



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB "B1" 2017-12-05 SKUNDO**

2018 m. vasario 5 d. Nr. S-24 (7-263/2017)  
Vilnius

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

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovui  
liudytojais  
mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

Editos Galiauskaitės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės  
Ramutei Matkevičienei  
F. K.  
N. I.

2018 m. sausio 24 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB "B1" (toliau – Pareiškėja) 2017-12-05 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-11-16 sprendimo Nr. 69-113, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2017-08-21 sprendimo Nr. (04.7.2) FR0682-343 dalį, kuria Pareiškėjai papildomai apskaičiuota 30 427 Eur pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), 728,73 Eur PVM delspinigiai, 9 128 Eur PVM bauda, neatleido Pareiškėjos nuo apskaičiuotų 728,73 Eur PVM delspinigių ir skirtos 9 128 Eur PVM baudos.

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI, atlikusi Pareiškėjos kompleksinį mokesčių patikrinimą, t. y. PVM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2014-07-01 iki 2016-12-31; gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), įmokų į Garantinį fondą, mokesčio už aplinkos teršimą, nekilnojamojo turto mokesčio, valstybinio socialinio draudimo įmokų (toliau – VSD įmokų), pelno mokesčio patikrinimą už 2015 m., 2017-06-15 surašė patikrinimo aktą Nr. (7.46E)FR0680-271, kuriame apskaičiavo 32 234 Eur PVM, 36 Eur GPM, 62,53 Eur VSD įmokas, 5 634 Eur pelno mokestį ir skyrė 31 Eur VSD įmokų baudą. Kauno AVMI patikrinimo metu nustatė šiuos mokestinius pažeidimus:

Pareiškėjos bendrovei „Č1“ išrašyta 2015-05-29 kreditinė PVM sąskaita faktūra serija B Nr. 20118 kontrolės procedūrų metu buvo pripažinta kaip neatitinkanti Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) 83 str. 1 dalies nuostatų, t. y. joje įrašytas ūkinės operacijos turinys neatitiko minėto straipsnio 1 dalyje nurodytų aplinkybių pasikeitimų, todėl mokesčių mokėtoja 2015 m. 05 mėn. PVM deklaracijoje nepagrįstai pardavimo PVM sumažino kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje išskirta 7 043 Eur PVM suma (**1 pažeidimas**).

Pareiškėja UAB "E1" 2016-10-31 išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje serija B Nr. 20275 informo statybos darbų pardavimą ir nurodė negaliojantį minėtos bendrovės PVM kodą, todėl išrašyta PVM sąskaita faktūra neatitiko PVM įstatymo 96 str. 1 d. 3 punkto nuostatų, nes darbų užsakovas / pirkėjas sandorio metu nebuvo įregistruotas PVM mokėtoju. Tokiu būdu, pažeidžiant PVM įstatymo 14 str. 1 dalies, 18 straipsnio, 19 str. 1 dalies nuostatas bei minėtus straipsnius detalizuojančius poįstatyminius teisės aktus, mokesčių mokėtoja nuo statybos darbų apmokestinamosios vertės turėjo skaičiuoti standartinio tarifo PVM. Pardavimo PVM suma už 2016 m. 10 mėn. buvo padidinta 15 328 Eur (**2 pažeidimas**).

Pareiškėja pažeidė PVM įstatymo 64 str. 1 dalies nuostatas, nes į 2016 m. 12 mėn. PVM atskaitą nepagrįstai įtraukė 15 099 Eur pirkimo PVM pagal 2016-06-16 vykdytą nekilnojamojo turto pirkimo sandorį iš L. T., t. y. neturėjo tam išrašytos (PVM) sąskaitos faktūros ar kito dokumento, kuriame būtų išskirtas PVM (**3 pažeidimas**). Dėl šios priežasties mokesčių mokėtojos atskaitytas pirkimo PVM už 2016 m. 12 mėn. buvo sumažintas 15 099 Eur suma.

Pareiškėja pažeidė PVM įstatymo 57 straipsnio, 58 str. 1 d. 1 punkto nuostatas, nes atskaitė pirkimo PVM pagal UAB "G1" (276 Eur PVM) ir UAB "D1" (611 Eur PVM) PVM sąskaitose faktūrose pateiktas prekes / paslaugas, kurios nebuvo skirtos PVM apmokestinamoms pajamoms uždirbti (**4 pažeidimas**). Todėl deklaruota PVM atskaita buvo sumažinta 887 Eur suma.

Pareiškėja, nesutikdama su patikrinimo metu apskaičiuotomis mokesčių sumomis, pateikė pastabas, išnagrinėjusi kurias, Kauno AVMI 2017-08-21 sprendimu Nr. (04.7.2) FR0682-343 vietoje apskaičiuotos 32 234 Eur PVM sumos nurodė sumokėti 30 427 Eur (už 2016 m.), apskaičiavo 728,73 Eur PVM delspinigius ir skyrė 9 128 Eur PVM baudą, o už laikotarpį nuo 2014-07-01 iki 2015-12-31 pavedė atlikti pakartotinį patikrinimą.

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjos skundo motyvus, įvertinusi rašytinius bylos įrodymus, išanalizavusi ginčo teisinį santykį reglamentuojančius teisės aktus, sprendime konstatavo, kad Pareiškėjos skundas netenkinamas.

Inspekcija sprendime cituoja patikrinimo metu surinktų įrodymų teisingam vertinimui reikšmingų teisės aktų nuostatas – 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB) 63, 167 178 straipsnius, Direktyvos 2006/112/EB nuostatas aiškinančio Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką, šios direktyvos nuostatas įgyvendinančio PVM įstatymo 58 str. 1 dalį, 64 straipsnį. Nurodo, jog Pareiškėja, vadovaudamasi Direktyvos 2006/112 178 str. a punktu, PVM sąskaitų faktūrų pagrindu įgyvendino teisę į PVM atskaitą (dėl sandorių su UAB "E1" (antrasis mokesstinis pažeidimas).

Nustatyta, kad pagal 2016-07-26 statybos rangos sutartį Nr. T32 UAB "E1" (sutartyje „gen. rangovas“) užsakė Pareiškėją naudojant savus mechanizmus, priemones ir medžiagas atlikti dvibučio gyvenamojo namo, adresu: (duomenys neskelbtini) (objekto statytojas UAB "F1" bendrastatybinius darbus, t. y. fasado, stogo, durų ir langų, grindų ir sienų, inžinerijos ir gerbūvio įrengimo už 94 763,72 Eur be PVM. Prie sutarties pridėtoje sąmatoje nuo 94 763,72 Eur darbų vertės apskaičiuotas 19 900,38 Eur PVM (21 proc.), iš viso 114 664,10 Eur. Pareiškėja ir UAB "E1" 2016 m. spalio mėn. pasirašė atliktų darbų aktą Nr. 1, kuriame nurodyta atliktų darbų už 88 320,60 Eur (72 992,23 Eur ir 15 328,37 Eur PVM) bei neatliktų darbų likutis už 26 343,50 Eur (21 771,49 Eur ir 4 572,01 Eur PVM). Pareiškėja 2016-10-31 už atliktus statybos darbus išrašė PVM sąskaitą faktūrą serija B Nr. 20275, iš viso už 88 320,60 Eur (72 992,23 Eur ir 15 328,37 Eur PVM) sumą, kurioje nurodytas PVM įstatymo 96 straipsnis (atvirkštinis PVM apmokestinimas). Pareiškėjos vadovas F. K. 2017-05-23 pateiktame paaiškinime nurodė, kad likę sutarti darbai už 26 343,50 Eur iki 2016 m. pabaigos nebuvo parduoti. Pareiškėja taip pat apskaitė UAB "E1" 2016-10-31 sąskaitą faktūrą serija TA Nr. 10084, kurioje nuo atliktų darbų vertės 72 992,23 Eur apskaičiuotas 3 649,61 Eur 5 proc. gen. rangos mokestis ir 7 66,42 Eur PVM. Pareiškėja minėtą PVM sąskaitą faktūrą apskaitė buhalterinėje apskaitoje, o joje išskirtą 766,42 Eur PVM įtraukė į PVM deklaracijos (FR0600) už 2016 m. spalio mėn. atskaitomą PVM sumą.

Pareiškėja, neturėdama apskaitos dokumento / PVM sąskaitos faktūros, taip pat įgyvendino teisę į PVM atskaitą (dėl sandorių su L. T. (trečiasis mokesstinis pažeidimas). Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja pagal 2016-06-16 žemės sklypo su pastatu pirkimo ir pardavimo sutartį iš fizinio asmens L. T. nuosavybės teise įsigijo 0,3202 ha gyvenamosios teritorijos žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), už 59 334,51 Eur ir 420,83 m<sup>2</sup> nebaigtą statyti pastatą – dvibučių

gyvenamąjį namą (baigtumas 53 proc.), už 27 665,49 Eur, iš viso už 87 000 Eur (PVM neišskirtas). Už nekilnojamąjį turtą mokėtojas L. T. 2016-05-25 apmokėjo 5 000 Eur avansą ir 82 000 Eur į L. T. ir jo kreditoriaus atsiskaitomąsias sąskaitas pervedė 2016-07-22, gavęs paskolą iš Šiaulių kredito unijos. Nustatyta, kad Pareiškėja 2016-12-01 buhalterinėje apskaitoje sumažino minėto ilgalaikio turto įsigijimo vertę 71 900,83 Eur (87 000–15 099,17) ir 15 099,17 Eur įtraukė į 2016 m. 12 mėn. gautino PVM registrą, kaip atskaitomą PVM.

Inspekcija sprendime pasisakydama dėl teisės į PVM atskaitą akcentuoja, kad pagal ESTT ir LVAT praktiką principas, jog PVM atskaita yra sudėtinė PVM sistemos dalis ir esmės negali būti ribojama, nėra taikomas, kai sandorius vykdo piktnaudžiaujantis ar nesąžiningas mokesčių mokėtojas. Nurodo, jog LVAT praktikoje yra išaiškinta, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma: 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 grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos (LVAT 2013-02-05 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A602-705/2013, LVAT 2017-04-10 nutartis adm. byloje Nr. A-140-602/2017 ir kt.).

Pažymi, jog būtent minėtų aplinkybių pagrindu Pareiškėjai neleista atskaityti 30 427 Eur PVM, t. y. 15 328 Eur PVM už 2016 m. 10 mėn. (dėl sandorių su UAB "E1" ir 15 099 Eur už 2016 m. 12 mėn. (dėl sandorių su L. T.), nes mokesčių mokėtojos kontrolės procedūrų metu buvo nustatyti esminiai pažeidimai. Šiame ginče, pasak Inspekcijos, yra svarbūs keli esminiai momentai, t.y. PVM mechanizmo taikymas, kai 1) PVM sąskaitos yra išrašomos ne PVM mokėtojui (UAB "E1" tačiau juridinis vienetas iš dalies įvykdo mokesstinę prievolę; bei kai 2) nėra išrašoma PVM sąskaita faktūra / ar kitas apskaitos dokumentas (L. T.), o PVM nėra išskiriamas bei mokesstinė prievolė nėra įvykdyta.

Inspekcija sprendime pasisako dėl PVM mokėtojo statuso, cituoja PVM įstatymo 58 str. 1 dalies nuostatas ir nurodo, kad šioje nuostatėje yra nustatyta pagrindinė sąlyga PVM atskaitai – įsigytos (importuotos) prekės ir paslaugos turi būti skirtos PVM įstatymo 58 str. 1 ir (arba) 2 punkte nurodytai veiklai. PVM įstatymo 63<sup>1</sup> straipsnyje yra nurodyta, jog PVM mokėtoju neįregistruotas apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir paslaugų, šio asmens faktiškai panaudotų PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM, laikydamasis taisyklių (įskaitant apribojimus), taikomų PVM mokėtojais įregistruotiems apmokestinamiesiems asmenimis. Kitaip tariant, PVM mokėtoju įregistruoto ir PVM mokėtoju neįregistruoto apmokestinamojo asmens teisė į atskaitą yra įgyvendinama panašiai, o didžiausias atskaitos įgyvendinimo skirtumas yra susijęs su teisės į atskaitą įgijimo momentu. PVM mokėtoju įregistruotas apmokestinamasis asmuo atskaityti pirkimo PVM turi teisę iš karto, įsigijęs atitinkamas prekes ar paslaugas, jei jos bus panaudotos jo apmokestinamoje ekonominėje veikloje, o PVM mokėtoju neįregistruotas apmokestinamasis asmuo tokią teisę įgyja tik tada, kai įsigytas prekes ar paslaugas faktiškai panaudojo PVM apmokestinamoje veikloje, t. y. apmokestino PVM savo parduodamas prekes ar paslaugas ir tokios prekės ar paslaugos turėjo būti apmokestintos PVM.

#### **Dėl sandorių su UAB "E1" (antrasis mokesstinis pažeidimas).**

Nurodo, jog Pareiškėja, išrašydama dvi sąskaitas faktūras (2016-10-31 PVM sąskaitą-faktūrą serija B Nr. 20275 bei 2016-10-31 sąskaitą faktūrą serija TA Nr. 10084) tai pačiai UAB "E1" bei minėtas PVM sumas įtraukdama į PVM atskaitą, taikė skirtingą apmokestinimo mechanizmą. Minėtos PVM sąskaitos faktūros buvo išrašytos tam pačiam juridiniam vienetai, tą patį kalendorinį laikotarpį (2016-10-31), sąskaitas išrašė ir pasirašė tie patys administracijos darbuotojai (direktorė V. L. ir vyr. buhalterė N. I.), už savo prasme analogiškus darbus („pagal statybos rangos sutartį Nr. T32“; „pagal rangos sutartį Nr. T32“), tačiau šios sąskaitos buvo išrašytos su skirtingomis PVM žymomis. 2016-10-31 sąskaitoje faktūroje serija B Nr. 20275 (pardavėjas – Pareiškėja, o pirkėjas – UAB "E1" buvo nurodyta PVM įstatymo 96 straipsnio (atvirkštinis apmokestinimas) žyma; antruoju

atveju 2016-10-31 sąskaitoje faktūroje serija TA Nr. 10084 (pardavėjas – UAB "E1" o pirkėjas – Pareiškėja) minėtos žymos nebuvo padaryta.

Inspekcija teigia, jog vertinant Pareiškėjos ir UAB "E1" mokestinius veiksmus matyti esminiai apmokestinimo skirtumai. Pirmuoju atveju (2016-10-31 PVM sąskaita faktūra serija B Nr. 20275) PVM sąskaitos faktūros duomenys apskaityti mokėtojo buhalterinės sąskaitos Nr. 4484 „Mokėtinas PVM“ debete ir kredite, t. y. Pareiškėja nedidino mokėtino PVM sumos, pardavimų vertė atitinkamai deklaruota 2016-11-25 pateiktos PVM deklaracijos (FR0600) 12 laukelyje „PVM apmokestinami sandoriai, kai PVM išskaito pirkėjas“ bei įtraukti į i. SAF posistemį, nurodant mokesčio kodą PVM25 (atvejai, kai pirkėjas išskaito ir sumoka PVM už jam tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas). Antruoju atveju (2016-10-31 sąskaita faktūra serija TA Nr. 10084) Pareiškėja apskaitė buhalterinėje apskaitoje, o joje išskirtą 766,42 Eur PVM įtraukė į PVM deklaracijos (FR0600) už 2016 m. spalio mėn. atskaitomą PVM sumą. Tačiau UAB "E1" pateikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą (FR0608), kurioje deklaravo 758 Eur mokėtiną į biudžetą PVM (iš jų ir 766,42 Eur PVM pagal 2016-10-31 PVM sąskaitą faktūrą).

UAB "E1" sandorio metu nebuvo įregistruota PVM mokėtoja, o minėtose 2016-10-31 PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM mokėtojo kodas LT100008454516 galiojo laikotarpiu nuo 2014-03-25 iki 2014-11-10, t. y. daugiau kaip metus negaliojo. Tačiau susiklostė dvi skirtingos situacijos, kai PVM sąskaitos buvo išrašytos ne PVM mokėtojui (UAB "E1" tačiau pačios bendrovės (UAB "E1" veiksmai iš esmės skyrėsi).

#### **2016-10-31 PVM sąskaita faktūra serija B Nr. 20275.**

Inspekcija sprendime atkreipia dėmesį į tai, jog PVM įstatymo 96 straipsnyje išskiriami atvejai, kai pirkėjas privalo išskaityti ir sumokėti PVM už jam tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Atvirkštinis PVM statybos darbams taikomas, kai tenkinamos visos toliau nurodytos sąlygos: 1) pagal PVM įstatymą laikoma, kad buvo suteiktos paslaugos (įskaitant pastatyto naujo pastato ar statinio perdavimą užsakovui), o ne patiektos prekės (su tam tikromis išimtimis); 2) suteiktos paslaugos laikomos statybos darbais pagal Statybos įstatymo 2 str. 15 dalies nuostatas; 3) paslaugų pirkėjas yra ir PVM mokėtojas, ir apmokestinamasis asmuo. Kitaip tariant, atvirkštinis PVM taikomas, kai atitinkamų statybos darbų pirkėjai (užsakovai) yra: PVM mokėtojais įsiregistravę juridiniai ir fiziniai asmenys, vykdantys tik ekonominę veiklą (PVM apmokestinamą, PVM neapmokestinamą, tiek tokią ekonominę veiklą, kai pagal PVM įstatymo nuostatas prekių tiekimo (paslaugų teikimo) vieta nelaikoma Lietuva, nes persikelia į atitinkamą užsienio valstybę); PVM mokėtojais įsiregistravę juridiniai asmenys, vykdantys ekonominę ir neekonominę veiklą (pvz., veikia viešojo intereso tam tikroje srityje pagrindu, nesiekdami ekonominės naudos), kuri nėra PVM objektas (pvz., asociacijos, viešosios įstaigos ir pan.).

Vadinasi, pasak Inspekcijos, jei pirkėjas nėra PVM mokėtojas, tai atvirkštinis PVM parduotiems statybos darbams (suteiktoms paslaugoms) negali būti taikomas. Bet kuriuo atveju, jei pirkėjas yra PVM mokėtojas, tai informaciją apie tai, ar jis yra apmokestinamasis asmuo, ar ne, statybos darbų pardavėjui turėtų pateikti pats pirkėjas. Tokiu būdu atvirkštinis PVM taikomas statybos darbams visuose jų vykdymo (pardavimo, perpardavimo) etapuose. T. y. atvirkštinis PVM bus taikomas tiek užsakovui (PVM mokėtojui), įsigyjančiam statomo rangos būdu statinio statybos darbus iš rangovo, tiek rangovui (PVM mokėtojui), įsigyjančiam šio statinio atskirus statybos darbus iš subrangovo, tiek subrangovui (PVM mokėtojui), įsigyjančiam šio statinio atskirus statybos darbus iš sub-subrangovo, ir t. t. Be to, atvirkštinis PVM taikomas bet kuriam šių statybos darbų pirkėjui – apmokestinamajam asmeniui, PVM mokėtojui, įsigyjančiam statybos darbus ne tik iš rangovo (subrangovo, sub-subrangovo), bet ir iš bet kurio kito apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, savo vardu jam parduodančio (perparduodančio) statybos darbus.

#### **Dėl UAB "E1" PVM mokėtojo kodo.**

Inspekcija nurodo, jog nėra ginčo, ar statybos darbai, nurodyti Pareiškėjos 2016-10-31 PVM sąskaitoje faktūroje serija B Nr. 20275, atitinka Statybos įstatymo 2 str. 15 dalį, tačiau ginčas vyksta dėl ūkinių operacijų metu buvusio UAB "E1" statuso, t. y. ar minėta įmonė buvo PVM mokėtoja. Kauno AVMI nurodė, kad statybos darbų pirkėjas UAB "E1" sandorio metu nebuvo įregistruota PVM mokėtoja, o minėtoje 2016-10-31 PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini) galiojo laikotarpiu nuo 2014-03-25 iki 2014-11-10, pakartotinai PVM mokėtoju minėta bendrovė buvo įregistruota tik nuo 2017-05-12. Kauno AVMI konstatavo, jog

sandorio metu UAB "E1" nebuvo PVM mokėtoja, todėl atvirktinis PVM parduotiems statybos darbams (suteiktoms paslaugoms) negalėjo būti taikomas.

Pareiškėjos vadovas F. K. 2017-05-23 pateiktame rašte Nr. ABS-470, 2017-07-18 pastabose Nr. (ABS-481) ir 2017-09-14 skunde Nr. ABS-490 nurodė, kad mokėtojas, parduodamas statybos darbus, taikė PVM įstatymo 96 straipsnyje numatytą atvirktinį PVM apmokestinimą, nes jam buvo žinoma, jog UAB "E1" 2016-10-11 kreipėsi į mokesčių administratorių su prašymu įregistruoti PVM mokėtoju, tačiau dėl neaiškių priežasčių bendrovė nebuvo laiku įregistruota. Tačiau, Inspekcijos tvirtinimu, mokesčio ginčo metu buvo nustatytos kitos svarbios šio ginčo aplinkybės:

1. Pareiškėja ir UAB "E1" yra susiję asmenys (V. L. 100 proc. kontroliuoja abi bendroves, dirba tie patys darbuotojai, kaip ir pas Pareiškėją, buhalterinę apskaitą tvarko ta pati buhalterė N. I.). Vadinasi, abiejų įmonių veiksmai PVM sąskaitų faktūrų išrašymo metu buvo žinomi abiejų bendrovių administracijos darbuotojams.

2. UAB "E1" PVM mokėtoja buvo įregistruota 2014-03-25. Pagal 2014-11-03 bendrovės pateiktą prašymą nuo 2014-11-10 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų. Juridinių asmenų registro duomenimis, UAB "E1" akcininkė nuo 2014-02-27 ir vadovė nuo 2016-05-16 yra V. L.. Mokesčių mokėtojų registro duomenimis, UAB "E1" buhalterinę apskaitą tvarkantis asmuo nuo 2014-03-21 ir Mano VMI atstovė nuo 2016-06-07 yra N. I..

UAB "E1" el. portale Mano VMI 2016-10-11 yra pateikusi prašymą įregistruoti į PVM mokėtojo registrą (reg. Nr. (17.26-40)GES-439664). Šiai bendrovei 2016-10-14 buvo išsiųstas pranešimas dėl papildomų dokumentų pateikimo (FR0619), reg. Nr. (17.26-40) RES-211029, kuriame prašoma pateikti informaciją apie bendrovės akcininkus, išsamią pagrįstą informaciją apie numatomą vykdyti veiklą, kada numatoma įregistruoti daugiau darbuotojų, nurodyti tiekėjus / pirkėjus, jei pajamos gautos po išregistravimo, pateikti pamėnesiui sąskaitų faktūrų registrą, nurodyti veiklos vietas. Taip pat pranešime nurodoma, kad jeigu per 3 dienas nuo dokumento gavimo duomenys nebus pateikti, bus priimtas sprendimas neįregistruoti į PVM mokėtojus. UAB "E1" nepateikus informacijos, 2016-11-04 buvo priimtas sprendimas Nr. (17.26-40) RES-220249 neregistruoti įmonės PVM mokėtoja, vadovaujantis PVM mokėtojų registravimo taisyklių 29.3 papunkčiu, kuriame nurodyta, kad sprendimas neregistruoti PVM mokėtoju priimamas, „jeigu mokesčių mokėtojas per FR0619 formos Pranešime nurodytą dienų skaičių nepateikia papildomų duomenų ir / ar dokumentų ir / ar informacijos“.

UAB "E1" 2017-01-02 pateikė prašymą įregistruoti PVM mokėtoja. Mokesčių administratorius 2017-01-05 UAB "E1" per Mano VMI išsiuntė FR0619 formos pranešimą iki 2017-01-10 pateikti papildomus duomenis ir (ar) dokumentus apie vykdomą ir (ar) numatomą vykdyti veiklą. UAB "E1" informacijos nepateikė, todėl, vadovaujantis PVM mokėtojų registravimo taisyklių 29.3 papunkčiu, 2017-01-12 buvo priimtas sprendimas Nr. (17.26-40) RES-7553 neregistruoti įmonės PVM mokėtoja.

UAB "E1" 2017-04-13 pateikė prašymą įregistruoti PVM mokėtoja. Mokesčių administratorius UAB "E1" per Mano VMI išsiuntė FR0619 formos pranešimą iki 2017-04-24 pateikti papildomus duomenis ir (ar) dokumentus apie vykdomą ir (ar) numatomą vykdyti veiklą. UAB "E1" duomenis teikė nuo 2017-04-27 iki 2017-05-10, PVM mokėtoja įregistruota 2017-05-12 sprendimu Nr. (17.26-40) RES-64001.

Inspekcija nurodo, jog Pareiškėja, pateikusi prašymą elektroninėmis priemonėmis bei gavusi mokesčių administratoriaus nurodymą (po trijų dienų nuo prašymo pateikimo įregistruoti PVM mokėtoja) pateikti papildomus dokumentus (per tą pačią elektroninę priemonę), visiškai nesidomėjo ir nesiėmė jokių veiksmų bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi. Tokiu būdu 2016-11-04 buvo priimtas sprendimas FR0618 „Dėl įregistravimo į PVM mokėtojus“ (reg. Nr. (17.26-40) RES-220249). Kauno AVMI atkreipė dėmesį į tai, jog tiek pranešimas, tiek sprendimas portale buvo perskaityti tik 2017-01-02. Taip pat Kauno AVMI pagrįstai akcentavo, jog portale Mano VMI nuo 2014 m. mokėtojui buvo nuolat siunčiami pranešimai apie nesumokėtus mokesčius, nurodymai nurašyti mokesčią nepriemoką. Inspekcija taip pat pažymi, kad 2017-01-05 portale patalpintas pranešimas dėl papildomų dokumentų pateikimo (FR0619) (reg. Nr. (17.26-40) RES-3672, laikomas įteiktu 2017-01-09) bei 2017-01-12 priimtas sprendimas FR0618 „Dėl įregistravimo į PVM mokėtojus“ (reg. Nr. (17.26-40) RES-7553), taip pat nėra perskaityti.

**2016-10-31 PVM sąskaita faktūra serija TA Nr. 10084.**

Inspekcija nurodo, jog Pareiškėja taip pat apskaitė UAB "E1" 2016-10-31 sąskaitą faktūrą serija TA Nr. 10084, kurioje nuo 3 649,61 Eur 5 proc. gen. rangos mokesčio apskaičiuotas 766,42 Eur PVM, kurį mokėtojas įtraukė į 2016 m. 10 mėn. PVM deklaracijos atskaitomą PVM sumą. UAB "E1" 2016-11-25 pateikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą (forma FR0608) už 2016 m. spalio mėn., kurioje deklaravo prekių / paslaugų tiekimus (viršijančius PVM registravimui nustatytą 45 000 Eur ribą) UAB "F1" (perpardavė iš Pareiškėjos įsigytus statybos darbus pagal PVM sąskaitą faktūrą TA Nr. 10083) ir Pareiškėjai (minėtas 5 proc. gen. rangos mokestis, pagal sąskaitą TA Nr. 10084). Minėtoje apyskaitoje deklaruotas 758 Eur mokėtinas į biudžetą PVM (tokia suma dėl to, jog pasinaudojo Pareiškėja 2016-10-31 PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta PVM atskaita) buvo padengtas.

Inspekcija pažymi, jog pagal PVM įstatymo 92 straipsnio nuostatas apmokestinamasis asmuo, privalėjęs pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, tačiau to nepadaręs, privalo skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM už prekes ir paslaugas, už kurias jis privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM, būdamas PVM mokėtoju, ir PVM įstatymo 89 straipsnyje nustatyta tvarka pateikti PVM mokėtoju neįregistruoto asmens PVM apyskaitos formą FR0608 (toliau – PVM apyskaita). Būtent šios apyskaitos pagalba yra įgyvendinama ir apmokestinamojo asmens, neįregistruoto PVM mokėtoju, teisė į atskaitą (iš esmės atitinkamuose laukuose deklaruojant apskaičiuotą mokėtiną ir atskaitytiną PVM). Vadinasi, teise į PVM atskaitą apmokestinamasis asmuo, neįregistruotas PVM mokėtoju, gali pasinaudoti tuomet, kai sandorį, dėl kurio pagal PVM įstatymo 71 str. nuostatas jam atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju, jis įformina apskaitos dokumentu, jame išskiria PVM bei remiantis šio dokumento duomenimis pateikia mokesčių administratoriui PVM apyskaitą, kurioje apskaičiuoja mokėtiną į biudžetą PVM. Tačiau net ir tuo atveju, kai minėtas sandoris, dėl kurio apmokestinamajam asmeniui atsirado prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM, nėra įforminamas tinkamu apskaitos dokumentu, jam išlieka teisė į pirkimo PVM atskaitą su sąlyga, kad jis apskaičiuoja mokėtiną į biudžetą PVM (pateikdamas mokesčių administratoriui PVM apyskaitą). Vadinasi, jei apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas savo vykdomai PVM apmokestinamai ekonominei veiklai įsigijo prekes (paslaugas) iš apmokestinamojo asmens, kuris nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju, tačiau privalėjo įsiregistruoti PVM mokėtoju, ir kuris išrašytame apskaitos dokumente išskyrė PVM, taikydamas šioms prekėms (paslaugoms) PVM įstatymo nustatytą tarifą, tai pirkėjas PVM mokėtojas turi teisę šiame apskaitos dokumente išskirtą PVM įtraukti į PVM atskaitą.

Taigi, pagal PVM įstatymo 64 straipsnio nuostatas PVM mokėtojas, siekiantis pasinaudoti teise į PVM atskaitą, turi turėti atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Tačiau, kaip paaiškinta PVM įstatymo 58 straipsnio apibendrintame paaiškinime (komentarė), „atsižvelgiant į ESTT sprendimo byloje C-438/09 (*Bogusław Juliusz Dankowski prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*) nuostatas dėl pirkėjo, įsigijusio paslaugų su PVM iš asmens, neįregistruoto į PVM mokėtojų registrą, teisės į šių įsigytų paslaugų pirkimo PVM atskaitą, jei apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas savo vykdomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai įsigijo prekes (paslaugas) iš nustatyta tvarka neįregistruoto į PVM mokėtojų registrą kito Lietuvos apmokestinamojo asmens, kuris išrašytame apskaitos dokumente nuo suteiktų paslaugų (parduotų prekių) apmokestinamosios vertės išskyrė PVM, tai pirkėjas – PVM mokėtojas turi teisę šį pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą“.

#### **Dėl statytojo UAB "F1"**

Inspekcija nurodo, jog pagal 2016-07-26 statybos rangos sutartį Nr. T32 su UAB "E1" („gen. rangovas“) Pareiškėja įsipareigojo atlikti dvibučio gyvenamo namo, adresu: (duomenys neskelbtini) (objekto statytojas UAB "F1" fasado, stogo, durų ir langų, grindų ir sienų, inžinerijos ir gerbūvio įrengimo darbus už 94 763,72 Eur ir 19 900,38 Eur PVM (21 proc.), iš viso už 114 664,10 Eur. 2016 m. spalio mėn. buvo pasirašytas atliktų darbų aktas Nr. 1, kuriame nurodyta atliktų darbų už 88 320,60 Eur (72 992,23 Eur ir 15 328,37 Eur PVM). Mokėtojo vadovas F. K. 2017-05-23 pateiktame paaiškinime nurodė, kad likę sutarti darbai už 26343,50 Eur iki 2016 m. pabaigos nebuvo parduoti. Mokėtojas pastabose nurodo, kad PVM įstatyme numatyta, jog PVM statybos objekto pagerinimo atveju moka statinio savininkas, šiuo atveju pastato savininkas UAB "F1" UAB "E1" teisėtai išrašė PVM sąskaitą faktūrą (kaip to reikalauja įstatymas) už tokius pat darbus pastato savininkui, todėl PVM pagal 96 straipsnį apmokėti turėjo UAB "F1"

Kauno AVMI pažymėjo, jog UAB "F1" mokesčių administratoriui 2017-02-23 pateikė prašymą duoti sutikimą mokestinei nepriemokai perimti (FR0327), DODVS reg. Nr. GNA-11473) perimti pastarojo 18357 Eur mokestinę PVM nepriemoką, skolos perėmėjas nurodytas UAB "B1" (Pareiškėja), pateikta tarp bendrovių 2017-02-20 pasirašyta mokestinės nepriemokos (ar jos dalies) perėmimo sutartis. Tačiau UAB "F1" 2017-06-08 atsisakė pateikto prašymo dėl nepriemokos perėmimo. Kauno AVMI atkreipė dėmesį į tai, jog UAB "F1" PVM mokėtoju įregistruota nuo 2016-11-25 (išregistruota nuo 2017-05-27), sprendimo priėmimo dieną bendrovė turėjo 18 356,65 Eur PVM nepriemoką. Inspekcija sprendime pastebi, kad pastaroji bendrovė 2016-12-28 išrašė PVM sąskaitą faktūrą Nr. A10001, kurioje pagal pirkimo ir pardavimo sutartį Pareiškėjai parduodamas pastatas ir žemės sklypas, adresu: (duomenys neskelbtini), už 193242 Eur (iš jų 33 537,87 Eur PVM), o už nekilnojamąjį turtą buvo atsiskaityta grynaisiais pinigais.

#### **Dėl pasikeitusios pozicijos.**

Inspekcija sprendime teigia, kad patikrinimo metu nustatyta, jog abiejų susijusių įmonių (Pareiškėjos ir UAB "E1" pozicija pasikeitė. Pavyzdžiui, Pareiškėja 2017-05-05 pateikė patikslintą PVM deklaraciją (FR0600) už 2016 m. spalio mėn. (statusas – „sulaikyta dėl tikrinimo“), kurioje 72 992 Eur suma sumažinta bei buvo įtraukta pirkėjui UAB "E1" anuluota PVM sąskaita faktūra serija B Nr. 20275, vertė – 72 992,23 Eur bei 15 328,37 Eur PVM. Kauno AVMI 2017-04-24 paprašė pateikti paaiškinimą bei nurodė pateikti anuliavimą įrodančius dokumentus. Taip pat UAB "E1" 2017 m. 05 mėn. mokesčių administratoriui pateikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas (forma FR0608) už 2015–2016 m., deklaruodama mokėtiną į biudžetą PVM, tačiau 2017 m. rugpjūčio mėn. dalį apyskaitų patikslino, anuliuodama deklaruotas sumas, dėl ko mokesčių mokėtojo apskaitos kortelėje susidarė PVM permoka. Tuo pačiu 2017-05-09 Pareiškėja pateikė patikslintą PVM deklaraciją (FR0600) už 2016 m. spalio mėn. (statusas – „sulaikyta dėl tikrinimo“), kurioje 766 Eur PVM suma sumažinta bei įtraukta kreditinė PVM sąskaita faktūra TA10090KRDITINĖ, vertė – 3649,61 Eur bei 766,42 Eur PVM. Tačiau minėtas dokumentas nebuvo registruotas Pareiškėjos apskaitos dokumentuose. Kauno AVMI 2017-04-24 paprašė pateikti paaiškinimą bei nurodė pateikti kreditinės sąskaitos išrašymą įrodančius dokumentus.

Apibendrinama nustatytas aplinkybes Inspekcija sprendime pažymi, jog vertinant Pareiškėjos veiksmus sandoriuose su UAB "E1" ji neturi teisinio pagrindo konstatuoti, jog ūkinių operacijų metu Pareiškėja nežinojo / ar jai nebuvo sudaryta galimybė žinoti apie susijusios UAB "E1" PVM mokėtojo statusą. Minėta aplinkybė galėjo būti žinoma ne tik iš viešai prieinamos informacijos apie PVM mokėtojo kodą, tačiau gerai buvo žinoma abiejų įmonių administracijos darbuotojams, tuo pačiu ir tam pačiam akcininkui. ESTT ir LVAT ne kartą yra konstatavę, kad jeigu mokesčių mokėtojas žino apie tai, kad jo atliekamos ūkinės operacijos ar kitokia vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nemokėjimo, arba nors ir nežino, bet atsižvelgiant į eilę reikšmingų aplinkybių turi galimybę žinoti ir nepaisydamas to atlieka tokią ūkinę operaciją, jis elgiasi nesąžiningai. Sąžiningumas yra bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principų reikalavimus. Sąžiningas yra toks, kuris veikia rūpestingai ir teisingai. Sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise. Inspekcijos vertinimu, šių aplinkybių visuma, jas vertinant minėto sąžiningumo ir mokesčių visuotinio privalomumo reikalavimų, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijų aspektu, neabejotinai sudaro pakankamą pagrindą teigti, kad Pareiškėja negali atskaityti PVM.

Inspekcija daro išvadą, jog Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, jog UAB "E1" sandorio sudarymo metu nebuvo PVM mokėtoja, pastaroji bendrovė ir Pareiškėja yra susiję asmenys, taip pat, jog UAB "F1" turi PVM nepriemoką, todėl patikrinimo metu pagrįstai neleistas atvirkštinis PVM parduotiems statybos remonto darbams (suteiktoms paslaugoms) ir už 2016 m. spalio mėn. papildomai apskaičiuotas 15 328 Eur PVM (pagal 2016-10-31 PVM sąskaitą faktūrą serija B Nr. 20275).

#### **Dėl sandorių su L. T. (trečiasis mokestinis pažeidimas).**

Inspekcija nurodo, jog Pareiškėja į PVM atskaitą įtraukė 15 099 Eur PVM, tačiau dokumento, t. y. PVM sąskaitos faktūros, suteikiančio ir pagrindžiančio tokią teisę, neturėjo ir patikrinimui nepateikė. Pareiškėjos vadovui buvo pateikti rašytiniai klausimai dėl vykdyto nekilnojamojo turto pirkimo sandorio iš fizinio asmens L. T. aplinkybių, taip pat surašytas 2017-04-

26 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (12.7)FR0706-4599, nurodant pateikti buhalterinės apskaitos registruose 2016-12-01 apskaitytą ir į PVM deklaracijos (FR0600) už 2016 m. gruodžio mėn. duomenis įtrauktą 15 099,17 Eur PVM atskaitą pagrindžiančius dokumentus. F. K. 2017-05-23 raštu Nr. ABS-470 pateiktame atsakyme nurodė, kad iki nekilnojamojo turto sandorio vykusių derybų metu buvo sutarta, jog Pareiškėja turtą ketina įsigyti su PVM, todėl pardavėjas turi pateikti PVM apyskaitą FR0608 ir deklaruoti 15 099 Eur sumą. Tik patikrinimo metu Pareiškėja sužinojo, kad PVM nedeklaruotas ir į biudžetą nesumokėtas. Pareiškėja pažadėjo, kad iki 2017-05-26 pateiks iš pardavėjo L. T. numatomą gauti dokumentą, pagrindžiantį atliktą PVM atskaitą, o šis 15 099 Eur pardavimo PVM sumą deklaruos ir į valstybės biudžetą sumokės. Tačiau 2017-05-29 vadovas raštu Nr. ABS-475 papildomai informavo, jog pardavėjo L. T. išrašytos (PVM) sąskaitos faktūros ar kito dokumento, kuriame būtų išskirtas PVM, patikrinimui nepateiks.

Inspekcijos vertinimu, PVM sąskaitos faktūros (ar kito dokumento, kuriame būtų išskirtas PVM) neturėjimas nepateisina mokesčių mokėtojos teisės į PVM atskaitą. Inspekcija sutiko su Kauno AVMI pozicija, nurodydama, jog nekilnojamojo turto pardavėjas L. T. vykdomos ekonominės veiklos nėra įregistravęs, PVM mokėtoju neįregistruotas, PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitos (forma FR0608) nėra pateikęs, jokių PVM mokėjimų į biudžetą nevykdė. L. T. 2016-04-20 paaiškinime nurodė, kad du (0,3004 ha ir 0,3202 ha) žemės sklypus, adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijo 2004 m. iš kito fizinio asmens E. F.. UAB "H1" (vėliau bankrutavusi) be statybos leidimo statė du dvibučius kotedžus ir 2008 m. įformino nebaigtos statybos pardavimą. Tačiau toliau statyba nebuvo vykdoma, nes vyko pastatų įteisinimo procedūros ir VĮ „Registru centras“ buvo įregistruoti tik 2016-05-04. Paaiškinime nurodo, kad žemės sklypus su nebaigtais statyti pastatais pagal 2016-06-16 pirkimo ir pardavimo sutartis pardavė Pareiškėjai ir UAB "F1" Jo teigimu, forminant NT objekto (-ų) kainą, tarp sandorio šalių nebuvo numatyta mokėti PVM, PVM sąskaitų ar kito dokumento, kuriame būtų išskirtas PVM, minėtoms bendrovėms neišrašė, taip pat nurodė, kad forminant pirkimo ir pardavimo sandorį nežinojo, jog jam gali atsirasti prievolė sumokėti PVM. Kauno AVMI nurodė, jog sandoriai nebuvo vienkartiniai, Pareiškėja turėjo realias galimybes surinkti informaciją apie partnerių veiklos teisėtumą ir prievolių vykdymą. Teisės aktuose nenustatyta asmens pareigos aiškintis kitos šalies veiksnumą, tačiau tokia prievolė sandorio šaliai atsiranda kartu su juridinę reikšmę turinčio fakto (sandorio sudarymo) atsiradimu. Pareiškėjos direktorius bendravo su L. T. ir 2016 m. 12 mėn. žinojo ar galėjo žinoti, kad pastarasis nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju ir PVM nesumokėjęs.

Dėl Pareiškėjos skundo argumentų, jog jai nepagrįstai buvo skirta 30 proc. PVM bauda, Inspekcija sprendime pažymi, jog pagal LVAT praktiką baudos dydis paprastai siejamas su pažeidimą padariusio mokesčių mokėtojo kaltės forma (tyčia, neatsargumu), pažeidimų siektais tikslais, jų (pažeidimų) trukme, dažnumu, padarytos žalos dydžiu ar panašiai (LVAT 2010-11-29 sprendimas adm. byloje Nr. A438-1546/2010; LVAT 2010-12-06 sprendimas adm. byloje Nr. A438-1117/2010). Kauno AVMI nurodė, jog Pareiškėja su mokesčių administratoriumi geranoriškai nebendradarbiavo ir vilkino pateikti paaiškinimus bei dokumentus, o aktus dėl reprezentacinių išlaidų pateikė tik kartu su pastabomis. Taip pat Kauno AVMI pažymėjo, kad UAB "E1" 2016-10-31 išrašydama PVM sąskaitą faktūrą serija B Nr. 20275, kurioje remonto darbams nurodomas atvirkštinis PVM apmokestinimas pagal PVM įstatymo 96 straipsnio nuostatos, veikė nerūpestingai ir neatidžiai, nes turėjo galimybę žinoti, kad jo atliekamos ūkinės operacijos gali prisidėti prie PVM mokesčių nemokėjimo, o toks Pareiškėjos neveikimas vertinamas kaip nesąžiningumas. Tokiu būdu Kauno AVMI nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotos 30 427 Eur PVM sumos skyrė vidutinę 30 proc. PVM baudą – 9 128 Eur.

Inspekcija sprendime akcentuoja, jog nagrinėjamu atveju nebuvo nustatyta Pareiškėjos padėtį lengvinanti aplinkybė, priešingai, buvo nustatytos Pareiškėjos padėtį sunkinančios aplinkybės, prie sunkinančių aplinkybių paminėtinas ir mokesčių pažeidimų daugėtas. Todėl centrinis mokesčių administratorius nurodo neturintis teisinio pagrindo paskirtą baudą mažinti.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos prašymų atleisti nuo paskirtos baudos MAĮ 141 straipsnyje numatytais pagrindais ir nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo, nes nepadaryta žala valstybės biudžetui, Inspekcija sprendime cituoja atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, apibrėžtus MAĮ 100 ir 141 straipsniuose, Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 (nauja redakcija išdėstyta 2012-



10-01 įsakymu Nr. VA-89), nuostatas. Pažymi, jog pagal MAĮ 141 str. 2 dalį ir Taisykles, esant MAĮ 141 str. 1 dalyje nurodytiems pagrindams, mokesčių mokėtojas nuo paskirtos baudos gali būti atleistas tik tuo atveju, kai: 1) su paskirta bauda susijęs mokestis yra sumokėtas (įskaitytas mokesčių mokėtojo prašymu); 2) su paskirta bauda susijęs mokestis yra priverstinai išieškotas (įskaitytas mokesčių administratoriaus iniciatyva); 3) su paskirta bauda susijusio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ 88 straipsnyje nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Pareiškėjos argumentas dėl nepadarytos žalos valstybės biudžetui, Inspekcijos tvirtinimu, neatitinka mokesčio ginčo situacijos, todėl nėra teisinio pagrindo atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių ir skirtos baudos.

Pareiškėja 2017-12-05 skunde nurodo nesutinkanti su Inspekcijos 2017-11-16 sprendimu Nr. 69-113.

**Dėl sandorių su UAB "E1"** nurodo, jog ši įmonė dar 2016 m. spalio mėn. Inspekcijai pateikė prašymą dėl PVM kodo suteikimo, visi būtini duomenys ir rekvizitai mokesčių administratoriui buvo pateikti dar tikrinimo Pareiškėjos biure metu. PVM mokėtojo kodas UAB "E1" buvo suteiktas, tačiau po kiek laiko dingio iš Inspekcijos elektroninės erdvės, o įmonė negavo jokio pranešimo, kad PVM kodas jai nėra suteiktas. Pasibaigus metams Pareiškėjos direktorius teigia sužinojęs, kad PVM mokėtojo kodas UAB "E1" nėra suteiktas ir neįregistruotas, tad po to pakartotinai dar du kartus jis kreipėsi į Inspekciją dėl PVM mokėtojo kodo suteikimo. Dėl nežinomų priežasčių PVM mokėtojo kodas UAB "E1" buvo suteiktas tik 2017 m. gegužės mėn. Šiuo atveju išimtinai dėl Inspekcijos darbuotojų netinkamai atliekamų tarnybinių pareigų, dėl neveikimo ir nesuprantamų motyvų pati Inspekcija sukūrė situaciją, kada UAB "E1" turėdama sandorį, didesnę nei 45 000 Eur ir privalėdama tapti PVM mokėtoja, ja negalėjo tapti dėl Inspekcijos kaltės.

Pareiškėja skunde tvirtina, jog yra akivaizdu, kad UAB "E1" *de facto* buvo PVM mokėtoja ir turėjo PVM kodą, o *de jure* dėl Inspekcijos kaltės nebuvo įregistruota. Inspekcija iki šiol nėra pateikusi jokių objektyvių paaiškinimų, dėl kokių priežasčių UAB "E1" nebuvo įregistruota PVM mokėtoja iš karto ir kodėl tik po trečio kreipimosi buvo įregistruota PVM mokėtoja, nors įstatyme imperatyviai nurodyta, kad jeigu pardavimai per paskutinius 12 (dvylika mėnesių) viršija 45 000 Eur, tokiu atveju 2016 m. spalio mėn. buvo privaloma išregistruoti PVM mokėtoja, o Inspekcija privalėjo įregistruoti. UAB "E1" pagal Inspekcijos viršininko 2014-06-30 įsakymo Nr. VA-47 22.1 papunktį pateikė prašymą, tačiau Inspekcija per 3 darbo dienas šio prašymo neišnagrinėjo, dėl PVM kodo nesuteikimo jokių pastabų nepateikė, todėl faktiškai įmonė neabejojo, kad PVM mokėtojo kodas jai yra suteiktas.

Pareiškėja nurodo esanti įsitikinusi, kad sandoriams su UAB "E1" turi būti taikomas atvirkštinis PVM, numatytas PVM įstatyme 96 straipsnyje statybos darbams. Teigia, jog mokesčių administratorius neteisingai nurodo, kad nebuvo galima taikyti PVM įstatymo 96 straipsnio, nes tokio draudimo įstatyme nėra numatyta. Įstatyme numatyta, kad PVM statybos objekto pagerinimo atveju moka statinio savininkas. Pripažinus, kad negalėjo būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas už darbus statinyje, už kurio pagerinimą PVM moka savininkas (ne UAB "B1" ir ne UAB "E1") būtų pažeista imperatyvi įstatymo norma, kuri tą prievolę numato statinio savininkui UAB "F1" Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad UAB "E1" teisėtai išrašė PVM sąskaitą faktūrą (to reikalauja įstatymas) už tokius pat darbus pastato savininkui, todėl PVM pagal PVM įstatymo 96 straipsnį apmokėti turėjo UAB "F1"

Pareiškėjos tvirtinimu, akivaizdu, kad Inspekcija pažeidė UAB "E1" teises neinformuodama apie PVM kodo įregistravimą / neįregistravimą, tyčia suklaidino UAB "E1" bei Pareiškėją, pakenkė jų dalykinei reputacijai, dėl ko jos abi patyrė nuostolių. Šiuo atveju mokesčių administratorius turėjo pripažinti, kad Pareiškėja tinkamai taikė PVM įstatymo 96 straipsnį, nes UAB "E1" negalėjo žinoti ir nežinojo, kad Inspekcija kodą suteiks po 7 mėnesių ir taip pažeis MAĮ, PVM įstatymą ir PVM kodo suteikimo tvarką. Inspekcija pažeidė 2014-06-30 įsakymą Nr. VA-47, todėl VMI yra taikoma 45 punkte numatyta atsakomybė. Tos pačios tvarkos 41 straipsnyje numatyta, kad prašymo nepateikimas arba asmens neįregistravimas PVM mokėtoju neatleidžia asmens nuo prievolės skaičiuoti PVM už jo tiekiamas prekes ir / ar teikiamas paslaugas bei įsigyjamas iš kitos valstybės narės prekes ir mokėti jį į biudžetą, jeigu tai privaloma daryti pagal PVM įstatymo 71 str. 1–3 dalių ir 71<sup>1</sup> straipsnio nuostatas. Šiuo atveju pakankamas pagrindas tam, kad UAB "E1" galėtų pateikti

PVM sąskaitas faktūras yra prašymo pateikimas. Tokį prašymą UAB "E1" pateikė ir net kelis kartus. Todėl nei Pareiškėja, nei UAB "E1" nepažeidė PVM atskaitos tvarkos, tinkamai taikė teisės aktų ir PVM įstatymo 96 straipsnio reikalavimus.

**Dėl žemės sklypo sandorio su L. T.** Pareiškėja teigia, jog pagal notariškai patvirtintos sutarties 10 punktą (priedas Nr. 2) L. T. privalo padengti visus kylančius mokesčius iš sutarties. Sutartyje buvo išskirta ir nurodyta, kad PVM apmoka pardavėjas L. T.. Šiuo atveju prie sutarties L. T. sąskaitos taip ir nepateikė, tačiau pareiškėja jam sumokėti PVM ir pateikti sąskaitą nepasinaikino. Mokesčių administratorius teigia, kad L. T. turi pareigą mokėti tik GPM ir kitus mokesčius kaip fizinis asmuo, tačiau, Pareiškėjos tvirtinimu, tai neatitinka nei notarinės sutarties nuostatos, nei logikos, nes jei jį laikytume tik fiziniu asmeniu, kuris neapmokestinamas PVM, jam pareiškėja mokėti būtų vien tik GPM, todėl notarinėje sutartyje nurodymas Pardavėjui apmokėti visus kitus mokesčius neatitinka sandorio metu faktinės situacijos, kada būtent L. T. įsipareigojo sumokėti ne tik GPM, bet ir kitus mokesčius, t. y. PVM. L. T. dviem įmonėms pardavė (atsikartojantys sandoriai) iš viso keturis butus, kurie buvo nepabaigti statyti. Akivaizdu, kad L. T. vykdė komercinę veiklą ir jo veikla atitinka PVM apmokestinamų asmenų požymius.

Nurodo, jog L. T. buvo pamiršęs, o gal tyčia nepateikęs sąskaitos, tačiau ją pateikti pažadėjo po pilno atsiskaitymo su juo, taip pat pažadėjo įsiregistruoti ir sumokėti PVM užpildydamas FR0608 formą. Jam padėjo persigalvoti pati Inspekcija, kuri jį „pakonsultavo“, kad jam PVM nereikės mokėti. Tokį Inspekcijos veiksmą Pareiškėja laiko neteisėtu. Pareiškėjos direktorius teigia, jog kai jis konsultavosi su Inspekcija dėl L. T. situacijos, jam buvo paaiškinta, kad L. T. privalo išrašyti PVM sąskaitą faktūrą (kaip įrodymą Pareiškėja pateikia garso įrašą (priedas Nr. 3).

Pareiškėja taip pat nurodo, jog ESTT byloje C-438/09 dėl PVM atskaitos, kai įsigytos prekės (paslaugos) iš asmens, ne PVM mokėtojo, kuris dokumente išskyrė PVM, numatyta, kad jei apmokestinamasis asmuo, PVM mokėtojas, savo vykdomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai įsigijo prekių (paslaugų) iš asmens, neįregistruoto į PVM mokėtojų registrą, kuris išrašytoje sąskaitoje faktūroje ar kitame dokumente nuo suteiktų paslaugų (parduotų prekių) apmokestinamosios vertės išskyrė PVM, tai pirkėjas, PVM mokėtojas, turi teisę šį pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą. Minėtame aiškinime ir Inspekcijos komentare nėra nurodyta, kad būtent skaičiais turi būti išskirtas PVM, ir kad būtinai turi būti PVM sąskaita faktūra, nes tai prieštarautų ESTT praktikai. Šiuo atveju, Pareiškėjos nuomone, pakanka to, kad pardavėjas įsipareigojo visus privalomus mokesčius (mokėjimus) sumokėti į biudžetą notarinės sutarties 10 punkte bei to, kad yra žinoma bendra galutinė kaina (notarinės sutarties 3.2. punktas). Tai reiškia, kad Pareiškėjai pakanka pačios notarinės sutarties (kaip kito dokumento), nes mokėtino PVM į biudžetą apskaičiavimas yra labai aiškus, jo tarifas yra nekintantis ir apskaičiuojamas pagal viešai skelbiamą formulę žinant notarinėje sutartyje nurodytą galutinę bendrą kainą, pasinaudojant PVM apskaičiavimo skaičiuokle (<http://www.pvmskaiciuokle.lt/>). L. T. turi pakankamai turto ir galimybių mokėti mokesčius, todėl Pareiškėjai išskaičiuotą PVM buvo nesunku susigrąžinti iš p. L. T. pateikiant inkasinį nurodymą per PLAIS sistemą.

Inspekcijos viršininko 2014-06-30 įsakyme Nr. VA-47 numatyta, kad mokesčių mokėtojas turi nedelsiant registruotis PVM mokėtoju, jeigu tokia pareiškėja jam kyla. Kodėl L. T. pažeidė nurodytą įsakymą, kas ir kodėl iš Inspekcijos pareigūnų neteisėtai konsultavo L. T., kad neišrašytų Pareiškėjai PVM sąskaitos faktūros, mokesčių administratorius nesiaiškino, jokio tyrimo neatliko. Pareiškėjos tvirtinimu, mokesčių administratorius šią situaciją išsprendė šališkai, neobjektyviai, nes mokesčių administratorius, pastebėjęs, jog L. T. pažeidė Inspekcijos viršininko įsakymą ir PVM įstatymą arba kilus abejonių, ar L. T. nepažeidė teisės aktų, privalėjo inicijuoti L. T. mokesčių patikrinimą, viską objektyviai ir nešališkai ištirti ir tik tada priimti galutinį sprendimą.

Pareiškėja mano, kad mokesčių administratorius tyčia vykdė tyrimą šališkai, jį vilkino tam, kad būtų padaryta kuo didesnė žala Pareiškėjos veiklai. Vilkinant pinigų gražinimą Pareiškėjai, sutriko tiekimai, tiekėjai pradėjo atsisakyti išdavinėti prekes, kelios įmonės pradėjo teisinius procesus, kuriuose Pareiškėja turės padengti advokato išlaidas. Pareiškėja, negaudama teisėtai jai priklausančių pinigų iš biudžeto beveik metus laiko, dėl Inspekcijos kaltės patyrė žalos (nuostolių) ir toliau negražinant pinigų bus priversta imti papildoma paskolą iš banko, o tam, kad ją gautų,

privalės refinansuoti paskolą iš AB „Šiaulių bankas“, todėl patirs viso 5 proc. nuo daugiau nei 400 tūkst. Eur paskolos administravimo mokesčio, be to, patirs didesnes palūkanas už paskolą.

Skunde pažymima, kad mokesčio įstatymas pažeistas dėl L. T. kaltės, t. y. dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti, nes notarinėje pirkimo ir pardavimo sutartyje, kurioje buvo išskirtas PVM, L. T. nurodė, kad sumokės visus mokesčius (mokėjimus) į biudžetą bei žodžiu pažadėjo po pilno atsiskaitymo su juo išrašyti PVM sąskaitą faktūrą, pateikti ją ir įsiregistruoti FR0608.

Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu turėjo PVM permoką, kuri, įsiteisėjus mokesčių administratoriaus sprendimui dėl patikrinimo akto, turėtų būti kuo greičiau grąžinta įmonei. Be to, kaip matyti iš patikrinimo medžiagos, žala valstybės biudžetui nebuvo padaryta, todėl Pareiškėjai neturėtų būti paskirta baudos ar skaičiuojami delspinigiai, nes negrąžintos PVM sumos yra žymiai didesnės negu buvo priskaičiuota patikrinimo metu, be to, mokestinis patikrinimas užtruko gana ilgą laikotarpį, kas turėjo įtakos įmonės atsiskaitymams su kreditoriais.

Pareiškėja skunde cituoja MAĮ 141 straipsnio komentarą ir nurodo, jog laikytina, kas ji savo veiksmas jokios realios žalos valstybės finansams nėra padariusi, jos veiksmuose nėra tyčios, todėl bauda ir delspinigiai neturėtų būti skiriami.

Pareiškėja nurodo nesutinkanti su sprendimo dalimi pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją už laikotarpį nuo 2014-07-01 iki 2015-12-31, nes mokesčių administratorius gana ilgai atliko mokestinį patikrinimą ir seniai turėjo jį užbaigti, bet, praėjus daugiau kaip metams nuo patikrinimo pradžios, nusprendė dar ilgiau užtęsti patikrinimo procesą, nors tam nėra jokio teisinio pagrindo. Be to, mokesčių administratorius jau kartą tikrino Pareiškėją ir buvo reikalaujama pateikti buhalterinius dokumentus už 2015 m. 7, 8, 9 ir 10 mėn. ir tada jokių pažeidimų nebuvo nustatyta (priedas Nr. 4).

Pareiškėja skunde pasisako dėl teismų praktikos PVM bylose. Cituoja Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – KT) 1996-11-20, 2000-12-06 ir 2001-10-02 nutarimų nuostatas, aiškinančias konstitucinius asmenų lygybės, teisingumo ir teisinės valstybės principus, LVAT nutartį adm. byloje Nr. A14-701, 2003-10-16 nutartį adm. byloje Nr. A8-953-2003, 2004-10-27 nutartį adm. byloje Nr. A1-355-2004). Nurodo, jog KT 2004-09-02 nutarime aiškiai ir nedviprasmiškai pasisakė: teisę į PVM atskaitą turi ir asmenys, neįsiregistravę PVM mokėtojais. Pareiškėjos tvirtinimu, mokesčių administratoriaus sprendimas dėl jos sandorių su UAB "E1" ir L. T. prieštarauja KT 2004-09-02 išvados, LVAT 2004-10-27 plenarinės sesijos nutarčiai adm. byloje A1-35-2004, 2003-10-16 nutarčiai adm. byloje Nr. A8-953-2003, 2004-11-10 nutarčiai adm. byloje Nr. A7-690-04 bei Šeštosios direktyvos nuostatoms, kuriose teisė į PVM atskaitą yra vienas iš esminių PVM sistemos elementų, kuri iš principo negali būti ribojama, o tai reiškia, kad negalima riboti Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2012-04-23 sprendime adm. byloje Nr. A575-1686/2012, apibendrinusi ESTT praktiką bei joje suformuluotas taisykles, daro išvadą, jog teisės į atskaitą ribojimas gali būti teisėtas ir pagrįstas tuomet, jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, nustatoma viena iš trijų alternatyvių aplinkybių – apmokestinamojo asmens sukčiavimas, apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas arba apmokestinamojo asmens dalyvavimas tokia sukčiavime, t. y. žinojimas ar turėjimas žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvauja į kito asmens sukčiavimą įtrauktame sandoryje. Tokie faktai atliekant Pareiškėjos mokestinį patikrinimą nebuvo nustatyti, todėl mokesčių administratoriaus veiksmai ribojant PVM atskaitą yra neteisėti, neatitinkantys nei vidaus teisės, nei ES teisės, nei teismų suformuotos praktikos.

Pareiškėja skunde cituoja LVAT 2011-03-10 nutartį adm. byloje Nr. A442-2464/2011, kurioje teismas pažymėjo, jog vien aplinkybė, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) prekes ir (ar) paslaugas įsigijo iš PVM mokėtojo neįsiregistravusio ūkio subjekto, kai yra tenkinamos materialinės teisės į atskaitą atsiradimo sąlygos, nurodytos Šeštosios PVM direktyvos 17 str. 2 dalyje (Direktyvos 2006/112 167, 168 straipsniuose), savaime nepaneigia jo teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą. Pažymi, jog jos skunde pacituota ESTT bei LVAT praktika yra išsami ir nenuginčijama. Atsižvelgiant į šią praktiką, išvada yra aiški – kategoriškai draudžiama formaliais pagrindais bei keliant nepagrįstus reikalavimus riboti mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2017-11-16 sprendimą Nr. 69-113 ir perduoti skundą Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas netenkinamas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto 30427 Eur PVM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja, išrašiusi statybos darbų pardavimo PVM sąskaitą faktūrą bendrovei, kuri sąskaitos išrašymo metu nebuvo įregistruota PVM mokėtoja, nepagrįstai taikė atvirkštinį apmokestinimą PVM statybos darbams bei, kad Pareiškėja į PVM atskaitą nepagrįstai įtraukė pirkimo PVM neturėdama išrašytos PVM sąskaitos faktūros. Pažymėtina, kad Pareiškėja savo skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio PVM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos sumų apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl byloje surinktų įrodymų teisinio vertinimo.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja pagal 2016-07-26 pasirašytą statybos rangos sutartį Nr. T32 su UAB "E1" įsipareigojo naudodama savus mechanizmus, priemones ir medžiagas atlikti dvibučio gyvenamojo namo, adresu: (duomenys neskelbtini) (objekto statytojas – UAB "F1" bendrastatybinius, t. y. fasado, stogo, durų ir langų, grindų ir sienų, inžinerijos ir gerbūvio įrengimo darbus už 94 763,72 Eur be PVM. Prie sutarties pridėtoje sąmatoje nuo 94 763,72 Eur darbų vertės apskaičiuotas 19 900,38 Eur PVM (21 proc.), iš viso 114 664,10 Eur. Pareiškėja ir UAB "E1" 2016 m. spalio mėn. pasirašė atliktų darbų aktą Nr. 1, kuriame nurodyta atliktų darbų už 88 320,60 Eur (72 992,23 Eur ir 15 328,37 Eur PVM) bei neatliktų darbų likutis už 26 343,50 Eur (21 771,49 Eur ir 4 572,01 Eur PVM). Pareiškėja 2016-10-31 išrašė UAB "E1" PVM sąskaitą faktūrą serija B Nr. 20275, kuria įformino statybos darbų pardavimą pagal minėtą statybos rangos sutartį bei tarp šalių pasirašytą atliktų darbų aktą iš viso už 88 320,60 Eur (72 992,23 Eur ir 15 328,37 Eur PVM). PVM sąskaitoje faktūroje nurodė PVM įstatymo 96 straipsnį (atvirkštinis PVM apmokestinimas). Pareiškėja PVM sąskaitos faktūros duomenis apskaitė buhalterinės sąskaitos Nr. 4484 „Mokėtinas PVM“ debete ir kredite (t. y. nedidino mokėtino PVM sumos), 72 992,23 Eur pardavimų vertę deklaravo už 2016 m. spalio mėn. 2016-11-25 pateiktos PVM deklaracijos (FR0600) 12 laukelyje „PVM apmokestinami sandoriai, kai PVM išskaito pirkėjas“ bei PVM sąskaitos faktūros duomenis įtraukė į i. SAF posistemį, nurodant mokesčio kodą PVM25 (pagal PVM klasifikatorių tai atvejai, kai pirkėjas išskaito ir sumoka PVM už jam tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas).

Mokesčių administratorius Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu nustatė, kad statybos darbų pirkėja UAB "E1" sandorio metu nebuvo įregistruota PVM mokėtoja, minėtoje 2016-10-31 PVM sąskaitoje faktūroje nurodytas PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini) galiojo laikotarpiu nuo 2014-03-25 iki 2014-11-10, pakartotinai PVM mokėtoja buvo įregistruota tik 2017-05-12. Atsižvelgęs į šią aplinkybę bei į PVM įstatymo 96 str. 1 d. 3 punktą, mokesčių administratorius sprendė, jog atvirkštinis PVM Pareiškėjos parduotiems statybos darbams negalėjo būti taikomas, ir, vadovaudamasis PVM įstatymo 14 str. 1 dalies, 18 straipsnio ir 19 str. 1 dalies nuostatomis, nuo statybos darbų apmokestinamosios vertės apskaičiavo Pareiškėjai standartinio tarifo pardavimo PVM už 2016 m. 10 mėn. – 15 328 Eur.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija ir skunde tvirtina, jog UAB "E1" 2016 m. spalio mėn. Inspekcijai pateikė prašymą dėl PVM kodo suteikimo, pateikdama visus būtinus duomenis ir rekvizitus. PVM mokėtojo kodas UAB "E1" buvo suteiktas, tačiau po kiek laiko dingio iš Inspekcijos elektroninės erdvės, o įmonė negavo jokio pranešimo, kad PVM kodas jai nėra suteiktas. Dėl nežinomų priežasčių PVM mokėtojo kodas UAB "E1" buvo suteiktas tik 2017 m. gegužės mėn. Pareiškėja skunde tvirtina, kad UAB "E1" *de facto* buvo PVM mokėtoja ir turėjo PVM kodą, o *de jure* dėl Inspekcijos kaltės nebuvo įregistruota ir dėsto argumentus dėl, jos nuomone, neteisėtų mokesčių administratoriaus veiksmų priimant sprendimą įregistruoti UAB "E1" į PVM mokėtojų registrą. Pareiškėja nurodo, kad sandoriams su UAB "E1" turi būti taikomas atvirkštinis PVM, numatytas PVM įstatymo 96 straipsnyje statybos darbams. Įstatyme numatyta, kad PVM statybos objekto pagerinimo atveju moka statinio savininkas. Pripažinus, kad negalėjo būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas už darbus statinyje, už kurio pagerinimą PVM moka savininkas (ne UAB "B1" ir ne UAB "E1" būtų pažeista imperatyvi įstatymo norma, kuri tą prievolę numato statinio savininkui UAB "F1" Pasak Pareiškėjos, UAB "E1" teisėtai išrašė PVM sąskaitą

faktūrą už tokius pat darbus pastato savininkui, todėl PVM pagal PVM įstatymo 96 straipsnį apmokėti turėjo UAB "F1"

PVM įstatymo 96 straipsnio, reglamentuojančio atvejus, kai pirkėjas privalo išskaityti ir sumokėti PVM už jam tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, 1 d. 3 punkte numatyta, kad PVM mokėtojas, kuriam išrašomas prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantis dokumentas, privalo išskaityti ir sumokėti į biudžetą PVM, apskaičiuotą už šio įstatymo 7 str. 4 punkte numatytus statybos darbus, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 str. 90 dalyje, t. y. PVM sumoka apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas, kurio užsakymu atliekami statybos darbai. Taigi, nurodytoji imperatyvi PVM įstatymo nuostata atvirkštinio apmokestinimo PVM taikymą, be kita ko, sieja ir su paslaugų (statybos darbų) pirkėjo statusu prievolės apskaičiuoti PVM už suteiktas paslaugas momentu. Kaip teisingai paaiškino Inspekcija ginčijamame sprendime, atvirkštinis PVM statybos darbams taikomas, kai tenkinamos visos šios sąlygos: 1) pagal PVM įstatymą laikoma, kad buvo suteiktos paslaugos (įskaitant pastatyto naujo pastato ar statinio perdavimą užsakovui), o ne patiektos prekės (su tam tikromis išimtimis); 2) suteiktos paslaugos laikomos statybos darbais pagal Statybos įstatymo 2 str. 15 dalies nuostatas; 3) paslaugų pirkėjas yra ir PVM mokėtojas, ir apmokestinamasis asmuo. Kitaip tariant, atvirkštinis PVM taikomas, kai atitinkamų statybos darbų pirkėjai (užsakovai) yra: PVM mokėtojais įsiregistravę juridiniai ir fiziniai asmenys, vykdančys tik ekonominę veiklą (PVM apmokestinamą, PVM neapmokestinamą, tiek tokią ekonominę veiklą, kai pagal PVM įstatymo nuostatas prekių tiekimo (paslaugų teikimo) vieta nelaikoma Lietuva, nes persikelia į atitinkamą užsienio valstybę); PVM mokėtojais įsiregistravę juridiniai asmenys, vykdančys ekonominę ir neekonominę veiklą (pavyzdžiui, veikia viešojo intereso tam tikroje srityje pagrindu, nesiekdami ekonominės naudos), kuri nėra PVM objektas (pavyzdžiui, asociacijos, viešosios įstaigos ir pan.).

Nagrinėjamo ginčo atveju bylos medžiaga patvirtina, jog ginče aptariamų statybos darbų pirkėja UAB "E1" 2016-10-31 PVM sąskaitos faktūros serija B Nr. 20275 išrašymo metu nebuvo PVM mokėtoja, taigi Pareiškėja šiai įmonei parduotiems statybos darbams nepagrįstai taikė atvirkštinį apmokestinimą PVM, nes nebuvo tenkinta viena iš PVM įstatyme įtvirtintų imperatyvių sąlygų – paslaugų pirkėja nebuvo PVM mokėtoja. Šios išvados, Komisijos vertinimu, nepaneigia nei Pareiškėjos skunde išdėstyti nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu šioje ginčo dalyje motyvai, nei Pareiškėjos pakviestos į Komisijos posėdį liudytojos parodymai. Liudytoja apklausta Pareiškėjos buhalterė N. I. paaiškino, kad 2016 m. spalio ar lapkričio mėn. viešai prieinamoje Inspekcijos duomenų bazėje ji tikrinusi ir mačiusi, kad UAB "E1" registruota PVM mokėtoja, tačiau, paprašius nurodyti dokumentinį įrodymą, kad 2016 m. spalio mėn. mokesčių administratorius buvo priėmęs sprendimą įregistruoti (neįregistruoti) UAB "E1" PVM mokėtoju, tokio dokumento nurodyti negalėjo. Atsižvelgiant į tai, jog Komisijos posėdyje liudijusi N. I. yra UAB "E1" buhalterinę apskaitą tvarkantis asmuo, jai turėjo būti žinoma šios bendrovės įregistravimo (neįregistravimo) PVM mokėtojų registre aplinkybės ir mokesčių administratoriaus sprendimo įregistruoti UAB "E1" PVM mokėtoja priėmimo faktas. Pasisakant šiuo ginčo aspektu, atkreiptinas dėmesys į tai, kad, Inspekcijos informacinių bazių duomenimis, UAB "E1" už 2016 m. spalio mėn. yra pateikusi PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą (forma FR0608), vadinasi, šios bendrovės atstovams ginčui aktualiu laikotarpiu (2016 m. spalio mėn.) buvo žinoma, kad UAB "E1" nėra įregistruota PVM mokėtoja, nors šiame ginče Pareiškėja bei jos atstovas, taip pat liudytoja tvirtina priešingai.

Pareiškėjos skunde, jos atstovo skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotos aplinkybės, sąlygojusios Pareiškėjos kontrahentės UAB "E1" nebuvimą PVM mokėtoju, neturi įtakos Pareiškėjos galėjimui taikyti atvirkštinį apmokestinimą PVM. Mokesčių įstatymų normos yra paremtos imperatyviu teisinio reguliavimo metodu, t. y. mokesčių mokėtojas atitinkamą apmokestinimo mechanizmą gali taikyti tik tuo atveju, jeigu jis atitinka visas jo taikymo sąlygas. Šio ginčo atveju nebuvo išpildytos visos PVM įstatyme nustatytos sąlygos atvirkštinio apmokestinimo PVM schemos taikymui. Nepaisant šių aplinkybių, Komisija atkreipia dėmesį ir į tai, jog Pareiškėjos pozicija dėl Kauno AVMI veiksmų, galimai „prisidėjusių“ prie Pareiškėjos negalėjimo pasinaudoti aptariama apmokestinimo PVM schema neįregistruojant UAB "E1" į PVM mokėtojų registrą, nėra teisinga. Iš byloje pateiktos informacijos apie tai, jog UAB "E1" atsakingi asmenys nesidomėjo įmonei siunčiama korespondencija, nurodymais pateikti prašomus dokumentus

ir įmonės atžilgiu priimamais sprendimais, rodo šio ūkio subjekto (kuriame dirba ta pati kaip ir pas Pareiškėją buhalterė, kuris yra susijęs su Pareiškėja) nerūpestingumą, o ne mokesčių administratoriaus neveikimą.

Pasisakant dėl Pareiškėjos skunde dėstomų argumentų, jog PVM pagal PVM įstatymo 96 straipsnio nuostatas turėjo sumokėti pastato savininkas UAB "F1" kuriai UAB "E1" teisėtai išrašė PVM sąskaitą faktūrą perparduodama iš Pareiškėjos įsigytus statybos darbus, pažymėtina, jog atvirkštinis PVM gali būti taikomas statybos darbams visuose jų vykdymo (pardavimo, perpardavimo) etapuose. Šio ginčo atveju nustačius, jog Pareiškėja, parduodama statybos darbus UAB "E1" nepagrįstai pritaikė atvirkštinį apmokestinimą PVM dėl būtinos sąlygos neįvykdymo – kontrahento nebuvimo PVM mokėtoju, toliau sekę jos kontrahentės veiksmai, mokestinių prievolių vykdymo (nevykdymo) aplinkybės neturi jokios įtakos Pareiškėjos padarytam PVM įstatymo pažeidimui konstatuoti. Juolab kad Pareiškėja savo argumentus šioje ginčo dalyje grindžia PVM įstatymo 96 str. 1 d. 2 punkto nuostatomis (PVM mokėtojas, kuriam išrašomas prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantis dokumentas, privalo išskaityti ir sumokėti į biudžetą šio įstatymo 9 str. 4 dalyje nustatyto prekių tiekimo atveju apskaičiuotą PVM už perduodamą pastato (statinio) esminį pagerinimą, t. y. PVM mokėtojas – pagerinto pastato (statinio) daikto savininkas), tuo tarpu ginče yra konstatuotas PVM įstatymo 96 str. 1 d. 3 punkte įtvirtintos teisės normos pažeidimas.

Byloje taip pat nustatyta, kad Pareiškėja pagal 2016-06-16 žemės sklypo su pastatu pirkimo–pardavimo sutartį (notarinio registro Nr. SK-6353) nuosavybės teise įsigijo iš fizinio asmens L. T. 0,3202 ha gyvenamosios teritorijos žemės sklypą už 59 334,51 Eur ir 420,83 m<sup>2</sup> nebaigtą statyti pastatą – dvibutį gyvenamąjį namą (baigtumas 53 proc.), adresu: (duomenys neskelbtini), už 27 665,49 Eur, iš viso už 87 000 Eur (PVM neišskirtas). Nustatyta, kad Pareiškėja pagal surašytą 2016 m. 12 mėn. buhalterinę pažymą į 2016 m. gruodžio mėn. buhalterinės sąskaitos Nr. 2431 „Gautinas PVM“ registrą 2016-12-01 data įtraukė 15 099,17 Eur sumą, kaip pirkimo PVM, įskaitytą į 87 000 Eur sumą, kuri buvo sumokėta iš fizinio asmens įsigyjant nekilnojamąjį turtą. Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu nepateikė mokesčių administratoriui pardavėjo L. T. išrašytos PVM sąskaitos faktūros ar kito dokumento, kuriame nuo perduoto nekilnojamojo turto vertės būtų išskirtas standartinis 21 proc. PVM tarifas, nors pagal i. SAF posistemyje suvestų išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrų duomenis už 2016 m. gruodžio mėn. Pareiškėja apskaitoje 2016-12-30 užregistravo minėto asmens (ne PVM mokėtojo) vardu gautą 2016-07-01 PVM sąskaitą faktūrą, kurios serija ir Nr. 21160701, apmokestinamoji vertė – 71 900,83 Eur, PVM suma – 15 099,17 Eur, iš viso 87 000 Eur. Pareiškėja į PVM deklaracijos (FR0600) už 2016 m. gruodžio mėn. duomenis įtraukė 15099,17 Eur atskaitytiną PVM.

Mokesčių administratorius Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu, atsižvelgęs į tai, kad Pareiškėja nepateikė pagal 2016-06-16 vykdytą nekilnojamojo turto pirkimo sandorį pardavėjo (fizinio asmens, ne PVM mokėtojo) išrašytos (PVM) sąskaitos faktūros ar kito dokumento, kuriame būtų išskirtas PVM, konstatavo, kad Pareiškėja, pažeisdama PVM įstatymo 64 str. 1 dalies nuostatas, nepagrįstai atskaitė 15 099 Eur PVM.

Pareiškėja, nesutinkdama su mokesčių administratoriaus pozicija šioje ginčo dalyje, skunde tvirtina, jog pagal notariškai patvirtintos ginčo nekilnojamojo turto pardavimo sutarties 10 punktą L. T. privalo padengti visus iš sutarties kylančius mokesčius. Sutartyje buvo išskirta ir nurodyta, kad PVM apmoka pardavėjas L. T.. Šiuo atveju prie sutarties L. T. sąskaitos nepateikė, tačiau pareiga jam sumokėti PVM ir pateikti sąskaitą nepasinaikino. Toliau savo nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu Pareiškėja grindžia aplinkybėmis, susijusiomis su L. T. neva neteisėtai vykdyta komercine PVM apmokestinama veikla, su jo iš šios veiklos kylančiomis mokestinėmis prievolėmis ir jų nevykdymu.

Ginčo teisinį santykį šioje bylos dalyje reglamentuojančio PVM įstatymo 64 str. 1 dalyje numatyta, kad pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Turima PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus šio įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus (išskyrus reikalavimus dėl rekvizitų: PVM sąskaitoje faktūroje, kurioje nurodytas PVM traukiamas į PVM atskaitą, privalo būti šio įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje nurodyti rekvizitai). Jeigu PVM mokėtojas buvo į PVM atskaitą įtraukęs pirkimo PVM nuo

prekių tiekėjui arba paslaugų teikėjui sumokėtų avansų, tokia (tokiomis) pirkimo PVM suma (sumomis) atitinkamai mažinama pagal galutinę PVM sąskaitą faktūrą į PVM atskaitą įtrauktina pirkimo PVM suma.

LVAT 2017-04-11 nutartyje adm. byloje Nr. A-216-438/2017, aiškindamas PVM įstatymo 64 straipsnio nuostatas, yra nurodęs, jog PVM įstatymo 64 ir 78 straipsniuose įtvirtinta, kad mokesčių mokėtojai privalo apskaitą tvarkyti vadovaudamiesi Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymu ir kitais teisės aktais bei kad teisę į pirkimo PVM atskaitą įgyja tik tuo atveju, jei turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Įrodymų vertinimo prasme, PVM sąskaita faktūra ir kiti buhalterinės apskaitos dokumentai yra tie pirminiai leistini įrodymai, kuriais remdamasis asmuo gali atskaityti iš biudžeto pirkimo PVM.

Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą pacituoto teisinio reglamentavimo bei jį aiškinančios LVAT praktikos kontekste, daro išvadą, jog mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjai, nepateikęs pirminio leistino įrodymo, pagrindžiančio jos teisę į PVM atskaitą, o būtent, PVM sąskaitos faktūros ar kito dokumento, kuriame atskaitytina PVM suma būtų išskirta, sumažino Pareiškėjos atskaitytiną PVM 15 099 Eur suma.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos skundo argumentų, jog jos teisei atskaityti ginčo pirkimo PVM pakanka pačios notarinės sutarties, Komisija pažymi, jog notarinė sutartis yra šalių susitarimą civiline teisine prasme atspindintis dokumentas, tačiau ne dokumentas, kuriame šalys gali susitarti dėl mokesčių, numatytų mokesčių įstatymuose, sumokėjimo. Todėl Pareiškėjos nuoroda į atitinkamą sutarties punktą įrodinėjant savo teisę į PVM atskaitą, yra nepagrįsta. Mokesčių mokėtojo teisė į PVM atskaitą yra siejama su imperatyvių PVM įstatyme nustatytų sąlygų įgyvendinimu – pirmiausia PVM sąskaitos faktūros ar kito dokumento, kuriame išskirtas PVM, turėjimu. Teisę į PVM atskaitą lemia šio dokumento turėjimas konkrečios ūkinės operacijos metu, o ne pardavėjo „pažadas“ jį pateikti. Pareiškėjos skunde dėstomi argumentai, susiję su L. T. neva padarytais teisės aktų pažeidimais, Komisijos vertinimu, yra nereikšmingi sprendžiant šį mokestinį ginčą, kuriame yra vertinami Pareiškėjos padaryti mokesčių įstatymų pažeidimai, todėl Komisija šiame sprendime dėl jų plačiau nebepasisako.

Komisijai šiame sprendime konstatavus, kad mokesčių administratorius pagrįstai nurodė Pareiškėją padarius aukščiau aptartus PVM įstatymo nuostatų pažeidimus, Pareiškėjos skunde dėstomi argumentai dėl to, kad jai yra nepagrįstai apskaičiuoti PVM delspinigiai ar skirta PVM bauda, atmetini kaip nepagrįsti. PVM įstatymo 123 str. 1 dalis nustato, kad asmenims, pažeidusiems šio įstatymo nuostatas, delspinigiai skaičiuojami Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka, 2 dalis nurodo, jog jeigu nustatoma, kad PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą grąžintiną iš biudžeto PVM sumą), apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina į biudžetą PVM suma (mažinama grąžintina iš biudžeto PVM suma), ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinios PVM sumos dydžio bauda. Taigi, atsižvelgiant į šias PVM įstatymo bei į MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98, 99 straipsnių, 139 str. 1 dalies nuostatas, darytina išvada, jog mokesčių administratorius pagrįstai apskaičiavo Pareiškėjai 728,73 Eur PVM delspinigius bei skyrė 9 128 Eur PVM baudą. Pareiškėjos skunde dėstomi argumentai dėl to, kad ji savo veiksmais nepadare žalos valstybės biudžetui ar jos veiksmuose nebuvo tyčios, galėtų būti vertinami sprendžiant Pareiškėjos atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių ar skirtos baudos klausimą vadovaujantis MAĮ 100 ir 141 straipsniais, tačiau Pareiškėja savo skunde Komisijai tokio prašymo neišdėstė.

Pareiškėja savo skunde išdėstė reikalavimą panaikinti ginčijamą Inspekcijos sprendimą ir perduoti jos skundą Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Pagal MAĮ 155 str. 4 d. 5 punktą Komisija gali priimti sprendimą perduoti Pareiškėjos skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Pažymėtina, jog nors įstatymų leidėjas nenumato pavyzdinio aplinkybių sąrašo, kuomet Komisija turi teisę priimti tokį sprendimą, tačiau toks sprendimas paprastai yra priimamas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių procedūrinių teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras, arba nepilnai, nevisapusiškai ir neobjektyviai nustačius bei ištyrus visas reikšmingas bylai faktines aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas.

Nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius nepadarė procedūrinių teisės normų pažeidimų, surinko visus šiam ginčui reikšmingus įrodymus, detaliai išanalizavo surinktus įrodymus, įvertinant juos pakankamumo ir patikimumo aspektais. Mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai ginčo atveju yra pakankamas pagrindas vienareikšmiškai išvadai padaryti bei sprendimui priimti. Mokesčių administratorius taip pat tinkamai aiškino ir taikė ginčo teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas. Ginčijamas Inspekcijos 2017-11-16 sprendimas Nr. 69-113 yra pagrįstas ir teisėtas, todėl tvirtintinas, o Pareiškėjos prašymas perduoti jos skundą Inspekcijai nagrinėti iš naujo, be kita ko, vadovaujantis proceso ekonomiškumo bei efektyvumo principais, netenkintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-11-16 sprendimą Nr. 69-113.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti 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 nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė