės sklypo, kurį iš valstybės nuomojasi Bendrovė, pagrindinės naudojimo paskirties ar naudojimo būdo keitimas jo planavimo schemoje nenumatytas, o apie detaliojo teritorijų planavimo organizatoriaus teisių ir pareigų perleidimą Bendrovei Trakų RSA rašte neužsiminė, nors to buvo konkrečiai klausama.

Sprendime nurodoma, kad teisė naudotis valstybine žeme, reikalinga pastatams ir statiniams eksploatuoti, taip pat teisė teisės aktuose nustatyta tvarka ją nuomoti ar pirkti yra iš įstatymo kylanti teisė (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 47 straipsnis, Civilinio kodekso XXIX skyrius, Žemės įstatymas, kiti specialieji įstatymai).

Pagal civilinio kodekso (toliau CK) CK 6.394 straipsnio 3 dalį, kai nekilnojamas daiktas, esantis ne jo savininko žemės sklype, perduodamas, pirkėjas įgyja teisę naudotis atitinkama žemės sklypo dalimi tokiomis pat sąlygomis kaip nekilnojamojo daikto pardavėjas.

Pažymėta, kad CK 6.394 straipsnio 3 dalies nuostatos yra imperatyvaus pobūdžio, todėl, perleisdamas nuosavybės teisę į statinius, jų savininkas negali pasirinkti kitokio elgesio varianto ir privalo pirkėjui perleisti teisę naudotis žemės sklypo dalimi tokiomis pat sąlygomis, kokias pats turėjo.

Mokesčių administratorius, patikrinimo metu, remdamasis teisės aktų nuostatomis, padarė išvadą, kad Bendrovė, įsigijusi valstybiniame sklype esančius pastatus, šio sklypo nuomos sutartį su NŽT Trakų skyriumi galėjo sudaryti nepatirdama papildomų išlaidų. Tuo tarpu susijusios įmonės, sudarydamos senų pastatų pardavimo viena kitai sandorį, žemės nuomos teisę pardavė už 16 180 000 Eur. Už įsigytus pastatus bei nuomos teisę pirkėjas Bendrovė pardavėjui UAB „E2“ nėra sumokėjusi, atsiskaitymas pagal sutartį atidėtas iki 2019-05-31, t. y. 2016-05-31 sutartis sudaryta nesiekiant, kad būtų nedelsiant atsiskaitoma. Pažymėta, kad UAB „E2“ atlikto operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad ši bendrovė nėra atsiskaičiusi su AB „P1“ už iš jos įsigytus senus pastatus.

Sprendime pažymėta, kad kontrolės veiksmų metu nenustatyta, kad pastatus iš susijusios UAB „E2“ už 31 000 Eur įsigijusi ir už žemės nuomos teisę įsipareigojusi sumokėti 19 577 800 Eur Bendrovė būtų turėjusi finansinį ar darbo jėgos pranašumą, lyginat su susijusia UAB „E2“. Abiejų bendrovių akcijos priklausė tam pačiam akcininkui A. V., kuris iki sandorio įforminimo

vadovavo abiem bendrovėms, abiejų bendrovių veikla nuostolinga, abiejose bendrovėse įdarbinti 1-2 darbuotojai.

Įvertinus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, patikrinimo akte konstatuota, kad, 2016-05-31 tarp susijusių asmenų Bendrovės ir UAB „E2“ sudarytu sandoriu dėl žemės nuomos teisės perleidimo, formaliai siekta suformuoti gražintiną iš biudžeto pirkimo PVM. Bendrovė siekė suformuoti gražintiną iš biudžeto PVM grindė sandoriais ir dokumentais, neatitinkančiais tikrojo veiklos turinio. Tokią išvadą mokesčių administratorius daro nustatęs:

- kad sandoris sudarytas tarp susijusių asmenų, nes A. V. sandorio sudarymo metu (2016-05-31) turėjo po 100 proc. Bendrovės ir UAB „E2“ akcijų;

- pirkimo–pardavimo sandoriai sudaryti per trumpą laiką: UAB „E2“ nekilnojamojo turto objektus įsigijo 2016-04-27, o perleido – 2016-05-31. Per šį laiką buvo įforminti šie pirkimui–pardavimui reikalingi dokumentai: 2016-04-27 sudaryta pirkimo–pardavimo sutartis tarp AB „P1“ ir UAB „E2“; pagal 2016-05-26 Susitarimą su NŽT Trakų skyriumi UAB „E2“ tapo sklypo nuomininku; 2016-05-31 UAB „E2“ gavo NŽT Trakų skyriaus sutikimą perleisti sklypo nuomos teisę; 2016-05-30 užsakytas vertinimas ir gauta turto vertinimo ataskaita, 2016-05-31 sudaryta pirkimo–pardavimo sutartis tarp UAB EKSPERTŲ „E2“ ir Bendrovės;

- UAB „E2“ PVM mokėtoja įsiregistravo 2016-05-11, t. y. prieš sudarant nagrinėjamą sandorį;

- pagal CK 6.394 straipsnio nuostatas, teisė naudotis valstybine žeme, reikalinga pastatams ir statiniams eksploatuoti yra įstatymo suteikta teisė, kuri naujam statinių savininkui pereina kartu (tuo pačiu momentu) su nuosavybės teisėmis, tuo tarpu UAB „E2“ teisę į žemės nuomą įgijusi neatlygintinai ją perleido už 16 180 000 Eur ir 3 397 800 Eur PVM;

- nuomos teisės perleidimo kaina nepagrįsta, nes bendrovių užsakymu nepriklausomų turto vertintojų pateiktos vertinimo ataskaitos neatitinka faktinių žemės sklypo naudojimo aplinkybių, nes sandorio sudarymo metu konkrečioje teritorijoje gyvenamųjų namų statyba nebuvo galima;

- atsiskaitymas pagal 2016-05-31 sutartį už pastatus ir nuomos teisių perleidimą nukeltas ilgam terminui, žinant, kad pardavėjas po sandorio sudarymo negalės PVM sumos sumokėti į biudžetą ar jos sumokėjimą nukels neapibrėžtam terminui.

Mokesčių administratorius, įvertinęs patikrinimo metu surinktą informaciją ir nustatytas faktines aplinkybes, vadovaudamasis MAĮ 10 straipsniu, konstatavo, kad Bendrovė neįgyja teisės į PVM atskaitą, t. y. į UAB „E2“ jai išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje išskirtą 3 397 800 Eur pirkimo PVM.

Vadovaujantis 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVM įstatymas) 123 str. 2 dalimi, Bendrovei patikrinimo metu papildomai apskaičiuota 3 397 800 Eur PVM suma, kuria atitinkamai sumažinta už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2016-06-30 pateiktose PVM deklaracijose deklaruota 3 374 276 Eur gražintina PVM suma, t. y. nustatyta, kad Bendrovė už tikrintą laikotarpį, vietoje deklaruoto 3 374 276 Eur gražintino PVM skirtumo, turėjo deklaruoti ir sumokėti į biudžetą 23 524 Eur PVM.

Dėl baudų skyrimo ir delspinigių apskaičiavimo ginčijamame sprendime, vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, 139 str. 1 dalimi, PVM įstatymo 123 str. 2 dalimi, nurodyta, kad atsižvelgus į tai, kad Bendrovei patikrinimo metu papildomai mokėtina suma neapskaičiuota, tik sumažinta gražintina PVM suma, patikrinimo akto tvirtinimo metu PVM bauda nuo sumažintos gražintinos 3 397 800 Eur PVM sumos neskiriama, delspinigiai neapskaičiuoti.

Bendrovė su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir pateiktu skundu ginčija jį.

Skunde nurodoma, kad 2016-10-26 buvo atliktas Bendrovės mokestinis tyrimas (2016-10-26 pranešimas Nr. (4.65) FR0687-1763), kurio metu konstatuota, kad pagal 2016-05-31 sudarytą sutartį tarp Bendrovės ir UAB „E2“ sandorio dėl žemės sklypo nuomos teisių perleidimo vertė neatitinka tikrovės. Todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 87 str. 6 dalies nuostatomis, dėl pridėtinės vertės mokesčio permokos gražinimo inicijavo Bendrovės mokestinį patikrinimą.

Bendrovė nurodo, kad Inspekcija netinkamai taikė MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą teisės normą, t. y. šis principas vienas pats nenustato teisių ir pareigų ar jų perėjimo (perleidimo) pagrindų (atvejų), bet pažymi kokiū būdu turi būti interpretuojamos ir taikomos teisinių santykių dalyvių veiklai kitos mokesčių teisės normos, tiesiogiai reglamentuojančios mokesťines prievoles. Bendrovės nuomone, MAĮ 10 straipsnis taikytinas tik kartu su MAĮ 69 straipsniu.

Skunde nurodoma, kad Bendrovė nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad 2016-05-31 tarp susijusių asmenų Bendrovės ir UAB „E2“ sudarytu sandoriu dėl žemės nuomos teisės perleidimo, formaliai siekta suformuoti gražintiną iš biudžeto pirkimo PVM.

Šiuo aspektu nurodoma, kad UAB „E2“ devynis nekilnojamojo turto objektus įsigijo pagal pardavėjo AB „P1“ 2016-04-27 jai išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (2016-04-27 notarinė sutartis, notarinio reg. Nr.1677) už 31 000,00 Eur (vadovaujantis PVM įstatymo 32 straipsniu ne PVM objektas). Kitus inžinerinius statinius UAB „E2“ įsigijo už 1 000 EUR (apskaičiuotas 210 EUR PVM). AB „P1“ iš NŽT Trakų skyriaus 2016-04-22 gavo sutikimą Nr. 46ST-76-(14.46.5) perleisti valstybinės žemės sklypo dalį, kurio paskirtis yra kita (4.5743 ha, Kudrionių Girios k. 14, Trakų r. sav., unikalus Nr. 7984-0001-0184), kuri reikalinga minėtiems devyniems daiktams eksploatuoti, nuomos teise. 2016-04-27 sutartimi AB „P1“ minėto sklypo nuomos teisę perleido UAB „E2“ neatlygintinai, nes AB „P1“ žemės nuomos teisė nebuvo apskaitoma ir nebuvo įvertinta.

Skunde nurodoma, kad 2016-05-31 UAB „E2“ Bendrovei pardavė teisę į nuomojamą žemės sklypo dalį 4,5743/8,0075 ha, esančią adresu: (*duomenys neskeltini*) (kadastro Nr. (*duomenys neskeltini*), unikalus Nr. (*duomenys neskeltini*)) ir devynis nekilnojamus daiktus (senus poilsio, gydamosios ir ūkinės paskirties pastatus), pastatytus minėtame žemės sklype. Pardavimas atliktas gavus iš NŽT skyriaus 2016-05-31 sutikimą. UAB „E2“ devynis nekilnojamojo turto objektus pardavė už įsigijimo kainą, tačiau dėl žemės sklypo dalies nuomos teisių rinkos vertės nustatymo buvo sudaryta vertinimo paslaugos sutartis Nr. 16-N05-79 su UAB „C1“, kuri pateikė Bendrovei 2016-05-30 Turto vertinimo ataskaitą Nr. 16-N05-79. Ataskaitoje pateikta išvada dėl turto rinkos vertės: vertinta sklypo dalies 4.5743/8,0075 ha, esančios adresu: (*duomenys neskeltini*) (kadastro Nr. (*duomenys neskeltini*), unikalus Nr. (*duomenys neskeltini*)) rinkos vertė, nustatyta laikant pajamų, lyginamojo ir išlaidų (kaštų) metodo derinį, nustatymo diena (2016-05-30) yra 16 800 000,00 EUR be PVM.

Bendrovė 2016-06-06 pasirašė ketinimų protokolų su UAB „E3“ bei 2016-05-16 sutartį su projektuotoju UAB „A2“, tačiau šios sutartys buvo nutrauktos. Vėliau 2016-07-22 buvo pasirašytas „Susitarimas dėl ketinimo protokolo“ su rangovu UAB „M1“ ir sutartis su projektuotoju R. Ž. individualia įmone (2016-05-23 – 2016-09-19).

Bendrovė Inspekcijai pateikė 2016-12-19 papildomus paaiškinimus ir UAB „P1“ 2016-10-07 surašytą Turto vertinimo ataskaitą Nr. 16/10-03. Šio vertinimo tikslas – nekilnojamojo turto vertės nustatymas Bendrovės pageidavimu, turto nuomos teisės perleidimo tikslu (vertinta žemės sklypo dalis 45743/80075, kurio bendras plotas – 4,5743/8,0075 ha, unikalus Nr. (*duomenys neskeltini*), kadastrinis Nr. (*duomenys neskeltini*)). Bendrovė pažymi, kad šioje ataskaitoje vienoje pastraipoje įsivėlusius korektūros klaidas, nurodant žemės sklypo adresą.

Skunde akcentuojama, kad žemės sklypą Bendrovė įsigijo statybų darbams atlikti. Toks sprendimas buvo priimtas įvertinus atliktas statybų projekto vystymo studijas ir lėšų poreikio skaičiavimus. Nurodoma, kad iki 80 kv. m. nesudėtingam statiniui (kurio didžiausias aukštis 8.5 m.), nereikalingas statybos leidimas, kuris būtinas ypatingiems ir neypatingiems statiniams. Bendrovė daro išvadą, kad UAB „E2“, įsigijusi rekreacinės paskirties valstybės žemės sklypus, jau turėjo teisę statyti iki 80 kv. m. ploto statinius, be statybą leidžiančių dokumentų. UAB „E2“ pardavusi statinius ir valstybės nuomos teisę, tuo pačiu Bendrovei perleido teisę statyti rekreacinės paskirties unikalius statinius.

Dėl MAĮ 10 straipsnio ir 69 straipsnio taikymo pagrįstumo

Bendrovės nuomone, Inspekcija nepagrįstai teigia, kad Bendrovė siekė suformuoti gražintiną iš biudžeto PVM, grindė sandoriais ir dokumentais, neatitinkančiais tikrojo veiklos

turinio, taip pat nepagrįstai taiko MAĮ 10 straipsnio ir 69 straipsnio nuostatas, nors, kaip buvo minėta, dėl MAĮ 69 straipsnio Inspekcija taikymo net nepasisakė.

Skunde nurodoma, kad MAĮ 69 str. 1 dalyje numatyta, kad atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris sudaromas siekiant gauti mokestinę naudą, *inter alia* tiesiogiai ar netiesiogiai sumažinti mokėtinas mokesčių sumas ar visiškai išvengti mokesčių mokėjimo, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-715/2013).

Bendrovė pažymi, kad pagal LVAT praktiką, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkinės operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (LVAT 2007 m. liepos 17 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A11-719/2007; 2012 m. gruodžio 10 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-2698/2012; 2013 m. kovo 5 d. nutartį administracinėje byloje A556-404/2013). Iš tiesų joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė, (įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikra mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (LVAT 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A48-201/2011; 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-2316/2011, 2016 m. vasario 8 d. administracinė byla Nr. A-145-602/2016).

Bendrovės nuomone, Inspekcijos argumentai niekaip nepagrindžia, kad ginčo sandoriu buvo siekiama išimtinai mokestinės naudos.

Visų pirma, Inspekcija nėra pateikusi nė vieno įrodymo patvirtinančio, kad sandorio kaina yra netikra, neteisinga ar neatitinkanti rinkos kainos. Tuo tarpu Inspekcijai priklauso įrodinėjimo pareigos našta ir jai tenka pareiga pagrįsti savo išvadą, o ne apsiriboti faktų išvardinimu ir išvadų darymu, plačiau jų nepagrindžiant.

Skunde pažymima, kad dar mokestinio tyrimo metu Inspekcija kreipėsi į Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybą prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Tarnyba) dėl poreikio atlikti turto vertinimo ataskaitos įvertinimą, t. y., vertintojo J. P. 2016-05-30 parengta Turto vertinimo ataskaita Nr. 16-N05-79, atitinka Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo reikalavimus.

Tarnyba, susipažinusi su Inspekcijos prašymu ir pridedamais dokumentais, paprašė Inspekcijos pakartotinai įvertinti, ar yra racionali būtinybė Tarnybai vykdyti aukščiau minėtos turto vertinimo ataskaitos įvertinimą tikrinant jos atitikimą teisės aktų reikalavimams (2016-09-06 Nr. (1.13) D2-3148, Tarnybos raštas).

Atsižvelgusi į tai, kad nei mokestinio tyrimo, nei mokestinio patikrinimo metu, nei sprendimo priėmimo metu Inspekcija į Tarnybą pakartotinai nesikreipė, ir išvados neprašė, Bendrovė teigia, kad pakartotinai įvertinusi, Inspekcija nustatė, kad vertinimo ataskaita atitinka teisės aktų reikalavimus, t. y., šioje vertinimo ataskaitoje nustatyta rinkos vertė yra objektyvi ir teisinga. Skunde pažymima, kad jokių kitų objektyvių duomenų ar įrodymų, kurie pagrįstų Inspekcijos teiginius nei mokestinio tyrimo, nei mokestinio patikrinimo, nei sprendimo priėmimo metu surinkta nebuvo.

Bendrovė dėl įrodymų vertinimo skunde cituoja LVAT 2007-11-29 nutartį administracinėje byloje Nr. A17-1086/2007, taip pat MGK 2015-04-16 sprendimą Nr. S-57(7-208/2014) ir nurodo, kad iš sandorio kylančios pareigos mokėti PVM (apskaičiuojamą nuo sandorio vertės), šios vertės atitikimą rinkos vertei pirmiausia privalo pagrįsti ir įrodyti mokesčių mokėtojas, o pateiktus įrodymus paneigti ir sandorio neatitikimą tikrajai rinkos vertei privalo įrodyti mokesčių administratorius. Ginčo atveju savo įrodinėjimo pareigą įvykdė tik Bendrovė ir pateikė dvi savarankiškas, skirtingų vertintojų, skirtingų laikotarpių vertinimo ataskaitas, kuriuose užfiksuota identiška vertinamo objekto rinkos vertė, tuo tarpu mokesčių administratorius tokios pareigos neįvykdė.

Bendrovės teigimu, mokesčių administratoriaus pozicija dėl sandorio vertės yra subjektyvi, ir leistinai įrodymai nepatvirtinta, todėl mokesčių administratoriaus nuomonė negali būti laikoma tinkamu pagrindu priskaičiuoti mokėtinus mokesčius Bendrovei.

Antra, vien faktas, kad Bendrovė ir UAB „E2“ laikytini susijusiais asmenimis, pats savaime nėra pagrindas sandorio, kuriame jie dalyvauja, perkvalifikuoti mokesčių tikslais. Inspekcija nenurodė, kokių konkrečiu būdu ir kokios konkrečios sąlygos neatitinka nesusijusių asmenų sudaromų sandorių.

Skunde nurodoma, kad išrašyta PVM sąskaita faktūra buvo įtraukta tiek į pardavėjo, t. y., UAB „E2“, tiek į gavėjo, t. y., Bendrovės apskaitą. UAB „E2“ atsirado pareiga sumokėti išskirtą tiekimo PVM, Bendrovė įgijo teisę į PVM atskaitą. Skunde aptariama teisė į PVM atskaitą pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką: teisė į sumokėto PVM atskaitą gali pasinaudoti tik apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal minėtų Europos Sąjungos teisės aktų nuostatas (2005 m. birželio 2 d. sprendimo byloje Waterschap Zeetms Vlaanderen, C-378/02. 33 p.); gali būti atskaitomi mokesčiai už prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamai veiklai, pirkimus (importą) (2006 m. kovo 30 d. sprendimo byloje Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, 24 p.); vien neapmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys negali atskaityti jokio pirkimo PVM (2009 m. balandžio 23 d. sprendimo byloje Pu er; C-460/07. 49 p.); teisė į atskaitą siejama ir su aplinkybe, jog apmokestinamasis asmuo sudarydamas atitinkamus sandorius (importuodamas prekes) veikia kaip toks (2000 m. birželio 8 d. sprendimo byloje Breitsohl, C-400/98, 34 p.); atsižvelgti į visas konkrečius atvejo aplinkybes, įskaitant atitinkamo turto pobūdį ir laikotarpį tarp jo įsigijimo ir naudojimo šio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai (2001 m. kovo 8 d. sprendimo byloje Bakcsi, C-415/98, 29 p.; 2012 m. vasario 16 d. sprendimo byloje Eon Aset Menidjunt, C-118/11, 58 p.); atsižvelgti į tai, ar buvo imtasi aktyvių veiksmų, siekiant atlikti prilaikymus ir gauti leidinius, reikalaujamus siekiant tokį turtą naudoti verslui (2012 m. kovo 22 d. sprendimo byloje Klub, C-153/11, 41 p.) bei kitas reikšmingas aplinkybes.

Skunde nurodoma, jog vadovaujantis PVM direktyvos 178 straipsniu (Šeštosios direktyvos 18 str. 1 d.), kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo turėti PVM sąskaitą faktūrą (importo atveju – nustatyto turinio importo dokumentą) bei laikytis atitinkamos valstybės narės (valstybių narių) nustatytų formalumų.

Prievolės apskaičiuoti atskaitytiną mokestį atsiradimas paprastai suponuoja ir teisės atskaityti šį PVM atsiradimą (PVM direktyvos 167 str.; Šeštosios direktyvos 17 str. 1 d.). Pati prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį įstatymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas (PVM direktyvos 67 str. 2 p.; Šeštosios direktyvos

10 str. 1 d. b p.). Kitaip tariant, teisė į atskaitą atsiranda tada, kai atsiranda prievolė mokėti atskaitytiną mokestį (žr. ESTT 2012 m. kovo 22 d. sprendimo byloje Klub. C-153/11. 36 p.), t. y. kai atliekamas prekių tiekimas, paslaugų teikimas.

Skunde nurodoma, kad remiantis PVM direktyvos 63 straipsniu (Šeštosios direktyvos 10 str. 2 d. pirma įtrauka), prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, neatsižvelgiant į tai, ar už šį sandorį mokėtina suma jau buvo sumokėta. Todėl prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas privalo mokėti valstybės mokesčių institucijai PVM, nors jis iš savo kliento dar negavo atlygio už įvykdytą sandorį. Be to, šios PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte (Šeštosios direktyvos 17 str. 1 d.) aiškiai nurodyta, kad apmokestinamojo asmens teisė į pirkimo mokesčio atskaitą apima ne tik jo sumokėtą PVM, bet ir mokėtiną PVM. Iš PVM direktyvos 179 straipsnio (Šeštosios direktyvos 18 str. 2 d.) taip pat matyti, kad teisė į atskaitą iš principo įgyvendinama į mokesčio, mokėtino už mokestinį laikotarpį, sumą įskaitant PVM sumą, kurios atžvilgiu teisė į atskaitą atsirado per tą patį laikotarpį. Tai reiškia, kad pagal PVM direktyvoje (Šeštojoje direktyvoje) įtvirtintą sistemą prievolė apskaičiuoti PVM bei teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymas iš principo nepriklauso nuo to, ar jau buvo sumokėtas už sandorį mokėtinas atlygis, įskaitant PVM (ESTT 2011 m. liepos 28 d. sprendimo byloje Komisija prieš Vengriją, C-274/10. 46-48 p.). Teisės atskaityti importo PVM atsiradimo momentas taip pat nėra siejamas su šio mokesčio sumokėjimu (pvz., žr. ESTT 2012 m. kovo 29 d. sprendimo byloje Vêleclair, C-414/10, 23 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 turtas faktiškai naudojamas, t. y. kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų.

Trečia, sandoris – tai ūkinė operacija, kurio įvykdymą šalys įformina sąskaita faktūra. Nuo pat sandorio įvykdymo momento, t. y. sąskaitos faktūros išrašymo, šis dokumentas, patvirtinantis susitarusių šalių teisių ir pareigų pasikeitimą, turi juridinę galią. Siekiant paneigti, jog sandoris neįvyko, būtina ginčyti kaip negaliojantį patį sandorį, t. y. ūkinę operaciją.

Ketvirta, nagrinėjant situaciją mokestinės naudos aspektu skunde pažymėta, kad, nagrinėjant papildomai apskaičiuoto PVM klausimą, akcentuotina, kad pagal UAB „E2“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Bendrovė PVM traukė į atskaitą, o UAB „E2“ atitinkamai PVM deklaravo ir dėl PVM sumokėjimo su Inspekcija sudarė mokestinės paskolos sutartį (dėl to ginčo nėra), t. y., pati Inspekcija pripažįsta UAB „E2“ pardavimo PVM.

Bendrovė, remdamasi MAĮ 67 str. 1 dalimi, nurodo, kad mokesčių administratorius, privalėjo nurodyti mokesčių mokėtojui, kokios konkrečiai mokestinės naudos buvo siekiama, t. y. nurodyti aiškiai, kurio iš MAĮ 13 straipsnyje įtvirtinto mokesčio buvo siekiama tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti sumokėjimo terminus, kokio konkrečiai mokėtino mokesčio ir koku būdu, buvo siekiama sumažinti mokėtiną sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, kokio konkrečiai mokesčio sumą ir koku būdu buvo siekiama padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba kokio konkrečiai ir koku būdu buvo siekiama sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus. Skunde pažymima, kad mokesčių administratorius privalo savo išvadas dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio pagrįsti tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais (LVAT 2008 m. gegužės 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A525-828/2008).

Skunde akcentuojama, kad mokesčių administratorius tą pačią faktinę situaciją, tarp tų pačių mokesčių mokėtojų vertina priešingai, t. y. be jokių pastabų ir priekaištų UAB „E2“ atžvilgiu šį sandorį ir mokestines pasekmės Inspekcija pripažįsta ir pastabų sandoriui neturi, ir tuo pačiu Pirkėjo – Bendrovės atžvilgiu, šį sandorį vertina kritiškai, ir dėl jo pasisako sprendime, kuriuo sukuria Bendrovei neigiamas teisinės pasekmes, t. y. papildomai priskaičiuoja 3 397 800 Eur mokėtiną PVM.

Bendrovė pažymi, kad Inspekcijos vardijami faktai, kurie neva kelia pagrįstų abejonių sandorių tikslingumu, niekaip nepaneigia paties sandorio realumo, todėl MAĮ 10 straipsnio ir 69

straipsnio nuostatos Bendrovės atžvilgiu buvo taikytos nepagrįstai. MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintos normos turinys suponuoja pareigą ją taikančiam subjektui nustatyti, kad ūkio subjekto veiklos turinys skiriasi nuo formalios išraiškos. Taip pat Bendrovės nuomone, Inspekcija nenustatė aplinkybių, patvirtinančių, kad Bendrovės veiklos turinys ir išraiška skirtingi. Bendrovė vykdo viešai deklaruojamą veiklą, jos realus turinys yra atskleistas mokesčių administratoriui įstatymų nustatyta tvarka. Inspekcija nenustatė naujų Pareiškėjo veiklos (turinio) aplinkybių.

Dėl PVM atskaitos ir žemės statyboms

Skunde nurodoma, kad jei PVM apmokestinimo momentu vienareikšmiškai galima teigti, kad pagrindinis sandorio tikslas yra žemės sklypas statyboms, tai PVM tikslais laikoma, kad sudaromas žemės statyboms tiekimo sandoris, kuris apmokestinamas standartiniu 21 proc. PVM tarifu.

Nurodoma, kad Bendrovė įsigijo devynis stalinius ir žemės sklypo nuomos teisę. Nekilnojamojo turto registre minėto žemės sklypo paskirtis – kita. Žemės nuomos teisė pirktai vieninteliu tikslu šiame sklype vystyti statybas. Pagal užsakovo UAB „E2“ 2016-05-01 pateiktą techninę užduotį, projektuotojas UAB „A1“ 2016-05-16 statytojui UAB „E2“ rengė komplekso Nr. ARKK-1605-01-TP, objekto „Poilsio statiniai (*duomenys neskelbtini*)“ statybos projektą. Pagal šį projektą projektuota nesudėtinga statinio nauja statyba, stadija – techninis projektas.

Bendrovė Trakų rajono savivaldybės administracijos architektūros skyriui pateikė prašymą sudaryti detaliojo teritorijų planavimo organizatoriaus teisių ir pareigų perdavimo 2016-12-01 sutartį. Šiuo prašymu Bendrovė prašo perleisti detaliojo teritorijų planavimo organizatoriaus teises ir pareigas 8.0075 ha žemės sklypo esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*), žemės sklypo valdytojui ir naudotojui Bendrovei. Planavimo tikslas – paskirties pakeitimas.

Po detalaus planavimo procedūrų atlikimo, pakeitus žemės paskirtį, suskirsčius šį sklypą į gyvenamąją (vienbučių) teritoriją, į rekreacinę teritoriją ir gyvenamųjų (dvibučių koledžų) teritoriją, atlikus projektavimo ir derinimo darbus, Bendrovė ketina pastatyti ir parduoti: gyvenamosios (vienbučių) namų teritorijoje – 9 600 kv. m., rekreacinėje teritorijoje – 22 410 kv. m., o gyvenamojoje (dvibučių ir koledžų) teritorijoje – 9 360 kv. m. (pagal pirmąją architektūrinės studijos versiją), arba gyvenamosios (vienbučių) namų teritorijoje – 9 600 kv. m., rekreacinėje teritorijoje – 13 731 kv. m., o gyvenamojoje (dvibučių ir kotedžų) teritorijoje – 20 000 kv. m. (pagal antrąją architektūrinės studijos versiją).

Šiuo metu Bendrovė susirašinėja su Trakų raj. sav. administracija dėl kvietimo pasirašyti sutartį dėl detaliojo teritorijų planavimo organizatoriaus pareigų ir teisių perdavimo (vyksta derinimo procesas su Trakų istoriniu nacionaliniu parku dėl parko schemos pakeitimo).

Kitu etapu, pasirašius ne ilgesnę nei trijų metų sutartį, Bendrovė pradės visuomenės informavimo procedūras (per 10 dienų nuo sutarties pasirašymo), ir nustatinės, ar būtina ūkinės veiklos poveikio aplinkai procedūra, tuomet pateiks prašymą dėl planavimo sąlygų sąvado išdavimo. Planavimo sąlygų sąvadas išduodamas per 20 dienų nuo kreipimosi dienos.

Vėliau prasidės plano rengimo etapas, poveikio aplinkai vertinimo etapas (jei bus būtina), po to, bus sprendimų visuomenei pristatymas, kuris trunka 20 dienų, ir tik po to planas teikiamas derinančioms institucijoms, kurios per 20 dienų teikia išvadą, kurią savivaldybės taryba patvirtina, ir per 15 dienų teikiamas planas registruoti į savivaldybės teritorijų planavimo dokumentų registrą.

Skunde pažymėta, kad šios detalaus planavimo procedūros ir terminai, Bendrovei ir UAB „E2“ buvo žinomos sandorio sudarymo metu (2016-05-31), todėl šalys ir susitarė dėl mokėjimo pagal sutartį atidėjimo (sutarties 2.1. p.) ne vėliau kaip iki 2019-05-31 arba per 1 (vienerius) metus nuo tos dienos, kai pirkėjas savo lėšomis, atsakomybe ir rizika sutvarkys žemės sklypo paskirties pakeitimo į gyvenamųjų (vienbučių) namų teritoriją, gyvenamųjų (dvibučių) namų teritoriją ir rekreacinę teritoriją, procedūras ir gaus statybos leidimus gyvenamųjų vienbučių namų, gyvenamųjų dvibučių kotedžų, poilsio namų ir viešbučio statybai žemės sklype, jei šios sąlygos įvyks anksčiau nurodyto 2016-05-31 sutarties sumokėjimo termino.

Nurodoma, kad pagal ESTT praktiką vertinant, ar pagrindinis sandorio tikslas yra žemės sklypo statyboms pardavimas, reikia atsižvelgti į visas reikšmingas sandorio aplinkybes, pagrįstas

objektyviais įrodymais (ESTT sprendimas byloje Nr. C-543/11). Sandoris laikomas žemės statyboms tiekimo sandoriu, jeigu, parduodant seną pastatą kartu su žeme, pardavėjas pastatą yra nugriovęs. Net jei šio tiekimo metu žemės tvarkymo darbai, išskyrus minėtą nugriovimą, nebuvo atlikti, jeigu iš šio sandorio ir tiekimo metu buvusių aplinkybių bendro vertinimo matyti, kad tuo metu nagrinėjama žemė iš tiesų buvo skirta užstatyti, sandoris turėtų būti laikomas žemės statyboms tiekimo sandoriu ir apmokestinamas PVM.

Bendrovės 2016-05-31 sandorio pagrindinis tikslas buvo įsigyti žemės sklypą statyboms (teisę į žemės sklypą statyboms), o ne įsigyti senus pastatus, siekiant juos naudoti savo veikloje. Todėl tai PVM tikslais nėra laikoma, kad sudaromas senų pastatų, parduodamų kartu su žeme (parduodant teisę į žemės sklypą), tiekimo sandoris, kuris PVM neapmokestinamas.

Skunde akcentuojama, kad pagal nuo 2014 m. pakeistą PVM įstatymą (PVM įstatymo 32 str.), „žemei statyboms“ PVM įstatymo prasme priskiriami žemės sklypai, kurių tikslinė paskirtis Nekilnojamojo turto registre yra nurodyta „kita“, o pagal žemės naudojimo būdą šiame sklype gali būti vykdoma statyba. Tačiau tuo atveju, kai sandorio sudarymo metu Nekilnojamojo turto registre žemės sklypo naudojimo paskirtis yra nurodyta ne „kita“, pavyzdžiui, „žemės ūkio“, tokiu atveju, nustatant, ar žemės sklypas nelaikomas žeme statybai, papildomai reikia išsiaiškinti, ar nebuvo priimtas kompetentingos institucijos sprendimas pakeisti to žemės sklypo paskirtį ir (ar) būdą, leidžiantį šiame žemės sklype vykdyti statybas, taip pat ar nebuvo patvirtintas teritorijų planavimo dokumentas (specialusis ar detalusis planas). Jei sandorio sudarymo metu minėti veiksmai buvo atlikti, neatsižvelgiant į žemės paskirtį, nurodytą Nekilnojamojo turto registre, žemė gali būti pripažinta žeme statyboms. Inspekcija būtent tai ir pažymėjo savo 2014 m. balandžio 15 d. rašte Nr. (18.2-3 1-2)-RM-5340.

Bendrovė akcentuoja, kad žemės sklypo 4,5743/8,0075 ha, esančios adresu: (*duomenys neskelbtini*) (kadastro Nr. (*duomenys neskelbtini*), unikalus Nr. (*duomenys neskelbtini*)) paskirtis – kita. Tą faktą Inspekcija pažymėjo ir savo akte, tačiau PVM įstatymo 32 straipsnio nuostata ir PVM įstatymo komentaru, t. y. savo išaiškinimu, nesivadovavo.

Skunde pažymima, kad Inspekcija atliko UAB „E2“ priešpriešinį patikrinimą dėl ginčo sandorių (tirtas laikotarpis 2016-01-01 – 2016-06-30) ir jokių pažeidimų nenustatė. Priešingai, akte pažymėta, kad dėl UAB „E2“ mokesstinės prievolės biudžetui (3 398 207,00 Eur PVM) Inspekcija priėmė sprendimą Nr. (23.24-08)-327-4982 išdėstyti 3 398 181,00 Eur mokesstinės nepriemokos sumokėjimą nuo 2016-07-27 iki 2020-08-25 (papildomos sąlygos – hipoteka). UAB „E2“ sudarė mokesstinės paskolos sutartį ir Hipotekos registre 2016-09-09 įregistravo sutartinę hipoteką Nr. (*duomenys neskelbtini*), kreditorius – Inspekcija. Hipotekos objektai – įkeičiami daiktai: nuotekų šalinimo tinklai, unikalus Nr. (*duomenys neskelbtini*), įvertinti 422 000,00 Eur; 2,40 ha valstybės žemės sklypo, esančio adresu: Kudrionių Girios k., Trakų r. sav., nuomos teisė, sklypo unikalus Nr. (*duomenys neskelbtini*), įvertinta 3 074 000,00 Eur. Bendra hipotekos objektų vertė – 3 496 000,00 Eur. Inspekcija tenkino UAB „E2“ prašymą dėl 3 398 207,00 Eur PVM mokesstinės nepriemokos sumokėjimo išdėstymo ketverių metų laikotarpiui, pirmus metus mokant tik palūkanas, o likusius trejus metus įmokas mokant kas mėnesį lygiomis dalimis ir palūkanas.

Bendrovė daro išvadą, kad iš UAB „E2“ pusės prievolės biudžetui klausimas yra užtikrintas, tai nėra jokio piktnaudžiavimo susijusio su PVM. Pažymima, kad sudarant ginčo sandorį UAB „E2“ siekė perleisti nekilnojamąjį turtą (devynis statinius) ir žemės sklypą skirtą statybai, Bendrovė – šį nekilnojamąjį turtą (devynis stalinius) ir žemės sklypą skirtą statybai įsigyti.

Dėl bendrųjų įrodinėjimo taisyklių pažeidimų

Bendrovė akcentuoja, kad LVAT teisėjų kolegija 2013 m. balandžio 15 d. priimta nutartimi administracinėje byloje Nr. A602-27/2013 pažymėjo, kad Inspekcijos pareiga pagrįsti mokesčių mokėtojų apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas turi būti vykdoma ypatingai atidžiai pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimo atvejais. MAĮ 34 straipsnyje nustatyta, kad

mokesčio administratorius, įgyvendindamas jam įstatymo suteiktas teises ir eidamas pareigas, atliekamus veiksmus įformina sprendimais. Inspekcija turi konkrečiais, aiškiais ir neginčijamais įrodymais paremti savo sprendimus ir neturi būti jokių abejonių dėl sprendimų pagrįstumo ir teisėtumo.

MAĮ, 1999-06-17 Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas Nr. VIII-1234 (toliau – VAĮ) reikalauja, kad mokesčių administratoriaus sprendimai būtų teisėti ir pagrįsti. Nesilaikant vieno reikalavimo, pažeidžiamas ir antrasis. Mokesčių administratoriaus sprendimas laikytinas teisėtu, jei jis priimtas nepažeidus ir tinkamai pritaikius materialinės bei procesinės teisės normas, ir pagrįstu, jeigu išsiaiškintos ir nustatytos visos nagrinėjamai bylai reikšmingos aplinkybės, o pateikta mokesčių administratoriaus išvada atitinka įstatymo nustatyta tvarka ir įrodinėjimo priemonėmis konstatuotas bylai svarbias aplinkybes. Tokios praktikos laikosi ir LVAT, pavyzdžiui: 2010-08-24 sprendime adm. byloje Nr. A756-450/2010, publikuotame „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010, 2010-11-15 sprendime adm. byloje Nr. A556-15/2010, publikuotame „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010, 2011-06-27 nutartyje adm. byloje Nr. A556-336/2011, 2015-02-03 nutartyje adm. byloje Nr. A448-556/2015.

Bendrovė, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, skundu prašo panaikinti Inspekcijos 2017-03-02 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.60-32) FR0682-83.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Bendrovės skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Bendrovei papildomai apskaičiuoto 3 397 800 Eur PVM, konstatavus aplinkybes, jog Bendrovė nepagrįstai atskaitė pirkimo PVM pagal susijusios įmonės UAB „E2“ 2016-05-31 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą už 16 180 000 Eur vertės perleistą teisę į nuomojamą žemės sklypo dalį 4,5743 / 8,0075 ha, esančią adresu: (*duomenys neskelbtini*), unikalus Nr. (*duomenys neskelbtini*), nustačius formalų, tikrojo veiklos turinio neatitinkančio sandorio pobūdį. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 10 straipsniu, padarė išvadą, kad Bendrovės ir UAB „E2“ sudaryta 2016-05-31 Nekilnojamųjų daiktų pirkimo–pardavimo bei žemės sklypo nuomos teisės perleidimo sutartimi (notarinio registro Nr. (*duomenys neskelbtini*)), kuria perleista žemės nuomos teisė Bendrovei, formaliai siekta suformuoti gražintiną iš biudžeto pirkimo PVM, tokiu būdu paneigta Bendrovės teisė atskaityti pirkimo PVM.

Bendrovė pateiktu skundu ginčija Inspekcijos sprendimą, motyvuodama, kad ginčo sandoris sudarytas nesiekiant mokestinės naudos, todėl nepagrįstai taikytas turinio viršenybės prieš formą principas. Bendrovės vertinimu, mokesčių administratorius nėra pateikęs nė vieno įrodymo, patvirtinančio sandorio kainos neteisingumą ar neatitikimą rinkos kainai; faktas, kad Bendrovė ir UAB „E2“ laikytini susijusiais asmenimis, pats savaime nėra pagrindas sandoris, kuriame jie dalyvauja, perkvalifikuoti mokesčių tikslais; ginčo sandorio įvykdymą patvirtina įforminta sąskaita faktūra, todėl siekiant paneigti, jog sandoris neįvyko, ūkinę operaciją būtina ginčyti kaip negaliojančią; UAB „E2“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Bendrovė PVM traukė į atskaitą, o UAB „E2“ atitinkamai PVM deklaravo ir dėl PVM sumokėjimo su Inspekcija sudarė mokestinės paskolos sutartį, pripažindama UAB „E2“ pardavimo PVM. Bendrovės tvirtinimu, ginčo atveju nenustatytos aplinkybės, patvirtinančios faktinį turinio viršenybės prieš formą principo taikymą. Skunde išdėstyti ir argumentai dėl teisės į PVM atskaitą, perleidus žemę statybai. Be to, Bendrovės nuomone, mokesčių administratorius neįvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtintos pareigos pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotą PVM, ginčijamas sprendimas paremtas prielaidomis ir spėjimais, atitinkamai sprendimas neatitinka MAĮ ir VAĮ reikalavimų, kas sąlygoja jo neteisėtumą ir nepagrįstumą.

Komisija šioje sprendimo dalyje, nekartodama bylos faktinių aplinkybių, kurios išsamiai išdėstytos mokesčių administratoriaus patikrinimo akte ir sprendime dėl akto tvirtinimo, taip pat sprendimo aprašomojoje dalyje, ginčo atveju pasisakys dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į skunde ir posėdžio Komisijoje nurodytas aplinkybes bei motyvus, vertindama

ginčijamo sandorio realumą, pagal PVM įstatymo ir teismų praktikos nuostatas, reglamentuojančias PVM atskaitą.

Teisė į PVM atskaitą atsiranda esant teisės aktuose nustatytiems sąlygoms, įtvirtintiems PVM įstatymo, kuriuo yra įgyvendintos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas bei ją pakeitusios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos.

PVM mokėtojų teisė į atskaitą įtvirtinta PVM įstatymo 57 straipsnyje. PVM įstatymo 58 straipsnyje nustatyta veikla, kuriai skirtų naudoti prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti atskaitomas. PVM atskaitos įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVM įstatymo 64 str.) ir buvimu PVM mokėtoju (PVM įstatymo 57 str.) – vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu bei su reikalavimo elgtis sąžiningai, kildintino iš mokesčių mokėtojų lygybės principo, laikymu. Tokios pozicijos, sprendamas ginčus dėl mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą, savo praktikoje laikosi ir LVAT, pavyzdžiui, 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A556-963/2009, paskelbtas 2009 m. „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 18; 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A438-1097/2009; 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A556-610/2010, publikuotas „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 19, 2010 m., 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A556-222/2011, 2012-02-13 nutartis adm. byloje Nr. A602-199/2012, 2013-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A602-1316/2013, 2013-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A438-1885/2013, 2013-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A438-2121/2013, 2014-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A438-235/2014 ir kt.

Nei PVM įstatyme, nei kituose nacionaliniuose teisės aktuose nėra įtvirtintos sąlygos, aplinkybės, kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl, nustatant tokias sąlygas, būtina vadovautis LVAT ir ESTT formuojama praktika.

LVAT savo praktikoje (*pavyzdžiui, 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-705/2013, 2013-02-25 sprendime adm. byloje Nr. A556-421/2013, 2013-03-19 nutartyje adm. byloje Nr. A602-371/2013, 2014-12-18 nutartyje adm. byloje Nr. A602-1514/2014 ir kt.*) pastebi, jog teisės į PVM atskaitą ribojimą gali pagrįsti direktyvoje 2006/112/EB pripažintas ir jais siekiamas kovos su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas. Apmokestinamieji asmenys negali sukčiaudami ar piktnaudžiaudami remtis Europos Sąjungos teisės normomis (žr., ESTT 2006 m. vasario 21 d. sprendimo byloje *Halifax ir kt.* 68 punktas; 2006 m. liepos 6 d. sprendimo sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling, C-439/04 ir C-440/04, Axel Kittel ir Recolta Recycling* 54 punktas). Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (žr. ESTT 2012 m. birželio 21 d. sprendimo sujungtose bylose *Mahagäben ir David, C 80/11 ir C 142/11, 42 p.*).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-705/2013, apibendrinama ESTT praktika, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje, arba 3) jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos. Išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, kad pagal ESTT praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą.

Komisija, įvertinusi mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes, Komisijos posėdžio metu mokesčių administratoriaus išdėstytą poziciją, nurodo, jog Bendrovės teisė į PVM atskaitą ginčo atveju apribota turinio viršenybės prieš formą principu identifikavus situaciją, jog ginčo ūkinės operacijos tikrasis turinys neatitinka formalios sandorio išraiškos formos. Šis principo taikymas detalizuojamas MAĮ 69 straipsnio nuostatomis ir jo taikymo aiškinimo atitikmuo ESTT praktikoje yra bendrasis teisės principas – draudimas piktnaudžiauti teise. Todėl konstatuotina, kad Bendrovei PVM atskaita apribota identifikavus Bendrovės piktnaudžiavimą PVM srityje.

Piktnaudžiavimo PVM atskaita koncepcija apibrėžta ESTT 2006 m. vasario 21 d. sprendime byloje *Halifax, C-255/02*. Teismas minėtame sprendime konstatavo, kad Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia apmokestinamojo asmens teisę atskaityti perkant sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant. Piktnaudžiavimo pripažinimui teismas identifikavo, kad būtina nustatyti, *pirma*, kad nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) nuostatų ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų taikymą, būtų įgyjamas mokesstinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą (74 p.). *Antra*, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas mokesstinio pranašumo įgijimas (75 p.).

LVAT administracinėje byloje Nr. A442-2729/2012, konstatavo, kad „asmens piktnaudžiavimas <...> gali būti konstatuotas tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį, sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą, teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius“ (*LVAT 2012-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A442-2729/2012*).

Komisija, įvertinusi ginčo medžiagą, konstatuoja, kad 2016-05-31 tarp Bendrovės ir UAB „E2“ sudaryta Nekilnojamųjų daiktų pirkimo–pardavimo sutartimi žemės sklypo nuomos teisės perleidimas yra formalus ir juo išskirtinai siekta tik mokesstinės naudos – teisę atskaityti / susigrąžinti pirkimo PVM. Tokią išvadą suponuoja mokesčių administratoriaus nustatytų teisiškai reikšmingų aplinkybių bei surinktų įrodymų visuma, o būtent, kad pagal PVM įstatymo 2 str. 31 punktą sandoris sudarytas tarp susijusių asmenų (*Bendrovės ir UAB „E2“ vieninteliu akcininku sandorio sudarymo metu buvo A. V., kuris iki sandorio įforminimo abiejose įmonėse dirbo direktoriumi*); nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai bei su jais susiję dokumentai sudaryti per trumpą laiką (*UAB „E2“ nekilnojamojo turto objektus iš AB „P1“ įsigijo 2016-04-27, Bendrovei perleido – 2016-05-31. Per šį laikotarpį 2016-05-26 tarp NŽT Trakų skyriaus ir UAB „E2“ įformintas susitarimas, kuriuo, atsižvelgiant į 2016-04-27 sutartį, pakeista 2004-11-25 valstybinės žemės sklypo nuomos sutartis Nr. 051 (2008-04-15 susitarimas) ir nuomininku pripažinta UAB „E2“; 2016-05-30 užsakytas vertinimas ir gauta turto vertinimo ataskaita; 2016-05-31 UAB „E2“ gavo NŽT Trakų skyriaus sutikimą perleisti sklypo nuomos teisę*); UAB „E2“ pakartotinai PVM mokėtoja įregistruota 2016-05-11, t. y. prieš sudarant ginčo sandorį; pagal CK 6.394 straipsnio nuostatas, teisė naudotis valstybine žeme, reikalinga pastatams ir statiniams eksploatuoti yra įstatymo suteikta teisė, kuri naujam statinių savininkui pereina kartu (tuo pačiu momentu) su nuosavybės teisėmis, tuo tarpu UAB „E2“ teisę į žemės nuomą įgijusi neatlygintinai ją perleido už 16 180 000 Eur ir 3 397 800 Eur PVM; nuomos teisės perleidimo kaina nepagrįsta (*ginčo šalių užsakymu atliktose nepriklausomų turto vertintojų vertinimo ataskaitose nurodyta turto vertė neatitinka faktinių žemės sklypo naudojimo aplinkybių, nes sandorio sudarymo metu konkrečioje teritorijoje gyvenamųjų namų statyba nebuvo galima*); atsiskaitymas pagal 2016-05-31 sutartį už pastatus ir žemės nuomos teisių perleidimą nukeltas ilgam terminui (*sutartyje numatyta, kad ne vėliau kaip iki 2019-05-31, arba per 1 (vienerius) metus nuo tos dienos, kai pirkėjas savo lėšomis, atsakomybe ir rizika sutvarkys Žemės sklypo paskirties pakeitimo į gyvenamųjų (vienbučių) namų teritoriją, gyvenamųjų (dvibučių) namų teritoriją ir rekreacinę teritoriją, procedūras ir gaus statybos leidimus gyvenamųjų namų, kotedžų, poilsio namų ir viešbučio statybai Žemės sklype, jei šios sąlygos įvyks anksčiau nurodyto šios sutarties kainos*

sumokėjimo termino); abiejų sandorio šalių veikla nuostolinga; pardavimo PVM į biudžetą nesumokėtas (UAB „E2“ deklaravusi pardavimo PVM, sudarė su mokesčių administratoriumi mokestinės paskolos sutartį, pagal kurią 2016-10-22 sumokėjo 35970 Eur); neperimta mokestinė nepriemoka (pagal MAĮ 86 straipsnį ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-02-25 įsakymą Nr. 51, kuria patvirtinta „Mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimo tvarka“ Bendrovė turėjo galimybę pasinaudoti teise perimti UAB „E2“ nepriemoką, tačiau byloje nepateikta duomenų, jog Bendrovė su tokio pobūdžio prašymu kreipėsi į mokesčių administratorių); abiejų įmonių deklaruotos veiklos pobūdis neatitinka sudaryto sandorio bei juo tariamai siekiamo tikslo – nekilnojamųjų turto vystymo (Bendrovės deklaruota veikla – automobilių ir lengvųjų variklinių transporto priemonių nuoma ir išperkamoji nuoma bei jų pardavimas; UAB „E2“ – konsultacijos ir atstovavimas darbo ginčiuose, konsultacijos ir juridinis atstovavimas civilinėse ir baudžiamosiose bylose, bendrieji patarimai ir konsultacijos, teisinių dokumentų rengimas); abi įmonės tariamoms nekilnojamųjų turto objektų statyboms neturėjo darbo jėgos (Bendrovėje ir UAB „E2“ buvo įdarbinti 1–2 darbuotojai: direktorius ir / ar buhalterė); Bendrovės ir UAB „E2“ buhalterinę apskaitą tvarko, UAB „F1“ įgaliotas asmuo – M. I; Bendrovė nepateikė vienareikšmiškų įrodymų, patvirtinančių planuojamas ir galimas statybas ginčo sklype (Trakų rajono savivaldybės administracija 2016-10-11 raštu informavo mokesčių administratorių, kad Kudrionių Girios k., Trakų r. sav. Esančiam sklypui parengtų ir patvirtintų detaliųjų planų nėra; Bendrovė iki patikrinimo pabaigos nepateikė Trakų rajono savivaldybės sprendimo dėl Bendrovės prašymo paskirti ją detaliojo teritorijų planavimo organizatoriaus teisių ir pareigų perėmėja; mokesstinio tyrimo metu Bendrovė informavo, kad susitarimas su UAB „E3“ ir sutartis su UAB „A2“ yra nutraukti).

Pastebėtina, kad Bendrovė skunde, taip pat ir Komisijos posėdžio metu Bendrovės atstovas neidentifikavo aplinkybių, pagrindžiančių žemės nuomos perleidimo Bendrovei tikslo, nenurodė ekonominio ar kitokio objektyvaus pagrindimo, pateisinančio ginčo sandorio sudarymą. Kitų sudaryto žemės nuomos perleidimo Bendrovei tikslų, išskyrus mokestinės naudos siekį kaip vienintelį, įvertinusi ginčo medžiagą, taip pat nenustatė ir Komisija. Ginčo atveju konstatuotinas Bendrovės piktnaudžiavimas PVM atskaita, (žemės nuomos teisės įsigijimu ir jo pagrindu išrašyta PVM sąskaita faktūra Bendrovė siekė vienintelio tikslo – sudarius formalų sandorį, sukurti sąlygas, formaliai atitinkančias PVM įstatymo nuostatas dėl teisės į PVM atskaitą, ir tokiu būdu, deklaravus pirkimo PVM, jį susigrąžinti, su Bendrove susijusiai įmonei atlikus tik mokėtino PVM deklaravimo veiksmus, jo nemokant, sudarius mokestinės paskolos sutartį), kuris yra pagrįstas išsamia kontrolės veiksmų metu nustatytų aplinkybių, surinktų įrodymų analize ir vertinimu. Todėl Bendrovės teiginiai, kad mokesčių administratorius neįrodė mokestinės naudos siekimo kaip vienintelio ūkinės operacijos tikslo yra atmestini kaip nepagrįsti.

Tai, kad mokesčių administratorius ginčijame sprendime ir patikrinimo akte nepacitavo, MAĮ 69 straipsnio nuostatų, nesudaro pagrindo išvadai dėl Inspekcijos sprendimo neteisėtumo. Akcentuotina, kad mokesčių administratoriaus sprendime ir patikrinimo akte detalčiai išdėstyta faktinė argumentacija, teisinis jos pagrindimas bei turinio viršenybės prieš formą principo taikymas suponuoja išvadą dėl Bendrovės mokestinės naudos siekimo piktnaudžiaujant PVM atskaita. LVAT 2006-04-06 nutartyje adm. byloje Nr. A1-794/2006 pažymėjo, kad „<...> piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu realiai yra atliekamos ir buhalterinėje apskaitoje, neiškreipiant jų turinio, fiksuojamos ūkinės operacijos, kurios formaliai neprieštaruoja įstatymų reikalavimams. Tačiau šių ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne realios ūkinės–komercinės veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas, piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu. Be to, tokios ūkinės operacijos ir mokesčių mokėtojų elgesys negali būti pateisinamas nei ekonominės logikos, paprastai pasireiškiančios pelno siekimu, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis. <...> Piktnaudžiaujant teise sukurtos teisinės pasekmės nepripažįstamos ir neginamos. Piktnaudžiavimu mokesčių įstatymais dirbtinai sukuriama teisinė situacija, lemianti mokestinę naudą (mokestinį pranašumą). Tokios mokestinės naudos įgijimas pažeidžia mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principus (MAĮ 7, 8 str.), nes mokesčių nemokantys subjektai

konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šiuos principus pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla. <...> Piktnaudžiaujant mokesčių įstatymais atliekamos ūkinės operacijos, kurios formaliai yra teisėtos, tačiau jų pagrindinis tikslas yra ne ekonominės veiklos vystymas, o mokestinės naudos gavimas.“ LVAT teisėjų kolegija 2015-06-30 nutartyje adm. byloje Nr. A704-602/2015 pažymėjo, kad mokesčių administratorius, nustatęs mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimą teise, savo sprendimą, kuriuo ribojama mokesčių mokėtojo tam tikra teisė ir paskaičiuotas papildomai sumokėti mokestis, turėtų grįsti MAĮ 69 straipsniu (mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą), kuris taikomas kartu su 10 straipsniu (turinio viršenybės prieš formą principas). Kaip minėta, mokesčių administratorius surinko pakankamai faktinių duomenų, teisingai įvertino šiuos įrodymus, apibendrino informaciją, taikė teisės normas ir Bendrovės veiksmuose identifiko mokestinės naudos siekį, t. y. piktnaudžiavimą PVM atskaita, todėl ši Bendrovės teisė pagrįstai buvo apribota. Tai, kad ginčijame sprendime mokesčių administratorius nenurodė turinio viršenybės prieš formą principą detalizuojančios teisės normos – MAĮ 69 straipsnio, nesudaro pagrindo naikinti Inspekcijos sprendimo.

Sutiktina su Bendrovės argumentu, kad PVM sąskaitos faktūros turėjimas yra teisės į PVM atskaitą realizavimo sąlyga, tačiau pažymėtina, kad ji pati savaime dar nepatvirtina teisės į PVM atskaitą buvimo. Ši teisė be kitų aplinkybių gali būti įgyvendinta tik egzistuojant elementų visumai – teisės į PVM atskaitą prielaidai ir šios teisės tinkamo realizavimo sąlygai, iš kurių neabejotinai pirmenybė teikiama pirmajai, atspindinčiai pačią PVM sistemos esmę. Aplinkybė, jog mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose. (*LVAT 2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A1-355/2004, 2012-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A556 - 2597/2012*)

Komisija, atsakydama į Bendrovės skundo teiginį, kad mokesčių administratorius, konstatuodamas mokestinės naudos siekį, privalo įrodyti, jog ūkinė operacija neįvyko, pastebi, kad siekdamas įrodyti piktnaudžiavimą, mokesčių administratorius neprivalo ginčyti civilinių teisinių sandorių, o remdamasis objektyviais įrodymais pagrįsti ūkinių operacijų tikslą (*2006-04-06 nutartyje adm. byloje Nr. A1-794/2006*). Turinio viršenybės prieš formą principas sudaro teisines prielaidas mokesčių administratoriui (ir kitoms institucijoms) neatsižvelgti į mokesčių mokėtojo pateikiamus (turimus) dokumentus, jei nustatoma, kad šie dokumentai neatspindi tikrojo mokestinio teisinio santykio turinio. Šis principas lemia ir tai, kad mokesčių administratorius, vertindamas mokestinius teisinius santykius ir spręsdamas dėl mokesčių įstatymų taikymo, neturi pareigos atskirai įstatymų nustatyta tvarka nugincyti (tikėtina) apsimestinai sudarytų sandorių (žr. *LVAT 2015-08-14 nutartį adm. byloje Nr. A-1108-146/2015*). LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. LVAT plenarinė sesija yra konstatavusi, kad situacijoje, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai sureglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta CK, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Tokiais atvejais CK normos netaikytinos (žr., pvz., *LVAT plenarinės sesijos 2003-12-15 nutartį adm. byloje Nr. A11-648/2003*). Nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pvz., sandorių vykdymo), o vertina pagal tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (*2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, 2010-12-31 nutartį adm. byloje Nr. A575-1853/2010*). Ginčo atveju mokesčių administratorius, nekvestionuodamas žemės nuomos teisės perleidimo sandorio civiline prasme, atkūrė dirbtiniu sandoriu iškreiptas aplinkybes, formaliai sudarančias

prielaidas atskaityti pirkimo PVM ir konstatavo, kad tikrasis ūkinės operacijos turinys neatitinka jos formos, o sandorio vienintelis tikslas – mokestinės naudos siekis susigražinti iš biudžeto pirkimo PVM.

Atmestini Bendrovės skundo pasvarstymai, jog mokestinės paskolos sutarties tarp UAB „E2“ ir Inspekcija sudarymas įrodo mokesčių administratoriaus sutikimą dėl egzistuojančio įmonės pardavimo PVM. Visų pirma, pažymėtina, jog mokestinės nepriemokos mokėjimo išdėstymas yra MAĮ įtvirtinta galimybė mokesčių mokėtojui, turinčiam finansinių sunkumų, pasinaudoti lengvata tuo atveju, jei, nedelsiant sumokėjus mokestinę nepriemoką, mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritine arba jis turėtų didelių sunkumų, vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus (MAĮ 88 str.). Pagal Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998-11-17 nutarimu Nr. 268 patvirtintų Mokestinės nepriemokos ar baudos už administracinį nusižengimą mokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklių 7 punktą, priimant sprendimą atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos ar baudos už administracinį nusižengimą mokėjimą, vertinama mokesčių mokėtojo arba asmens, kuriam paskirta bauda už administracinį nusižengimą finansinė būklė pagal centrinio mokesčių administratoriaus nustatytas rekomendacijas. Antra, už teisingą savalaikį mokestinių pareigų vykdymą atsakingas pats mokesčių mokėtojas, kuris savarankiškai deklaruoja priklausančius mokėti mokesčius. Atsižvelgus į išdėstytą, teigtina, jog priimdamas sprendimą dėl mokestinės paskolos sudarymo, mokesčių administratorius vertina mokesčio mokėtojo finansines galimybes įvykdyti mokestines prievoleles. Mokesčių administratoriaus kontrolės funkcija, kuria tiriamas mokesčių mokėtojo vykdomų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje teisingumas, nagrinėjant prašymą dėl mokestinės nepriemokos išdėstymo, nėra įgyvendinama ir vykdoma, o vadovaujamosi mokesčių mokėtojo deklaruotais bei duomenų bazėse esančiais / mokesčių mokėtojo pateiktais duomenimis, siekiant identifikuoti tikrąją mokesčių mokėtojo finansinę būklę. Iš ginčo medžiagos matyti, kad UAB „E2“ 2016 m. gegužės mėn. pateiktoje PVM deklaracijoje deklaravo 3 398 207 Eur mokėtiną PVM, iš kurio 3 397 800 Eur pardavimo PVM pagal 2016-05-31 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą už 16 180 000 Eur vertės teisę į nuomojamą žemės sklypo dalį, kurios nuomos teisė perleista 2016-05-31 ginčo sandoriu. Įmonė 2016-06-22 su prašymu kreipėsi į mokesčių administratorių dėl 3 398 207 Eur deklaruoto mokėtino PVM išdėstymo, Inspekcija 2016-07-29 sprendimu Nr. (23.24-08)-327-4982 išdėstė 3 398 181 Eur mokestinę nepriemoką. Tuo tarpu Bendrovės deklaruotas gražintinas pirkimo PVM, kartu ir UAB „E2“ deklaruotas mokėtinas pardavimo PVM, kaip piktnaudžiavimas PVM atskaita identifikuotas tik Bendrovės kontrolės veiksmų atlikimo metu, t. y. mokestinio tyrimo metu (2016-10-26 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (4.65) FR0686-2111), vėliau tokia išvada patvirtinta ir mokestinio patikrinimo metu (2017-01-31 patikrinimo aktas Nr. (21.60-32) FR0680-41).

Komisija dėl Bendrovės argumentų, susijusių su byloje pateiktų nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitose nurodytų verčių nustatymu, taip pat dėl žemės statyboms perleidimo pripažinimo PVM objekto, nurodo, kad ginčo atveju mokesčių administratorius nekvestionavo vertinimų ataskaitų pagrįstumo ar teisingumo, taip pat nekėlė ginčo dėl žemės statyboms apmokestinimo PVM. Iš ginčo medžiagos matyti, kad byloje pateiktos vertinimo ataskaitos, informacija, susijusi su nuomojamo žemės sklypo paskirtimi, galimybė jame vykdyti gyvenamųjų namų, rekreacinės paskirties objektų statybas (juridinių asmenų registro išrašai, NŽT Trakų skyriaus pateikti atsakymai, Bendrovės pateikti projektiniai pasiūlymai, susitarimų protokolai ir kt.), mokesčių administratorius vertinti kaip papildomi įrodymai, pagrindžiantys formalų ginčo sandorio pobūdį.

Komisija, sutikdama su Bendrovės argumentu, jog įrodyti ginčo sandorio mokestinės naudos siekį privalo mokesčių administratorius, nurodo, kad įrodinėjimo našta dėl mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimo teise ar dalyvavimo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM, tenka būtent mokesčių administratoriui. Šią išvadą pagrindžia MAĮ 67 str. 1 dalis, pagal kurią mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Taip pat – išimtinai mokesčių administratoriui pavestos funkcijos (MAĮ 15 str. 3 d., 25 str., 26 str.) bei suteiktos plačios teisės (MAĮ 33 str.) mokesčių kontrolės ir išieškojimo srityse. Mokesčių administratoriaus pareigą patvirtinti sprendimą įrodymais neabejotinai patvirtina ir nagrinėjamos bylos kontekstas, t. y. tai, kad konkrečiu atveju turi būti priimtas sprendimas dėl pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės PVM sistemoje – teisės į PVM atskaitą – ribojimo.

Mokesčių administratoriaus sprendimas, kuriuo siekiama paneigti mokesčio mokėtojo teisę į PVM atskaitą, turi būti pagrįstas, nes tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčio mokėtojas (*LVAT 2013-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013*). Komisijos vertinimu, ginčo atveju mokesčių administratoriaus sprendimas kartu ir patikrinimo aktas yra motyvuoti byloje pateiktais duomenimis, faktinėmis aplinkybėmis ir teisės normomis, aiškiai identifikuotas mokestinis pažeidimas – sandorio tikrojo turinio neatitikimas formai, kartu ir piktnaudžiavimas PVM atskaita, suformuluota mokestinė prievolė Bendrovei. Todėl mokesčių administratoriaus įpareigojimas pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotą PVM pagal MAĮ 67 str. 1 dalį įgyvendintas tinkamai. Kartu pripažintina ir tai, kad ginčijamas sprendimas ir patikrinimo aktas atitinka ir VAĮ nuostatas dėl individualaus administracinio akto bei jame nustatytų mokestinių pasekmių Bendrovei pagrindimo objektyviais duomenimis (faktais), teisės aktų normomis. Bendrovė, norėdama paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą PVM, privalo pateikti pagrįstus argumentus ir juos įrodančius duomenis, sąlygojančius nustatyto mokesčio dydžio neteislingumą, kartu pagrįsti ir jos sudaryto žemės nuomos teisės perleidimo kitą tikslą, nesusijusį su vien mokestinio pranašumo įgijimu (MAĮ 67 str. 2 d.). Vienareikšmiškų ir neginčytinų įrodymų Bendrovė nepateikė, todėl teigtina, jog objektyviais sandorio požymiais įrodžius pagrindinį sandorių tikslą – gauti mokestinį pranašumą, o Bendrovei neįrodžius, kad sandorio sudarymas pagrindžiamas kitomis aplinkybėmis, laikytina, kad sandoris sudarytas piktnaudžiaujant mokesčių įstatymais.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-03-02 sprendimą Nr. (21.63-32) FR0682-83.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė