



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „BOFORA“ SKUNDO**

2020 m. gruodžio 28 d. Nr. S-221 (7-180/2020)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininko Evaldo Raistensio, narių Editos Galiauskaitės (pranešėja), Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Bofora“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2020-09-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2020-09-16 sprendimo Nr. 69-91 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovas Marius Žeba ir Inspekcijos atstovė A. B. 2020-11-24 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja skunde nesutinka su apskaičiuotais 43 319 Eur pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM), 116,72 Eur delspinigiais ir 202 Eur bauda, todėl prašo panaikinti Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2020-06-17 sprendimą Nr. (7.45)FR0682-278 ir Inspekcijos 2020-09-16 sprendimą Nr.69-91.

Pareiškėja skunde nurodo, kad mokesčių administratorius dėsto visuotinai žinomus ir mokesčių mokėtojo neginčijamus bendruosius PVM atskaitos principus, tačiau sąmoningai neatsakinėja į aiškius ir konkrečius mokesčių mokėtojo motyvus, kurie yra grįsti konkrečia ir specifiniais ginčo santykiams suformuota Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika. Tiek Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (toliau – PVMĮ), tiek PVM direktyva (taip pat ir Šeštoji direktyva) teisę į atskaitą sieja su ketinimu vykdyti ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

Pareiškėja nurodo jo nuomone reikšmingus teismų sprendimus.

Pagal verslo apmokestinimo PVM neutralumo principą, pirmosios išlaidos investicijoms, patirtoms ekonominės veiklos tikslais, turi būti laikomos ekonomine veikla ir šis principas būtų pažeidžiamas, jei būtų laikoma, kad ši veikla pradedama tik tada, kai nekilnojamas turtas faktiškai naudojamas, t. y. kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų (ESTT 2012-03-01 prejudicinis sprendimas byloje *Polski Trawertyn*, C-280/10).

Ekonominei veiklai skirtos išlaidos iki pradedant vykdyti faktinę veiklą turi būti traktuojamos analogiškai išlaidoms, atsiradusioms užbaigiant ekonominę veiklą (ESTT 2005-03-03 sprendimo byloje *Fini H*, C-32/03, 30 ir 31 p.).

Asmens pripažinimas apmokestinamuoju siejamas su ketinimu pradėti vykdyti ekonominę veiklą klausimu, o ne su šia veikla siekiamu galutiniu tikslu (ESTT 2006-01-12 sprendimas sujungtose bylose *Optigen* ir kt., C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, 48 p.).

Teisingumo Teismo praktikoje pripažįstama, kad teisė į atskaitą išlieka ir tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, atsižvelgdamas, pavyzdžiui, į pelno atskaitą, nusprendžia nebetęsti veiklos ir likviduoti verslą (ESTT 2005-03-05 sprendimo byloje *Fini H*, C-32/03, 21 ir 22 p.).

Vieną kartą įmonei pripažinta apmokestinamojo asmens savybė negali būti panaikinta, net jei, atsižvelgus į minėtos studijos rezultatus, nusprendžiama toliau neplėtoti įmonės veiklos, o ją likviduoti, dėl ko planuota ekonominė veikla nelemia apmokestinamųjų sandorių vykdymo (ESTT 1996-02-29 sprendimo byloje *INZO*, C-110/94, 25 p.).

Įmonės sudaryti sandoriai, kai jie yra nukreipti į įmonės ekonominės veiklos pabaigą, įmonės likvidavimą, išskyrus tuos atvejus, kai tie sandoriai patenka į sukčiavimo ir piktnaudžiavimo sritis, laikantis verslo apmokestinimo neutralumo principo, suponuoja teisę į PVM atskaitą (LVAT 2016-02-23 nutartis byloje Nr. A-294-556/2016).

Aukščiau išdėstyti teismų išaiškinimai suponuoja, kad bankroto procedūroje vykdoma įmonės veikla, kuri yra skirta gauti pajamų ir jas paskirstyti kreditoriams, yra ekonominė ir suponuoja teisę į PVM atskaitą nepriklausomai nuo to ar ją vykdančiam yra realizuojamas ketinimas gauti PVM apmokestinamus pardavimus.

Šio mokestinio ginčo pagrindas yra tai, kad mokesčių administratorius teisę į PVM atskaitą iš esmės sieja tik su įmonės veikla iki bankroto procedūros, t. y. jam nėra priimtina, kad veikla, kuri yra skirta užbaigti įmonės veiklą, PVM prasme yra prilyginama veiklos pradžiai ar bet kuriam kitam etapui. Mokesčių administratorius PVM atskaitą taip pat tiesiogiai sieja tik su faktiškai įvykdytais PVM apmokestinamais pardavimais, t. y. laikosi pozicijos, kad neįvykus PVM apmokestinamiems pardavimams nėra galima ir PVM atskaita. Mūsų nuomone, tai yra ribotas PVM atskaitos supratimas, kuris neatitinka vieningos PVM sistemos esmės ir tiesiogiai prieštarauja aukščiau išdėstyti ESTT ir LVAT praktikai. Teismai yra aiškiai ir konkrečiai pasisakę, kad įmonės veikla bankroto procedūroje yra pripažintina ekonomine, o PVM atskaita įmonei priklauso nepriklausomai nuo to, ar pavyksta faktiškai gauti PVM apmokestinamųjų pajamų.

Pareiškėja nesutinka su formaliu mokesčių administratoriaus motyvu dėl registravimosi PVM mokėtoju momento – baigus nuomoti ir pardavus nekilnojamojo turto objektą mokesčių mokėtojas tariamai žinojo, kad PVM apmokestinamųjų pardavimų nebebus gauta.

Ginčo aspektu aktualu, jog atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (ESTT 2004-04-29 sprendimo byloje *Fasworld*, C-137/02 56 p.).

Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi deklaruoti, kada jis pradeda apmokestinamą veiklą (registruotis PVM mokėtoju). Tačiau nepaisant tokio registravimo, kuris turi užtikrinti sklandu PVM sistemos veikimą, svarbos, tai, kad apmokestinamas asmuo neįvykdė šios pareigos, negali iš kito apmokestinamo asmens atimti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalimi suteiktos teisės į atskaitą (2010-12-22 Sprendimo byloje *Bosulaw Juliusz Dankowski*, C-438/09, 24 p., 32–34 p.). Šioje byloje ESTT pasisakė, kad nepaisant to, jog veiklą vykdančias asmuo nebuvo įsiregistravęs PVM mokėtoju, tačiau pagal jo išrašytas PVM sąskaitas-faktūras kita šalis turi teisę į PVM atskaitą.

Tai reiškia, kad Bendrovės ketinimas vykdyti PVM apmokestinamąją veiklą turi būti nustatomas pagal faktines aplinkybes, o ne pagal prašymo registruoti PVM datą. Šiame kontekste reikšminga yra tai, kad atskaitytas PVM yra susijęs su bankroto administratoriaus teiktomis paslaugomis, o jos buvo teiktos visos ekonominės veiklos metu, kada buvo aiškus ketinimas vykdyti ekonominę PVM apmokestinamąją veiklą. Taip pat reikšminga aplinkybė yra tai, kad tiek patalpų nuoma, tiek vėlesnis jų pardavimas iš principo yra apmokestinamas PVM (PVMĮ 31 straipsnio 3 dalis ir 32 straipsnio 3 dalis) ir tai bendrame kontekste suponuoja bendrovės teisę į PVM atskaitą. Kartu atkreiptinas dėmesys, kad sutinkamai su ESTT išaiškinimais (2010-12-22

sprendimas byloje *Bosulaw Juliusz Dankowski, C-438/09*), Bendrovė ir šiuo metu galėtų koreguoti savo sandorius išskirdama PVM, nepaisant to, kad tuo metu dar nebuvo pateikusi prašymo registruotis PVM mokėtoju. Kadangi sumokėti PVM už bankrutuojantį asmenį pareigą turi pirkėjas, mokėtinas PVM būtų atskaitytas sandorio momentu ir sudarytam sandoriui netgi formaliai nebūtų reikalingas papildomas finansavimas. Kartu tai reiškia, kad valstybės biudžetas objektyviai nepatyrė ir negalėjo patirti žalos.

Pareiškėjos įsitikinimu, negalimas toks supratimas, kai teisė į PVM atskaitą būtų pripažįstama pateikus prašymą registruotis PVM mokėtoju bankroto pradžioje ar viduryje ir nebeprapažįstama kai analogiškas prašymas pateikiamas bankroto pabaigoje, nors visos kitos aplinkybės (veiklos turinys) yra identiškas.

Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad jis visgi gavo PVM apmokestinamųjų pajamų. Prie skundo Pareiškėja pateikė dokumentus (2019-01-30 Projektavimo darbų sutarties Priedas Nr. 1 ir projektavimo darbų priėmimo–perdavimo aktas, Pareiškėjos mokėjimo pavedimai V. D. projektavimo firmai ir UAB „Mitnas“ mokėjimo pavedimas, įrodantis apmokėjimą už įsigytus projektinius pasiūlymus), kurie įrodo mokesčių mokėtojo sudarytų sandorių realumą ir atitinkamai pagrindžia Bendrovės teisę į PVM atskaitą.

Atsakant į motyvą dėl neva nepateiktų įrodymų, kad parduotos buvo „tos pačios“ paslaugos, kurios buvo įsigytos iš V. D. įmonės, Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad jis jokių kitų paslaugų neturėjo, todėl jokių kitų paslaugų parduoti ir negalėjo. Kartu pažymi, kad parduotos buvo ne paslaugos, o autorinis darbas, projektavimo darbų rezultatas. Pažymi, kad ginčo esmei visiškai nėra jokio skirtumo ar yra parduotos „tos pačios“ ar kokios nors „kitos paslaugos“. Sutinkant, kad buvo parduotos „kitos paslaugos“ mokesetine prasme rezultatas yra analogiškas kaip ir pardavus „tas pačias“ paslaugas. Teigiant, kad jokių kitų paslaugų be įsigytų iš V. D. įmonės nebuvo, neprotingas yra reikalavimas įrodyti, kad buvo parduota būtent tai, ką turėjai įsigijęs ir galėjai parduoti.

Dėl Pareiškėjos įvykdyto projektinių pasiūlymų perleidimo sandorio paaiškino, kad 2020 m. rugpjūčio mėnesį į Pareiškėją kreipėsi UAB „Mitnas“ direktorius. Jis paaiškino, kad rengia iš Pareiškėjos įsigyto pastato rekonstrukcijos projektą ir ketina jį derinti su kompetentingomis institucijomis. Kadangi jo architektas rekonstrukcijos projekte nori naudoti V. D. paruoštus projektinius pasiūlymus, yra reikalingas turtinių autoriaus teisių turėtojo sutikimas. UAB „Mitnas“ bandė įrodyti, kad projektiniai pasiūlymai yra Pareiškėjos perleisto pastato dalis, tačiau tokių sąlygų nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyje nebuvo numatyta. Nepavykus gauti projektinių pasiūlymų nemokamai, buvo suderėta kaina už kurią autorinis darbas buvo perleistas. Tokiu būdu Pareiškėja realizavo savo ketinimą gauti PVM apmokestinamąsias pajamas.

Dėl bankroto administratoriaus atlygio Pareiškėja nurodė, kad mokesčių administratorius teigia, jog bankroto administratorius S. P. tą patį mėnesį, kurį išrašė PVM sąskaitą faktūrą bendrovei už bankroto administravimo paslaugas, iš susijusios UAB „Valeksa“ įsigijo konsultavimo paslaugas, kurios pagal patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, faktiškai galėjo būti ir nesuteiktos. Taip pat mokesčių administratorius padarė išvadą, kad bankroto administravimo paslaugų suteikimo įkainis nėra pagrįstas jokiais objektyviais įrodymais.

Pareiškėjos nuomone, tokie mokesčių administratoriaus teiginiai neturi jokios reikšmės mokesčiniam ginčui. Bendrovės teisė į PVM atskaitą niekaip nėra susijusi su tuo kada ir iš ko S. P. pirko vienas ar kitas paslaugas, kadangi mokesčių administratorius neįrodinėja PVM sukčiavimo, o UAB „Valeksa“ nėra priedangos įmonė ar „dingęs prekeivis“. Todėl tokio pobūdžio pasvarstymai yra skirti suklaidinti ginčą nagrinėjančią instituciją pateikiant bereikšmes tariamų pažeidimų prielaidas.

Jeigu mokesčių administratoriui nėra suprantama kaip yra nustatomi bankroto administravimo paslaugų įkainiai, jis gali paprašyti šios informacijos iš mokesčių mokėtojo arba atlikti savarankišką analizę. Nagrinėjamu atveju, mokesčių administratorius neatliko analizės ir

nepateikė paklausimo mokesčių mokėtojui. Nepaisant to, skundžiamame sprendime buvo pateiktos kaltinamojo pobūdžio ir jokia turima informacija, motyvais, teisės aktais ar bet koku kitu pagrindu neparemtos išvados apie netinkamus bankroto administravimo paslaugų įkainius.

Pareiškėja paaiškino, kad bankroto administratoriaus įkainis yra nustatomas ne paties administratoriaus, o kreditorių susirinkimo. Šiuo konkrečiu atveju bankroto administratoriaus atlygis buvo nustatytas 2018-07-20 Kreditorių susirinkime (40 MMA + 3 proc. nuo gautų pajamų). Šiame susirinkime dalyvavo ir jokių pretenzijų nepareiškė Inspekcijos reikalavimą administruojantis Turto bankas.

Bankroto administratorius bankrutavusios Bendrovės naudai nuveikė milžinišką darbą – sugebėjo nuginčyti ~1 900 000 Eur nepagrįstų reikalavimų, apgynė Bendrovės interesus prieš nesąžiningas pretenzijas, apgynė Bendrovės valdomą turtą nuo pretenzijų Generalinėje prokuratūroje, panaikino turtui taikytus areštus, surado Bendrovės valdomam turtui nuomininką ir generavo pinigų srautą. Galiausiai bankroto administratorius parengė turtą pardavimui (paruošė jo panaudojimo viziją, projektinius pasiūlymus; susitiko ir pristatė projektą visiems potencialiems investuotojams Palangoje) taip sėkmingai, kad sugebėjo už jį gauti 4 kartus didesnę sumą, nei kad buvo nustatyta 2018-08-22 turto vertinimo ataskaita. Šie bankroto administratoriaus veiksmai leido beveik visiškai patenkinti visų kreditorių interesus, įskaitant ir Inspekcijos. Atlikus didelį darbą ir pasiekus tokius sėkmingus rezultatus (kurie proceso pradžioje atrodė visiškai neįmanomi) 2019-12-20 susirinkime kreditoriai padidino bankroto administratoriaus atlygį, numatydami jam 7 proc. nuo gautų pajamų (prie skundo pridėdamas turto vertinimas, teismų nutartys, kreditorių susirinkimo protokolai; Generalinės prokuratūros raštai ir susijusios teismo nutartys pateiktos mokesčių administratoriui, todėl privalo būti byloje).

Pareiškėjos nuomone, aukščiau išdėstyti faktai ir pateikti įrodymai naikina abejones dėl administravimo paslaugų apimties ir įkainių, o visi ir bet kokie papildomi faktai ir įrodymai galėjo būti pateikti mokesčių administratoriui tiek patikrinimo, tiek skundo nagrinėjimo metu, jeigu tik mokesčių mokėtojas būtų informuotas apie tokių dokumentų teisinę reikšmę mokesčių administratoriui.

Inspekcija Sprendime nurodė, kad Kauno AVMI patikrino Pareiškėjos PVM apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą už laikotarpį nuo 2019-09-24 iki 2019-12-31 (patikrinimas inicijuotas pagal Pareiškėjos 2020-01-30 prašymą grąžinti laikotarpio nuo 2018-01-01 iki 2019-12-31 43 370,04 Eur PVM). Patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 58 straipsnio nuostatas, nes nevykdydama PVM apmokestinamos veiklos, 2019 m. rugsėjo–gruodžio mėn. PVM deklaracijose nepagrįstai deklaravo atskaitomą 43 319 Eur pirkimo PVM. Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos 2020-06-17 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo patvirtinta 43 319 Eur PVM, apskaičiuoti 116,72 Eur PVM delspinigiai, paskirta 4 331,90 Eur PVM bauda (10 proc. mokesčio dydžio) bei atleista nuo 4 129,90 Eur PVM baudos.

Inspekcija Sprendime (3 puslapis) nurodė, kad Pareiškėjos statusas nuo 2017-09-09 iki 2018-03-30 buvo bankrutuojanti, nuo 2018-03-30 – bankrutavusi, bankroto administratoriumi yra S. P.

Pareiškėja laikotarpiu nuo įsteigimo (2013-02-13) iki 2019-09-23 PVM mokėtoja registruota nebuvo, o prašymą įregistruoti PVM mokėtoju pateikė 2019-09-18. Prašyme paaiškino, kad bankrutavusiai Pareiškėjai priklausantis nekilnojamasis turtas parduotas ir kad už turto priežiūrą, administravimą Pareiškėja gaus PVM sąskaitas faktūras (kreditoriai administravimo išlaidoms yra skyrę 175 470 Eur), todėl yra būtina įsiregistruoti PVM mokėtoju. Pareiškėja PVM mokėtoja įregistruota 2019-09-24.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjos turtą bankroto iškelimo metu (Kauno apygardos teismo 2017-08-29 nutartis iškelti bankroto bylą (civilinė byla Nr. eB2-2384-264/2017 įsiteisėjo 2017-09-09) sudarė viešbutis, garažas ir kavinė. Pagal 2017-12-15 Nekilnojamojo turto nuomos sutartį Pareiškėjai priklausantis turtas nuo 2018-01-01 buvo išnuomotas UAB „Damicina“ už 27 000 Eur per metus. Turto nuomos kainos nustatytos be PVM, nes sutarties sudarymo metu

nuomotojas buvo ne PVM mokėtojas (UAB „Damicina“ PVM mokėtoja įregistruota 2018-12-31, Kauno AVMI sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo 2 puslapis). Minėta nuomos sutartis nuo 2019-10-08 buvo nutraukta atsižvelgus į tai, kad 2019-09-18 viešosiose varžytinėse nuomotas turtas buvo parduotas. Pareiškėja pateikė 2019-10-16 varžytinių aktą, pagal kurį minėtas nekilnojamasis turtas parduotas už 1 710 000 Eur. PVM sąskaita faktūra už turto pardavimą nebuvo išrašyta.

Nekilnojamojo turto pardavimo sandorį Pareiškėja deklaravo 2019 m. spalio mėn. PVM deklaracijoje kaip PVM neapmokestinamą sandorį, nes, Inspekcijos teigimu, pagal PVMĮ 32 straipsnio 1 dalį, PVM neapmokestinamas pastatų, statinių ar jų dalių (išskyrus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis) pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam toks daiktas perduodamas, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti juo kaip jo savininkas. Kitų pardavimų PVM deklaracijose nedeklaruota.

Pareiškėja 2019 m. rugsėjo–gruodžio mėn. PVM deklaracijose į PVM atskaitą įtraukė 43 319 Eur pirkimo PVM pagal paslaugų teikėjų išrašytas PVM sąskaitas faktūras ir deklaravo 43 319 Eur gražintiną PVM. Didžiausią Pareiškėjos įsigijimų dalį (96 proc.) sudarė iš S. P. įsigytos bankroto administravimo paslaugos (pagal 2019-10-17 PVM sąskaitą faktūrą paslaugų apmokestinamoji vertė 74 860 Eur ir 15 720,60 Eur PVM, pagal 2019-12-31 PVM sąskaitą faktūrą – 123 550 Eur ir 25 945,50 Eur PVM).

Inspekcija nurodė, kad S. P. PVM deklaracijoje už laikotarpį nuo 2019-09-28 iki 2019-12-31 deklaravo PVM apmokestinamų sandorių 198 410 Eur pardavimo vertę, 41 666 Eur pardavimo PVM (standartinio tarifo), 25 211 Eur atskaitomą pirkimo PVM, 16 455 Eur mokėtiną PVM. Pardavimus sudarė Pareiškėjai pagal 2 PVM sąskaitas faktūras parduotos bankroto administravimo paslaugos (198 410 Eur apmokestinamoji vertė, 41 666,10 Eur PVM), įsigijimus – pirkimai iš UAB „Valeksa“ pagal 2019-12-31 PVM sąskaitą faktūrą už 145 200 Eur (120 000 Eur apmokestinamoji vertė, 25 200 Eur PVM) ir pirkimai iš UAB „Argus“ iš viso už 65,20 Eur (53,88 Eur apmokestinamoji vertė, 11,32 Eur PVM).

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjos bankroto administratorius yra susijęs su UAB „Valeksa“ bei kita buhalterines paslaugas teikiančia bendrove kaip jų vadovas ir akcininkas.

Inspekcija, įvertinusi dokumentus ir faktines aplinkybes nustatė, kad S. P. Sutartyje su UAB „Valeksa“ numatytos paslaugos S. P. realiai galėjo būti nesuteiktos, arba suteiktos, neatsižvelgiant į tikrąją rinkos kainą, kadangi:

- UAB „Valeksa“ išrašyta PVM sąskaita faktūra už konsultavimo paslaugas bankroto procese, tačiau pagal UAB „Valeksa“ pateiktas iš kitų tiekėjų įsigytų prekių (paslaugų) PVM sąskaitas faktūras, konsultavimo paslaugos iš kitų tiekėjų nebuvo įsigytos (UAB „Valeksa“ nurodė, kad paslaugos buvo atliekamos UAB „Valeksa“ darbuotojų, tačiau nenurodė kas ir kokias konkrečias paslaugas suteikė);

- sandoris sudarytas tarp asocijuotų asmenų, Sutartyje kaip paslaugų tiekėjas ir paslaugų pirkėjas pasirašęs tas pats asmuo S. P., paslaugų teikimo sutartis sudaryta konkrečiam laikotarpiui (nuo 2019-01-04 iki 2019-12-31), kurio metu išrašyta tik viena PVM sąskaita faktūra;

- S. P. įmonei UAB „Valeksa“ pagal PVM sąskaitą faktūrą pinigų pervedė tik 2020-02-26, t. y. tik paprašius pateikti sandorius pagrindžiančius dokumentus;

- Sutartyje nurodyta, kad UAB „Valeksa“ S. P. teikia konsultacijas buhalterinės apskaitos klausimais, tačiau prašyme įregistruoti PVM mokėtoju nurodyta, kad jo buhalterinę apskaitą tvarko UAB „Infina“;

- paslaugų kaina Sutartyje nustatyta iš anksto už laikotarpį nuo 2019-01-04 iki 2019-12-31, nepriklausomai nuo to, kokių paslaugų ir kiek bus suteikta (sutartyje numatyta, kad suteiktų paslaugų perdavimo-priėmimo aktas nesurašomas, Administratoriui išrašyta PVM sąskaita faktūra laikoma suteiktų paslaugų priėmimą-perdavimą patvirtinančiu dokumentu);

- S. P. nepaaiškino, kokias konkrečiai paslaugas įsigijo iš UAB „Valeksa“, UAB „Valeksa“ pateikė iš kitų tiekėjų įsigytų prekių (paslaugų) PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodyta

apmokestinamoji vertė 10 285,29 Eur (UAB „Valeksa“ S. P. išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje apmokestinamoji vertė 120 000 Eur).

Inspekcija remiasi PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies nuostatomis, kad 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 šio PVM mokėtojo PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. PVMĮ 58 straipsnio komentare nurodyta, kad pagrindinė sąlyga PVM atskaitai – įsigytos prekės ir paslaugos turi būti skirtos PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Tai reiškia, kad PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti pirkimo ar importo PVM sumų už prekes (paslaugas), kurių jis nenaudoja ir nenaudos minėtoje veikloje.

Pagal ESTT praktiką teisės į PVM atskaitą pagrindinė ir būtina sąlyga yra priežastinio ryšio buvimas tarp mokesčio mokėtojo įgyjamų prekių ar paslaugų ir vykdomo apmokestinamo pardavimo. Šis priežastinis ryšys yra kriterijus, pagal kurį skiriasi mokesčių mokėtojų, vykdančių apmokestinamą ekonominę veiklą, teisės nuo galutinio vartotojo teisių (išskyrus mokesčių mokėtojus, atliekančius veiksmus, atleistus nuo PVM).

Iš esmės Pareiškėja laikotarpiu nuo 2019-09-24 iki 2019-12-31 nevykdė nei vieno PVM apmokestinamojo sandorio, todėl negalima teigti, kad Pareiškėjos įsigytos prekės (paslaugos) sukuria pridėtinę vertę ir buvo skirtos naudoti PVM apmokestinamoje veikloje. Teisę į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojas, o kad asmuo būtų laikomas PVM mokėtoju, jis turi vykdyti ekonominę veiklą. Tik vykdydamas ekonominę veiklą asmuo gali atskaityti už savo apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti sunaudotas prekes ir paslaugas sumokėtą pridėtinės vertės mokesťį.

Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėjos įgytos paslaugos, kurių pirkimo PVM Pareiškėja atskaitė 2019 m. rugsėjo–gruodžio mėn. PVM deklaracijose (2019 m. rugsėjo mėn. – 1 386 Eur, spalio mėn. – 15 987 Eur, gruodžio mėn. – 25 946 Eur) nebuvo skirtos Pareiškėjos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti.

Kaip Sprendime nurodė Inspekcija, Pareiškėja 2020-08-27 pateikė 2020-08-26 PVM sąskaitą faktūrą, kurioje pardavėjas Pareiškėja, pirkėjas UAB „Mitnas“, paslauga – 3500 Eur ir 735 Eur PVM vertės pastato projektiniai sprendimai. Pareiškėja nurodė, kad į ją kreipėsi nekilnojamo turto pirkėjas UAB „Mitnas“ (perpirkęs turtą iš varžytynės laimėjusios UAB „Antus“), kuri ieškojo architektūrinių ir finansinių modelių kaip išvystyti įsigytą nekilnojamąjį turtą, todėl pageidavo įsigyti iš Pareiškėjos projektinius pasiūlymus, parengtus Pareiškėjai pagal 2019-01-30 projekto darbų sutartį. Pareiškėja pateikė 2019-01-30 projekto darbų sutartį Nr. 019-01-1, kurią sudarė su V. D. projektavimo firma (Vykdytoja). Sutarties objektas – parengti pastato–viešbučio rekonstravimo projektinius pasiūlymus. Šiais naujai teikiama dokumentais Pareiškėja grindžia teisę į PVM atskaitą, nes realiai vykdo ekonominę veiklą ir PVM apmokestinamus pardavimus.

Inspekcija nurodė, kad: 1) 2020-08-19 inicijavo Pareiškėjos išregistravimo iš PVM mokėtojų procedūrą; 2) Pareiškėja 2020-08-25 pateikė nesutikimą dėl išregistravimo ir nurodė, kad Pareiškėja bankrutavusi ir šiuo metu pardavinėja likusį turtą su tikslu gauti pajamų ir visiškai atsiskaityti su kreditoriais, t. y. vykdo ekonominę veiklą; 3) iki 2020-09-11 nurodė Pareiškėjai pateikti informaciją apie bankrutavusios Pareiškėjos turimą nerealizuotą turtą bei tai pagrindžiančius apskaitos dokumentus; 4) Pareiškėjos 2020-08-26 PVM sąskaita faktūra išrašyta jau po mokesčių administratoriaus kreipimosi į Pareiškėją dėl išregistravimo.

Inspekcija Sprendime pažymėjo, kad 2020-08-26 PVM sąskaitoje nurodyti projektavimo darbai yra už tą patį varžytinėse parduotą nekilnojamąjį turtą, be to, 2019-01-30 projekto darbų sutartyje Nr. 019-01-1 numatyta, kad iki 2019-04-15 atliktas sutartinis darbas įteisinamas sutartinio darbo perdavimo–priėmimo aktu, taip pat numatyta, kad rengiamų pasiūlymų apimtis ir sudėtis išdėstyta Sutarties 1 priede. Šie dokumentai nepateikti. Pareiškėja nepateikė paslaugos perdavimo–priėmimo aktų, Sutarties 1 priedo, neirodė, kad perparduotos paslaugos „Pastato

projektiniai sprendimai“ yra tapačios, kurios įsigytos iš V. D. įmonės. Pareiškėja nepateikia objektyvių duomenų, kad sandorio turinys realiai egzistuojantis, o vien tik PVM sąskaitos faktūros teikimas neįrodo, kad sandoriai realūs, o nesudaryti tik tam, kad formaliai įrodytų Pareiškėjos ekonominės veiklos vykdymą, naujai pateikti dokumentai nepaneigia Inspekcijos patikrinimo metu nustatytų aplinkybių, kad Pareiškėja PVM apmokestinamųjų sandorių nevykdė ir Pareiškėjos teisė į PVM atskaitą gali būti apribota, kai objektyviai nebuvo vykdyta ekonominė veikla ar sudaryti sandoriai, kurie neapmokestinami PVM.

Inspekcija atkreipia dėmesį, kad S. P. pateikė prašymą įregistruoti PVM mokėtoju tą pačią dieną kaip ir pateikė prašymą PVM mokėtoju įregistruoti Pareiškėją (abu prašymai pateikti žinant, kad Pareiškėja iš esmės PVM apmokestinamųjų sandorių nevykdė ir ekonominės veiklos vykdymas nebus tęsiamas, nes turtas parduotas). S. P. tą patį mėnesį, kurį išrašė PVM sąskaitą faktūrą Pareiškėjai už bankroto administravimo paslaugas, iš susijusios įmonės UAB „Valeksa“ įsigijo konsultavimo paslaugas, kurios pagal patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, faktiškai galėjo būti ir nesuteiktos. S. P. nepaaiškino, kokias konkrečiai paslaugas įsigijo iš UAB „Valeksa“, UAB „Valeksa“ pateikė iš kitų tiekėjų įsigytų prekių (paslaugų) PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodyta apmokestinamoji vertė 10 285,29 Eur, kai UAB „Valeksa“ S. P. išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje apmokestinamoji vertė 120 000 Eur. UAB „Valeksa“ nurodė, kad paslaugos buvo atliekamos UAB „Valeksa“ darbuotojų, tačiau kas ir kokias konkrečias paslaugas suteikė – nenurodė. S. P. įmonei UAB „Valeksa“ pagal PVM sąskaitą faktūrą Nr. VAL1953 pinigus pervedė tik 2020-02-26, t. y. tik paprašius pateikti sandorius pagrindžiančius dokumentus. Taigi, kaip matyti suteiktų bankroto administravimo paslaugų įkainis nėra pagrįstas jokiais objektyviais įrodymais. Pagal Įmonių bankroto įstatymo (galiojusio nekilnojamo turto pardavimo momentu) nuostatas, pagrindinis bankroto proceso tikslas – patenkinti bankrutuojančios įmonės kreditorių reikalavimus, kuomet operatyviau užbaigti bankroto procedūras likviduojant įmonę ir išregistruojant ją iš Juridinių asmenų registro. Pareiškėjos įgytos prekės ir paslaugos skirtos atsiskaityti su kreditoriais ir likviduoti Pareiškėją nebuvo skirtos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, todėl nekilnojamojo turto pardavimo sandoris negali būti laikomas ekonominės veiklos tęstinumu. Pareiškėjos nurodyti argumentai nepatvirtinta priešastinio ryšio buvimo tarp Pareiškėjos įsigytų prekių/ paslaugų ir įvykdyto nekilnojamo turto pardavimo sandorio. Atsižvelgdama į tai Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėja 2019 m. rugsėjo–gruodžio mėn. PVM deklaracijose įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM (už 2019 m. rugsėjo mėn. – 1 386 Eur, spalio mėn. – 15 987 Eur, gruodžio mėn. – 25 946 Eur) atskaitai priskyrė nepagrįstai.

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

1. Mokestinis ginčas vyksta dėl 43 319 Eur PVM, 202 Eur baudos ir 116,72 Eur PVM delspinigių, kurie apskaičiuoti Inspekcijai konstatavus, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes 2019 m. rugsėjo–gruodžio mėn. PVM deklaracijose nepagrįstai deklaravo atskaitomą 43 319 Eur pirkimo PVM, kuris nebuvo skirtas Pareiškėjos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Pareiškėjos teigimu, bankroto procedūros metu vykdoma veikla yra skirta gauti pajamų ir jas paskirstyti kreditoriams, ji yra ekonominė ir suponuoja teisę į PVM atskaitą nepriklausomai nuo to ar realizuojamas ketinimas gauti PVM apmokestinamus pardavimus (Pareiškėjo skundo 2 puslapis). Inspekcija vertino, kad Pareiškėja PVM apmokestinamųjų sandorių nevykdė, todėl teisė į PVM atskaitą gali būti apribota, kai nebuvo vykdyta ekonominė veikla ar sudaryti PVM neapmokestinami sandoriai (Sprendimo 8 puslapis).

2. Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju yra aktualūs PVMĮ VII skyriaus 57 ir 58 straipsniai. Įstatymo 57 straipsnis apibrėžia teisę į PVM atskaitą, t. y. nurodo, kokie asmenys turi šią teisę. Šio straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodyta, kad teisę į PVM atskaitą turi PVM mokėtojai. Pagal PVMĮ 2 straipsnio 29 dalyje pateiktą sąvokų apibrėžimą PVM mokėtojas – asmuo, kuriam pagal šį įstatymą nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir kuris mokesčio

administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis, išskyrus asmenis, kurie yra registruoti kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais.

PVMĮ 57 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad į PVM atskaitą laikantis šio skyriaus nuostatų gali būti traukiamas pirkimo ir (arba) importo PVM. PVMĮ 58 straipsnyje apibrėžta veikla, kuriai skirtų naudoti prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti atskaitomas. Nurodyta, kad 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 tokiai šio PVM mokėtojo veiklai: PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui (PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies 1 punktas).

Pagal PVMĮ nuostatas, viena iš būtinų sąlygų teisei į PVM atskaitą atsirasti yra ta, kad prekių tiekimą turi vykdyti pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinimas asmuo, o pats prekės tiekimas turi atitikti ekonominės veiklos kriterijus (PVMĮ 3 straipsnio 1 dalies 3 punktas). Kita būtina sąlyga teisei į PVM atskaitą atsirasti yra šių veiksmų atlikimas: pirma, PVM mokėtojas turi prekę įsigyti ir sumokėti už ją prekės pardavėjui atitinkamą PVM sumą (pirkimo PVM); antra, sukūręs su šia preke pridėtinę vertę, prekę turi realizuoti bei už tai gauti pardavimo PVM, kurį turi sumokėti į valstybės biudžetą (PVMĮ 15; 57; 58 straipsniai). (LVAT 2016-02-23 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-294-556/2016).

PVMĮ buvo priimtas siekiant įgyvendinti Europos Sąjungos lygmeniu šį klausimą reglamentuojančias direktyvas. Dokumentas, kuris šiuo metu Europos Sąjungos lygiu reguliuoja esminius teisinius santykius, susijusius su bendra PVM sistema, yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva). Šiai direktyvai įsigaliojus (2007 m. sausio 1 d.), galios neteko 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, su paskutiniaisiais pakeitimais, padarytais 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB (toliau – Šeštoji direktyva). PVM direktyva yra skirta naujai jos priėmimo metu galiojusių teisės aktų (be kita ko, ir Šeštosios direktyvos) redakcijai išdėstyti (Teisingumo Teismo 2010-09-30 sprendimo byloje C-392/09, 31 p.). Todėl ESTT jurisprudencijoje pateiktos Šeštosios direktyvos normų aiškinimo ir taikymo taisyklės iš esmės yra aktualios atskleidžiant ir PVM direktyvos bei PVMĮ nuostatų turinį.

ESTT savo jurisprudencijoje, aiškindamas Šeštosios direktyvos nuostatas, yra ne kartą nurodęs, jog, taikydami nacionalinę teisę, nacionaliniai teismai turi ją aiškinti kuo labiau atsižvelgdami į direktyvos tekstą ir į jos tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas ir taip būtų laikomasi Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio trečios pastraipos (šiuo aspektu žr. Teisingumo Teismo 1984-04-10 sprendimo byloje *von Colson ir Kamann*, 14/83, 26 p.; 1990-11-13 sprendimo byloje *Marleasing*, C-106/89, 8 p.; 2004-10-05 sprendimo sujungtose bylose *Pfeiffer* ir kt., C-397/01, C-398/01, C-399/01, C-400/01, C-401/01, C-402/01 ir C-403/01, 113 p.).

Teisė į PVM atskaitą atsiranda esant teisės aktuose nustatytoms sąlygoms, įtvirtintoms Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme, kuriuo yra įgyvendintos PVM direktyvos nuostatos. Mokesčių mokėtojams įgyvendinant savo pagrindinę ir svarbiausią teisę – teisę atskaityti PVM, praktikoje atsiranda situacijos, kai sprendžiama, ar teisė į atskaitą įgyvendinama tinkamai. Nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina sąlygų (atvejų, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl apibrėžiant (nustatant) tokias sąlygas, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio 3 dalimi ir Administracinių bylų teisenos įstatymo 4 straipsnio 3 dalimi, būtina vadovautis Šeštosios direktyvos, PVM direktyvos nuostatomis, tikslais ir juos aiškinant Teisingumo Teismo suformuotomis taisyklėmis (LVAT 2016-06-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A-3389-602/2016).



Teisė į PVM atskaitą siejama tiek su materialiuju, tiek su formos reikalavimų ar sąlygų laikymusi. Dėl materialiuju reikalavimų ar sąlygų iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti minėta teise, reikia, kad, pirma, suinteresuotasis asmuo būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti teisę į PVM atskaitą, apmokestinamasis asmuo naudotų savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės ar paslaugos būtų įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens. (2018-04-12 Sprendimo C-8/17, 30–32 p. ir juose nurodyta jurisprudencija) (2020-09-03 Teisingumo Teismo nutartis, byla C-610/19).

ESTT išaiškino, kad PVM neutralumo principas reiškia, kad įmonė, kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiama nuo vykdant veiklą mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos, jei pati įmonės ekonominė veikla apmokestinama PVM (2019-05-08 Sprendimo C-127/18, 22 p. ir nurodyta jurisprudencija) (2020-10-15 Teisingumo Teismo sprendimas, byla C-335/19, 31 p.).

Direktyvos tikslas glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į pirkimo PVM atskaitą su atitinkamų prekių ar paslaugų panaudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (2012-11-29 Sprendimo C-257/11 38 p. ir nurodyta jurisprudencija ir 2013-10-10 Sprendimo C-622/11, 34 p.) (2020-11-26 Teisingumo Teismo sprendimas, byla C-787/18, 53 p.).

PVM direktyvos 167 straipsnyje numatyta, kad teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Šiame ir paskesniuose direktyvos straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš principo ji negali būti ribojama (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2005-05-26 sprendimo byloje C-465/03, 33 p.).

ESTT 2005-03-03 byloje C-437/06 nagrinėjęs teisę į sumokėto pirkimo PVM atskaitą nurodė, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad Šeštąja direktyva įtvirtinta atskaitos sistema yra susijusi su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla, kad ir koks būtų jos tikslas ar rezultatas, su sąlyga, kad ši veikla iš principo yra apmokestinama PVM (šio sprendimo 28 p. su jame esančia praktika). PVM atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant visą jo ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (2009-10-29 Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-29/08, 56 p., 2012-06-21 sprendimas C-80/11 ir C-142/11, 39 p. ir 2017-10-19 sprendimo C-101/16, 37 p.).

ESTT akcentavo ir tai, jog teisės į PVM atskaitą pagrindinė ir būtina sąlyga yra priežastinio ryšio buvimas tarp mokesčio mokėtojo įgyjamų prekių ar paslaugų ir vykdomo apmokestinamo pardavimo (1995-04-06 Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-4/94, 25-28 p.; 2000-06-08 Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-98/98, 29, 31 p.).

Remiantis šiomis nuostatomis, direktyvos tikslas glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į pirkimo PVM atskaitą su atitinkamų prekių ar paslaugų panaudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (2012-11-29 Sprendimo byloje C-257/11 38 p. ir nurodyta jurisprudencija ir 2013-10-10 sprendimo byloje C-622/11 34 p.) (2020-11-26 Teisingumo Teismo sprendimas. *Skatteverket prieš Sögård Fastigheter AB*. Byla C-787/18, 53 p.).

ESTT 2005-03-03 sprendime byloje C-32/03 buvo nagrinėjamas klausimas, ar Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) nuostatas reikia aiškinti taip, kad asmuo, kuris nutraukė savo ekonominę veiklą, tačiau vis dar moka šiai veiklai naudojamų patalpų nuomos ir komunalinių paslaugų teikimo mokesčius, nes nuomos sutartyje yra numatyta sutarties nenutraukimo sąlyga, yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu Šeštosios direktyvos prasme, todėl jis turi teisę į sumokėto pirkimo PVM atskaitą. Vertindamas šią situaciją Teisingumo Teismas sprendė, kad mokesčiai, kuriuos suinteresuotas asmuo šioje byloje ir toliau mokėjo restorano likvidavimo laikotarpiu, gali būti atskaitomi lygiai taip pat, kaip nuo restorano veiklos pradžios iki veiklos pabaigos, nes visu nuomos sutarties laikotarpiu patalpos buvo tiesiogiai ir nedelsiant susijusios su jo ekonomine veikla. Ekonominėi veiklai skirtos išlaidos iki pradėdant vykdyti faktinę veiklą turi

būti traktuojamos analogiškai išlaidoms, atsiradusioms užbaigiant ekonominę veiklą (Teisingumo Teismo 2005-03-03 sprendimo byloje *Fini H*, C-32/03, 30 ir 31 p.).

ESTT 2012-03-01 sprendime byloje C-280/10 nagrinėdamas klausimą, kada galima pasinaudoti teise į atskaitą, sprendė, kad iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad apmokestinamojo asmens statusas įgyjamas ir pasinaudoti teise į atskaitą galima tik tada, kai prašantysis suteikti teisę į PVM atskaitą patvirtina, kad sąlygos ja pasinaudoti įvykdytos ir kad jo ketinimas pradėti ekonominę veiklą, dėl kurios sudaromi apmokestinamieji sandoriai, patvirtintas objektyviomis aplinkybėmis. Jeigu mokesčių administratorius konstatuotų, kad teise į atskaitą pasinaudota sukčiaujant arba piktnaudžiaujant, jis galėtų atgaline data reikalauti grąžinti atskaitytas sumas (Teisingumo Teismo 2012-03-01 sprendimo C-280/10 37 p. ir jame nurodyta praktika).

Teisė į PVM atskaitą, kai egzistuoja tiek materialios, tiek formalios sąlygos jai atsirasti, gali būti nesuteikta (apribota) tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į atskaitą, žino / turi žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM. Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius. Ji gali būti konstatuota tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį; sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą; taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formas; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį; teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan. (žr. LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-02-05 nutartį administracinėje byloje Nr. A-602-705/2013) (LVAT 2018-01-25 sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-2812-602/2018, 57 p.).

Taigi, pagal PVM direktyvos, PVMĮ nustatytą teisinį reguliavimą bei nurodytą ESTT bei LVAT praktiką, PVM atskaitos teise gali pasinaudoti apmokestinamasis asmuo, jei jo įsigytos prekės ar paslaugos (kurių pirkimo PVM siekiama atskaityti) yra skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Tokio asmens sudaryti sandoriai (įgytos prekės ar paslaugos), kai jie nukreipti į apmokestinamojo asmens apmokestinamos ekonominės veiklos pabaigą, jo likvidavimą, taip pat suteikia jam teisę į PVM atskaitą, išskyrus, kai tie sandoriai patenka į sukčiavimo ir piktnaudžiavimo sritis.

3. Pagal Kauno AVMI patikrinimo akto ir Sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo duomenis nustatyta, kad Bendrovės deklaruota veikla – kita profesinė, mokslinė ir techninė veikla, kad Bendrovė nuo įsteigimo 2013-02-13 iki 2019-09-23 nebuvo registruota PVM mokėtoja ir iki tikrinamojo laikotarpio PVM apmokestinamos veiklos nevykdė (Kauno AVMI patikrinimo akto 2 puslapis, Sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo 1 puslapis). Bendrovė posėdžio Komisijoje metu nurodė, kad iki bankroto bylos iškėlimo faktiškai vykdė patalpų, esančių Palangoje, nuomos veiklą (patalpose vyko naktinių klubų ir pan. veikla).

Pagal Inspekcijos pateiktus dokumentus nustatyta, kad Kauno apygardos teismas 2017-08-29 nutartimi išskėlė Bendrovei bankroto bylą, o šio teismo 2018-03-21 nutartimi Bendrovė pripažinta bankrutavusia ir likviduojama dėl bankroto. Iš 2018-03-21 teismo nutarties matyti, jog bankroto administratorius kreipėsi į teismą su prašymu pripažinti Bendrovę bankrutavusia ir likviduoti dėl bankroto bei leisti nuomoti bankrutavusiai Bendrovei priklausantį turtą. Teismas prašymą tenkino. Nurodė, kad per laikotarpį po bankroto bylos iškėlimo Bendrovės veikla, mokumas neatkurti, skolos nepadengtos, todėl teismas sprendė, kad yra pagrindas pripažinti Bendrovę bankrutavusia ir likviduojama dėl bankroto (Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymo (toliau – ĮBĮ) 30 straipsnio 1, 2 dalys). Teismas nutartyje pasisakė ir dėl leidimo nuomoti bankrutavusiai Bendrovei priklausantį turtą. Nurodė, kad ĮBĮ 30 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad nuo teismo nutarties likviduoti įmonę dėl bankroto įsiteisėjimo dienos įmonė netenka teisės vykdyti ūkinę komercinę veiklą. Likviduojama dėl bankroto įmonė gali sudaryti tik susijusius su įmonės veiklos nutraukimu arba teismo nutartyje likviduoti įmonę numatytus sandorius. Tam tikrais išimtiniais atvejais gali susidaryti ir tokia faktinė situacija, kad po teismo sprendimo

pripažinti įmonę bankrutavusia ir likviduoti ją dėl bankroto bus reikalingas tam tikras laiko tarpas, kurio metu likviduojama įmonė iš esmės galėtų turtą nuomoti ar kitaip naudoti ūkinei komercinei veiklai, iš to gaudama pajamų turto apsaugai, išlaikymui, administravimo procedūroms. Teismas minėtoje nutartyje nurodė, kad bankrutavusiai Bendrovei priklausančių patalpų nuomos tikslu, Bendrovė 2017-12-15 yra sudariusi sutartį su UAB „Damicina“ dėl patalpų nuomos. Vadovaudamasis ĮBĮ 30 straipsnio 3 dalimi, 31 straipsniu, taip pat Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015-03-04 nutartyje, priimtoje civilinėje byloje Nr. 3K-3-109-611/2015, padarytais šių teisės normų taikymo išaiškinimais, teismas leido bankrutavusiai Bendrovei vykdyti ūkinę komercinę veiklą likvidavimo proceso metu, nuomojant Bendrovei priklausančias patalpas UAB „Damicina“.

Taigi, pagal Inspekcijos Sprendime bei minėtoje Kauno apygardos teismo nutartyje užfiksuotus duomenis Komisija nustatė, kad Bendrovė bankroto proceso metu pagal 2017-12-15 Nekilnojamojo turto nuomos sutartį nuo 2018-01-01 nuomojo patalpas UAB „Damicina“ už 27 000 Eur per metus. Sutartyje nurodyta nuomos kaina be PVM, nes nuomotojas yra ne PVM mokėtojas, taigi, PVM skaičiuojamas nebuvo. Pajamas už patalpų nuomą Bendrovė fiksavo laikotarpiu nuo 2018 m. sausio mėn. iki 2019 m. rugsėjo mėn. sąskaitose nuomininkui. Be to, pagal Inspekcijos Sprendimo duomenis nustatyta, kad minėta patalpų nuomos sutartis 2019-10-08 buvo nutraukta, nes 2019-09-18 viešosiose varžytinėse nuomotas turtas buvo parduotas.

Atsižvelgus į šias faktines aplinkybes matyti, jog Bendrovė: 1) laikotarpiu nuo įsteigimo iki bankroto bylos iškėlimo; 2) laikotarpiu po bankroto bylos iškėlimo iki jos pripažinimo bankrutavusia ir likviduojama bei iki 2019-09-23 nebuvo registruota PVM mokėtoja, PVM apmokestinamų prekių tiekimų ar paslaugų teikimo nevykdė, t. y. faktiškai PVM apmokestinamųjų pajamų negavo. Ginčo dėl to tarp mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjos nėra.

4. Pagal Kauno AVMI patikrinimo akto ir Sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo duomenis nustatyta, kad Bendrovė 2019-09-24 įregistruota PVM mokėtoja, o PVM mokesčių patikrinimas atliktas už laikotarpį nuo 2019-09-24 iki 2019-12-31.

Minėtuose Kauno AVMI patikrinimo dokumentuose konstatuota, kad Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu faktiškai PVM apmokestinamos veiklos nevykdė (Kauno AVMI patikrinimo akto 12 puslapis, Sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo 1 puslapis). Pagal Bendrovės mokesčių administratoriui pateiktas 2019 m. rugsėjo–gruodžio mėnesių PVM deklaracijas nustatyta, kad jose PVM apmokestinamų prekių tiekimų ar paslaugų teikimo vertės Bendrovė nedeclaravo, taip pat nedeclaravo ir pardavimo PVM.

Pagal Inspekcijos Sprendimo duomenis ir 2019-10-16 varžytinių aktą Nr. 1 nustatyta, jog Bendrovė už 1 710 000 Eur pardavė nuosavybės teise turėtus pastatus (viešbutį, kavinę, garažą, kiemo ir inžinerinius statinius). Šių pastatų pardavimas PVM sąskaita faktūra įformintas nebuvo, pardavimo PVM taip pat nebuvo apskaičiuotas.

Kaip minėta, Inspekcija Sprendime pažymėjo, kad PVMĮ IV skyriuje yra apibrėžti atvejai, kai prekių tiekimas, paslaugų teikimas PVM neapmokestinamas. Inspekcijos vertinimu, nagrinėjamu atveju nuo parduotų nekilnojamųjų daiktų vertės pardavimo PVM neapskaičiuotas tuo pagrindu, jog pagal PVMĮ IV skyriaus 32 straipsnio 1 dalį PVM neapmokestinamas pastatų, statinių ar jų dalių pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam toks daiktas perduodamas įgyja teisę disponuoti juo kaip jo savininkas. Komisija sutinka su šiuo Inspekcijos vertinimu ir pažymi, jog Bendrovė neturėjo šio straipsnio 3 dalyje nustatytos teisės pasirinkti už nekilnojamąjį daiktą skaičiuoti PVM, nes šis turtas buvo parduotas asmeniui (UAB „Antus“), kuris nebuvo registruotas PVM mokėtoju. Aptariamų daiktų pardavimo vertę Bendrovė deklaravo 2019 m. spalio mėn. PVM deklaracijoje kaip PVM neapmokestinamus sandorius (Sprendimo 4 puslapis, Bendrovės 2019 m. spalio mėn. PVM deklaracija).

Taigi, Bendrovė 2019 m. rugsėjo–gruodžio mėnesiais nevykdė jokie PVM apmokestinamojo prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo, o faktiškai gavo tik PVM neapmokestinamųjų pajamų iš nekilnojamųjų daiktų pardavimo, kuris, pagal nurodytą įstatyminį

reguliavimą nėra ir faktiškai nebuvo apmokestintas PVM. Taigi, ginčo dėl to, kad Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2019-09-24 iki 2019-12-31 faktiškai negavo PVM apmokestinamųjų pajamų, tarp šalių nėra.

Kaip minėta, Bendrovė 2019 m. rugsėjo–gruodžio mėnesių PVM deklaracijose deklaravo 43 319 Eur atskaitytiną pirkimo PVM, kurį sudarė 41 666,10 Eur už bankroto administravimo paslaugas, 739,34 Eur kompensacija už atliktus statybos darbus, 865,20 Eur už teisinės paslaugas ir kt.).

Inspekcija, įvertinusi šias faktines aplinkybes padarė išvadą, jog Bendrovė minėtu laikotarpiu nevykdė nei vieno PVM apmokestinamojo sandorio, todėl Bendrovės įsigytos paslaugos, kurių pirkimo PVM atskaitytas, nebuvo skirtos Bendrovės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Be to, pažymėjo, kad jei apmokestinamasis asmuo vykdo tik ekonominę veiklą, kuri nepatenka į PVM apmokestinimo sritį, apmokestinamasis asmuo visiškai negali atskaityti sumokėto pirkimo PVM už jam suteiktas prekes ir paslaugas (Sprendimo 7 puslapis).

Komisija, įvertinusi nustatytas faktines aplinkybes, nurodytą įstatyminių aptariamų teisinių santykių reguliavimą bei teismų praktiką, sutinka su Inspekcijos išvada, kad Bendrovė neturi teisės atskaityti laikotarpio nuo 2019-09-24 iki 2019-12-31 pirkimo PVM, nes Bendrovė iki bankroto bylos iškėlimo, bankroto metu vykdė PVM neapmokestinamą ekonominę veiklą, todėl bankroto proceso metu jos sudaryti sandoriai (įgytos teisinės paslaugos, statybų darbai ir bankroto administravimo paslaugos) yra nukreipti ir neatsiejami nuo Bendrovės PVM neapmokestinamos ekonominės veiklos pabaigos ir nėra susiję su PVM apmokestinamos veiklos pabaiga.

5. Pagal Inspekcijos Sprendimo duomenis matyti, kad mokesčių administratorius patikrino laikotarpio nuo 2019-09-24 iki 2019-12-31 Bendrovės PVM apskaičiavimą, tačiau Bendrovės nuomone, teisei į PVM atskaitą yra aktualios faktinės aplinkybės, įvykusios po nurodyto laikotarpio. Pareiškėja skunde nurodo, kad laikotarpiu, kai ji buvo PVM mokėtoja, pagal 2020-08-26 PVM sąskaitą faktūrą gavo 3 500 Eur PVM apmokestinamųjų pajamų (sąskaitoje apskaičiuotą 735 Eur PVM sumoka pirkėjas) už projektinių pasiūlymų (autorinio darbo) pardavimą UAB „Mitnas“, kurie pagal 2019-05-02 sąskaitą faktūrą buvo įsigyti iš V. D. įmonės.

Kartu su skundu Komisijai Pareiškėja pateikė: 1) 2019-05-02 Atliktų projektavimo darbų aktą Nr. 019-01-1 pagal 2019-01-30 projektavimo darbų sutartį Nr. 019-01-1; 2) V. D. projektavimo firmos 2019-05-02 sąskaitą faktūrą serija VDPF Nr. 019.05.2, kurioje nurodytas ūkinės operacijos turinys – pastato–viešbučio rekonstravimo projektiniai pasiūlymai 5 500 Eur; 3) V. D. projektavimo firmos 2019-01-20 dokumentą – „Dėl pastato–viešbučio rekonstravimo projektinių pasiūlymų parengimo kainos“; 4) Bendrovės 2019-01-30 mokėjimo nurodymą 2 000 Eur V. D. projektavimo firmai „Pagal 20190130 projektavimo sutartį“; 5) Bendrovės 2019-05-30 mokėjimo nurodymą 3 500 Eur V. D. projektavimo firmai „Galutinis atsiskaitymas pagal 20190502 sąskaitą“; 6) UAB „Mitnas“ mokėjimo nurodymą 3 500 Eur Bendrovei mokėjimo paskirtis „Bofora 2020/08“. Pažymėtina, kad nors Pareiškėjos skunde nurodyta, kad pridėdamas „2019 m. sausio 30 d. Projektavimo darbų priedas Nr. 1“, tačiau tokio dokumento nėra pateikta.

Šie dokumentai, Pareiškėjos nuomone, įrodo sudarytų sandorių realumą ir atitinkamai pagrindžia Bendrovės teisę į PVM atskaitą.

Skundo nagrinėjimo metu tiek Pareiškėja, tiek Inspekcija pateikė Komisijai 2020 m. sausio–rugsėjo mėnesių Bendrovės mokesčių administratoriui pateiktas PVM deklaracijas, o Inspekcija informavo, kad 2020-09-30 išregistravo Bendrovę iš PVM mokėtojų. Iš PVM deklaracijų duomenų nustatyta, kad rugpjūčio mėnesio PVM deklaracijoje Bendrovė deklaravo 3 500 Eur PVM apmokestinamųjų sandorių vertę, 735 Eur pardavimo ir tiek pat mokėtino PVM, sausio ir vasario mėnesių deklaracijose deklaravo tik atskaitomą ir gražintiną PVM, o kitų mėnesių deklaracijose nedeklaravo jokių duomenų.

Iš Inspekcijos Sprendimo (7–8 puslapiai) matyti, jog Pareiškėja minėtą 2020-08-26 PVM sąskaitą faktūrą, kuria gavo 3 500 Eur PVM apmokestinamųjų pajamų už projektinių pasiūlymų

(autorinio darbo) pardavimą UAB „Mitnas“, buvo pateikusi Inspekcijai, kuri, įvertinusi pateiktus dokumentus Sprendime nurodė, kad šioje sąskaitoje nurodyti projektavimo darbai yra už tą patį varžytinėse parduotą nekilnojamąjį turtą ir jie parduoti kartu su šiuo turtu, Bendrovės su V. D. įmone 2019-01-30 projekto darbų sutartyje Nr. 019-01-1 numatyta, kad atliktas sutartinis darbas įteisinamas sutartinio darbo perdavimo–priėmimo aktu, taip pat numatyta, kad rengiamų pasiūlymų apimtis ir sudėtis išdėstyta Sutarties 1 priede, tačiau tokie dokumentai nepateikti. Be to, Pareiškėja neįrodė, kad perparduotos paslaugos „Pastato projektiniai sprendimai“ yra tapačios, kurios įsigytos iš V. D. įmonės, todėl Inspekcija priėjo prie išvados, jog Pareiškėja nepateikė objektyvių duomenų, kad sandorio turinys realiai egzistuojantis. Taigi, kaip galima spėti iš Sprendime nurodytų motyvų, Inspekcija nepripažino, kad Pareiškėja pagal 2020-08-26 PVM sąskaitą faktūrą tiekė paslaugas ir gavo PVM apmokestinamųjų pajamų bei pardavimo PVM.

Komisijos vertinimu, Inspekcija Sprendime nenurodė jokių argumentų ir motyvų, iš kurių būtų galima daryti išvadą, kad nekilnojamojo turto pardavimo sutartimi buvo parduotos ir tos paslaugos, kurios ir nurodytos 2020-08-26 PVM sąskaitoje faktūroje. Be to, dėl Inspekcijos Sprendimo teiginių, jog Pareiškėja neįrodė, kad perparduotos paslaugos „Pastato projektiniai sprendimai“ yra tapačios, kurios Bendrovės buvo įsigytos iš V. D. įmonės, Komisija pasisako, kad tuo atveju, jei Inspekcija siekia įrodyti, kad Pareiškėja pardavė ne iš V. D. įmonės įsigytas paslaugas, tuomet Inspekcija privalo pateikti konkrečius šiuos teiginius pagrindžiančius įrodymus bei argumentus. Tokių duomenų Inspekcijos Sprendime nėra pateikta.

Komisijos vertinimu, Inspekcija, atsisakydama pripažinti Pareiškėjos 2020-08-26 PVM sąskaitą faktūrą dokumentu, kuriuo įforminta įvykusi ūkinė operacija, pateikė nepakankamai šią išvadą pagrindžiančių motyvų, nes vien tik sutartinio darbo perdavimo–priėmimo akto nepateikimas negali paneigti paslaugų nesuteikimo fakto. Jei Inspekcija abejoja ar neigia realiai egzistuojant ūkinės operacijos (sandorio) turinį, tai Inspekcija privalo pateikti konkrečius šiuos teiginius pagrindžiančius įrodymus, motyvus bei argumentus. Be to, įvertinus ar minėta sąskaita pagrindžiamos realiai įvykusios ūkinės operacijos, Inspekcija turėtų pasisakyti ir dėl Bendrovės 2020 m. rugpjūčio mėnesio PVM deklaracijoje deklaruotų duomenų teisingumo ir pagrįstumo. Pažymėtina, jog įrodinėjimo pareiga dėl Pareiškėjos pateiktų dokumentų realumo bei teisės į PVM atskaitą ribojimo tenka būtent mokesčių administratoriui. Šią išvadą pagrindžia Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalis, pagal kurią mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas.

Komisija pažymi, kad kaip minėta, ESTT 2012-03-01 sprendime byloje C-280/10 nagrinėdamas klausimą, kada galima pasinaudoti teise į atskaitą, nurodė, kad iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad apmokestinamojo asmens statusas įgyjamas ir pasinaudoti teise į atskaitą galima tik tada, kai prašantysis suteikti teisę į PVM atskaitą patvirtina, kad sąlygos ja pasinaudoti įvykdytos ir kad jo ketinimas pradėti ekonominę veiklą, dėl kurios sudaromi apmokestinamieji sandoriai, patvirtintas objektyviomis aplinkybėmis. Jeigu mokesčių administratorius konstatuotų, kad teise į atskaitą pasinaudota sukčiaujant arba piktnaudžiaujant, jis galėtų atgaline data reikalauti grąžinti atskaitytas sumas (Teisingumo Teismo 2012-03-01 sprendimo C-280/10 37 p. ir jame nurodyta praktika).

Taigi, teisė į PVM atskaitą gali būti nesuteikta (apribota) tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo siekia pasinaudoti teise į atskaitą, jeigu sandoris patenka į sukčiavimo ir piktnaudžiavimo sritis. Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius. Ji gali būti konstatuota tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamo sandorio pobūdį, jo prasmę, turinį ir paskirtį; sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą; taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formas; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį; teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan. (žr. LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-02-05 nutartį administracinėje byloje Nr. A-602-705/2013).

Nagrinėjama atveju, pagal byloje turimus duomenis, nuo 2018-03-21 Bendrovė pripažinta bankrutavusia ir likviduojama dėl bankroto. Pagal ĮBĮ 30 straipsnio 3 dalį nuo teismo nutarties likviduoti įmonę dėl bankroto įsiteisėjimo dienos įmonė netenka teisės vykdyti ūkinę komercinę veiklą. Likviduojama dėl bankroto įmonė gali sudaryti tik susijusius su įmonės veiklos nutraukimu arba teismo nutartyje likviduoti įmonę numatytus sandorius. ĮBĮ 30 straipsnio 3 dalies nuostata suteikia tik teismui teisę nutartyje likviduoti dėl bankroto įmonę leisti bankrutavusiai įmonei sudaryti tam tikrus sandorius, reikalingus įmonės turto vertei išsaugoti ar nuostoliams mažinti, net jeigu tai susiję su tam tikru ūkinės komercinės veiklos vykdymu iki bus parduotas turtas. Ši teismo teisė leisti sudaryti tam tikrus sandorius pagal ĮBĮ 30 straipsnio 3 dalies normos turinį yra išimtis iš ĮBĮ 30 straipsnio 3 dalyje nustatytų apribojimų ir 31 straipsnio 1 dalyje nurodytos administratoriaus kompetencijos (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015-03-04 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-109-611/2015). Be to, pagal byloje esantį 2018-07-20 Kreditorių susirinkimo protokolo Nr. 1 Darbotvarkės 5 klausimą buvo nutarta nepratęsti Bendrovės ūkinės komercinės veiklos bankroto proceso metu, išskyrus turto nuomą. Pažymėtina ir tai, kad Bendrovė 2020-08-26 PVM sąskaitą faktūrą, kuria pardavė projektavimo paslaugas, pateikė tik tada, kai Kauno AVMI patvirtino patikrinimo aktą ir Pareiškėjui jau buvo žinoma mokesčių administratoriaus pozicija, kad dėl nevykdytos PVM apmokestinamos veiklos buvo apribota Bendrovės teisė į PVM atskaitą. Be to, Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nenurodyta ar šių paslaugų pirkėjas UAB „Mitnas“ įvykdė savo mokesčius įsipareigojimus. Be to, nagrinėjama atveju yra aktualus ĮBĮ 10 straipsnio 7 dalies 5 punktas, pagal kurį įsiteisėjus teismo nutarčiai iškelti bankroto bylą, įmonė turi teisę vykdyti ūkinę komercinę veiklą, jeigu jos veiklos rezultatas mažina balanse rodomus nuostolius. Tačiau pagal 2020-08-26 PVM sąskaitą faktūrą Bendrovė už 3 500 Eur ir 735 Eur PVM, iš viso už 4 235 Eur sumą, pardavė pastato projektinius sprendimus UAB „Mitnas“, kurie buvo įsigyti iš V. D. įmonės už 5 500 Eur pagal 2019-05-02 Sąskaitą faktūrą. Inspekcijos Sprendime nepasisakyta dėl šių konkrečių ūkinių operacijų atitikimo ĮBĮ nuostatomis ir veiklos rezultato, kuris, kaip matyti, buvo neigiamas.

Dėl išdėstytų faktinių duomenų Komisija daro išvadą, kad mokesčių administratorius turėjo vertinti, ar sandoris, kuriuo Pareiškėja grindžia ekonominę PVM apmokestinamą veiklą, patvirtintas objektyviomis aplinkybėmis ir nėra sudarytas piktnaudžiaujant. Be to, Komisijos vertinimu, Inspekcija, darydama išvadas dėl parduotų projektinių darbų ir atsisakymo pripažinti Pareiškėjos teisę į PVM atskaitą, jas netinkamai grindė, neištyrė ir aiškiai nenurodė, kokia konkrečiai teisės į atskaitą ribojimo sąlyga yra nustatyta ginčijamu atveju. Nors mokesčių administratoriaus Sprendime įvardijama, kad teisė į atskaitą buvo ribojama dėl to, kad Pareiškėja nepateikė įrodymų patvirtinančių, kad išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytos paslaugos realiai buvo suteiktos, tačiau tokių įrodymų byloje nesurinko. Vien tik sutartinio darbo perdavimo–priėmimo akto nepateikimas negali paneigti paslaugų nesuteikimo fakto. Jei Inspekcija abejoja ar neigia realiai egzistuojant ūkinės operacijos (sandorio) turinį, tai Inspekcija privalo pateikti konkrečius šiuos teiginius pagrindžiančius įrodymus, motyvus bei argumentus.

Taigi, kadangi mokesčių administratorius šiuo atveju netinkamai grindė savo išvadas dėl Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą, todėl Pareiškėjos skundas turi būti išnagrinėtas iš naujo. Tik ištyrus nagrinėjamo sandorio pobūdį, turinį, prasmę, surinkus ir įvertinus visus aukščiau nurodytus bylai reikšmingus įrodymus, tarp jų ir Pareiškėjos Komisijai pateiktus, bet mokesčio administratoriaus nevertintus dokumentus, darytina vienareikšmiška išvada dėl Pareiškėjos apmokestinimo pagrįstumo. Todėl Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, daro išvadą, kad byloje nustatyti trūkumai ir prieštaravimai gali būti pašalinti tik perdavus skundą iš naujo nagrinėti mokesčių administratoriui, nes ginčo aplinkybėms išsiaiškinti būtina surinkti ir įvertinti naujus įrodymus. Dėl šios priežasties Inspekcijos Sprendimas naikintinas, o Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Centrinis mokesčių administratorius, iš naujo nagrinėdamas Pareiškėjos skundą, turėtų atsižvelgti į visus nurodytus

Inspekcijos Sprendimo trūkumus ir, surinkęs visą teisiškai reikšmingą informaciją, iš naujo spręsti klausimą dėl Pareiškėjos apmokestinimo.

6. Komisijos vertinimu Inspekcija Sprendime kelia abejones dėl Pareiškėjos bankroto administratoriaus, kaip fizinio asmens, įsigytų paslaugų realumo ir teigia, kad UAB „Valeksa“ paslaugos S. P. realiai „galėjo būti nesuteiktos arba suteiktos neatsižvelgiant į tikrąją rinkos kainą“. Inspekcijos atstovė 2020-11-24 posėdžio Komisijoje metu nurodė, kad šiomis išvadomis Inspekcija nesiremia, nepripažindama teisės į PVM atskaitą, ir nurodo jas kaip papildomas aplinkybes. Komisijos vertinimu, tokios Inspekcijos suformuluotos tikimybinio pobūdžio išvados teisinės reikšmės neturi, todėl sutinka su Pareiškėjos nuomone, kad šie Inspekcijos Sprendime išdėstyti teiginiai neturi reikšmės mokestiniam ginčui.

Apibendrinus šiame sprendime išdėstytus motyvus Komisija pažymi, jog, nagrinėjamu atveju Inspekcija nurodžiusi, jog Pareiškėja nepateikė objektyvių duomenų, kad 2020-08-26 sandorio turinys realiai egzistuojantis, šių išvadų nepagrindė jokiais argumentais bei įrodymais, taip pat argumentuotai nepasisakė kodėl atmeta Pareiškėjos skundo, pateikto Inspekcijai, argumentus ir motyvus. Įvertinus tai, kas išdėstyta, Pareiškėjos skundas perduotinas nagrinėti Inspekcijai iš naujo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a :

1. Atnaujinti uždarnosios akcinės bendrovės „Bofora“ skundo nagrinėjimą.
2. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-09-16 sprendimą Nr. 69-91 ir perduoti uždarnosios akcinės bendrovės „Bofora“ skundą Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis uždaroji akcinė bendrovė „Bofora“, nesutinkanti su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti 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, spręsdami mokestinių ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Edita Galiauskaitė
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė