



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL BUAB "A1" SKUNDO**

2020 m. gegužės 4 d. Nr. S-82 (7-53/2020)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensko, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo bankrutavusios uždarnosios akcinės bendrovės „A1“ (toliau – Pareiškėjas) 2020-03-02 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2020-02-06 sprendimo Nr. 69-11 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovai O. H., A. P., Inspekcijos atstovas M. N. Komisijos 2020-04-15 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas 2020-03-02 skunde nurodo nesutinkantis su mokesčių administratoriaus nepagrįstai apskaičiuotomis pardavimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), atstatytais pirkimo PVM sumomis bei skirtos neproporcingai didelės baudos dydžiu.

Pasisakydamas dėl Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 67 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos mokesčių mokėtojo įrodinėjimo pareigos ir įrodymų teikimo, Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, jog Pareiškėjui nuo 2019-05-03 yra iškelta bankroto byla, todėl patikrinimo metu visi Pareiškėjo dokumentai jau buvo perduoti nemokumo administratoriui.

Juridinių asmenų nemokumo įstatymo 64 straipsnio 1 dalis numato, jog įsiteisėjus teismo nutarčiai iškelti bankroto bylą, nemokumo administratorius turi per 6 mėnesius nuo dokumentų apie juridinio asmens sandorių sudarymą gavimo dienos patikrinti juridinio asmens sandorius. Pareiškėjas nurodo, jog nagrinėjamu atveju visi dokumentai nemokumo administratoriui buvo perduoti tik laikotarpiu nuo 2019-06-24 iki 2019-07-09, todėl nemokumo administratorius fiziškai nebuvo pajėgus per tokį trumpą laikotarpį susipažinti su visais dokumentais, sukontaktuoti su Pareiškėjo atstovais, kurie padėtų greičiau suprasti bendrovės veiklą bei vykdytus sandorius ir, atitinkamai, pateikti išsamius paaiškinimus ir įrodymus mokesčių administratoriui patikrinimo metu.

Skunde pastebima ir tai, jog Pareiškėjos vadovas H. P. po bankroto bylos iškėlimo neteko visų įgaliojimų atstovauti bendrovei, be to, mokestinio patikrinimo metu sunkiai sirgo. Neturėdamas prieigos prie dokumentų, esančių nemokumo administratoriaus žinioje, ir neturėdamas fizinių galimybių teikti paaiškinimus dėl patikrinimo metu mokesčių administratoriaus keliamų klausimų, Pareiškėjo vadovas negalėjo suteikti tinkamos pagalbos nemokumo administratoriui atstovaujant Pareiškėjo interesus.

Pažymima ir tai, jog net ir esant tokioms ribotoms galimybėms, Pareiškėjo teikė paaiškinimus bei dokumentus ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Tai pažymima ir Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) sprendime, kuriame mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas yra nurodomas kaip baudą mažinanti aplinkybė.

Be to, pasak Pareiškėjo, bankroto bylos pasižymi viešu interesu, kuomet bankroto administratorius gina visų kreditorių ir pačios bendrovės interesus. Todėl ir šiuo atveju nemokumo administratoriui atstovaujant viešą interesą bei siekiant įsitikinti Inspekcijos pareikšto reikalavimo, kuris gali įtakoti kreditorių sąrašą, pagrįstumu, Pareiškėjas nurodo teikiantis papildomus paaiškinimus ir įrodymus, kurie neturėtų būti nepagrįstai atmesti dėl to, jog dėl objektyvių priežasčių nebuvo pateikti anksčiau.

#### *Dėl neapskaičiuoto pardavimo PVM*

Pareiškėjas nurodo nesutinkantis su grubia mokesčių administratoriaus klaida dėl pardavimo PVM apskaičiavimo. Patikrinimo akte nurodyta, kad Pareiškėjas nesivadovavo įstatymo nuostatomis ir 2018 m. liepos mėn. nedeklaravo pardavimo PVM. Dėl žmogiškosios klaidos nebuvo deklaruotas atvirkštinis PVM, atitinkamai, būtų nelogiška manyti, jog Pareiškėjas, nedeklaravęs ir neapskaičiavęs pardavimo PVM nuo šios sąskaitos, būtų pasinaudojęs PVM atskaita. Pareiškėjas nesivadovavo įstatymo nuostatomis ir nedeklaravo pardavimo PVM, atitinkamai, nebuvo deklaruota ir pasinaudota pirkimo PVM atskaita. Tai patvirtina ir patikrinimo akte bei Panevėžio AVMI sprendime teikiamos išvados, kuriose nėra nustatyta, jog Pareiškėjas būtų pasinaudojęs pirkimo PVM atskaita nuo minėtos PVM sąskaitos faktūros.

Pareiškėjas skunde cituoja Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 5 straipsnio 2 dalį ir nurodo, jog pagal šias PVMĮ nuostatas prekių suvartojimu privatiems poreikiams tenkinti laikomi tik tie atvejai, kuomet prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo atskaitytas. Pažymi, jog ir Inspekcija savo sprendime cituoja bei vadovaujasi šio PVMĮ straipsnio nuostatomis, tačiau ignoruoja faktą, jog Pareiškėjas, neapskaičiavęs atvirkštinio pardavimo PVM, neįtraukė į atskaitą tos pačios PVM sumos.

Atsižvelgdamas į tai, Pareiškėjas konstatuoja, kad prekės ir paslaugos nebuvo suvartotos privatiems poreikiams, atitinkamai, neturėjo būti apskaičiuotas 1 814,77 Eur pardavimo PVM.

#### *Dėl pirkimo PVM atskaitymo*

Pareiškėjas nurodo nesutinkantis su teisės į PVM atskaitą ribojimu dėl žemiau nurodomų argumentų. Taip pat, atsižvelgiant į aukščiau paminėtas priežastis dėl ribotos galimybės patikrinimo metu pateikti pakankamus dokumentus, kad būtų paneigtos Panevėžio AVMI klaidingai nustatytos aplinkybės ir pripažinta PVM atskaita, Pareiškėjas nurodo toliau skunde detaliam aprašantis aplinkybes, susiklosčiusias dėl kiekvienam iš objektų priskirtų darbų ir medžiagų bei pateikia šias aplinkybes pagrindžiančius dokumentus.

Mokesčių administratorius patikrinimo metu įsitikino konkreitiems objektams priskirtų darbų ir medžiagų teisingumu ir dėl to ginčo nėra. Tačiau ginčijama Inspekcijos išvada, kad Pareiškėjas į apskaitą įtraukė tiekėjų išrašytas PVM sąskaitas faktūras už prekes ir paslaugas, kurios nebuvo skirtos PVM apmokestinamam prekių tiekimui arba paslaugų teikimui.

#### *Dėl teisės į PVM atskaitą*

Nagrinėjamu atveju, pasak Pareiškėjo, jokių aplinkybių, kurios leistų riboti jo teisę į atskaitą, nėra, be to, yra tenkinamos visos teisės į PVM atskaitą sąlygos:

1. Pareiškėjas veikė kaip apmokestinamasis asmuo. Visą laikotarpį, už kurį nebuvo leista PVM atskaita, ekonominė veikla buvo vykdoma (kaip tai detaliam aprašoma žemiau), tiesiog dėl objektyvių aplinkybių nebuvo gaunamos pajamos. Pareiškėjas įgyvendino ne vieną projektą, verslo tikslais įsigydavo įvairias prekes ir paslaugas, todėl įvairių parengiamųjų veiksmų, reikalingų būsimai (ateityje planuojamai) apmokestinamai veiklai vykdyti, atlikimas, atsižvelgiant į teismų praktikos išaiškinimus, yra laikytinas apmokestinama veikla PVM direktyvos prasme. Be to, tam tikrais atvejais Pareiškėjas patyrė išlaidas, t. y. įsigijo prekes ir paslaugas, kurios buvo susijusios su darbų broko taisymu ir negalėjo būti perparduotos užsakovams, tačiau vienareikšmiškai buvo susijusios ir panaudotos ekonominei veiklai vykdyti. Aplinkybė, kad Pareiškėjas, įsigijęs prekes ar paslaugas, iš karto nepardavinėjo ar nespėjo iškart jų panaudoti projektuose, ar negalėjo jų parduoti pagal sutartines nuostatas (broko taisymas) nereiškia, kad jis nevykdė ekonominės veiklos ir turtas nebuvo skirtas jo pajamoms uždirbti;

2. Prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamojoje veikloje. Pareiškėjas skunde cituoja Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) ir Lietuvos vyriausiojo

administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikos nuostatas teisės į PVM atskaitą bylose ir tvirtina, jog teisė atskaityti PVM atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinu, o ne tada, kada buvo uždirbtos faktinės pajamos, todėl Pareiškėjas pagrįstai įtraukė pirkimo PVM į atskaitą bei pateikė atitinkamo laikotarpio PVM deklaracijas. Šiuo atveju Pareiškėjui taip pat nekilo prievolė tikslinti PVM atskaitą vėlesniu laikotarpiu, nes ESTT praktikoje (bylos C-110/94, C-400/98, C-98/98 ir kt.), kurią cituoja ir Inspekcija, išaiškinta, jog teisė į PVM atskaitą PVM mokėtojai išlieka ir tuo atveju, jeigu jis PVM apmokestinamas prekes ar paslaugas įsigyja numatomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (tai PVM mokėtojas turi pagrįsti objektyviais įrodymais), tačiau dėl atitinkamų objektyvių priežasčių tos veiklos vykdyti nepradėjo. Apmokestinamojo asmens vykdomą PVM apmokestinamos ekonominės veiklos procesą apima tiek paruošiamieji darbai, skirti ekonominės veiklos pradžiai, tiek šios veiklos vykdymas, tiek ekonominės veiklos užbaigimo (likvidavimo) darbai. Todėl minėtiems darbams vykdyti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą, kaip PVM apmokestinamai veiklai vykdyti skirtų prekių bei paslaugų pirkimo PVM (byla C-465/03). Nagrinėjamu atveju, pasak Pareiškėjo, mokesčių administratorius į jo situaciją pažiūrėjo per daug siaurai, visiškai nevertino jo patiriamų finansinių sunkumų, ekonominio konteksto bei siekio visomis įmanomomis priemonėmis atstatyti įmonės mokumą, generuoti pajamas bei apsiribojo vertinimu, ar konkretus vystomas projektas buvo pelningas Pareiškėjui bei, atitinkamai, ar buvo sumokėtas pardavimo PVM. Remiantis tokiu mokesčių administratoriaus požiūriu, visi verslo subjektai, siekiantys atstatyti savo mokumą, tačiau konkrečiu laikotarpiu neuždirbantys pajamų, neturi teisės į PVM atskaitą;

3. Nenustatytas piktnaudžiavimas ar sukčiavimas, ar ketinimas piktnaudžiauti, sukčiauti. Nagrinėjamu atveju jokių aplinkybių, kurios leistų teigti, jog Pareiškėjo pagrindinis tikslas buvo mokesčio pranašumo įsigijimas, nėra. Visos transakcijos, kaip bus išsamiai pagrįsta žemiau, turi ekonominę ir verslo pagrindimą, todėl mokesčių administratorius, apribodamas Pareiškėjo teisę į PVM atskaitą, elgėsi nepagrįstai bei peržengė savo diskrecijos ribas.

#### *Dėl vykdytų projektų faktinių aplinkybių*

Pareiškėjas pažymi, jog ginčo dėl prekių ir paslaugų įsigijimų bei priskyrimo konkreitiems objektams, nekyla, nes Panevėžio AVMI, išsamiai išanalizavusi įmonės veiklą bei susijusius dokumentus, tiksliai nustatė, kokios prekių ir paslaugų pirkimo PVM sąskaitos faktūros ir konkrečiai kokiems objektams buvo priskirtos. Ginčas kyla dėl teisės į PVM atskaitą, kurią Inspekcija, pasak Pareiškėjo, nepagrįstai nori apriboti remdamasi argumentu, jog Pareiškėjas, neįforminęs konkretaus objekto statybos darbų pardavimų, nepanaudojo įsigytų prekių ir paslaugų PVM apmokestinamam paslaugų teikimui ir turėjo patikslinti nuo tokių įsigijimų atskaitomas PVM sumas.

Atsižvelgdamas į aukščiau pateiktus argumentus dėl teisės pasinaudoti PVM atskaita net ir tuo atveju, kai po įsigijimų dėl objektyvių priežasčių nebuvo įforminti statybos darbų pardavimai, Pareiškėjas nurodo žemiau pateikiantis faktines objektyvias aplinkybes dėl: a) Pareiškėjo veiklos ypatumų; b) svarbiausių faktų, susijusių su kiekvienu iš objektų, kurie sąlygojo, kad Pareiškėjas neturėjo objektyvių galimybių įforminti konkretaus objekto statybos darbų pardavimų; c) Pareiškėjo sąskaitų aktyvumo ataskaitos, kuri buvo vienas pagrindinių mokesčių administratoriaus argumentų paneigiant teisę į PVM atskaitą.

#### *Dėl veiklos ypatumų*

Pareiškėjas nurodo, jog teikdama statybos rangos paslaugas, jis veikė pagal tipinę statybos rangos sutartį, kuri iš esmės analogiškomis sąlygomis buvo sudaroma su visais užsakovais. Sutartyse buvo numatytos sąlygos, kad jeigu rangovas (Pareiškėjas) nesilaiko priimtų įsipareigojimų, užsakovas turi teisę reikalauti šalinti trūkumus ir nemokėti už netinkamai atliktą darbą. Rangovui per užsakovo nurodytą terminą nepašalinus trūkumų, užsakovas turi teisę rangovo sąskaita pašalinti trūkumus trečiųjų asmenų pagalba. Šiuo atveju užsakovas turi teisę reikalauti, kad rangovas iš anksto (avansu) apmokėtų būsimas trūkumų šalinimo išlaidas pagal užsakovo pateiktą sąmatą. Taip pat rangovui pažeidus savo sutartinius įsipareigojimus, užsakovas turi teisę reikalauti, kad rangovas: nedelsiant sustabdytų ir (ar) nutrauktų darbų atlikimą, ir / arba

neatlygintinai pakeistų netinkamos kokybės medžiagas, gaminius, dirbinius, įrangą, ir / arba neatlygintinai pagerintų atliekamų darbų kokybę, ir / arba neatlygintinai ištaisytų netinkamai atliktus darbus, ir / arba atlygintų užsakovui darbų trūkumų šalinimo išlaidas bei kitus patirtus nuostolius. Sutartyje įprastai buvo numatoma, kad tuo atveju, jei dėl rangovo naudojamo darbų vykdymo metodo padidėja darbų apimtis ar rangovo išlaidos, tai nėra traktuojama kaip pakeitimai ar papildymai (papildomi darbai). Pakeitimais ar papildymais (papildomais darbais) taip pat nėra laikomi ir valdžios institucijų reikalaujami atlikti tam tikri pakeitimai rangovo joms pateiktuose tikrinti dokumentuose ar darbuose. Rangovo atliktų darbų aktai užsakovo turi būti pasirašomi per 10 (dešimt) darbo dienų nuo gavimo dienos arba raštu turi būti nurodoma atsisakymo pasirašyti priešzastis. Atsisakymo pasirašyti rangovo pateiktą atliktų darbų aktą pagrindais *inter alia* laikomos šios aplinkybės: darbai turi trūkumų; generalinis rangovas dėl nuo rangovo priklausančių priešzastis nepasirašė užsakovo pateikto atliktų darbų akto; rangovas tinkamai neužpildė statybos darbų žurnalo ir / ar neįformino kitos būtinos dokumentacijos, nepateikė užsakovui reikiamų sertifikatų, atitikties deklaracijų ir / ar kitų dokumentų.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, jog aukščiau pateikti sutartinių nuostatų pavyzdžiai turėjo didelės neigiamos įtakos jo veiklai ir kilusiems finansiniams sunkumams. Tai buvo viena iš pagrindinių priešzastis Pareiškėjo bankrotui iškelti.

Kaip detaliau paaiškinama prie kiekvieno iš objektų, dėl kurių mokesčių administratorius nepagrįstai apribojo teisę į PVM atskaitą, remiantis minėtomis sutarčių nuostatomis kai kuriais atvejais Pareiškėjas patirdavo papildomų išlaidų (taigi, ir įtraukdavo į atskaitą PVM nuo tokių įsigijimų), susijusių su, pvz., broko taisymais, kurie negalėjo būti perparduodami užsakovams. Kitais atvejais užsakovai tiesiog nepriimdavo darbų atlikimo aktų (taigi ir pardavimo PVM sąskaitų faktūrų) dėl nekokybiškai atliekamų darbų, vėlavimų ir pan.

*Dėl aplinkybių, susijusių su objektais (Objektas (duomenys neskelbtini) ir k.t.)*

Pasak skundo, sutartis dėl šio objekto projektavimo ir rangos darbų tarp UAB "G1" ir Pareiškėjo buvo sudaryta pagrindinės sutarties tarp užsakovo UAB "H1" ir generalinio rangovo UAB "G1" pagrindu 2016-11-14 12 mėnesių terminui. Statybos leidimas gautas tik 2017-08-02. Vykdam sutartį paaiškėjo didelių papildomų darbų poreikis, bei dėl šios priešzasties vykstant teisiniams ginčams tarp UAB "G1" ir UAB "H1" sutartis buvo pratęsta du kartus po 6 mėn. t. y iki 2018-11-11. Ginčas dėl papildomų darbų apmokėjimo teismine tvarka galutinai buvo išspręstas tik 2019-04-15 Panevėžio apygardos teismo nutartimi.

Skunde pažymima, kad vykstant ginčui tarp šalių, atliktų papildomų darbų apmokėjimą faktiškai atliko Pareiškėjas savo lėšomis. Atitinkamai, į pirkimo operacijų atskaitą priskyrė šiam objektui prekes, statybinės įrangos nuomą ir paslaugas, išrašytas po 2018-05-22. Tačiau dėl teisminių procesų tarp užsakovo ir generalinio rangovo negalėjo įvykdyti pardavimo UAB "G1" nors darbai faktiškai objekte buvo vykdomi. Tai įrodo rangos darbų sutarties pratęsimai. Vykdam statybos darbus objekte, buvo vykdomos planinė ir neplaninė Valstybinės statybos inspekcijos patikros / pateikti statybos darbų techninės priežiūros vadovo nurodymai defektų šalinimui. Vienos iš patikrų metu buvo nustatyti statybos defektai, 2018-08-17 gauti privalomieji nurodymai pašalinti pažeidimus.

Pareiškėjas pastato fasadų ir cokolio šiltinimo darbams samdė subrangovą UAB "F1" statybines medžiagas pagal nurodytą sutartį pirkė ir tiekė Pareiškėjas ir UAB "G1" Dėl subrangovų netinkamai vykdomų statybos darbų ir laiku nepašalintų defektų Pareiškėjo vadovas H. P., taip pat tuo metu dirbantis UAB "G1" šio objekto projekto vadovo pareigose, 2018-10-11 Utenos apylinkės teismo nutarimu buvo patrauktas administracinėn atsakomybėn dėl nurodymo neįvykdymo laiku.

Atsižvelgiant į išdėstytą, Pareiškėjas patyrė tiesioginius nuostolius, dėl ko 2018-11-22 nutraukė subrangos sutartį su UAB "F1" ir sudarė naujas sutartis su naujais subrangovais dėl statybos darbų tolimesnio vykdymo. Kad darbai buvo vykdomi toliau, įrodo kvietimas į pasitarimą 2018-11-30.

Atsakydamas į 2019-01-08 gautą sprendimo išrašą ir VĮ Statybos produkcijos sertifikavimo centro raštą dėl informacijos pateikimo apie pažeidimų pašalinimą objekte,

Pareiškėjas pateikė atsakymą, išvardindamas priežastis, dėl ko jis buvo priverstas laikinai stabdyti statybos darbus bei tolimesnių darbų eigos.

Pažymima, kad Pareiškėjui vykdant tolimesnę statybos veiklą ir atsiradus teisiniams procesiniams veiksams dėl įsiskolinimų, atsirado finansinių sunkumų vykdyti sutartinius įsipareigojimus. Todėl Pareiškėjas kreipėsi į UAB "G1" dėl rangos darbų sutarčių nutraukimo ne tik objekte (duomenys neskelbtini), bet ir kituose objektuose. Atitinkamai, pardavimų Pareiškėjas negalėjo įforminti, nes nebuvo pilnai pašalinti defektai ir UAB "H1" nepriėmė statybos darbų iš UAB "G1". Taip pat pažymima, kad defektų šalinimas yra rangovų pareiga ir šie darbai bei panaudotos medžiagos negali būti perparduodamos, nes tokie darbai atliekami rangovo sąskaita. Tad tam tikri rangos darbai ir medžiagos apskritai negalėjo būti parduotos užsakovams.

2019-01-31 UAB "G1" įformino pardavimą UAB "H1" už laikotarpį nuo 2018-05-23 iki 2019-01-31. Pagal 2019-01-31 aktą Nr. 10, pasak Pareiškėjo, yra akivaizdu, kad už nurodytą laikotarpį darbų priėmimo nebuvo, todėl Pareiškėjas šio objekto pardavimo UAB "G1" forminti negalėjo, nors, atsižvelgiant į aukščiau nurodytą, apskaitė išrašytas PVM sąskaitas faktūras už įsigytas medžiagas, statybinės įrangos nuomą bei statybos darbus, kurias naudojo defektams taisyti, pažeidimams šalinti ir tęsiams statybos darbams po 2018-05-22.

Pažymima, kad sutartys nebuvo nutrauktos, todėl Pareiškėjas privalėjo vykdyti ir vykde savo įsipareigojimus, t. y. pirko medžiagas ir vykde statybos darbus objekte. Pareiškėjas buvo įpareigotas priimti PVM sąskaitas faktūras už įsigytas ir naudotas statybines medžiagas, už statybinės įrangos nuomą, be kurių negalėtų vykdyti statybos darbų.

Tokiu būdu įmonės veikla tapo nuostolinga, todėl Pareiškėjas nusprendė stabdyti veiklą ir 2019-03-18 raštu pateikė pranešimą kreditoriams dėl negalėjimo vykdyti įsipareigojimų ir sutarčių nutraukimo su prašymu nebeteikti įmonei paslaugų ir sąskaitų, 2019-03-29 kreipėsi į Panevėžio apygardos teismą pateikdamas pareiškimą dėl bankroto bylos iškėlimo.

Vadovaujantis aukščiau nurodytomis aplinkybėmis, Pareiškėjo įsitikinimu, teisė į PVM atskaitą pagal PVMĮ 57 straipsnio 1 dalį ir 58 straipsnio 1 dalį buvo galima. Todėl Pareiškėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus pozicija, tvirtina, jog mokesčių administratorius nepagrįstai padarė išvadą, kad įsigytos prekės ir darbai nebuvo panaudoti PVM apmokestinamai veiklai ir nepagrįstai apskaičiavo 13 283,74 Eur PVM.

Žemiau skunde Pareiškėjas nurodo pateikiantis esminius faktus dėl kiekvieno iš 15 objektų (duomenys neskelbtini), liudijančius, kad pardavimai po AVMI nustatytų datų nebuvo įforminti dėl objektyvių, nuo Pareiškėjo nepriklausančių aplinkybių.

#### *Dėl Pareiškėjo sąskaitų aktyvumo ataskaitos*

Panevėžio AVMI patikrinimo metu analizavo Pareiškėjo pateiktą sąskaitų aktyvumo ataskaitą ir nustatė, kad 2018-12-31 pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikainos likutis (sąskaita Nr. 20140) sudarė 5 200,56 Eur, o būsimųjų laikotarpių sąnaudos (sąskaita Nr. 2024) – 17 160,02 Eur. 2018-12-31 ateinančių laikotarpių sąnaudų būsimoms pardavimo pajamoms (sąskaitos Nr. 2024-2030) ir nebaigtos gamybos savikainos (sąskaitos Nr. 20120-20123) likutis yra 0, t. y. Pareiškėjas 2018 m. nurašė į sąnaudas visas iki 2018-12-31 įsigytų paslaugų ir darbų išlaidas. Konstatuota, kad pagal sąskaitų aktyvumo ataskaitą 2018-12-31 bendrovėje nebuvo įsigytų paslaugų (statybos darbų), kurios nebuvo perparduotos užsakovui. Remiantis šia išvada teigiama, kad Pareiškėjas turėjo patikslinti PVM atskaitą, nes pagal jo pateiktą sąskaitų aktyvumo ataskaitą 2018-12-31 likučiuose atitinkamų darbų ir medžiagų nebuvo.

Pareiškėjas skunde cituoja Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 7 straipsnio nuostatas, šių nuostatų komentarą ir nurodo, jog analizuojamu atveju būtina vadovautis 25 Verslo apskaitos standartu „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“ (toliau – 25 VAS) 22–34 punktais, kuriuose *inter alia* nurodoma, kad visi tikėtini statybos sutarties nuostoliai turi būti pripažįstami ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Sutarties išlaidos, kurios, tikėtina, nebus padengtos, pripažįstamos sąnaudomis nedelsiant. 25 VAS 34 punkte pateikiami tokių atvejų ir sutarčių pavyzdžiai: tai sutartys dėl kurių galiojimo abejojama; sutartys, kurių įvykdymas priklauso nuo sprendžiamų teismo bylų baigties ar priimamų įstatymų; atvejai, kai rangovas negali įvykdyti sutarties sąlygų ar laikytis kitų sutartimi prisiimtų įsipareigojimų. 25 VAS metodinėse rekomendacijose prie atvejų,

kada rangovas negali įvykdyti sutarties sąlygų ar laikytis kitų sutartimi prisiimtų įsipareigojimų patikslinama, kad tuo atveju, jeigu laukiamos pajamos bus mažesnės už išlaidas, jų perviršis nedelsiant pripažįstamas sąnaudomis. Nuostoliai pripažįstami neatsižvelgiant į tai, ar darbai yra pradėti, o jei jie pradėti, neatsižvelgiama į jų įvykdymo lygį.

Atsižvelgiant į aukščiau pateiktas teisės aktų nuostatas, skunde daroma išvada, kad mokesčių mokėtojas neturi galimybės pasirinkti pripažinti patirtas išlaidas kaip būsimųjų laikotarpių sąnaudas ar priskirti turto klasei (nebaigtos gamybos savikainai) tais atvejais, kai paaiškėja aplinkybės, jog sutartis nebus įvykdyta dėl objektyvių priežasčių ar išlaidos viršys pajamas. Pareiškėjui jau prieš 2018-12-31 buvo suprantama, kad tikimybė, susidūrus tiek su finansiniais, tiek su komerciniais sunkumais, jog sutartys bus įvykdytos ir užsakovai atsiskaitys už atliktus darbus buvo minimali, todėl jis, remiantis minėtais teisės aktų reikalavimais, atliko teisingus įrašus, nurašydamas į sąnaudas visas iki 2018-12-31 įsigytų paslaugų ir darbų išlaidas.

Skunde pastebima, jog Pareiškėjo atveju 2018 m. finansinių metų ataskaitos buvo rengiamos 2019 m. pradžioje, t. y. kai jau buvo aišku, jog jo bankrotas yra neišvengiamas ir kad yra didelė tikimybė, kad dėl ginčų ir kitų aplinkybių užsakovai su Pareiškėju neatsiskaitys (t. y. nepriims išrašomų pardavimo sąskaitų), todėl Pareiškėjas teisingai taikė 25 VAS nuostatas.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, daroma išvada, jog Pareiškėjas teisingai apskaitė iki 2018-12-31 patirtas išlaidas, o mokesčių administratorius klaidingai sprendė dėl apskaitos įrašų ir dėl to padarė neteisingas išvadas dėl teisės į PVM atskaitą.

#### *Dėl pirkimų iš UAB "D1"*

Pareiškėjo nuomone, šiuo atveju patikrinimo akte stokojama objektyvaus mokesčių administratoriaus požiūrio į situaciją, sureikšminami formalumai, pasiremiamą aplinkybėmis, kurios yra atviros interpretacijai ir kurias mokesčių administratorius sąmoningai panaudoja savo naudai.

Iš buvusio UAB "D1" direktoriaus pareiškimo Panevėžio AVMI sprendė, jog kadangi buvęs direktorius neatsimena sandorių su Pareiškėju, todėl prekių tiekimai neįvyko. Pasak Pareiškėjo, yra akivaizdu, jog buvęs UAB "D1" direktorius, pasitraukęs nuo veiklos, nenori turėti tolimesnių diskusijų su mokesčių administratoriumi, todėl pasirinko lengviausią kelią, teigdamas, kad visus dokumentus perdavė ir nieko neatsimena. Kadangi tai yra buvęs vadovas, jis neprivalo atsakyti dėl UAB "D1" Sandoriai tarp UAB "D1" ir Pareiškėjo buvo sudaryti 2017 m., todėl tikėtina, kad buvęs direktorius nenorėjo suklaidinti mokesčių administratoriaus atsimindamas tam tikras aplinkybes nekorektiškai. Be to, buvęs direktorius tiesiogiai nepasakė, kad jis neatsimena Pareiškėjo, jis pasakė, kad tiksliai neatsimena jokių aplinkybių iš to laikotarpio. Iš Panevėžio AVMI paklausimo matyti, jog ji surašė daug klausimų, reikalaujančių išsamaus pagrindimo, taigi, natūralu, jog tokios aplinkybės pastūmėjo buvusį direktorių nukreipti į esamą direktorių prieš teikiant bet kokius paaiškinimus, kurie galėtų būti netikslūs ir vėliau neigiamai interpretuojami UAB "D1" atžvilgiu.

Patikrinimo akte nurodoma, jog Pareiškėjas nevykdė jokių sandorių su UAB "D1" nuo 2018 m. Todėl, pasak Pareiškėjo, jokios aplinkybės, kurios įvyko po šių sandorių, neturi ekonominio ryšio su sandoriais ir neturi būti vertinamos. Net jei naujasis vadovas nuspręstų nevykdyti jokios ekonominės veiklos nuo 2019-01-10 ar keisti jos pobūdį, tai neturi sąsajų su situacija 2017 m., kai įmonėje veikė kitas vadovas, buvo deklaruojami ir vykdomi sandoriai – kaip pažymima ir Panevėžio AVMI akte, ne tik su Pareiškėjui, bet ir su kitais subjektais.

Panevėžio AVMI patikrinimo akte nurodoma, jog Pareiškėjas nepateikė prekių gabenimo važtaraščių, jie nepateikti ir IVAZ sistemoje, be to, nepateikė jokių kitų patvirtinančių aplinkybių, kurios liudytų, jog prekės buvo perduotos subrangovams ar darbuotojams. Skunde pabrėžiama, jog važtaraščių išrašyti nebuvo būtina, nes nebuvo susiklostę krovinių gabenimo komerciniai santykiai (Kelių transporto kodekso 38 straipsnio 1 dalis). Pareiškėjui atsiimant prekes pakako turėti PVM sąskaitą faktūrą. Krovinių gabenimo komerciniai santykiai nesusiklosto ir tais atvejais, kai prekės tiekiamos subrangovams ar darbuotojams į darbų atlikimo vietą, nes traktuojama, jog prekės yra gabenamos sau. Pagal Inspekcijos nustatytas Važtaraščių ir kitų krovinių gabenimo

dokumentų duomenų teikimo Valstybinei mokesčių inspekcijai taisyklių 4, 11.3 punktus Pareiškėjui nebuvo kilusi prievolė teikti informacijos į IVAZ.

Patikrinimo akte nurodoma, jog sąskaitose faktūrose labai daug prekių pozicijų, kaina tos pačios kategorijos prekių skiriasi, iš taikomo vieneto mato negalima nustatyti prekių kiekio. Šiuo aspektu pastebima, jog vien tai, kad į vieną sąskaitą faktūrą yra įtraukta labai daug prekių kategorijų ar tos pačios kategorijos, bet skirtingų kainų prekių, nėra rodiklis, jog šios PVM sąskaitos faktūros neturi ekonominio turinio, nes skirtingą kainą gali lemti labai daug faktorių (skirtingas gamintojas, skirtingas laikotarpis, kada tiekėjas įsigijo šias prekes bei perpardavė, nes prekes su didesne savikaina tiekėjas sieks parduoti brangiau ir t. t.), vieneto matas išreikštas vienetais, nes pirkėjas perka prekę tam tikroje talpoje, atitinkamai, apskaitos požiūriu yra paprasčiau tokias atsargas inventorizuoti bei apskaityti, kai jos yra išreikštos vienetais. Platus prekių pobūdis, Pareiškėjo požiūriu, taip pat nėra rodiklis, jog prekės nebuvo patiektos, nes visos prekių kategorijos siejasi su statyboje naudojamomis medžiagomis, o jų išsamus išdėstymas verslo požiūriu motyvuojamas tuo, jog tai leidžia vėliau lengviau spręsti klausimus, susijusius su prekių grąžinimais, įsitikinti, jog galutinė kaina iš tiesų atspindi visą Pareiškėjo pirktą produkciją bei sąskaitoje mokėtina suma piktnaudžiaujant pardavėjui nėra dirbtinai „išpučiama“.

Kaip pažymima patikrinimo akte, abi šalys PVM sąskaitas faktūras apskaitė savo apskaitoje ir deklaravo, UAB "D1" PVM sąskaitas faktūras 2017 m. rašė ir kitiems subjektams. Nėra jokių ikiteisminių tyrimų duomenų ar kitų objektyvių duomenų, liudijančių, jog UAB "D1" 2017 m. buvo dirbtinis darinys. Pareiškėjas už prekes pilnai atsiskaitė, pirktų prekių pobūdis siejasi su jo įprastine ekonomine veikla bei prekės buvo panaudotos vystytuose objektuose. Be to, UAB "D1" apskaitė šias sąskaitas savo apskaitoje, deklaravo ir sumokėjo susijusius mokesčius, įskaitant pardavimo PVM. Taigi, visos pastarosios aplinkybės liudija, jog prekių tiekimas buvo realus bei PVM atskaita yra galima.

#### *Dėl baudos dydžio*

Pareiškėjo įsitikinimu, šioje situacijoje jis turėtų būti atleistas nuo baudos ir delspinigių arba, jei įstatymas tokios galimybės nenumato, paskirta bauda neturėtų viršyti 10 proc. Tokia Pareiškėjo pozicija grindžiama tuo, jog jam buvo atimta teisė į PVM atskaitą, motyvuojant tuo, jog Pareiškėjas negalėjo pagrįsti, jog įsigytos prekės ir paslaugos, nuo kurių buvo skaičiuojamas pirkimo PVM, buvo panaudotos apmokestinamosioms pajamoms uždirbti, t. y. atitiko tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio kriterijų. Toks vertinimas buvo padarytas iš esmės remiantis tuo, jog tam tikru laikotarpiu Pareiškėjas negeneravo pajamų bei neatsižvelgiant į pastangas atstatyti Pareiškėjo mokumą.

Pareiškėjas, vykdydamas ekonominę veiklą ir siekdamas atstatyti savo mokumą, negalėjo protingai tikėtis, jog jo teisė į PVM atskaitą bus paneigta, nes ESTT, nacionalinė teismų praktika, taip pat pačios Inspekcijos išaiškinimai liudija, jog tokiais atvejais teisė į PVM atskaitą paprastai išlieka. Taigi, Pareiškėjas šioje situacijoje turėjo pagrįstus lūkesčius dėl teisės į PVM atskaitą.

UAB "D1" atveju Panevėžio AVMI nustatė, jog prekės neturėjo ekonominio turinio, tačiau toks „pažeidimas“ Pareiškėjui taip pat nebuvo akivaizdus, nes jis buvo konstatuotas pasiremiant išimtinai mokesčių administratoriaus subjektyvia nuomone bei iškreipta įvykių interpretacija, faktiškai perkeliant visą mokesčių administratoriui keliamą įrodinėjimo pareigą Pareiškėjui.

Skunde pastebima, jog teisės į PVM apribojimas pats savaime savo poveikiu yra baudinė priemonė, nes paneigiama teisė, kuria Pareiškėjas pagrįstai turėjo lūkesčių pasinaudoti, todėl papildomas baudos skyrimas yra neproporcingas ir perteklinis.

Pareiškėjas pripažįsta padaręs smulkius pažeidimus neapskaičiavęs pardavimo PVM nuo privatiems poreikiams suvartotų prekių, tačiau pabrėžia, jog apskaičiuotos PVM ir gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) sumos dėl šių sandorių yra mažareikšmės ir nepagrindžia poreikio taikyti 40 proc. dydžio baudas. Šioje situacijoje nebuvo atsižvelgta į baudos paskyrimo kontekstą bei baudos paskirtį. Nagrinėjamu atveju vyksta bankroto byla, todėl dėl pritaikytos baudos iš esmės kentės kiti kreditorinius reikalavimus bankroto byloje pareiškę kreditoriai, nes jų

galimybės atgauti kreditorinį reikalavimą sumažės arba bus neįgyvendintos. Tokiu būdu nebus pasiektas MAĮ 139 straipsnyje numatytas baudos skyrimo tikslas – padaryti auklėjamąjį poveikį.

Pareiškėjo įsitikinimu, apskaičiuoti mokesčiai, delspinigiai ir baudos yra akivaizdžiai neproporcingi jo padarytiems pažeidimams, neatitinka mokesčių administratoriui keliamo objektyvumo standarto bei, vertinant bankroto procedūrą atžvilgiu, potencialiai gali pažeisti kitų kreditorių teises ir teisėtus interesus.

Taip pat skunde atkreipiamas dėmesys į tai, jog patikrinimas pradėtas po to, kai nemokumo administratorius pateikė prašymą dėl 37 089,40 Eur permokos (skolos) grąžinimo. Nepaisant to, Pareiškėjo permoka nebuvo įvertinta apskaičiuojant nepriemoką dėl nustatytų pažeidimų.

Atsižvelgdamas į skunde išdėstytus argumentus, Pareiškėjas prašo: pakeisti Inspekcijos 2020-02-05 sprendimą Nr. 69-11, nustatant, jog sprendimas paliekamas galioti dalyje dėl 4 926 Eur PVM (PVMĮ 5 straipsnio 1 dalis), 1 815 Eur PVM (PVMĮ 96 straipsnio 1 dalies 3 punktas) bei 6 428 Eur GPM (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 straipsnio 15 dalis); atleisti Pareiškėją nuo baudos ir delspinigių arba sumažinti paskirtos baudos dydį iki 10 proc.; apskaičiuotas mokesčius prievolės sumažinti, įvertinant Pareiškėjo turimą permoką.

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Panevėžio AVMI 2019-12-06 sprendimą Nr. (42.59) FR0682-295, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 83 846 Eur PVM, 3 147,14 Eur PVM delspinigius, 33 538 Eur PVM baudą, 6 428 Eur GPM, 244,16 Eur GPM delspinigius ir 2 571 Eur GPM baudą.

Panevėžio AVMI, atlikusi GPM ir PVM mokesčių patikrinimą už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2018-12-31, 2019-11-22 patikrinimo akte Nr. (42.59)-FR0680-455 nurodė:

– Pareiškėjas į apskaitą įtraukė įvairių tiekėjų išrašytas PVM sąskaitas faktūras už prekes ir paslaugas, kurios nėra susijusios su Pareiškėjo veikla, o buvo skirtos konkrečių asmenų privatiems poreikiams tenkinti. Atsižvelgiant į tai, patikrinimo metu Pareiškėjui apskaičiuota mokėtina 6 741 Eur PVM suma ir pripažinus, kad Pareiškėjas suteikė prekių ir paslaugų natūra, apskaičiuota 6 428 Eur GPM suma;

– Pareiškėjas pagal 2018-07-25 UAB "E1" išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Nr. MSV10730 įsigijo prekių ir paslaugų už 8 641,76 Eur ir 1 814,77 Eur PVM. PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta, kad PVM moka pirkėjas, tačiau Pareiškėjas nedeklaravo minėto pardavimo PVM. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjui apskaičiuota 1 815 Eur PVM suma;

– Pareiškėjas į apskaitą įtraukė tiekėjų išrašytas PVM sąskaitas faktūras už prekes ir paslaugas, kurios nebuvo skirtos PVM apmokestinamam prekių tiekimui arba paslaugų teikimui. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjui apskaičiuota 75 290 Eur mokėtina PVM suma.

Atsižvelgiant į nustatytus pažeidimus, Pareiškėjui patikrinimo metu apskaičiuota mokėtina 83 846 Eur PVM suma ir 6 428 Eur GPM suma. Panevėžio AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą, 2019-12-06 sprendimu Nr. (42.59)-FR0682-295 patvirtino patikrinimo aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotus 83 846 Eur PVM ir 6 428 Eur GPM. Vadovaudamasi PVMĮ 123 straipsnio, GPMĮ 36 straipsnio 2 dalies ir MAĮ 96 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjui už nesavalaikį mokesčių mokėjimą apskaičiavo 3 147,14 Eur PVM delspinigius ir 244,16 Eur GPM delspinigius. Vadovaudamasi MAĮ 139 straipsnio nuostatomis ir atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėjas patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (teikė paaiškinimus, tačiau laiku neteikė prašomų dokumentų), skyrė Pareiškėjui 40 proc. dydžio baudas, t. y. 33 538 Eur PVM baudą ir 2 571 Eur GPM baudą.

Mokestinis ginčas, pasak Inspekcijos, kilo dėl to, ar mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas į PVM atskaitą įtraukė prekes ir paslaugas, kurių savo veikloje nepanaudojo, taip pat fiziniams asmenims suteikė naudą natūra.

*Dėl privačių poreikių tenkinimo ir pajamų natūra (Palėpės remontas (duomenys neskelbtini))*



Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas į apskaitą įtraukė įvairių tiekėjų išrašytas PVM sąskaitas faktūras už prekes ir paslaugas, kurios nėra susijusios su Pareiškėjo veikla, o buvo skirtos konkrečių asmenų privatiems poreikiams tenkinti.

Nustatyta, kad Pareiškėjas į PVM atskaitą įtraukė pirkimus, skirtus objekto, esančio (duomenys neskelbtini), palėpės remonto darbams, tačiau pardavimai, susiję su šiuo objektu, buhalterinėje apskaitoje nebuvo apskaityti. VĮ Registrų centro duomenimis, neįrengta pastogė, adresu: (duomenys neskelbtini), nuo 2017-02-13 priklausė septyniems savininkams, tarp kurių Pareiškėjo akcininkas ir vadovas H. P., kuriam priklausė ¼ minėtos palėpės. Patikrinimo metu buvo pateikta pirkimo operacijų ataskaita, kurioje nurodytos sąskaitos faktūros prekių ir paslaugų, panaudotų objekte, esančiame (duomenys neskelbtini). Vėliau ši ataskaita buvo patikslinta ir dauguma sąskaitų buvo priskirtos kitiems objektams.

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Pareiškėjui mechanizmų nuomos paslaugas teikė UAB "C1" kuriai Pareiškėjas sumokėjo iš savo atsiskaitomosios sąskaitos. Taip pat Pareiškėjas pirkė paslaugas iš MB "B1" Nors Pareiškėjas minėtų bendrovių suteiktas paslaugas priskyrė kitiems 5 objektams (duomenys neskelbtini), tačiau minėtų bendrovių pateikti įrodymai ir paaiškinimai bei kita surinkta informacija patvirtina, kad paslaugos buvo suteikiamos (duomenys neskelbtini).

*Dėl parketlenčių ir laiptų montavimo (duomenys neskelbtini)*

Pareiškėjas pagal 2018-07-25 UAB "E1" išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Nr. MSV10730 įsigijo parketlenčes bei parketlenčių ir laiptų montavimo paslaugas už 8 641,76 Eur ir 1 814,77 Eur PVM. Šioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta, kad yra taikomas atvirkštinis apmokestinimas, t. y. PVM moka pirkėjas.

Vadovaujantis PVMĮ 96 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatomis, nuo 2015-09-01 išskaityti ir sumokėti PVM, apskaičiuotą už statybos darbus, kaip jie apibrėžti Statybos įstatymo 2 straipsnio 15 dalyje, privalo ne paslaugų teikėjas, o jų pirkėjas, kurio užsakymu atliekami statybos darbai. Taigi, nagrinėjamu atveju privalo deklaruoti ir sumokėti PVM teko būtent Pareiškėjui. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjas šios savo pareigos neįvykdė, nedeklaravo 1 814,77 Eur pardavimo PVM, todėl patikrinimo metu pagrįstai Pareiškėjui apskaičiuota mokėtina 1 814,77 Eur PVM suma. Inspekcija pažymi, kad skundo argumentų ir nesutikimo motyvų šioje dalyje Pareiškėjas nepateikė.

Inspekcija sprendime cituoja PVMĮ 5 str. 1–2 dalių nuostatas, apibrėžiančias, kas laikoma prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir tvirtina, jog, pažeisdamas šias nuostatas, Pareiškėjas neapskaičiavo pardavimo PVM nuo prekių, suvartotų privatiems poreikiams tenkinti. Inspekcija sprendime taip pat cituoja GPMĮ 2 straipsnio 15 dalį, apibrėžiančią pajamas natūra, 9 straipsnį ir tvirtina, jog, pažeisdamas šias nuostatas, Pareiškėjas neapskaičiavo GPM sumų nuo gyventojų natūra gautų pajamų.

Atsižvelgiant į išdėstytą, bei į tai, kad skundo argumentų šioje dalyje Pareiškėjas nepateikė, sprendime konstatuojama, kad patikrinimo metu pagrįstai pripažinta, kad Pareiškėjas į apskaitą įtraukė įvairių tiekėjų išrašytas PVM sąskaitas faktūras už prekes ir paslaugas, kurios nėra susijusios su Pareiškėjo veikla, o buvo skirtos konkrečių asmenų privatiems poreikiams tenkinti. Atsižvelgiant į tai, patikrinimo metu Pareiškėjui apskaičiuota mokėtina 6 741 Eur PVM suma ir pripažinus, kad Pareiškėjas suteikė prekių ir paslaugų natūra, apskaičiuota 6 428 Eur GPM suma yra tvirtintinos.

*Dėl pirkimo PVM atstatymo*

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Pareiškėjas 16-ai objektų priskyrė darbus ir medžiagas, kurie buvo įsigyti vėlesnėmis datomis nei išrašytos pardavimo sąskaitos faktūros. Taip pat nustatyta, kad pardavimo sąskaitose faktūrose nurodyti prekių ir darbų pavadinimai neatitinka įsigytų prekių ir darbų pavadinimų. Atsižvelgiant į tai, patikrinimo metu padaryta išvada, kad įsigytos prekės ir darbai nebuvo panaudoti PVM apmokestinamai veiklai. Konstatuota, kad Pareiškėjas nesivadovavo PVMĮ 66 straipsnio 2 dalies nuostatomis, neatstatė PVMĮ 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai nepanaudoto ir į PVM atskaitą įtraukto pirkimo

PVM nuo prekių ir paslaugų, nepanaudotų PVM apmokestinamam paslaugų teikimui ar prekių tiekimui, todėl Pareiškėjui PVM atskaita sumažinta 75 290 Eur.

Pareiškėjas skunde su tokiomis išvadomis nesutinka ir nurodo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai riboja teisę į PVM atskaitą, nes darbai realiai buvo vykdomi ir nebaigti dėl bankroto ar kitų su juo susijusių priežasčių. Skunde taip pat atkreipia dėmesį į kai kurias aplinkybes, susijusias su 6 objektais (duomenys neskelbtini) ir nurodo, kad šiuose objektuose buvo atliekami defektų šalinimo darbai. Taip pat nurodo, kad defektai buvo nurodomi žodine forma. Dėl užsakovo ir generalinio rangovo sutarčių nutraukimo Pareiškėjo atlikti darbai nebuvo priimami.

Inspekcija sprendime cituoja PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies, 66 straipsnio 2 dalies nuostatas, LVAT bei ESTT praktiką, apibrėžiančią esmines teisės į PVM atskaitą sąlygas (LVAT 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-963/2009, 2012-07-27 nutartis adm. byloje A-438-1547/2012, 2015-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-971-442/2015, ESTT 2000-06-08 sprendimo *Breitsohl* byloje, Nr. C-400/98, 42 punktas, 1994-02-29 sprendime *INZO* byloje, Nr. C-110/94, 16, 22, 23 punktai). Nurodo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad pagal Pareiškėjo pateiktą sąskaitų aktyvumo ataskaitą 2018-12-31 pirktų prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikainos likutis (sąskaita Nr. 20140) sudarė 5 200,56 Eur, o būsimųjų laikotarpių sąnaudos (sąskaita Nr. 2024) – 17 160,02 Eur. Buhalterė pateikė paaiškinimą, kad 5 200,56 Eur suma yra prekių, skirtų perparduoti, tos prekės buvo parduotos 2019 m., o 17 160,02 Eur yra draudimai, kurie į sąnaudas nurašomi per jų galiojimo laikotarpį. 2018-12-31 ateinančių laikotarpių sąnaudų būsimoms pardavimo pajamoms (sąskaitos Nr. 2024-2030) ir nebaigtos gamybos savikainos (sąskaitos Nr. 20120-20123) likutis yra 0, t. y. Pareiškėjas 2018 m. nurašė į sąnaudas visas iki 2018-12-31 įsigytų paslaugų ir darbų išlaidas. Pagal sąskaitų aktyvumo ataskaitą 2018-12-31 pas Pareiškėją nebuvo įsigytų paslaugų (statybos darbų), kurios nebuvo perparduotos užsakovui.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 16-ai objektų priskyrė darbus ir medžiagas, kurie buvo įsigyti vėlesnėmis datomis nei išrašytos pardavimo sąskaitos faktūros. Taip pat nustatyta, kad pardavimo sąskaitose faktūrose nurodyti prekių ir darbų pavadinimai neatitinka įsigytų prekių ir darbų pavadinimų. Visi minimi sandoriai yra plačiai aprašyti patikrinimo akto 3.1 punkte (patikrinimo akto 5–22 puslapiai) ir sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo I.3.1 punkte (sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo 3–8 puslapiai), todėl Inspekcija nurodo šiame sprendime jų nebekartojanti.

Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintas įrodinėjimo pareigos (*onus probandi*) paskirstymo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo taisykles, šias taisykles aiškinančią LVAT praktiką (LVAT 2012-03-01 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1420/2012, 2016-07-04 nutartis adm. byloje Nr. eA-601-602/2016, 2017-04-10 nutartis adm. byloje Nr. A-140-602/2017 ir kt.). Nurodo, jog Pareiškėjas nei patikrinimo metu, nei kartu su skundu nepateikė įrodymų, kad atlikti darbai ir medžiagos buvo panaudoti būtent Pareiškėjo nurodytuose objektuose. Tokie duomenys nebuvo nustatyti ir patikrinimo metu. Priešingai, Pareiškėjas patikrinimo metu pateiktame paaiškiniame nurodė, kad jokių papildomų dokumentų pateikti negali, o skunde nurodė, kad defektai buvo nurodomi žodine forma. Tokie įrodymai negali būti laikomi pakankamai norint pripažinti teisę į PVM atskaitą.

Įvertinusi kartu su skundu Pareiškėjo pateiktus dokumentus, Inspekcija sprendime konstatuoja, kad šie dokumentai nėra pakankami įrodymai Panevėžio AVMI nustatytoms aplinkybės paneigti ir pripažinti Pareiškėjo teisę į PVM atskaitą.

#### *Dėl sandorių su UAB "D1"*

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Pareiškėjas pagal PVM sąskaitas faktūras užfiksavo įvairių statybinių medžiagų įsigijimus iš UAB "D1" kurių pirkimo PVM – 9 544,44 Eur. Patikrinimo metu išnagrinėjus surinktus duomenis konstatuota, kad Pareiškėjas realiai jokių prekių iš UAB "D1" neįsigijo.

Pareiškėjas su tuo nesutinka ir pateiktame skunde tikina, kad prekės buvo įsigyjamoms iš UAB "D1" ir naudojamos objektuose. Taip pat teigia, kad dokumentacija nebuvo pateikta, nes nebuvo pasirašinėjami priėmimo–pardavimo aktai.

Centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs bylos medžiagą ir skundo argumentus, sprendime konstatuoja, kad skundo argumentai šioje dalyje atmetini dėl toliau išdėstytų ir patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių:

- UAB "D1" 2017 m. deklaravo pardavimus už 112 828 Eur, iš kurių 45 450 Eur, t. y. 40 proc. visų pardavimų įforminti Pareiškėjui;

- UAB "D1" direktorius ir akcininkas Y. N. pateiktame paaiškinime nurodė, kad neatsimena nieko apie sandorius su Pareiškėju, kuriam 2017 m. įforminti pardavimai sudarė 40 proc. metinių pardavimų;

- Pareiškėjui 2019-09-19 buvo duotas mokesčių administratoriaus nurodymas ir paprašyta pateikti prekių gavimą ir perdavimą į objektus patvirtinančius dokumentus, prekių užsakymo dokumentus, prekių gabenimo važtaraščius, dokumentus, kokiems konkreitiems darbams atlikti prekės buvo panaudotos, nurodant darbų atlikimo datas, kokie darbuotojai atliko darbus, darbų atlikimo aktus. Pareiškėjas, vykdydamas nurodymą, informavo, kad jokių prašomų papildomų dokumentų neturi ir pateikti negali;

- nepateikti jokie dokumentai, patvirtinantys, kad prekės būtų perduotos subrangovams ar Pareiškėjo darbininkams;

- Pareiškėjas nepateikė prekių gabenimo į objektus, esančius (duomenys neskelbtini), važtaraščių, jie nepateikti ir I-VAZ informacinėje sistemoje, kas patvirtintų prekių pristatymą į nurodytus objektus;

- objektams (duomenys neskelbtini), minėtų PVM sąskaitų faktūrų išrašymo metu buvo įsigijamos statybinės medžiagos iš didmenine prekyba užsiimančių statybinių medžiagų tiekėjų;

- objekto (duomenys neskelbtini), statybos darbų pardavimo 2017–2018 m. įforminta nebuvo.

Centrinis mokesčių administratorius sprendime pažymi, kad Pareiškėjas, siekdamas objektyviai ir per kuo trumpesnę laiką išspręsti ginčą, privalėjo vykdyti ir MAĮ 40 straipsnyje numatytas mokesčių mokėtojo pareigas ir pateikti visus papildomus dokumentus bei įrodymus, galinčius turėti įtakos Pareiškėjo mokestinės prievolės dydžiui. Nurodo, jog įvertinęs patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes bei Pareiškėjo skundo argumentus, neturi pagrindo nesutikti su Panevėžio AVMI padaryta išvada, kad Pareiškėjas prekių iš UAB "D1" realiai neįsigijo, t. y. PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotos ūkinės operacijos realiai neįvyko, todėl teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota, nesant PVM objekto.

#### *Dėl dviejų patikrinimų*

Pareiškėjas skunde nurodo, kad už tą patį laikotarpį buvo tikrintas du kartus. Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad mokestinis patikrinimas inicijuotas po atlikto Pareiškėjo mokestinio tyrimo (2019-02-25 pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (42.59) FR0686-196) už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2018-10-31.

Inspekcija cituoja mokestinio tyrimo apibrėžimą, pateiktą MAĮ 2 straipsnio 23 dalyje. Nurodo, jog jeigu mokestinio tyrimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustato mokesčių mokėtojo pateiktos mokesčių deklaracijos ar kito dokumento trūkumus arba šie dokumentai prieštarauja kitai apie mokesčių mokėtoją turimai informacijai, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui įteikia rašytinį pranešimą, pasiūlydamas ištaisyti mokestinio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus. (MAĮ 136 straipsnio 1 dalis). Jeigu mokesčių mokėtojas per MAĮ 136 straipsnyje nustatytą terminą ir pasiūlytu būdu nepašalina pranešime nurodytų trūkumų ir prieštaravimų, mokesčių mokėtojui už mokesčių įstatymų pažeidimus (jei jie išaiškinami) taikomos nustatytos baudos (MAĮ 137 straipsnio 1 dalis). MAĮ 137 straipsnio 2 dalyje taip pat įtvirtinta, jog trūkumų ir prieštaravimų nepašalinimas paprastai yra pagrindas pradėti mokestinį patikrinimą. Inspekcija sprendime taip pat cituoja MAĮ 2 straipsnio 22 dalį, apibrėžiančią mokestinio patikrinimo sąvoką. Nurodo, jog patikrinimo metu nustatytus pažeidimus kyla atitinkamos mokestinės teisinės pasekmės – yra apskaičiuojami mokesčiai, delspinigiai, skiriamos baudos. Mokestinio patikrinimo rezultatai yra tvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma ir būtent šie dokumentai turi teisinę galią (privalomumo požymį) bei sukelia mokesčių mokėtojui konkrečias teises

pasekmes, tarp kurių yra ir draudimas pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtoją dėl to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį (LVAT 2011-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2699/2011). Inspekcija pažymi, jog nors mokestinio tyrimo atlikimui *mutatis mutandis* taikomos MAĮ VI skyriaus („Mokestinis patikrinimas“) nuostatos, reglamentuojančios patekimą į mokesčių mokėtojo patalpas, tikrinimo objektus, dokumentų ir daiktų paėmimą ir įrodymų rinkimą, tačiau mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas yra dvi savarankiškos procedūros, kurias mokesčių administratorius gali vykdyti, atlikdamas mokesčių mokėtojo kontrolę. Mokestinio tyrimo procedūra pagal kontrolės (tikrinimo) apimtį yra siauresnė nei mokestinis patikrinimas (LVAT 2011-02-07 nutartis adm. byloje Nr. A-438-44/2011).

Atsižvelgiant į išdėstytą, Pareiškėjo skundo argumentas, jog Panevėžio AVMI nepagrįstai atliko du Pareiškėjo patikrinimus (mokestinį tyrimą ir mokestinį patikrinimą), kurių pagrindas buvo tas pats objektas, Inspekcijos sprendime laikomas nepagrįstu.

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

Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, Inspekcijos sprendimas keistinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto PVM mokesčių administratoriui patikrinimo metu nustatytus, jog Pareiškėjas nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė: 53 314,62 Eur pirkimo PVM nuo prekių ir paslaugų, kurių jis tikrinamuoju laikotarpiu nepanaudojo PVM apmokestinamam paslaugų teikimui ar prekių tiekimui (patikrinimo akte įvardintas 3.1 pažeidimas), 9 544,44 Eur pirkimo PVM pagal UAB "D1" vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodytos ūkinės operacijos realiai neįvyko (patikrinimo akte įvardintas 3.3 pažeidimas), taip pat dėl 1 814,77 pardavimo PVM, apskaičiuoto nuo prekių ir paslaugų, skirtų privatiems poreikiams tenkinti.

Pažymėtina, jog Pareiškėjas skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl 4 926,23 Eur pardavimo PVM ir 6 428 Eur GPM, apskaičiuotų nuo įsigytų prekių ir paslaugų, kurios buvo skirtos privatiems poreikiams tenkinti, vertės (patikrinimo akte įvardinti 1.1 ir 1.2 pažeidimai), dėl 1 814,77 Eur pardavimo PVM, apskaičiuoto taikant PVMĮ 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte įtvirtintą atvirkštinį apmokestinimą (patikrinimo akte įvardintas 2 pažeidimas), taip pat dėl 12 431,10 Eur PVM Pareiškėjui nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukus pirkimo PVM nuo prekių ir paslaugų, kurių jis nepanaudojo PVM apmokestinamam paslaugų teikimui ar prekių tiekimui (patikrinimo akte įvardintas 3.2 pažeidimas). Pareiškėjo atstovas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu patvirtino, jog Pareiškėjas šių pažeidimų neginčija. Atsižvelgdama į tai, kad mokestinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, Komisija šiame sprendime pasisakys dėl ginčijamos centrinio mokesčių administratoriaus Sprendimo dalies pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus bei mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu Pareiškėjo atstovų akcentuotus nesutikimo su ginčijamu Sprendimu motyvus ir reikalavimus.

*Dėl 53 314,62 Eur pirkimo PVM nuo prekių ir paslaugų, kurių Pareiškėjas nepanaudojo PVM apmokestinamam paslaugų teikimui ar prekių tiekimui*

Šioje mokestinio ginčo dalyje nustatyta, jog Pareiškėjas 2018-05-22–2018-12-31 laikotarpiu į atskaitą įtraukė tiekėjų išrašytas PVM sąskaitas faktūras už prekes ir paslaugas, kurios, mokesčių administratoriaus vertinimu, nebuvo panaudotos Pareiškėjo PVM apmokestinamam paslaugų teikimui ar prekių tiekimui. Tokią išvadą mokesčių administratorius padarė atsižvelgęs į aplinkybes, jog Pareiškėjas į pirkimo operacijų ataskaitas, priskirdamas vienam iš 16-os atnaujinamų (modernizuojamų) daugiabučių namų (objektų), įtraukė prekes ir paslaugas pagal tiekėjų PVM sąskaitas faktūras, kurios buvo išrašytos po to, kai Pareiškėjas jau buvo įforminęs šiuose objektuose atliktų statybos darbų pardavimus užsakovams. Nepaisant aplinkybės, jog Pareiškėjas statybos darbų pardavimų vėlesniais laikotarpiais buhalterinėje apskaitoje neapskaitė, jis į PVM atskaitą įtraukė tiekėjų PVM sąskaitose faktūrose išskirtas pirkimo PVM sumas. Mokesčių administratorius, atsižvelgęs į šias aplinkybes, į tai, jog pagal Pareiškėjo pateiktą sąskaitų aktyvumo ataskaitą 2018-12-31 įsigytų paslaugų (statybos darbų) ir

medžiagų likučių nebuvo, vertino, jog Pareiškėjas pagal nurodytąsias PVM sąskaitas faktūras įsigytų statybos darbų, statybinių medžiagų nepanaudojo PVM apmokestinamam paslaugų teikimui, todėl, vadovaudamasis PVMĮ 66 straipsnio 2 dalies nuostatomis, turėjo prievolę atstatyti pirkimo PVM. Pareiškėjui to nepadarius, mokesčių administratorius jo mokesčio patikrinimo metu aptariamose tiekėjų išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis PVM sumomis sumažino Pareiškėjo atskaitomo PVM sumas.

Pareiškėjas nesutinka su tokia mokesčių administratoriaus pozicija ir skunde Komisijai bei skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu teikia argumentus dėl to, jog Pareiškėjas ir toliau (po statybos darbų pardavimo PVM sąskaitų faktūrų užsakovams išrašymo) vykdė (tęsė) pagal statybos rangos sutartis sutartus statybos darbus ginče aptariamuose 16-oje objektų, šalino statybos darbų defektus, trūkumus ir ginče aptariamas prekes bei paslaugas, teisė į kurių pirkimo PVM atskaitą buvo apribota, panaudojo būtent šiems statyboms darbams atlikti. Pareiškėjo tvirtinimu, atliktų statybos darbų bei suteiktų paslaugų pardavimo užsakovams PVM sąskaitos faktūros įformintos nebuvo dėl objektyvių priežasčių: Pareiškėjas įgyvendino ne vieną projektą, todėl verslo tikslais įsigydavo įvairias prekes ir paslaugas, taip atlikdamas parengiamuosius veiksmus būsimai (ateityje planuojamai) apmokestinamai vykdyti veiklai, taigi, dėl šių priežasčių negavo pajamų; tam tikrais atvejais Pareiškėjas patyrė išlaidas, t. y. įsigijo prekes ir paslaugas, kurios buvo susijusios su darbų broko taisymu ir todėl negalėjo būti perparduotos užsakovams; tam tikrais atvejais užsakovai tiesiog nepriimdavo darbų atlikimo aktų (ir pardavimo PVM sąskaitų faktūrų) dėl nekokybiškai atliekamų darbų, vėlavimų ir pan. Visos šios aplinkybės, pasak Pareiškėjo, patvirtina tai, jog Pareiškėjas ir toliau vykdė ekonominę veiklą ir jo įsigytos prekės bei paslaugos buvo skirtos pajamoms uždirbti, t. y. PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Pareiškėjas skunde Komisijai nurodo esminius faktus dėl kiekvieno iš 16 objektų, esančių (duomenys neskelbtini), Pareiškėjo tvirtinimu, liudijančius, kad Pareiškėjas ir toliau po pardavimų užsakovams įforminimo vykdė šiuose objektuose statybos darbus, o vėliau atliktų darbų ar suteiktų paslaugų pardavimai užsakovams nebuvo įforminti dėl objektyvių, nuo Pareiškėjo nepriklausančių aplinkybių. Pareiškėjas prie skundo Komisijai taip pat pateikė aukščiau nurodytas aplinkybes pagrindžiančius įrodymus.

Remiantis PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies 1 punktu, PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Šia mokesčio įstatymo nuostata, be kita ko, yra įgyvendinamas PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas, nustatantis, kad „jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje <...> teisę iš PVM, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti <...> mokėtiną ar sumokėtą PVM <...> už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“ Asmuo, turintis apmokestinamojo asmens statusą ir veikiantis kaip toks prekės įgijimo momentu, turi teisę į atskaitą už šią prekę ir gali atskaityti už šią prekę apskaičiuotą ar sumokėtą PVM, jeigu jis tą prekę naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams (ESTT 2005-06-02 sprendimo byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, 29–33 p.). Jeigu šios sąlygos yra įvykdytos, iš esmės negalima atsisakyti leisti pasinaudoti aptariama atskaita (ESTT 2014-02-13 sprendimo byloje *Maks Pen*, C-18/13, 25 p.).

Administracinių teismų praktikoje aiškinant PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygas yra konstatuota, jog tam, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis, iš principo yra būtinas tiesioginio ir betarpiško ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą. Kita vertus, teisė į atskaitą taip pat suteikiama mokesčių mokėtojui, net jei nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis (LVAT 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-963/2009, 2010-09-03 nutartis adm. byloje

Nr. A-438-830/2010, 2012-07-27 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1547/2012). Pagrindžiant teisę į PVM atskaitą bendrosios išlaidos galėtų būti kvalifikuotos kaip turinčios tiesioginį ir betarpišką ryšį su vykdoma ekonomine veikla, šios išlaidos, be kita ko, turi būti įprastos ir iš esmės reikalingos tokiai veiklai vykdyti.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstyta, darytina išvada, jog Pareiškėjo teisė į sumokėtų pirkimo PVM sumų atskaitymą galėtų būti realizuota tik pripažinus, jog minėtų pirkimų išlaidos gali būti priskirtos jo bendrosioms išlaidoms, turinčioms tiesioginį ir betarpišką ryšį su visa Pareiškėjo ekonomine veikla kaip tokia. Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies 2 pastraipą „ekonominė veikla laikytina gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma, ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų“. Taigi veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją atlikęs subjektas (ESTT 2007-12-13 sprendimo byloje *Götz*, C-408/06, 18 p.). Atitinkamai PVMĮ 2 straipsnio 8 dalyje apibrėžta ekonominės veiklos sąvoka, tai tokia veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno). Paminėtina ir tai, jog iš nusistovėjusios ESTT praktikos matyti, kad apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokų apibrėžimų analizė parodo, kad ekonominės veiklos sąvoka yra labai plati ir objektyvaus pobūdžio ta prasme, kad veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus (pvz., 2007-06-26 sprendimo *T-MobilenAustria* ir kt. byloje, C-284/04, 35 p.).

Nagrinėjamu atveju nėra ginčo, kad Pareiškėjas ginčui aktualiu laikotarpiu vertėsi pastatų remonto, restauravimo ir rekonstravimo veikla, Pareiškėjo faktiškai vykdyta veikla atitiko įregistruotą. Iš Pareiškėjo patikrinimo akte (6–21 psl.) pateiktų pirkimus, kuriems Pareiškėjas neišrašė pardavimo sąskaitų faktūrų, lentelių duomenų, apibūdinančių pirktas prekes ir paslaugas, matyti, jog visos Pareiškėjo įsigytos prekės ir paslaugos (įskaitant pastolių, biotualetų, aptvėrimų, konteinerių nuomą, apsaugos ir stebėjimo paslaugas, kurios yra būtinos atliekant ilgalaikius statybos darbus statybų objektuose) taip pat yra susiję su statybos, renovavimo darbų atlikimu ar su statyba susijusių paslaugų teikimu. Mokesčių administratorius šios aplinkybės neginčija. Vadinas, Pareiškėjo patirtos išlaidos laikytinos įprastomis ir iš esmės reikalingomis Pareiškėjui vykdant PVM apmokestinamą ūkinę komercinę veiklą.

Pareiškėjas skunde Komisijai bei prie skundo Komisijai pateiktais dokumentais įrodinėja, jog neatsižvelgiant į tai, kad jis buhalterinėje apskaitoje neapskaitė ginče aptariamų prekių ir paslaugų pardavimų, jis ir toliau vykdė PVM apmokestinamąją veiklą ginče aptariamuose 16-oje objektų ir būtent šiuose objektuose vykdytiems statybos darbams atlikti, paslaugoms suteikti buvo įsigytos prekės (paslaugos), kurių pirkimo PVM Pareiškėjas įtraukė į PVM atskaitą.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius nustatė, kad, pavyzdžiui, Pareiškėjas 2018-05-22 PVM sąskaita faktūra Nr. REK000000372 įformino daugiabučio gyvenamojo namo (duomenys neskelbtini), statybos darbų (langų ir durų keitimo, geriamojo vandens sistemos pertvarkymo, elektros instaliacijos keitimo), atliktų 2018-04-24–2018-05-22 laikotarpiu, pardavimą UAB "G1" Vėlesniais laikotarpiais šio objekto statybos darbų pardavimų įforminta nebuvo. Pareiškėjas į pirkimo operacijų atskaitą, priskirdamas šiam objektui, įtraukė prekes ir paslaugas pagal PVM sąskaitas faktūras, išrašytas po 2018-05-22, bei į PVM atskaitą įtraukė 13 283,74 Eur pirkimo PVM. Kaip jau minėta, mokesčių administratorius, atsižvelgęs į tai, jog įsigytoms statybinėms medžiagoms ir darbams nebuvo išrašytos pardavimo sąskaitos faktūros, darė išvadą, jog po 2018-05-22 įsigytos prekės ir paslaugos nebuvo panaudotos PVM apmokestinamam paslaugų teikimui. Tačiau iš Pareiškėjo kartu su skundu Komisijai pateiktų papildomų dokumentų galima daryti prielaidą, jog Pareiškėjas ir po 2018-05-22 (pardavimo PVM sąskaitos faktūros išrašymo) toliau vykdė statybos rangos darbus šiame objekte: 2018-05-11 papildomu susitarimu Nr. 2 prie 2016-11-14 statybos rangos sutarties Nr. 2016/11/14/1 buvo pratęstas subrangos sutartyje, sudarytoje tarp užsakovo UAB "G1" ir rangovo Pareiškėjo, nustatytas darbų atlikimo terminas iki 2018-11-11; Valstybinės teritorijų

planavimo ir statybos inspekcijos prie Aplinkos ministerijos Vilniaus teritorijų planavimo ir statybos valstybinės priežiūros departamentas pateikė Pareiškėjui 2018-08-16 privalomąjį nurodymą pašalinti pažeidimus Nr. PN-997 dėl statybos darbų pažeidimų vykdant atnaujinimo (modernizavimo) darbus (duomenys neskelbtini), neįvykdžius kurio Pareiškėjas Utenos apylinkės teismo 2018-10-11 nutarimu adm. byloje Nr. A14.-766-1027/2018 buvo pripažintas kaltu padaręs administracinį nusižengimą; Pareiškėjas 2018-10-22 pranešimu Nr. REK496 pranešė subrangovui UAB "F1" netinkamai vykdančiam sutartyse aptartus statybos darbus, nutraukiantis su juo sutartinius įsipareigojimus ir pan. Analogiškos ar panašios aplinkybės nustatytos ir kitų Pareiškėjo skunde išvardintų statybos objektų atvejais. Iš Pareiškėjo pateiktų papildomų dokumentų matyti, jog apie tai, jog Pareiškėjas nuo 2019-02-06 nutraukia visas rangos sutartis, sudarytas su UAB "G1" Pareiškėjas pranešė 2019-02-05 raštu Nr. REK009-1, 2019-03-18 raštu informavo tiekėjus apie Pareiškėjo veiklos stabdymą, pateikė Panevėžio apygardos teismui 2019-03-29 pareiškimą dėl bankroto bylos iškėlimo.

Atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, Komisija sprendžia, jog Pareiškėjo papildomai byloje pateikti dokumentai galimai patvirtina jo ginče įrodinėjamas aplinkybes apie pirktų prekių ir paslaugų, teisę į kurių pirkimo PVM atskaitą mokesčių administratorius apribojo, panaudojimą Pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu vykdytoje PVM apmokestinamojoje veikloje. Šie dokumentai gali turėti įtakos Pareiškėjui nustatytų mokesčių prievolių dydžiui, todėl turi būti vertinami ginčo byloje. Todėl, Komisijos vertinimu, galutinio sprendimo dėl Pareiškėjo apmokestinimo šioje ginčo dalyje priėmimui yra būtina įvertinti byloje papildomai pateiktus dokumentus, kartu įvertinant papildomai pateiktų dokumentų kaip įrodymų mokesciniame ginče patikimumą, sąsajumą, šiuose dokumentuose nurodytos informacijos turinį, jos įtaką ir santykį su kita ginčo byloje surinkta informacija.

Primintina, jog konstatuoti fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje pateiktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais. Kaip ne kartą yra pažymėjęs LVAT savo praktikoje, nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas (LVAT 2017-01-17 nutartis adm. byla Nr. A-1067-575/2017 ir kt.).

LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokesčio ginčo grąžinimas pakartotiniams mokesčių administratoriaus vertinimui yra galimas tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus, atlikti naujus skaičiavimus (LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011). Atsižvelgiant į tai ir, remiantis LVAT praktikos nuostatomis, kad siekiant išvengti skirtingo faktinių aplinkybių interpretavimo, dėl ko mokesčių administratorius neturėtų teisės dėl šių aplinkybių inicijuoti teisminį ginčą, remiantis MAĮ 159 straipsnio 2 dalies nuostatomis, pateikus Komisijai papildomus dokumentus (įrodymus), kurių nevertino mokesčių administratorius, mokesčių administratoriui turi būti suteikiama galimybė savomis priemonėmis patikrinti šiuos dokumentus ir jų įtaką kilusiam ginčui (LVAT 2005-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-180/2005), Inspekcijai pavestina įvertinti Pareiškėjo su skundu Komisijai papildomai pateiktus dokumentus. Todėl Inspekcijos sprendimas šioje ginčo dalyje yra naikinamas ir Pareiškėjo skundas perduodamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Ginčo byloje nustatyta, jog Pareiškėjas neįformino nei viename iš nurodytųjų 16-os objektų atliktų statybos darbų ar suteiktų statybos paslaugų, kuriems atlikti jis teigia panaudojęs aukščiau šiame ginče aptartas įsigytas prekes ir paslaugas, pardavimų PVM sąskaitomis faktūromis, kaip to reikalauja PVMĮ. Pareiškėjas šios aplinkybės neginčija. Tačiau pažymėtina, jog imperatyvios PVMĮ 79 straipsnio 1 dalies nuostatos numato, jog PVM apmokestinamasis asmuo įvykusį prekių tiekimo arba paslaugų teikimo faktą *privalo* įforminti PVM sąskaita faktūra. Remiantis PVMĮ 14 straipsnio 1 dalimi, prievolė apskaičiuoti PVM už šalies teritorijoje tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atsiranda, kai šio įstatymo nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Kai už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą PVM sąskaita faktūra neišrašyta,

prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda įvykus tam iš nurodytų įvykių, kuris įvyksta anksčiau: 1) kai prekė perduodama ar paslauga suteikiama arba 2) kai gaunamas atlygis už patiektą prekę ar suteiktą paslaugą (14 straipsnio 2 dalis). Atsižvelgiant į išdėstytą teisinį reglamentavimą darytina išvada, jog ir tuo atveju, jeigu PVM sąskaita faktūra neišrašoma pažeidžiant Buhalterinės apskaitos įstatymo (pagal šio įstatymo 12 straipsnio reikalavimus visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, kurie surašomi ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio metu arba jiems pasibaigus ar įvykus) ir PVMĮ reikalavimus, tai neatleidžia PVM mokėtojo nuo prievolės skaičiuoti tiekiamų prekių ir (arba) teikiamų paslaugų pardavimo PVM. Ginčo situacijoje, kaip jau minėta, Pareiškėjas, pažeidęs imperatyvias PVMĮ nuostatas, neišrašė atliktų statybos darbų pardavimo PVM sąskaitų faktūrų bei neskaičiavo šių darbų pardavimo PVM.

Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog jis arba taisė nustatytus defektus (kurių buvimas nebuvo grindžiamas jokiais byloje pateiktas dokumentais), arba tęsė darbus atitinkamuose jo nurodytuose objektuose, nes atsirado papildomų darbų poreikis, buvo pratęsti tam tikrų darbų atlikimo terminai, o pardavimo PVM sąskaitų faktūrų neišrašė ne dėl nuo jo priklausančių priežasčių, nes užsakovai nepriimdavo Pareiškėjo atliktų darbų dėl defektų. Todėl mokesčių administratorius pakartotinių veiksmų atlikimo metu turėtų įvertinti ne tik mokesčių mokėtojo poziciją dėl galimo darbų tęsimo nurodytuose objektuose, ar objektyviai buvusių (ar nebuvusių) defektų, bet ir tai, ar tarp užsakovų ir rangovo kilę nesutarimai dėl atliktų darbų kokybės ar kitų su atliktais darbais susijusių aplinkybių, buvo pakankamas pagrindas netaikyti aptartų PVMĮ nuostatų dėl atliktų darbų pardavimų įforminimo, tuo labiau, jog mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas pozicijos dėl darbų tęsimo konkrečiuose objektuose nebuvo išdėstęs, šią poziciją Pareiškėjas išdėstė tik 2019-12-23 skunde Inspekcijai (nors teigė, jog konkrečiuose objektuose (pvz., (duomenys neskelbtini) buvo atliekami tik defektų šalinimo darbai).

*Dėl 9 544,44 Eur pirkimo PVM pagal UAB "D1" vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodytos ūkinės operacijos realiai neįvyko*

Ginčas šioje dalyje yra kilęs dėl 9 544,44 Eur PVM apskaičiavimo pagrįstumo mokesčių administratoriui nepripažinus Pareiškėjo teisės į PVM atskaitą pagal UAB "D1" vardu 2017-08-01–2017-12-20 laikotarpiu išrašytas 7 PVM sąskaitas faktūras, nes realiai ūkinės operacijos, nurodytos šiose PVM sąskaitose faktūrose, neįvyko.

Ginčo byloje nustatyta, jog Pareiškėja pagal UAB "D1" vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras užfiksavo įvairių statybinių medžiagų įsigijimus už 54 994,45 Eur, iš jų pirkimo PVM – 9 544,44 Eur. Patikrinimo metu mokesčių administratorius, išnagrinėjęs tiek Pareiškėjo pateiktus dokumentus bei informaciją, susijusią su nurodytųjų ūkinių operacijų įforminimu, tiek informaciją bei duomenis, susijusius su UAB "D1" vykdyta veikla bei Pareiškėjui įformintais statybinių medžiagų pardavimais, konstatavo, kad Pareiškėjas realiai jokių prekių iš UAB "D1" neišigijo, taigi, teisė į PVM atskaitą pagal šios įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras negalima, nes esant PVM objekto, ūkinės operacijos laikytinos realiai neįvykusiomis.

Atsižvelgdama į tai, jog teisinis Pareiškėjui apskaičiuoto PVM pagrindas, šiam mokestiniam ginčui aktuali ESTT bei LVAT praktika, kuria rėmėsi mokesčių administratorius, yra detalai aprašyti ginčijamame Inspekcijos sprendime, Komisija pakartotinai jų šioje sprendimo dalyje neatkartoja, nes tai nėra tikslinga. Pareiškėjas skunde taip pat nepateikia argumentų dėl jo atžvilgiu nepagrįstai ar netinkamai taikytų PVMĮ nuostatų, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių vertinimu.

Komisija, įvertinusi šioje ginčo dalyje nustatytų faktinių aplinkybių visumą, ginčo šalių, jų atstovų išdėstytas pozicijas, nurodo sutinkanti su Inspekcijos ginčijamame sprendime išdėstyta faktinių aplinkybių vertinimu, lėmusiu papildomos PVM prievolės Pareiškėjui apskaičiavimą. Komisijos vertinimu, byloje nustatytos aplinkybės: Pareiškėjas nepateikė mokesčių administratoriui 2 iš 7 UAB "D1" vardu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų (2017-12-05 Nr. AS076, 2017-12-12 Nr. AS079), nors atskaitė jose išskirtas pirkimo PVM sumas; Pareiškėjas neįvykdė mokesčių administratoriaus nurodymo (2019-09-19 Nr. (42.59) FR0706-1126) ir nepaaiškino aplinkybių, kaip surado tiekėją UAB "D1" kaip su juo bendradarbiavo, nepateikė prekių užsakymus, prekių gabenimą, gavimą, perdavimą į konkrečius objektus (subrangovams,



darbininkams), panaudojimą konkreitiems statybos darbams atlikti patvirtinančių dokumentų; mokesčių administratorius nustatė, jog objektams, kuriuose vykdomiems darbams atlikti Pareiškėjas nurašė iš UAB "D1" įsigytas prekes, tuo pat metu buvo įsigyjamoms statybinės medžiagos iš didmenine prekyba užsiimančių statybinių medžiagų tiekėjų; UAB "D1" ginčo PVM sąskaitų faktūrų išrašymo metu vadovavęs direktorius (be jo įmonėje tuo metu dirbo tik dar vienas samdomas darbuotojas) nurodė nieko apie sandorius su Pareiškėju neatsimenantis, nors, kaip nustatė mokesčių administratorius, UAB "D1" Pareiškėjui įforminti pardavimai sudarė 40 proc. jos metinių pardavimų (vien 2017 m. gruodžio mėn. įforminti pardavimai sudarė 31 proc. metinių pardavimų); iš ginčo PVM sąskaitų faktūrų turinio, kuriose nurodytas labai platus prekių asortimentas (pvz., 180 prekių pozicijų) mažais kiekiais, nurodyta visa eilė tos pačios rūšies prekių, niekaip jų neišskiriant (pvz., iš eilės 6 pozicijoje nurodytas cementas, įsigytas skirtingais kiekiais), o prekių mato vienetai nurodyti vnt. arba V, neįmanoma nustatyti, kokį kiekį konkrečių prekių Pareiškėjas įsigijo, įvertinus jų visumą, leidžia sutikti su mokesčių administratoriaus išvada, jog UAB "D1" vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos prekės Pareiškėjui nebuvo realiai patiektos, taigi, jose atvaizduotos ūkinės operacijos realiai neįvyko.

Pareiškėjas nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu šioje ginčo dalyje skunde Komisijai grindžia tvirtinimais, jog patikrinimo akte stokojama objektyvaus mokesčių administratoriaus požiūrio į situaciją, sureikšminami formalumai, pasiremama aplinkybėmis, kurios yra atviros interpretacijai ir kurias mokesčių administratorius sąmoningai panaudoja savo naudai, išsako savo nuomonę dėl UAB "D1" direktoriaus pateikto paaiškinimo vertinimo, dėl būtinybės Pareiškėjui pateikti prekių gabenimo važtaraščius (pasak Pareiškėjo, atsiimant prekes jam pakako turėti PVM sąskaitą faktūrą, tačiau, kaip minėta, Pareiškėjas patikrinimo metu nepateikė mokesčių administratoriui 2 iš 7 sąskaitų faktūrų), dėl ginčo PVM sąskaitų faktūrų turinio, tačiau *nepateikia jokių objektyvių duomenų ar įrodymų*, paneigiančių mokesčių administratoriaus padarytas išvadas. Pasisakant dėl Pareiškėjo tvirtinimų, jog prekių teikimas pagal UAB "D1" vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras buvo realus (nėra jokių ikiteisminių tyrimo ar kitų objektyvių duomenų, liudijančių, jog UAB "D1" 2017 m. buvo dirbtinis darinys, Pareiškėjas už prekes pilnai atsiskaitė, pirktų prekių pobūdis siejasi su jo įprastine ekonomine veikla bei prekės buvo panaudotos vystytuose objektuose), pažymėtina, jog Pareiškėjas be savo tvirtinimų nepateikė jokių šias aplinkybes pagrindžiančių įrodymų, taigi, neįrodė ginče aptariamose PVM sąskaitose faktūrose atvaizduotų ūkinių operacijų realumo. LVAT yra išaiškinęs, jog, kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padaryta išvada. Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, *nepagrįstais jokiais įrodymais*, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2011-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1147/2010).

*Dėl 1 814,77 Eur pardavimo PVM apskaičiavimo nuo prekių ir paslaugų, skirtų privatiems poreikiams tenkinti*

Šioje ginčo dalyje nustatyta, kad Pareiškėjas, pažeisdamas PVMĮ 96 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatas, 2018 m. liepos mėn. nedeklaravo 1 814,77 Eur pardavimo PVM pagal UAB "E1" išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Nr. MSV10730, kurioje buvo nurodyta, jog pirkimui taikomas atvirkštinis apmokestinimas. Pareiškėjas šio pažeidimo neginčija. Taip pat nustatyta, jog Pareiškėjas pagal šią sąskaitą faktūrą įsigytas parketlentes, parketlenčių ir laiptų montavimo paslaugas už 8 641,76 Eur ir 1 814,77 Eur PVM panaudojo jo direktoriaus privatiems poreikiams tenkinti, dėl ko Pareiškėjai buvo apskaičiuotas pardavimo PVM ir F. T., jog šioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytos prekės ir paslaugos buvo panaudotos privatiems poreikiams tenkinti, Pareiškėjas taip pat neginčija. Tačiau skunde Komisijai nurodo nesutinkantis su grubia mokesčių administratoriaus klaida dėl pardavimo PVM nuo aukščiau nurodytosios sąskaitos apskaičiavimo, remiantis PVMĮ 5 straipsnio 2 dalies nuostatomis. Pareiškėjas, pasak skundo, nesivadovavo įstatymo nuostatomis ir nedeklaravo pardavimo PVM, atitinkamai, nebuvo deklaruota ir

pasinaudota pirkimo PVM atskaita. Tai, Pareiškėjo nuomone, patvirtina ir patikrinimo akte bei Panevėžio AVMI sprendime teikiamos išvados, kuriose nėra nustatyta, jog Pareiškėjas būtų pasinaudojęs pirkimo PVM atskaita nuo minėtos PVM sąskaitos faktūros. Tačiau pagal PVMĮ 5 straipsnio 2 dalį prekių suvartojimu privatiems poreikiams tenkinti laikomi tik tie atvejai, kuomet prekių ir paslaugų pirkimo PVM buvo atskaitytas. Nesant PVM atskaitos šiuo atveju, pasak Pareiškėjo, nebuvo ir prekių suvartojimo privatiems poreikiams tenkinti, atitinkamai, neturėjo ir negalėjo būti apskaičiuota 1 814,77 Eur pardavimo PVM.

PVMĮ 96 straipsnio, reglamentuojančio atvejus, kai pirkėjas privalo išskaityti ir sumokėti PVM už jam tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, 3 dalis numato, jog PVM sumos, kurias pagal šio straipsnio nuostatas privalo sumokėti į biudžetą prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas (klientas), šiame įstatyme nustatyta tvarka gali būti pirkėjo (kliento) atskaitytos kaip ir kitas pirkimo PVM.

Ginčo byloje nustatyta, jog Pareiškėjas į apskaitą yra įtraukęs įvairių tiekėjų išrašytas PVM sąskaitas faktūras už prekes ir paslaugas, kurios pagal mokesčių administratoriaus surinktą informaciją buvo skirtos konkrečių asmenų privatiems poreikiams tenkinti. Pagal Pareiškėjo pateiktas pirkimo operacijų ataskaitas, remdamasis kuriomis Pareiškėjas į PVM atskaitą traukė tiekėjų išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirtas pirkimo PVM sumas, UAB "E1" išrašyta PVM sąskaita faktūra Nr. MSV10730 buvo priskirta objektui, esančiam (duomenys neskelbtini). Mokesčių administratoriui Pareiškėjo mokesstinio patikrinimo metu išsiaiškinus aplinkybes, susijusias su šioje PVM sąskaitoje faktūroje įsigytų prekių ir paslaugų panaudojimu (darbus su medžiagomis užsakė ir priėmė Pareiškėjos direktorius H. P., darbai buvo atlikti jam priklausančiame bute (duomenys neskelbtini), paaiškėjo, jog Pareiškėjas ir pagal šią PVM sąskaitą faktūrą įsigytas prekes ir paslaugas panaudojo fizinio asmens privatiems poreikiams tenkinti. Tačiau iš ginčo byloje pateiktos informacijos nėra aišku, ar Pareiškėjas iš tiesų atskaitė (neatskaitė) UAB "E1" išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje išskirtą PVM, kurį pats pagal PVMĮ 96 straipsnio 1 dalies 3 punktą turėjo deklaruoti ir sumokėti. Atsižvelgiant į tai, Inspekcijos sprendimo dalis dėl nurodymų sumokėti į biudžetą 1 814,77 Eur pardavimo PVM naikinama ir Pareiškėjo skundas šioje dalyje perduodamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo, mokesčių administratoriui pavedant išsiaiškinti Pareiškėjo skunde dėstomas aplinkybes dėl jo nepasinaudojimo PVM atskaita ir, atsižvelgiant į tai, priimant pagrįstą sprendimą dėl Pareiškėjo apmokestinimo.

Pareiškėjas skunde Komisijai išdėstė argumentus dėl jam mokesčių administratoriaus paskirtų baudų dydžio (40 proc. nuo papildomai apskaičiuotų mokesčių sumų) neproporcingumo bei prieštaravimo teisės aktų nuostatoms, taip pat išreiškė prašymą atleisti Pareiškėją nuo baudų ir delspinigių arba, nesant tokių įstatyminių aplinkybių, sumažinti paskirtų baudų dydį iki 10 proc.

MAĮ 140 straipsnyje nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesť neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstanta mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo *pažeidimo pobūdžio*, nuo to, ar *mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi*, nuo *mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo* ir *kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis* skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

MAĮ detalčiai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl LVAT adm. byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgęs į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis. Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei

sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (taip pat žiūrėti LVAT 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A-575-916/2010, 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A-442-884/2010, 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1546/2010).

Komisija, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, daro išvadą, jog Pareiškėjui paskirtų baudų dydis mažintinas iki 30 proc. (iki vidutinio dydžio). Ginčo atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių, sunkinančių Pareiškėjo atsakomybę (į apskaitą įtraukti juridinės galios neturintys apskaitos dokumentai, padaryta didelė žala valstybės biudžetui), tiek ir ją švelninančių (bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi). Šiuo atveju nenustatyta, jog švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau ir tai suponuotų mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą. Atsižvelgusi į tai, Komisija nurodo nematanti teisinio pagrindo Pareiškėjui skirti mažesnes nei vidutinio dydžio baudas. Juolab, kad ir Pareiškėjo skunde dėstomi argumentai dėl jo atžvilgiu vykdomos bankroto procedūros, dėl kitų Pareiškėjo kreditorių galimybių atgauti savo kreditorinius reikalavimus sumažėjimo, nelaikytini lemiančiais ar įtakojančiais pagal MAĮ nuostatas skirtinų baudų dydį. Todėl Pareiškėjo skunde Komisijai išreikštas prašymas sumažinti skirtų baudų dydį iki 10 proc. netenkintinas.

Pažymėtina, jog Pareiškėjas, skunde prašydamas atleisti jį nuo delspinigių ir baudų mokėjimo, nenurodo, kokiu MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje bei 141 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu teisiniu pagrindu jis remiasi. Tuo tarpu pagal LVAT suformuotą teismų praktiką aiškinant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių, skirtų baudų pagrindus, jų taikymo aplinkybes mokesčių mokėtojų, norinčiam pasinaudoti atleidimo nuo delspinigių ar baudų galimybe, tenka pareiga ne tik nurodyti baigtiniame atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindų sąraše (MAĮ 100 straipsnio 1 dalis, 141 straipsnio 1 dalis) įtvirtintą pagrindą, bet ir jį pagrįsti pakankamais argumentais ir įrodymais. Šio ginčo atveju Pareiškėjas to nepadarė. Be to, pagal MAĮ 141 str. 2 dalį nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Nagrinėjamo mokesčio ginčo atveju tokios aplinkybės nenustatytos, todėl Komisija nurodo neturi pagrindo nagrinėti iš esmės Pareiškėjo prašymą atleisti jį nuo baudų mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1, 4, 5 punktais, n u s p r e n d ž i a :

1. Patvirtinti Inspekcijos 2020-02-06 sprendimą Nr. 69-11 dalyje, kuria nurodyta Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 6 428 Eur GPM, 28 717 PVM bei su šiais mokesčiais susijusias delspinigių sumas.

2. Pakeisti Inspekcijos 2020-02-06 sprendimą Nr. 69-11 dalyje, kuria nurodyta Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 2 571 Eur GPM baudą ir 11 487 PVM baudą, nurodant sumokėti 1 928 Eur GPM ir 8 615 Eur PVM baudas.

3. Panaikinti Inspekcijos 2020-02-06 sprendimą Nr. 69-11 dalyje, kuria nurodyta Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 55 129 Eur PVM ir Pareiškėjo skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesčio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 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 mokesčio ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito

teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė