



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „U1“ 2015-09-15 SKUNDO**

2015 m. lapkričio 17 d. Nr. S-217 (7-222/2015)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršėlienės
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės
Vilmai Stašaitytei-Kairienei
K. J. , J. C.

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovėms

mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

2015 m. spalio 27 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „U1“ (toliau – Bendrovė) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-08-25 sprendimo Nr. 69-103, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-08-25 sprendimu Nr. 69-103 atnaujino Bendrovės 2015-05-08 skundo nagrinėjimą ir patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2015-04-07 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-230, kuriuo Bendrovei buvo nurodyta į biudžetą sumokėti 23679,62 Eur (81761 Lt) pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 1209,45 Eur (4176 Lt) nekilnojamojo turto mokestį (toliau – NTM), 10008,29 Eur (34556,62 Lt) PVM delspinigius, 361,09 Eur (1246,77 Lt) NTM delspinigius, 7104 Eur PVM baudą bei 363 Eur NTM baudą.

Sprendime nurodyta, kad Bendrovė, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 71 straipsniu, 2015-06-02 pateikė prašymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, todėl Inspekcija 2015-06-08 sprendimu Nr. 69-66 sustabdė Bendrovės skundo nagrinėjimą, iki bus išnagrinėtas minėtas prašymas. Kadangi tarp Bendrovės ir Inspekcijos susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio nebuvo pasirašytas, Bendrovės 2015-05-08 skundo nagrinėjimas atnaujintas ir skundas išnagrinėtas iš esmės.

Pažymėta, jog Kauno AVMI atliko Bendrovėje 2009-01-01–2013-12-31 laikotarpio PVM, gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), NTM, mokesčio už aplinkos teršimą, įmokų į Garantinį fondą, valstybinio socialinio draudimo įmokų, pelno mokesčio patikrinimą ir surašė 2015-01-20 patikrinimo aktą Nr. FR680-20, kuriame Bendrovei apskaičiavo papildomai mokėtinas į biudžetą 23679,62 Eur (81761 Lt) PVM ir 1209,45 Eur (4176 Lt) NTM sumas. Bendrovės patikrinimas atliktas po 2014-10-07 atlikto mokestinio tyrimo, kurio metu nustatyta, kad Bendrovė ilgalaikiam turtui priskyrė 2009 m. birželio mėn. įsigytus 12 vnt. brangių rašiklių

už 194102 Lt bei 2009 m. spalio mėn. įsigytą rankinį laikrodį už 265866 Lt ir iš pajamų per 4 metus atskaitė šio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudas bei pasinaudojo 92711 Lt (36879 + 55832) PVM atskaita. Kauno AVMI, išnagrinėjusi Bendrovės pateiktas 2015-03-02 pastabas dėl patikrinimo akto, 2015-04-07 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-230 taip pat patvirtino minėtą aktą.

Inspekcijos sprendime akcentuota, jog Bendrovė 2015-05-08 skunde pateikė nesutikimo argumentus tik dėl vieno patikrinimo metu užfiksuoto pažeidimo, t. y. dėl 10 vnt. rašiklių už 124127 Lt bei rankinio laikrodžio už 265866 Lt nepripažinimo ilgalaikiu turtu, skirtu ir naudojamu Bendrovės ekonominėje veikloje ir dėl to patikrinimo akte apskaičiuotos papildomai mokėtinos į biudžetą PVM sumos bei nuo rašiklių ir laikrodžio įsigijimo vertės apskaičiuotų amortizacinių atskaitymų nepripažinimo leidžiamais atskaitymais. Dėl kitų patikrinimo akte nustatytų pažeidimų (tarp jų ir papildomai apskaičiuoto NTM) Bendrovė nesutikimo argumentų nepateikė, todėl centrinis mokesčių administratorius dėl jų nepasisakė.

Pažymėta, jog patikrinimo metu nustatyta, kad pagrindinė Bendrovės veikla – aprūpinti įmones elektroninėmis kortelėmis, su kuriomis jos įsigyja kurą Baltarusijos ir Rusijos degalinėse. Bendrovė taip pat vykdo veiklą mokslinėje srityje – kartu su Vilniaus universitetu bei Kauno technologijos universitetu dalyvavo projektuose, susijusiuose su ekologiniais sprendimais antrinių žaliavų panaudojimui ir naujų ekologinių produktų kūrimu.

Kauno AVMI nustatė, kad Bendrovė ilgalaikio turto apskaitos registruose apskaitė iš Latvijos įmonės „D1“ (PVM kodas LV (duomenys neskelbtini) 2009 m. spalio mėn. įsigytą rankinį laikrodį (be apyrankės – juvelyrinis dirbiny, įsigijimo vertė 265866 Lt) bei 2008 ir 2009 metais įsigytus 14 vnt. rašiklių iš viso už 203452 Lt sumą, iš kurių 12 vnt. už 194102 Lt buvo įsigyti 2009 m. liepos mėn. iš Italijos įmonės A. B. S.P.A. (PVM kodas (duomenys neskelbtini). Nuo įsigyto ilgalaikio turto vertės (laikrodžio ir rašiklių) Bendrovė skaičiavo amortizacinius atskaitymus (4 metus), kuriuos įtraukė į leidžiamus atskaitymus. Kauno AVMI taip pat nustatė, kad Bendrovėje tikrinamuoju laikotarpiu dirbo 2 darbuotojai. Atsižvelgusi į tai ir vadovaudamasi MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais, įvertinusi dirbančių darbuotojų skaičių (2 asmenys), Kauno AVMI Bendrovės ilgalaikio turto apskaitoje paliko (pripažino kaip ilgalaikį turtą) du anksčiau įsigytus rašiklius: 2008 m. gruodžio mėn. – *FP-M Brooklands*, įsigytą už 6250,76 Lt, ir 2009 m. vasario mėn. – *Brooklands*, įsigytą už 3099,12 Lt, bei 2 vnt. didžiausios vertės (objektyvumo dėlei) rašiklių, įsigytų 2009 m. birželio mėn.: *Constantinian order 18 roller ball* (35645,08 Lt) ir *Da Vinci roller ball* (34329,60 Lt), įvertinusi, kad jais galėjo naudotis 2 įmonės atstovai, pasirašydami sutartis ir kitus dokumentus bei kurdami teigiamą Bendrovės įvaizdį. Kauno AVMI konstatavo, kad rankinio laikrodžio paskirtis iš esmės nėra susijusi su biuro patalpų interjero puošyba, todėl Bendrovės teiginiai įvertinti kritiškai, kaip siekis formaliai atitikti teisės aktų reikalavimus dėl laikrodžio įsigijimo vertės įskaitymo į leidžiamus atskaitymus bei dėl teisės į PVM atskaitą. Be to, Bendrovė 2009–2010 metais, Kauno AVMI nuomone, nepagrįstai apskaitė ir deklaravo sąnaudose bei PVM atskaitoje įsigytas prekes (paslaugas), kurios skirtos įmonės savininko asmeniniams poreikiams tenkinti (iš UAB „A1“ įsigytus akinius, šalmsus, striukes, kelnes, termo marškinėlius, batus, laikrodį, iš UAB „S2“ įsigytas striukes, megztinius, bliuzonus, kelnes, marškinius, kostiumą ir kt.) iš viso už 19430,40 Lt, iš tos sumos 3287,31 Lt PVM, tačiau dėl šio pažeidimo nesutikimo argumentų Inspekcijai adresuotame skunde nepateikta. Tokiu būdu 10 rašiklių už 124127 Lt, rankinis laikrodis už 265866 Lt bei privatiems poreikiams skirtos prekės už 19430,40 Lt Kauno AVMI buvo pripažinti nesusijusiais su Bendrovės vykdoma ekonomine veikla ir dėl to 401948 Lt sumažintas apskaičiuotas veiklos nuostolis bei papildomai apskaičiuotas 81761 Lt PVM.

Sprendime, vadovaujantis 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (Žin., 2008, Nr. 47-1749; toliau – PMI) 13 str. 3 dalies nuostatomis, pabrėžta, kad priskiriant turtą ilgalaikiam ar trumpalaikiam turtui, reikia vadovautis pagrindiniu kriterijumi, t. y. turtas turi būti naudojamas įmonės pajamoms uždirbti (ekonominei naudai gauti), todėl biuro interjero puošimo išlaidos (dekoratyviniai elementai, gėlės ir pan.) laikomos leidžiamais atskaitymais, jei šios išlaidos įmonei teikia ekonominės naudos.

Dėl rašiklių ir laikrodžio panaudojimo ekonominėje veikloje Inspekcija, įvertinusi mokestinės bylos dokumentus, konstatavo, jog, nors laikrodžio įsigijimo vertės įskaitymas į leidžiamus atskaitymus bei teisė į PVM atskaitą formaliai ir atitinka teisės aktų reikalavimus, tačiau rankinio laikrodžio paskirtis iš esmės nėra susijusi su biuro patalpų interjero puošyba, o toks didelis kiekis įsigytų brangių rašiklių nesusijęs su Bendrovės įvaizdžio kūrimu.

Pabrėžta, jog pagal PMĮ 17 str. 1 dalies nuostatas leidžiamais atskaitymais laikomos visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai sąnaudos, būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

Akcentuota, jog tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovėje dirbo du žmonės: iki 2012-05-09 individualiojoje įmonėje – savininkas ir buhalterė, vėliau Bendrovėje – direktorė ir buhalterė. Pažymėta, jog patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu įsigijo ir kitų (nebrangių) rašiklių iš Lietuvos įmonių, prekiaujančių kanceliarinėmis prekėmis, kuriuos apskaitė kanceliarinių prekių sąskaitoje bei nurašė medžiagų (prekių) nurašymo aktais.

Nors Bendrovė nurodė, kad įsigyto ilgalaikio turto (rašiklių bei laikrodžio) tikslas buvo įmonės įvaizdžio kūrimas, kuriuo siekė pabrėžti savo patikimumą bei išskirtinumą stambiams, tarptautiniams klientams, sudaryti sutartis bei gauti ilgalaikės ekonominės naudos, tačiau nustatyta, jog jokių sutarčių ar jų pratęsimų su Bendrovės patikrinimo metu įvardintais partneriais (*S.* (Norvegija), *BPI Ltd* (Didžioji Britanija), *OMV A1* (Austrija), *A3* (Italija) ir kt.) pasirašyta nebuvo; su Švedijos įmone AB „S2“, kuri buvo didžiausias įmonės klientas (kuro pirkėjas), bendradarbiavimo sutartis 2010-12-31 buvo nutraukta. 2009-01-01–2013-12-31 laikotarpiu Bendrovė pasirašė 17 sutarčių, iš kurių 7 sutartys yra susijusios su veikla mokslinėje srityje (2009-12-02 Nr. 14-09 – *E. A.*; 2012-01-27 Nr. JV-21-04/12 – K1; 2012-03-28 Nr. 28-03/2012 BH – „A2“; 2012-07-13 Nr. BS-140000-1567 – V1; 2012-10-26 Nr. 31V-155 ir 2013-05-29 Nr. 43v-154 MITA); 2013-08-23 Nr. 31V238 – K2). Dar 3 sutartys pasirašytos dėl autorystės garantinės formos (2010-02-15), įrenginio nuomos (2012-05-09) bei sutartis su L. G. patentine patikėtine (2012-07-10). Likusios sutartys pasirašytos su Lietuvos bendrovėmis „K1“ (2011-12-07), „F1“ (2013-09-10), „B1“ (2013-10-23) bei Rusijos firma „RosB2“ (2011-01-04), „X1“ (2011-01-12), Latvijos įmone SIA „M1“ (2013-09-10) bei kt. užsienio kompanijomis „S1“ (2011-09-25) ir *S3 GmbH&Co* (2012-03-23).

Pasak Inspekcijos, Bendrovės gaunamas pajamas iš esmės sudarė pajamos, gautos iš kuro pardavimo ir su jo pardavimu susijusios degalų kortelių, kelių mokesčio pardavimo pajamos, kurios PVM deklaracijose deklaruotos kaip patiektos už Lietuvos ribų. Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu PVM deklaracijose deklaravo tik 823 Lt PVM apmokestinamų tiekimų, o iš mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos veiklos pajamų iš viso negavo. Bendrovė ankstesniais mokestiniais metais deklaravo žymiai didesnes pardavimo pajamas bei deklaravo ir mokėjo žymiai didesnę pelno mokesčių (pavyzdžiui, už 2008 m. – 81830 Lt pelno mokesčių). Nuo 2009 metų, kai buvo įsigytas minėtas ilgalaikis turtas ir, Bendrovės teigimu, suformuotas teigiamas įvaizdis, Bendrovė deklaravo veiklos nuostolį, kuris tikrinamuoju laikotarpiu tik didėjo ir 2013 m. sudarė 538924 Lt. Todėl, atsižvelgdama į aukščiau nurodytus argumentus, Inspekcija Bendrovės teiginius, jog brangių rašiklių bei rankinio laikrodžio įsigijimas turėjo įtakos ekonominės naudos gavimui, vertino kritiškai.

Įvertinusi bylos medžiagą, Inspekcija padarė išvadą, kad įsigytų minėtų brangių rašiklių (10 vnt.) bei rankinio laikrodžio, kurie Bendrovės apskaitoje buvo priskirti ilgalaikiam turtui, apskaičiuotas nusidėvėjimas nelaikytini leidžiamu atskaitymu, skirtu įprastinės veiklos vykdymui, ir buvo įsigyti kitais tikslais, nesusijusiais su Bendrovės vykdoma veikla, pajamų uždirbimu bei ekonomine veikla, tačiau siekiant formaliai atitikti teisės aktų reikalavimus dėl leidžiamų atskaitymų pripažinimo.

Kadangi patikrinimo metu nenustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu šis turtas buvo naudojamas įmonės ekonominėje veikloje ir uždirbo PVM apmokestinamųjų pajamų, todėl Bendrovės teisės į PVM atskaitą pripažinimas, pasak Inspekcijos, prieštarautų ne tik minėtoms PVMĮ nuostatoms, bet ir MAĮ 6 straipsnyje įtvirtintiems apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principams, kuriems neturi prieštarauti mokesčių teisės aktai ir kuriais privalo vadovautis tiek mokesčių mokėtojas, tiek ir mokesčių administratorius administruodamas

mokesčius. Kauno AVMI, vadovaudamasi teisingumo ir protingumo kriterijais (MAĮ 8 str. 3 dalis), Bendrovės ilgalaikio turto apskaitoje paliko 2 tikrinamuoju laikotarpiu įsigytus pačius brangiausius rašiklius, kurių vertė 35645,08 Lt ir 34329,60 Lt bei 2 ankstesniu laikotarpiu įsigytus rašiklius, kurių vertė 6250,76 Lt ir 3099,12 Lt ir kurie iki patikrinimo akto surašymo datos buvo visiškai nudėvėti. Bendrovė nei patikrinimo metu, nei kartu su skundu Inspekcijai nepateikė jokių pagrįstų įrodymų, kad pasirašant sutartis būtent su aukščiau minėtais prabangiais, o ne su paprastais kanceliariniais rašikliais (kuriuos taip pat įsigijo kaip kanceliарines prekes), uždirbo išskirtinai PVM apmokestinamas pajamas.

Pažymėta, kad, vadovaujantis PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punkto nuostatomis, PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Analogiška nuostata ginčo teisinių santykių atsiradimo laikotarpiu buvo įtvirtinta ir Europos Sąjungos teisėje: 1977 m. gegužės 17 d. Šeštojoje Tarybos direktyvoje „Dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo“ (77/388/EEB) (toliau – ir Šeštoji direktyva), pagal kurios 17 str. 2 dalies „a“ punktą, apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti PVM, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas tiek, kiek prekes ar paslaugas apmokestinamas asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams. Inspekcijos nuomone, ryšys tarp dalies Bendrovės įsigytų ilgalaikiam turtui priskirtų rašiklių bei laikrodžio ir jų panaudojimo Bendrovės ekonominėje veikloje iš esmės yra neįrodytas, t. y. Bendrovė savo teisę į PVM atskaitą grindžia tuo, kad dėl įsigytų 14 prabangių rašiklių bei laikrodžio, buvo pasirašomos naujos sutartys bei gerėjo įvaizdis, tačiau nustatyta, kad dalis Bendrovės įsigytų prekių, priskirtų ilgalaikiam turtui, akivaizdžiai nebuvo skirtos PVM apmokestinamųjų prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, o ekonominė veikla tik prastėjo.

Sprendime vadovautasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika dėl apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą ir tokios teisės apimties nustatymo (2000 m. birželio 8 d. sprendimas *Midland Bank* byloje, Nr. C-98/98, par. 24; 2001 m. vasario 22 d. sprendimas *Abbey National* byloje, Nr. C-408/98, par. 26; 2005 m. kovo 3 d. sprendimas *Fini H* byloje, Nr. C-32/3, par. 26), bei atkreiptas dėmesys į tai, kad teisė į atskaitą taip pat suteikiama mokesčių mokėtojui, net jei nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo teikiamų prekių ar paslaugų kainos dalis (ESTT 2007 m. vasario 8 d. sprendimas *Investrand BV* byloje Nr. C-435/05, par. 24). Įvertinusi patikrinimo metu nustatytus faktus ir aplinkybes, Inspekcija padarė išvadą, jog ginčijamos išlaidos, t. y. Bendrovės apskaitytas ilgalaikis turtas (prekės) nesusijęs su Bendrovės bendrosiomis išlaidomis, turinčiomis tiesioginį ir betarpišką ryšį su visa vykdoma PVM apmokestinamąja veikla ir apmokestinamųjų pajamų uždirbimu, bei konstatavo, jog nėra pagrindo teigti, kad įsigytų prekių pirkimo PVM galėjo būti atskaitytas, todėl Bendrovei patikrinimo metu buvo pagrįstai apskaičiuota iš viso 81761 Lt PVM.

Dėl Bendrovės skundo argumento, jog minėtos prekės buvo naudojamos kasdieninėje veikloje ir išimtinai uždirbo tik PVM apmokestinamąsias pajamas bei 2015-02-23 buvo parduotos ir išvežtos Liuksemburgo PVM mokėtojui (buvo pateikti dokumentai anglų kalba: 2015-01-05 sudaryta sutartis su *UI S. A.*, 2015-02-20 prekių gabenimo važtaraštis, 15 vnt. 2015-02-23 išrašytų PVM sąskaitų faktūrų, pagal kurias buvo parduoti minėti rašikliai ir laikrodis iš viso už 40777,10 Eur (140795,17 Lt) bei 2015-02-23 prekių perdavimo–priėmimo aktas ir pirkėjo PVM kodo galiojimo patikrinimas), Inspekcija pažymėjo, kad Bendrovės patikrinimas buvo atliekamas už 2009-01-01–2013-12-31 laikotarpį, kurio metu buvo nustatyta, jog Bendrovės įsigyti rašikliai bei rankinis laikrodis nebuvo naudojami PVM apmokestinamoje veikloje ir neuždirbo apmokestinamųjų pajamų, o minėto ilgalaikio turto pardavimas vyko po patikrinimo akto įteikimo, t. y. 2015 m. vasario mėnesį. Taip pat pažymėta, kad ginčijamu atveju Bendrovė turtą apskaitė kaip ilgalaikį turtą (ne kaip prekes) ir jam skaičiavo nusidėvėjimą. Rašikliai bei laikrodis buvo išlaikyti beveik šešerius metus ir nenaudojami ekonominėje veikloje, o parduoti

susijusiam asmeniui – *UI S. A.* (adresas: (duomenys duomenys), Liuksemburgas), kuris nuo 2014 m. yra vienintelis Bendrovės akcininkas ir kurio vienas iš valdybos narių yra O. R. . O. R. Kauno AVMI yra pateikęs 2013-01-02 akcijų pardavimo sutarties kopiją, kurioje pats atstovavo abiem sandorio pusėms, tiek pirkėjui – užsienio kompanijai *UI S. A.*, tiek pardavėjui – valdantį UAB „U1“ akcijas. Dėl šios priežasties Bendrovės pateiktų dokumentų užsienio kalba kopijas bei teiginius, jog išrašytos PVM sąskaitos faktūros rodo, kad rašikliai bei laikrodžiai dalyvavo PVM apmokestinamojoje veikloje, Inspekcijos buvo vertinti kaip gynybinė pozicija, siekiant išvengti patikrinimo akte apskaičiuotų mokesčių prievolių, todėl negali turėti įtakos patikrinimo akte papildomai apskaičiuoto PVM bei pelno mokesčio pagrįstumui.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos 2015-08-25 sprendimo Nr. 69-103 išvadomis dėl ilgalaikiam turtui priskirtų 14 vnt. rašiklių bei laikrodžio be apyrankės nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams ir šių sumų atskaitymo iš pajamų bei šių prekių pirkimo PVM atskaitos, bei prašo jį panaikinti.

Pasak Pareiškėjos, 2008–2009 m. ji įsigijo 14 rašiklių (įsigijimo vertė 203452 Lt) bei laikrodį be apyrankės (įsigijimo vertė 265866 Lt), kuriuos priskyrė leidžiamiems atskaitymams ir atskaitė jų pirkimo PVM, Bendrovės veiklai (tarpininkavimui, kuro pardavimo sandoriuose, ir veiklai mokslinėje srityje) vykdyti. Pažymima, kad minėtos prekės buvo įsigytos šiais tikslais: 1) kasdieniniam naudojimui; 2) įvaizdžio kūrimui – rašikliais ir laikrodžiu (naudojamu kaip interjero detalė) Bendrovė siekė pabrėžti savo patikimumą ir išskirtinumą santykiuose su stambiais, tarptautiniais klientais (pažymima, kad tik investuodama į savo įvaizdį Bendrovė galėjo, gali ir galės sudaryti sutartis ir uždirbti pajamas ilgu laikotarpiu); 3) kaip investicinis turtas, kuris gali būti parduotas (pažymima, kad prekės, kurios akivaizdžiai turi išliekamąją vertę, buvo įsigytos ekonominės krizės laikotarpiu, kai investicija į kitas sritis ar vertybinius popierius buvo labai rizikinga). Atkreipiamas dėmesys į tai, kad 2015 m. pradžioje minėtos prekės buvo parduotos Liuksemburge įsteigtai įmonei PVM mokėtojai ir išgabentos iš Lietuvos.

Taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, kad 2010 m. pabaigoje buvo atliktas Bendrovės mokesstinis tyrimas, kurio metu Alytaus AVMI neišsakė jokių pastabų dėl šių prekių įsigijimo ir naudojimo Bendrovės veikloje, nors jai buvo pateikti analogiški paaiškinimai dėl įsigytų prekių panaudojimo ekonominėje veikloje, t. y. jokie klausimai dėl įsigytų prekių priskyrimo leidžiamiems atskaitymams ir pirkimo PVM atskaitos nebuvo keliami, nors mokesstinio tyrimo laikotarpis apėmė 2009–2010 metus, o jį pabaigus buvo priimtas sprendimas grąžinti Bendrovei susidariusią PVM permoką. Tokiais savo veiksmais, Bendrovės nuomone, remiantis teisėtų lūkesčių principu, mokesčių administratorius leido įsitikinti, kad Bendrovė pagrįstai ir teisėtai įtraukė įsigytų prekių pirkimo PVM į atskaitą.

Dėl leidžiamų atskaitymų

Skunde pabrėžiama, kad vienas iš pagrindinių Bendrovės įsigytų prekių (rašiklių ir laikrodžio) tikslų yra Bendrovės įvaizdžio kūrimas, t. y. norėdama pabrėžti savo patikimumą ir išskirtinumą santykiuose su stambiais, tarptautiniais klientais (*SI* (Norvegija), *BPI Ltd* (Didžioji Britanija), *OMV A1* (Austrija), *E1* (Italija), *A3* (Italija), *HPOOO „B2“* (Baltarusija), *OOO „RosB2“* (Rusija), *A2* (Baltarusija), *SI GmbH* (Vokietija), *V2* (Vokietija), *K1* (Turkija) ir kt.) ir tuo pat metu kelti savo konkurencingumą bei iš šio prekių panaudojimo gauti ilgalaikės ekonominės naudos. Todėl daroma išvada, kad patirtos išlaidos yra susijusios su Bendrovės uždirbtomis pajamomis.

Bendrovė mano, kad nepažeidė PMĮ nustatytų ilgalaikio turto pripažinimo, jo eksploatavimo pradžios fiksavimo bei nusidėvėjimo sąnaudų pripažinimo reikalavimų. Atsižvelgdama į PMĮ 17 str. 1 d. komentaro 6.20 p. nuostatas, Bendrovė teigia, kad jos įsigytas laikrodžiai be apyrankės yra interjero detalė, kuri galėjo būti priskiriama biuro interjero puošimo išlaidoms ir priskiriama leidžiamiems atskaitymams. Kadangi įsigytas laikrodžiai taip pat atitinka PMĮ 13 str. 3 d. numatytą ilgalaikio turto apibrėžimą, Bendrovė šio turto nusidėvėjimo sąnaudas laikė ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais. Nėra pagrindo įsigytas prekes pagal PMĮ 31 str. priskirti neleidžiamiems atskaitymams. Taip pat Bendrovė nesutinka su Inspekcijos vertinimu, kad mažėjančios veiklos pajamos ir deklaruojamas nuostolis įrodo, jog šių prekių įsigijimas nėra

siejamas su gaunama ekonomine nauda. Ilgalaikiai sėkmingi verslo santykiai su esamais tarptautiniais ir potencialiais verslo partneriais yra kuriami ne vienerius metus, todėl remtis tik kelerių metų finansiniais duomenimis negalima, nes apie gautą ekonominę naudą tikslinga būtų svarstyti daugiau nei po 10 metų. Pasak Bendrovės, iki sutarčių pasirašymo ilgas derybų kelias, kurio metu renkama informacija apie potencialų verslo partnerį, vyksta susitikimai, derybos, taip pat pačios įmonės, verslo ir bendros veiklos perspektyvų analizė, todėl lyginti tik jau pasirašytas sutartis su įsigytais rašikliais, nėra logiška. Be to, uždirbamos pajamos priklauso ne tik nuo pačios Bendrovės vykdomos veiklos, t. y. nuo to, kaip ji sugeba parduoti savo paslaugas, bet ir nuo rinkos – nuo situacijos tarptautinėje rinkoje (2009 metais prasidėjo tarptautinė krizė, todėl lyginti 2008 metų pardavimo pajamas su 2009 m. ir kitais metais, Bendrovės vertinimu, nėra visiškai logiška).

Dėl PVM atskaitos

Bendrovė, atsižvelgdama į PVMĮ 58 str. 1 d. nuostatas ir jų išaiškinimą komentare, nurodo mananti, jog Inspekcijos argumentai, kad Bendrovės finansiniai rodikliai prastėjo, kad naujų sutarčių su dalimi Bendrovės nurodytų partnerių Bendrovė nepasirašė, kad iš mokslinės veiklos Bendrovė pajamų dar negauna, yra visiškai nepagrįsti paneigti teisę į PVM atskaitą ir neatitinka net paties mokesčių administratoriaus parengtame komentare nurodytų teiginių.

Inspekcijos teiginį, kad Bendrovės turtas nesusijęs su bendrosiomis išlaidomis, turinčiomis tiesioginį ir betarpišką ryšį su vykdoma PVM apmokestinama veikla ir apmokestinamųjų pajamų uždirbimu, Bendrovė vadina klaidingu, nes PVMĮ 58 str. komentare yra nurodyta, kad bendrųjų išlaidų atveju teisė į PVM atskaitą yra pripažįstama net ir tuomet, jeigu tiesioginio ir betarpiško ryšio nėra.

Be to, Bendrovė atkreipia dėmesį į tai, kad, kaip nurodo generalinis advokatas savo išvadoje *Sveda* byloje Nr. C-126/14, atsakant į klausimą, ar išlaidos, kaip jos suprantamos pagal teismo praktiką, yra įtraukiamos į prekės / paslaugos kainą, lemiamą reikšmę turi objektyvus ekonominis ryšys tarp pirkimo ir pardavimo sandorių. Jei pirkimo sandoriu apmokestinamasis asmuo objektyviai siekia vykdyti tam tikrus arba visus pardavimo sandorius, vadinasi, pirkimo ir pardavimo sandorius sieja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys, kaip tai suprantama pagal teismo praktiką. Juk tokiu atveju ekonominiu požiūriu pirkimo sandoris yra išlaidų, patirtų vykdant atitinkamus pardavimo sandorius, dalis. Bendrovės nuomone, iš PVM direktyvos 168 straipsnio teksto matyti, kad svarbi yra objektyvi paskirtis, kuriai yra naudojamas pirkimo sandoris, t. y. tai, ar įsigytos prekės / paslaugos yra bendrųjų išlaidų dalis sprendžiama ne subjektyviai, ne pagal tai, ar įsigijimo kaina tiesiogiai atsispindi parduodamų paslaugų / prekių kainoje, bet objektyviai, vertinant, ar įsigytos prekės yra skirtos ekonominei veiklai vykdyti.

Bendrovės vertinimu, Inspekcija, pripažindama PVM atskaitą už dalį įsigytų rašiklių, pripažino, kad rašikliai turi objektyvų ekonominį ryšį su Bendrovės vykdoma PVM apmokestinama veikla. Be to, minėtos prekės yra parduotos ir Inspekcija neginčijo prekių pardavimo fakto. Visa tai, pasak Bendrovės, įrodo, kad ekonominiu požiūriu rašiklių bei laikrodžio įsigijimas yra Bendrovės vykdomų sandorių išlaidų dalis ir visos įsigytos prekės buvo skirtos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Be to, Inspekcija pripažino, kad iš esmės rašikliai yra skirti PVM apmokestinamai veiklai vykdyti ir Bendrovė gali naudotis jų atskaita, nes Inspekcija suteikė teisę pasinaudoti 4 vnt. rašiklių PVM atskaita. Inspekcija nepateikė teisinio pagrindo, kuo remiantis ji PVM apmokestinamai veiklai priskyre būtent tokį skaičių rašiklių ir kodėl rašiklių kiekio panaudojimas PVM apmokestinamoje veikloje yra vertinamas pagal jų įsigijimo kainą, nes „nebrangių“ rašiklių mokesčių administratorius neskaičiuoja priklausomai nuo asmenų, dirbančių įmonėse, skaičiaus. Be to, mokesčių administratorius neįvertino, kad verslo susitikimų metu dalyvauja nebūtinai tik 2 asmenys, kurie pasirašo ant dokumentų, bet vyksta ir derybiniai susitikimai, verslo pristatymai, kurių metu dalyvauja didesnis kiekis asmenų ir, kad Bendrovė kiekvienam verslo susitikimo dalyviui suteikė galimybę naudotis rašikliu.

Bendrovė tvirtina, kad Inspekcija nesilaiko MAĮ nustatytų principų: 1) mokesčių mokėtojų lygybės principo, nes atsižvelgiant į tai, kad Bendrovės įsigytų prekių PVM atskaitos ribojimas yra iš esmės pagrįstas brangesne įsigytų prekių kaina (t. y. įprastai mokesčių mokėtojams „nebrangių“ rašiklių atskaita nėra ribojama priklausomai nuo jų kiekio), Bendrovė

yra diskriminuojama dėl geresnės socialinės padėties, kuri leidžia kasdieniam naudojimui, įvaizdžio formavimui bei investiciniais tikslais įsigyti brangesnę prekę; 2) teisingumo ir visuotinio privalomumo principo, nes Inspekcijos teiginiai, kad turtas nebuvo panaudotas ekonominėje veikloje, kai mokesčių administratoriui buvo pateikti paaiškinimai ne tik dėl turto naudojimo kasdieninėje veikloje, bet ir įrodymai dėl turto pardavimo kitam juridiniam vienetai, yra akivaizdžiai netikslūs; 3) apmokestinimo aiškumo principo, nes mokesčių administratorius, atlikęs mokesčių tyrimą, suteikė teisę pasinaudoti rašikliu bei laikrodžio PVM atskaita, o vėliau šią nuomonę pakeitė.

Pastebima, jog PVMĮ 58 str. komentare aiškiai nurodyta, kad teisė į PVM atskaitą yra siejama ne su faktiniu panaudojimu ekonominėje veikloje ar PVM apmokestinamų pajamų uždirbimu, bet su tuo, ar prekės yra skirtos naudoti ekonominėje veikloje. Bendrovės nuomone, tuo atveju, jeigu Inspekcija abejoja prekių panaudojimu Bendrovės kasdieninėje veikloje, aplinkybė, kad jos buvo parduotos kitam juridiniam asmeniui, įrodo šių prekių priskyrimą ekonominės veiklos vykdymui.

Teigiama, jog Inspekcija neįvertino PVMĮ 67 str. 3 d. komentare nurodyto, kad apmokestinamasis asmuo, PVM mokėtojas, vykdančias PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, turi teisę iš karto įtraukti į PVM atskaitą viso įsigyto ilgalaikio turto, skirto naudoti PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, pirkimo (importo) PVM sumas, nepriklausomai nuo to, kada šis turtas bus pradėtas naudoti minėtoje ekonominėje veikloje. Todėl, kai PVM mokėtojo, vykdančio PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, ilgalaikis turtas, kurio pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, dėl kokių nors priežasčių ataskaitiniais kalendoriniais metais nebuvo pradėtas naudoti ekonominėje veikloje, suteikiančioje teisę į PVM atskaitą, arba laikinai nenaudojamas minėtoje veikloje (išskyrus jo naudojimą tuo laikotarpiu PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti), metinėje tų kalendorinių metų PVM deklaracijoje šio ilgalaikio turto metinė PVM atskaitos suma netikslinama. Analogiškos nuostatos yra išdėstytos ir PVMĮ 66 str. komentare. Bendrovė, remdamasi PVMĮ 67 str. ir 66 str. komentarų nuostatomis, daro išvadą, kad net ir tuo atveju, jeigu Inspekcija abejoja įsigytų prekių panaudojimu kasdieninėje veikloje, atsižvelgdama į tai, kad įsigytos prekės niekada nebuvo pradėtos naudoti PVM neapmokestinamiems sandoriams vykdyti ir praėjus kelerių metų laikotarpiui buvo parduotos kitam juridiniam asmeniui, tai net ir teigiant, kad jos kurį laiką nebuvo naudojamos ekonominėje veikloje, PVM atskaita negali būti ribojama.

Bendrovė pažymi, jog PVMĮ nedraudžia PVM mokėtojui parduoti savo veikloje naudotą ilgalaikį turtą ir prekes, kurios nors buvo priskirtos ilgalaikiam turtui, bet buvo nepanaudotos ekonominėje veikloje. Bet koks vėlesnis įsigytų prekių (įskaitant ilgalaikio turto) pardavimas, kurį atlieka PVM mokėtojas yra laikomas PVM objektu ir suteikia teisę pasinaudoti PVM atskaita, jeigu sandoris iš principo yra PVM objektas ir yra apmokestinamas PVM, nes priešingu atveju būtų pažeistas PVM neutralumo principas ir prekė būtų apmokestinta du kartus.

Bendrovė cituoja Inspekcijos PVMĮ 83 straipsnio komentarą ir teigia, jog mokesčių administratorius yra patvirtinęs, kad po patikrinimo akto ar net priėmus atitinkamą sprendimą mokesčiniame ginče, yra galima koreguoti sandorius išrašant juos patikslinančius dokumentus, todėl teiginys, kad prekių pardavimas po patikrinimo akto įteikimo gali paneigti teisę į PVM atskaitą, yra nepagrįstas ir prieštaraujantis PVM neutralumo principui.

Pažymima, kad prekės (rašikliai ir laikrodžiai) buvo parduotos Liuksemburge įsteigtam juridiniam asmeniui PVM mokėtojui ir išgabentos į Liuksemburgą. Nors šis asmuo yra susijęs su Bendrove, tačiau, pasak Bendrovės, ši aplinkybė pati savaime nepaneigia prekių tiekimo fakto, Inspekcija taip pat neginčija prekių pardavimo bei išgabavimo fakto.

Bendrovės nuomone, prekių pardavimas kitos valstybės PVM mokėtojui yra akivaizdus įrodymas, kad įsigytos prekės buvo skirtos PVM apmokestinamos veiklos vykdymui, todėl Inspekcija neturi teisinio pagrindo apriboti Bendrovės teisės į PVM atskaitą, nes priešingu atveju, savo veiksmais pažeistų PVM neutralumo principą (prekės taptų apmokestintos PVM du kartus).

Papildomai pažymima, jog prekių pardavimą Liuksemburgo įmonei lėmė ir tai, kad Liuksemburgas yra patrauklesnė rinka nurodytoms prekėms, bei tai, kad tuo atveju, jeigu prekės nebūtų iš karto parduotos į kitą ES valstybę narę, o būtų prieš tai nugabentos susidomėjusiam

klientui pademonstruoti ir būtų pačios Bendrovės parduotos kitoje ES valstybėje jau po jų nugabenimo fakto, tai sukeltų papildomą administracinę naštą Bendrovei, nes Bendrovei tektų įsiregistruoti PVM mokėtoja kitoje ES valstybėje dėl įvykdyto prekių pervežimo verslo tikslais, t. y. įvertintos iš papildomos PVM registracijos kylantys administraciniai kaštai.

Bendrovė nurodo, jog šių metų ketvirtąjį ketvirtį ji planuoja dalyvauti Ūkio ministerijos kvietime dėl ES struktūrinės paramos, o konkrečiai pagal priemonę „Intelektas LT“ (Ūkio ministerijos kvietimas yra planuojamas paskelbti 2015 m. IV ketvirtį). Atsižvelgdama į tai, kad paskelbus paraiškos kvietimą Bendrovė turės dėti visas pastangas dėl tinkamo pasirengimo, o taip pat į tai, kad kilęs mokesstinis ginčas neleidžia Bendrovei planuoti turimų finansinių išteklių tolimesnei veiklai vykdyti, bei vadovaudamasi MAĮ 155 str. nuostatomis, Bendrovė prašo skundą nagrinėti per kuo įmanomą trumpesnį laiką.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta aukščiau, bei vadovaudamasi MAĮ 155 str., Bendrovė prašo panaikinti 2015-08-25 Inspekcijos sprendimą Nr. 69-103 ir skundą nagrinėti per 30 d.

Komisija konstatuoja, kad Bendrovės skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Nagrinėjamu atveju ginčas vyksta dėl Bendrovės teisės į PVM atskaitą ir sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais.

Iš Bendrovės skundo matyti, kad yra ginčijama Inspekcijos sprendimo dalis (tai patvirtino ir Bendrovės atstovės posėdžio Komisijoje metu), kurioje mokesčių administratorius Bendrovei apskaičiavo mokėtiną į biudžetą 23679,62 Eur PVM sumą, konstatavęs, kad 2009 m. birželio mėn. įsigyti 10 vnt. rašiklių (už 124127 Lt) ir 2009 m. spalio mėn. įsigytas rankinis laikrodys (už 265866 Lt) nebuvo skirti Bendrovės PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, bei sumažino Bendrovės apskaičiuotą tikrinto laikotarpio (2009–2013 m.) veiklos nuostolį, nepripažinęs leidžiamais atskaitymais minėtų, Bendrovės priskirtų ilgalaikiam turtui 10 vnt. rašiklių ir rankinio laikrodžio, nudėvėjimo sąnaudų, konstatavęs, kad tai nėra Bendrovės įprastinės veiklos sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. Bendrovė nesutikimą su mokesčių administratoriaus išvadomis grindžia tuo, kad 2008–2009 m. jos įsigyti 14 vienetų rašiklių (bendra vertė 203452 Lt) bei laikrodys be apyrankės (už 265866 Lt) buvo skirti kasdieniniam naudojimui, įvaizdžio kūrimui ir kaip investicinis turtas, kuris 2015 m. pradžioje buvo parduotas Liuksemburge įsteigtai įmonei – PVM mokėtojai ir išgabentas iš Lietuvos, t. y. ginčo prekės buvo skirtos naudoti Bendrovės veikloje (tarpininkavimui, kuro pardavimo sandoriuose ir veiklai mokslinėje srityje), kas patvirtina jos teisėtą įsigytų prekių pirkimo PVM įtraukimą į atskaitą ir taip pat minėtų prekių nusidėvėjimo sąnaudų pripažinimą leidžiamais atskaitymais. Šią poziciją patvirtino ir Bendrovės atstovės posėdžio Komisijoje metu.

Atkreiptinas dėmesys, jog Bendrovė mokesčių sumų aritmetinio apskaičiavimo neginčija, todėl Komisija dėl jų plačiau nepasisako ir mokesstinį ginčą nagrinėja Bendrovės skunde apibrėžtose ribose.

Iš bylos medžiagos matyti, kad tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovė ilgalaikio turto apskaitos registruose apskaitė iš UAB „A3“ (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini) pagal 2009-02-26 sąskaitą įsigytą rašiklį už 3099,12 Lt, iš Italijos įmonės A. B. S. P. A. (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini) pagal 2009-06-16 sąskaitą įsigytus 12 vienetų rašiklių už 194102 Lt ir iš Latvijos įmonės „D1“ (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini) 2009-10-08 įsigytą rankinį laikrodį (be apyrankės – juvelyrinis dirbiny) už 265866 Lt. Mokesčių administratorius taip pat nustatė, kad Bendrovė iki tikrinamojo laikotarpio pradžios 2008-12-22 buvo įsigijusi dar vieną rašiklį už 6250,76 Lt. Bendrovė nuo įsigyto ilgalaikio turto vertės (laikrodžio ir rašiklių) skaičiavo amortizacinius atskaitymus (4 metus), kuriuos įtraukė į leidžiamus atskaitymus, bei apskaičiavo ir deklaravo pardavimo ir pirkimo PVM.

Pastebėtina, jog pagal PMĮ 13 str. 1 dalį vieneto turtas yra vieneto įsigytos materialios, nematerialios ir finansinės vertybės. Pagal to paties straipsnio 3 dalį (2008-04-10 įstatymo Nr. X-1484 redakcija, galiojusi nuo 2008-04-24 iki 2009-12-28) ilgalaikis turtas yra toks turtas, kuris naudojamas vieneto pajamoms uždirbti (ekonominei naudai gauti) ilgiau kaip vienerius metus ir kurio įsigijimo kaina ne mažesnė už vieneto pagal šio įstatymo 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio

turto grupės nustatytą kainą. Šio turto įsigijimo kaina į vieneto sąnaudas įskaitoma dalimis per turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį. Vieneto tiesiogiai sumokėtos sumos Europos ekonominės erdvės valstybių ir užsienio valstybių, kurios nepriklauso Europos ekonominei erdvei, tačiau su kuriomis Lietuva yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, mokymo įstaigoms už fizinių asmenų, kurie nėra susiję su šiuo vienetu darbo santykiais, mokymą, kurį baigę jie įgyja aukštesnįjį arba aukštąjį išsilavinimą ir (arba) kvalifikaciją, jeigu šis išsilavinimas ir (arba) kvalifikacija būtina vieneto pajamoms uždirbti, šiems fiziniams asmenims pradėjus dirbti vienetu gali būti priskiriamos ilgalaikiam nematerialiajam turtui. Be to, PMĮ 17 str. 1 dalyje nustatyta, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokie veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos priskiriamos prie ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų (PMĮ 17 str. 2 d. 1 punktas). Pabrėžtina, jog PMĮ 31 str. 1 d. 13 punktas numato, kad iš pajamų negali būti atskaitomos kitos, nesusijusios su pajamų uždirbimu ir neiįprastinės vieneto vykdomai veiklai sąnaudos bei sąnaudos, nelaikomos leidžiamais atskaitymais pagal šį įstatymą. Tokiu būdu, pagal PMĮ leidžiamais atskaitymais pripažintinos tik tokios faktiškai ūkio subjekto patirtos išlaidos, kurios yra ne tik pagrįstos galiojančiais sandoriais, juridinę galią turinčiais dokumentais, bet ir atitinka ūkio subjekto vykdomos veiklos pobūdį bei buvo būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

Atitinkamai PVMĮ 58 str. 1 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) nustatyta, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas prekes ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Minėta teisės norma įgyvendina Šeštosios direktyvos 17 str. 2 dalies „a“ punktą, kuriame įtvirtinta, jog apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti PVM, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas tiek, kiek prekes ar paslaugas apmokestinamas asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams. LVAT 2013-02-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-602-705/2013 („Administracinė jurisprudencija“ 2013, Nr. 25, 324–345 psl.) taip pat yra akcentavęs, jog teisė į atskaitą atsiranda visais atvejais, jeigu mokesčių mokėtojas patvirtina bent jau bendro pobūdžio priešastinį ryšį tarp įgyjamų prekių ar paslaugų bei jo vykdomos ekonominės veiklos apmokestintos PVM. Jeigu yra nustatomas tiesioginis priešastinis ryšys (anglų k. *direct and immediate link*) tarp mokesčio mokėtojo vykdomų pirkimų bei apmokestinamų veiksmų, tuomet teisė į atskaitą priklauso visa apimtimi (pavyzdžiui, 1995 m. balanzio 6 d. ESTT sprendimas byloje *BLP Group*, C-4/94, 25–28 p.; 2000 m. birželio 8 d. ESTT sprendimas byloje *Midland Bank plc*, C-98/98, 29, 31 p.; 2005 m. kovo 3 d. ESTT sprendimas *Fini H* byloje, Nr. C-32/3, 26 p.). Be to, teisė į atskaitą taip pat suteikiama mokesčių mokėtojui, net jei nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir betarpišką ryšį su mokesčių mokėtojo ekonomine veikla (2001 m. vasario 22 d. ESTT sprendimas *Abbey National plc* byloje Nr. C-408/98, 35 p.; 2005 m. gegužės 26 d. ESTT sprendimas *Kretztechnik AG* byloje Nr. C-465/03, 36 p.; 2007 m. vasario 8 d. ESTT sprendimas *Investrand BV* byloje Nr. C-435/05, 24 p.).

Taigi tiek PMĮ ir PVMĮ, tiek juos aiškinančioje teismų praktikoje suformuota nuostata, kad vien PVM sąskaitos turėjimas nėra pakankama sąlyga atskaitymams pagal PMĮ ar PVMĮ daryti, kiekvienu atveju mokesčių administratorius turi teisę ir pareigą patikrinti išlaidų realumą, nustatyti, ar išlaidos, kurioms pagrįsti mokesčių mokėtojas pateikia PVM sąskaitą faktūrą, buvo patirtos realiai ir ar šios išlaidos panaudotos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti (PMĮ) bei PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui (PVMĮ). Nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant į teisinį reglamentavimą ir teismų praktiką vertintinos aplinkybės dėl priešastinio ryšio tarp mokesčių mokėtojo įgytų ginčo prekių bei jo vykdomos ekonominės veiklos, apmokestintos PVM, buvimo.

Įvertinusi svarbias mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes dėl Bendrovės 2009 metais įsigytų ginčo prekių (10 vienetų brangių rašiklių bei rankinio laikrodžio) panaudojimo Bendrovės PVM apmokestinamoje ekonominėje veikloje, kurios yra detalizuotos mokesčių administratoriaus sprendimuose ir patikrinimo akte, todėl nebeatkartotinos, Bendrovės paaiškinimus, Komisija sutinka su mokesčių administratoriaus atliktu šių aplinkybių vertinimu, kad rankinio laikrodžio paskirtis iš esmės negali būti susijusi su įmonei priklausančio biuro patalpų interjero puošyba, bei 10 vienetų brangių rašiklių įsigijimo išlaidos tikrinamuoju laikotarpiu nebuvo betarpiškai susiję su vykdyta Bendrovės ekonomine veikla, kurios savo verte būtų įprastos ir iš esmės reikalingos veiklai vykdyti, ir apmokestinamosioms pajamoms uždirbti. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius, įvertinęs tai, kad tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovėje dirbo tik du darbuotojai (iki 2012-05-09 individualiojoje įmonėje – savininkas ir buhalterė, vėliau Bendrovėje – direktorė ir buhalterė), ir, vadovaudamasis protingumo bei teisingumo kriterijais, pripažino Bendrovės ilgalaikiu turtu du anksčiau, t. y. 2008-12-22 ir 2009-02-26 įsigytus rašiklius bei du didžiausios vertės pagal 2009-06-16 sąskaitas įsigytus rašiklius (patikrinimo akto 5 psl.). Vietos mokesčių administratorius taip pat nustatė, jog ginčo prekių įsigijimo metu pagrindinė Bendrovės vykdyta veikla buvo aprūpinti įmones elektroninėmis kortelėmis, su kuriomis jos įsigydavo kurą Baltarusijos ir Rusijos degalinėse. Kita tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovės vykdyta veikla mokslinėje srityje – kartu su Vilniaus universitetu bei Kauno technologijos universitetu dalyvavo projektuose, susijusiuose su ekologiniais sprendimais antrinių žaliavų panaudojimui ir naujų ekologinių produktų kūrimu, tačiau iš šios veiklos pajamų nebuvo uždirbta. Be kita ko, mokesčių administratoriui nustačius, jog jokių sutarčių ar jų pratęsimų su Bendrovės patikrinimo metu įvardintais partneriais (*SI* (Norvegija), *BPI Ltd* (Didžioji Britanija), *OMV AI* (Austrija), *EI* (Italija) ir kt.) 2009–2013 m. laikotarpiu nebuvo pasirašyta, Bendrovės su didžiausiu įmonės kuro pirkėju *S2 AB* (Švedija) bendradarbiavimo sutartis buvo nutraukta 2010-12-31, Bendrovės deklaruotas veiklos nuostolis nuo ginčo prekių 2009 m. įsigijimo kasmet augo ir 2013 metais sudarė 538924 Lt nuostolį, buvo paneigtas Bendrovės motyvas (taip pat nurodytas ir skunde Komisijai), jog dėl *visų* įsigytų 14 brangių rašiklių bei laikrodžio naudojimo kasdieninėje jos ekonominėje veikloje pagerėjo Bendrovės įvaizdis su stambiais, tarptautiniais klientais, su kuriais buvo pasirašytos naujos sutartys. Bendrovės motyvas, jog brangiomis prekėmis Bendrovė kūrė brangaus, patikimo, finansiškai stabilaus verslo partnerio įvaizdį, vertintinas prieštarinčiai ir dėl to, kad sutartys, kurių metu buvo naudojamos ginčo prekės, buvo pasirašomos Bendrovės biure, esančiame adresu: M. P. g. 7-1, Vilnius, kuris yra įsikūręs gyvenamojo namo buto patalpose, taip pat *Statoil* biure, Latvijos *Statoil*, o kitų adresų, kur konkrečiai vykdavo sutarčių pasirašymai, Bendrovės atstovės posėdžio Komisijoje metu negalėjo įvardinti. Be to, Bendrovės atstovės posėdžio Komisijoje metu patvirtino, kad Bendrovė šiuo metu orientuojasi į veiklą mokslinėje srityje (bendravimas vyksta su universitetais), o ne į prekybą elektroninėmis kortelėmis, kurioje buvo akcentuojamas Bendrovės įvaizdžio kūrimo būtinumas, pabrėžiant patikimumą ir išskirtinumą stambiais, tarptautiniams klientams. Taigi, Bendrovė nepagrindė objektyviais įrodymais savo pozicijos, jog tikrintu mokesčiniu laikotarpiu sudarytoms 17 sutarčių (iš kurių daugelis yra susijusios su Bendrovės veikla mokslinėje srityje) būtų panaudoti būtent ginčo objektu esantys brangūs rašikliai (10 vnt.) ir rankinis laikrodis, t. y. kad būtent minėtos prekės buvo panaudotos uždirbti PVM apmokestinamas pajamas.

Be to, posėdžio Komisijoje metu Bendrovės atstovių akcentuotas ginčo turto panaudojimo vykusių įvairių derybų metu būdas (į derybas, kurios vykdavo ir klientų patalpose, atsigabenant rašiklius ar rankinį laikrodį) negali būti pripažintas įprastu ar šio ginčo byloje įrodytu. Komisijos vertinimu, teigti, kad tokio pobūdžio turtas (net ir jį atsigabenus į derybas) kurtų solidumo, patikimumo įvaizdį, nėra pagrindo, tuo labiau jog, kaip minėta, duomenų, kad būtų užmegzti nauji kontaktai, atrasti nauji verslo partneriai, ginčo byloje nėra pateikta. Taigi, Bendrovės pozicija, jog susitikimų su klientais metu kiekvienam dalyvaujančiam būdavo užtikrinama galimybė pasinaudoti rašikliu, o rankinis laikrodis dedamas ant stalo sekti susitikimo laiką (kaip nurodė Bendrovės atstovės posėdžio Komisijoje metu), laikytini gynybine pozicija, nepagrindžiančia papildomų 10 vienetų brangių rašiklių ir rankinio laikrodžio panaudojimo

Bendrovės bendrosioms išlaidoms, turinčioms tiesioginį ir betarpišką ryšį su visa vykdoma PVM apmokestinamąja veikla ir apmokestinamųjų pajamų uždirbimu.

Konstatuotina, jog Bendrovės apskaityto ilgalaikio turto (ginčo prekių) įsigijimo sandoriai neturėjo ekonominio ir verslo pagrindimo, t. y. 2009 metais įsigyti rašikliai (10 vnt.) ir rankinis laikrodys nebuvo naudojami įmonės PVM apmokestinamojoje veikloje ir nesusiję su apmokestinamųjų pajamų gavimu, todėl Inspekcija pagrįstai patvirtino vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, kuriuo minėtų prekių nusidėvėjimo sąnaudos buvo pripažintos neleidžiamais atskaitymais, atitinkamai sumažintas apskaičiuotas veiklos nuotolis, bei neleista atskaityti prekių pirkimo PVM.

Bendrovė kaip papildomą motyvą, jog ginčo prekės buvo panaudotos PVM apmokestinamoje veikloje, mokesčių administratoriui pateikė 14 vienetų rašiklių ir rankinio laikrodžio pardavimo dokumentus anglų kalba (2015-01-05 sudaryta sutartis su *UI S. A.*, 2015-02-20 prekių gabenimo važtaraštis, 2015-02-23 išrašytos 14 vienetų rašiklių ir laikrodžio PVM sąskaitos faktūros Nr. 1 – Nr. 15, iš viso už 40777,10 Eur (140795,17 Lt), 2015-02-23 prekių perdavimo–priėmimo aktas, pirkėjo PVM kodo galiojimo patvirtinimas). Skunde Komisijai Bendrovė, remdamasi PVMĮ 83 straipsnio Inspekcijos komentare išdėstyta galimybe koreguoti sandorius išrašant juos patikslinančius dokumentus, taip pat teigia, jog prekės (rašikliai ir laikrodys) buvo parduotos ir išgabentos Liuksemburge įsteigtam juridiniam asmeniui PVM mokėtojiui.

Vertinant šį Bendrovės motyvą, pažymėtina, jog mokesčių administratorius nustatė, kad minėti 10 vnt. rašiklių ir rankinis laikrodys Bendrovės buvo 2009 metais apskaityti kaip ilgalaikis turtas, kuriam 4 metus skaičiuotas nusidėvėjimas, be to, šis turtas įmonėje buvo išlaikytas virš 5 metų, nenaudojant ekonominėje veikloje, todėl neuždirbo apmokestinamųjų pajamų, o 2015-02-23 parduotas susijusiam asmeniui *UI S. A.* Atsižvelgtina į mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes bei tai, kad Bendrovės mokesstinis patikrinimas buvo atliktas pagal 2014-11-26 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-457 už 2009–2013 m. laikotarpį ir baigtas Kauno AVMI 2015-01-20 patikrinimo aktu Nr. FR0680-20, o ginčo prekių pardavimo dokumentai datuoti 2015 m. vasario mėnesį, t. y. jau po patikrinimo akte konstatuoto pažeidimo.

Taip pat pažymėtina, kad ginčo prekes (10 vnt. rašiklių ir rankinį laikrodį) Bendrovė įsigijo 2009 metais, o Kauno AVMI Bendrovės direktorė paaiškinimus dėl šio turto panaudojimo Bendrovės ekonominėje veikloje teikė 2014-10-21 (likus maždaug 3 mėnesiams iki po atliktų kontrolės veiksmų deklaruoto prekių pardavimo). Iš byloje pateikto minėto Bendrovės direktorės paaiškinimo matyti, jog jame yra akcentuojamas turto (rašiklių) panaudojimas patikimos Bendrovės įvaizdžiui kurti, reprezentuoti ir gerinti, o laikrodžio panaudojimas kaip interjero detalės. Šios aplinkybės rodo, jog jokių duomenų, kad šis turtas buvo įsigytas kaip investicinis, turintis išliekamąją vertę, skirtas vėlesniam pardavimui, turtas, Bendrovės paaiškiniame nėra pateikta (tokia pozicija atsirado tik po kontrolės veiksmų atlikimo), nors įvertinant ginčo prekių vertę, jas kartu su dar 4 rašikliais įsigijus nuo 2008–2009 metų, toks turto galimo panaudojimo būdas turėjo būti žinomas ir Bendrovės 2014-10-21 paaiškinimo pateikimo metu. Minėtos aplinkybės papildomai pagrindžia, kad Bendrovės po patikrinimo atlikimo atlikti veiksmai yra formalus pobūdžio.

Komisija daro išvadą, kad Bendrovės pateikti jau po atlikto mokesstinio patikrinimo surašyti ginčo prekių pardavimo dokumentai, akivaizdžiai rodo tik siekį paneigti mokesčių administratoriaus padarytas išvadas, dokumentais, pasirašytais su susijusiu asmeniu, formaliai atitinkančiais teisės aktų reikalavimus, suteikiančius teisę į rašiklių ir laikrodžio pirkimo PVM atskaitą. Tokia Bendrovės pozicija laikytina gynybine, kuri nesuteikia Bendrovei teisės į ginčo prekių pirkimo PVM atskaitą. Todėl mokesčių administratorius skundžiamame sprendime pagrįstai patvirtino papildomai Bendrovei apskaičiuotą mokėtiną 81761 Lt PVM.

Bendrovė savo skunde nurodo, jog Alytaus AVMI atliktas 2009–2010 m. laikotarpio mokesstinis tyrimas ir priimtas sprendimas grąžinti Bendrovei susidariusią PVM permoką, neišsakant jokių pastabų dėl šio ginčo prekių įsigijimo ir naudojimo Bendrovės veikloje, Bendrovės nuomone, vadovaujantis teisėtų lūkesčių principu, jai leido įsitikinti, kad ji pagrįstai ir teisėtai įtraukė įsigytų prekių pirkimo PVM į atskaitą.

Šiuo aspektu Komisija pastebi, kad iš Alytaus AVMI 2010-12-23 mokestinio tyrimo rezultatų ataskaitos Nr. A3-194 matyti, jog mokestinio laikotarpio nuo 2009-01-01 iki 2010-10-31 tyrimas buvo atliekamas pagal atrankos kriterijų pagal Konsoliduoto mokesčių mokėjimo užtikrinimo 2010 m. priemonių plano 2.4.4. punkte nurodytą riziką – fiktyvių prekių įsigijimų ir tiekimų deklaravimas vykdant sukčiavimą „karuselės“ būdu tarptautiniu mastu (116 priemonė). Mokestinio tyrimo išvadoje nurodyta, kad „karuselinio“ sukčiavimo atvejų nenustatyta. Taigi, šio mokestinio tyrimo metu Alytaus AVMI netikrino, ar 2009–2010 m. Bendrovės įsigytos PVM apmokestinamos prekės buvo panaudotos apmokestinamai veiklai vykdyti, tačiau tikrino, ar deklaruotas prekių įsigijimas buvo realus. Todėl vietos mokesčių administratorius, mokestinio patikrinimo metu pagal 2014-11-26 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-457 nustatęs, jog šiam ginčui aktualios prekės (10 vnt. rašiklių ir rankinis laikrodis) tikrinamuoju laikotarpiu nebuvo naudojamos Bendrovės ekonominėje veikloje, pagrįstai konstatavo, kad minėtų brangių rašiklių (10 vnt.) bei rankinio laikrodžio, kurie Bendrovės apskaitoje buvo priskirti ilgalaikiam turtui, apskaičiuotas nusidėvėjimas nėra laikytinas leidžiamais atskaitymais, bei nesuteikė teisės į prekių pirkimo PVM atskaitą.

Atsižvelgusi į ankščiau išdėstytas aplinkybes, Komisija daro išvadą, kad Inspekcija visapusiškai ir objektyviai įvertino ginčui reikšmingas aplinkybes, tinkamai aiškino ir taikė ginčo teisinį santykį reguliuojančias teisės normas, todėl jos priimtas sprendimas yra teisėtas ir pagrįstas, kurį naikinti Bendrovės skunde išdėstytais ir posėdžio Komisijoje metu Bendrovės atstovių akcentuotais motyvais nėra pagrindo.

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 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-08-25 sprendimą Nr. 69-103.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene