



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „M1“ 2016-05-09 SKUNDO**

2016 m. liepos 7 d. Nr. S-144 (7-96/2016)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:  
komisijos narės,  
pavadojančios komisijos pirmininkę  
komisijos narių

Linos Vosylienės  
Martyno Endrijaičio – pranešėjo  
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui  
mokesčių mokėtojai nedalyvaujant

Jūratei Dalmantaitei  
Igoriui Janavičiui

2016 m. birželio 21 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „M1“ (toliau – Bendrovė) 2016 m. gegužės 9 d. skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016 m. balandžio 15 d. sprendimo Nr. 69-42, nustatė:

Inspekcija 2016-04-15 sprendimo Nr. 69-42 pirma dalimi atnaujino Bendrovės 2016-01-14 skundo nagrinėjimą, antra dalimi patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2015-12-22 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-791 dėl 2015-10-26 patikrinimo akto Nr. (13.2) FR0680-730 tvirtinimo nurodymus Bendrovei sumokėti 56 411,90 Eur pelno mokesį (toliau – PM), 7 343,88 Eur PM delspinigius ir 5 641 Eur PM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI, atlikusi Bendrovės 2013 m. PM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, nustatė, jog Bendrovė už 2013 m. pateiktoje pelno mokesčio deklaracijoje deklaravo 1 298 524 Lt apmokestinamąjį pelną ir, pritaikiusi 0 proc. tarifą, deklaravo 0 Lt PM. Vietos mokesčių administratorius konstatavo, jog Bendrovė pažeidė 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) 5 straipsnio 5 dalį, dėl ko, apskaičiuodama 2013 m. PM, nepagrįstai pritaikė 0 proc. PM tarifą, nes patikrinimo metu nustatyta, jog šio mokestinio laikotarpio pajamos iš socialinių įmonių neremtinės veiklos sudarė 64,16 proc. visų pajamų. Vietos mokesčių administratorius nuo Bendrovės deklaruotos 1 298 524 Lt apmokestinamojo pelno sumos, pritaikęs 15 proc. tarifą, apskaičiavo 194 779 Lt (1 298 524 x 15 proc.), t. y. 56 411,90 Eur, PM.

Inspekcija nurodo, jog mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl to, ar Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, jog Bendrovė neturėjo teisės už 2013 m. deklaruoto 1 298 524 Lt apmokestinamojo pelno apmokestinti 0 proc. tarifu, nustačiusi, kad Bendrovės 2013 m. pajamos iš socialinių įmonių neremtinės veiklos sudarė 64,16 proc. visų pajamų.

Nurodoma, jog byloje nustatyta, kad Bendrovė juridinių asmenų registre įregistruota 2008-11-10, mokesčių mokėtojų registre – 2008-11-11, pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtoja – 2010-07-19, suteiktas PVM mokėtojo kodas LT100005498219. Nuo 2011-09-01 Bendrovė turi socialinės įmonės statusą, nuo 2012-01-18 – neįgaliųjų socialinės įmonės statusą.

Patikrinimo metu iš Bendrovės pateiktų buhalterinės apskaitos dokumentų nustatytos tikrinamuoju laikotarpiu vykdytos veiklos (teiktos paslaugos): statybos remonto darbai, magnetinio rezonanso vaizdo aprašymo paslaugos, vairuotojų nuoma, įvairių prekių pardavimas.

Nurodoma, jog Kauno AVMI atlikto operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė su Kinijos įmone „A1“ dėl magnetinio rezonanso sistemos *EchoStar 1,5T* įsigijimo sudarė 2012-06-20 sutartį Nr. MR-2012-00161. Sutartyje numatyta įrenginio kaina – 680 000 JAV dolerių. Bendrovė 2012-07-04 bankiniu pavedimu į Kinijos įmonės „A1“ sąskaitą pervedė 136 000 JAV dolerių (361 828 Lt). Nustatyta, kad magnetinio rezonanso sistemos įsigijimas įformintas 2012-10-10 sąskaita Nr. 20121010001 už 373 680 JAV dolerių (994 175,64 Lt) ir 2012-12-20 sąskaita Nr. 20121220001 už 306 320 JAV dolerių (798 760,03 Lt). Pagal pateiktus dokumentus nustatyta, kad įrenginys buvo transportuojamas dalimis: dalis jūros transportu (sąskaita Nr. 20121010001), dalis oro transportu (sąskaita Nr. 20121220001). 2012-12-31 įformintas muitinės bendrasis administracinis dokumentas (importo deklaracija, toliau – BAD) Nr. 12LTU9000IM02DFB6, 2013-01-18 įformintas BAD Nr. 13LTR1000IM003C49. Kinijos įmonė 2013-04-16 įformintu dokumentu dėl nenumatytų krovimo, saugojimo ir instaliavimo metu susidariusių nuostolių įrenginio kainą sumažino 80 000 JAV dolerių (208 640 Lt).

Mokesčių administratorius pagal patikrinimo metu pateiktus buhalterinės apskaitos registrus nustatė, kad įsigytą magnetinio rezonanso sistemą už 1 792 935,67 Lt (994 175,64 + 798 760,03) Bendrovė apskaitė buhalterinėje sąskaitoje 2015 (prekės kelyje) ir 2013-06-30 nurašė į sąnaudas buhalterinėje sąskaitoje 60030 (tiesioginių medžiagų sąnaudos), o 208 640 Lt gautos nuolaidos suma sumažino įsiskolinimą Kinijos įmonei bei sumažino mokestinio laikotarpio sąnaudas buhalterinėje sąskaitoje 60030 (tiesioginių medžiagų sąnaudos).

Nustatyta, kad Bendrovė (vykdytojas) su UAB „M2“ (užsakovas) 2012-06-05 sudarė rangos sutartį Nr. 12/06/05-1 dėl statybos remonto darbų ir magnetinio rezonanso sistemos montavimo darbų atlikimo adresu: Y, kurių bendra kaina numatyta 353 9450,23 Lt (su PVM). Sutartyje numatyta darbus pradėti 2012-06-05 ir baigti 2012-10-31 (prie sutarties pateiktos lokalinės sąmatos). Minėta 2012-06-05 sutartis pasirašyta Bendrovės direktorės S. P. ir UAB „M2“ direktoriaus S. A. .

Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovė 2013-01-23 įformino PVM sąskaitą faktūrą MED Nr. 13/001, kurioje nurodytas paslaugos pavadinimas: „statybos remonto darbai ir magnetinio rezonanso sistemos montavimo darbai pagal sutartį Nr. 12/06/05-1“. Šioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta darbų atlikimo kaina iš viso 3 539 450,23 Lt (2 925 165,48 Lt + 614 284,75 Lt PVM). 2013-01-23 PVM sąskaitą faktūrą išrašė Bendrovės vadybininkė R. J. , ji pasirašė ir prie PVM sąskaitos faktūros pridėjus 6 atliktų darbų aktus už 2013 m. 02 mėn. (bendrastatybiniai darbai, poliklinikos remonto, šildymo, elektrotechnikos, magnetinio rezonanso tomografo montavimo darbai, iš viso už 382 648,56 Lt) bei panaudotų įrenginių žiniaraštį, kuriame nurodyta magnetinio rezonanso tomografo *EchoStar 1,5 T* sistemos kaina 3 156 801,67 Lt (2 608 927 Lt + 547 874,67 Lt PVM).

UAB „M2“ apmokėjo iš viso 3 539 450 Lt pavedimais į Bendrovės atsiskaitomąją sąskaitą Nr. LT367044060006625132: 2012-06-08 – 374 952 Lt, 2012-09-26 – 970 000 Lt, 2013-02-28 – 1 655 168,81 Lt, 2013-03-06 – 539 329,19 Lt.

Pažymima, kad Bendrovė visus statybos remonto darbus (bendrastatybiniai darbai, poliklinikos remonto, šildymo, elektrotechnikos ir kiti darbai) pagal 2013-01-22 PVM sąskaitą faktūrą DG Nr. 2013/003 įsigijo iš UAB „D1“ iš viso už 338 071,58 Lt (279 398 Lt + 58 673,58 Lt PVM). Pasirašiusiais asmenimis nurodyti Bendrovės vadybininkė R. J. ir UAB „D1“ direktorius A. J. . Be to, iš atliktų darbų aktų už 2013 m. 01 mėn. nustatyta, kad juose nurodyti darbai ir kiekiai tokie patys, kaip ir atliktų darbų aktuose, kuriais Bendrovė įformino statybos remonto darbų atlikimą UAB „M2“.

Patikrinimo metu nustatyta, kad 2013-02-04 Bendrovės direktorius Ž. P. ir UAB „M2“ direktorius S. A. pasirašė sutarties Nr. 12/06/05-1 priedą Nr. 3 dėl magnetinio rezonanso tomografo

*EchoStar 1,5T* paleidimo darbų atlikimo už 292 006,34 Lt (kaina nurodyta su PVM). Pirkėjas (UAB „M2“) užsako pas pardavėją (Bendrovę) atlikti magnetinio rezonanso tomografo paleidimo darbus ir įsipareigoja už juos apmokėti pardavėjui per 3 darbo dienas pagal pateiktą PVM sąskaitą faktūrą. Pagal Bendrovės įformintą 2013-04-23 PVM sąskaitą faktūrą MED Nr. 13/021 už paleidimo darbus UAB „M2“ apmokėjo 2013-04-25 mokėjimo pavedimu 292 006,34 Lt. Pažymėtini atliktų darbų akte už 2013 m. 04 mėn. išvardinti darbai: langai ir durys su transportu bei jų montavimas, sistemų užpildymas heliu, betonavimas, gruntavimas, glaistymas, dažymas, baldai ir jų surinkimas bei kt.

Iš Bendrovės pateiktų buhalterinės apskaitos registru nustatyta, kad 2013-01-23 PVM sąskaitoje faktūroje MED Nr. 13/001 nurodyta atliktų darbų 2 925 165,48 Lt apmokestinamoji vertė ir 2013-04-23 PVM sąskaitoje faktūroje MED Nr. 13/021 nurodyta atliktų darbų 241 327,55 Lt apmokestinamoji vertė apskaityta buhalterinėje sąskaitoje 5051 (statyba), o 614 284,75 Lt ir 50 678,79 Lt pardavimo PVM sumos apskaitytos buhalterinėje sąskaitoje 4484 (mokėtinas PVM). Taip pat nustatyta, kad 2013-01-22 PVM sąskaitoje faktūroje DG Nr. 2013/003 nurodyta įsigytų statybos remonto darbų vertė – 279 398 Lt, apskaityta buhalterinėje sąskaitoje 6001 (suteiktų paslaugų savikaina), o 58 673,58 Lt PVM – buhalterinėje sąskaitoje 2431 (gautinas PVM).

Iš patikrinimo medžiagos matyti, kad Bendrovės vienintelės akcininkės D. O. 2012-04-19 sprendimu buvo nuspręsta įsigyti magnetinio rezonanso įrenginį, kurio pirkimui vykdyti buvo įgaliota tuo metu buvusi direktorė R. P. arba kitas jos paskirtas asmuo.

Mokesčių administratorius nustatė, kad R. P. -M Bendrovės direktore buvo nuo 2008-10-31 iki 2012-11-05 (vaiko priežiūros atostogose nuo 2013-03-11 iki 2015-01-12 ir nuo 2015-03-23 iki 2016-11-15), o nuo 2012-11-16 iki 2014-04-01 vadovu buvo Ž. P. .

Kauno AVMI atlikto Bendrovės operatyvaus patikrinimo metu Ž. P. 2014-02-18 pateiktame paaiškinime nurodė, kad su Kinijos įmone bendravo buvusi įmonės vadovė R. P. -M, todėl apie magnetinio rezonanso sistemos įsigijimo aplinkybes nieko nežinantis. Ž. P. teigimu, įsigijusi įrenginį, Bendrovė atliko statybos montavimo darbus įrenginiui pastatyti, o UAB „M2“ atliko įrenginio montavimo ir derinimo darbus.

Taip pat nurodoma, jog Kauno AVMI 2013-10-14 atlikto UAB „D1“ operatyvaus patikrinimo metu buvo nustatyta, kad ši įmonė 2012-06-05 sudarė pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 12-012 su UAB „M2“ dėl diagnostinės medicinos įrangos – magnetinio rezonanso tomografo *EchoStar 1,5T* sistemos, įsigijimo už 4 850 000 Lt (su PVM, į sutarties kainą įskaičiuoti sistemos pristatymo ir sumontavimo darbai). Pagal minėtos sutarties 4.1 punktą UAB „M2“ įsipareigojo UAB „D1“ sistemą pristatyti iki 2012-10-01 adresu: Y. Taip pat minėtos sutarties 6.1 punkte numatyta, kad UAB „M2“ įsipareigoja 12 mėn. vykdyti sistemos garantinį aptarnavimą. Nustatyta, kad magnetinio rezonanso tomografo *EchoStar 1,5T* sistemos įsigijimas UAB „D1“ įformintas pagal UAB „M2“ išrašytą 2013-01-23 PVM sąskaitą faktūrą MED Nr. 11071 iš viso už 4 850 000 Lt (apmokestinamoji vertė 4 008 264,48 Lt ir 841 735,52 Lt PVM). Taip pat minėtos sistemos priėmimas įformintas 2013-01-23 priėmimo–perdavimo aktu, kurį pasirašė UAB „D1“ (pirkėjas) direktorius A. J. bei UAB „M2“ (pardavėjas) direktorius S1. Pažymima, kad 2013-04-16 tarp UAB „D1“ bei UAB „M2“ buvo pasirašytas sutarties Nr. 12/012 priedas Nr. 2 dėl papildomų išlaidų, susijusių su magnetinio rezonanso *Echostar 1,5T* sistemos paleidimo darbais, už 293 006,34 Lt (kaina su PVM), o 2013-02-04 UAB „M2“ (pirkėjas) pagal sutarties Nr. 12/06/05-1 priedą Nr. 3 buvo užsakiusi Bendrovei atlikti magnetinio rezonanso tomografo *EchoStar 1,5T* sistemos paleidimo darbus už 292 006,34 Lt (kaina su PVM). Iš patikrinimo medžiagoje esančių darbų kiekių žiniaraščių nustatyta, kad minėtuose dokumentuose nurodyti sistemos paleidimo darbai analogiškai, tačiau mokesčių administratorius atkreipia dėmesį į tai, kad UAB „M2“ 2013-02-04 užsakė Bendrovei atlikti darbų už 292 006,34 Lt, o 2013-04-16 sutarties Nr. 12/012 priede Nr. 2 nurodyta, kad UAB „M2“ magnetinio rezonanso paleidimo metu patyrė 293 006,34 Lt išlaidas, t. y. 1 000 Lt didesnes, negu ji apmokėjo Bendrovei pagal 2013-04-23 PVM sąskaitą faktūrą MED Nr. 13/021.

UAB „D1“ direktorius A. J. Kauno AVMI 2013-10-10 paaiškinime (atsakymai į mokesčių administratoriaus klausimus) nurodė, kad magnetinio rezonanso tomografo sistema buvo įsigyta iš UAB „M2“, o ne iš Bendrovės, nes pastarajai, t. y. Bendrovei, neužteko kompetencijos visiškai atlikti technologinius minėtos sistemos įdiegimo ir suderinimo darbus bei užtikrinti garantinį–pogarantinį

aptarnavimą. A. J. teigimu, įrenginio kaina buvo nustatyta, remiantis Centrinės viešųjų pirkimų tarnybos vykdomų analogiškų įrenginių pirkimų kainomis, taip pat iš analogiškus įrenginius įsigijusių įmonių gauta informacija, publikacijomis spaudoje, internete. Inspekcija atkreipia dėmesį į minėtame paaiškinime nurodytus teiginius: „šiuo metu magnetinio rezonanso tomografas *EchoStar 1,5T* stovi VšĮ K. Š. poliklinikoje pagal jungtinės veiklos sutartį Nr. 11-3-42“, „buhalteriškai įvestas į eksploataciją, tačiau pilnai MRI sistema neveikia dėl iki šiol nebaigtų spręsti technologinių, maitinimo, aušinimo, elektromagnetinių trikdžių pašalinimo posistemų problemų. MRI sistema bus pilnai paleista ir pratestuota baigus spręsti minėtas problemas“.

Sprendime nurodoma, jog patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „D1“ 2012-07-09 su VšĮ K. Š. poliklinika sudarė jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį Nr. 11-3-42, siekdama įgyvendinti klinikinių diagnostikos centro tyrimų kokybės gerinimo programą; kooperuoti turimą ilgametę patirtį, įgūdžius, lėšas, žinias ir žmogiškuosius išteklius, teikiant aukščiausios kokybės diagnostikos centro paslaugas bei plataus spektro medicininius tyrimus; padidinti diagnostikos centro tyrimų asortimentą, paspartinti diagnostikos centro tyrimų atlikimo greitį, pasiūlyti pacientams retų diagnostikos centro tyrimų, atliekamų kitose tyrimų bazėse, pasiūlyti nedidelėms sveikatos priežiūros įstaigoms platų ir greitą diagnostikos centro medicinos paslaugų spektrą, sumažinti pacientams teikiamų diagnostikos centro tyrimų kainą, per poliklinikos informacinę sistemą įsijungti į e-sveikatos sistemą ir pacientų elektroninius archyvus. Pagal minėtą 2012-07-09 sutartį diagnostikos centro paslaugos ir atliekami medicininiai tyrimai yra būtini VšĮ K. Š. poliklinikos veikloje bei kitų medicinos įstaigų veikloje, visiems medicinos įstaigų pacientams bei medicinos paslaugų naudotojams. Taip pat nurodyta, kad UAB „D1“ turi ilgametę patirtį, teikiant diagnostikos centro paslaugas ir atliekant įvairius medicininius tyrimus. Pagal sutarties 3.4.2.1 punktą, vykdant jungtinę veiklą, UAB „D1“ prisidėjo nepiniginiu įnašu – diagnostikos centro veiklos vykdymui naudoti reikalinga įranga, kuri šalių susitarimu įvertinta 4,85 mln. Lt suma.

Pažymima, kad tikrinamuoju laikotarpiu UAB „D1“ su Bendrove vykdė bendrus statybų projektus, tvarkė Bendrovės buhalterinę apskaitą. Inspekcijos duomenimis, Bendrovės akcininkė D. O. yra VšĮ K. Š. poliklinikos vadovo V. O. buvusi sutuoktinė, Bendrovės buvusi vadovė R. P. -M nuo 2011-02-28 iki 2011-04-29 dirbo UAB „D1“, o buvęs vadovas Ž. P. nuo 2009-10-01 iki 2012-11-15 irgi dirbo UAB „D1“.

Inspekcija nurodo, jog, kaip jau buvo minėta, Bendrovė 2013-01-23 įformino PVM sąskaitą faktūrą MED Nr. 13/001 pirkėjui UAB „M2“ už 2 925 165,48 Lt (plius 614 284,75 Lt PVM), nurodydama ūkinės operacijos turinį – „statybos remonto darbai ir magnetinio rezonanso sistemos montavimo darbai pagal sutartį Nr. 12/06/05-1“, o gautas pajamas apskaitė buhalterinėje sąskaitoje 5051 (statyba). Patikrinimo metu nustatyta, kad didžiausią dalį šių pajamų (89,19 proc.) sudarė iš Kinijos įsigyto magnetinio rezonanso tomografo pardavimo kaina – 2 608 927 Lt, statybos remonto darbų, kurių atlikimą Bendrovei įformino UAB „D1“, pardavimo kaina – 311 414,87 Lt sudarė 10,65 proc., magnetinio rezonanso tomografo montavimo darbai (4 823,81 Lt) sudarė tik 0,16 proc. Pažymima, kad magnetinio rezonanso tomografo sistemą Bendrovė įsigijo iš Kinijos įmonės už 1 584 295,67 Lt (1 792 935,67 Lt – 208 640 Lt gauta nuolaida), ją apskaitė buhalterinėje sąskaitoje 2015 (prekės kelyje), vėliau nurašydama į sąnaudas buhalterinėje sąskaitoje 60030 (tiesioginių medžiagų sąnaudos).

Mokesčių administratorius atkreipia dėmesį į tai, kad Bendrovė neturėjo kvalifikuotų darbuotojų magnetinio rezonanso tomografo sistemos surinkimo (instaliavimo) darbams atlikti, o statybos remonto darbams atlikti samdė subrangovą – UAB „D1“, kuri įregistruota ir jos veiklos vykdymo vieta adresu: Y. Be to, Bendrovei sudarant 2012-06-05 rangos sutartį su UAB „M2“, sutarties objektas nurodytas: „statybos remonto darbai ir magnetinio rezonanso sistemos montavimo darbai adresu: Y“.

Nustatyta, kad UAB „M2“ įregistruota adresu: X, jos įregistruota veikla – farmacijos prekių didmeninė prekyba (EVRK kodas 464600).

UAB „M2“ direktorius S1 2015-08-17 paaiškinime (atsakymas į Kauno AVMI 2015-07-20 raštą) mokesčių administratoriui nurodė, kad derybose dėl statybos darbų, numatytų 2012-06-05 rangos sutartyje Nr. 12/06/05-1, vykdymo dalyvavo Bendrovės vadovė R. P. . Derybų metu statybos

darbų, įrenginių, tarp jų ir magnetinio rezonanso tomografo, kaina buvo nustatyta bendru šalių susitarimu. Nors S1 minėtame paaiškinime nurodė, kad UAB „M2“ turi apmokytų specialistų darbui su magnetinio rezonanso tomografu, tačiau šiuo atveju akcentuojama, jog UAB „M2“ (užsakovas) 2012-06-05 sudarė su Bendrove rangos sutartį, kurios objektas – „statybos remonto darbai ir magnetinio rezonanso sistemos montavimo darbai adresu: Y“, ir tą pačią dieną (2012-06-05) sudarė pirkimo–pardavimo sutartį su UAB „D1“, įsipareigodama parduoti diagnostinę medicinos įrangą – magnetinio rezonanso tomografo *Echostar 1,5T* sistemą, bei šią sistemą pristatyti ir sumontuoti. Be to, UAB „M2“ 2013-01-23 įformino PVM sąskaitą faktūrą MED Nr. 11071 UAB „D1“, parduodama už 4 850 000 Lt magnetinio rezonanso tomografo *EchoStar 1,5T* sistemą, kurią tą pačią dieną (2013-01-23) įsigijo iš Bendrovės pagal 2013-01-23 PVM sąskaitą faktūrą MED Nr. 13/001 „už statybos remonto darbus ir magnetinio rezonanso sistemos montavimo darbus pagal sutartį Nr. 12/06/05-1“ už 3 539 450,23 Lt.

Inspekcija, įvertinusi patikrinimo metu Kauno AVMI surinktą informaciją ir nustatytas aplinkybes, konstatuoja, jog Bendrovės ir UAB „M2“ 2012-06-05 rangos sutartimi Nr. 12/06/05-1 įformintą sandorį sudaro du atskiri elementai: magnetinio rezonanso tomografo pardavimo sandoris ir statybos remonto darbų pardavimo sandoris. Atliktų darbų aktuose išvardinti statybos remonto darbai (bendrastatybiniai darbai, poliklinikos remonto, šildymo, elektrotechnikos ir kiti darbai) yra bendro pobūdžio ir galėjo būti parduodami atskirai nuo magnetinio rezonanso tomografo sistemos. Jeigu papildomas sandorio elementas (prekė ar paslauga) turi atskirą savarankišką tikslą, o klientui yra galimybė pasirinkti gauti tik pagrindinę paslaugą ar prekę, ar pagrindinę ir papildomą už papildomą mokesį, tai tokios prekės ir paslaugos gali būti laikomos savarankiškoms. Kitas sandorio elementas sutartyje įvardintas kaip „magnetinio rezonanso sistemos montavimo darbai“. Pagal atliktų darbų aktus ir sunaudotų įrenginių žiniaraštį nustatyta, kad magnetinio rezonanso tomografo montavimo darbai sudarė tik nedidelę dalį šio sandorio vertės, o pagrindinę dalį sudarė magnetinio rezonanso tomografo pardavimo kaina. Be to, Bendrovė neturėjo kvalifikuotų darbuotojų magnetinio rezonanso instaliavimo darbams atlikti, todėl atliktų darbų akte nurodyti magnetinio rezonanso tomografo montavimo darbai vertinami kaip papildoma paslauga prie pagrindinės prekės – magnetinio rezonanso tomografo sistemos, o sandorio pagrindinis tikslas buvo gauti pelno iš šios sistemos pirkimo ir pardavimo kainų skirtumo.

Inspekcija, vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAI) 10 straipsniu, nurodo, kad aplinkybė, jog Bendrovė už magnetinio rezonanso sistemą gautas pajamas apskaitė buhalterinėje sąskaitoje 5051 (statyba), nereiškia, kad iš tikrųjų buvo teikiamos paslaugos, o ne prekė.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė VĮ Registrų centrui pateiktoje pelno (nuostolių) ataskaitoje už 2013 metus deklaravo 4 817 463 Lt pardavimo pajamų sumą, 3 305 006 Lt pardavimo savikainą, 208 007 Lt veiklos sąnaudas, 10 089 Lt finansinės ir investicinės veiklos nuostolį, 1 294 361 Lt pelno prieš apmokestinimą sumą, 0 Lt PM sumą ir 1 294 361 Lt grynojo pelno sumą. Bendrovės 2014-04-30 paaiškinamajame rašte nurodyta, kad PM nemokamas, nes nuo 2011-09-11 įmonė tapo socialine neįgaliųjų įmone ir pagal Socialinių įmonių įstatymą turi lengvatą apmokestinti pelną 0 proc. tarifu.

Nurodoma, jog pagal PMĮ 5 straipsnio 5 dalį vienetų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 0 proc. mokesčio tarifą, jeigu:

1) per mokesstinį laikotarpį vieneto darbuotojų, priklausančių Lietuvos Respublikos socialinių įmonių įstatymo 4 straipsnyje nurodytoms tikslinėms asmenų grupėms, skaičius sudaro ne mažiau kaip 40 proc. metinio vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus, ir

2) per mokesstinį laikotarpį vienetas nevykdo veiklos, įtrauktos į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, tvirtinamą Lietuvos Respublikos Vyriausybės, arba per mokesstinį laikotarpį iš tokios veiklos gautos pajamos sudaro ne daugiau kaip 20 procentų visų vienetų pajamų, ir

3) mokesstinio laikotarpio paskutinę dieną vienetai turi socialinės įmonės statusą.

Inspekcija daro išvadą, jog pagal minėtas PMĮ 5 straipsnio 5 dalies nuostatas Bendrovė apmokestinti 2013 m. apmokestinamąjį pelną 0 proc. PM tarifu galėjo tik tuo atveju, jei atitiko visas tris sąlygas. Tačiau mokesčių administratorius nustatė, kad Bendrovė neatitinka PMĮ 5 straipsnio 5

dalies 2 punkte nustatytų reikalavimų, nes 2013 m. pajamos iš socialinių įmonių neremtinios veiklos sudarė 64,16 proc. visų pajamų.

Nurodoma, jog nustatant, kokios veiklos yra priskirtinos socialinių įmonių neremtinoms veikloms, vadovaujamas Socialinių įmonių neremtinios veiklos rūšių sąrašu, patvirtintu Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-11-29 nutarimu Nr. 1501 „Dėl socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašo patvirtinimo“ (toliau – Nutarimas Nr. 1501), t. y. Nutarimu Nr. 1501 patvirtintos socialinių įmonių neremtinios veiklos, nurodytos pagal Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus klases. Pažymėtinos Nutarimu Nr. 1501 patvirtintos ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus šios klasės: 8 punkte – variklinių transporto priemonių ir motociklų pardavimas; automobilių degalų mažmeninė prekyba (50.1, 50.3–50.5), 9 punkte – didmeninė ir komisinė prekyba, išskyrus prekybą variklinėmis transporto priemonėmis ir motociklais (51), 13 punkte – nekilnojamasis turtas, nuoma ir kita verslo veikla (70–71).

Statistikos departamento generalinio direktoriaus 2002-12-16 įsakymu Nr. 252 „Dėl ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus atnaujinimo“ patvirtintas Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorius (toliau – EVRK, 1.1 redakcija), kurio 50.1 klasė „variklinių transporto priemonių pardavimas“ apima keleivinių variklinių transporto priemonių didmeninę ir mažmeninę prekybą, 50.4 klasė „motociklų ir jų atsarginių dalių bei pagalbinių reikmenų pardavimas, techninė priežiūra ir remontas“ – motociklų didmeninę ir mažmeninę prekybą, 70.1 klasė „operacijos su nekilnojamuoju turtu, priklausančiu nuosavybės ar kita teise“ – nuosavo nekilnojamojo turto bei žemės pirkimo ir pardavimo veiklą, 51.8 klasė „mašinių, įrangos ir reikmenų didmeninė prekyba“ – kitų elektroninių dalių ir įrangos didmeninę prekybą, 51.9 klasė „kita didmeninė prekyba“ – kitą didmeninę prekybą, 71.3 klasė „kitų mašinių ir įrenginių nuoma“ apima kitų, niekur kitur nepriskirtų, mašinių ir įrenginių nuomą.

Inspekcija pažymi, jog Kauno AVMI 2015-10-26 patikrinimo akto Nr. (13.2) FR0680-730 12 priede yra pateikti detalūs duomenys apie Bendrovės 2013 m. gautas visas 4 817 462,82 Lt pajamas (Bendrovė pateiktoje pelno (nuostolių) ataskaitoje deklaravo 4 817 463 Lt pardavimo pajamų sumą).

Mokesčių administratorius, remdamasis Bendrovės buhalterinės apskaitos registrais ir buhalterinės apskaitos dokumentais, nustatė, kad 2013 m. gautos pajamos (visos pardavimų sumos nurodytos be PVM) buvo apskaitytos buhalterinėse sąskaitose:

– 500 (pardavimo pajamos) – 414 876,80 Lt (pripažinta visa šioje sąskaitoje apskaityta pajamų suma už parduotą ilgalaikį turtą bei įvairias prekes, gauta iš neremtinios veiklos);

– 5051 (statyba) – 4 090 224,27 Lt (2 608 927 Lt pajamų suma, apskaityta šioje sąskaitoje, pripažinta gauta iš neremtinios veiklos, t. y. Bendrovės įformintas magnetinio rezonanso *EchoStar I,5T* sistemos pardavimas UAB „M2“);

– 5054 (įstaigų admin. ir konsultac.) – 149 212,15 Lt (pripažinta visa šioje sąskaitoje apskaityta pajamų suma, gauta iš remtinios veiklos, t. y. UAB „D1“ už suteiktas paslaugas, VšĮ K. Š. poliklinikos už vairuotojų nuomą ir suteiktas darbo priemones);

– 5055 (kompiuter. programav., integrac.) – 67 259,60 Lt (pripažinta visa šioje sąskaitoje apskaityta pajamų suma už VšĮ K. Š. poliklinikai išnuomotą odontologijos skyriaus IT modernizuotą sistemą (kompiuteris, radioviziografas, fotoaparatas, rašalinis fotospausdintuvas), gauta iš neremtinios veiklos);

– 5056 (medicininė praktika) – 95 890 Lt (pripažinta visa šioje sąskaitoje apskaityta pajamų suma, gauta iš remtinios veiklos, t. y. UAB „N1“ už magnetinio rezonanso vaizdo aprašymus (radiologo konsultacijas), VšĮ K. Š. poliklinikos už magnetinio rezonanso vaizdo aprašymus bei kitas paslaugas, VšĮ Vilkpėdės ligoninės už kabineto įrangos techninės priežiūros paslaugas.

Mokesčių administratorius nustatė, kad buhalterinėje sąskaitoje 500 (pardavimo pajamos) apskaitytos Bendrovės gautos ilgalaikio turto bei prekių pardavimo pajamos yra iš socialinių įmonių neremtinios veiklos, t. y. įvairių prekių pardavimo veikla patenka į EVRK 51.9 klasę ir atitinka Nutarimo Nr. 1501 9 punktą, lengvųjų automobilių ir motociklo pardavimo veikla patenka į EVRK 50.1 ir 50.4 klases ir atitinka Nutarimo Nr. 1501 8 punktą, žemės sklypo bei garažo pardavimo veikla patenka į EVRK 70.1 klasę ir atitinka Nutarimo Nr. 1501 13 punktą. Buhalterinėje sąskaitoje 5055

(kompiuter. programav., integrac.) apskaitytos Bendrovės gautos odontologijos skyriaus IT modernizuotos sistemos nuomos pajamos yra socialinių įmonių neremtiną veiklą, t. y. patenka į EVRK 71.3 klasę, magnetinio rezonanso sistemos pardavimo pajamos patenka į EVRK 51.8 klasę ir atitinka Nutarimo Nr. 1501 9 punktą.

Inspekcija, įvertinusi aukščiau išdėstyta patikrinimo metu surinktą informaciją, nustatė, kad per tikrintą laikotarpį Bendrovės pajamos iš socialinių įmonių neremtiną veiklos sudarė 3 091 063,40 Lt, t. y. 64,16 proc. visų pajamų (3 091 063,40 / 4 817 462,82 x 100).

Nurodoma, jog Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu daugiausia pajamų gavo iš prekybinės veiklos ir tai neatitinka 2004-06-01 Socialinių įmonių įstatymo Nr. IX-2251 (toliau – Socialinių įmonių įstatymas) 2 straipsnio, kuriame reglamentuotas socialinių įmonių tikslas – įdarbinant šiame įstatyme nurodytoms tikslinėms grupėms priklausančius asmenis, praradusius profesinį ir bendrąjį darbingumą, ekonomiškai neaktyvius, negalinčius lygiomis sąlygomis konkuruoti darbo rinkoje, skatinti šių asmenų grįžimą į darbo rinką, jų socialinę integraciją bei mažinti socialinę atskirtį.

Kaip minėta, Bendrovė Kauno AVMI pateiktoje Pelno mokesčio deklaracijoje už 2013 m. deklaravo 1 294 361 Lt pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuoto mokesčių metų pelno sumą, 4 163 Lt neleidžiamų atskaitymų sumą, 1 298 524 Lt apskaičiuotą apmokestinamojo pelno sumą ir, pritaikiusi 0 proc. tarifą, apskaičiuotą 0 Lt apmokestinamojo pelno sumą.

Bendrovė skunde Inspekcijai nurodė, kad iš Kinijos atgabentų detalių surinkimas į visumą buvo naujo produkto sukūrimas, t. y. gamyba (magnetinio rezonanso tomografo sistemos pagaminimas). Bendrovės veiklos vykdymo procese buvo sukurtas naujas produktas – įrenginys, įgijęs naujos konkrečios prekės (gaminio) pavidalą, paskirtį, savybes, atitinkančią konkretų prekės (gaminio) kodą. Tokia ekonominė veikla, t. y. gamyba, yra leidžiama įmonėms, turinčioms socialinės įmonės statusą bei norinčioms taikyti 0 proc. PM tarifą, nes nepatenka į sąrašą veiklų, kurios pagal Nutarimą Nr. 1501 priskiriamos socialinių įmonių neremtinų veiklų kategorijai. Bendrovės teigimu, atsižvelgiant į visas faktines aplinkybes, yra akivaizdu, jog 3 166 493,03 Lt pajamų suma yra gauta ne iš prekybos, o iš gamybos, todėl Bendrovė atitinka sąlygas, nustatytas PMĮ 5 straipsnio 5 dalyje, kurios leidžia taikyti lengvatinį 0 proc. PM tarifą. Tačiau centrinis mokesčių administratorius šiuos Bendrovės argumentus laiko nepagrįstais.

Nurodoma, jog magnetinio rezonanso angiografijos paslaugoms teikti reikalinga įranga turi atitikti Lietuvos medicinos normos MN 4:2009 „Medicinos prietaisų saugos techninis reglamentas“, patvirtintos Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2009-01-19 įsakymu Nr. V-18 „Dėl Lietuvos medicinos normos MN 4:2009 „Medicinos prietaisų saugos techninis reglamentas“ ir Lietuvos medicinos normos MN 100:2009 „Aktyviųjų implantuojamųjų medicinos prietaisų saugos techninis reglamentas“ patvirtinimo“, nuostatas. Pagal MN 4:2009 „Medicinos prietaisų saugos techninis reglamentas“ III skyriaus (Terminai ir apibrėžimai) 7 dalį medicinos prietaisų gamintojas – asmuo, atsakingas už medicinos prietaiso projektavimą, gamybą, įpakavimą bei ženklavimą iki šio gaminio pateikimo rinkai savo vardu, nepaisant to, ar jis pats atliko tuos veiksmus, ar jo pavedimu – trečioji šalis. Gamintoju taip pat laikomas asmuo, kuris surenka, įpakuoja, perdirba, visiškai atnaujina ir (arba) žymi vieną ar daugiau gatavų gaminių ir (arba) nustato jų, kaip medicinos prietaisų, paskirtį, ketindamas juos teikti rinkai savo vardu. Gamintoju nelaikomas asmuo, kuris surenka arba pritaiko jau esančius rinkoje medicinos prietaisus, kad šie galėtų būti panaudoti pagal paskirtį konkrečiam pacientui.

Be to, magnetinio rezonanso – kaip aukštos rizikos klasės medicininio prietaiso – gamyba Lietuvoje, vykdoma tik gavus licencijas, kaip nurodyta minėtame reglamente. Bet kokia nelicencijuota veikla draudžiama. Bendrovė nepateikė dokumentų, įrodančių, kad ji yra licencijuotas magnetinio rezonanso įrangos gamintojas. Be to, šio gaminio rinkai neteikė savo vardu, kaip reglamentuojama nurodytuose teisės aktuose, todėl ji nelaikytina gamintoju teisės aktų nustatyta tvarka.

Nurodoma, jog Kinijos įmonės „A1“ internetiniame puslapyje [www.alltechms.com](http://www.alltechms.com) nurodyta, kad įmonė specializuojasi magnetinio rezonanso prietaisų projektavimo, gamybos ir platinimo srityse, teikia produkcijos montavimo ir priežiūros paslaugas. Gaminamos produkcijos skiltyje nurodomi du įmonės gaminami standartizuoti magnetinio rezonanso įrangos modeliai, vieną kurių –

*EchoStar 1,5T* – Bendrovė ir įsigijo. Šiai įrangai gaminti ir platinti įmonė, veikianti tiek JAV, tiek Kinijoje, privalėjo gauti licencijas ir leidimus JAV ir Kinijoje, taip pat įmonė kasmet internetinėje svetainėje skelbia gaminamos produkcijos atitikimo ISO standartams sertifikatus. Tai, kad Bendrovė įsigijo standartizuotą magnetinio rezonanso sistemos modelį, tik įrodo, jog tokio modelio surinkimas iš pateiktų standartizuotų dalių negali būti traktuojamas kaip magnetinio rezonanso tomografo sistemos pagaminimas.

Inspekcija teigia, jog nepagrįstas yra Bendrovės argumentas, kad patikrinimo metu neanalizuota ir nevertinta importo deklaracijose nurodyta informacija, t. y. ar importuotas vientisas įrenginys, ar įvairių dalių visuma, nes iš Kinijos įmonės „A1“ Bendrovei išrašytų sąskaitų faktūrų matyti, jog 2012-10-10 buvo įsigytos magnetinio rezonanso tomografo sistemos dalys ir 2012-12-20 – magnetinio rezonanso tomografo elektromagnetinės dalys. Šiuo atveju akcentuojama, jog šias iš Kinijos įsigytas prekes Bendrovė pardavė, o magnetinio rezonanso tomografo *EchoStar 1,5T* sistemos kaina – 2 608 927 Lt (be PVM), buvo apskaičiuota iki pasirašant 2012-06-05 rangos sutartį Nr. 12/06/05-1. Be to, UAB „M2“, iš Bendrovės įsigijusi šią įrangą, 2012-06-05 sudarė pirkimo–pardavimo sutartį, kurioje nurodyta, jog parduodama magnetinio rezonanso tomografo *EchoStar 1,5T* sistema, taip pat UAB „M2“ įsipareigojo bendrovei „D1“ pristatyti bei sumontuoti šią sistemą. Įvertinus tai, kas išdėstyta, daroma išvada, kad Bendrovė 2012-06-05 rangos sutartimi Nr. 12/06/05-1 ir 2013-01-23 PVM sąskaita faktūra įformino pardavimą ne tik statybos remonto darbų bei magnetinio rezonanso sistemos montavimo darbų, bet ir 1 vnt. magnetinio rezonanso tomografo *EchoStar 1,5T* sistemos, kurios kaina 2 608 927 Lt (be PVM). Taip pat pastebima, kad pati Bendrovė neatliko magnetinio rezonanso montavimo (instaliavimo) darbų, nes tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovės darbuotojai buvo priimti konsultuojančių gydytojų, paprastų darbininkų arba biuro administracijos darbuotojų pareigoms.

Inspekcija, apibendrinama tai, kas išdėstyta, konstatuoja, kad Bendrovė su UAB „M2“ sudaryta rangos sutartimi ir 2013-01-23 PVM sąskaita faktūra įformino pardavimą ne tik statybos remonto darbų bei magnetinio rezonanso sistemos montavimo darbų, bet ir 1 vnt. magnetinio rezonanso tomografo *EchoStar 1,5T* sistemos, kurios kaina 2 608 927 Lt (be PVM). Todėl Bendrovė, vadovaudamasi PMĮ 5 straipsnio 5 dalimi, už 2013 m. negalėjo taikyti 0 proc. PM tarifo. Tikrinamuoju laikotarpiu pajamos iš socialinių įmonių neremtinės veiklos sudarė 3 091 063,40 Lt, t. y. 64,16 proc. visų pajamų (pagal PMĮ 5 straipsnio nuostatas gali sudaryti ne daugiau 20 proc.).

Centrinis mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog Kauno AVMI pagrįstai Bendrovės 2013 m. apmokestinamąjį pelną – 1 298 524 Lt, apmokestino, pritaikiusi 15 proc. PM tarifą, ir pagrįstai apskaičiavo 56 411,90 Eur PM.

Bendrovė su Inspekcijos sprendimu nesutinka.

Skunde nurodoma, jog nagrinėjamu atveju ginčas kilo iš mokesčių teisinių santykių, o būtent, ar pagrįstai Inspekcija, vadovaudamasi PMĮ 5 straipsnio 5 dalimi, konstatavo, jog Bendrovė neturėjo teisės už 2013 metus deklaruoto 1 298 524 Lt apmokestinamojo pelno apmokestinti 0 proc. PM tarifu, nustačiusi, kad Bendrovės 2013 metų pajamos iš socialinių įmonių neremtinės veiklos sudarė 64,16 proc. visų pajamų.

Bendrovė nurodo, kad mokesčių administratorius patikrinimo akte nurodė, jog „mokesčio patikrinimo metu nustatyta, kad Mokėtojas pagal 2012-06-05 rangos sutartį Nr. 12/06/05-1 ir 2013-01-23 PVM sąskaitą faktūrą MED Nr. 13/001 įformino pardavimą UAB „M2“ už 2 925 165,48 Lt (plius PVM), dokumentuose įvardintą „statybos remonto darbai ir magnetinio rezonanso sistemos montavimo darbai“, o gautas pajamas apskaitė buhalterinėje sąskaitoje 5051 (statyba). Didžiausią dalį šių pajamų sudarė iš Kinijos įsigyto magnetinio rezonanso tomografo pardavimo kaina – 2 608 927 Lt arba 89,19 proc., statybos remonto darbų, kurių atlikimą Mokėtojui įformino UAB „D1“, pardavimo kaina – 311 414,87 Lt sudarė 10,65 proc., o magnetinio rezonanso tomografo montavimo darbai – 4 823,81 Lt sudarė tik 0,16 proc. Magnetinio rezonanso tomografo sistemą Mokėtojas įsigijo iš Kinijos įmonės už 1 584 295,67 Lt, ją apskaitė buhalterinėje sąskaitoje 2015 (prekės kelyje), po to nurašė į sąnaudas buhalterinėje sąskaitoje 60030 (tiesioginių medžiagų sąnaudos)“. Bendrovės teigimu, minėti Inspekcijos teiginiais neatitinka faktinių situacijos



aplinkybių, mokesčių administratorius neteisingai įvertino situaciją.

Nurodoma, jog nors Inspekcija teigė, kad Bendrovė iš Kinijos įmonės įsigijo magnetinio rezonanso sistemą, kuri buvo importuota į Lietuvą, ir ši sistema (toliau – Įrenginys), kaip prekė, buvo parduota UAB „M2“, tačiau Bendrovė atkreipia dėmesį į tai, kad patikrinimo akte Kauno AVMI nurodė, jog Įrenginys buvo transportuojamas dalimis. Bendrovės teigimu, Inspekcija objektyviai neanalizavo ir nevertino importo deklaracijose (Nr. 12LTU9000IM02DFB6 ir Nr. 13LTKR1000IM003C49) nurodytos informacijos, kuri aiškiai atsakytų į klausimą, kas buvo importuota, t. y. ar vientisas įrenginys (kaip toks), kurį kaip prekę galima parduoti vartotojui, ar įvairių dalių (detalių) (kurių kodai nurodyti importo deklaracijose) visuma. Kaip nurodyta specifikacijose, pateiktose muitinei, tai buvo daugiau kaip 418 įvairių komplektuojančių dalių (detalių). Pažymima, jog dalys, reikalingos Įrenginiui pagaminti, buvo importuojamos į Lietuvą ne vienu metu, jos buvo gabenamos įvairiais transportavimo būdais. Be to, dalį detalių savarankiškai pirkosi ir gabenavo UAB „D1“ (šių aplinkybių neginčija ir Kauno AVMI). Pabrėžiama, jog Bendrovė, norėdama parduoti Įrenginį (kaip tokį), skirtą konkrečioms paslaugoms teikti, turėjo iš importuotų detalių visumos surinkti, sukomplektuoti, sumontuoti šį Įrenginį, kaip konkretų atskirą turto vienetą, t. y. jį pagaminti. Bendrovės teigimu, jos veiklos vykdymo procese buvo sukurtas naujas produktas – Įrenginys, įgijęs naujos konkrečios prekės (gaminio) pavidalą, paskirtį, savybes, atitinkantis konkretų prekės (gaminio) kodą. Todėl konstatuojama, kad šiuo konkrečiu atveju būtina atskirti dvi atskiras veiklas, kurias vykdė (galėjo vykdyti) Bendrovė, – tai gamyba ir prekyba.

Bendrovė, vadovaudamasi EVRK aktualios redakcijos duomenimis (<http://osp.stat.gov.lt/static/evrk2.htm>), nurodo, jog prekyba – tai tokia veikla, kai įsigytos prekės parduodamos pirkėjams, jų neperdirbus, neapdorojus (neskaitant tokių prekybai būdingų operacijų, kaip prekių išfasavimas, įpakavimas, sandėliavimas ir pan.). Atkreipiamas dėmesys į tai, kad pagal EVRK į prekybos sekciją įeina įvairių prekių didmeninė ir mažmeninė prekyba (t. y. pardavimas be perdirbimo) ir prekybai būdingų paslaugų teikimas. Didmeninė ir mažmeninė prekyba yra paskutinis prekių paskirstymo etapas. Gamyba – tai naujų produktų kūrimas, pasitelkiant turimus išteklius (žaliavas, medžiaga, detales bei savo specifines paslaugas). Išsamiau, kas yra produktas (produkcija), apibrėžia Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 4.17 straipsnis, kuriame nurodyta, jog produkcija laikomi daiktai, kurie sukuriama kaip darbo rezultatas naudojant gamybos procese pagrindinius daiktus.

Bendrovės vertinimu, nagrinėjamu atveju iš Kinijos atgabentų detalių surinkimas į visumą buvo ne kas kita, o naujo produkto sukūrimas, t. y. gamyba (magnetinio rezonanso tomografo sistemos pagaminimas). Pagal minėtą EVRK ši veikla priskiriama kompiuterinių, elektroninių ir optinių gaminių gamybai. Į šį skyrių įeina kompiuterių, jų išorinių įtaisų, ryšių įrangos ir panašių elektroninių gaminių gamyba, taip pat šių gaminių komponentų gamyba.

Bendrovė pabrėžia, jog tokia ekonominė veikla, t. y. gamyba, yra leidžiama įmonėms, turinčioms socialinės įmonės statusą bei norinčioms taikyti 0 proc. PM tarifą, nes nepatenka į sąrašą veiklų, kurios pagal Nutarimą Nr. 1501 priskiriamos socialinių įmonių neremtinų veiklų kategorijai.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad pati Kauno AVMI, bandydama pagrįsti savo teiginius, jog Bendrovė neturėjo kvalifikuotų darbuotojų, kurie galėjo atlikti magnetinio rezonanso tomografo montavimo darbus, nurodė: „Įvertinus tai, kad tikrinamuju laikotarpiu Mokėtojo darbuotojai buvo priimti konsultuojančių gydytojų, paprastų darbininkų arba biuro administracijos darbuotojų pareigoms, Mokėtojas negalėjo pats atlikti magnetinio rezonanso montavimo (instaliavimo) darbų“. Tačiau Bendrovė nurodo, jog ji darbams, kuriems neturėjo reikiamos kvalifikacijos darbuotojų, samdė kitas įmones, kurių darbuotojų kvalifikacija atitiko keliamus reikalavimus (šių aplinkybių mokesčių administratorius neneigia). Pažymima, kad toks kitų įmonių samdymas tam tikram darbui, neturint savo įmonėje kvalifikuotų darbuotojų, nėra draudžiamas.

Bendrovė sutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog tarp Bendrovės ir UAB „M2“ buvo sudarytas sandoris dėl dviejų atskirų elementų, tačiau nurodo, kad Inspekcija suklydo juos įvardindama. Bendrovės teigimu, nagrinėjamu atveju buvo sudarytas sandoris: 1) dėl statybos darbų ir 2) Įrenginio pagaminimo. Bendrovė, atsižvelgdama į tai, kad iš Kinijos buvo gabenamos dalys, o ne įrenginys kaip toks, daro išvadą, jog Inspekcija neišsiginėjo į situacijos esmę ir neįvertino visų

aplinkybių, kurios aiškiai leidžia nustatyti, kad Bendrovė, įsigijusi (importavusi) komplektuojančias detales, iš šių detalių sukompaktavo, sumontavo, t. y. pagamino, Įrenginį ir jį (kaip gamybos metu pagamintą produktą) pardavė UAB „M2“. Todėl Bendrovės gautos pajamos negali būti laikomos gautomis pajamomis iš prekybinės veiklos.

Pažymima, kad tarp Bendrovės ir UAB „M2“ sudarytoje rangos sutartyje yra nurodyta, jog Bendrovė atlieka statybos remonto darbus ir magnetinio rezonanso montavimo darbus, tačiau nėra nurodyta, kad ji parduoda Įrenginį. Bendrovės teigimu, dėl išdėstytų klaidingų faktinių aplinkybių vertinimo šioje ginčo situacijoje Inspekcija neteisingai traktavo PMĮ normas.

Skunde taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, jog Bendrijos muitinės kodeksas numato, kad tokiu atveju, jeigu produktas buvo gaminamas nevienoje šalyje, produktas laikomas pagamintu toje šalyje, kurioje vyko galutinis perdirbimas ir apdorojimas, t. y. buvo pagamintas naujas produktas arba atliktas svarbus to produkto gamybos etapas. Bendrovė, vadovaudamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2010-02-11 sprendimu byloje Nr. C-373/08, kurioje teismas pasisakė dėl baigiamojo perdirbimo ar apdorojimo, taip pat Europos Sąjungos teisės aktais, daro išvadą, jog iš Kinijos atgabenus didelį kiekį dalių ir iš jų pagaminus vieną prietaisą, nagrinėjamu atveju magnetinio rezonanso tomografo sistemą, buvo pakeista importuotų dalių paskirtis, o iš jų sukurtas naujas produktas.

Bendrovė pabrėžia, kad Inspekcija, apskaičiuodama PM, visiškai ignoravo buhalterinius apskaitos įrašus, kurie patvirtina, jog nebuvo įsigytas magnetinio rezonanso tomografo įrenginys, o buhalterinėje apskaitoje sąskaitoje 2015 (prekės kelyje) buvo apskaitytos prekės, kurios nurašytos į sąnaudas buhalterinėje sąskaitoje kaip medžiagos naudojant buhalterinę sąskaitą 60030 (tiesioginių medžiagų sąnaudos).

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos pozicija, vadovaujantis PMĮ 5 straipsnio nuostatomis, Bendrovės 2013 m. apmokestinamąjį pelną – 1 298 524 Lt, apmokestinti taikant 15 proc. PM tarifą, ir apskaičiuoti Bendrovei 194 779 Lt (56 411, 90 Eur) PM. Nurodoma, kad Bendrovės gautos pajamos, apskaitytos 5051 sąskaitoje (statyba), kurios sudaro 4 090 224,27 Lt, iš jų 3 166 493,03 Lt yra pajamos už pagamintą (surinktą, sukompaktuotą, sumontuotą) Įrenginį. Mokesčių administratorius neteisingai šias pajamas (3 166 493,03 Lt) priskyrė pajamoms iš prekybos, kuri socialinėms įmonėms PM lengvatos taikymo prasme yra neskatinama ir, jeigu šios pajamos viršija 20 proc., tuomet netaikoma PM lengvata.

Bendrovė, apibendrinama išdėstytas aplinkybes, daro išvadą, kad 3 166 493,03 Lt pajamų suma yra gauta ne iš prekybos, o iš gamybos. Todėl Bendrovė atitinka sąlygas, nustatytas PMĮ 5 straipsnio 5 dalyje, kurios leidžia taikyti lengvatinį 0 proc. PM tarifą, t. y. Bendrovės darbuotojų sąrašuose buvo 40 proc. darbuotojų, priskiriamų Socialinių įmonių įstatymo 4 straipsnyje nurodytoms tikslinėms grupėms, mokesčio laikotarpio paskutinę dieną Bendrovė turėjo socialinės įmonės statusą ir ji per mokesčio laikotarpį nevykdė veiklos, įtrauktos į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, ar per mokesčio laikotarpį iš tos veiklos gautos pajamos nesudarė daugiau kaip 20 proc. visų Bendrovės gautų pajamų.

Skunde Bendrovė, vadovaudamasi MAĮ 67 straipsnio 1 dalimi, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, aiškinančia įrodinėjimo naštos paskirstymą, (2011-05-24 nutartimi administracinėje byloje Nr. A-442-1427/2011, 2010-11-08 nutartimi administracinėje byloje Nr. A-556-1527/2010, 2010-09-13 nutartimi administracinėje byloje Nr. A-55S-973/2010, 2010-11-08 nutartimi administracinėje byloje Nr. A-8-1375/2010, 2010-09-06 sprendimu administracinėje byloje Nr. A-556-984/2010, 2003-12-15 plenarinės sesijos nutartimi administracinėje byloje Nr. A-11-648/2003, atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, daro išvadą, jog Inspekcija nagrinėjamu atveju nebuvo objektyvi, vertindama susidariusią situaciją, buvo šališka, nes atstovauja valstybės interesams, todėl neteisingai vertino surinktus įrodymus ir aplinkybes.

Bendrovė, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, vadovaudamasi MAĮ nuostatomis, protingumo ir teisingumo kriterijais bei šalių lygiateisiškumo principu, prašo Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) panaikinti Inspekcijos 2016-04-15 sprendimą Nr. 69-42.

Komisija konstatuoja, jog Bendrovės skundas atmetinas, ginčijamas Inspekcijos 2016-04-15 sprendimas Nr. 69-42 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Inspekcijos 2016-04-15 sprendimo Nr. 69-42, kuriuo patvirtinti Kauno AVMI 2015-12-22 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-791 nurodymai Bendrovei sumokėti 56 411,90 Eur PM, 7 343,88 Eur PM delpinigių ir 5 641 Eur PM baudą. Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl to, ar Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, jog Bendrovė neturėjo teisės už 2013 m. deklaruoto 1 298 524 Lt apmokestinamojo pelno apmokestinti 0 proc. tarifu, nustačiusi, kad Bendrovės 2013 m. pajamos iš socialinių įmonių neremtinės veiklos sudarė 64,16 proc. visų pajamų.

Atsižvelgdama į tai, jog bylos faktinės aplinkybės, kuriomis grindžiamos ginčo šalių pozicijos, yra detalios aprašytos ginčijamame Inspekcijos sprendime ir Bendrovės skunde, taip pat yra aprašytos ir šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, Komisija pakartotinai jų neatkartoja, tačiau analizuoja PMĮ 5 straipsnio 5 dalyje įtvirtintų lengvatos taikymo reikalavimų egzistavimą ir mokestinio ginčo byloje surinktų įrodymų, jų pagrindu nustatytų aplinkybių pakankamumą 0 proc. PM tarifui taikyti. Be to, Komisija, iš esmės sutikdama su ginčijamame Inspekcijos sprendime išdėstytu faktinių aplinkybių vertinimu ir teisiniu jų kvalifikavimu, plačiau pasisako dėl esminių Bendrovės skunde nurodytų nesutikimo su mokesčių administratoriaus sprendimu argumentų.

Šio mokestinio ginčo kontekste aktuali PMĮ 5 straipsnio 5 dalis. Pagal pastarąją dalį vienetų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 0 procentų mokesčio tarifą, jeigu: 1) per mokestinį laikotarpį vieneto darbuotojų, priklausančių Lietuvos Respublikos socialinių įmonių įstatymo 4 straipsnyje nurodytoms tikslinėms asmenų grupėms, skaičius sudaro ne mažiau kaip 40 procentų metinio vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus, ir 2) per mokestinį laikotarpį vienetas nevykdo veiklos, įtrauktos į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, tvirtinamą Lietuvos Respublikos Vyriausybės, arba per mokestinį laikotarpį iš tokios veiklos gautos pajamos sudaro ne daugiau kaip 20 procentų visų vieneto pajamų, ir 3) mokestinio laikotarpio paskutinę dieną vienetas turi socialinės įmonės statusą. Minėta norma reiškia, kad apmokestinti apmokestinamąjį pelną 0 proc. pelno mokesčio tarifu vienetas gali tuo atveju, jei vienetas atitinka visas 3 sąlygas: 1) per mokestinį laikotarpį vieneto darbuotojų, priklausančių Lietuvos Respublikos socialinių įmonių įstatymo 4 straipsnyje nurodytoms tikslinėms asmenų grupėms, skaičius sudaro ne mažiau kaip 40 procentų metinio vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus, ir 2) per mokestinį laikotarpį vienetas nevykdo veiklos, įtrauktos į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, tvirtinamą Lietuvos Respublikos Vyriausybės, arba per mokestinį laikotarpį iš tokios veiklos gautos pajamos sudaro ne daugiau kaip 20 procentų visų vieneto pajamų, ir 3) mokestinio laikotarpio paskutinę dieną vienetas turi socialinės įmonės statusą. Socialinių įmonių veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos socialinių įmonių įstatymas.

Kadangi Kauno AVMI nustatė, jog dėl to, kad Bendrovės 2013 m. pajamos iš socialinių įmonių neremtinės veiklos sudarė 64,16 proc. visų pajamų, todėl Bendrovė neturėjo teisės už 2013 m. deklaruoto 1 298 524 Lt apmokestinamojo pelno apmokestinti 0 proc. tarifu, šiam mokestiniam ginčui aktuali antroji PMĮ 5 straipsnio 5 dalyje įtvirtintos lengvatos taikymo sąlyga, t. y. per mokestinį laikotarpį vienetas nevykdo veiklos, įtrauktos į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, tvirtinamą Lietuvos Respublikos Vyriausybės, arba per mokestinį laikotarpį iš tokios veiklos gautos pajamos sudaro ne daugiau kaip 20 procentų visų vieneto pajamų. Pažymėtina, kad, nustatant, kokios veiklos yra priskirtinos socialinių įmonių neremtinoms veikloms, vadovaujasi minėtu Nutarimu Nr. 1501. Jame yra įtvirtintas socialinių įmonių neremtinės veiklos rūšių sąrašas, kuriame šios socialinių įmonių neremtinės veiklos yra nurodytos pagal EVRK 1.1 redakcijos klases. Ginčo kontekste pažymėtina, kad socialinių įmonių neremtinai veiklai pagal Nutarimo Nr. 1501 9 punktą priskirtina 51 klasė (didmeninė ir komisinė prekyba, išskyrus prekybą variklinėmis transporto priemonėmis ir motociklais) pagal EVRK 1.1 redakciją. Pajamų iš neremtinės veiklos dalis yra nustatoma visose vieneto uždirtuose pajamose, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse.

LVAT yra išaiškinęs, jog pagal savo esmę pati mokesčio lengvata iš esmės yra tam tikra išimtis iš mokesčių mokėtojų lygybės bei mokesčio visuotinio privalomumo principų (2011-08-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A556 - 2164/2011; 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis

administracinėje byloje A442 -2316/2011). Mokesčio lengvata ir jos turinys negali būti aiškinami plečiamai, t. y. lengvatą reglamentuojanti nuostata negali būti taikoma į pastarosios įstatymo nuostatos taikymo sritį nepatenkančių mokestinių teisinių santykių dalyviams. Tai reiškia, kad lengvatas reglamentuojanti nuostata, turinti aiškias įstatymų leidėjo apibrėžtas jos taikymo ribas, nei ją aiškinant sisteminiu, nei kitais teisės aiškinimo ir taikymo metodais, negali būti taikoma teisiniams mokestiniams santykiams, kurie neatitinka tokios lengvatos įstatyme apibrėžtų taikymo sąlygų. Nagrinėjamam mokestiniam ginčui aktuali yra PM lengvata skirta socialinėms įmonėms (PMĮ 5 straipsnio 5 dalis), kuri gali būti taikoma tik tuo atveju, jeigu faktinės aplinkybės neabejotinai pagrindžia, jog Bendrovė tenkina visas kumuliatyvias (būtinias) lengvatos taikymui sąlygas.

Bendrovė skunde nurodė, jog tiek skundžiamame sprendime, tiek patikrinimo akte mokesčių administratorius neteisingai įvertino Bendrovės situaciją, t. y. teigia, kad Bendrovė iš Kinijos įmonės įsigijo magnetinio rezonanso sistemą, kuri buvo importuota į Lietuvą, ir ši sistema parduota kaip prekė UAB „M2“. Pasak Bendrovės, Inspekcija objektyviai neanalizavo ir nevertino importo deklaracijose (Nr. 12LTU9000IM02DFB6 ir Nr. 13LTRK1000IM003C49) nurodytos informacijos, kuri aiškiai atsakytų į klausimą, kas buvo importuota: ar vientisas įrenginys (kaip toks), kurį kaip prekę galima parduoti vartotojui, ar įvairių dalių (detalių, kurių kodai nurodyti importo deklaracijose) visuma. Bendrovės teigimu, būtina atskirti dvi atskiras veiklas, kurias vykdė (galėjo vykdyti) Bendrovė, – tai gamyba ir prekyba – ir jog šiuo konkrečiu atveju Bendrovė vykdė gamybą.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Bendrovė įvykdė magnetinio rezonanso tomografo pardavimo sandorį, o ne jo gamybą. Byloje nustatyta, kad Bendrovė su Kinijos įmone „A1“ dėl magnetinio rezonanso sistemos *EchoStar 1,5T* įsigijimo sudarė 2012-06-20 sutartį Nr. MR-2012-00161. Magnetinio rezonanso sistemos įsigijimas įformintas 2012-10-10 sąskaita Nr. 20121010001 už 373 680 JAV dolerių (994 175,64 Lt) ir 2012-12-20 sąskaita Nr. 20121220001 už 306 320 JAV dolerių (798 760,03 Lt), o įrenginys buvo transportuojamas dalimis: dalis jūros transportu (sąskaita Nr. 20121010001), dalis oro transportu (sąskaita Nr. 20121220001). 2012-12-31 įformintas muitinės bendrasis administracinis dokumentas (importo deklaracija, toliau – BAD) Nr. 12LTU9000IM02DFB6, 2013-01-18 įformintas BAD Nr. 13LTRK1000IM003C49. Kadangi byloje nebuvo minėtos 2012-06-20 sutarties, Komisija posėdžio metu įpareigojo Inspekcijos atstovą pateikti šį dokumentą į bylą. Iš Inspekcijos papildomai pateiktos sutarties matyti, kad Bendrovė iš Kinijos įmonės „A1“ įsigijo ne atskiras detales, tačiau pačią magnetinio rezonanso sistemą *EchoStar 1,5T*, kuri susideda iš kelių dalių. Be to, minėtoje sutartyje nurodoma tik galutinė visos magnetinio rezonanso sistemos *EchoStar 1,5T* kaina (680 000 JAV dolerių), o ne atskirų jos dalių kainos.

Komisijos vertinimu, tai, jog Bendrovė įvykdė magnetinio rezonanso tomografo pardavimo sandorį, o ne jo gamybą, pagrindžia ir po sistemos įsigijimo atlikti Bendrovės veiksmai. Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovė (vykdytojas) su UAB „M2“ (užsakovas) 2012-06-05 sudarė rangos sutartį Nr. 12/06/05-1 dėl statybos remonto darbų ir magnetinio rezonanso sistemos montavimo darbų atlikimo. Bendrovė 2013-01-23 įformino PVM sąskaitą faktūrą MED Nr. 13/001, kurioje nurodytas paslaugos pavadinimas: „statybos remonto darbai ir magnetinio rezonanso sistemos montavimo darbai pagal sutartį Nr. 12/06/05-1“. Šioje PVM sąskaitoje faktūroje nurodyta darbų atlikimo kaina iš viso 3 539 450,23 Lt (2 925 165,48 Lt + 614 284,75 Lt PVM). Pažymėtina, kad 2013-01-23 Bendrovė išrašė PVM sąskaitą faktūrą, iš prie kurios pridėtų 6 atliktų darbų aktų už 2013 m. 02 mėn. matyti, kad bendrastatybiniai darbai, poliklinikos remonto, šildymo, elektrotechnikos, magnetinio rezonanso tomografo montavimo darbai buvo atlikti iš viso už 382 648,56 Lt, o panaudotų įrenginių žiniaraštyje nurodyta magnetinio rezonanso tomografo *EchoStar 1,5 T* sistemos kaina yra 3 156 801,67 Lt (2 608 927 Lt + 547 874,67 Lt PVM). Iš bylos medžiagos matyti, kad UAB „M2“ apmokėjo iš viso 3 539 450 Lt pavedimais į Bendrovės atsiskaitomąją sąskaitą. Taigi atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad Bendrovės ir UAB „M2“ 2012-06-05 rangos sutartimi Nr. 12/06/05-1 įformintą sandorį sudaro du atskiri elementai: magnetinio rezonanso tomografo pardavimo sandoris ir statybos remonto darbų pardavimo sandoris, kadangi pagal atliktų darbų aktus ir sunaudotų įrenginių žiniaraštį nustatyta, kad magnetinio rezonanso tomografo montavimo darbai sudarė tik neįžymią dalį šio sandorio vertės, o pagrindinę dalį sudarė magnetinio rezonanso tomografo pardavimo kaina.

Be to, iš bylos medžiagos matyti, kad UAB „D1“ 2012-06-05 sudarė pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 12-012 su UAB „M2“ dėl diagnostinės medicinos įrangos – magnetinio rezonanso tomografo *EchoStar 1,5T* sistemos, įsigijimo už 4 850 000 Lt (su PVM, į sutarties kainą įskaičiuoti sistemos pristatymo ir sumontavimo darbai). Šios sutarties 6.1 punkte numatyta, kad UAB „M2“ įsipareigoja 12 mėn. vykdyti sistemos garantinį aptarnavimą. Nustatyta, kad magnetinio rezonanso tomografo *EchoStar 1,5T* sistemos įsigijimas UAB „D1“ įformintas pagal UAB „M2“ išrašytą 2013-01-23 PVM sąskaitą faktūrą MED Nr. 11071 iš viso už 4 850 000 Lt (apmokestinamoji vertė 4 008 264,48 Lt ir 841 735,52 Lt PVM). Taip pat minėtos sistemos priėmimas įformintas 2013-01-23 priėmimo–perdavimo aktu, kurį pasirašė UAB „D1“ (pirkėjas) direktorius A. J. bei UAB „M2“ (pardavėjas) direktorius S1. Pažymima, kad 2013-04-16 tarp UAB „D1“ bei UAB „M2“ buvo pasirašytas sutarties Nr. 12/012 priedas Nr. 2 dėl papildomų išlaidų, susijusių su magnetinio rezonanso *Echostar 1,5T* sistemos paleidimo darbais, už 293 006,34 Lt (kaina su PVM), o 2013-02-04 UAB „M2“ (pirkėjas) pagal sutarties Nr. 12/06/05-1 priedą Nr. 3 buvo užsakiusi pas Bendrovę atlikti magnetinio rezonanso tomografo *EchoStar 1,5T* sistemos paleidimo darbus už 292 006,34 Lt (kaina su PVM).

Taip pat iš bylos medžiagos matyti, kad UAB „D1“ 2012-07-09 su VšĮ K. Š. poliklinika sudarė jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį Nr. 11-3-42, tikslu įgyvendinti klinikinių diagnostikos centro tyrimų kokybės gerinimo programą; kooperuoti turimą ilgametę patirtį ir kt. Pagal minėtos sutarties 3.4.2.1 punktą, vykdant jungtinę veiklą, UAB „D1“ prisidėjo nepiniginiu įnašu – diagnostikos centro veiklos vykdymui naudoti reikalinga įranga, kuri šalių susitarimu įvertinta 4,85 mln. Lt suma.

Komisija nurodo, jog tai, kad ginčo atveju Bendrovė nevykdė gamybos, patvirtina ir Bendrovės buhalterinės apskaitos duomenys. Bendrovė įsigytą iš Kinijos įmonės „A1“ magnetinio rezonanso sistemą už 1 792 935,67 Lt (994 175,64 + 798 760,03) apskaitė buhalterinėje sąskaitoje 2015 (prekės kelyje) ir 2013-06-30 nurašė į sąnaudas buhalterinėje sąskaitoje 60030 (tiesioginių medžiagų sąnaudos). Komisija pažymi, jog Bendrovė gamybai būdingų įrašų finansinėje apskaitoje nefiksavo. Jeigu įmonė būtų vykdžiusi gamybą, ji, pavyzdžiui, turėtų fiksuoti finansinės apskaitos įrašus atitinkamose sąskaitose, rodančiose, kokios detalės, įvairios išlaidos (pavyzdžiui, darbo užmokesčio, elektros energijos, ilgalaikio turto nusidėvėjimo išlaidos) patenka į gaminamo produkto (įrenginio) savikainą, taip pat gaminamą / pagamintą produktą (įrenginį) fiksuoti sąskaitoje, žyminčioje nebaigtą gamybą (tikrinamuoju laikotarpiu (2013 m.) pagal pavyzdinį sąskaitų planą, patvirtintą viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto direktoriaus 2007-12-19 įsakymu Nr. VAS-9, tokia sąskaita žymima numeriu 2012) / pagamintą produkciją (pagal minėtą pavyzdinį sąskaitų planą žymima numeriu 2013), tačiau tokių įrašų finansinėje apskaitoje Bendrovė nefiksavo. Be to, iš buhalterinės apskaitos dokumentų matyti, jog, Bendrovė 2013-01-23 įformino PVM sąskaitą faktūrą MED Nr. 13/001 pirkėjui UAB „M2“, nurodydama ūkinės operacijos turinį – „statybos remonto darbai ir magnetinio rezonanso sistemos montavimo darbai pagal sutartį Nr. 12/06/05-1“, o gautas pajamas apskaitė buhalterinėje sąskaitoje 5051 (statyba), kas taip pat patvirtina Bendrovės įvykdytą įrenginio (magnetinio rezonanso tomografo) pardavimą. Kaip minėta, iš bylos medžiagos matyti, kad didžiausią dalį šių pajamų (89,19 proc.) sudarė iš Kinijos įsigyto magnetinio rezonanso tomografo pardavimo kaina – 2 608 927 Lt, statybos remonto darbų, kurių atlikimą Bendrovei įformino UAB „D1“, pardavimo kaina – 311 414,87 Lt sudarė 10,65 proc., magnetinio rezonanso tomografo montavimo darbai (4 823,81 Lt) sudarė tik 0,16 proc. Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog Bendrovės skunde nurodomas argumentas, kad Inspekcija, apskaičiuodama mokestį, ignoravo buhalterinius apskaitos įrašus, kurie liudija aplinkybę, jog nebuvo įsigytas magnetinio rezonanso tomografo įrenginys, o buhalterinės apskaitos sąskaitoje 2015 (prekės kelyje) buvo apskaitytos prekės, kurios nurašytos į sąnaudas buhalterinėje sąskaitoje kaip medžiagos naudojant buhalterinę sąskaitą 60030 (tiesioginių medžiagų sąnaudos), yra nepagrįstas. Kaip minėta, remiantis vien tik šiais įrašais ir nesant kitų įrašų, būdingų gamybos veiklą vykdančių įmonių finansinei apskaitai, darytina išvada, jog Bendrovė vykdė ne magnetinio rezonanso tomografo įrenginio gamybą, o prekybą.

Papildomai Komisija atkreipia dėmesį, kad pagal Inspekcijos surinktus duomenis nustatyta, jog tikrinamuoju laikotarpiu (2013 m.) UAB „D1“ su Bendrove vykdė bendrus statybų projektus, tvarkė Bendrovės buhalterinę apskaitą. Inspekcijos duomenimis, Bendrovės akcininkė D. O. yra VšĮ K. Š. poliklinikos vadovo V. O. buvusi sutuoktinė, Bendrovės buvusi vadovė R. P. -M nuo 2011-02-28 iki 2011-04-29 dirbo UAB „D1“, o buvęs vadovas Ž. P. nuo 2009-10-01 iki 2012-11-15 irgi dirbo UAB „D1“.

Bendrovė skunde Komisijai nurodė, jog darbams, kuriems Bendrovė neturėjo reikiamos kvalifikacijos darbuotojų, samdė kitas įmones, kurių darbuotojų kvalifikacija atitiko reikiamus reikalavimus. Komisija, pasisakydama būtent dėl to, jog Bendrovė vykdė ne magnetino rezonanso tomografo įrenginio gamybą, o prekybą, pirmiausia pažymi, jog pritaria Inspekcijai, kad magnetinio rezonanso angiografijos paslaugoms teikti reikalinga įranga turi atitikti Lietuvos medicinos normos MN 4:2009 „Medicinos prietaisų saugos techninis reglamentas“, patvirtintos Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2009-01-19 įsakymu Nr. V-18 „Dėl Lietuvos medicinos normos MN 4:2009 „Medicinos prietaisų saugos techninis reglamentas“ ir Lietuvos medicinos normos MN 100:2009 „Aktyviųjų implantuojamųjų medicinos prietaisų saugos techninis reglamentas“ patvirtinimo“, nuostatas. Pagal MN 4:2009 „Medicinos prietaisų saugos techninis reglamentas“ III skyriaus (Terminai ir apibrėžimai) 7 dalį medicinos prietaisų gamintojas – asmuo, atsakingas už medicinos prietaiso projektavimą, gamybą, įpakavimą bei ženklimą iki šio gaminio pateikimo rinkai savo vardu, nepaisant to, ar jis pats atliko tuos veiksmus, ar jo pavedimu – trečioji šalis. Gamintoju taip pat laikomas asmuo, kuris surenka, įpakuoja, perdirba, visiškai atnaujina ir (arba) žymi vieną ar daugiau gatavų gaminių ir (arba) nustato jų, kaip medicinos prietaisų, paskirtį, ketindamas juos teikti rinkai savo vardu. Gamintoju nelaikomas asmuo, kuris surenka arba pritaiko jau esančius rinkoje medicinos prietaisus, kad šie galėtų būti panaudoti pagal paskirtį konkrečiam pacientui. Komisija taip pat atkreipia dėmesį, jog magnetinio rezonanso – kaip aukštos rizikos klasės medicininio prietaiso – gamyba Lietuvoje, vykdoma tik gavus licencijas, kaip nurodyta minėtame reglamente. Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovė nepateikė dokumentų, įrodančių, jog ji yra licencijuotas magnetinio rezonanso įrangos gamintojas, be to, šio gaminio rinkai neteikė savo vardu, kaip numatyta minėtame reglamente, todėl Bendrovė nelaikytina gamintoju teisės aktų nustatyta tvarka.

Komisija pažymi, kad iš bylos medžiagos matyti, jog tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovės darbuotojai buvo įdarbinti konsultuojančiais gydytojais, paprastais darbininkais arba biuro administracijos darbuotojais. Be to, UAB „D1“ direktorius A. J. Kauno AVMI 2013-10-10 paaiškinime (atsakymai į mokesčių administratoriaus klausimus) nurodė, kad magnetinio rezonanso tomografo sistema buvo įsigyta iš UAB „M2“, o ne iš Bendrovės, nes pastarajai, t. y. Bendrovei, neužteko kompetencijos visiškai atlikti technologinius minėtos sistemos įdiegimo ir suderinimo darbus bei užtikrinti garantinį–pogarantinį aptarnavimą. A. J. minėtame paaiškinime nurodė: „šiuo metu magnetinio rezonanso tomografas *EchoStar 1,5T* stovi VšĮ K. Š. poliklinikoje pagal jungtinės veiklos sutartį Nr. 11-3-42“, „buhalteriškai įvestas į eksploataciją, tačiau pilnai MRI sistema neveikia dėl iki šiol nebaigtų spręsti technologinių, maitinimo, aušinimo, elektromagnetinių trikdžių pašalinimo posistemų problemų. MRI sistema bus pilnai paleista ir pratestuota baigus spręsti minėtas problemas“.

Remdamasi šiame sprendime išdėstytomis faktinėmis aplinkybėmis ir jų teisiniu vertinimu, nekartodama šiame sprendime jau minėtų argumentų, Komisija pažymi, kad šiame mokesčiniame ginče mokesčių administratorius laikėsi MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų protingumo ir teisingumo kriterijų, vadovaudamasis MAĮ 67 straipsnio 1 dalimi, pagrindė apskaičiuotą mokesčių sumą (t. y. kad Bendrovė neturėjo teisės už 2013 m. deklaruoto 1 298 524 Lt apmokestinamojo pelno apmokestinti 0 proc. tarifu, nes Bendrovės 2013 m. pajamos iš socialinių įmonių neremtinės veiklos sudarė 64,16 proc. visų pajamų, o tai neatitinka minėtos antrosios PMĮ 5 straipsnio 5 dalyje įtvirtintos lengvatos taikymo sąlygos), taip pat Inspekcija nepažeidė pareigos paisyti Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalies. Tai pagrindžia, kaip minėta, šiame sprendime išsamiai išnagrinėtas faktinių aplinkybių visetas.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog Bendrovė neturėjo teisės už 2013 m. deklaruoto 1 298 524 Lt apmokestinamojo pelno apmokestinti 0 proc. tarifu, nes jos 2013 m. pajamos iš socialinių įmonių neremtinės veiklos sudarė 64,16 proc. visų pajamų. Todėl Inspekcijos sprendimo nurodymai sumokėti 56 411,90 Eur PM, 7 343,88 Eur PM delspinigius ir 5 641 Eur PM baudą tvirtintini.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-04-15 sprendimą Nr. 69-42.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos narė,  
pavadojanti komisijos pirmininę

Lina Vosyliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius