



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL K. C. PLASTMASINIŲ GAMINIŲ ĮMONĖS 2016-10-11 SKUNDO**

2016 m. gruodžio 19 d. Nr. S-271(7-231/2016)
Vilnius

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

Editos Veršalienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams
mokesčių administratoriaus atstovui

Jūratei Dalmantaitei
K. C.,
T. C.
I. J.

2016-11-29 posėdyje išnagrinėjusi K. C. individualios plastmasinių gaminių įmonės (toliau – Įmonė) 2016-10-11 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-09-20 sprendimo Nr. 69-96, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-09-20 sprendimu Nr. 69-96 patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2016-06-23 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-402, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 124,54 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 24 Eur GPM baudą, 15125,69 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 2750,60 Eur PVM delspinigius, 2800 Eur PVM baudą, 274,73 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 55,81 Eur PM delspinigius, 54 Eur PM baudą, 284,73 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos), 142 Eur VSD įmokų baudą.

Panevėžio AVMI atliko Įmonės 2013–2014 m. laikotarpio PVM, PM ir 2013 m. laikotarpio GPM, VSD įmokų, įmokų į Garantinį fondą apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2016-04-27 patikrinimo aktą Nr. (42.59)-FR0680-308. Patikrinimo metu Įmonės atstovų K. C. ir T. C. komandiruočių išlaidas pripažinus gautomis pajamomis natūra, vadovaujantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 6, 8 22, 23 straipsniais, Garantinio fondo įstatymo (toliau – GPĮ) 3 straipsniu, Valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau – VSDĮ) 5, 7, 9 straipsniais, Įmonei papildomai apskaičiuota sumokėti į biudžetą 124,54 Eur GPM, 284,73 Eur VSD įmokas, 1,45 Eur įmokas į Garantinį fondą. Patikrinimo metu nustatė, kad Įmonė, paaiškėjęs, jog prekės ir paslaugos (Įmonės nuosavybėje esantys du butai) nebebus naudojamos PVM apmokestinamoje veikloje, nepatikslino PVM atskaitos, vadovaujantis Pridėtinės vertės

mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 58, 67, 123 straipsniais, papildomai apskaičiuota sumokėti į biudžetą 29583,23 Eur PVM. Patikrinimo metu neleidžiamiems atskaitymams priskyrus Įmonės savininkui išmokėtas komandiruotės išlaidas bei Įmonės reprezentacines sąnaudas, vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 5 straipsniu, apskaičiuota sumokėti į biudžetą 274,56 Eur PM. Patikrinimo metu nustatytos 2481,17 Eur PVM permoka ir 4142,72 Eur PM permoka.

Ginčijamame sprendime nurodyta, kad Panevėžio AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir Įmonės pateiktas pastabas, 2016-06-23 sprendimu Nr. (36.9)-FR0682-402 pakeitė patikrinimo aktą, t.y. nustačiusi, kad Įmonės PVM apmokestinamojoje veikloje nebebus naudojamas tik vienas Įmonės nuosavybėje esantis butas, vietoj patikrinimo aktu apskaičiuoto 29583,23 Eur PVM nurodė sumokėti 15125,69 Eur PVM. Panevėžio AVMI, konstatavusi, jog natūra gautos pajamos nesiejamos su išmokomis iš Garantinio fondo, panaikino patikrinimo metu apskaičiuotas 1,45 Eur įmokas į Garantinį fondą. Vietos mokesčių administratorius patvirtino apskaičiuotus 124,54 Eur GPM, 274,73 Eur PM, 284,73 Eur VSD įmokas bei, vadovaudamasis PVMĮ 123 str., PMĮ 56 str. ir MAĮ 96 str. nuostatomis, Įmonei apskaičiavo 2750,60 Eur PVM delspinigius, 55,81 Eur PM delspinigius bei nustatęs, kad Įmonė turėjo GPM permoką, GPM delspinigių neapskaičiavo. Panevėžio AVMI, vadovaudamasi MAĮ 139 straipsniu ir atsižvelgusi į tai, kad Įmonė patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, skyrė Įmonei 20 proc. dydžio 24 Eur GPM, 2800 Eur PVM, 54 Eur PM baudas. Vadovaudamasi VSDĮ 16 str. 2 dalimi, Panevėžio AVMI skyrė Įmonei 50 proc. dydžio 142 Eur VSD įmokų baudą. Panevėžio AVMI taip pat vietoj nustatytos 2481,17 Eur PVM permokos patvirtino 1123,15 Eur PVM permoką ir vietoj nustatytos 4142,72 Eur PM permokos patvirtino 1974,34 Eur PM permoką.

Dėl komandiruotės į Norvegiją išlaidų

Patikrinimo metu nustatyta, kad Įmonės savininkui K. C. 2013-04-08 pagal kasos išlaidų orderį Nr. 6 buvo išmokėta 2728,75 Lt komandiruotės išlaidų. Prie kasos išlaidų orderio Įmonė pateikė komandiruotės į Norvegiją 2013-03-28–2013-04-02 sąnaudų apskaičiavimą. Jame nurodyti išmokami 1200 Lt dienpinigiai, 1528,75 Lt suma už kelionės bilietus. Įmonė patikrinimui pateikė bilietų pirkimą patvirtinančius pirminius dokumentus.

Nustatyta, kad pagal 2013-04-08 kasos išlaidų orderį Nr. 7 T. C. išmokėta 2489,34 Lt. Kasos išlaidų orderyje nėra nurodytas išmokos pagrindas, bet prie kasos išlaidų orderio pridėtas komandiruotės į Norvegiją sąnaudų apskaičiavimas. Jame nurodyti išmokami 1200 Lt dienpinigiai, 1289,34 Lt suma už kelionės bilietus ir stovėjimo aikštelę prie aerouosto. Įmonė patikrinimui pateikė išlaidas patvirtinančius pirminius dokumentus.

Vietos mokesčių administratorius nustatė, kad Įmonė Inspekcijai pateikė 2013-03-05 įsakymą Nr. 05 03 2013 „Dėl komandiruotės“, kuriame nurodyta, kad Įmonės savininkas K. C. ir vadybininkė T. C. nuo 2013-03-28 iki 2013-04-02 siunčiami į komandiruotę Norvegijoje. Komandiruotės tikslas – įmonės akcijų pirkimo klausimai, susitikimas su įmonės „F. B. AS“ vadovais ir akcininkais. Taip pat įsakyme nurodyta apmokėti kelionės ir pragyvenimo išlaidas. Patikrinimo metu nustatyta, kad buvo apmokėti tik dienpinigiai ir lėktuvo bei autobuso bilietų įsigijimo išlaidos.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Įmonė išmokėtų dienpinigių bei komandiruotės išlaidų neapmokestino GPM, vadovaudamasi GPMĮ 17 str. 5 dalies nuostata, pagal kurią GPM neapmokestinamos Lietuvos Respublikos įstatymuose arba kituose teisės aktuose nustatyto dydžio kompensacijos.

Inspekcija sprendime, remdamasi PMĮ 21 straipsnio 1 dalimi, pateikia komandiruotės sąvoką, jų sąnaudų iš pajamų atskaitymo tvarką. Tai pat nurodo, kad komandiruočių sąnaudos pagal PMĮ (2009-12-09 įstatymo Nr. X-539 redakcija) 17 str. 2 d. 3 punkto nuostatas priskiriamos prie ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų.

Atsižvelgdama į PMĮ 17 ir 21 straipsnių nuostatas, Inspekcija teigia, kad norint komandiruočių išlaidas priskirti leidžiamiems atskaitymams, būtina nustatyti, ar darbuotojų komandiruočių sąnaudos buvo būtinos Įmonės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Taip

pat svarbu nustatyti, ar Įmonės komandiruoti asmenys (savininkas ir darbuotoja) komandiruotės metu atliko darbinės funkcijas, tarnybinį pavedimą ar kėlė kvalifikaciją.

Sprendime teigiama, kad Įmonė nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių, jog savininkas ir darbuotoja komandiruotės metu atliko darbinės funkcijas ar tarnybinį pavedimą. Įmonė taip pat nepateikė duomenų apie pasiektus komandiruotės tikslus, duomenų apie perkamą įmonę (susirašinėjimo medžiaga, ketinimo protokolai ir pan.), dokumentų, iš kurių būtų galima spręsti apie Įmonės atstovų konkrečius susitikimus, apie kokius nors susitarimus, t. y. Įmonė nepateikė įrodymų, kad tam tikra konkreti sutartis (ar susitarimas, ketinimų protokolai ir pan.) pasirašyta ar aptartas susitarimo (sutarties) projektas komandiruotės metu ar po jos.

Vietos mokesčių administratorius nustatė, kad į komandiruotę buvo vykstama šventiniu Velykų laikotarpiu. Pagal pateiktus bilietus nustatyta, kad į Norvegiją T. ir K. C. atvyko Didįjį ketvirtadienį, 2013-03-28 vakare 17.40 val. Iš Norvegijos išvyko antradienį, 2013-04-02 ryte, 7 val. (patikrinimo akto 1 ir 2 priedai). Pagal internete pateiktą informaciją nustatyta, kad Norvegijoje yra ilgas šventinis Velykų laikotarpis, kurio metu nedirbama. Nedarbo dienos prasideda Didįjį ketvirtadienį ir tęsiasi iki antros Velykų dienos, pirmadienio. Panevėžio AVMI, siekdama nustatyti faktines komandiruotės aplinkybes, pateikė viešą informaciją apie švenčių tradicijas Norvegijoje:

Norvegai turi ilgas tradicijas, kai kalbama apie Velykų šventimą ir tikriausiai ilgiausias pasaulyje velykines atostogas. Dauguma Velykinių tradicijų Norvegijoje būtent ir siejasi su ilgomis atostogomis. <...> Velykos prasideda Didįjį ketvirtadienį, taip pat prasideda pirmoji iš penkių nedarbo dienų. <...> Antroji Velykų diena neturi didelių tradicijų. Tai greičiau diena, skirta susipakuoti daiktus, keliauti namo ir pasiruošti ateinančiai darbo savaitei. (<http://www.norvegijoszinios.com/2013/03/28/velyku-tradicijos-norvegijoje/>) (patikrinimo akto 6 priedo 1, 2 lapai).

Tradiciškai Norvegijos parduotuvės ir darbovietės yra uždarytos per „skjærtorsdag“ (Didįjį ketvirtadienį), „langfredag“ (Didįjį penktadienį) ir pirmadienį po Velykų sekmadienio, kuris vadinamas „Andre Påskedag“ arba antrąja Velykų diena. (<http://blog.norvegu24.lt/velyku-tradicijos-norvegijoje/>) (patikrinimo akto 6 priedo 3 lapas).

Šventinės Velykų dienos prasideda trečiadienį 18.00 ir tęsiasi Didįjį ketvirtadienį ir Didįjį penktadienį. Šeštadienio rytą trumpa pertrauka iki 15 valandos ir toliau šventinis tarifas taikomas iki antros Velykų dienos (pirmadienio) 22 valandos. (<http://www.infonorvegija.lt/1862-2/>) (patikrinimo akto 6 priedo 4 lapas).

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, bei į tai, kad Įmonės atstovai buvo nuvykę į Norvegiją nedarbo dienomis, Inspekcija padarė išvadą, kad vietos mokesčių administratorius Įmonės 2016-04-08 paaiškinime išdėstytus argumentus dėl komandiruotės metu derintų Įmonės įsigijimo kainos ir sąlygų bei sandorio klausimų derinimo su įvairiomis Norvegijos įstaigomis, pagrįstai vertino kritiškai.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Įmonės atstovų K. C. ir T. C. sūnui 2013-03-25 sukako 30 metų, o laikotarpiu nuo 2010-10-05 iki 2015-06-11 jis buvo deklaravęs išvykimą gyventi į Norvegiją. 2016-04-08 el. laišku Įmonės savininko pasiteiravus, kur Norvegijoje gyveno jo sūnus, šios informacijos K. C. Panevėžio AVMI nepateikė.

Nustatyta, kad prie komandiruotės sąnaudų apskaičiavimo pridėtuose bilietuose nurodytas vykstančiųjų skaičius: 3 suaugę (norvegiškai „voksen“) arba 2 suaugę ir 1 vaikas (norvegiškai „barn“) (patikrinimo akto 1 priedo 4 lapas) ir pridėtas *Norled AS* bilietas, kuriame nurodytas 4 suaugusiųjų ir automobilio perkėlimas iš Sulesundo į Hareidą (patikrinimo akto 1 priedo 4 lapas). Įmonė paaiškino, kad kiti asmenys buvo perkamos įmonės atstovai, bet dokumentinių įrodymų nepateikė.

Įvertinusi minėtas patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, Inspekcija padarė išvadą, jog Panevėžio AVMI pagrįstai konstatavo, kad Įmonės išleistas įsakymas, kuriuo jos atstovai komandiruoti į Norvegiją, neįrodo, jog Įmonės atstovai realiai atliko darbo funkcijas. Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną ir iš jo atskaitant komandiruotės sąnaudas, pirma, būtina turėti įrodymus, jog darbuotojas atitinkamo išvykimo metu atliko darbo funkcijas, tarnybinį

pavedimą ar kėlė kvalifikaciją, antra, būtina turėti buvimo komandiruotėje užsienyje faktą bei komandiruotės sąnaudas patvirtinančius įrodymus. Šiuo atveju Įmonė neįrodė, kad jos atstovai išvykos į Norvegiją metu atliko darbo funkcijas.

Sprendime pažymėta, kad teisminėje praktikoje laikomasi pozicijos, kad būtina turėti įrodymus, jog atitinkamo išvykimo metu atliktos darbo funkcijos, pavyzdžiui, 2009-11-30 nutartis adm. byloje Nr. A442-1492/2009, 2010-10-18 nutartis adm. byloje Nr. A438 -1128/2010. Įmonė patikrinimo metu nepagrindė kelionės tikslingumo, nepateikė jokių susirašinėjimo dokumentų dėl susitikimų aplinkybių, kelionių ir apgyvendinimo apmokėjimo sąlygų derinimo, kvietimų į susitikimus, jų dienotvarkių ir / ar kitų dokumentų, patvirtinančių, kad komandiruotė buvo susijusi su Įmonės atstovų darbo funkcijų atlikimu ir Įmonės pajamų uždirbimu, ekonominės naudos gavimu.

Kadangi kelionės išlaidos nesietinos su Įmonės veikla, ginčijamame sprendime teigiama, kad patikrinimo metu jos pagrįstai priskirtos į kelionę vykusių K. C. ir T. C. gautoms pajamoms natūra.

Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 2, 6, 8, 22 straipsnių nuostatomis, sprendime pažymi, kad Įmonės vadybininkei T. C. 2013-04-02 kasos išlaidų orderiu Nr. 7 išmokėta 2489,34 Lt suma pagrįstai priskirta A klasės pajamoms, susijusioms su darbo santykiais ir apmokestinta 15 proc. GPM tarifu bei VSD įmokomis.

Inspekcija taip pat teigia, kad pagrįstai konstatuota, jog Įmonės savininkui K. C. 2013-04-02 kasos išlaidų orderiu Nr. 6 išmokėta 2728,75 Lt suma priskirtina B klasės neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio, kuris yra nuolatinis Lietuvos gyventojas, pajamoms, gautoms iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto. Pabrėžia, kad K. C. pajamas turi deklaruoti ir mokesčių apskaičiuoti pats. Sprendime, vadovaujantis 2003-08-29 Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko įsakymu Nr. V-238 patvirtintomis Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymos FR0471 formos užpildymo ir pateikimo taisyklių nuostatomis, nurodoma, kad Įmonė privalo pateikti patikslintą 2013 metų pažymos FR0471 formą ir deklaruoti K. C. išmokėtą 2728,75 Lt sumą.

Dėl Įmonės argumentų, kad Panevėžio AVMI pateikė pakankamai juridinę galią turinčių dokumentų, kurie atitinka norminių aktų nuostatas, reglamentuojančias komandiruočių sąnaudas, sprendime atsakoma, kad skunde išdėstyti argumentai yra tik bendro pobūdžio informacija apie Įmonės dydį ir ketinimus, bet šie argumentai konkrečiai neapibūdina Įmonės darbuotojų konkretaus išvykimo į užsienį. Inspekcija pabrėžė, kad nagrinėjamu atveju, nepakanka Įmonei paaiškinti apie atliktas darbuotojų funkcijas, o būtina savo paaiškinimus pagrįsti dokumentais, t. y. mokesčių administratoriui turi nekilti jokių abejonių dėl komandiruotės realaus fakto. Įmonės Inspekcijai su pastabomis pateikti dokumentai neįrodo, jog Įmonės atstovai realiai atliko darbo funkcijas. Sprendime teigiama, jog Įmonei nepagrindus, kad komandiruočių metu buvo įvykdytos keliamos užduotys komandiruotiems asmenims, pagrįstai konstatuota, kad K. C. ir T. C. vyko į Norvegiją kitais, nei nurodyta komandiruočių įsakymuose bei su Įmonės veikla nesusijusiais tikslais, ir iš Įmonės gavo pajamų natūra, kurios pagrįstai apmokestintos GPMĮ nustatyta tvarka (LVAT 2011-03-31 nutartis adm. byloje Nr. A575-662/2011).

Dėl reprezentacinių sąnaudų

Panevėžio AVMI patikrinimo metu nustatė, jog Įmonė pagal UAB „M1“, ir UAB „Š1“ PVM sąskaitas faktūras įsigijo kavą, alkoholinius gėrimus, arbatą, saldumynus, vaisius ir riešutus. Patikrinimui Įmonė pateikė Įmonės savininko pasirašytus reprezentacinių sąnaudų nurašymo aktus, kur nurodoma, kad reprezentacinės sąnaudos patirtos klientams vaišinti (patikrinimo akto 19 priedas).

Inspekcija, remdamasi PMĮ 22 straipsniu, 11 straipsniu, ginčijamu sprendimu aptaria reprezentacinių sąnaudų sąvoką, jų pagrindimą juridinę galią turinčiais dokumentais. Tai pat pagal PMĮ nuostatas nurodo, kad reprezentacinės sąnaudos priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymams tuo atveju, jeigu jos pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais, patvirtinančiais prekių įsigijimą reprezentacinėms reikmėms, ir dokumentais, patvirtinančiais reprezentacinių išlaidų priskyrimą sąnaudoms. Reprezentacinėms sąnaudoms pagrįsti surašomi laisvos formos

aktai, patvirtinti vieneto vadovo arba jo įgalioto asmens ir vyriausiojo finansininko arba jo įgalioto asmens. Inspekcijos pažymėta, kad vienas iš informatyviausių šio dokumento rekvizitų yra ūkinės operacijos turinys, kuris nusako operacijos esmę. Todėl minėtame akte turi būti užfiksuoti tokie duomenys, kurie parodo, kad patirtos išlaidos atitinka reprezentacines sąnaudas apibrėžiančius kriterijus (pavyzdžiui: turi būti nurodyta, kokių tikslu buvo organizuotas renginys, kaip jis reprezentavo įmonę, kokių vienetų atstovai dalyvavo ir pan. duomenys). Vieneto patirtos išlaidos, atitinkančios kai kuriuos reprezentacijos sąnaudas apibrėžiančius kriterijus, tačiau iš esmės neatitinkančios reprezentacijos sąvokos, nelaikomos reprezentacinėmis sąnaudomis, todėl priskiriamos neleidžiamiesiems atskaitymams.

Įvertinusi byloje pateiktus dokumentus, Inspekcija nurodo, kad Įmonės pateikti Reprezentacinių sąnaudų nurašymo aktai pasirašyti įmonės savininko, kuris patvirtina atitinkamu laikotarpiu patirtas išlaidas klientams vaišinti. Aktuose nurodyta PVM sąskaitos faktūros data, numeris, sąskaitą išrašęs tiekėjas bei išlaidų suma, tačiau nenurodyta, kada, su kokia firma ir kokių tikslu įvyko susitikimas ar renginys, kokių asmenų naudai buvo patirtos šios išlaidos. Pagal pateiktas „M1“, UAB, ir UAB „Š1“ PVM sąskaitas faktūras nustatyta, kad Įmonė reprezentacinėms reikmėms 2013 m. nurašė 187 vnt., 2014 m. 210 vnt. įvairaus alkoholio (vyno, brendžio, putojančio vyno) butelių. Vidutiniškai Įmonė per mėnesį reprezentacijai sunaudojo 14 vnt. butelių įvairių gėrimų. Pažymėta, kad vidutiniškai per mėnesį yra 21 darbo diena. Vien 2013 m. gruodžio mėnesį Įmonė įsigijo ir nurašė 53 vnt., 2014 m. gruodžio mėn. – 82 vnt. įvairaus alkoholio butelių. Taip pat Įmonė reprezentacinėms reikmėms 2013 m. nurašė 37 kg, 2014 m. – 34 kg kavos. Panevėžio AVMI, vadovaudamasi PMĮ 31 str. 13 dalies nuostatomis, išlaidas kavai, alkoholiniams gėrimams, vaisiams, saldumynams ir riešutams priskyrė neleidžiamiesiems atskaitymams: už 2013 metus – 4366,03 Lt, už 2014 metus – 4846,80 Lt.

Inspekcija, įvertinusi Įmonės argumentų reprezentacinių išlaidų (išlaidų kavai, saldumynams ir gėrimams) ribojimo pagrįstumą, sprendime nurodo, kad jie vertinami kritiškai. Teigiama, kad Panevėžio AVMI pagrįstai nepripažino Įmonės pateiktų dokumentų tinkamais ir nepagrindžiančiais patirtas reprezentacines sąnaudas. Sprendime teigiama, kad reprezentacijos paskirtis yra reprezentuoti, t. y. pristatyti pačią įmonę (teikiamas paslaugas ir / ar prekes). Siekiant šių tikslų paprastai organizuojamas atskiras renginys (gali būti ir ne vieneto patalpose), į kurį kviečiami konkretūs asmenys, t. y. galimi potencialūs klientai, investuotojai, verslo partneriai, taip pat esami klientai (verslo partneriai), su kuriais siekiama užmegzti naujus ir / ar sustiprinti esamus verslo ryšius. Reprezentacinių renginių tikslas – pristatyti reprezentuojamos įmonės teikiamas paslaugas (prekes), apibūdinti jų pobūdį, kokybę, galimybes, supažindinti su planuojamomis teikti naujomis paslaugomis (prekėmis). Tokių reprezentacinių renginių metu gali būti teikiamos dovanos (suvenyrai, knygos ir pan.) su reprezentuojamos įmonės simbolika, pavadinimu, prekiniu ženklu, taip pat tokių reprezentacinių renginių metu pakviestieji aukščiau nurodyti konkretūs asmenys gali būti (yra) vaišinami (maistas, alkoholiniai ir kiti gėrimai, kava, arbata ir pan.). Tokių reprezentacinių renginių metu vieneto patirtos išlaidos (dovanoms, vaišėms) konkrečių asmenų (turinčių arba galinčių turėti įtakos užmezgant naujus ir plėtojant esamus verslo ryšius) naudai yra (gali būti) pripažįstamos reprezentacinėmis sąnaudomis ir iš pajamų atskaitomos PMĮ nustatyta tvarka.

Sprendime teigiama, kad vietos mokesčių administratorius Įmonės patirtas išlaidas kavai, alkoholiniams gėrimams, vaisiams saldumynams ir riešutams pagrįstai priskyrė neleidžiamiesiems atskaitymams: 2013 m. – 4366,03 Lt, 2014 m. – 4846,80 Lt, atitinkamai perskaičiavo mokėtinus mokesčius, nes vaišindama esamus klientus plastmasinius gaminius gaminanti Įmonė savęs nereprezentuoja, nesudaro naujų sandorių. Atsižvelgiant į tai, padaryta išvada, kad Panevėžio AVMI pagrįstai konstatavo, jog Įmonės Reprezentacinių sąnaudų nurašymo aktai neįrodo, kad Įmonė patyrė reprezentacines sąnaudas, kad jos susijusios su įmonės veikla, skirtos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, nes pagal nurašymo aktų duomenis negalima nustatyti kokių asmenų naudai jos patirtos.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Įmonė reprezentacinių sąnaudų PVM įtraukė į PVM atskaitą. Inspekcija, įvertinusi aukščiau aptartas aplinkybes, jog Įmonės išlaidos pripažintos neleidžiamais atskaitymais, padarė išvadą, kad vadovaujantis PVMĮ 58 str. 1 dalimi, PVM atskaita pagrįstai sumažinta 560,41 Eur.

Dėl PVM atskaitos tikslinimo pasikeitus materialiojo turto naudojimui

Panevėžio AVMI patikrinimo metu nustatė, kad 2013-07-09 Įmonė įsigijo butą adresu: (*duomenys neskelbtini*), pagal UAB „O1“ 2013-07-09 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą SEEDLT Nr. 000074 butą Nr. 112, kurio vertė 246231,40 Lt, ir automobilio statymo vietą, kurios vertė 24793,39 Lt, bendra vertė 271024,79 Lt ir 56915,21 Lt PVM (patikrinimo akto 7 priedas).

Nustatyta, kad 2013-07-30 Įmonė surašė Ilgalaikio turto įvedimo į eksploataciją aktą Nr. 1, kuriame nurodė, kad butas perduotas naudoti ūkinėje veikloje nuo 2013-08-01. Ilgalaikio turto įvedimo į eksploataciją akte ir registre „Ilgalaikis turtas 2013-12-31“ Įmonė apskaitė buto vertę kartu su automobilio statymo vieta: 271024,79 Lt (patikrinimo akto 8 priedas).

Įmonė apskaitė įsigytą ilgalaikį turtą – baldus, kurie eksploatuojami bute:

– pagal 2013-11-08 UAB „S1“ baldai PVM sąskaitą faktūrą Nr. SB05828 Įmonė pirkto virtuvės baldus VB-13/126, kurių vertė 7257,02 Lt, PVM suma 1523,97 Lt. Pagal ilgalaikio turto apskaitos kortelę eksploatacijos vieta – butas (*duomenys neskelbtini*) (patikrinimo akto 10 priedas);

– pagal 2013-11-08 UAB „S1“ baldai PVM sąskaitą faktūrą Nr. SB05827 Įmonė pirkto minkštuosius baldus AMBER 2QFL/OTM/BKP, kurių vertė 3657,02 Lt, PVM suma 767,98 Lt. Pagal ilgalaikio turto apskaitos kortelę eksploatacijos vieta – butas (*duomenys neskelbtini*) (patikrinimo akto 12 priedas).

Nustatyta, kad 2014 m. Įmonė sudarė šio buto nuomos sutartį: 2014-04-03 nuomos sutartį Nr. 2 su G. G. dėl buto Nr. 112 (patikrinimo akto 14 priedas). Nuomos sutartyje Nr. 2 numatyta nuomos kaina 600 Lt per mėnesį. Nuomos sutarties 1.2 punkte yra nurodyta, kad patalpų nuomos trukmė yra neribota. Įmonė patikrinimui pateikė 2014 m. G. G. išrašytas PVM sąskaitas faktūras už buto nuomą, kuriose yra nurodyta PVM suma (patikrinimo akto 15 priedas). Įmonė 2016-04-06 elektroniniu paštu Inspekcijai pateikė priedą prie nuomos sutarties, priėmimo–perdavimo aktą. 2014-04-05 1 priede prie 2014 metų balandžio 3 d. nuomos sutarties Nr. 2 nurodoma, kad nuomos sutarties 4 punktas keičiamas: nuomininkas už buto nuomą moka 520 Lt su PVM, už automobilio parkavimo vietos parkinge nuomą 80 Lt su PVM (patikrinimo akto 17 priedas). Įmonės pateiktame priėmimo–perdavimo akte nurodyta, kad nuomininkui perduodami butuose esantys svetainės komplektas, virtuvės komplektas (patikrinimo akto 18 priedas).

Sprendime nurodyta, kad PVMĮ 31 str. 1 dalyje nustatyta, kad PVM neapmokestinama gyvenamųjų patalpų nuoma, išskyrus:

1) viešbučių, motelių, kempingų ir panašios apgyvendinimo paslaugos (2009-12-03 Lietuvos Respublikos įstatymo Nr. XI-518 redakcija);

2) šios dalies 1 punkte nenurodytą gyvenamųjų patalpų nuomą, kurios laikotarpis ne ilgesnis kaip 2 mėnesiai.

To paties straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą, kuri pagal šio straipsnio 1 dalį PVM neapmokestinama, skaičiuoti PVM šiame Įstatyme nustatyta tvarka, jeigu daiktas nuomojamas apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, ir šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka (2007-11-13 LRĮ Nr. X-1322 redakcija). Kadangi Įmonė gyvenamąsias patalpas nuomojo fiziniams asmenims, ne PVM mokėtojams, jai šis pasirinkimas nėra galimas.

Inspekcija teigia, kad PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodyta, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. To paties straipsnio 4 punkte nurodyta, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kuris pagal šio Įstatymo nuostatas PVM neapmokestinamas, netampa PVM

apmokestinama veikla net ir tuo atveju, kai PVM mokėtojas už ją apskaičiuoja PVM, išskyrus atvejus, kai šio Įstatymo nuostatos numato PVM mokėtojui tokio pasirinkimo teisę ir PVM mokėtojas tokį pasirinkimą deklaravo šio Įstatymo nustatyta tvarka (2004-01-15 LRĮ Nr. IX-1960 redakcija). PVMĮ 67 str. 2 dalyje nustatyta, kad nekilnojamojo pagal prigimtį daikto PVM atskaita šiame straipsnyje nustatyta tvarka turi būti tikslinama 10 metų, o kito ilgalaikio materialiojo turto, kuriam teisės aktuose, reglamentuojančiuose pelno (pajamų) apmokestinimą, nustatytas ne trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo normatyvas, – 5 metus. To paties straipsnio 5 dalyje nurodyta, kad jeigu paaiškėja, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytas ilgalaikis materialusis turtas pradėtas naudoti kitai negu šio Įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai arba prarandamas, PVM atskaita turi būti patikslinta to mokesstinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje atitinkamai (t. y. atskaityta pirkimo arba importo PVM dalimi, tenkančia iki PVM atskaitos tikslinimo termino pabaigos likusiam laikotarpiui) padidinant mokėtiną į biudžetą (mažinant gražintiną iš biudžeto) PVM sumą. PVM atskaita netikslinama, jeigu Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka įrodoma, kad turtas prarastas dėl *force majeure* arba nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos (2005-06-21 LRĮ Nr. X-261 redakcija).

Sprendime nurodyta, kad Įmonė vykdė gyvenamųjų patalpų nuomą, kurios laikotarpis yra ilgesnis kaip 2 mėnesiai ir kuri yra neapmokestinama PVM. Įmonė neapmokestinamųjų PVM paslaugų teikimui naudojo gyvenamąjį butą adresu: (*duomenys neskelbtini*), taip pat kitą ilgalaikį turtą (baldai VB-13/126, AMBER 2QFL/OTM/BKP). Nuomos sutartis Nr. 2 dėl buto adresu: (*duomenys neskelbtini*), buvo pasirašyta 2014-04-03.

Panevėžio AVMI, vadovaudamasi PVMĮ 67 str. 5 dalies nuostatomis, patikrinimo metu 13852,53 Eur (už laikotarpį nuo 2014-04-01 iki 2023-06-30) patikslino PVM atskaitą (buto adresu: (*duomenys neskelbtini*), PVM atskaita), 404,60 Eur (už laikotarpį nuo 2014-04-01 iki 2018-10-31) patikslino virtuvės baldų VB-13/126, esančių bute adresu: (*duomenys neskelbtini*), PVM atskaitą ir 203,89 Eur (už laikotarpį nuo 2014-04-01 iki 2018-10-31) minkštųjų baldų AMBER 2QFL/OTM/BKP, esančių bute adresu: (*duomenys neskelbtini*), PVM atskaitą.

Inspekcija, atsakydama į Įmonės teiginius, kad minėtas turtas įsigytas ekonominei veiklai vykdyti, argumentus vertino kaip nepagrįstus. Sprendime aptariamas PVM atskaitos esminės taisyklės pagal Europos Sąjungos ir nacionalinės teisės aktus, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (2000-06-08 sprendimas *Breitsohl* byloje) ir LVAT (2009-09-21 sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-963/2009; 2012-03-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1276/2012, 2012-07-27 nutartis administracinėje byloje A438-1547/2012; 2015-07-01 nutartis administracinėje byloje Nr. A-971-442/2015) praktika.

Sprendime teigiama, jog Įmonė nepateikė pakankamų įrodymų, kad ji PVM apmokestinamas prekes (butą) ar paslaugas įsigijo numatomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tačiau dėl atitinkamų objektyvių priežasčių tos veiklos, kuriai vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, vykdyti nepradėjo. Iš patikrinimo akto matyti, kad Įmonė nuo įsteigimo momento faktiškai vykdė plastikinių pakuočių gamybą. Nustatyta, kad Įmonė 2013 m. įsigijo ir buhalterinėje apskaitoje kaip ilgalaikį turtą apskaitė butą Nr. 112 adresu: (*duomenys neskelbtini*), ir virtuvės baldus VB-13/126 bei minkštuosius baldus AMBER 2QFL/OTM/BKP. Dėl Įmonės teiginių, kad ji planavo butą su baldais nuomoti apmokestinamiems juridiniams asmenims PVM mokėtojams, tačiau jų neradusi išnuomojo butą fiziniam asmeniui ne PVM mokėtojui, Inspekcija nurodo, kad iš aukščiau aptartų motyvų, Įmonės argumentai yra nepagrįsti. Byloje nustatyta, kad Įmonė 2014-04-03 sudariusi buto su baldais nuomos sutartį su G. G. pradėjo butą naudoti PVM neapmokestinamoje veikloje – nuomoti fiziniam asmeniui, sudariusi neterminuotą nuomos sutartį. Išnuomoti butą gyvenamajai paskirčiai numatyta jau butą įsigyjant ir įrengiant, nes visi baldai ir buitinė technika supirkti siekiant įrengti gyvenamosios paskirties butą, o ne kaip biurą, skirtą kitų ūkio subjektų ekonominei veiklai vykdyti. Šie akivaizdūs Įmonės pirminiai tikslai paneigia Įmonės teiginius apie ketinimą įsigyjant PVM apmokestinamas prekes ateityje jas naudoti PVM apmokestinamojoje veikloje, todėl Įmonės skunde nurodomas Įmonės savininko įsakymas Nr. 31 01 2014 „Dėl butų panaudojimo“ ir Tarpininkavimo paslaugų sutartis

su UAB „E1“ – RE/MAX Bravo dėl ateityje numatomos buto nuomos PVM mokėtojams Inspekcijos vertintas kaip Įmonės gynybinė pozicija, siekiant išvengti PVM atskaitos. Atsižvelgiant į tai, konstatuota, jog iš Įmonės pusės byloje nepateikti įrodymai, galintys pagrįsti tiesioginį ir betarpišką ryšį tarp įsigyto turto ir to turto panaudojimo Įmonės vykdytoje ekonominėje veikloje, Įmonės teisė į ginčo PVM sumų atskaitą negalėjo būti realizuota PVMĮ 58 str. 1 dalies pagrindu, dėl ko Panevėžio AVMI pagrįstai, vadovaudamasi PVMĮ 67 str. 5 dalies nuostatomis, patikrinimo metu patikslino Įmonės PVM atskaitą. Tokia mokesčių administratoriaus pozicija yra išdėstyta ir LVAT 2012-10-17 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-2356-12.

Inspekcija atkreipia dėmesį ir į tai, kad mokesčių administratoriui pagrįstai konstatavus, jog Įmonės PVM atskaita pagal PVMĮ 58 str. ir 65 str. 5 dalies nuostatas privalo būti patikslinta, o, Įmonei nustatytų aplinkybių nepaneigus mokestinio patikrinimo metu (iki 2016-04-27 patikrinimo akto surašymo dienos), vėlesni pateikti argumentai ir dokumentai (Įmonės savininko įsakymas Nr. 31 01 2014 „Dėl butų panaudojimo“ ir Tarpininkavimo paslaugų sutartis su UAB „E1“ – „R1“) nagrinėjamu atveju nėra ir negali būti reikšmingi ir vertintini kaip gynybinė Įmonės pozicija. Sprendime pažymėta, jog dokumentai dėl planuojamo turto naudojimo ateityje pateikti po atlikto mokesčių administratoriaus patikrinimo. Tai nėra draudžiama, tačiau užkerta galimybę tikėti Įmonės sąžiningumu (LVAT 2011-01-03 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-1632-10).

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių mokėjimo

Inspekcijos sprendime taip pat nagrinėtas Įmonės atleidimo nuo baudų ir delspinigių mokėjimo klausimas pagal MAĮ 141 str. 1 dalies 1 punkto nuostatas, nesant kaltės dėl padaryto pažeidimo. Sprendime aptariama kaltės samprata, sąlygos, kurioms esant galimas atleidimas numatytu pagrindu, įrodinėjimo pareigos paskirstymas (LVAT 2011-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A556-364/2011, 2012-09-19 aprobuotas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant Administracinių bylų teisenos įstatymo normas, apibendrinimas; „Administracinė jurisprudencija“ 23, p. 542–877). Inspekcija pažymi, kad vietos mokesčių administratoriui 2016-06-23 sprendimu Nr. (36.9)-FR0682-402 pagrįstai konstatavus, jog Įmonė neteisėtai K. C. ir T. C. išmokėtas sumas priskyrė komandiruočių išlaidoms, neteisėtai Įmonės patirtas išlaidas kavai, alkoholiniams gėrimams, vaisiams, saldumynams ir riešutams priskyrė leidžiamiems atskaitymams ir PVM atskaitai bei neteisėtai nepatikslino buto su baldais PVM atskaitos, Įmonė nevykdė pareigos teisingai ir laiku apskaičiuoti mokesčius, kas patvirtina Įmonės kaltę dėl padarytų mokesčių įstatymų pažeidimų. Sprendime pabrėžiama, kad Įmonė nepateikė objektyvių įrodymų, kad PVMĮ, GPMĮ, PMĮ, VSDĮ nuostatų pažeidimą padarė ne dėl savo kaltės, todėl padaryta išvada, kad nėra pagrindo atleisti Bendrovės nuo PVM, GPM, PM VSD įmokų baudų ir delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 str. 1 dalies 1 punkte nurodytą pagrindą.

Įmonės atstovas K. C. pateiktu skundu nesutinka su Inspekcijos 2016-09-20 sprendimu Nr. 69-96.

Dėl komandiruočių į Norvegiją išlaidų

Įmonės atstovas nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad 2013-04-08 K. C. išmokėta 2728,75 Lt suma priskirta B klasės pajamoms ir 2728,75 Lt sumažinti 2013 metų leidžiami atskaitymai, apskaičiuojant tų metų apmokestinamąjį pelną, 2013-04-08 T. C. išmokėta 2489,34 Lt suma priskirta A klasės pajamoms ir nuo jų papildomai apskaičiuota 124,54 Eur GPM, 284,73 Eur VSD įmokų. Įmonės nuomone, išmokos priskirtinos komandiruočių sąnaudoms, todėl mokesčiai ir įmokos yra apskaičiuoti nepagrįstai, neįvertinus visų su įvykusia komandiruočiu susijusių aplinkybių.

Įmonės atstovas, vadovaudamasis GPMĮ 17 str. 1 d. 5 punktu, teigia pagal minėtas GPMĮ nuostatas teisės aktų nustatyta tvarka išmokėtos bei juose nustatytų dydžių neviršijančios komandiruočių kompensacijos priskiriamos prie GPM neapmokestinamųjų pajamų.

Įmonės atstovas skunde, cituodamas Išlaidų, susijusių su tarnybinėmis komandiruočiais, dydžio ir mokėjimo tvarkos, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-11-03 nutarimu Nr. 1365 (toliau – Išlaidų, susijusių su tarnybinėmis komandiruočiais, dydžio ir mokėjimo tvarka),

Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų tvarkos, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-28 nutarimu Nr. 99 (toliau – Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų tvarka), nuostatas, teigia, kad komandiruotę į Norvegiją įformino Įmonės savininko įsakymu (patikrinimo akto priedas Nr. 4), kuriame, kaip nurodyta aukščiau pateiktuose teisės aktuose, Įmonės savininko įsakymu (nurodyta: tikslas, vieta, trukmė, numatomos apmokėti išlaidų rūšys) mokesčių administratoriui pateiktas Įmonės savininko paaiškinimas (patikrinimo akto priedai Nr. 4, 5) apie komandiruotėje pasiektus tikslus, pateikti įrodymai, kokią realią naudą Įmonė turi iš šios komandiruotės – įsigytos Norvegijoje registruotos įmonės akcijos ir kt. Įmonės pateikti dokumentai ir nurodytos aplinkybės įrodo, kad komandiruotė į Norvegiją buvo susijusi su Įmonės atstovų darbo funkcijų atlikimu ir Įmonės pajamų uždirbimu (priedai Nr. 1, 2, 3). Skunde teigiama, kad mokesčių administratoriui pateikti visi paaiškinimai ir dokumentai, patikrinimo metu parodyti su komandiruote susiję dokumentai: įmonės, kurios akcijos perkamos, atliktas ekonominis – finansinis vertinimas, įsakymas dėl komandiruotės, bankiniai dokumentai, kuriuose atsispindėjo mokestiniai pavedimai už perkamos Norvegijos įmonės akcijas. Mokesčių administratoriui paaiškinta, kad šios įmonės akcijų pirkimo derybos, bankų finansavimas ir kiti reikalai jau vyksta apie trejus metus. Skunde teigiama, kad įmonėje dirba tik du akcininkai, o kiti trys kitose įmonėse, gyvena skirtingose vietovėse, todėl visų akcininkų atvykimas į susitikimą buvo sudėtingas. Šio susitikimo metu buvo derinama akcijų kaina, tiesioginis lėktuvas iš Lietuvos skrido tik antradienį ir ketvirtadienį, todėl Įmonės atstovai išvykimą iš Įmonės derino taip, kad būtų kuo mažiau praleista darbo dienų, nes Įmonė liktų be administracijos vadovų. Nurodoma, kad, įvertinus, visų pirma, perkamos įmonės akcininkų pageidavimus ir Įmonei geriausią laiką, buvo suderintas ir pasirinktas šventinis laikotarpis susitikimams. Teigiama, kad tai neprieštarauja jokiems įstatymams. Įmonės atstovas, vadovaudamasis Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų tvarkos 9 punktu, teigia, kad iš pajamų negali būtų atskaitomos dienpinigių išlaidos, viršijančios Vyriausybės patvirtintus normatyvus, apskaičiuotus už faktiškai išbūtą užsienyje laiką, kitos priežastys, dėl kurių komandiruočių sąnaudų negalima būtų atskaityti iš pajamų, tvarkoje nenumatyta. Pasak Įmonės atstovo, mokesčių administratorius nenustatė tvarkos nuostatų pažeidimų, akte nurodytos aplinkybės, kad Įmonė nepateikė įrodymų, patvirtinančių apie darbuotojų atliktas darbine funkcijas ar tarnybinių pavedimų, įrodymų apie pasiektus komandiruotės tikslus, dokumentų, iš kurių būtų galima spręsti apie Įmonės atstovų konkrečius susitikimus, apie kokius nors susitarimus ir t. t. nepagrįstos norminių aktų nuostatomis. Skunde teigiama, kad minėti reikalavimai turi atsispindėti tik Įmonės įsakyme dėl komandiruotės, todėl laikomasi pozicijos, kad Įmonės patirtos komandiruočių sąnaudos yra sietinos su Įmonės vykdoma veikla ir teisingai priskirtos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams.

Dėl PVM atskaitos tikslinimo pasikeitus materialiojo turto naudojimui

Įmonės atstovas nesutinka su patikrinimo metu papildomai apskaičiuotais mokesčiais dėl ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos tikslinimo, vadovaujantis PVMĮ 67 str. 5 dalimi ir mano, kad papildomai PVM apskaičiuotas nepagrįstai, taikant netinkamas teisinių aktų nuostatas, neatsižvelgiant ir neįvertinus visų su Įmonės veikla susijusių aplinkybių.

Skunde nurodoma, kad nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų ir kitų ilgalaikio materialiojo turto rūšių, kurioms teisės aktuose, reglamentuojančiuose pelno (pajamų) apmokestinimą, nustatytas ne trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvas. PVM atskaitos tikslinimas dėl šio turto naudojimo pasikeitimo, apspręstas PVMĮ 67 straipsnyje. Pagal PVMĮ 67 straipsnio nuostatas ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaita atstatoma metinėje PVM deklaracijoje (67 str. 3 dalis) ir / arba mokesstinio laikotarpio PVM deklaracijoje (67 str. 5 dalis).

Skunde teigiama, kad Įmonė 2013 m. liepos mėn. įsigijo du butus, esančius adresu: (*duomenys neskelbtini*), tų pačių metų lapkričio mėn. įsigijo šiems butams (toliau – Turtas) baldus. Minėtas ilgalaikis materialus turtas įsigytas ekonominei veiklai Įmonėje vykdyti ir Turto įsigijimo PVM sumą atskaitė. Tuo pačiu 2013-07-09 Įmonės veikla papildyta nauja veiklos rūšimi: nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas, kodas pagal Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorių yra 68.20. Turtas nuo 2014 metų vasario mėn. ir nuo 2014 metų balandžio mėn.,

nesuradus apmokestinamųjų asmenų PVM mokėtojų, pageidaujančių nuomoti Turtą laikinai išnuomotas fiziniams asmenims, ne PVM mokėtojams.

Pažymima, kad pajamos, gautos už Turto nuomą, Įmonėje tapo PVM neapmokestinamos pagal PVMĮ 31 str. nuostatas. Iki minėtų laikotarpių Turtas buvo naudojamas PVM apmokestinamoje veikloje ir tai nepaneigta patikrinimo akte. Teigiama, kad Įmonė ieškojo ir ieško apmokestinamųjų asmenų PVM mokėtojų, kuriems galėtų išnuomoti Turtą (priedas Nr. 4, 5). Neradus PVM mokėtojų ir tikslu sumažinti Įmonės nuostolius dėl Turto neeksploatavimo, Įmonė laikinai išnuomojo turtą fiziniams asmenims su sąlyga: atsiradus apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, norinčiam išsinuomoti Turtą nuomos sutartis su fiziniais asmenimis bus nutrauktos po mėnesio. Tai patvirtinta Įmonės savininko Įsakymas 2014-01-31 Nr. 31012014 (priedas Nr. 4), neterminuotos Turto nuomos sutartys: Nr. 1 iš 2014-02-02 ir Nr. 2 iš 2014-04-03 (patikrinimo akto priedai Nr. 13, 14). Minėti įrodymai apie Įmonės tikslus ir pastangas Turtą išnuomoti apmokestinamiesiems asmenims pateikti patikrinimo metu, tačiau Inspekcija į tai neatsižvelgė, savo sprendime pateiktų dokumentų nevertino ir tuo klausimu nepasisakė.

Pabrėžiama, jog Įmonė ieško apmokestinamųjų asmenų, kuriems galėtų išnuomoti Turtą, kad Turto nuoma Įmonei vėl taptų PVM apmokestinamąja veikla. Nuo 2014 metų Įmonė bendradarbiauja su nekilnojamojo turto Įmone „C1“ ekspertu K. S. (tel. +370 682 85005), taip pat papildomai sudarė sutartį su nekilnojamojo turto Įmone „R1“ dėl juridinių asmenų paieškos butų nuomai (priedas Nr. 5).

Pažymima, kad Įmonei butai taip pat reikalingi, kaip patikimiausias paskolų garantas bankui, suteikiant Įmonei paskolas apyvartinėms lėšoms ir įrangai pirkti. Šiuo metu butas Nr. 112 įkeistas AB DNB bankui ir gauta paskola Įmonės apyvartinėms lėšoms, taip pat pasirašyta buto nuomos sutartis su juridiniu asmeniu ir butas išnuomotas juridiniam asmeniui.

Įmonės atstovas nurodo, jog 2014 metais Turtas buvo laikinai naudojamas PVM neapmokestinamai veiklai. Įmonė, vadovaudamasi PVM 67 str. 3 dalies nuostatomis, pateikė metinę PVM deklaraciją ir atstatė butų PVM atskaitos dalį, tenkančią 2014 metams. Įmonė pripažįsta, kad dėl neapsižiūrėjimo metinėje PVM deklaracijoje neatstatė baldų įsigijimo PVM atskaitos dalies, tenkančios 2014 metams 203,65 Eur, todėl sutinka sumokėti į biudžetą neatstatytą baldų PVM atskaitos dalį 203,65 Eur, tenkančią 2014 metams.

Teigiama, kad Įmonė mokesčio patikrinimo metu pateikė pakankamai dokumentų ir paaiškinimų, įrodančių, kad Turtas neprarastas, jis neparduotas, o tik laikinai pradėtas naudoti PVM neapmokestinamai veiklai. Mokesčių administratorius atsižvelgė tik dėl vieno buto, t. y. pripažino, kad Įmonė teisingai apskaitė PVM už butą Nr. 87, tačiau neatsižvelgė į tai, kad kitas butas Nr. 112 tik laikinai, o ne visam laikui pradėtas naudoti PVM neapmokestinamai veiklai ir PVM atskaitą atstatė už visą likusį laikotarpį iki PVM atskaitos už Turto įsigijimą tikslinimo laikotarpio pabaigos, o Įmonės pateiktos PVM metinėje deklaracijoje atskaitos patikslintą sumą pripažino PVM permoka.

Skunde teigiama, kad Inspekcija neteisingai traktavo Turto PVM atskaitos atstatymą pagal PVMĮ 67 str. 5 dalį, nes pagal faktišką Įmonės verslo vykdymo eigą Turto PVM atskaita turėjo būti atstatyta vadovaujantis PVMĮ 67 str. 3 dalimi, ką ir padarė Įmonė. Įmonės atstovas, remdamasis Pridėtinės vertės mokesčio komentaro (2013-10-04 registracijos Nr. KD – 5644, toliau – komentaras) 67 straipsnio aiškinimu, nurodo aplinkybes, kai tikslinama ilgalaikio materialiojo turto pirkimo ir (arba) importo PVM atskaita, t. y. dėl vykdomos mišrios veiklos bei dėl laikinai naudojamo kitai negu ekonominei veiklai, suteikiančiai teisę į PVM atskaitą (dėl ilgalaikio materialiojo turto praradimo; dėl nekilnojamojo turto pardavimo be PVM šį daugiau kaip 24 mėn. naudotą turtą; pradėjus tą turtą naudoti vien veikloje, nesuteikiančioje teisės į PVM atskaitą vykdyti; Įmonėje pasikeitus mišriai veiklai naudoto ilgalaikio materialinio turto Įmonėje paskirčiai, dėl kurios netenkama teisės į PVM atskaitą; dėl mišriai veiklai naudoto ilgalaikio materialiojo turto pardavimo su PVM). Atstovas teigia, kad PVMĮ 67 str. komentare, Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto svetainėje skelbtuose išaiškinimuose: 2012-09-13 Registracijos Nr. KD-4246 ir 2012-09-13 Registracijos Nr. KD-4244 pateikti konkretūs pavyzdžiai atvejų, kai PVM įstatymo 67 str. nurodyto ilgalaikio turto pirkimo ir (arba) importo PVM atskaita tikslinama metinėje PVM

deklaracijoje, ir atvejai, kai PVM atskaita tikslinama mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje. Atstovo nuomone, Įmonės situacija identiškai atitinka pavyzdį, pateiktą 67 str. 3 dalies Komentare ir Valstybinės mokesčių inspekcijos paaiškinime (Registracijos Nr. KD-4246): pagal 67 str. 3 d. Komentaro 9 punktą, kai laikinai per praėjusius kalendorinius metus PVM mokėtojas ilgalaikį materialųjį turtą, kurio pirkimo (importo) PVM ar jo dalį buvo įtraukęs į PVM atskaitą, naudojo vien PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti (pavyzdžiui, pastatas, kurio pirkimo PVM (ar jo dalis) buvo įtrauktas į PVM atskaitą kalendoriniais metais buvo išnuomotas be PVM asmenims, neįsiregistravusiems PVM mokėtojais), tai metinei PVM atskaitos tikslinimo sumai apskaičiuoti nurodytoje formulėje A (pagal faktą), t. y. turto naudojimas PVM 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje pagal pasibaigusį kalendorinių metų faktinius rodiklius (procentais), yra laikoma lygiu 0.

Skunde, vadovaujantis Valstybinės mokesčių inspekcijos teikiamais išaiškinimais ir PMĮ Komentaru, teigiama, kad laikinai pradėjus naudoti ilgalaikį materialųjį turtą PVM neapmokestinamoje veikloje to turto pirkimo PVM atskaita turi būti tikslinama ne mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje ir ne už visą likusį atskaitą atstatyti laikotarpį iki PVM atskaitos už Turto įsigijimą tikslinimo laikotarpio pabaigos, kaip tai padarė mokesčių administratorius, bet metinėje PVM deklaracijoje, t. y. už laikotarpį, kai Turtas faktiškai einamųjų metų laikotarpiu buvo naudojamas laikinai PVM neapmokestinamai veiklai, kaip tai darė Įmonė.

Skunde įmonės atstovas, cituodamas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bylas (*Commission/French Republic C-50/87, Grurtdruckgemeinschaft Sclosstrasse C-396/98, C-110/98-C-147/98*), nurodo, kad mokesčių administratorius neturi teisės savavališkai riboti Įmonės teisės į PVM atskaitą.

Dėl šio mokestinio ginčo epizodo, Įmonės atstovas mano, kad yra pagrindas atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių ir baudų mokėjimo dėl suklaidinimo. Skunde nurodoma, kad Įmonė, pateikusi metinę PVM deklaraciją, 2015-09-28 14 val. 08 min. kreipėsi dėl mokestinės konsultacijos 1882 telefonu į Valstybinę mokesčių inspekciją, konsultavo Viktorija, konsultacija truko apie 12 min., įrašas buvo pateiktas Panevėžio AVMI patikrinimo metu. Teigiama, kad vietos mokesčių administratorius sprendime nurodė, kad įmonė neteisingai suprato atsakymą (sprendimo 9 psl.), ir nurodė, kad konsultacija suteikta teisingai.

Dėl reprezentacinių sąnaudų

Įmonės atstovas skunde nesutinka su mokesčių administratoriaus papildomai nustatytais mokesčių sumomis dėl reprezentacinių sąnaudų pripažinimo neleidžiamais atskaitymais ir teigia, kad papildomai nustatytos mokesčių sumos apskaičiuotos Įmonei nepagrįstai, neįvertinus visų su patirtomis reprezentacinėmis sąnaudomis susijusių aplinkybių.

Skunde teigiama, kad Įmonė, vadovaudamasi PMĮ 22 straipsnio nuostatomis, išlaidas, skirtas pristatyti Įmonę, gaminamą produkciją ir tiekiamas prekes, naujiems verslo kontaktams užmegzti, santykiams su esamais partneriais pagerinti ir kt. siejo su Įmonės gautina ekonomine nauda, todėl buhalterinėje apskaitoje registravo reprezentacines išlaidomis, kurių 75 proc. priskyrė ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną ir 75 proc. reprezentacinių prekių įsigijimo PVM sumos atskaitė pateikdama atitinkamų mėnesių PVM deklaracijas. Mokestiniam patikrinimui Įmonė pateikė juridinę galią turinčius pirminius buhalterinės apskaitos dokumentus, patvirtinančius Įmonės reprezentacines išlaidas 9212,83 Lt sumai ir 1935 Lt PVM atskaitos sumai (patikrinimo akto priedas Nr. 19, prekių pirkinio PVM sąskaitas faktūras su patvirtinimais, kad prekės skiriamos reprezentacijai; reprezentacinių išlaidų nurašymo aktus – laisvos formos aktus, pasirašytus Įmonės savininko ir juridinę galią turinčiais rekvizitais).

Įmonės atstovui nėra aišku, koku pagrindu ir koku tikslu patikrinimo akte pateikti vaišėms skirtų prekių vidutiniai kiekiai įsigyti per mėnesį, teigiama, kad neatsižvelgta į tai, kad Įmonė turi apie 200 pirkėjų ir tiekėjų, taip pat dar potencialių pirkėjų, kuriems ir skirtos reprezentacinės išlaidos. Paskaičiavus, kiek reprezentacinių išlaidų skirta vienam verslo partneriui, suma, Įmonės supratimu, yra labai maža, ir sudaro nuo 22 Lt 2013 m. iki 26 Lt. Įmonė atkreipia dėmesį į tai, kad jokiam teisės akte nėra ribojami reprezentacijai įsigytų prekių kiekiai ir vertė.

Skunde atkreipiamas dėmesys, kad PMĮ 22 straipsnio nuostatos nenurodo, kad Įmonė turi nurodyti, kada, su kokia firma ir koku tikslu įvyko susitikimas ar renginys, todėl nėra teisinio pagrindo Įmonės apskaitytas reprezentacines sąnaudas priskirti neleidžiamiems atskaitymams.

Nurodoma, kad Įmonė, vadovaudamasi Valstybinės mokesčių inspekcijos paaiškinimu dėl reprezentacinių išlaidų priskyrimo ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams („Kokie dokumentai reikalingi, kad reprezentacinės sąnaudos būtų priskirtos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams?“ 2010-06-20 Registracijos Nr. KD-6912), patirtas reprezentacines sąnaudas, pripažino ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais pagal „M1“ ir UAB „Š1“ Įmonei išrašytas PVM sąskaitas faktūras už pirktas prekes ir nurašydama laisvos formos reprezentacinių sąnaudų nurašymo aktais, kurie pasirašyti Įmonės savininko ir kuriuose nurodyta, kiek ir kokių reprezentacinių sąnaudų patirta Įmonės klientams vaišinti, t. y. kaip reikalaujama Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktame paaiškinime. Pažymėta, kad pagal paaiškinimą Įmonė galėjo reprezentacines sąnaudas priskirti ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams ir nesurašius reprezentacinių išlaidų nurašymo aktu, nes iš sąskaitų faktūrų aiškiai matyti, kad prekės skirtos reprezentacijai. Teigiama, kad visos reprezentacijai pirktos prekės patvirtintos juridinę galią turinčiomis PVM sąskaitomis faktūromis ir jose nurodyta, kad prekės yra skirtos reprezentacijai.

Skunde nesutinkama su mokesčių administratoriaus pozicija, kad įmonė, kurios metinė apyvarta siekė beveik 1,4 mln. Lt, deklaravo 399 tūkst. Lt apmokestinamąjį pelną, galėjo neturėti jokių reprezentacijai skirtų sąnaudų. Teigiama, kad Įmonė, siekdama gauti kuo geresnius pelningumo rodiklius, taupo ir labai ekonomiškai naudoja visas patirtas sąnaudas, o tai atsispindi įmonės rodikliuose, reprezentacijai skiriant tik 0,3 proc. nuo gaunamų įmonės pajamų. Atstovas nurodo, kad reprezentacija teikia ekonominės naudos, tai rodo ir Įmonės gerėjantys ekonominiai rodikliai, sudaromi prekiniai sandoriai su naujais pirkėjais ir tiekėjais (2013-2014 metais sudarė naujų verslo sandorių su 20 įmonių).

Įmonės atstovas cituoja Pelno mokesčio įstatymo 22 str. 3 dalies komentaro 2.3 punkto pakeitimą (KD-6912 priedas Nr. 6, 7), t. y. kad reprezentacinėms sąnaudoms, kurios priskiriamos ribojamų dydžių atskaitymams, pagrįsti nebereikia surašyti laisvos formos reprezentacinių sąnaudų nurašymo akto tuomet, kai įmonei pateiktos sąskaitos turinys aiškiai nusako reprezentacinio pobūdžio esmę. Tokią reprezentacinio pobūdžio sąskaitą tvirtina įmonės vadovas arba kitas įgaliotas asmuo nurodydamas, kad tai yra reprezentacinės sąnaudos tiesiai ant pirkimo dokumento. Atstovas atkreipia dėmesį į tai, jog nėra reikalaujama nurodyti konkrečių asmenų pavadinimų, kurių naudai patirtos reprezentacinės sąnaudos, svarbu tai, kad dokumentų visuma leistų daryti išvadą, jog įsigytos prekės skirtos reprezentacijai. Įmonės dokumentai tai ir įrodo. Vien dėl to, kad mokesčių administratorius teigia, jog ne iki galo paruošti nurašymo aktais, reprezentacinės išlaidos negali būti paneigtos remiantis formaliais dokumentų trūkumais ir dėl priskirtos Įmonės neleidžiamais atskaitymais. Įmonės atstovo įsitikinimu, reprezentacinių išlaidų priskyrimas ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams vykdytas tinkamai, o mokesčių administratorius, nepripažindamas reprezentacinių sąnaudų ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais, nesivadovavo PMĮ 22 straipsnio nuostatomis bei Valstybinės mokesčių inspekcijos išaiškinimais.

Skunde, vadovaujantis 1999-06-17 Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo Nr. VIII-1234 3 straipsnio ir 8 straipsnio, MAĮ 32 straipsnio nuostatomis, LVAT praktika dėl administracinio akto pagrindimo faktiniais duomenimis ir teisės aktų nuostatomis (2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-648/2003, 2004-02-27 nutartis adm. byloje Nr. A-8-192-04; 2009-07-09 nutartis adm. byloje Nr. A-5 -830/2009, 2010-08-24 sprendimas adm. byloje Nr. A-756-450/2010, 2010-11-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-15/2010), teigiama, kad mokesčių administratorius sprendimo nepagrindė konkrečiais, aiškiais ir neginčytiniais įrodymais.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių mokėjimo

Skunde išreikštas Įmonės atstovo prašymas atleisti nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių mokėjimo. Prašymas grindžiamas kaltės dėl padaryto pažeidimo nebuvimu pagal MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktą. Atstovas teigia, kad Įmonė, atsižvelgiant į skunde išdėstytus argumentus, pateikė pagrįstus įrodymus, kad nėra kalta dėl patikrinimo akte nurodytų pažeidimų, nurodo, kad Įmonė veikė

sąžiningai, nesiekė nuslėpti mokesčių ir laikėsi visų jai teisės aktuose nustatytų ir keliamų reikalavimų, geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė dokumentus ir paaiškinimus.

Skunde atleidimas nuo delspinigių ir baudų mokėjimo taip pat grindžiamas ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuota doktrina dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai) bei LVAT praktika (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011; 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011; 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011; 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011).

Komisija konstatuoja, kad Įmonės skundas iš dalies tenkintinas.

Mokestinis ginčas byloje yra kilęs dėl Inspekcijos 2016-09-20 sprendimo Nr. 69-96 Įmonei sumokėti į biudžetą 124,54 Eur GPM, 24 Eur GPM baudą, 15125,69 Eur PVM, 2750,60 Eur PVM delspinigius, 2800 Eur PVM baudą, 274,73 Eur PM, 55,81 Eur PM delspinigius, 54 Eur PM baudą, 284,73 Eur VSD įmokas, 142 Eur VSD įmokų baudą teisėtumo ir pagrįstumo.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokestinis ginčas vyksta dėl keturių klausimų: 1) dėl komandiruotės į Norvegiją išlaidų; 2) dėl PVM atskaitos tikslinimo pasikeitus materialiojo turto naudojimui; 3) dėl reprezentacinių sąnaudų; 4) dėl atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių mokėjimo. Toliau Komisija nuosekliai pasisako dėl šių keturių klausimų.

Dėl komandiruotės į Norvegiją išlaidų

Iš bylos medžiagos matyti, kad Inspekcija, atsižvelgdama į PMĮ 17 ir 21 straipsnių nuostatas, teigia, jog norint komandiruočių išlaidas priskirti leidžiamoms atskaitymams, būtina nustatyti, ar darbuotojų komandiruočių sąnaudos buvo būtinos Įmonės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti ir nustatyti, ar Įmonės komandiruoti asmenys (savininkas ir darbuotoja) komandiruotės metu atliko darbinės funkcijas, tarnybinį pavidimą ar kėlė kvalifikaciją. Įvertinusi byloje pateiktus dokumentus, Inspekcija laikosi pozicijos, kad Įmonė nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių, jog savininkas ir darbuotoja komandiruotės metu atliko darbinės funkcijas ar tarnybinį pavidimą, taip pat jog Įmonė nepateikė duomenų apie pasiektus komandiruotės tikslus, duomenų apie perkamą įmonę (susirašinėjimo medžiaga, ketinimo protokolai ir pan.), dokumentų, iš kurių būtų galima spręsti apie Įmonės atstovų konkrečius susitikimus, apie kokius nors susitarimus, t. y. Įmonė nepateikė įrodymų, kad tam tikra konkreti sutartis (ar susitarimas, ketinimų protokolai ir pan.) pasirašyta ar aptartas susitarimo (sutarties) projektas komandiruotės metu ar po jos.

Įmonė nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija ir nurodo, kad mokesčių administratorius neįvertino visų su įvykusia komandiruočių susijusių aplinkybių. Įmonės atstovas akcentavo, jog minėti reikalavimai (Įmonė nepateikė įrodymų, patvirtinančių apie darbuotojų atliktas darbinės funkcijas ar tarnybinį pavidimą, įrodymų apie pasiektus komandiruotės tikslus, dokumentų, iš kurių būtų galima spręsti apie Įmonės atstovų konkrečius susitikimus, apie kokius nors susitarimus ir t. t. nepagrįstos norminių aktų nuostatomis) turi atsispindėti tik Įmonės įsakyme dėl komandiruotės, todėl laikomasi pozicijos, kad Įmonės patirtos komandiruočių sąnaudos yra sietinos su Įmonės vykdoma veikla ir teisingai priskirtos ribojamų dydžių leidžiamoms atskaitymams.

Komisija pažymi, jog šiam ginčo aspektui yra svarbios PMĮ 17 ir 21 straipsnių nuostatos. Visų pirma PMĮ 17 straipsnis reglamentuoja leidžiamų atskaitymų pripažinimo tvarką. Šio straipsnio 1 dalis numato, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita. PMĮ 17 straipsnio 2 dalies 3 punktas įtvirtina, kad komandiruočių sąnaudos priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamoms atskaitymams. Komandiruotės sąvoka yra pateikta PMĮ 21 straipsnyje, kurio 1 dalyje nustatyta, kad komandiruočių

laikomas vieneto vadovo ar jo įgalioto asmens įsakymu (sprendimu), kuriame turi būti nurodyta komandiruotės tikslas, vieta (vietos), trukmė (jeigu komandiruotės metu vykstama į keletą užsienio valstybių, – buvimo kiekvienoje užsienio valstybėje trukmė) ir vieneto numatomos apmokėti išlaidų rūšys, įformintas darbuotojo išvykimas iš nuolatinės darbo vietos atlikti darbo funkcijų, tarnybinio pavedimo ar kelti kvalifikacijos. Komandiruote taip pat laikomas individualios įmonės savininko, ūkinės bendrijos tikrojo nario, mažosios bendrijos nario šioje dalyje nustatyta tvarka įformintas išvykimas iš nuolatinės darbo vietos atlikti darbo funkcijų ar kelti kvalifikacijos.

Komisija pabrėžia, kad iš minėtų teisės normų matyti, jog komandiruočių sąnaudos priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, tačiau šiuo atveju tai jokiū būdu nereikia to, jog šioms sąnaudoms nėra keliamas reikalavimas, jog jos turi būti būtinos Įmonės pajamoms uždirbti ar Įmonės ekonominei naudai gauti. Kitaip tariant, vien todėl, jog buvo įforminta komandiruotė, jai tenkančios sąnaudos savaime dar netampa ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais, jei jos nebuvo būtinos Įmonės pajamoms uždirbti ar Įmonės ekonominei naudai gauti. Būtinumas Įmonės pajamoms uždirbti ar Įmonės ekonominei naudai gauti sietinas su tuo, jog tokios komandiruotės metu Įmonės komandiruoti asmenys (savininkas ir darbuotoja) komandiruotės metu turi atlikti darbinės funkcijas, tarnybinį pavedimą ar kelti kvalifikaciją. Pastarasis faktas kiekvienu konkrečiu atveju gali būti nustatytas tik įvertinus konkrečios situacijos faktinių aplinkybių visetą.

Iš bylos medžiagos matyti, kad buvo įformintas 2013-03-05 įsakymas Nr. 05 03 2013 „Dėl komandiruotės“, kuriame nurodyta, kad Įmonės savininkas K. C. ir vadybininkė T. C. nuo 2013-03-28 iki 2013-04-02 siunčiami į komandiruotę Norvegijoje. Įsakyme nurodyta, jog komandiruotės tikslas – Įmonės akcijų pirkimo klausimai, susitikimas su įmonės „F. B. AS“ vadovais ir akcininkais. Taip pat Įsakyme nurodyta apmokėti kelionės ir pragyvenimo išlaidas. Patikrinimo metu nustatyta, kad buvo apmokėti tik dienpinigiai ir lėktuvo bei autobuso bilietų įsigijimo išlaidos. Iš bylos medžiagos matyti, kad į Norvegiją T. ir K. C. atvyko Didįjį ketvirtadienį, 2013-03-28 vakare 17.40 val. Iš Norvegijos išvyko antradienį, 2013-04-02 ryte, 7 val. (patikrinimo akto 1 ir 2 priedai). Mokesčių administratorius pagal internete pateiktą informaciją nurodė, kad Norvegijoje yra ilgas šventinis Velykų laikotarpis, kurio metu nedirbama. (nedarbo dienos prasideda Didįjį ketvirtadienį ir tęsiasi iki antros Velykų dienos, pirmadienio). Iš bylos medžiagos matyti, kad 2016-04-08 elektroniniu paštu K. C. nurodė, jog komandiruotės metu buvo derinama įsigijimo kaina ir sąlygos, kiti sandorio klausimai su įvairiomis Norvegijos įstaigomis. Tačiau, kaip minėta, į Norvegiją T. C. ir K. C. vyko nedarbo dienomis (šventiniu laikotarpiu), todėl abejotina, kad šiuo laikotarpiu dirbo Norvegijos įstaigos. Be to, Patikrinimo metu nustatyta, kad Įmonės atstovų K. C. ir T. C. sūnui 2013-03-25 sukako 30 metų, o laikotarpiu nuo 2010-10-05 iki 2015-06-11 jis buvo deklaravęs išvykimą gyventi į Norvegiją. Iš bylos medžiagos matyti, kad 2016-04-08 el. laišku Įmonės savininko pasiteiravus, kur Norvegijoje gyveno jo sūnus, šios informacijos K. C. Panevėžio AVMI nepateikė.

Po Komisijos posėdžio Įmonės atstovai pateikė 2012-05-29 „F. B. AS“ finansinės analizės ir verčių įvertinimo ištrauką, kurioje pateikiamos pagrindinės vertinimo išvados. Komisija, įvertinusi šį dokumentą, pažymi, kad iš jo nesimato jokių sąsajų su 2013-03-05 įsakymu Nr. 05 03 2013 įforminta komandiruote (t. y. iš pateikto minėto dokumento nesimato jokių duomenų apie tai, ar būtent komandiruotės metu buvo deramasi dėl minėtos įmonės akcijų pirkimo). Be to, Komisija iš viešai prieinamos informacijos (*LinkedIn*) nustatė, kad K. C. ir T. C. sūnus N. C. dirba toje pačioje įmonėje, kurios finansinės analizės ir verčių įvertinimo ištrauka buvo pateikta. Pagal viešai prieinamos informacijos (*LinkedIn*) pateikiamus duomenis N. C. nuo 2016 vasario mėn. yra minėtos įmonės vadovaujantysis direktorius ir savininkas. Tokiu būdu Komisija laikosi pozicijos, kad „F. B. AS“ finansinės analizės ir verčių įvertinimo ištrauka yra tik formalus dokumentas, kuris buvo pateiktas tik siekiant patvirtinti Įmonės gynybinę poziciją, jog minėtos komandiruotės metu buvo deramasi dėl „F. B. AS“ akcijų pirkimo.

Be to, Komisija pažymi, jog Inspekcijos 2016-09-20 sprendime Nr. 69-96 nustatyta, kad prie komandiruotės sąnaudų apskaičiavimo pridėtuose bilietuose nurodytas vykstančiųjų skaičius: 3 suaugę (norvegiškai „voksen“) arba 2 suaugę ir 1 vaikas (norvegiškai „barn“) (patikrinimo akto 1

priedo 4 lapas) ir pridėtas *Norled AS* bilietas, kuriame nurodytas 4 suaugusiųjų ir automobilio perkėlimas iš Sulesundo į Hareidą (patikrinimo akto 1 priedo 4 lapas). Įmonė mokesčių administratoriui paaiškino, kad kiti asmenys buvo perkamos įmonės atstovai, tačiau jokių dokumentų (įrodymų) nepateikė.

Komisija, įvertinusi minėtas faktines aplinkybes ir vadovaudamasi PMĮ 17, 21 straipsnių nuostatomis, konstatuoja, jog minėtos komandiruotės sąnaudos priskirtinos neleidžiamiems atskaitymams, nes K. C. ir T. C. vyko į Norvegiją kitais, nei nurodyta komandiruočių įsakymuose bei su Įmonės veikla nesusijusiais tikslais.

Taip pat Komisija pažymi, kad pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies nuostatas gyventojų pajamos yra gauta nauda pinigais ir (arba) natūra. Pagal minėto straipsnio 34 dalies nuostatas su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos – pajamos, gautos iš šio straipsnio 31 dalyje nurodytos veiklos. GPMĮ 2 straipsnio 31 dalis įtvirtina, kad darbo santykiai arba jų esmę atitinkantys santykiai – santykiai, kai darbas atliekamas pagal darbo sutartis, taip pat bet kokia kita veikla, vykdoma teisinių santykių, kurie iš esmės (susitarimu dėl darbo apmokėjimo sąlygų, darbo vietos ir funkcijų, darbo drausmės ir kt.) atitinka darbo sutarties sukurtą darbdavio ir darbuotojo santykius, pagrindu. Pajamų (pinigais ir / ar natūra) gavimo momentą reglamentuoja GPMĮ 8 straipsnis. Šio straipsnio 1 dalyje nurodoma, kad pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu. GPMĮ 22 straipsnis nurodo pajamų priskirimą klasėms pagal mokesčio mokėjimo tvarką. Pagal šio straipsnio nuostatas A klasės pajamoms priskiriamos iš Lietuvos vieneto gautos pajamos, išskyrus neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio, kuris yra nuolatinis Lietuvos gyventojas, pajamos, gautos iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto. Šios pajamos priskiriamos B klasės pajamoms.

Komisija, nuosekliai remdamasi minėtomis faktinėmis aplinkybėmis ir GPMĮ nuostatomis, sutinka su mokesčių administratoriumi, kuris Įmonės vadybininkei T. C. 2013-04-02 kasos išlaidų orderiu Nr. 7 išmokėtą 2489,34 Lt sumą priskyrė A klasės pajamoms, susijusioms su darbo santykiais, ir apmokestino 15 proc. GPM tarifu, taip pat, vadovaudamasi VSDĮ 4, 5, 7, 9 straipsnių nuostatomis, nuo 2013 m. balandžio mėn. papildomai nustatytos T. C. gautų pajamų sumos nurodė Įmonei sumokėti atitinkamą VSD įmokų sumą. Be to, Komisija sutinka su Inspekcijos konstatavimu, jog Įmonės savininkui K. C. 2013-04-02 kasos išlaidų orderiu Nr. 6 išmokėta 2728,75 Lt suma priskirtina B klasės neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio, kuris yra nuolatinis Lietuvos gyventojas, pajamoms, gautoms iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto.

Dėl PVM atskaitos tikslinimo pasikeitus materialiojo turto naudojimui

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesstinis ginčas taip pat vyksta dėl pirkimo PVM traukimo į PVM atskaitą už butą Nr. 112 adresu: (*duomenys neskelbtini*). Inspekcija nurodė, kad Įmonė vykdė gyvenamųjų patalpų nuomą, kurios laikotarpis yra ilgesnis kaip 2 mėnesiai ir kuri yra neapmokestinama PVM, t. y. Įmonė neapmokestinamųjų PVM paslaugų teikimui naudojo gyvenamąjį butą Nr. 112, todėl Inspekcija, vadovaudamasi PVMĮ 67 straipsnio 5 dalies nuostatomis, patikrinimo metu 13852,53 Eur (už laikotarpį nuo 2014-04-01 iki 2023-06-30) patikslino PVM atskaitą (buto adresu: (*duomenys neskelbtini*) PVM atskaita). Tuo tarpu Įmonės atstovas nesutinka su patikrinimo metu papildomai apskaičiuotais mokesčiais dėl minėto ilgalaikio materialiojo turto PVM atskaitos tikslinimo, remiasi PVMĮ 67 straipsnio 5 dalimi ir mano, kad papildomai PVM apskaičiuotas nepagrįstai, taikant netinkamas teisinių aktų nuostatas, neatsižvelgiant ir neįvertinus visų su Įmonės veikla susijusių aplinkybių.

Komisija pažymi, kad pagal PVMĮ 58 straipsnio 1 dalį PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. To paties straipsnio 4 dalyje nurodyta, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kuris pagal šio Įstatymo nuostatas PVM neapmokestinamas, netampa PVM apmokestinama veikla net ir tuo atveju, kai PVM mokėtojas už jį apskaičiuoja PVM, išskyrus

atvejus, kai šio Įstatymo nuostatos numato PVM mokėtoju tokio pasirinkimo teisę ir PVM mokėtojas tokį pasirinkimą deklaravo šio Įstatymo nustatyta tvarka. PVMĮ 67 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad nekilnojamojo pagal prigimtį daikto PVM atskaita šiame straipsnyje nustatyta tvarka turi būti tikslinama 10 metų, o kito ilgalaikio materialiojo turto, kuriam teisės aktuose, reglamentuojančiuose pelno (pajamų) apmokestinimą, nustatytas ne trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo normatyvas – 5 metus. Pagal PVMĮ 67 straipsnio 3 dalį konkretaus ilgalaikio materialiojo turto vieneto (įskaitant pastato (statinio) esminį pagerinimą) pirkimo arba importo PVM suma dalijama iš PVM atskaitos tikslinimo metų skaičiaus. Kiekvieniems kalendoriniams metams pasibaigus, atsižvelgiant į faktinį to turto naudojimą šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytoje veikloje per tuos kalendorinius metus, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka turi būti apskaičiuota tiems kalendoriniams metams tenkanti atskaitytina pirkimo ir (arba) importo PVM dalis ir metinėje PVM deklaracijoje PVM atskaita turi būti patikslinta. To paties straipsnio 4 dalis numato, kad jeigu pagal faktinius rodiklius apskaičiuota tiems kalendoriniams metams tenkanti atskaitytina turto pirkimo ir (arba) importo PVM dalis skiriasi nuo tiems kalendoriniams metams tenkančios faktiškai atskaityto pirkimo ir (arba) importo PVM dalies ne daugiau kaip 5 procentais, PVM atskaita gali būti netikslinama. Be to, pagal PVMĮ 67 straipsnio 5 dalį, jeigu paaiškėja, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytas ilgalaikis materialusis turtas pradėtas naudoti kitai negu šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai arba prarandamas, PVM atskaita turi būti patikslinta to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje atitinkamai (t. y. atskaityta pirkimo arba importo PVM dalimi, tenkančia iki PVM atskaitos tikslinimo termino pabaigos likusiam laikotarpiui) padidinant mokėtiną į biudžetą (mažinant grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą. PVM atskaita netikslinama, jeigu Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka įrodoma, kad turtas prarastas dėl *force majeure* arba nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos.

Iš bylos medžiagos matyti, kad 2013-07-09 Įmonė įsigijo butą adresu: (*duomenys neskelbtini*), pagal UAB „O1“ 2013-07-09 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą SEEDLT Nr. 000074 butą Nr.112. 2013-07-30 Įmonė surašė Ilgalaikio turto įvedimo į eksploataciją aktą Nr.1, kuriame nurodė, kad butas perduotas naudoti ūkinėje veikloje nuo 2013-08-01. Iš bylos medžiagos matyti, kad 2014 m. Įmonė sudarė šio buto nuomos sutartį: 2014-04-03 nuomos sutartį Nr. 2 su G. G. dėl buto Nr. 112. Inspekcija, vertindama šias aplinkybes, nurodė, kad Įmonė vykdė gyvenamųjų patalpų nuomą, kurios laikotarpis yra ilgesnis kaip 2 mėnesiai ir kuri yra neapmokestinama PVM, todėl, kaip minėta, Inspekcija, vadovaudamasi PVMĮ 67 straipsnio 5 dalies nuostatomis, patikrinimo metu 13852,53 Eur (už laikotarpį nuo 2014-04-01 iki 2023-06-30) patikslino PVM atskaitą (buto adresu: (*duomenys neskelbtini*), PVM atskaita).

Įmonės atstovas skunde nesutinka su papildomai apskaičiuotu PVM, nurodo, kad 2013 m. liepos mėn. įsigijo butą Nr. 112 (adresu: *duomenys neskelbtini*), kuris skirtas ekonominei veiklai vykdyti, todėl jo įsigijimo PVM suma buvo atskaityta. Tačiau, Įmonės teigimu, šis butas nuo 2014 m. balandžio mėnesio, nesuradus apmokestinamųjų asmenų PVM mokėtojų, pageidaujančių nuomoti, laikinai išnuomotas fiziniam asmeniui ne PVM mokėtoju, dėl ko už buto Nr.112 nuomą gautos pajamos tapo PVM neapmokestinamos pagal PVMĮ nuostatas. Įmonės atstovas skunde akcentuoja, jog vadovaujantis mokesčių administratoriaus teikiamais išaiškinimais ir PVMĮ Komentaru, teigtina, kad laikinai pradėjus naudoti ilgalaikį materialųjį turtą PVM neapmokestinamoje veikloje to turto pirkimo PVM atskaita turi būti tikslinama ne mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje ir ne už visą likusią atskaitą atstatyti laikotarpį iki PVM atskaitos už buto Nr. 112 įsigijimą tikslinimo laikotarpio pabaigos, kaip tai padarė mokesčių administratorius, bet metinėje PVM deklaracijoje, t. y. už laikotarpį, kai butas Nr. 112 faktiškai einamųjų metų laikotarpiu buvo naudojamas laikinai PVM neapmokestinamai veiklai, kaip tai darė Įmonė.

Komisija pažymi, jog po Komisijos posėdžio buvo pateikta 2016-10-10 patalpų nuomos sutartis tarp Įmonės (nuomotojas) ir PVM mokėtojo A. A. Ltd, įsikūrusio Dubline, Airijoje (nuomininkas). Pagal šios sutarties 3.1. punktą butas Nr. 112 išnuomojamas neterminuotam laikotarpiui, kuris yra skaičiuojamas nuo šio buto perdavimo-priėmimo akto tarp Šalių pasirašymo

dienos, t. y. nuo 2016-10-31. Pabrėžtina, kad MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktą numato, jog Komisija gali perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Taikant šią teisės normą, būtina atsižvelgti į MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostatų aiškinimą, suformuluotą LVAT 2008-02-14 nutartyje, priimtoje administracinėje byloje Nr. A-438-163/2008, taip pat 2009-05-04 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-563/2009. Šiose nutartyse LVAT konstatavo, kad „Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punkte, nustatyta elgesio taisyklė, leidžianti Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, yra tinkamai pritaikoma tik tuomet, kai tokiam sprendimui priimti egzistuoja teisinis pagrindas. Paprastai toks pagrindas atsiranda, kai yra nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių procesinių teisės normų pažeidimų padarymo, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras, arba nepilnai ištyrus visas reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas ir kt.“. Taigi, kaip yra pažymėjęs LVAT, MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostatų taikymas ir skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Tokiu būdu Komisija, įvertinusi tai, jog Pareiškėjas tik po Komisijos posėdžio pateikė įrodymą, kad nuo 2016-10-31 butas Nr. 112 išnuomojamas neterminuotam laikotarpiui PVM mokėtojui, todėl ši aplinkybė mokesčių administratoriaus nebuvo įvertinta, šią mokesčio ginčo dalį dėl PVM atskaitos tikslinimo pasikeitus minėto materialiojo turto naudojimui perduoda iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui. Komisija papildomai pažymi, kad Komisijos posėdžio metu Inspekcijos atstovas neprieštaravo, jog, kadangi minėta aplinkybė yra nauja, todėl mokesčių administratorius klausimą dėl PVM atskaitos turi įvertinti iš naujo.

Dėl reprezentacinių sąnaudų

Iš bylos medžiagos matyti, kad Įmonė mokesčių administratoriui pateikė Įmonės savininko pasirašytus Reprezentacinių sąnaudų nurašymo aktus, kuriuose nurodoma, kad reprezentacinės sąnaudos patirtos klientų vaišinimui. Mokesčių administratorius laikosi pozicijos, jog Įmonės Reprezentacinių sąnaudų nurašymo aktai neįrodo, kad Įmonė patyrė reprezentacines sąnaudas, kad jos susijusios su įmonės veikla, skirtos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, nes pagal nurašymo aktų duomenis negalima nustatyti kokių asmenų naudai jos patirtos.

Komisija pažymi, jog šiam ginčo aspektui yra svarbios PMĮ 22 straipsnio nuostatos. Pagal PMĮ 22 straipsnio 2 dalį reprezentacinės sąnaudos – vieneto lėšos, kurias jis skiria naujiems verslo ryšiams su kitais vienetais arba fiziniais asmenimis, išskyrus vieneto darbuotojus, akcininkus, savininkus bei kontroliuojamuosius ar kontroliuojančius vienetus ar kontroliuojančius nuolatinis gyventojus, užmegzti arba esamiems pagerinti. Reprezentacinės sąnaudos patiriamos konkrečių asmenų naudai. Pagal PMĮ 11 straipsnio 4 dalį išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Inspekcija patikrinimo metu nustatė, jog Įmonė pagal UAB „M1“, ir UAB „Š1“ PVM sąskaitas faktūras įsigijo kavą, alkoholinius gėrimus, arbatą, saldumynus, vaisius ir riešutus. Iš byloje pateiktų dokumentų matyti, kad Įmonės pateikti Reprezentacinių sąnaudų nurašymo aktai pasirašyti įmonės savininko, kuris patvirtina atitinkamu laikotarpiu patirtas išlaidas klientams vaišinti. Aktuose nurodyta PVM sąskaitos faktūros data, numeris, sąskaitą išrašęs tiekėjas bei išlaidų suma, tačiau nenurodyta, kada, su kokia firma ir koku tikslu įvyko susitikimas ar renginys, kokių asmenų naudai buvo patirtos šios išlaidos. Pagal pateiktas UAB „M1“ ir UAB

„Š1“ PVM sąskaitas faktūras nustatyta, kad Įmonė reprezentacinėms reikmėms 2013 m. nurašė 187 vnt., 2014 m. 210 vnt. įvairaus alkoholio (vyno, brendžio, putojančio vyno) butelių. Mokesčių administratorius apskaičiavo, jog vidutiniškai Įmonė per mėnesį reprezentacijai sunaudavo 14 vnt. butelių įvairių gėrimų. Taip pat Įmonė reprezentacinėms reikmėms 2013 m. nurašė 37 kg, 2014 m. – 34 kg kavos.

Komisija pažymi, kad minėta PMĮ 11 straipsnio 4 dalies nuostata reiškia, jog pareiga pagrįsti išlaidas juridinę galią turinčiais ir visus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus turinčiais dokumentais, tenka mokesčių mokėtojui, kuris siekia, kad tam tikros išlaidos būtų pripažįstamos sąnaudomis (LVAT 2013-11-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-1718/2013). Tokiais atvejais, kai mokesčių administratoriui kyla pagrįstų įtarimų dėl tikrojo sąnaudas pagrindžiančiuose dokumentuose užfiksuotų ūkinių operacijų turinio bei jų realumo, įrodyti tikrąjį ūkinių operacijų turinį privalo būtent mokesčių mokėtojas, siekiantis patirtas išlaidas pripažinti sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną (pavyzdžiui: LVAT sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1097/2009; nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-195/2010; nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-589/2011). Pažymėtina, jog išlaidų pripažinimas yra siejamas tik su juridinę galią turinčių dokumentų ar sandorių pagrindžiančių dokumentų pateikimu, o įrodinėjimo našta (*onus probandi*) šiuo atveju tenka pačiam mokesčių mokėtojui (pavyzdžiui, LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-158/2013).

Iš bylos medžiagos matyti, jog Įmonė, siekdama pagrįsti reprezentacinių sąnaudų priskirimą ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, pateikė Reprezentacinių sąnaudų nurašymo aktus, pasirašytus įmonės savininko, kuris patvirtina atitinkamu laikotarpiu patirtas išlaidas klientams vaišinti. Aktuose nurodyta PVM sąskaitos faktūros data, numeris, sąskaitą išrašęs tiekėjas bei išlaidų suma. Be to, kaip minėta, Įmonė buvo pateikusi UAB „M1“ ir UAB „Š1“ PVM sąskaitas faktūras, iš kurių matyti, jog Įmonė įsigijo kavą, alkoholinius gėrimus, arbatą, saldumynus, vaisius ir riešutus. Inspekcija sprendime iš esmės akcentuoja, taip pat mokesčių administratoriaus atstovas Komisijos posėdžio metu nurodė, jog šios išlaidos buvo priskirtos neleidžiamiems atskaitymams todėl, jog Reprezentacinių sąnaudų nurašymo aktuose nenurodyta, kada, su kokia firma ir koku tikslu įvyko susitikimas ar renginys, kokių asmenų naudai buvo patirtos šios išlaidos. Kadangi ginčas dėl reprezentacijai priskirtinų sąnaudų vyksta iš esmės dėl klausimo, ar, priskiriant tokias sąnaudas ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, reikia nurodyti konkrečių asmenų pavadinimus, kurių naudai patirtos reprezentacinės sąnaudos, toliau Komisija plačiau pasisako būtent šiuo aspektu.

Komisija pažymi, jog PMĮ 22 straipsnio 3 dalies komentaro 2 punkte nurodoma (pagal 2009-08-10 PMĮ 22 straipsnio 3 dalies komentaro pakeitimą Nr. (18.10-31-1)-R-7671), kad reprezentacinės sąnaudos priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams tuo atveju, jeigu jos pagrįstos šiais juridinę galią turinčiais dokumentais: 2.1. laisvos formos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnio 1 dalyje nustatytus privalomuosius rekvizitus, jeigu vienetas reprezentacijai naudoja savo pačios produkciją ar teikiamas paslaugas (PMĮ 22 straipsnio 3 dalies komentaro 2.1 punktas); teisės aktų nustatytais dokumentais, patvirtinančiais prekių arba paslaugų įsigijimą, jeigu prekės arba paslaugos, naudojamos reprezentacijai, įgytos iš kitų ūkio subjektų (PMĮ 22 straipsnio 3 dalies komentaro 2.2 punktas); PMĮ 22 straipsnio 3 dalies komentaro 2.1 ir 2.2 punkte nurodytais atvejais reprezentacinėms sąnaudoms, priskiriamoms ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, pagrįsti surašomi laisvos formos aktai, patvirtinti vieneto vadovo arba jo įgalioto asmens ir vyriausiojo finansininko arba jo įgalioto asmens, kuriuose nurodoma, kiek ir kokių reprezentacinių sąnaudų patirta (PMĮ 22 straipsnio 3 dalies komentaro 2.3. punktas). Taip pat Komisija pažymi, kad ir byloje pateiktame mokesčių administratoriaus 2010-06-20 paaiškinime „Kokios sąnaudos yra priskiriamos reprezentacinėms sąnaudoms?“ Nr. KD-5252, taip pat ir viešai skelbiamoje mokesčių administratoriaus informacijoje (www.vmi.lt), pavyzdžiui, Inspekcijos 2010-06-20 paaiškinime „Kokie dokumentai reikalingi, kad reprezentacinės sąnaudos būtų priskirtos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams?“ Nr. KD-6912 nurodoma analogiška, kaip ir minėtame PMĮ

komentare, informacija dėl dokumentų, pagal kuriuos reprezentacinės sąnaudos priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamoms atskaitymams. *Inter alia*, Komisijai po jos posėdžio pateiktame VMI prie FM Mokesčių informacijos centro telefonu 1882 mokesčių konsultantės teiktos 2016-08-19 konsultacijos įrašė taip pat konsultantės paaiškinama, kad nėra reikalaujama nurodyti konkrečių asmenų pavadinimų, kurių naudai patirtos reprezentacinės sąnaudos. Tokiu būdu, vadovaudamasi minėtais Inspekcijos paaiškinimais, Komisija daro išvadą, jog pagal Inspekcijos paaiškinimus reprezentacines sąnaudas priskiriant ribojamų dydžių leidžiamoms atskaitymams nėra reikalaujama nurodyti konkrečius asmenis, kurių naudai patiriamos reprezentacinės sąnaudos.

Komisija, vadovaudamasi paties PMĮ 22 straipsniu, taip pat atsižvelgdama į minėtus Inspekcijos paaiškinimus, pažymi, kad vien dėl to, jog nenurodyti konkretūs asmenys, kurių naudai patiriamos reprezentacinės sąnaudos, jos negali būti priskiriamos neleidžiamoms atskaitymams, jei iš dokumentų visumos galima pagrįstai daryti išvadą, jog įsigytos prekės buvo skirtos reprezentacijai.

Taigi iš minėtų aplinkybių matyti, jog Įmonė tinkamai įvykdė pareigą pagrįsti išlaidas juridinę galią turinčiais ir visus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus turinčiais dokumentais (reprezentacinių sąnaudų patyrimą). Įmonės pateiktuose Reprezentacinių sąnaudų nurašymo aktuose nurodoma, kiek ir kokių reprezentacinių sąnaudų patirta. Tuo tarpu mokesčių administratorius kitais įrodymais (faktinėmis bylos aplinkybėmis) nepaneigė Įmonės patirtų išlaidų priskirimo reprezentacijos sąnaudoms, todėl jos visos neturėjo būti priskirtos neleidžiamoms atskaitymams.

Komisija, vadovaudamasi minėtomis aplinkybėmis, PVMĮ 58, 62 straipsnių nuostatomis, pažymi, jog Įmonė turėjo teisę atitinkamą reprezentacinių sąnaudų PVM sumą įtraukti į PVM atskaitą.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių mokėjimo

Skunde Įmonės atstovas pateikia prašymą atleisti nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių mokėjimo. Prašymas grindžiamas kaltės dėl padaryto pažeidimo nebuvimu pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą. Kadangi Įmonės atstovas tą patį klausimą kėlė ir teikdamas skundą Inspekcijai, pastaroji 2016-09-20 sprendime aptarė kaltės sampratą, sąlygas, kurioms esant galimas atleidimas numatytu pagrindu, įrodinėjimo pareigos paskirstymas (LVAT 2011-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A556-364/2011, 2012-09-19 aprobuotas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant Administracinių bylų teisenos įstatymo normas, apibendrinimas; „Administracinė jurisprudencija“ 23, p. 542–877), tačiau pabrėžė, jog Įmonė nepateikė objektyvių įrodymų, kad PVMĮ, GPMĮ, PMĮ, VSDĮ nuostatų pažeidimą padarė ne dėl savo kaltės, todėl padaryta išvada, kad nėra pagrindo atleisti Bendrovės nuo PVM, GPM, PM, VSD įmokų baudų ir delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytą pagrindą.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad šiuo savo sprendimu nusprendžia panaikinti Inspekcijos 2016-09-20 sprendimo Nr. 69-96 dalį dėl reprezentacijai skirtų sąnaudų, o minėto Inspekcijos sprendimo dalį dėl PVM atskaitos tikslinimo pasikeitus materialiojo turto naudojimui perduoti iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui, toliau pasisako tik dėl atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių, susijusių su komandiruočių sąnaudomis. Komisija, nekartodama Inspekcijos 2016-09-20 sprendime Nr. 69-96 išdėstytų motyvų, šiuo klausimu pažymi, jog Įmonė nepateikė objektyvių įrodymų, kiek tai susiję su komandiruočių sąnaudomis, kad GPMĮ, PMĮ, VSDĮ nuostatų pažeidimą padarė ne dėl savo kaltės, todėl Komisija konstatuoja, kad nėra pagrindo atleisti Bendrovės nuo GPM, PM, VSD įmokų baudų ir delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytą pagrindą.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-09-20 sprendimo Nr. 69-96 dalies (dėl komandiruotės į Norvegiją išlaidų) nurodymą Įmonei sumokėti apskaičiuotas 85,03 Eur PM, 124,54 Eur GPM, 284,73 Eur VSD įmokų ir nuo minėtų mokesčių sumų apskaičiuotų delspinigių ir skirtų baudų sumas.

2. Panaikinti Inspekcijos sprendimo dalies (dėl PVM atskaitos tikslinimo pasikeitus materialiojo turto naudojimui) nurodymą Bendrovei sumokėti apskaičiuotą 14565,28 Eur PVM bei nuo šių PVM sumų apskaičiuotus delspinigius ir skirtas baudas ir Įmonės skundą šioje dalyje perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

3. Panaikinti Inspekcijos sprendimo dalies (dėl reprezentacinių sąnaudų) nurodymą Įmonei sumokėti apskaičiuotas 189,70 Eur PM, 560,41 Eur PVM ir nuo minėtų PVM ir PM sumų apskaičiuotų delspinigių ir skirtų baudų sumas.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami 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

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius