



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „BILLTON PROPERTY“ SKUNDO**

2020 m. liepos 16 d. Nr. S-131 (7-116/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Billton Property“ (toliau – Pareiškėja) 2020-06-02 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2020-05-14 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-230 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos bei Inspekcijos atstovai Komisijos 2020-07-01 posėdyje nuotoliniu būdu nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja 2020-06-02 skunde nurodo, jog Sprendimas ir Inspekcijos surašytas 2020-03-06 patikrinimo aktas Nr. (21.222) FR0680-144 (toliau – Patikrinimo aktas) prieštarauja 2006-11-28 Tarybos direktyvos Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) nuostatoms, todėl privalo būti panaikinti. Sprendimo išvados, pasak Pareiškėjos, yra nesuderinamos su PVM direktyvoje įtvirtintomis teisės į PVM atskaitą garantijomis ir ribojimo pagrindais, be to, mokesčių administratorius klydo atlikdamas faktinių aplinkybių tyrimą ir rėmėsi tikrovės neatitinkančiais teiginiais dėl tam tikrų mokestiniam ginčui svarbių aplinkybių egzistavimo.

Dėl netinkamai nustatytų faktinių aplinkybių

Iš skundžiamo sprendimo, pasak Pareiškėjos, matyti, kad mokesčių administratorius klysta dėl mokestiniam ginčui svarbių faktinių aplinkybių: 1) Sprendime neteisingai nurodo, kad Pareiškėja iš UAB "I1" 2018-09-27 įsigijo žemės sklypą su priklausiniais 5 butais su rūšiais, adresais: Sėlių g. 36, Sėlių g. 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 36-5, Vilnius. Pareiškėja pabrėžia įsigijusi tik žemės sklypą be jokių priklausinių, t. y. žemės sklypą su išduotu statybos leidimu, kuriame buvo nugriauti visi anksčiau buvę statiniai, t. y. žemės sklypas jo įsigijimo momentu buvo parengtas statyboms. Šias aplinkybes įrodo Pareiškėjos pateikti įrodymai (UAB "I1" pranešimas kredito unijai dėl leidimo atlikti griovimo darbus, patikrinimo vietoje ataskaita, 2018-01-03 nekilnojamojo turto vertinimo ataskaita Nr. 18-NOI-01, 2018-08-23 ekspertizės akto Nr. EVN-18-020, 25 psl., 2016-06-03 statybų rangos sutartis dėl pastatų griovimo darbų, PVM sąskaita faktūra už griovimo darbus); 2) Sprendime pateikiama tikrovės neatitinkanti informacija, kad 2018-09-27 žemės sklypo pirkimo ir pardavimo sandorio metu I. O. valdė 45,6 proc. UAB "I1" akcijų, nes pastarasis akcijas perleido dar 2018-03-15 ir apie šią aplinkybę įstatymų nustatyta tvarka pranešė UAB "I1" (Priedas Nr. 2); 3) Sprendime pateikiama tikrovės neatitinkanti informacija, kad UAB "I1" apskaitą tvarkė UAB „AVII Finance“, kuri neteikia tokio pobūdžio paslaugų ir neteikė šių paslaugų UAB "I1"

Dėl UAB "I1" atlikto operatyvaus patikrinimo išvadų ir Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą

Pareiškėja pažymi, kad Inspekcijos cituojamos operatyvaus UAB "I1" patikrinimo išvados, kad ši bendrovė apmokestinamosios veiklos nevykdė, o sudarytas žemės sklypo pirkimo ir pardavimo sandoris yra atsitiktinis, neatitinka tikrovės ir jomis negali būti remiamasi prieš Pareiškėją. Pareiškėja taip pat pažymi, kad Inspekcijai kartu su 2019-12-13 rašytiniais paaiškinimais yra pateikusi įrodymus dėl žemiau nurodytų faktinių aplinkybių:

1. Žemės sklypą UAB "I1" įsigijo su išduotu statybos leidimu statyti komercinės paskirties administracinį objektą (administracinį administracinės ir gyvenamosios paskirties pastatą);

2. Žemės sklypas buvo įsigytas komercinei veiklai vykdyti. Šią aplinkybę pagrindžia UAB "I1" verslo planas, pateiktas kredito unijai „Sostinės kreditas“, kuriame nurodyta, kad ketinama vykdyti nekilnojamojo turto tiekimo už atlygį veiklą;

3. UAB "I1" faktiškai vykdė parengtą verslo planą – įsigijo žemės sklypą, atliko paruošiamuosius žemės sklypo tvarkymo darbus, nugriovė senus statinius, parengė žemės sklypą statyboms, užsakė projekcinę dokumentaciją, pirkė žemės sklypo tvarkymo, statybos darbus, pasirašė rangos sutartis su statytojais ir kt.:

3.1. Žemės sklypui vystyti ir statyboms plėtoti UAB "I1" sudarė generalinės rangos sutartį dėl statybos žemės sklype vykdymo;

3.2. 2016-06-03 sudarė statybos rangos sutartį dėl statinių žemės sklype nugriovimo darbų;

3.3. Atliko žemės sklype buvusio pastato griovimo darbus, išvalė, išlygino ir parengė statyboms žemės sklypą;

3.4. UAB "I1" užsakymu buvo atliekami geologiniai tyrimai, su tikslu pradėti statybas žemės sklype.

4. Parengtą statybą žemės sklypą buvo bandoma aktyviai parduoti, sudaromos tarpininkavimo sutartys su nekilnojamojo turto brokeriais, teikiami skelbimai internete, nurodant, kad parduodamas komercinės paskirties žemės sklypas su išduotu statybos leidimu, parengtas statyboms.

Pareiškėja pastebi, kad net ir pasitvirtinus UAB "I1" buvusio direktoriaus F. T. nurodytai aplinkybei, kad UAB "I1" nevykdė 2015-06-01 generalinės statybos rangos sutarties su UAB "K1" neįmanoma paneigti fakto, kad UAB "I1" sudarė ir vykdė 2016-06-03 statybų rangos sutartį su UAB "H1" kuri atliko žemės sklype buvusių statinių griovimo darbus. Be to, Pareiškėja pateikė objektyvius įrodymus dėl įvairių kitų parengiamojo pobūdžio darbų žemės sklype (geologinių tyrimų) atlikimo, aktyvaus bandymo parduoti statyboms parengtą žemės sklypą.

Esant aukščiau nurodytoms faktinėms aplinkybėms, Pareiškėjos tvirtinimu, yra akivaizdu, kad UAB "I1" vykdė nekilnojamojo turto statybos ir prekybos veiklą, t. y. vykdė ekonominę veiklą ir veikė kaip apmokestinamasis asmuo. Šį savo tvirtinimą Pareiškėja grindžia skunde cituojama Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika (ESTT sprendimas byloje Nr. C-388/11, sprendimo byloje Nr. C-174/08 33 p., sprendimo byloje Nr. C-174/08 35 p.). Pasak Pareiškėjos, UAB "I1" kuri su tikslu vystyti komercinio nekilnojamojo turto projektą įsigijo žemės sklypą ir vėliau jį pardavė, negali būti laikoma kaip vykdydžiusi atsitiktinę veiklą – tokios išvados prieštarauja byloje surinktiems įrodymams ir yra nesuderinamos su ESTT praktika bei PVM direktyvos nuostatomis.

Pareiškėja skunde cituoja PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies nuostatą ir nurodo, jog UAB "I1" pirkė žemės sklypą su tikslu jį naudoti nekilnojamojo turto statybos ir vystymo, pardavimo veikloje, todėl neatsižvelgiant į aplinkybę, kad neturėjo galiojančio PVM kodo, ji yra laikytina apmokestinamuoju asmeniu PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies prasme. Vadovaujantis ESTT praktika, asmuo, kuris vykdo ekonominę veiklą, automatiškai yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu, t. y. asmeniu, kuris veikia „kaip toks“ (ESTT 1995-10-04 sprendimas byloje Nr. C-291/92, 2004-04-29 sprendimo byloje C-77/01 66 p., 2006-01-12 sprendimo byloje *Optigen* ir kt., C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, 42 p.).

Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, skunde daroma išvada, kad UAB "I1" neginčijamai vykdė ekonominę veiklą ir veikė kaip apmokestinamasis asmuo, t. y. nėra nei vienos aplinkybės, kuri galėtų atleisti UAB "I1" nuo prievolės deklaruoti ir sumokėti į biudžetą PVM nuo atlikto ginčo žemės sklypo pardavimo.

Dėl galimybės ginčyti Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą remiantis UAB "I1" netinkamu mokestinių prievolių vykdymu

Pareiškėja pažymi, kad Sprendime ir Patikrinimo akte nurodoma aplinkybė, kad UAB "I1" iš pradžių neteikė Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitos (toliau – Apyskaita), o vėliau panaikino Apyskaitą, vertintina kaip nesvarbi Pareiškėjos teisei į PVM atskaitą atsirasti. Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą pagrindžia objektyvios aplinkybės: 1) Įvyko apmokestinamasis pirkimas–pardavimas (žemės statyboms pardavimas yra apmokestinamasis sandoris pagal PVM direktyvos 12 straipsnio nuostatas); 2) Ginčo sandoris buvo atlygintinis, Pareiškėja už įsigytą turtą atsiskaitė pinigais; 3) Turtą pardavęs asmuo, neatsižvelgiant į jo neįsiregistravimą PVM mokėtoju, veikė kaip apmokestinamasis asmuo – turtas parduotas nuosekliai įgyvendinant komercinį verslo planą, turto pardavimas yra aprašytas verslo plane; 4) Pareiškėja buvo sąžininga (nėra piktnaudžiavimo / sukčiavimo fakto).

ESTT, aiškindamas teisės į PVM atskaitą atsiradimo sąlygas, yra suformavęs nuoseklią praktiką, kuria remiantis teisė atskaityti mokesť atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokesť tampa apskaičiuotinas, t. y., kai įvyksta prekių pristatymas arba paslaugų atlikimas (2000-06-08 sprendimo byloje *Breitsohl*, C-400/98, 36 p.). PVM direktyvos prasme mokesčio tapimas „apskaičiuotinu“ apibrėžiamas kaip momentas, „kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokesť turi sumokėti“. Pareiškėja pabrėžia, kad aplinkybė, kad Inspekcija nesinaudoja savo teise ir vengia pripažinti ginčo sandorį PVM apmokestinamuoju, negali būti naudojama prieš Pareiškėją.

Pareiškėja skunde cituoja ESTT suformuotą jurisprudenciją teisės į PVM atskaitą bylose (ESTT 2019-05-02 sprendimą byloje Nr. C-225/18, 2013-07-18 sprendimo byloje *AES-3C S. I. I*, C-124/12, 25 p., 2017-09-14 sprendimo byloje *Iberdrola Inmobiliaria B. L.*, C-132/16, 25 p. ir kt.) ir tvirtina, jog ginčo žemės sklypo pirkimo–pardavimo už atlygį aplinkybė nėra ginčijama. Taip pat nėra ginčo dėl to, kad žemės sklypas yra kvalifikuotinas kaip žemė statyboms, todėl tokio žemės sklypo pardavimas yra PVM apmokestinamasis sandoris. Į kainą, kurią Pareiškėja sumokėjo už įsigytą žemės sklypą, yra įtraukta ir PVM suma. Ši aplinkybė aiškiai nurodyta ir pažymėta eksperto išvadoje dėl turto kainos, kuri yra neatskiriama turto pardavimo procedūros dalis. Tai reiškia, kad Pareiškėja faktiškai sumokėjo PVM. Šios faktinės aplinkybės, pasak Pareiškėjos, patvirtina faktą, kad ji sąžiningai ir teisėtai yra įgijusi teisę į PVM atskaitą.

Dėl UAB "I1" galimybės sumokėti PVM

Sprendime nurodyta aplinkybė, kad Pareiškėja žinojo apie tai, kad UAB "I1" neturės galimybės sumokėti deklaruoto PVM, skunde vertinama kaip neaktuali mokestiniam ginčui ir Pareiškėjos teisei į PVM atskaitą. Pareiškėja už įsigytą žemės sklypą visą žemės sklypo kainą, į kurią yra įtrauktas ir pirkimo PVM, sumokėjo pavedimu, atlikdama įmoką į antstolio depozitinę sąskaitą – byloje nėra nustatyta aplinkybių, kad UAB "I1" pažeidė mokėjimų eiliškumo tvarką ar gauta mokėjimo suma disponavo nesilaikydama teisės aktų nuostatų. Todėl Pareiškėjos žinojimas apie tai, kad UAB "I1" neturės galimybės sumokėti deklaruoto PVM, negali būti vertinamas kaip Pareiškėjos nesąžiningumas, kuris galėtų būti teisėta priežastimi riboti teisę į PVM atskaitą.

Dėl įrodymų, kad nekilnojamojo turto perleidimo suma apima PVM, nebuvimo

Skunde pažymima, kad Sprendime nepagrįstai nurodoma, jog nėra įrodymų, kad nekilnojamojo turto perleidimo dokumente nurodyta mokėtina už perleidžiamą turtą suma apima pirkimo PVM. Žemės sklypas buvo parduodamas pagal specialią procedūrą vykdymo procese, o jo kaina buvo nustatyta vadovaujantis nepriklausomo eksperto išvada, kurioje aiškiai nurodyta, kad žemės sklypo kaina – 905 000 Eur yra su įskaičiuotu PVM (Žemės sklypo rinkos vertės nustatymo ekspertizės akto 25 psl.).

Inspekcija UAB "I1" operatyvaus patikrinimo metu nenustatė aplinkybės, kad už ginčo žemės sklypą buvo nesumokėtas PVM ar, kad buvo pažeistos PVM mokėjimo procedūros ar taisyklės. Šiuo atveju, pasak Pareiškėjos, ginčo žemės sklypo pardavimas yra PVM objektas ir nuo jo atitinkamai turi būti deklaruotas ir sumokėtas PVM, kas parodo, kad Inspekcijos pozicija dėl ginčo žemės sklypo apmokestinimo PVM ir pirkimo PVM neišskyrimo žemės sklypo pardavimo metu yra prieštaringa, nes nėra aišku, kokių pagrindų Inspekcija ginčija Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą: ar žemės sklypo pardavimą laiko PVM neapmokestinamuoju sandoriu ir tuo pagrindų ginčija Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą; ar žemės sklypo pardavimo sandorį laiko PVM apmokestinamuoju sandoriu, tačiau Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą yra neigiama dėl to, kad žemės sklypo sandoris nebuvo tinkamai įformintas (nebuvo išskirtas pirkimo PVM).

Pareiškėjos tvirtinimu, byloje yra pateikti objektyvūs įrodymai, kad ginčo žemės sklypo pardavimo sandoris yra PVM objektas, nes buvo parduotas žemės sklypas, parengtas statyboms, kad į žemės sklypo pardavimo kainą buvo įskaičiuotas pirkimo PVM, todėl Pareiškėjos teisė į PVM atskaitą negali būti neigiama remiantis nei vienu iš aukščiau nurodytų pagrindų.

Dėl priverstinai išieškomo (išvaržomo) turto neapmokestinimo PVM

Patikrinimo akto išvada, kad turto pardavimas priverstine tvarka gali būti laikomas pateisinama priežastimi atleisti šį turtą nuo PVM mokėjimo, pasak Pareiškėjos, yra nesuderinama su PVMĮ bei PVM direktyvos nuostatomis.

ESTT praktikoje pabrėžiama, kad bet koks atlygintinas PVM apmokestinamo turto pardavimas (perleidimas) yra laikytinas PVM apmokestinamuoju sandoriu, įskaitant ir turto perleidimą už skolas (ESTT 2017-05-11 sprendimas byloje Nr. C-36/16). Nei PVM direktyva, nei PVMĮ nesuteikia galimybės atleisti nuo PVM sandorių, kurie sudaromi priverstinio vykdymo tvarka. Žemės sklypo pardavimas vykdomojoje byloje yra laikytinas žemės sklypo, parengto statyboms, pardavimu PVMĮ 32 straipsnio 2 dalies prasme. Tokios pozicijos nuosekliai laikomasi ESTT ir nacionalinių teismų praktikoje (ESTT 2011-09-15 sprendimo sujungtose bylose C-180/10 ir C-181/10, 40 p., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2019-07-24 nutartis adm. byloje Nr. eA-1676-575/2019, 2012-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-200/12, 2011-11-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2646/11, 2011-07-21 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-2247/11).

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skunde daroma išvada, kad aplinkybė, kad turtas parduotas varžytinių procedūros metu, nesudaro pagrindo atleisti šį turto pardavimo sandorį nuo apmokestinimo PVM.

Dėl ginčo sandorio „atsitiktinumo“

Pareiškėjos nuomone, Patikrinimo akte Inspekcija nepagrįstai remiasi sandorio „atsitiktinumo“ aplinkybe, teigdama, kad komercinio žemės sklypo pardavimo sandoris neapmokestinamas PVM pagal PVMĮ 3 straipsnio, 71 straipsnio 2 dalies 4 punkto nuostatas.

Skunde atkreipiamas dėmesys į PVMĮ 71 straipsnio 2 dalies 4 punkto nuostatos formuluotę – atlygį už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą ir šio įstatymo 28 straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų teikimą tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla. Pasak Pareiškėjos, UAB "I1" pagrindinė ir vienintelė vykdoma veikla buvo nekilnojamojo turto prekyba ir pardavimas, todėl pacituotoji PVMĮ nuostata ginčo sandoriui negali būti taikoma.

Inspekcija klysta aiškindama „atsitiktinio“ sandorio sąvoką PVMĮ 71 straipsnio 2 dalies 4 punkto (arba PVM direktyvos 214 straipsnio 2 dalies) prasme ir dėl šios klaidos „atsitiktinį sandorį“ bando vertinti kaip aplinkybę, leidžiančią sandorio neapmokestinti PVM. Pareiškėjos tvirtinimu, nurodytųjų nuostatų prasme „atsitiktinis sandoris“ visais atvejais yra PVM apmokestinamasis sandoris, tačiau tokį sandorį sudarius leidžiama nesiregistruoti PVM mokėtoju, o suteikiama galimybė pateikti specialią Apyskaitą (FR0608 forma), kurią ir pateikė UAB "I1"

PVMĮ 71 straipsnio 2 dalies 4 punktas, kuriuo remiasi Inspekcija, pasak Pareiškėjos, apima tik PVM apmokestinamuosius sandorius. Tai, kad sandoris yra atsitiktinis, nereiškia, kad sandoris atleidžiamas nuo apmokestinimo PVM, nes PVM direktyva nenustato tokio atleidimo nuo PVM pagrindo, kaip „sandorio atsitiktinis pobūdis“. Inspekcijos išvados, susijusios su

sandorio atsitiktinumui, Pareiškėjos nuomone, yra bandymas remtis nagrinėjamu atveju neaktualia ir netaikytina nacionaline fizinio asmens sudaryto sandorio priskyrimo ekonominei veiklai praktika. Šiuo atveju nėra ginčo, kad sandoris sudarytas ne UAB "I1" asmeniniais ar su verslu nesusijusiais tikslais – žemės sklypo parengimas statyboms ir vėlesnis pardavimas buvo numatytas UAB "I1" verslo plane, kuris buvo parengtas ir pateiktas finansų įstaigai iki žemės sklypo įsigijimo, todėl sandoris negali būti pripažintas nesusijusiu su ekonomine veikla.

Patikrinimo akto išvada dėl ginčo sandorio pripažinimo atsitiktiniu, yra nesuderinama su PVM direktyvos nuostatomis ir ESTT išaiškinimais dėl sandorio atsitiktinio pobūdžio. ESTT yra pateikęs atsitiktinio nekilnojamojo turto sąvokos išaiškinimą ir nurodęs, kad ekonominė veikla neturėtų būti kvalifikuojama kaip „atsitiktinė“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme, jei tai yra tiesioginis, tęstinis ir būtinas apmokestinamos įmonės veiklos išplėtimas (1996-07-11 sprendimo byloje *Régie dauphinoise*, C-306/94, 22 p.) arba jeigu ji reikalauja žymaus PVM apmokestinamų prekių ar paslaugų panaudojimo (2004-04-29 sprendimo byloje *EDM*, C-77/01, 76 p.).

Toliau skunde Pareiškėja cituoja ESTT išaiškinimus dėl nekilnojamojo turto pardavimo veiklos, kai ją vykdo statybų veiklą vykdanči bendrovė (ESTT sprendimo byloje Nr. C-174/08 33, 35 p.). Nurodo, jog UAB "I1" vykdoma nekilnojamojo turto prekybos veikla buvo iš anksto planuota ir pagrindinė veikla, vykdoma nuosekliai įgyvendinant iš anksto parengtą verslo planą, tokios veiklos vykdymas truko ne vienerius metus. Tai, kokios procedūros metu buvo parduotas ginčo sklypas, Pareiškėjos vertinimu, neturi jokios reikšmės sandorio apmokestinimui PVM.

Dėl UAB "I1" nemokumo įtakos Pareiškėjos teisei į PVM atskaitą

Pareiškėja pažymi, kad žinojo ir suprato, jog UAB "I1" yra nemoki, tačiau neturėjo kito pasirinkimo dėl ginčo sandorio sudarymo – Pareiškėja ginčo sandorį sudarė įstatymų nustatytos vykdymo procedūros metu, sandorį kontroliuojant antstoliui, laikantis visų įstatyme nustatytų procedūrų, visą ginčo turto kainą sumokėjo pinigais. Pareiškėja sumokėjo visą nepriklausomų ekspertų nustatytą ginčo turto kainą, įskaitant ir PVM. Pareiškėja niekaip negalėjo pasinaudoti UAB "I1" nemokumu. Aplinkybė, kad UAB "I1" nesumokėjo PVM į biudžetą, negali būti siejama su Pareiškėjos veiksmais.

Pasak Pareiškėjos, teisė į PVM atskaitą negali būti paneigiama remiantis vien kontrahento PVM nesumokėjimu dėl nemokumo (šiuo atveju ir dėl to, kad Inspekcija vengia reikalauti atitinkamos PVM sumos iš UAB "I1" ESTT yra suformuota nuosekli teisės į PVM atskaitą taikymo praktika, kuria remiantis klausimas, ar mokėtinas PVM už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius buvo sumokėtas valstybės išdui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM. Iš tiesų, PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant nuo mokesčio, tiesiogiai taikomo įvairių kainos sudedamųjų dalių išlaidoms (ESTT 2004-03-03 nutarties byloje *Transport Service*, C-395/02, 26 p., 2006-01-12 sprendimo byloje *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, 54 p. ir kt.).

Skunde pabrėžiama, kad nėra nustatyta, kad UAB "I1" PVM nesumokėjo dėl padaryto teisės pažeidimo, kad Pareiškėja galėjo koku nors būdu paveikti PVM nesumokėjimą, nes veikė sąžiningai.

Dėl Pareiškėjos ir UAB "I1" sąsajumo

Pareiškėja pabrėžia, kad Pareiškėjos ir UAB "I1" sąsajumas negali turėti jokios įtakos mokestiniam ginčui ir Pareiškėjos teisei į PVM atskaitą, nes:

1. Ginčo sandoris buvo sudarytas rinkos kaina, už įsigytą žemės sklypą buvo atsiskaityta pinigais, sumokant visą nepriklausomų turto vertintojų (ekspertų) nustatytą rinkos kainą, kartu su įskaičiuota PVM suma. Sprendime ar Patikrinimo akte nėra ginčijama turto kaina ar atsiskaitymo už turtą tvarka;

2. Ginčo sandoris buvo atliktas vykdymo procedūros metu Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso (toliau – CPK) 704 straipsnyje nustatyta tvarka, laikantis įstatyme nustatytų procesinių ir procedūrinių reikalavimų. Ginčo sandoris buvo sudarytas kontroliuojant

antstoliui. Nėra nustatyta, kad vykdymo procedūros metu būtų padaryta procedūrinių, procesinių ar materialinės teisės normų pažeidimų;

3. Sprendime ar Patikrinimo akte nėra nustatyta aplinkybių, susijusių su galimu turto perleidimo procedūrų netinkamu taikymu ar kokiu nors pažeidimu;

4. Pareiškėja negalėjo daryti įtakos ginčo sandorio aplinkybėms – atsiskaitymo būdai, tvarkai ar sandorio kainai. Patikrinimo akte nėra nustatyta, kad Pareiškėja kokiu nors būdu darė ar dėl savo sąsajumo galėjo daryti įtaką ginčo sandorio sudarymui ir sandorio aplinkybėms.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skunde daroma išvada, kad Pareiškėjos ir UAB "I1" sąsajumas negali būti vertinamas kaip aplinkybė, kurios pagrindu gali būti neigiama Pareiškėjos teisė į PVM atskaitą.

Dėl pirkimo PVM deklaravimo momento

Pareiškėja pažymi, kad pirkimo PVM deklaravo 2019-12-05, nes tik 2019 m. gruodžio mėn. UAB "I1" bankroto administratorius pateikė Pareiškėjai įrodymus ir patvirtinimą, kad UAB "I1" pateikė Apyskaitą už laikotarpį nuo 2018-09-01 iki 2018-09-30, kurioje deklaravo 905 000 Eur prekių tiekimą, apmokestinamą standartiniu tarifu, taip pat išskyrė ir deklaravo už ginčo sandorį susidariusį mokėtiną PVM. Iki to laiko, kol UAB "I1" nebuvo pateikusi Apyskaitos, motyvuodama sandorio dokumentacijos trūkumu, Pareiškėja teigia sąžiningai, pagrįstai ir teisėtai nedeklaravusi gražintino PVM ir PVM atskaitos nereikalavo.

Pareiškėja pabrėžia, kad aukščiau nurodyti Pareiškėjos veiksmai buvo atlikti sąžiningai ir teisėtai, nepažeidžiant PVMĮ bei kitų teisės aktų nuostatų. Pareiškėja, pasak jos, elgėsi ir rūpestingai, nes į atskaitą gražintiną PVM sumą įtraukė tada, kai gavo įrodymus ir patvirtinimą iš UAB "I1" bankroto administratoriaus, kad sandoris tinkamai apskaitytas ir įtrauktas į Apyskaitą, o tinkamai sandorio apskaitai bankroto administratoriui yra pateikta pakankamai dokumentų. Gražintino PVM deklaravimas 2019 m. gruodžio mėn. negali būti aplinkybe, kuria galėtų būti remiamasi siekiant riboti Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą.

Dėl Inspekcijos pozicijos nenuoseklumo

Skunde pastebima, kad Patikrinimo akte Inspekcija nurodo, kad tuo atveju, jeigu ginčo turtas būtų įsigytas bankroto procedūros metu, turto pardavimas būtų apmokestinamas PVM, o Pareiškėja turėtų teisę į PVM atskaitą. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad nuo to, kokios procedūros metu parduodamas turtas, negali priklausyti turto apmokestinimas PVM. Tai, kad Pareiškėjai nebuvo sudaryta galimybė turtą įsigyti bankroto procedūros metu (nes nebuvo iškelta bankroto byla), negali būti priežastis riboti jos teisę į PVM atskaitą.

Pasak Pareiškėjos, aplinkybė, kad turtas, parduotas varžytinių procese, nėra ir negali būti vertinama kaip atsitiktinis sandoris. Be to, Inspekcija, nurodžiusi, kad jeigu sandoris būtų sudarytas bankroto procese, būtų taikoma speciali atvirkštinio PVM apmokestinimo schema, pripažįsta faktą, kad sandoris yra PVM apmokestinamasis sandoris, o Pareiškėja yra įgijusi teisę į PVM atskaitą.

Bankroto procese teisė į PVM atskaitą būtų užtikrinta taikant specialią PVM apmokestinimo tvarką, kurios Pareiškėja neturėjo galimybės taikyti varžytinių procedūros metu dėl galiojančių PVMĮ nuostatų. Pareiškėja teigia nesanti kalta dėl to, kad nacionalinis PVM apmokestinimo reglamentavimas nesuteikė jai galimybės sulaikyti / išskaityti ar kokia nors kita tvarka nemokėti PVM dalies už turtą, parduodamą varžytinių procedūros metu. Be to, bankroto procedūros metu Pareiškėja būtų sumokėjusi ne visą daikto kainą su PVM (905 000 Eur), o atitinkamą sumą be PVM (747 934 Eur), todėl jai yra nenaudinga aplinkybė, kad sandoris negalėjo vykti ne bankroto procese.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad jos akcininkas I. O. dalyvavo bankroto procese ir reikalavo bankroto bylos UAB "I1" iškėlimo, tačiau bankroto byla nebuvo iškelta dėl to, kad UAB "I1" vadovas ir akcininkas F. T. atsisakė savo paties pareiškimo. Neiškėlus UAB "I1" bankroto bylos ir turtą perdavus varžytinių procedūrai, Pareiškėja neturėjo galimybės pasirinkti kitą alternatyvią turto įsigijimo tvarką ar būdą.

Dėl PVM sąskaitos faktūros nebuvimo kaip pagrindo riboti Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą

Pareiškėja pažymi, kad kai yra pateikti objektyvūs ir neiginčijami įrodymai, kad faktiškai yra įvykęs sandoris, kurio metu atlygintinai buvo perleistas PVM apmokestinamas žemės sklypas, skirtas statyboms, žemės sklypą perleido ekonominę veiklą vykдęs pardavėjas, už žemės sklypą yra atsiskaityta pinigais, į žemės sklypo kainą yra įtrauktas pirkimo PVM, nėra nustatyta sukčiavimo, piktnaudžiavimo ar nesąžiningumo fakto, konstatuotina, kad yra įgyvendintos visos būtinosios materialiosios sąlygos Pareiškėjos teisei į PVM atskaitą atsirasti. Todėl aplinkybė, kad UAB "I1" išrašytas žemės sklypo pardavimo dokumentas neatitinka PVMĮ 80 straipsnyje numatytų reikalavimų, keliamų PVM sąskaitai faktūrai, negali būti priežastis riboti Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą. Be to, teigdama, kad Pareiškėjos teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama dėl to, kad UAB "I1" neišrašė PVM sąskaitos faktūros, Inspekcija prieštarauja pati sau, nes tuo atveju, kai apmokestinamąjį sandorį sudaro asmuo, kuris neturi PVM kodo, PVM sąskaita faktūra neišrašoma, o yra teikiama Apyskaita (FR0608), kas ir buvo padaryta nagrinėjamu atveju.

Ginčo sandoris buvo sudarytas priverstinio vykdymo procedūroje, esant konfliktiniams santykiams tarp Pareiškėjos ir UAB "I1" todėl Pareiškėja nėra atsakinga ir negali priversti UAB "I1" kad ši Inspekcijos pageidaujamu būdu tvarkytų savo buhalterinę apskaitą ar įformintų sandorį, kuris buvo vykdomas per antstolį ir kurio įforminimui nėra reikalingi UAB "I1" aktyvūs veiksmai, įskaitant ir sąskaitų ar kitų pardavimo dokumentų išrašymą.

Pareiškėja skunde cituoja ESTT praktikos, kuriose teismas pasisakė dėl sąskaitos faktūros turėjimo kaip formalios, o ne esminės teisės į PVM atskaitą sąlygos, nuostatas (ESTT 2016-09-15 sprendimo byloje Nr. C-518/14, 38, 42, 43, 46 p., 2015-10-22 sprendimo byloje *PPUH Stehcemp*, 28 p. ir jame nurodyta teismo praktika, 2018-11-21 sprendimo byloje Nr. C-664/16 42 p.). Teigia, kad mokesčio patikrinimo metu elgėsi sąžiningai, pateikė pakankamai neiginčijamų įrodymų, kad yra įgyvendintos visos būtinosios materialinės (esminės) sąlygos teisei į PVM atskaitą atsirasti, todėl Sprendime nurodyti UAB "I1" išrašyto pardavimo dokumento trūkumai (nors toks dokumentas apskritai nėra privalomas, kai sandoris sudaromas priverstinio turto pardavimo sąlygomis), vertintini kaip nesudarantys pagrindo riboti Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta bei vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 155 straipsnio 4 dalies 2 punkto nuostatomis, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2020-05-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-230 kaip neteisėtą ir nepagrįstą.

Inspekcija Sprendimu patvirtino Patikrinimo aktą ir jame Pareiškėjai papildomai apskaičiuotą 157 066 Eur PVM, apskaičiavo 22 337,66 Eur PVM delspinigius, paskyrė 47 120 Eur PVM baudą. Taip pat atleido Pareiškėją nuo apskaičiuotų 22 337,66 Eur PVM delspinigių ir paskirtos 47 120 Eur PVM baudos.

Inspekcija, vykdydama 2020-01-09 pavedimą tikrinti Nr. (21.222) FR0773-64, atliko Pareiškėjos PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2018-08-01 iki 2018-10-31. Patikrinimo akte dėl Pareiškėjos neteisėtai atskaityto pirkimo PVM už įsigytą nekilnojamąjį turtą iš UAB "I1" (ne PVM mokėtojos), kuri pardavimo PVM neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo į valstybės biudžetą, papildomai apskaičiavo 157 066 Eur PVM. Pagal Pareiškėjos pateiktą 2019-12-05 prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) 157 066 Eur PVM permoka (skirtumas) negrąžintina.

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjos 2020-03-30 pastabas dėl Patikrinimo akto, įvertinusi rašytinius bylos įrodymus, išanalizavusi ginčo teisinį santykį reglamentuojančius teisės aktus ir LVAT praktiką, Sprendime konstatuoja, kad Patikrinimo aktas tvirtintinas.

Sprendime nurodomos ginčui svarbios faktinės aplinkybės.

Pareiškėja nuo 2018-07-18 įregistruota PVM mokėtoja. Pareiškėjos deklaruota veikla atitinka faktiškai vykdomą – nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas (EVRK kodas 682000).

Pareiškėja 2019-12-05 Inspekcijai pateikė prašymą grąžinti 157 066 Eur PVM permoką (skirtumą). Mokesčių apskaitos informacinės sistemos duomenimis, 2020-03-06 (akto surašymo dieną) Pareiškėja turėjo 193 211 Eur PVM permoką. Pareiškėja už laikotarpį nuo 2018-08-01 iki

2018-10-31 pateiktose PVM deklaracijose (forma FR0600) deklaravo PVM apmokestinamų sandorių sumą – 4 437 Eur, kurią sudaro suteiktos UAB "F1" 89,16 kv. m negyvenamųjų (administracinių) patalpų nuomos paslaugos, adresu: (duomenys neskelbtini) ir perparduotos notaro paslaugos UAB "O1" Pareiškėja 4 437 Eur pajamas ir nuo jų apskaičiuotą 931 Eur pardavimo PVM apskaitė buhalterinės apskaitos registruose ir deklaravo mokestinių laikotarpių PVM deklaracijose (Patikrinimo akto 1 lentelė). PVM deklaracijose už 2018-08-01–2018-10-31 laikotarpį deklaravo 246 449 Eur pirkimo PVM (25 laukelis) bei tą pačią atskaitomą PVM sumą (35 laukelis), iš jų: 243 669 Eur PVM už įsigytą nekilnojamąjį turtą (Patikrinimo akto 2 lentelė) ir 2 780 Eur už prekes ir paslaugas (aplinkos tvarkymo darbus, komunalines paslaugas, elektros energiją, notaro paslaugas už pirkimo–pardavimo sutarties patvirtinimą ir kt.), dėl ko Pareiškėjai susidarė gražintinas iš biudžeto 245 518 Eur PVM (931 Eur – 246 449 Eur, Patikrinimo akto 1 lentelė).

Nurodoma, jog Pareiškėja iš UAB "I1" 2018-09-27 įsigijo nekilnojamąjį turtą – žemės sklypą su priklausiniais: 5 butais su rūšiais, adresais: (duomenys neskelbtini) už 905 000 Eur. Nekilnojamojo turto pirkimo sandoris vyko tarp susijusių asmenų: Pareiškėjos 100 proc. akcijų priklauso UAB "J1" kurios 100 proc. akcijų priklauso I. O.. I. O. valdė ir 45,6 proc. UAB "I1" akcijų. Asmenys laikomi susijusiais pagal Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 2 straipsnio 33 dalies 9 punkto nuostatas.

VĮ Registrų centro duomenimis, hipoteka įkeistas UAB "I1" priklausantis nekilnojamais turtas 2018-08-08 buvo areštuotas. Skolininkė UAB "I1" pasinaudojo (duomenys neskelbtini) straipsnyje numatyta skolininko teise iki varžytinių pasiūlyti areštuoto turto pirkėją ir 2018-08-24 pateikė antstoliui Y. B. prašymą leisti parduoti jai priklausantį turtą (duomenys neskelbtini) siūlomam pirkėjui – Pareiškėjai. Pareiškėjai iki varžytinių paskelbimo 2018-08-28 įmokėjęs į depozitinę sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini) AB SEB banke už perkamą anksčiau minėtą turtą visą sumą (905 000 Eur), nuosavybės teise priklausantis turtas UAB "I1" buvo realizuojamas specialia priverstinio realizavimo forma, t. y. turtas parduotas skolininko pasiūlytam pirkėjui Pareiškėjai.

Patikrinimo metu Pareiškėja pateikė šiuos nekilnojamojo turto įsigijimo sandorį pagrindžiančius dokumentus:

1) antstolio Y. B. 2018-09-19 turto pardavimo skolininko pasiūlytam pirkėjui aktą Nr. S-18-240-14181, kuriame įformintas parduodamas anksčiau minėtas turtas už 905 000 Eur. Aktas pasirašytas antstolio Y. B. ir pirkėjo atstovo Pareiškėjos direktoriaus D. J.;

2) UAB "I1" vardu 2018-09-27 įformintą nekilnojamojo turto pardavimo Pareiškėjai dokumentą serijos IME Nr. 0000001, kuriame nurodyta, kad parduodamas žemės sklypas (duomenys neskelbtini) ir 5 butai su rūšiais (duomenys neskelbtini), sandorio suma – 905 000 Eur, suma apmokėjimui – 0 Eur.

UAB "I1" 2007-09-05 išregistruota iš PVM mokėtojų registro kaip nevykdanti ekonominės veiklos ir priverstinio nekilnojamojo turto pardavimo sandorio metu nebuvo įsiregistravusi PVM mokėtoja. Įmonėje įdarbintų asmenų nėra nuo 2009 m., finansinės atskaitomybės dokumentų VĮ Registrų centrui neteikia nuo 2014 m. Sandorio sudarymo metu UAB "I1" nebuvo PVM mokėtoja, todėl sandoris buvo įformintas tarpusavio atsiskaitymo dokumentu (IME Nr. 0000001), o ne PVM sąskaita faktūra. Dokumentas, išrašytas ne PVM mokėtojo, neatitinka PVMĮ 80 straipsnyje nustatytų būtinųjų PVM sąskaitos faktūros rekvizitų.

Pareiškėja pagal UAB "I1" vardu įformintą 2018-09-27 dokumentą serijos IME Nr. 0000001 patį apskaičiavo 157 066 Eur pirkimo PVM ir deklaravo 2018 m. 09 mėn. PVM deklaracijos 25 (įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM) ir 35 (atskaitomas PVM) laukeliuose, šia suma padidindama gražintiną iš biudžeto PVM. Pirminėje 2018 m. 09 mėn. PVM deklaracijoje (pateikta 2018-10-22) Pareiškėja įsigyto nekilnojamojo turto 157 066 Eur pirkimo PVM nedeklaravo. Pareiškėja 2019-12-05 patikslino (vėliau nei po metų) pateiktą 2018 m. 09 mėn. PVM deklaraciją ir įtraukė į PVM atskaitą pačios išskaičiuotą pirkimo PVM sumą už įsigytą nekilnojamąjį turtą – 157 066 Eur. VĮ Registrų centro duomenimis, Pareiškėjos vardu įsigytas nekilnojamasis turtas įregistruotas nuo 2018-09-20. Įregistravimo pagrindas –

2018-09-19 turto pardavimo skolininko pasiūlytam pirkėjui aktas Nr. S-18-240-14181. Buhalterinės apskaitos registruose Pareiškėja įsigytą turtą apskaitė verte, kuri nurodyta 2018-09-27 UAB "I1" vardu išrašytame dokumente (905 000 Eur), neišskiriant pirkimo PVM.

Sprendime nurodoma, jog UAB "I1" buvo iškeltos dvi bankroto bylos. Pirmą kartą Vilniaus apygardos teismo 2017-12-20 nutartimi. Bendrovės bankroto bylos iškėlimą inicijavo UAB "I1" akcininkas ir vadovas F. T.. Lietuvos apeliacinis teismas, išnagrinėjęs byloje pateiktus atskiruosius skundus, 2018-02-20 priėmė nutartį, kurioje nutarė atskirojo skundo dėl Vilniaus apygardos teismo 2017-12-20 nutarties dalies, kuria atsakovei UAB "I1" iškelta bankroto byla, priėmimo klausimą perduoti pirmosios instancijos teismui nagrinėti iš naujo. Vilniaus apygardos teismas 2018-03-23 nutartimi iškėlė UAB "I1" bankroto bylą. Dėl minėtos nutarties pateiktas atskirasis skundas, kuriuo pareiškėjas F. T. ir UAB "I1" prašė Vilniaus apygardos teismo 2018-03-23 nutartį panaikinti, F. T. pareiškimą dėl UAB "I1" bankroto bylos iškėlimo atmesti ir bylą nutraukti. Lietuvos apeliacinis teismas 2018-06-07 nutartimi panaikino Vilniaus apygardos teismo 2018-03-23 nutartį ir nutraukė civilinę bylą pagal F. T. pareiškimą dėl bankroto bylos atsakovei UAB "I1" iškėlimo.

Antrą kartą UAB "I1" bankroto byla buvo iškelta po nekilnojamojo turto sandorio įforminimo (Vilniaus apygardos teismo 2018-11-14 nutartis, kuri įsiteisėjo 2018-11-27). Vilniaus apygardos teismo 2019-03-25 nutartimi UAB "I1" pripažinta bankrutavusia ir likviduojama dėl bankroto. Jei civilinė byla dėl bankroto bylos UAB "I1" iškėlimo prieš nekilnojamojo turto pardavimo sandorį bendrovei nebūtų nutraukta, Pareiškėja (jei turtas būtų parduodamas su PVM) pagal PVMĮ 96 straipsnio 4 dalyje ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo „Dėl priemonių mokestinių prievolių įvykdymui užtikrinti“ 1.3.1. papunktyje nustatytą tvarką nuo įsigyto turto vertės būtų turėjusi prievolę išskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti į valstybės biudžetą pardavimo PVM.

UAB "I1" 2019-12-04 pateikė Inspekcijai Apyskaitą už laikotarpį nuo 2018-09-01 iki 2018-09-30, kurioje deklaravo 905 000 Eur prekių tiekimą, apmokestinamą standartiniu tarifu, ir 157 066 Eur mokėtiną į biudžetą PVM, tačiau 2019-12-20 pateikė prašymą anuliuoti pateiktą Apyskaitą, nurodžiusi, kad ši buvo klaidingai pateikta, nes UAB "I1" nebuvo prievolės jos teikti. Apyskaita anuliuota 2019-12-30.

UAB "I1" atžvilgiu 2019-12-20 atlikto operatyvaus patikrinimo metu padaryta išvada, kad realiai UAB "I1" ekonominės veiklos nei iki turto įsigijimo, nei po jo priverstinio realizavimo nevykdė ir nesiekė vykdyti. UAB "I1" areštuoto turto (žemės sklypo su senais pastatais) pardavimas vykdomojoje byloje specialia priverstinio realizavimo forma dėl priverstinio skolos išieškojimo pagal antstolio vykdomąjį dokumentą traktuotinas kaip atsitiktinis sandoris ir nelaikytinas UAB "I1" ekonomine veikla, todėl pagal PVMĮ 3 straipsnį, 71 straipsnio 2 dalies 4 punktą UAB "I1" sudarytas nekilnojamojo turto pardavimo sandoris Pareiškėjai negali būti laikytinas PVM objektu.

Pareiškėja teikė Vilniaus apygardos teismui ieškinį dėl įpareigojimo atlikti veiksmus, kuriuo prašė įpareigoti UAB "I1" pateikti Inspekcijai PVM deklaraciją (forma FR0608) ir joje deklaruoti 157 066 Eur mokėtiną į biudžetą PVM nuo žemės sklypo sandorio. Pareiškėja nurodė, kad ji įsigijo žemės sklypą (su statybos leidimu) vykdymo procese ir sklypas laikytinas PVM objektu, tačiau UAB "I1" vadovas neatliko savo pareigos pateikti PVM deklaraciją, todėl Pareiškėja negali įgyvendinti savo kaip žemės sklypo įgijėjo teisės į PVM atskaitą. Vilniaus apygardos teismas 2019-11-20 nutartimi padarė išvadą, kad byla nenagrinėtina teisme civilinio proceso tvarka, todėl, vadovaudamasis (duomenys neskelbtini) straipsnio 1 dalies 1 punktu, bylą nutraukė. Pareiškėjai pateikus atskirąjį skundą, teisėjos 2019-11-27 rezoliucija atskirasis skundas buvo priimtas, išsiųstas kartu su teismo pranešimu dėl atsiliepimo pateikimo atsakovui. Pareiškėja 2019-12-03 pateikė teismui prašymą patvirtinti 2019-12-02 Pareiškėjos ir UAB "I1" pasirašytą taikos sutartį. Vilniaus apygardos teismas, išnagrinėjęs Pareiškėjos prašymą dėl taikos sutarties patvirtinimo nutrauktoje civilinėje byloje pagal Pareiškėjos ieškinį UAB "I1" dėl įpareigojimo atlikti veiksmus, 2019-12-12 nutartimi prašymo netenkino.

Patikrinimo akte padaryta išvada, jog Pareiškėja nepagrįstai siekė susigražinti iš valstybės biudžeto 157 066 Eur PVM, neteisėtai pati apskaičiavusi ir atskaičiusi 157 066 Eur PVM pagal UAB "I1" vardu išrašytą pardavimo 2018-09-27 dokumentą serijos IME Nr. 0000001 už įsigytą nekilnojamąjį turtą (vertė 905 000 Eur). Atsižvelgiant į tai, kad UAB "I1" nebuvo įsiregistravusi PVM mokėtoja, neišrašė PVM sąskaitos faktūros, kurioje būtų išskirtas PVM, pardavimo PVM nedeclaravo bei nesumokėjo, Pareiškėjai atskaitomas PVM už 2018 m. 09 mėn. mažinamas 157 066 Eur.

Pasak Sprendimo, teisės į PVM atskaitą, reglamentuojamos PVMĮ VII ir VIII skyrių normomis, įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų–faktūrų turėjimu (PVMĮ 64 straipsnis) ir buvimu PVM mokėtoju (PVMĮ 57 straipsnis), vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu bei su reikalavimo elgtis sąžiningai, kildintino iš mokesčių mokėtojų lygybės principo, laikymusi (pavyzdžiui, LVAT 2006-11-17 nutartis adm. byloje Nr. A-6-1845/2006, 2012-03-12 nutartis adm. byloje Nr. A-602-222/12).

PVMĮ 64 straipsnio 1 dalis nustato teisės į atskaitą atsiradimo formaliąją sąlygą, būtent įtvirtina, kad pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi PVM sąskaitą faktūrą, kuri atitinka PVMĮ 80 straipsnio 1 dalies (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 straipsnio redakcija) reikalavimus. Sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyti, be kita ko, tokie prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo duomenys: PVM mokėtojo kodas, pavadinimas arba vardas, pavardė ir buveinė. Sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyti, be kita ko, tokie tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų duomenys: pavadinimas, tiekiamos prekės paslaugos vieneto kaina (be PVM), tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų, apmokestinamų taikant vienodą tarifą, apmokestinamoji vertė, PVM tarifas, PVM suma nacionaline valiuta, t. y. prekių duomenys, leidžiantys nustatyti prekių kiekį bei rūšį (pavyzdžiui, LVAT 2016-06-17 nutartis adm. byloje Nr. A-3389-602/2016, 2019-11-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-1726-602/2019).

Pasak Inspekcijos, ginčas kyla dėl negražintos 157 066 Eur PVM permokos už 2018 m. Pareiškėjos įsigytą nekilnojamąjį turtą pagal UAB "I1" išrašytą pardavimo 2018-09-27 dokumentą serija IME Nr. 0000001 (vertė 905 000 Eur). Minėtame dokumente nurodyta tik nekilnojamojo turto vertė – 905 000 Eur (neiškiriant PVM). Suma apmokėjimui – 0 Eur. Visa suma sumokėta vykdant išieškojimą antstoliui Y. B., vykdomoji byla Nr. 0240/18/01480; Nr. 0240/18/01481.

Pareiškėja ir UAB "I1" laikomi susijusiais asmenimis pagal PMĮ 2 straipsnio 33 dalies 9 punkto nuostatas. Abu juridinius vienetus tiesiogiai ir / ar netiesiogiai valdė tas pats fizinis asmuo I. O.. UAB "I1" buhalterinę apskaitą vedė UAB "C1" kurios direktorius yra I. O.. UAB "I1" nuo 2007-09-05 išregistruota iš PVM mokėtojų registro, kaip nevykdanti veiklos, įdarbintų asmenų nėra nuo 2009 m., UAB "I1" jokios veiklos nevykdė (jokių pajamų nedeclaravo), finansinės atskaitomybės dokumentų VĮ Registrų centrui neteikia nuo 2014 m., UAB "I1" bankroto procedūros vykdomos nuo 2017 m., 2019-03-25 priimta nutartis dėl UAB "I1" likvidavimo.

Pasak Sprendimo, UAB "I1" nebūdama PVM mokėtoja, už parduotą nekilnojamąjį turtą išrašyti PVM sąskaitos faktūros ir joje išskirti pardavimo PVM neturėjo teisės, nes įforminti prekių tiekimą ir paslaugų teikimą PVM sąskaita faktūra vadovaujantis PVMĮ 79 straipsnio 1 dalimi gali tik pats PVM mokėtojas (arba užtikrinti, jog tai atliktų prekių ar paslaugų gavėjas arba trečiasis asmuo). UAB "I1" 2019-12-04 pateikė Apyskaitą (forma FR0608) už laikotarpį nuo 2018-09-01 iki 2018-09-30, kurioje deklaravo 905 000 Eur prekių tiekimą, apmokestinamą standartiniu tarifu, ir 157 066 Eur mokėtiną į biudžetą PVM, tačiau 2019-12-20 pateikė prašymą anuluoti pateiktą Apyskaitą, nurodžiusi, kad apyskaita buvo klaidingai pateikta ir UAB "I1" nebuvo prievolės jos teikti. Apyskaita anuliuota 2019-12-30.

Pirkimo ir pardavimo sandorį įforminantis dokumentas (IME Nr. 0000001), Inspekcijos vertinimu, nėra ir negali būti pripažintas PVM sąskaita faktūra, nes išrašytas ne PVM mokėtojo, neatitinka PVMĮ 80 straipsnyje nustatytų būtinųjų PVM sąskaitos faktūros rekvizitų, t. y. nėra nurodyta, kad tai PVM sąskaita faktūra, nėra išskirta mokėtina PVM suma. Taip pat šiame

dokumente nėra nurodyta, kas jį išrašė, pasirašė, priėmė ir / ar pan. Nagrinėjamu atveju nėra tenkinama viena iš sąlygų – PVM mokėtojo pareiga turėti PVM sąskaitą faktūrą, todėl Pareiškėjos pastabose išdėstyta argumentacija dėl jos teisės į PVM atskaitą pagal materialiąsias sąlygas, neišpildžius reikalavimo turėti PVM sąskaitą faktūrą ir joje išskirtą PVM sumą, yra nepagrįsta.

Be to, pardavėja UAB "I1" sandorio sudarymo metu neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo 157 066 Eur pardavimo PVM į valstybės biudžetą. Buhalterinės apskaitos registruose Pareiškėja įsigytą nekilnojamąjį turtą apskaitė verte, kuri nurodyta 2018-09-27 dokumente (905 000 Eur), neišskiriant PVM. Pirminėje 2018 m. 09 mėn. PVM deklaracijoje (pateikta 2018-10-22) Pareiškėja nebuvo deklaravusi 157 066 Eur įsigyto nekilnojamojo turto pirkimo PVM ir atskaitomo PVM. Minėtą PVM Pareiškėja atskaitė tik 2019-12-05 (vėliau nei po metų), pateikusi patikslintą 2018 m. 09 mėn. PVM deklaraciją. 2018-08-08 hipoteka įkeistam UAB "I1" turtui (žemės sklypui ir 5 butams, (duomenys neskeltni)) 2018-08-13 antstolio patvarkymu buvo paskirta ekspertizė, turto vertintojas UAB "M1" 2018-08-24 antstolis Y. B. rašytiniame paaiškinime (adresuotame skolininkui UAB "I1" jos vadovui, kreditoriui, pasiūlytam pirkėjui Pareiškėjai) informavo, kad skolininko pasiūlytam pirkėjui (Pareiškėjai) iki varžytinių paskelbimo įmokėjus 905 000 Eur (ekspertizės akte nustatyta rinkos turto vertė) į antstolio sąskaitą, UAB "I1" turtas bus realizuojamas specialia priverstinio realizavimo forma – parduodant šį turtą skolininko siūlomam pirkėjui. Pareiškėja iki varžytinių paskelbimo 2018-08-28 įmokėjo į depozitinę sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini) AB SEB banke už perkamą anksčiau minėtą turtą visą sumą (905 000 Eur). Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja iniciavo teisinius ginčus su UAB "I1" siekdama įpareigoti UAB "I1" neteisėtai deklaruoti PVM vien tik dėl to, kad įgytų teisę šį PVM atskaityti, žinodama, kad bankrutavusi įmonė deklaruoto PVM galimybės sumokėti neturės. Taigi, Pareiškėjos pateiktas argumentas dėl UAB "I1" sumokėto PVM ir PVM sumos įskaitymo į sumokėtą 905 000 Eur sumą, Inspekcijos tvirtinimu, yra nepagrįstas, nes minėtame ekspertizės akte nurodyta, kad rinkos vertė yra apskaičiuota neišskiriant PVM ir žemės sklypo, esančio Sėlių g. 36, lyginamuoju metodu nustatyta rinkos vertė vertės nustatymo dieną (2018-08-22) buvo 905 000 Eur.

Pareiškėja teigia, kad: 1) įvyko apmokestinamasis pirkimas ir pardavimas (ginčo turto, t. y. žemės statyboms pardavimas yra apmokestinamasis sandoris pagal PVM direktyvos 12 straipsnio nuostatas); 2) ginčo sandoris buvo atlygintinis – Pareiškėja už įsigytą turtą atsiskaitė pinigais; turtą pardavęs asmuo, neatsižvelgiant į jo neįsiregistravimą PVM mokėtoju, veikė kaip apmokestinamasis asmuo – turtas parduotas nuosekliai įgyvendinant komercinį verslo planą, turto pardavimas yra aprašytas verslo plane; 3) Pareiškėja buvo visiškai sąžininga (nėra piktnaudžiavimo / sukčiavimo fakto).

Sprendime nurodoma, jog UAB "I1" operatyvaus patikrinimo ataskaitoje nurodyta, kad 2015-09-10 UAB "I1" vardu buvo įsigytas sklypas su senais statiniais adresu: (duomenys neskelbtini), iš fizinių asmenų be J. N. įsigytas už iš AB "A1" gautą kreditą ir akcininkų bei su jais susijusių įmonių lėšas. UAB "I1" 2015 m. verslo plane kredito unijos (dabar AB "A1" finansavimui gauti aprašytas planuojamas nekilnojamojo turto projektas neįgyvendintas. Buvęs UAB "I1" vadovas F. T. paaiškinime mokesčių administratoriui nurodė, kad ketindama vykdyti statybas UAB "I1" turėjo gauti naują statybos leidimą, konstrukcinį planą ir darbo projektą, tačiau tuo nesirūpino, nes neturėjo lėšų statyboms vykdyti. 2015-06-01 generalinės statybos rangos sutartis tarp UAB "I1" (užsakovas), UAB "L1" (finansuotojas) ir UAB "K1" (rangovas) nebuvo vykdoma ir sudaryta tik paskolai iš kredito unijos sklypui įsigyti gauti, tai patvirtino visos sutartį pasirašiusios šalys. Nustatyta, kad UAB "I1" banko sąskaitose paskutinės finansinės operacijos vyko 2016 m. lapkričio mėn., nuo to laiko jokie judėjimo jose nėra, naujos sąskaitos taip pat nebuvo atidarytos ir esančiomis niekas nesinaudojo. Sąskaitose be atsiskaitymo už nekilnojamojo turto adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijimą vyko ir kitos operacijos, tačiau operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad didžioji dalis pervedimų vyko tik tarp UAB "I1" akcininkų ir su jais susijusių asmenų, duomenų ar / ir informacijos, kad UAB "I1" vykdė veiklą ir gavo pajamas, nenustatyta ir negauta iš trečiųjų asmenų. Operatyvaus patikrinimo metu padaryta

išvada, kad fiziniai asmenys, neturėdami galimybės gauti finansavimą iš kredito įstaigų, pasinaudojo UAB "I1" vardu tikslu gauti finansavimą turtui įsigyti. Realiai UAB "I1" jokios ekonominės veiklos nei iki turto įgijimo, nei po jo priverstinio realizavimo nevykdė ir nesiekė vykdyti. Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas aplinkybes, Sprendime daroma išvada, kad UAB "I1" nevykdė jokios ekonominės veiklos, antstolio areštuoto hipoteka įkeisto UAB "I1" turto pardavimas vykdomojoje byloje specialia priverstinio realizavimo forma buvo atsitiktinis sandoris ir nelaikytinas UAB "I1" ekonomine veikla.

Inspekcija, atsižvelgusi į aukščiau išdėstytas aplinkybes, konstatuoja, kad pagal UAB "I1" ne PVM mokėtojos, vardu išrašytą laisvos formos nekilnojamojo turto perleidimo dokumentą (2018-09-27 serijos IME Nr. 0000001) ūkinės operacijos sudarymo metu PVM nebuvo apskaičiuotas ir išskirtas. UAB "I1" mokėtino PVM neapskaičiavo, jo nedeklaravo ir nesumokėjo. Pareiškėja 2019-12-05 patikslintos deklaracijos duomenų pagrindu bando susigrąžinti jos pačios pagal laisvos formos dokumentą išskaičiuotą pirkimo PVM. Nekilnojamojo turto perleidimo laisvos formos dokumente, kuriame ūkinės operacijos metu PVM neišskirtas, „savavališkas“ PVM išskaičiavimas po ūkinės operacijos atlikimo, pateikiant patikslintą PVM deklaraciją, nesuteikia Pareiškėjai teisės atskaityti PVM, nes UAB "I1" vardu išrašytas dokumentas neatitinka PVMĮ 80 straipsnyje numatytų reikalavimų. Tiek UAB "I1" tiek Pareiškėja atliekamų kontrolės veiksmų metu nepateikė įrodymų, patvirtinančių, jog minėtame nekilnojamojo turto perleidimo dokumente nurodyta nekilnojamojo turto perleidimo 905 000 Eur suma apima ir pirkimo PVM.

Sprendime cituojamos PVMĮ 123 straipsnio 1, 2 dalys ir nurodoma, jog Patikrinimo akte pagrįstai papildomai apskaičiuota 157 066 Eur PVM ir pagal Pareiškėjos pateiktą 2019-12-05 prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) 157 066 Eur PVM permoka (skirtumas) negrąžintina. Vadovaujantis PVMĮ 123 straipsnio 1 dalies, MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punkto, 97 straipsnio 2 dalies, 98 ir 99 straipsnių, 66 straipsnio 4 dalies nuostatomis, nuo Patikrinimo akte papildomai apskaičiuoto 157 066 Eur PVM, akto tvirtinimo metu Pareiškėjai apskaičiuojami 22 337,66 Eur PVM delspinigiai (delspinigių apskaičiavimas pridedamas prie Sprendimo).

MAĮ 96 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai grąžintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug grąžinama (įskaitoma) dėl mokesčių administratoriaus klaidos). Atsižvelgus į tai, kad Pareiškėjai nėra grąžinta 2019-12-05 prašyme grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) nurodyta 157 066 Eur PVM permoka (skirtumas), todėl Pareiškėja Sprendime atleidžiama nuo apskaičiuojamų 22 337,66 Eur PVM delspinigių, nes žala biudžetui nepadaryta.

Pagal PVMĮ 123 straipsnio 2 dalį, MAĮ 139 straipsnio 1 dalį, 140 straipsnį patikrinimo akto tvirtinimo metu nenustačius baudą mažinančių ir didinančių aplinkybių, Pareiškėjai Sprendime skiriamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis, t. y. 30 proc. dydžio bauda – 47 120 Eur. Vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktu, žalos padarymas biudžetui turėtų būti suprantamas kaip dėl neteisėtų mokesčių mokėtojo veiksmų, kuriais padaromas neigiamas poveikis valstybės finansiniams interesams, valstybės negautos mokestinės pajamos. Atsižvelgiant į nagrinėjamą situaciją, jog Pareiškėjos deklaruota grąžintina suma negrąžintina, Sprendime konstatuojama, kad Pareiškėja, nors ir padidinusi iš biudžeto grąžintiną PVM, žalos valstybės biudžetui nepadarė, todėl yra atleistina nuo PVM baudos mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto pagrindu.

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

Ginčijamas Inspekcijos 2020-05-14 sprendimas Nr. (21.222) FR0682-230 tvirtintinas, Pareiškėjos 2020-06-02 skundas atmestinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto 157 066 Eur PVM mokesčių administratoriui mokestinio patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėja nepagrįstai

atskaitė 157 066 Eur pirkimo PVM už 2018 m. rugsėjo mėn. pagal ne PVM mokėtojos UAB "II" išrašytą 2018-09-27 nekilnojamojo turto (žemės sklypo adresu: Sėlių g. 36, Vilniuje bei butų adresais: Sėlių g. 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 36-5, Vilniuje) pardavimo Pareiškėjai dokumentą serijos IME Nr. 0000001.

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėja 2018-09-27 nuosavybės teise iš ne PVM mokėtojos UAB "II" įsigijo nekilnojamąjį turtą – žemės sklypą su priklausiniais, 5 butais su rūšiais Sėlių g. 36, Vilniuje, už 905 000 Eur. Nustatyta, kad Pareiškėja pagal UAB "II" vardu įformintą 2018-09-27 dokumentą serijos IME Nr. 0000001 (nurodyta vertė 905 000 Eur, pardavimo PVM neišskirtas) pati apskaičiavo 157 066 PVM ir 2019-12-05 pateikdama patikslintą 2018 m. rugsėjo mėn. PVM deklaraciją, joje deklaravo atskaitytiną 157 066 Eur pirkimo PVM (pirminėje 2018 m. rugsėjo PVM deklaracijoje, pateiktoje 2018-10-22, nurodytosios pirkimo PVM sumos deklaravusi nebuvo). Pažymėtina, jog, kaip nustatė mokesčių administratorius, pati Pareiškėja ginče aptariamą įsigytą turtą buhalterinėje apskaitoje apskaitė 905 000 Eur verte, buhalterinės apskaitos registruose („Pirkimo operacijos“, „Ilgalaikio turto apskaitos kortelė“, Didžioji knyga, Turto įvedimo į eksploataciją aktas) PVM nuo įsigyto nekilnojamojo turto vertės neapskaičiavo ir neapskaitė.

Mokesčių administratorius Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu, atsižvelgęs į tai, kad Pareiškėja nepateikė pagal 2018-09-27 vykdytą nekilnojamojo turto pirkimo sandorį pardavėjos UAB "II" (ne PVM mokėtojos) išrašytos PVM sąskaitos faktūros ar kito dokumento, kuriame būtų išskirtas PVM, konstatavo, kad Pareiškėja, pažeisdama PVMĮ 64 straipsnio 1 dalies nuostatas, nepagrįstai atskaitė 157 066 Eur PVM.

Pareiškėja, nesutinkdama su mokesčių administratoriaus pozicija, skunde tvirtina, jog PVM sąskaitos faktūros ginčo situacijoje nebuvimas yra tik formalus pobūdžio pažeidimas, nesudarantis pagrindo riboti jos teisę į PVM atskaitą. Taip pat, pasak Pareiškėjos, ginčo situacijoje esant neginčijamiems įrodymams, kad sandoris, kurio metu atlygintinai buvo perleistas PVM apmokestinamas žemės sklypas, skirtas statyboms, faktiškai yra įvykęs, žemės sklypą perleido ekonominę veiklą vykdęs pardavėjas, už žemės sklypą yra atsiskaityta pinigais, į žemės sklypo kainą yra įtrauktas pirkimo PVM, nėra nustatyta sukčiavimo, piktnaudžiavimo ar nesąžiningumo fakto, taigi, yra įgyvendintos visos būtinosios materialiosios sąlygos Pareiškėjos teisei į PVM atskaitą atsirasti, aplinkybė, jog UAB "II" išrašytas žemės sklypo pardavimo dokumentas neatitinka PVMĮ 80 straipsnyje numatytų reikalavimų, keliamų PVM sąskaitai faktūrai, negali būti priežastimi riboti Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą.

Ginčo teisinius santykius reglamentuojančio PVMĮ 64 straipsnio 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 PVMĮ 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, nepateikus pirminio leistino įrodymo, pagrindžiančio jos teisę į PVM atskaitą, o būtent, PVM sąskaitos faktūros, kurioje atskaitytina PVM suma būtų išskirta, sumažino Pareiškėjos atskaitytiną (duomenys neskelbtini) 066 Eur suma. Komisija pažymi nesutinkanti su Pareiškėjos skunde, remiantis jame pacituota ESTT praktika, pateiktu PVM sąskaitos faktūros nepateikimo, kaip formalaus pobūdžio pažeidimo, nesudarančio pagrindo riboti Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą, vertinimu.

Iš tiesų, ESTT savo jurisprudencijoje nuolat pažymi, jog teisė į atskaitą yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas ir iš esmės ji negali būti ribojama ir nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai. Šios sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai PVM apmokestinamai ūkinei veiklai, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatą, tenka neutrali mokesčių našta, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (pavyzdžiui, 2015-07-09 sprendimo byloje *Salomie ir Oltean*, C-183/14, 56, 57 p.). Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė atskaityti mokesį atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Šios teisės atsiradimo materialiosios sąlygos išvardytos minėtos direktyvos 168 straipsnio a punkte. Taigi, kad būtų galima pasinaudoti šia teise, reikia, pirma, kad suinteresuotasis asmuo būtų apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal minėtą direktyvą, ir, antra, kad prekės ar paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, būtų naudojamos apmokestinamajam asmeniui sudarant apmokestinamuosius sandorius ir kad šios įsigytos prekės ar paslaugos būtų patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens. Dėl teisės į atskaitą formalių sąlygų ESTT yra akcentavęs, jog iš PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto matyti, kad siekiant pasinaudoti šia teise apmokestinamasis asmuo privalo turėti sąskaitą faktūrą, išrašytą pagal šios direktyvos 226 straipsnį (2016-09-15 sprendimo byloje *Senatex*, C-518/14, 28, 29 p., 2017-10-19 sprendimo byloje *Paper Consult*, C-101/16, 40 p.). Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo mokesčio atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. Iš to matyti, kad mokesčių administratorius neturi atsakyti suteikti teisės į PVM atskaitą tik dėl to, kad sąskaita faktūra neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punkto sąlygų, jeigu joje yra visi duomenys, reikalingi patikrinti, ar įvykdytos esminės su šia teise susijusios sąlygos. Griežtai taikant formalų reikalavimą pateikti sąskaitas faktūras būtų pažeisti neutralumo ir proporcingumo principai, o tai neproporcingai kliudytų apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti mokesčių neutralumu, susijusiu su jo sandoriais. Vis dėlto apmokestinamasis asmuo, kuris prašo PVM atskaitos, turi įrodyti, kad jis atitinka jos gavimo sąlygas (2016-09-15 sprendimo byloje *Barlis 06 – Inverimentos Inmobiliarios e Turisticos*, C-516/14, 42, 43, 46 p.). Taigi, apmokestinamasis asmuo turi pateikti objektyvius įrodymus, kad prekes jam tiekė ir paslaugas teikė apmokestinamasis asmuo dėl jo paties PVM apmokestinamų sandorių, už kuriuos jis iš tiesų sumokėjo PVM (2018-11-21 sprendimo byloje C-664/16 44 punktas).

Pažymėtina, jog ESTT byloje C-664/16, kurioje buvo nagrinėjamas teisės į pirkimo PVM atskaitą realizavimo klausimas mokesčių mokėtojui nepateikus mokesčių institucijai jokių sąskaitų faktūrų, generalinis advokatas L. I. 2018-05-30 pateiktoje išvadoje akcentavo, jog sąskaita faktūra yra pagrindinis apmokestinamojo asmens teisės atskaityti pirkimo PVM pagal PVM direktyvą elementas. Iš tiesų, tinkamai išrašyta sąskaita faktūra yra „bilietas“, suteikiantis teisę į atskaitą, atsižvelgiant į tai, kad sąskaita faktūra atlieka „draudimo funkciją“ nacionalinei mokesčių institucijai, nes sąskaita faktūra susieja pirkimo mokesčio atskaitą su mokesčio mokėjimu. Generalinis advokatas akcentavo, jog pagal suformuotą ESTT jurisprudenciją, išskyrus tam tikras išimtis, nacionalinės mokesčių institucijos privalo suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti pirkimo mokesį, kaip nustatyta PVM direktyvoje, kai yra įvykdyti esminiai reikalavimai, kaip antai numatyti PVM direktyvos 10 antraštinės dalies 1 skyriuje („Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“), net jeigu apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų, susijusių su šia teise, įskaitant sąskaitų faktūrų išrašymą. Iki šiol suformuota jurisprudencija buvo iš esmės susijusi su tais atvejais, kai yra trūkumų, susijusių su

netinkamai išrašytomis sąskaitomis faktūromis arba su kitais aspektais, kurie yra svarbūs siekiant išsiaiškinti, ar tokios sąskaitos faktūros gali būti pateiktos mokesčių institucijoms siekiant atskaityti pirkimo mokesťį, kaip antai senaties apribojimo terminas ir pan. Ši byla, pasak generalinio advokato, suteikia ESTT galimybę nuspręsti, ar tokio požiūrio reikia laikytis aplinkybėmis, kai apmokestinamasis asmuo nepateikė jokių sąskaitų faktūrų, todėl siūloma tokią įrodymų spragą užpildyti eksperto ataskaita. Taigi, ESTT 2018-11-21 sprendimo aptariamoje byloje rezoliucinėje dalyje konstatavo, jog PVM direktyvą, visų pirma, jos 167 ir 168 straipsnius, 178 straipsnio a punktą ir 179 straipsnį, taip pat PVM neutralumo ir proporcingumo principus reikia aiškinti taip, kad esant aplinkybėms, kaip pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo, kuris negali įrodyti sumokėto pirkimo PVM sumos pateikdamas sąskaitas faktūras ar bet kokią kitą dokumentą, negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą remdamasis vien nacionalinio teismo nurodymu atliktos ekspertizės vertinimu.

Atsižvelgiant į pacituotąją ESTT praktiką, yra akivaizdu, jog Pareiškėja skunde nepagrįstai ginčo nekilnojamojo turto pardavimo PVM sąskaitos faktūros nepateikimą aptariamoje situacijoje vertina tik kaip formalų pažeidimą, neturintį įtakos jos teisės į PVM atskaitą realizavimui, nes iš tiesų tokio pobūdžio pažeidimu ESTT laiko atvejus, kada mokesčių institucijai pateikta PVM sąskaita faktūra išrašyta su trūkumais, pateikiamas ne PVM sąskaitos faktūros originalas ir pan. Ginčo situacijoje Pareiškėja apskritai nepateikė imperatyvias PVMĮ normas atitinkančios pirkimo PVM sąskaitos faktūros, taigi, šiuo atveju netenkinus vienos iš teisės į PVM atskaitą pasinaudojimo sąlygų, susijusių su formos reikalavimais – neturint PVM sąskaitos faktūros, negali būti realizuota ir Pareiškėjos teisė į PVM atskaitą, kuri, kaip yra nurodęs ESTT 2016-09-15 sprendimo *Senatex*, C-518/14, 35 p., gali būti iš esmės įgyvendinama tik nuo to momento, kai apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą.

Be to, LVAT dar 2004-10-27 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-1-355/2004 yra pažymėjęs, jog prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti yra mokesčio mokėtojo atlikti prekės įsigijimo ir su šia preke sukurtos pridėtinės vertės realizavimo veiksmai. Mokesčių mokėtojas turi įsigyti prekę ar paslaugą ir ją panaudoti PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ar paslaugoms teikti, tokie veiksmai turi būti atlikti iš tiesų, o ne vien užfiksuoti buhalterinės apskaitos dokumentuose. Būtent šias aplinkybes turi patvirtinti PVM sąskaitos faktūros, kurių buvimas laikytinas teisės į PVM atskaitą tinkamo realizavimo sąlyga. Teismas taip pat nurodė, jog PVM turi būti proporcingas galutiniam vartotojui pateikiamai prekės ar paslaugos kainai, kas lemia, jog mokesťis, kuris sumokėtas visuose civilinės apyvartos etapuose iki galutinio prekės ar paslaugos pardavimo, turi būti atskaitomas. Priešingu atveju būtų paneigiama PVM esmė: PVM mokamas kiekvienoje civilinės apyvartos stadijoje už įsigijamas prekes ir paslaugas, o vėliau su šiomis prekėmis ar paslaugomis sukūrus pridėtinę vertę atskaitomas. ESTT taip pat yra pažymėjęs, kad pagal PVM sistemos pagrindinį principą, PVM mokamas už kiekvieną pardavimo etapą, o tai atliekant atskaitomas PVM, kuriuo betarpiškai apmokestinta ankstesnė apyvarta.

Nagrinėjamo ginčo atveju nustatyta ne tik aplinkybė, jog Pareiškėja nepateikė turto įsigijimo PVM sąskaitos faktūros, bet ir tai, jog nei viename ginčo turto įsigijimo ir pardavimo etape PVM nuo įsigyjamo turto vertės nebuvo skaičiuotas ir mokėtas į valstybės biudžetą. UAB UAB "I1" kuri dar 2007-09-05 buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro kaip nevykdanti veiklos, 2015-09-10 ginčo nekilnojamojį turtą įsigijo iš fizinių asmenų ne PVM mokėtojų. Kaip nustatė mokesčių administratorius UAB "I1" operatyvaus patikrinimo metu (2019-12-20 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. (21.222) FR1042-5145), įvertinęs, be kita ko, Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytus ir aptariamus dokumentus, Pareiškėjos nuomone patvirtinančius aplinkybę, jog UAB "I1" faktiškai vykdė PVM apmokestinamą veiklą, UAB "I1" realiai jokios ekonominės veiklos nei iki ginčo turto įsigijimo, nei po jo priverstinio realizavimo nevykdė ir nesiekė vykdyti (pagal ESTT praktiką esminis ekonominės veiklos požymis yra nuolatinių pajamų gavimas, tuo tarpu turto valdymas, kurio metu neatliekami aktyvūs veiksmai nuolatiniams pajamoms gauti, negali būti laikoma ekonominės veiklos vykdymu (LVAT 2019-11-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-1726-602/2019)). Paminėtina ir tai, kad Inspekcija nurodytojo UAB "I1" operatyvaus patikrinimo metu įvertino šios bendrovės vardu įformintus dokumentus, atliktus

veiksmus, kuriais Pareiškėja šiame ginče įrodinėja savo kontrahentės ekonominės PVM apmokestinamos veiklos vykdymo aplinkybę. Ir nors Pareiškėjos skunde akcentuotos UAB "I1" vardu sudarytos sutartys ir jas vykdant neva atlikti veiksmai galėtų sudaryti įspūdį dėl paruošiamųjų darbų UAB "I1" pradedant vykdyti nekilnojamojo turto tiekimo už atlygį veiklą realaus atlikimo, tačiau šios bendrovės operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad generalinės statybos rangos sutartis dėl statybos darbų įsigytame žemės sklype atlikimo, jų finansavimo buvo pasirašyta tik finansavimui iš kredito unijos gauti. UAB "I1" buvęs direktorius F. T. mokesčių administratoriui teiktame paaiškinime (2019-11-20 paaiškinimas Nr. (21.222) FR1047-3728) nurodė, kad bendrovė statyboms pinigų neturėjo, finansavimo šaltinio nebuvo suradusi; perkant nekilnojamąjį turtą, jau buvo išduotas statybos leidimas, tačiau paaiškėjo, kad jis yra netinkamas ir bendrovė, ketindama vykdyti statybas, turėjo gauti naują statybos leidimą, konstrukcinį planą ir darbo projektą, tačiau tuo nesirūpino, nes neturėjo lėšų vykdyti statybą. UAB "I1" įsigytame žemės sklype buvę pastatai buvo nugriauti dėl to, kad buvo avarinės būklės ir kėlė grėsmę, be to, pasak F. T., buvo svarbu, kad avarinės būklės name neapsigyventų asocialūs asmenys, nesukeltų gaisro ar pats griūvantis pastatas nesukeltų dujų avarijos. UAB "G1" projektinių inžinierinių geologinių tyrimų ataskaita buvo parengta ne UAB "I1" bet fiziniam asmeniui F. T. užsakius. Taigi, iš nurodytųjų aplinkybių yra akivaizdu, jog UAB "I1" įsigijusi ginčo nekilnojamąjį turtą, jokios pridėtinės vertės su šiuo turtu nesukūrė, o įsigytame žemės sklype buvusių avarinės būklės statinių nugriovimas, siekiant išvengti jų keliamos grėsmės, negali būti pripažįstamas ekonominės PVM apmokestinamos veiklos vykdymu. UAB "I1" nebūdama PVM mokėtoja, ginčo nekilnojamąjį turtą pardavė Pareiškėjai be PVM, pardavimo PVM nedeklaravo bei į biudžetą nemokėjo.

Įvertinus mokesčio ginčo medžiagą, darytina išvada, jog Pareiškėja žinojo UAB "I1" veiklos aplinkybes bei aplinkybes, susijusias su UAB "I1" finansinėmis galimybėmis sumokėti į biudžetą pardavimo PVM. Mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, jog UAB "I1" ir Pareiškėja yra susijusios per jų akcijas valdančią I. O.. Komisijai pateiktame skunde Pareiškėja jau neigia šį sąsajumą ir pateikia naują įrodymą – tarp I. O. ir UAB "N1" pasirašytą 2018-03-15 UAB "I1" akcijų mainų sutartį. Tačiau, neatsižvelgiant į šias aplinkybes, Pareiškėja pati skunde Komisijai teigia, jog jos akcininkas I. O. 2017 m. pabaigoje dalyvavo UAB "I1" bankroto procese ir reikalavo bankroto bylos šiai įmonei iškėlimo. Pareiškėja taip pat inicijavo teisinius ginčus su UAB "I1" siekdama įpareigoti UAB "I1" pateikti Inspekcijai PVM deklaraciją ir deklaruoti joje 157 066 Eur mokėtiną PVM nuo ginčo sandorio.

Pasak buvusio UAB "I1" direktoriaus F. T. (2019-11-20 paaiškinimas Nr. (21.222) FR1047-3728), jis su I. O. nutarė vykdyti nekilnojamojo turto Sėlių g. projektą ir nusprendė tai daryti per UAB "I1" kurioje sprendimus priiminėjo tiek F. T., tiek I. O.. Iš F. T. prie minėto jo paaiškinimo pateikto susirašinėjimo su I. O. el. paštu 2018-08-16–2018-08-22 laikotarpiu mokesčių administratorius nustatė, jog ginčo nekilnojamojo turto perleidimo aplinkybes (pardavimą skolininko pasiūlytam pirkėjui) šie fiziniai asmenys aptarė iš anksto (2018-08-21 el. laiške F. T. rašė I. O.: „gal gali rytoj susitarti pas (duomenys neskelbtini) (antstolis Y. B.) susitikimą, kad su juo suderintume veiksmus, kurių jam reikia, kad padarytume“). Pasak F. T., jis nežinantis, kas UAB "I1" vardu išrašė ginčo nekilnojamojo turto pardavimo sąskaitą serijos IME Nr. 0000001. Taigi, disponuodama informacija apie aptartas aplinkybes, apie tai, jog UAB "I1" PVM į biudžetą nesumokės, Pareiškėja neteisėtai siekia gauti iš valstybės biudžeto PVM sumą, kuri nei viename ginčo turto tiekimo etape nebuvo sumokėta.

Kaip nurodė mokesčių administratorius, Pareiškėja, pagrįsdama nekilnojamojo turto įsigijimo sandorio aplinkybes, patikrinimo metu mokesčių administratoriui pateikė ne tik UAB "I1" vardu 2018-09-27 informantą nekilnojamojo turto pardavimo dokumentą serijos IME Nr. 0000001, remiantis kuriuo, kaip minėta, įsigytą turtą apskaitė savo buhalterinėje apskaitoje, bet ir antstolio Y. B. surašytą 2018-09-19 turto pardavimo skolininko pasiūlytam pirkėjui aktą Nr. S-18-240-14181, kuriame nurodyta, kad Pareiškėjai už 905 000 Eur parduodamas 0,1333 ha žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini) bei nurodytuojų adresu esantys 5 butai. Pareiškėja, remdamasi antstolio surašytu dokumentu, tvirtina sandorį sudariusi įstatymų nustatytos vykdymo

procedūros metu, sandorį kontroliuojant antstoliui, laikantis visų įstatyme nustatytų procedūrų, visą ginčo turto kainą, kurią nustatė nepriklausomi ekspertai, įskaitant ir PVM, sumokėjusi pinigais. Vertinant antstolio surašyto turto pardavimo skolininko pasiūlytam pirkėjui aktą šiame ginče nustatytų faktinių aplinkybių, lemiančių Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą realizavimą, kontekste, pažymėtina, jog tai yra Pareiškėjos nuosavybės teisę į CPK nustatyta tvarka įsigytus nekilnojamojo turto objektus patvirtinantis dokumentas (VĮ Registrų centro duomenimis, Pareiškėja sekančią dieną 2018-09-19 akto pagrindu įregistravo ginčo nekilnojamojo turto savo vardu), tačiau ne PVM apskaičiavimą ar sumokėjimą pagrindžiantis dokumentas, kurio formai ir turiniui keliamus reikalavimus nustato ne CPK, o mokesčius reglamentuojantys įstatymai, šio ginčo atveju PVMĮ. Juo labiau, PVM apskaičiavimo dokumentu nelaikytinas Pareiškėjos skunde nurodomas dokumentas, kuriame, pasak Pareiškėjos, į ginčo žemės sklypo kainą yra įtrauktas (įskaičiuotas) pirkimo PVM – Žemės sklypo rinkos vertės nustatymo ekspertizės aktas, kuriame nepriklausomas turto vertintojas nustatė antstolio parduodamo turto rinkos vertę. Pagal Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo 2 straipsnio 10 dalį turto arba verslo rinkos vertė yra apskaičiuota pinigų suma, už kurią galėtų būti perduotas turtas arba verslas jo vertinimo dieną, sudarius tiesioginį komercinį norinčių perduoti turtą arba verslą ir norinčių jį įsigyti asmenų sandorį po šio turto arba verslo tinkamo pateikimo rinkai, kai abi sandorio šalys veikia dalykiškai, be prievartos ir nesaistomos kitų sandorių ir interesų. Ekspertizės akte turto vertintojo pateikta pastaba, jog ginčo žemės sklypo rinkos vertė apskaičiuota neišskiriant PVM, dar nereikia, jog turto vertintojas, pagal aukščiau paminėtą teisės aktą sprendęs dėl ginčo nekilnojamojo turto rinkos vertės, sprendė dėl PVM prievolių nuo parduodamo nekilnojamojo turto dydžio ir šių prievolių vykdymo ar nevykdymo (iš akto turinio matyti, jog žemės sklypo rinkos vertė buvo nustatyta lyginamuoju metodu apskaičiavus 1 aro rinkos vertę skaičiavimuose net neužsimeriant apie PVM (akto 23 psl.).

Pareiškėjos skunde dėstomi argumentai, susiję su UAB "I1" galimai padarytais teisės aktų pažeidimais PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, atsižvelgiant į aukščiau šiame sprendime aprašytas Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą ribojančias aplinkybes, suponuojančias išvadą, jog mokesčių administratorius pagrįstai apribojo Pareiškėjos teisę į 157 066 Eur PVM atskaitą, Komisijos vertinimu, yra nereikšmingi sprendžiant šį mokesčių ginčą, todėl Komisija šiame sprendime dėl jų plačiau nebepasisako.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, vadovaujantis aptartomis teisės aktų, ESTT ir LVAT praktikos nuostatomis, konstatuotina, kad mokesčių administratorius pagrįstai 157 066 Eur suma sumažino Pareiškėjai gražintiną atskaitomą PVM. Ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, nes yra teisėtas ir pagrįstas, naikinti jį Pareiškėjos skunde nurodytais motyvais nėra pagrindo.

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 2020-05-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-230.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu dėl mokesčių ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprendami mokesčių ginčą (arba mokesčių 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė