



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL SAVIVALDYBĖS ĮMONĖS „S1“ 2015-01-30 SKUNDO Nr. 89**

2015 m. balandžio 10 d. Nr. S-52 (7-30/2015)
Vilnius

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

Editos Veršeliienės
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Linos Vosyliienės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

Jūratei Dalmantaitei
A. M. , D. U. , J. G. , N. N. , G. B. ,
R. P. , J. K.
I. J.

mokesčių administratoriaus atstovui

2015 m. kovo 10 d. posėdyje išnagrinėjusi Savivaldybės įmonės „S1“ (toliau – Bendrovė) 2015-01-30 skundą Nr. 89 dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2014-12-22 sprendimo Nr. (20.16-06)-331-97859, kuriuo atsisakyta Bendrovei grąžinti 4 320 890 Lt (1 251 416 Eur) pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) permoką (skirtumą), n u s t a t ė:

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243) (toliau – MAĮ) 87 straipsniu, mokesčių įstatymais, Mokesčių permokos įskaitymo mokesčių nepriemokai ir skoloms valstybei padengti taisyklėmis, patvirtintomis Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. 1K-199 (Žin., 2004, Nr. 86-3140), ir atsižvelgdama į Inspekcijos Didžiųjų mokesčių mokėtojų stebėsenos ir konsultavimo departamento Mokesčių mokėtojų konsultavimo skyriaus 2014 m. gruodžio 19 d. išvadą Nr. 5077369 (toliau – Išvada) dėl mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo), nusprendė negrąžinti 4 320 890 Lt PVM permokos (skirtumo). Sprendime Inspekcija nurodė, kad mokesčio permoka (skirtumas) negrąžintina dėl kitų priežasčių, t. y. konstatuota, jog vadovaujantis MAĮ 87 straipsnio ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) 58 str. 1 d. 1 punkto ir 62 str. 1 dalies nuostatomis, 2014 m. rugsėjo mėnesio deklaracijoje dalis PVM atskaitos suformuota nepagrįstai.

Inspekcija sprendime nurodė, kad pagal Mokesčių apskaitos informacinės sistemos (toliau – MAIS) duomenis, 2014-12-15 Bendrovė turėjo 4 157 028 Lt PVM permoką, kuri susidarė už laikotarpį nuo 2014-09-01 iki 2014-09-30. Grąžintinas iš biudžeto PVM susidarė dėl atskaityto įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM, nes Bendrovė pagal UAB „P1“ 2014 m. parengtą metodiką 2014 m. 09 mėn. PVM deklaracijoje atskaitė PVM dalį, sudarančią 4 320 890 Lt už 2006–2009 m. vykdytus

Automatizuotos šviesoforų reguliavimo ir valdymo sistemos diegimo darbus Vilniaus mieste (toliau – Projektas).

Inspekcija, palyginusi Bendrovės 2014 m. 09 mėn. išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registro duomenis su 2014 m. 09 mėn. PVM deklaracijoje deklaruotais duomenimis, neatitikimų nenustatė. Palyginus Bendrovės 2014 m. 09 mėn. gaunamų registrų duomenis su 2014 m. 09 mėn. PVM deklaracijoje deklaruotais duomenimis, nustatyta, kad Bendrovė gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registre užfiksavo 17 044 176,62 Lt PVM apmokestinamąją vertę ir nuo jos apskaičiuotą 1 659 703,95 Lt pirkimo PVM, o 2014 m. 09 mėn. PVM deklaracijos 25 eilutėje (įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM) ir 35 eilutėje (atskaitomas PVM) deklaravo 5 983 229 Lt, t. y. 4 323 525,05 Lt daugiau. Šis skirtumas susidarė, nes Bendrovė į 2014 m. 09 mėn. PVM deklaracijos atskaitą įtraukė UAB „U1“ (kodas duomenys neskelbtini) 2009-03-13 PVM sąskaitoje faktūroje, išrašytoje už automatizuotos šviesoforų reguliavimo sistemos diegimo darbus, apskaičiuotą išlaidų dalį (4 320 890 Lt PVM) pagal UAB „P1“ parengtą metodiką (toliau – Metodika). Bendrovė prie prašymo pateiktame paaiškinime nurodė, kad Automatizuotos šviesoforų reguliavimo sistemos diegimo darbai (toliau – Projektas) atlikti, siekiant sudaryti geresnį pralaidumą viešajam keleiviniam transportui Vilniaus mieste, siekiant išlaikyti ir pagerinti viešojo keleivinio transporto, iš kurio organizavimo Bendrovė gauna PVM apmokestinamas pajamas, patrauklumą jo naudotojams ir konkurencingumą su alternatyviomis keleivinio transporto paslaugomis. Šios išlaidos taip pat tenkina viešąjį interesą, kiek tai susiję su bendru transporto organizavimu Vilniuje.

Inspekcija nurodė, jog Bendrovė informavo, kad UAB „U1“ išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytą turta, susijusį su automatizuotos šviesoforų reguliavimo ir valdymo sistemos diegimo darbais, apskaitė balansinėje ilgalaikio materialaus turto sąskaitoje ir nuo šio turto skaičiuoja nusidėvėjimą. Bendrovė pateikė ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimo žiniaraštį, iš kurio nustatyta, kad nuo 67 901 381,65 Lt ilgalaikio turto įsigijimo vertės laikotarpiu nuo 2008-10-01 iki 2011-01-01 sukaupto nusidėvėjimo suma sudarė 38 178 637, 85 Lt. Turto likutinė vertė 2014-12-09 sudarė 29 722 743,80 Lt. Šie duomenys užfiksuoti ir Bendrovės pateikto bandomojo balanso (DK sąskaitų: Nr. 120000, 122010, 122020) už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2014-12-09) išrašo kopijoje.

Bendrovė pateikė 2009-03-13 PVM sąskaitos faktūros (serija URB Nr. 0000166) ir atskirais etapais atliktų darbų aktų kopijas. PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta PVM apmokestinamoji vertė sudaro 50 467 227,51 Lt ir nuo jos apskaičiuotas pardavimo PVM – 9 588 733,27 Lt, bendra vertė su PVM – 60 056 000,78 Lt. Šiuose dokumentuose nurodyti šie atliktų darbų pavadinimai, pvz. : Etapo I dalis – Transporto koridorius „Oro uostas – Centras“; Etapo III dalis – Transporto koridorius „Kalvarijų – Kareivių“ ir pan. PVM sąskaitoje faktūroje nurodyti apmokėjimo terminai nuo 2009-04-25 iki 2018-04-25 dalimis: 14 mokėjimų po 1 623 135,15 Lt (iš viso 22 723,892 Lt) ir 23 mokėjimai po 1 623 135,16 Lt (iš viso 37 332 108,68 Lt). Bendra mokėjimų suma su PVM būtų 60 056 000,78 Lt. Bendrovė pateiktame 2014-12-16 paaiškinime Nr. 1074 informavo, kad Vilniaus miesto savivaldybės taryba 2006-10-25 sprendimu Nr. 1-1386 Projektui vykdyti skyrė dotaciją. Vilniaus miesto savivaldybės lėšomis laikotarpiu nuo 2006-01-01 iki 2014-12-10 yra apmokėta 16 817 578 Lt Projekto išlaidų, o Bendrovės lėšomis – 21 994 174 Lt išlaidų, t. y. Bendrovės lėšomis apmokėta 27,7 proc. UAB „U1“ suteiktų paslaugų sumos, sudarančios 79 419 206,14 Lt. Pagal 2007-07-23 tarp UAB „U1“ ir N1 Plc pasirašytą reikalavimo perleidimo sutartį Nr. 07/07/24, UAB „U1“ neatšaukiamai ir besąlygiškai perleido N1 Plc visas savo reikalavimo teises pagal 2006-10-27 pasirašytą rangos sutartį tarp Bendrovės ir UAB „U1“ dėl automatizuotos šviesoforų reguliavimo ir valdymo sistemos įdiegimo Vilniaus mieste. Bendrovė vykdo 1 488 495,95 Lt dydžio mokėjimą pagal sudarytą mokėjimų grafiką, kuriame nurodyta paskutinio mokėjimo data – 2020-11-05.

Sprendime aptartos Bendrovės paaiškinime nurodytos aplinkybės dėl to, kad PVM permokos gražinimui neturi įtakos aplinkybė, jog Vilniaus m. savivaldybė faktiškai apmoka Projekto išlaidas, kadangi Bendrovė savo vardu yra gavusi PVM sąskaitą faktūrą iš paslaugų teikėjo, t. y. UAB „U1“ (1), Projektas yra naudojamas Bendrovės veikloje, taip pat Bendrovė savo vardu vykdo PVM apmokestinamą viešojo transporto Vilniaus mieste organizavimo veiklą (2). Bendrovė šią savo poziciją grindė ir PVM įstatymo 58 straipsnio komentaru, kuriame yra pateiktas pavyzdys dėl

projekto vykdymo, kai PVM sąskaitas faktūras gauna savo kaip pirkėjo vardu savivaldybės įmonė, tačiau faktiškai tos PVM sąskaitos faktūros yra apmokamos ES fondų lėšomis, kuriomis disponuoja savivaldybė. Atsižvelgdama į išdėstytą, Bendrovė reziiumavo, kad nepriklausomai nuo to, kas apmoka Bendrovės sąskaitas ir kokiomis lėšomis, pirkimo PVM atskaita galima, esant 2 sąlygoms: PVM sąskaita faktūra išrašyta Bendrovės kaip pirkėjo vardu; Bendrovė projektą naudos savo PVM apmokestinamai veiklai.

Atsižvelgiant į tai, kad Bendrovė tik dalį projekto naudoja savo PVM apmokestinamai veiklai, ji prašė grąžinti tik tą projekto išlaidų dalį, kuri susijusi su jos vykdoma PVM apmokestinama veikla. Sprendime paminėtos kitos paaiškinime nurodytos aplinkybės, kuriomis Bendrovė grindė permokos grąžinimą: dėl ekonominės veiklos vykdymo PVM įstatymo prasme, dėl santykio tarp įsigytų paslaugų ir Bendrovės PVM apmokestinamų paslaugų. Bendrovė nurodė, kad 2006-2009 m. vykdė Projektą, kurio metu Vilniaus mieste įdiegė centralizuotą eismo valdymo sistemą, modernizavo eismo reguliavimo infrastruktūrą bei atliko kitus eismo pralaidumo gerinimo darbus. Vienas iš svarbiausių Projekto tikslų buvo įdiegtos naujos automatizuotos šviesoforų reguliavimo ir valdymo sistemos pagalba sudaryti geresnį pralaidumą viešajam transportui Vilniaus mieste, siekiant išlaikyti ir pagerinti viešojo keleivinio transporto, iš kurio organizavimo Bendrovė gauna PVM apmokestinamąsias pajamas, patrauklumą jo naudotojams ir konkurencingumą su alternatyviomis keleivinio transporto paslaugomis. Bendrovė patyrė išlaidas pagal rangovo UAB „U1“ 2009-03-13 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (serija URB Nr. 0000166), kurioje nurodyta PVM apmokestinamoji vertė sudaro 50 467 227,51 Lt ir nuo jos apskaičiuotas pardavimo PVM – 9 588 733,27 Lt, bendra vertė su PVM – 60 056 000,78 Lt. Kadangi Projekto rezultatais naudojasi ir naudą gauna ne tik viešasis keleivinis transportas, iš kurio organizavimo Bendrovė gauna PVM apmokestinamąsias pajamas, tačiau ir privatus transportas, dalis Projekto išlaidų buvo patirta užtikrinant viešąjį interesą, kiek tai susiję su bendru transporto organizavimu Vilniaus mieste. Todėl Bendrovė nelaukė, kad visos jos patirtos išlaidos yra tiesiogiai skirtos jos PVM apmokestinamos veiklos vykdymui ir viso pirkimo PVM pagal UAB „U1“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą į PVM atskaitą neįtraukė. Siekiant tiksliai nustatyti, kokios ir kokia apimtimi Projekto išlaidos yra susijusios su jos vykdoma PVM apmokestinama veikla, buvo parengta visuomeniniam transportui tenkančių Projekto išlaidų apskaičiavimo metodika (toliau – Metodika), kurioje pateikti Projekto išlaidų paskirstymo principai. Bendrovė nurodė, kad atsižvelgdama į Metodikoje pateikiamus Projekto išlaidų analizės rezultatus, įtraukė į PVM atskaitą tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti (tiesiogiai ar proporcingai) Bendrovės vykdomai PVM apmokestinamai veiklai – viešojo keleivinio transporto organizavimui. Bendrovė paaiškino, kokiais teisės aktais ir pagal kokią metodiką pirkimo PVM buvo įvertintas kaip susijęs su vykdoma PVM apmokestinama veikla ir todėl atskaitomas bei kaip jis buvo apskaičiuotas.

Teisiniu PVM grąžinimo pagrindu Bendrovė nurodė PVM įstatymo 58 str. 1 d. 1 p. nuostatas, PVM įstatymo komentaro 58 straipsnio nuostatas, teigdama, kad proporcingą jos ekonominei veiklai tenkančio pirkimo PVM nuo Projekto išlaidų atskaitą apskaičiavo, vadovaudamasi PVM įstatymo nuostatomis ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) išaiškinimu. Bendrovė pažymėjo, kad Projektas buvo vykdomas ne tik jos veiklos apimtyje, su tikslu padidinti visuomeninio keleivinio transporto konkurencingumą, patrauklumą; Projekto rezultatas parodo tiesioginį ir betarpišką ryšį tarp jos PVM apmokestinamos veiklos ir Projekto įgyvendinimo: dėl Projekto pagerėjo kokybiniai viešojo transporto sistemos parametrai, išaugo eksploatacinis visuomeninio transporto greitis; dėl išaugusių greičių gyventojams sutrumpėjo kelionių trukmė viešuoju transportu, padidėjo transporto punktualumas ir kartu išaugo bendras sistemos patikimumas. Bendrovės teigimu, tai akivaizdžiai įrodo jos patirtų Projekto išlaidų ryšį su vykdoma PVM apmokestinama veikla – visuomeninio keleivinio transporto organizavimu, kurį buvo siekiama pagerinti įgyvendintu Projektu. Kadangi Bendrovė iš rangovo UAB „U1“ gavo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje rangovo paslaugos nebuvo smulkiai detalizuotos bei UAB „U1“ pateiktuose darbų atlikimo aktuose taip pat nebuvo pakankamai detalios informacijos, todėl Bendrovė savo apskaitoje neturėjo galimybės paskirstyti patirtų Projekto išlaidų pagal PVM atskaitos principus. Bendrovės užsakymu buvo atlikta detali Metodika, kurią sudarė inžinerinių paslaugų tiekėjas – UAB „P1“. Bendrovė nurodė, kad Projekto vykdymo metu jos patirtos išlaidos gali būti skirstomos į: tiesiogines išlaidas,

skirtas PVM apmokestinamai veiklai (įrangai, turtui, priemonėms, skirtoms išskirtinai viešojo transporto pravažumui didinti, kurios nebūtų įsigytos ir įgyvendintos dėl jokių kitų eismo dalyvių ir/ar užtikrinant viešąjį interesą); bendrąsias išlaidas, skirtas tiek PVM apmokestinamai, tiek viešojo intereso užtikrinimui – neekonominėi veiklai. Anot paaiškinimo, vien tik dėl visuomeninio keleivinio transporto buvo atliktos šios tiesioginės Projekto investicijos: sankryžų ir signalinių grupių pritaikymas visuomeninio keleivinio transporto poreikiams; eismo valdymo programinės įrangos pritaikymas visuomeninio keleivinio transporto poreikiams. Atlikus techninį Projekto vertinimą ir detaliam išanalizavus jo išlaidas, buvo nustatyta, kad Projekto išlaidų, skirtų visuomeninio transporto organizavimo gerinimui, apmokestinamoji vertė sudaro 5 725 617 Lt, nuo šios sumos tiesiogiai atskaitytinas PVM (19 proc. tarifu) sudaro 1 087 867 Lt. Kadangi Projekto bendrosios išlaidos yra nukreiptos tiek į Bendrovės vykdomą ekonominę PVM apmokestinamą veiklą (visuomeninio keleivinio transporto organizavimą), tiek į neekonominę (visų tikslinių grupių eismo organizavimą ir reguliavimą Vilniaus mieste), Bendrovė nustatė, kokia projekto bendrųjų išlaidų dalis tenka visuomeninio keleivinio transporto organizavimui, t. y. jos vykdomai ekonominei veiklai. Šiuo tikslu buvo įvertinti kiekvienos tikslinės grupės infrastruktūros naudojimo mastai, t. y. palygintos kelionės viešuoju transportu (Bendrovės ekonominės veiklos dalis) bei kelionės lengvaisiais ir krovininiais automobiliais (Bendrovės neekonominės veiklos dalis). Pagal Metodiką, atlikus apskaičiavimus, visuomeninio keleivinio transporto reikmėms naudojama 46,35 proc. Projekto bendrosios infrastruktūros pajėgumų. Atsižvelgiant į tai, visuomeniniam keleiviniam transportui tenka 17 015 908 Lt Projekto bendrųjų išlaidų, atskaitomas pirkimo PVM nuo kurių sudaro 3 233 023 Lt. Viso prašoma grąžinti PVM permoka (skirtumas) – 4 320 890 Lt.

Inspekcijos sprendime nurodoma, kad vertinant UAB „U1“ PVM prievolių vykdymą nustatyta, jog UAB „U1“ 2009 m. 03 mėn. PVM deklaracijoje deklaruoto 9 024 199 Lt mokėtino į biudžetą PVM nesumokėjo; įmonė nuo 2010-02-11 restruktūrizuojama, o nuo 2014-03-27 turi bankrutuojančios įmonės statusą. Inspekcijos MAIS apskaitos kortelėje be kitų mokesčių nepriemokų užfiksuotos 9 543 615,09 Lt PVM ir 798 565,83 Lt PVM delspinigių nepriemokos, kurios išieškojimas sustabdytas dėl vykdomos bankroto procedūros.

Sprendime nurodyta, kad pagal PVM įstatymo 58 str. 1 dalies nuostatas, 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 ekonominei veiklai: 1) PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui; 2) prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų tuo atveju, kai toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal PVM įstatymo nuostatas nebūtų neapmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje. Pagal PVM įstatymo 62 str. 1 dalies nuostatas įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM, tiesiogiai ar proporcingai priskirtas kitai, negu nurodyta PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje, veiklai, negali būti atskaitomas.

Pažymėta, kad PVM įstatymo 58 str. 1 d. 1 punkto komentaro 1.6 punkte yra paaiškinta, kad „<...> apmokestinamasis asmuo, vykdamas ekonominę ir neekonominę veiklą (pvz., valstybės funkcijas), šiai bendrai veiklai vykdyti tenkančių įsigytų prekių (paslaugų) išlaidų pirkimo (importo) PVM negali atskaityti tiek, kiek šios išlaidos yra susijusios su veikla, kuri atsižvelgiant į jos pobūdį, nelaikoma ekonomine veikla ir nėra PVM objektas.

Vadinasi, asociacija, viešoji įstaiga ar kitas juridinis asmuo, kuris vykdo PVM apmokestinamą ekonominę veiklą ir neekonominę veiklą (pvz., valstybės funkcijas, kurios nėra PVM objektas), neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą pirkimo (importo) PVM tų įsigytų prekių bei paslaugų, kurios yra skirtos šio asmens neekonominėi veiklai vykdyti. Tačiau, atsižvelgiant į PVM neutralumo principus bei į ESTT praktiką, kai apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu vykdo ir ekonominę PVM apmokestinamą, ir neekonominę veiklą, tai su bendromis išlaidomis susijusių įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM turi būti leidžiama atskaityti tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, kaip ji apibrėžta PVM įstatymo 2 straipsnyje.

Todėl, jeigu asociacija, viešoji įstaiga ar kitas juridinis asmuo vykdo PVM apmokestinamą ekonominę veiklą ir neekonominę veiklą (pvz., valstybės funkcijas, kurios nėra PVM objektas), tai ji turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių ir paslaugų, skirtų bendroms savo reikmėms (pvz.,

ofiso išlaikymo ir remonto, kanceliarinių prekių, įsigytų prekių bei paslaugų, tokių kaip komunalinės, paslaugos, elektros energija, ryšių paslaugos ir kitos) pirkimo (importo) PVM (ar jo dalį) tik tuo atveju, jeigu šių prekių (paslaugų) įsigijimo išlaidos yra tiesiogiai susijusios su šio apmokestinamojo asmens ekonomine PVM apmokestinama veikla, t. y. sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų PVM apmokestinamų prekių ar teikiamų PVM apmokestinamų paslaugų kainos dalis.

Šiuo atveju, atsižvelgiant į PVM įstatymo 59 straipsnio nuostatas, negali būti įtraukta į PVM atskaitą tiesiogiai (kiek tai įmanoma padaryti pagal apskaitos duomenis) neekonominei veiklai tenkančių išlaidų (įsigytų prekių bei paslaugų) sumai tenkantis pirkimo (importo) PVM. O bendroms tokio asmens reikmėms įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM galėtų būti atskaitomas dalimi, tenkančia šių prekių bei paslaugų įsigijimo išlaidų daliai (šio asmens paskaičiavimais), priskirtai tiekiamų PVM apmokestinamų prekių (teikiamų paslaugų) savikainai.“

Inspekcija sprendime, atsižvelgdama į išdėstytas nuostatas, konstatavo jog Bendrovės vykdytas Projektas nėra susijęs su jos vykdoma PVM apmokestinama veikla, todėl ji neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą šio Projekto vykdymui įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM, nes:

1. šiam Projektui vykdyti (Projekto vykdymo išlaidoms padengti) Vilniaus miesto savivaldybė skyrė specialią dotaciją, todėl Projekto vykdymas negalėjo turėti jokios įtakos Bendrovės teikiamų PVM apmokestinamų paslaugų savikainai, t. y. jokia šio Projekto vykdymo išlaidų dalis negalėjo būti priskirta teikiamų PVM apmokestinamų paslaugų savikainai;

2. Vilniaus miesto savivaldybė savo sprendimu pavedė Bendrovei vykdyti Projekto paslaugų viešąjį pirkimą. Pagal Viešųjų pirkimų įstatymo nuostatas „2. *Viešasis ar privatusis juridinis asmuo (išskyrus valstybės ar savivaldybių valdymo institucijas) yra perkančioji organizacija, jeigu visa ar tam tikra jo veiklos dalis yra skirta specialiai viešiesiems interesams, kurie yra nekomercinio ir nepramoninio pobūdžio, tenkinti ir atitinka bent vieną iš šių sąlygų:* < >“.

Inspekcijos teigimu, Bendrovės tam tikra veiklos dalis yra skirta specialiai viešiesiems interesams transporto organizavimo Vilniaus mieste srityje vykdyti, ji yra nekomercinio ir nepramoninio pobūdžio, tai yra nesusijusi su vykdoma ekonomine PVM apmokestinama veikla. Projektas ir buvo skirtas Bendrovės vykdomoms funkcijoms, susijusioms su minėtu viešuoju interesu Vilniaus miesto transporto reguliavimo srityje.

Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, konstatuota, kad 4 320 890 Lt PVM permoka (skirtumas) Bendrovei negražintina.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu, prašo jį keisti, nurodant Inspekcijai gražinti Bendrovei jos prašomą PVM permoką, remdamasi šiais nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvais:

1. Bendrovė nurodo, jog ji yra Vilniaus m. savivaldybės įmonė, kurios viena iš Vilniaus m. savivaldybės priskirtų funkcijų yra visuomeninio keleivinio transporto paslaugų teikimas, PVM apmokestinamąsias pajamas gaunanti už viešojo keleivinio transporto bilietų pardavimus. Bendrovė savo vardu pati arba per tarpininkus visuomeninio keleivinio transporto naudotojams parduoda bilietus, suteikiančius teisę naudotis visuomeniniu keleiviniu transportu Vilniaus mieste, nuo bilietų visais atvejais yra skaičiuojamas PVM, iš Vilniaus m. savivaldybės gaunamas kompensacijas už lengvatinius transporto bilietus Bendrovė taip pat apmokestina PVM. Iš šių pajamų Bendrovė pati finansuoja savo veiklos išlaidas keleivinio transporto srityje ir iš Vilniaus m. savivaldybės dotacijų negauna. 2006–2009 metais Bendrovė vykdė Projektą, kurio metu įdiegė centralizuotą eismo valdymo sistemą, modernizavo eismo reguliavimo infrastruktūrą bei atliko kitus eismo pralaidumo gerinimo darbus. Vienas Projekto tikslų – įdiegtos naujos automatizuotos šviesoforinio reguliavimo sistemos pagalba sudaryti geresnį pralaidumą viešajam keleiviniam transportui Vilniaus mieste, siekiant išlaikyti ir pagerinti viešojo keleivinio transporto, iš kurio Bendrovė gauna PVM apmokestinamas pajamas, patrauklumą jo naudotojams ir konkurencingumą su alternatyviomis keleivinio transporto paslaugomis rinkoje. Vykdydama Projektą, Bendrovė patyrė išlaidas su PVM, tame tarpe, pagal Projekto rangovo UAB „U1“ 2009-03-13 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Nr. URB 0000166 (paslaugų apmokestinamoji vertė – 50467228 Lt, 9588733 Lt PVM). Vilniaus m. savivaldybės taryba 2006 m. spalio 25 d.

sprendimu Nr. 1-1386 Projekto vykdymui skyrė finansavimą, savivaldybės lėšomis nuo 2006-01-01 iki 2014-12-10 apmokėta 16817578 Lt visų Projekto išlaidų, Bendrovė savo lėšomis apmokėjo 21994174 Lt Projekto išlaidas. Atsižvelgdama į tai, jog Projekto rezultatu naudojasi ir naudą gauna ne tik viešasis keleivinis transportas (iš kurio gaunamos pajamos), bet ir privatus transportas, Bendrovė nelaikė, kad visos jos patirtos išlaidos yra tiesiogiai skirtos jos PVM apmokestinamos veiklos vykdymui ir viso pirkimo PVM į atskaitą netraukė. Siekdama tiksliai nustatyti, kurios Projekto išlaidos ir kokia apimtimi yra panaudotos jos vykdomai PVM apmokestinamai veiklai, Bendrovė 2014 m. parengė Metodiką, kurioje pateikiami Projekto išlaidų paskirstymo metodai. Atsižvelgdama į Metodiką, Bendrovė į PVM atskaitą įtraukė tiek Projekto įgyvendinimui patirtų išlaidų, kiek šias išlaidas galima priskirti (tiesiogiai ir proporcingai) Bendrovės vykdomai PVM apmokestinamai veiklai, šią pirkimo PVM sumą, Bendrovė deklaravo patikslintoje 2014 m. rugsėjo mėnesio PVM deklaracijoje, pateiktoje 2014 m. lapkričio mėnesį.

2. Bendrovė laikosi pozicijos, jog jos vykdoma viešąjį interesą tenkinanti veikla yra ekonominė veikla PVM įstatymo požiūriu. Bendrovė, nurodydama bendrąsias PVM įstatymo nuostatas dėl PVM objekto, apmokestinamojo asmens, ekonominės veiklos (3 str. 1 dalis, 2 str. 15 dalis, 2 str. 8 dalis), taip pat remdamasi PVM įstatymo 2 str. 38 d. 3 punktu, nurodo, kad vežimas nelaikomas valstybės ir savivaldybės funkcija, jeigu tokios veiklos mastas neleidžia manyti, kad ji yra mažareikšmė (PVM direktyvos I priedo 5 dalyje yra numatyta išimtis specifiškai keleivių vežimui). Bendrovė nurodo, kad ji vykdo veiklą, kuri pagal PVM įstatymo nuostatas yra PVM objektas, įsiregistravusi PVM mokėtoja ir nuo parduodamų viešojo transporto bilietų bei nuo iš Vilniaus m. savivaldybės gaunamų lengvatinių bilietų kompensacijų skaičiuoja bei moka į valstybės biudžetą pardavimo PVM, jokių kitų pajamų negauna. Bendrovė, cituodama Valstybės ir savivaldybių įmonių įstatymo 2 str. 3 dalies nuostatas dėl savivaldybės įmonių tikslų, nurodo, jog ji ir parduodama PVM apmokestinamus transporto bilietus, vykdo viešąjį interesą užtikrinančią veiklą, tačiau šie teisės aktai nereguliuoja mokesčių prievolių. Todėl tai, kad Bendrovės veikla savo esme yra tenkinanti viešąjį interesą, nereiškia, jog ši veikla pagal PVM įstatymo nuostatas taip pat laikytina neekonominė, tai, anot skundo, patvirtina ir ESTT sprendimai skunde nurodomose bylose (Nr. 235/85; 231/87, C-4/89, C-202/90, C-456/07, C-430/04 ir kt.). Mokėtoja nurodo, kad jos pateikti faktiniai duomenys apie pajamas patvirtina, kad Bendrovės visuomeninio keleivinio transporto veikla PVM įstatymo prasme laikytina pilnai ekonomine veikla, nes Bendrovė iš šios veiklos gauna tik PVM apmokestinamas pajamas. Anot skundo, ESTT savo praktikoje ne kartą yra pažymėjęs, kad pagal PVM direktyvos nuostatas, asmuo, kuris yra apmokestinamas asmuo ir kuris įsigydamas prekes veikia kaip toks, turi teisę atskaityti pirkimo PVM nuo tų pirkimų, jeigu jis juos panaudoja PVM apmokestinamai veiklai. Projektas buvo pirmiausia skirtas visuomeniniam keleiviniam transportui tobulinti, siekiant didinti jo konkurencingumą analogiškų paslaugų rinkoje atžvilgiu bei padidinti jo naudojimą, ir Bendrovė dėl šios veiklos PVM įstatymo požiūriu laikoma vykdančia ekonominę veiklą. Todėl, Bendrovės teigimu, ji turi teisę į Projekto išlaidų pirkimo PVM atskaitą su sąlyga, kad pirktos prekės ir paslaugos yra skirtos būtent PVM apmokestinamai veiklai. Todėl Bendrovė laikosi pozicijos, kad Inspekcija neturi teisinio ir faktinio pagrindo teigti, kad dalis Bendrovės vykdomos veiklos yra skirta specialiai viešiesiems interesams transporto organizavimo Vilniaus m. srityje vykdyti, kuri yra nekomercinio ir nepramoninio pobūdžio, todėl ji yra nesusijusi su vykdoma PVM apmokestinama veikla. Dėl Inspekcijos nurodytų aplinkybių, jog Projekto pirkimas buvo vykdomas laikantis Viešųjų pirkimų įstatymo reikalavimų, pažymima, kad tokie reikalavimai Bendrovei taikomi, kadangi ji yra savivaldybės įmonė, tačiau PVM požiūriu ši aplinkybė neturi jokios įtakos ir jokiais būdais neparodo, kad viešųjų pirkimų tvarka įsigytos prekės savaime yra nesusijusios su perkančios organizacijos PVM apmokestinama veikla.

3. Bendrovė nesutinka su Inspekcijos motyvais dėl Projekto finansavimo, nurodydama, kad Bendrovės PVM apmokestinama veikla yra finansuojama jos pačios lėšomis, didžiąją dalį Projekto finansavo pati Bendrovė, be to, nepriklausomai nuo to, kas finansuoja projektą (ne apmokestinamasis asmuo, o tretieji asmenys) PVM atskaita nėra ir negali būti ribojama, jeigu patirtos išlaidos yra skirtos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Bendrovės teigimu, jokia PVM įstatymo norma neriboja teisės į PVM atskaitą pagal tai, kas yra mokėtojas, kadangi PVM gali būti traukiamas į PVM atskaitą, jeigu mokėtojas turi PVM sąskaitą faktūrą, joje ši PVM suma išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip

prekių ir paslaugų pirkėjas. Šiems savo teiginiams pagrįsti Bendrovė skunde vėlgi cituoja Inspekcijos parengto PVM įstatymo 58 str. 1 dalies komentaro nuostatas.

4. Remdamasi PVM įstatymo ir šio įstatymo komentaro 58 str. 1 d. 1 punkto nuostatomis, Bendrovė įrodinėja, kad PVM atskaita (visoje apimtyje) yra leistina, jeigu yra betarpiškas ir tiesioginis ryšys su PVM apmokestinama veikla, o tam tikrų objektų kūrimo išlaidos yra sudedamoji PVM mokėtojo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų vertės dalis, kas leidžia teigti, kad jos taip pat turi tiesioginį ir betarpišką ryšį su mokėtojo vykdoma ekonomine veikla. Tuo atveju, jeigu prekės naudojamos tiek vykdomai ekonominei, tiek neekonominei veiklai, kuri nėra PVM objektas ir teisės į PVM atskaitą tiesiogiai nesuteikia, pilna PVM atskaita suteikiama tuo atveju, kai egzistuoja tiesioginis ryšys tarp pirktų prekių ir suteiktų paslaugų, o jeigu įsigytos prekės ir paslaugos yra naudojamos tiek ekonominei, tiek neekonominei veiklai, gali būti atskaitoma ta PVM sumos dalis, kuri yra proporcinga ekonominės veiklos sandoriams (ESTT sprendimai byloje C-496/11, C-437/06). Anot Bendrovės, ESTT konstatavo, kad nacionalinis mokesčių administratorius gali nustatyti vieną iš metodų teisei į PVM atskaitą nustatyti, tačiau ekonominės ir neekonominės veiklos vykdymo atveju negali būti taikomos PVM direktyvos 173 str. nustatytos taisyklės skirtos mišriai veiklai. Anot mokėtojos, ESTT nurodomas skaičiavimo būdas nėra nustatytas ar kaip nors reglamentuotas, pareiga apskaičiuoti PVM atskaitos dydį tenka mokėtojui. Bendrovė, remdamasi PVM įstatymo 58 str. komentaru, teigia, kad mokėtoja, vykdanči ekonominę veiklą ir gaunanti PVM apmokestinamas pajamas iš visuomeninio keleivinio transporto paslaugų pardavimo, įgyja teisę įtraukti į atskaitą pirkimo PVM nuo dalies Projekto išlaidų, kadangi skunde nurodoma, jog Projektas yra tiesiogiai ir betarpiškai susijęs su šia Bendrovės veikla. Nurodoma, kad Projektas buvo vykdomas ne tik Bendrovės ekonominės veiklos apimtyje ir jo tikslas – visuomeninio keleivinio transporto konkurencingumo didinimas ir patrauklumo gerinimas, tačiau, anot Bendrovės, Projekto rezultatas parodo tiesioginį ir betarpišką ryšį tarp Bendrovės PVM apmokestinamos veiklos: pagerėjo kokybiniai viešojo transporto sistemos parametrai, išaugo eksploatacinis visuomeninio transporto greitis, gyventojams sutrumpėjo kelionių trukmė viešuoju transportu, padidėjo punktualumas ir sistemos patikimumas. Nurodoma, kad Projekto metu pirkti įranga bei priemonės ir paslaugos, skirtos išimtinai viešojo transporto pravažumui didinti, kurios nebūtų įsigytos ir įgyvendintos dėl jokių kitų eismo dalyvių: sankryžų ir signalinių grupių pritaikymas keleivinio transporto poreikiams (403470 Lt PVM), eismo valdymo programinės įrangos pritaikymas visuomeninio keleivinio transporto poreikiams (684397 Lt PVM). Anot Bendrovės, tai akivaizdžiai įrodo Bendrovės patirtų Projekto išlaidų ryšį su jos vykdoma PVM apmokestinama veikla – visuomeninio keleivinio transporto paslauga, kurią įgyvendintu Projektu buvo siekiama pagerinti. Pirkimo PVM priskyrimą ekonominei veiklai Bendrovė atliko, vadovaudamasi Metodika, kadangi UAB „U1“ PVM sąskaitoje faktūroje rangovo paslaugos nebuvo detalizuotos, Bendrovės teigimu, pretenzijų dėl skaičiavimo Metodikos mokesčių administratorius nepareiškė.

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

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo Bendrovei atsisakyta grąžinti 4 320 890 Lt (1 251 416 Eur) PVM permoką (skirtumą), konstatavus aplinkybes, jog Bendrovė nepagrįstai atskaitė pirkimo PVM už Projekto darbus, kurie negali būti pripažinti susijusiais su jos ekonomine (PVM apmokestinama) veikla.

Byloje nustatyta, jog Bendrovės deklaruotas grąžintinas PVM susidarė už laikotarpį nuo 2014-09-01 iki 2014-09-30, Bendrovei atskaičius dalį pirkimo PVM (pirkimo PVM atskaitytas, remiantis UAB „P1“ 2014 m. parengta Metodika) pagal UAB „U1“ 2009-03-13 PVM sąskaitą faktūrą už 2006–2009 m. vykdytus automatizuotos šviesoforų reguliavimo ir valdymo sistemos diegimo darbus (Projekto darbus) Vilniaus mieste. Savo poziciją dėl teisės atskaityti pirkimo PVM Bendrovė grindė PVM įstatymo ir komentaro nuostatomis bei tuo, jog paslaugos (darbai), už kuriuos ji siekia atskaityti pirkimo PVM, susiję su Bendrovės vykdoma ekonomine – viešojo transporto paslaugų organizavimo veikla, o kadangi dalimi paslaugų naudojasi ne tik viešasis transportas, todėl toje dalyje Bendrovė ir nesiekia atskaityti pirkimo PVM. Inspekcija savo atsisakymą grąžinti Bendrovei PVM

permoką (skirtumą) grindė tuo, jog Bendrovės vykdytas projektas nėra susijęs su jos vykdoma PVM apmokestinama veikla, Bendrovės dalis veiklos yra skirta specialiai viešiesiems interesams transporto organizavimo srityje Vilniaus mieste tenkinti, ši veiklos sritis yra nekomercinio ir nepramoninio pobūdžio, t. y. nesusijusi su vykdoma PVM apmokestinama veikla (neekonominė veikla), o Projektas ir buvo skirtas Bendrovės vykdomoms funkcijoms, susijusioms su viešuoju interesu Vilniaus miesto transporto reguliavimo srityje, įgyvendinti. Taip pat, Inspekcijos teigimu, kadangi Vilniaus miesto savivaldybė Projektui vykdyti skyrė dotaciją, todėl Projekto išlaidos negali turėti įtakos Bendrovės teikiamų paslaugų savikainai.

Skunde Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu, dėstydamą motyvus, susijusius su tuo, jog paslaugos, už kurias ji siekia atskaityti pirkimo PVM, yra susiję su jos ekonomine – viešojo transporto paslaugų organizavimo veikla (Bendrovės teigimu, ši jos vykdoma veikla laikytina atitinkančia viešąjį interesą bei yra ekonominė PVM įstatymo požiūriu); daro jos teikiamas paslaugas kokybiškesnes ir konkurencingesnes. Tačiau, kadangi Projekto darbais ir paslaugomis naudojasi ne tik Bendrovė, teikdama viešojo transporto organizavimo paslaugas, tačiau ir kiti vartotojai, todėl Bendrovė siekia atskaityti tik dalį pirkimo PVM, remdamasi specialiai tam tikslui parengta Metodika. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovai palaikė savo skunde išdėstytą poziciją, papildomai nurodydami, jog Projektas buvo skirtas transportui reguliuoti (iš kokių institucijų kilo tokio pobūdžio iniciatyva informacijos pateikti negalėjo), atstovų teigimu, Projekto vykdymą kuravo ankstesnis Bendrovės vadovas V. A. , dėl Projekto pritaikomumo specialiai viešajam transportui (buvo paminėta viešųjų transporto priemonių „atpažinimo“ sistema) Projekto vertė žymiai padidėjo. Po Komisijos Posėdžio, ginčo byloje Bendrovė pateikė bendro pobūdžio informaciją apie vykdytą Projektą („Automatizuotos šviesoforinio reguliavimo ir valdymo sistemos (CEV) diegimas Vilniaus mieste“ (Projekto galimybių studiją, paremtą UAB „P1“ (toliau – Projekto studija, Studija), kurioje atsispindi Projekto tikslai, priešastys, paskatinusios šio Projekto vykdymą, uždaviniai ir pan.), taip pat Bendrovė pateikė savo veiklos įstatus (nuostatus), informaciją apie Bendrovės steigimą, steigimo paaiškinamąjį raštą.

Komisija, atsižvelgusi į tai, jog Inspekcijos sprendime detalios aptartos faktinės bylos aplinkybės (jos detalios aptartos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje), taip pat į tai, jog tarp šalių nėra ginčo dėl faktinių aplinkybių vertinimo, šioje sprendimo dalyje iš naujo jų neanalizuos, pasisakydama dėl Bendrovės skunde (taip pat Komisijos posėdžio metu) išdėstytų konkrečių nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvų.

Kaip matyti, šalys ginčijasi dėl to, jog Projektas (paslaugos), kurio pirkimo PVM dalį Bendrovė siekia atskaityti, yra susijęs su jos ekonomine veikla, todėl sprendime analizuotini Bendrovės ekonominės veiklos, kaip ji suprantama pagal PVM įstatymo nuostatas, aspektai, taip pat vykdyto Projekto tikslai, jo vykdymo priešastys, bei jo įtaka Bendrovės veiklai. Iš bylos medžiagos matyti, jog Inspekcija neneigia Bendrovės pozicijos, jog jos vykdoma viešojo transporto organizavimo veikla yra ekonominė veikla, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo nuostatas (nors viešojo transporto organizavimo veikla pagal savivaldybių veiklą reglamentuojantį įstatymą yra priskirtina taip vadinamoms viešo pobūdžio paslaugoms, teikiamoms įgyvendinant savivaldybių funkcijas), tačiau, Inspekcijos nuomone, vykdytu Projektu buvo įgyvendintos viešojo nekomercinio pobūdžio paslaugos, bendrai gerinant eismo sąlygas Vilniaus mieste, todėl Projektui priskirti darbai ir paslaugos negali būti pripažinti susijusiais su Bendrovės vykdoma ekonomine veikla.

PVM įstatymo 2 str. 8 dalis pateikia ekonominės veiklos apibrėžimą, kuri suprantama kaip veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno), išskyrus: 1) darbo veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 7 dalyje; 2) valstybės ir savivaldybių veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 38 dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos. Pagal šio straipsnio 38 dalį valstybės ir savivaldybių veikla – valstybės, savivaldybių, valstybės ar savivaldybių institucijų bei įstaigų, o įstatymų nustatytais atvejais – ir kitų viešųjų juridinių asmenų veikla, kurią vykdyti šiuos asmenis įpareigoja teisės aktai. Minėto straipsnio 38 dalies 1-10 punktuose nurodyta (veiklos rūšių sąrašas nėra baigtinis) tokių asmenų vykdoma veikla, jeigu jos mastas neleidžia manyti, kad ji

mažareikšmė, šiame Įstatyme nelaikoma valstybės ir savivaldybių funkcijomis (tarp minėtų veiklos rūšių paminėta tokios veiklos rūšys kaip elektros energijos, dujų, šilumos tiekimas, vežimas, sandėliavimas ir pan.). Tokiu būdu minėtosios nuostatos įtvirtina atvejus, kuomet viešųjų vienetų veikla (nors ir atitinka pvz. savivaldybės funkcijoms priskirtinos veiklos apibrėžimus) nėra laikoma savivaldybių ir valstybių funkcijų įgyvendinimu, o laikoma ekonomine veikla PVM įstatymo prasme ir PVM objektu. Esminis tokio pobūdžio veiklos priskyrimo ekonominei veiklai kriterijus yra tas, jog ją vykdančių tiekiamos prekės (ar teikiamos paslaugos) gali konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis (ar teikiamomis paslaugomis).

Pagal byloje pateiktus duomenis nustatyta, jog Vilniaus miesto tarybos 1998-07-15 sprendimu Nr. 230 buvo įsteigta Bendrovė, kuri yra Vilniaus m. savivaldybės įmonė, įgyvendinanti jai steigėjo priskirtas funkcijas, susijusias su viešojo transporto paslaugų teikimu Vilniaus m. savivaldybės teritorijoje. Minėtos Bendrovės steigimo paaiškinamajame rašte nurodyta, jog siūlomos steigti įmonės paskirtis – iš SP UAB „V1“ ir SP UAB „V2“ perimti keleivių bilietų kontrolės tarnybas bei bilietų spausdinimo, platinimo tarnybas su jų materialiniu išlaikymu. Į šios įmonės funkcijas turėtų įeiti bilietų gamyba ir platinimas, keleivių bilietų kontrolė, lėšų, gautų už keleiviams parduotus bilietus, ir kompensacijų už keleivių, turinčių lengvatas, vežimą kaupimas ir atsiskaitymas su vežėjais už atliekamą darbą; didesnio indėlio į transporto fondą siekimas, maršrutų eksploatavimo sąlygų nustatymas, konkursų tarp vežėjų dirbti maršrutuose rengimas, visų nuosavybės rūšių keleivinio transporto veiklos koordinavimas ir kontrolė, keleiviams skirtos informacinės sistemos tobulinimas, dispečerinio ryšio sistemos, užtikrinančios reguliarių eismą tobulinimas.

Iš į bylą pateiktų Vilniaus miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2005-11-30 įsakymu Nr. 30-1917 patvirtintų Bendrovės nuostatų matyti, jog Bendrovei numatytas tokios ūkinės veiklos vykdymas, kaip pasiūlymų teikimas dėl eismo tvarkaraščių, maršrutų, transporto priemonių tipų ir kiekio, informacijos teikimas dėl eismo tvarkaraščių vykdymų, bilietų gamybos, platinimo organizavimas, keleivių kontrolė, pajamų už parduotus bilietus kaupimas ir atsiskaitymas su vežėjais, pasiūlymų teikimas dėl savivaldybės organizuojamų vežėjų parinkimo konkursų, duomenų apie keleivių vežimą mieste kaupimas ir analizė, automobilių stovėjimo aikštelių ir garažų eksploatavimas, eismo tvarkaraščių stotelėse kabinimas ir priežiūra, projekto dėl transporto dispečerinės sukūrimo parengimas ir įvairių paslaugų teikimas juridiniams ir fiziniams asmenims. Pagal vėlesniu laikotarpiu galiojančius (Vilniaus miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2013-02-21 įsakymu Nr. 30-449 patvirtintus) nuostatus veiklos pobūdis išliko toks pat, nuostatuose plačiau apibrėžiant tam tikras veiklos sritis, jas konkretizuojant, pvz. viešojo transporto sistemos organizavimas, maršrutų tinklo planavimas ir koregavimas, eismo tvarkaraščių tvirtinimas, leidimų maršrutams aptarnauti išdavimas bei išduotų leidimų tikslinio panaudojimo priežiūra ir kontrolė ir pan. Tokiu būdu ginčo byloje konstatuotina, jog Bendrovė vykdo ekonominę veiklą, organizuodama viešojo susisiekimo paslaugų teikimą Vilniaus mieste, iš šios veiklos gaudama pajamas. Bendrovės skunde nurodomos aplinkybės, jog ir šių paslaugų teikimo veikla laikytina atitinkančia viešuosius interesus, Komisijos vertinimu, neturi esminės įtakos ginčo vertinimui ir savaime nepagrindžia Bendrovės teisės atskaityti pirkimo PVM sumas, kadangi tokias paslaugas pagal savo pobūdį gali teikti ne tik tokiu būdu įsteigtas ir savivaldybės valdomas ūkio subjektas, tačiau ir bet kuris privatus verslininkas, atitinkantis šių paslaugų teikimui keliamus reikalavimus. Todėl ginčo byloje spręstinas klausimas, ar vykdyti Projekto darbai yra susiję su Bendrovės PVM apmokestinama veikla, transporto paslaugų organizavimo veikla, iš kurios Bendrovė uždirba pajamas.

PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 1 punktą numato, jog PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. PVM įstatymo 62 straipsnio 1 dalyje nurodyta, jog įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM, tiesiogiai ar proporcingai priskirtas kitai, negu nurodyta šio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje, veiklai, negali būti atskaitomas, jeigu šio įstatymo XII skyriuje nenustatyta kitaip.

ESTT savo praktikoje ne kartą yra konstatavęs, jog PVM atskaita yra pagrindinis Europos Sąjungos PVM sistemos elementas. Teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio

mokėtojo teisė, o PVM atskaitos sistema yra pagrindinė priemonė, kuria yra įgyvendinamas svarbiausias PVM principas – neutralumo. 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 (pvz., 2009-10-29 sprendimas byloje *SKF*, C-29/08). Faktiškai PVM atskaita yra realizuojama mokėtino mokesčio sumą mažinant mokesčio suma, priskaičiuota įgyjant prekes ar paslaugas, susijusias su mokesčio mokėtojo ekonomine veikla. Jeigu mokėtino mokesčio sumos nėra (mokesčių mokėtojas nevykdė tuo laikotarpiu jokių veiksmų, dėl kurių galėjo atsirasti mokesstinė prievolė) arba ši mokesstinė prievolė yra mažesnė negu apskaičiuotas PVM, teigiamas priskaičiuoto ir mokėtino PVM skirtumas turi būti gražinamas mokesčių mokėtojui arba perkeltas vėlesniam atsiskaitymo laikotarpiui. Mokesčių mokėtojas, kaip taisyklė, turi teisę atskaityti visą priskaičiuotą mokestį (pvz., 1985-02-14 sprendimas byloje *Rompelman*, 268/83; 2005-05-26 sprendimas byloje *Kretztechnik AG*, C-465/03).

Atitinkamai ESTT savo bylose yra ne kartą akcentavęs, jog tam, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis, iš principo yra būtinas tiesioginio ir betarpiško ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą (pvz., 2000-06-08 sprendimo *Midland Bank*, byloje Nr. C-98/98 24 punktas; 2001-02-22 sprendimo *Abbey National*, byloje Nr. C-408/98 26 punktas; 2007-02-08 sprendimo *Investrand*, byloje Nr. C-435/05 23 punktas). Kita vertus, teisė į PVM atskaitą taip pat suteikiama mokesčių mokėtojui, net jei nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (pvz., 2000-06-08 sprendimo *Midland Bank*, byloje Nr. C-98/98 23 ir 31 punktas; 2005-05-26 sprendimo *Kretztechnik*, byloje C-465/03 36 punktas). Galiausiai iš ESTT praktikos matyti, kad, kalbant apie tiesioginio ryšio kriterijaus taikymą, mokesčių inspekcijos ir nacionaliniai teismai turi taikyti tiesioginio ir nedelsiant atsirandantį ryšio kriterijų, atsižvelgdami į visas nagrinėjamų sandorių vykdymo aplinkybes (2000-06-08 sprendimo *Midland Bank*, byloje Nr. C-98/98 25 punktas) ir atsižvelgdami tik į tuos sandorius, kurie objektyviai susiję su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla. ESTT taip pat yra nusprendęs, jog tai, ar egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp nurodytų prekių ar paslaugų ir apmokestinamojo pardavimo sandorio ar (išimtiniais atvejais) apmokestinamojo pirkimo sandorio, būtina nustatyti taip pat atsižvelgiant į jų objektyvų turinį (2000-06-08 sprendimo *Midland Bank*, byloje Nr. C-98/98 32 punktas). ESTT yra nurodęs, jog tuo atveju, kai apmokestinamosios veiklos siekimas nėra vienintelė priežastis, dėl kurios patiriama tam tikrų išlaidų ir sąnaudų, jos negali būti laikomos turinčiomis tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su šia veikla (2007-02-08 sprendimo *Investrand*, byloje Nr. C-435/05 33 ir 36 punktas). Kita vertus, ESTT nusprendė, jog apmokestinamasis asmuo turi įrodyti, jog šių išlaidų jis nebūtų patyręs, jei nebūtų vykdęs apmokestinamosios ekonominės veiklos (2013-02-21 sprendimo *Finanzamt Koln-Nord*, byloje Nr. C-104/12 26 punktas). Kadangi šių išlaidų pagrindas nėra vien ši veikla, todėl tarp jų ir minėtos veiklos nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio (2007-02-08 sprendimo *Investrand*, byloje Nr. C-435/05 33 punktas).

Taigi iš aukščiau paminėtų teisės aktų nuostatų ir šių nuostatų ESTT išaiškinimo konstatuotina, jog mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM už įsigytas paslaugas, jeigu šios paslaugos yra skirtos PVM apmokestinamų prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui, t. y. tarp prekių ar paslaugų pirkimo ir pardavimo sandorių (dėl kurių įgyjama teisė į PVM atskaitą) yra tiesioginis ir betarpiškas ryšys, kurio buvimas (nebuvimas) ir analizuotinas ginčo byloje.

Pagal Lietuvos Respublikos 1994-07-07 Vietos savivaldos įstatymo Nr. I-533 (toliau – VSI) nuostatas savivaldybei yra priskirtinos savarankiškos bei valstybinės (valstybės perduotas savivaldybėms) funkcijos (VSI 5 straipsnio nuostatos), kurias pagal veiklos pobūdį įgyvendina vietos valdžios, viešojo administravimo ir viešąsias paslaugas teikiančios institucijos (viešąsias paslaugas teikia savivaldybių įsteigti paslaugų teikėjai arba pagal sudarytas sutartis kiti viešai pasirenkami

fiziniai ar juridiniai asmenys). Tokiu būdu, remiantis VSĮ 6 str. 1 d. 32-33 punktų nuostatomis, savivaldybėms priskirtinos savivaldybių vietinės reikšmės kelių ir gatvių priežiūros, taisymo, tiesimo, saugaus eismo organizavimo, keleivių vežimo vietiniais maršrutais organizavimo, lengvatinio keleivių vežimo kompensacijų skaičiavimo ir mokėjimo funkcijos. Tiek iš savivaldybės funkcijas reglamentuojančių VSĮ nuostatų, tiek iš byloje pateiktoje Projekto studijoje nurodytos informacijos, matyti, jog Projekto atsiradimas ir jame keliamų problemų analizė, siūlomi nustatytų problemų sprendimo būdai buvo siejami ir skirti ne Bendrovės ekonominės veiklos tobulinimui, jos teikiamų paslaugų gerinimui, o savivaldybei priskirtoms funkcijoms, aptartoms ir nurodytoms VSĮ 6 str. 1 d. 32-33 punktuose (aptartuose šiame sprendime; tai pat nurodytoms Projekto Studijos 9-10 psl.) įgyvendinti. Projekto Studijoje buvo identifikuotos pagrindinės Vilniaus transporto sistemos problemos, tokios kaip eismo kamščiai, kelionėje gaišamas laikas. Šias problemas, anot Studijos, pirmiausia, nulėmė žemi kai kurių svarbiausių gatvių ir sankryžų techniniai parametrai, kai dideli atstumai tarp šių gatvių sukelia didžiulę transporto koncentraciją, automobilių ir keleivių prastovas. Todėl Projekto studijoje daroma išvada, jog Vilniaus miesto gatvių tinklas pasiekęs pralaidumo ribas piko valandomis reikalauja esminės gatvių, sankryžų ir tiltų plėtros, rekonstrukcijos arba alternatyvių transporto srautų valdymo sprendimų ieškojimo. Kita iš transporto problemas lėmusių priežasčių yra bendras transporto priemonių skaičiaus augimas Vilniaus mieste (Studijoje pateikiama bendra transporto priemonių augimo analizė, transporto priemonių augimo tempai, duomenys apie transporto priemonių struktūrą), taip pat esama (pasenusi) eismo reguliavimo sistema. Anot Studijos, tokia transporto sistemos Vilniaus mieste situacija lemia taršos didėjimą, o didėjantis automobilių skaičius lemia sudėtingesnes eismo sąlygas, todėl kiekvienais metais didėja eismo įvykių (žuvusių ir sužeistųjų) skaičius. Tokiu būdu, Studijoje identifikuotos pagrindinės transporto infrastruktūros problemos: eismo kamščiai (1); nerealizuotas Vilniaus miesto susisiekimo sistemos integravimas į tarptautinį susisiekimo infrastruktūros tinklą (nebaigtas Pietinis miesto greitkelis, nepradėta statyti Vakarinė greito eismo gatvė, kurie yra neatskiriami tarptautinių transporto koridorių dalis) (2); nepakankamas gatvių tankis ir prastos eismo sąlygos daugelyje miesto rajonų dėl per mažų infrastruktūros modernizavimo ir plėtros tempų: sumažėjęs susisiekimo greitis, padidėjęs avaringumas, išaugę transporto srautai senamiestyje, kuriame prioritetą turi būti suteiktas pėstiesiems ir dviratininkams (3); viešajam transportui nėra sudarytos prioritetingos važiavimo sąlygos per miesto pagrindines sankryžas (4); sena kelio signalų įranga (5). Anot Studijos, minėtos problemos tiesiogiai paliečia ne tik Vilniaus miesto gyventojus, dalyvaujančius eisme, besinaudojančius visuomeniniu keleiviniu transportu, bet aplinką, kuri kenčia dėl padidintos taršos, verslo įmones, miesto svečius, kurių kelionė trunka ilgesnį laiką (Studijos 22 psl.). Todėl Projekto tiesioginiais tikslais įvardyta – transporto srautų vidutinio greičio padidinimas, automobilių stovėjimo laiko prie sankryžų sumažinimas, visuomeninio transporto darbo palengvinimas, sudarymas sąlygų specialiųjų tarnybų transporto priemonėms pasiekti tikslą, avaringumo sumažinimas miesto gatvėse. Netiesioginiais tikslais įvardijama – bendrų transportavimo kaštų atpiginimas, miesto taršos sumažinimas, gyventojų sergamumo mažinimas dėl užteršto oro. Projekto studijoje akcentuojama, jog įgyvendinus Projektą ir pasiekus užsibrėžtų tikslų, Vilniaus mieste pagerės infrastruktūros kokybė, patikimumas, transporto pralaidumas miesto gatvėse, bus sukurta aukštesnė gyvenimo kokybė, būtiniausių socialinių poreikių užtikrinimas plėtojant socialinę infrastruktūrą. Tokiu būdu, Komisijos vertinimu, nors Projekto studijoje ir yra akcentuojamas keleivinis visuomeninis transportas, kaip viena iš Projekto darbų vartotojų grupių, minimi šios veiklos srities gerinimo tikslai (veiklos prioritetai), tačiau pats Projektas ir jo vykdymas yra susijęs su bendrai Vilniaus miesto infrastruktūros gerinimu, įgyvendinant šiai savivaldybei priskirtinas su viešųjų interesų tenkinimu susijusias funkcijas.

Nors Bendrovė akcentavo šio Projekto įtaką jos vykdomai ekonominei veiklai, siekiant ją padaryti patrauklesnę, konkurencingesnę, taip pat akcentuojami ir po Projekto įgyvendinimo realiai atsiradę ekonominės veiklos privalumai, teikiamas paslaugas padarė patrauklesnes, tačiau, Komisijos nuomone, byloje surinkta informacija ir duomenys su Bendrovės pozicija sutikti neleidžia. Pirma, iš Projekto studijoje pateiktos informacijos matyti, kad rengiant šio Projekto pagrindimą, Bendrovės vykdomos veiklos rezultatai nebuvo vertinami kaip esminiai, pagrindžiantys Projekto būtinybę, kadangi, pvz. kaip iš Studijos 16-17 psl. pateiktos informacijos apie tai, kokia yra transporto srauto

struktūra, matyti, jog autobusai ir troleibusai sudaro atitinkamai 3,5 proc. ir 3,2 proc. rytinio bei vakarinio piko transporto srautų, o Bendrovės centralizuotai kaupiami ir sisteminami duomenys apie autobusų ir troleibusų vėlavimus bei šių vėlavimų priežastis dėl per vėlai gautų duomenų ir laiko stokos ekspertų nebuvo tinkamai išanalizuoti, įvertinti ir dėl jų nebuvo pateiktos išvados (Studijos 17 psl.), todėl, Komisijos vertinimu, teigti, jog šis Projektas (jo vykdymo metu atlikti darbai) buvo sąlygoti poreikio tobulinti Bendrovės vykdomą veiklą negali būti pripažinti pagrįstais ir įrodytais. Antra, atkreiptinas dėmesys ir į kitas su Projekto įgyvendinimu nurodomas aplinkybes, jog šio Projekto vykdymas yra būtinas tolimesnei miesto plėtrai ir vystymuisi, sukurtos infrastruktūros savininkė bus Vilniaus savivaldybė, tik administravimo sumetimo tikslais, sukurtos infrastruktūros valdymą planuojama atiduoti daugiau įgūdžių turinčiai – Bendrovei. Todėl šios aplinkybės, kaip ir tai, jog tam tikrų formaliųjų dokumentų, susijusių su Projekto vykdymu, rengėju ar pranešėju buvo ankstesnis Bendrovės direktorius, pagrindžia ne vykdyto Projekto sąsajumą su Bendrovės vykdoma ekonomine veikla, o aplinkybes, jog Bendrovė buvo institucija, kuriai buvo pavesta organizuoti (koordinuoti) viešąjį interesą atitinkančių paslaugų, susijusių su Vilniaus m. savivaldybei VSI nustatytų funkcijų įgyvendinimu, įsigijimą, jų pritaikomumą Vilniaus m. savivaldybės reikmėms. Aptartų aplinkybių visuma leidžia konstatuoti, jog Bendrovei buvo pavesta įgyvendinti Projektą, betarpiškai susijusį su savivaldybės funkcijų įgyvendinimu, su veikla, kuria yra tenkinami viešojo pobūdžio interesai, susiję su bendru Vilniaus miesto infrastruktūros gerinimu, t. y. ne Bendrovės ekonomine veikla. Išlaidas, kurios buvo patiriamos įgyvendinant minėtą Projektą, Bendrovė būtų patyrusi net ir tuo atveju, jeigu ji nevykdytų ekonominės veiklos (viešojo transporto paslaugų organizavimo Vilniaus mieste), kadangi ji buvo tiesioginė Projekto, kurio paskirtis gerinti Vilniaus m. infrastruktūrą, orientuojant ją visiems galimiems jos tiesioginiams naudotojams (Projekto studijoje jais įvardijami gyventojai, transporto naudotojai, miesto svečiai), vykdytoja, todėl šios išlaidos negali būti pripažintos Bendrovės apmokestinamai veiklai skirtomis išlaidomis.

Pasisakant dėl Bendrovės skunde keliamų motyvų, susijusių su Viešųjų pirkimų įstatymo reikalavimų taikymu Bendrovei, pažymėtina, jog motyvas, kad Bendrovė organizavo viešąjį konkursą Projekto darbams (paslaugoms) įsigyti, Inspekcijos buvo pateiktas kaip papildomas įrodymas, jog ginčo atveju, Bendrovės vykdytas Projektas *buvo skirtas būtent viešo pobūdžio nekomercinėms (viešosioms) paslaugoms teikti (ne ekonominei veiklai vykdyti)*, kadangi pagal Viešųjų pirkimų įstatymo nuostatas tokių paslaugų įsigijimui ir buvo keliamas reikalavimas atitikti šio įstatymo nuostatas ir taikyti įstatyme numatytas procedūras. Skunde Komisijai taip pat yra akcentuotos aplinkybės, jog PVM atskaitos sąlyga yra ne Projekto išlaidų apmokėjimo sąlygos (turima omenyje, kad dalį Projekto išlaidų dengė Vilniaus m. savivaldybė, skirdama dotaciją), o tai, kad Bendrovė turi jos vardu išrašytą sąskaitą faktūrą, pagal kurią siekia atskaityti pirkimo PVM. Tačiau iš Inspekcijos sprendimo turinio matyti, jog dotacijos skyrimas mokesčių administratoriaus buvo analizuotas tuo aspektu, jog Projekto išlaidos negalėjo turėti įtakos Bendrovės teikiamų paslaugų savikainai, jokia Projekto vykdymo dalis negalėjo būti priskirta teikiamų PVM apmokestinamų paslaugų savikainai, kadangi Projekto vykdymui Vilniaus m. savivaldybė skyrė dotaciją. Nors Komisijos posėdžio metu buvo analizuoti klausimai susiję su dotacijos skyrimu, galimu jos atsisakymu, tačiau papildoma informacija dėl dotacijos skyrimo ir kitokio su dotacijos skyrimu susijusių aplinkybių vertinimo, Komisijai pateikta nebuvo.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, konstatuotina, jog Projekto vykdymo išlaidos buvo patirtos vykdant Projektą, betarpiškai susijusį su savivaldybės funkcijų įgyvendinimu, t. y. vykdant Bendrovei pavestą veiklos dalį, susijusią su viešųjų interesų tenkinimu Vilniaus miesto transporto reguliavimo srityje, užtikrinant saugias eismo sąlygas Vilniaus mieste, o ne vykdant ekonominę (viešojo transporto organizavimo) veiklą, todėl tarp jų ir Bendrovės vykdomos ekonominės veiklos nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio PVM įstatymo prasme. Atsižvelgdama į tai, Komisija konstatuoja, jog Inspekcija pagrįstai atsisakė Bendrovei grąžinti jos prašomą PVM permoką (skirtumą), nes mokėtoja nepagrindė (neįrodė), jog Projekto metu atlikti darbai, kurių pirkimo PVM Bendrovė siekia atskaityti, turi tiesioginį bei betarpišką ryšį su jos ekonomine veikla. Kadangi ginčo byloje konstatuotos aplinkybės dėl negalimumo Bendrovei atskaityti pirkimo PVM sumas, todėl sprendime Komisija papildomai nepasisako dėl Bendrovės skundo motyvų, susijusių su PVM atskaitos paskirstymo principais,

remiantis Bendrovės pateikta Metodika.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Inspekcijos 2014-12-22 sprendimą Nr. (20.16-06)-331-97859.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Lina Vosyliene

Andrius Venius