



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „E1“ 2017-12-07 SKUNDO**

2018 m. vasario 13 d. Nr. S-30 (7-270/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovams

mokesčių administratoriaus atstovui

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės
Ramutei Matkevičienei
A. P.
L. A.
M. Č.

2018 m. sausio 30 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „E1“ (toliau – Pareiškėja) 2017-12-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-11-13 sprendimo Nr. 69-112, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2017-08-14 sprendimą Nr. (6.5) FR0682-315 dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo Klaipėdos AVMI patvirtino 2017-05-22 patikrinimo aktą Nr. (8.6) FR0680-232 ir jame apskaičiuotus 2158,83 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 2497,68 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), papildomai apskaičiavo 234,51 Eur PM delspinigius ir 242,45 Eur PVM delspinigius, skyrė 215 Eur PM ir 249 Eur PVM baudas (10 proc.), atleido Pareiškėją nuo 42,53 Eur PVM ir 72,95 Eur PM delspinigių.

Sprendime nurodoma, jog Klaipėdos AVMI atliko pakartotinį Pareiškėjos PVM už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2014-12-31 ir PM už 2012–2014 m. apskaičiavimo bei deklaravimo teisingumo patikrinimą, kurio metu nustatė, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2014-07-31 iš UAB „K1“ įsigijo svečių maitinimo paslaugų už 66255,01 Lt (iš jų 11498,85 Lt PVM) ir į leidžiamus atskaitymus įtraukė 49692 Lt svečių maitinimui patirtas išlaidas, o į PVM atskaitą – 8624 Lt pirkimo PVM už reprezentacijai priskirtas maitinimo paslaugas. Patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėjos tikrinamuoju laikotarpiu patirtos išlaidos svečių maitinimui neatitinka reprezentacines sąnaudas apibrėžiančių kriterijų, Pareiškėjai papildomai apskaičiuota 2158,83 Eur PM ir 2497,68 Eur PVM.

Centrinis mokesčių administratorius, išnagrinėjęs mokestinio patikrinimo metu Klaipėdos AVMI surinktą medžiagą ir Pareiškėjos skundą, sprendime konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas netenkintinas ir Klaipėdos AVMI sprendimas tvirtintinas.

Inspekcija sprendime cituoja PMĮ 22 str. 2 dalį, apibrėžiančią reprezentacinių sąnaudų sąvoką, PMĮ 11 str. 4 dalies nuostatą, pagal kurią 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. Nurodo, jog PMĮ 11 str. 4 dalies nuostata reiškia, jog pareiga pagrįsti išlaidas juridinę galią 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 adm. 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 adm. byloje Nr. A438-1097/2009; nutartis adm. byloje Nr. A438-195/2010; nutartis adm. byloje Nr. A438-589/2011). Pažymi, jog išlaidų pripažinimas yra siejamas tik su juridinę galią turinčių ar sandorius pagrindžiančių dokumentų pateikimu, o įrodinėjimo našta (*onus probandi*) šiuo atveju tenka pačiam mokesčių mokėtojui (pavyzdžiui, LVAT nutartis adm. byloje Nr. A602-158/2013).

Nurodo, jog vadovaujantis PVMĮ 58 straipsnio nuostatomis, 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 PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti pirkimo ar importo PVM sumų už prekes (paslaugas), kurių jis nenaudoja ir nenaudos minėtoje veikloje. PVM mokėtojas privalo pats įrodyti, kad jo įsigytos prekės ar paslaugos, kurių pirkimo ar importo PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą, yra susijusios su jo vykdoma ar numatoma vykdyti 1 ar 2 punkte nurodyta veikla.

Inspekcija pažymi, jog 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, vaisėms) 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.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja iš UAB „K1“ laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2014-07-31 įsigijo svečių maitinimo paslaugų už 66255,01 Lt, tame tarpe 11498,85 Lt PVM. Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja registruose apskaitė 54756,16 Lt (66255,01 – 11498,85) reprezentacinių sąnaudų, iš jų: 2012 m. – 17465,05 Lt, 2013 m. – 20040,43 Lt ir 2014 m. – 17250,68 Lt. Pareiškėja, vadovaudamasi PMĮ 22 str. 3 dalimi, leidžiamiems atskaitymams priskyrė 41067 Lt svečių maitinimui patirtų išlaidų. Išanalizavus Pareiškėjos pateiktą skundą ir mokestinio ginčo medžiagą, pasak Inspekcijos, matyti, kad Klaipėdos AVMI pagrįstai nepripažino, jog Pareiškėja patyrė reprezentacines išlaidas ir tai patvirtina žemiau dėstomos patikrinimo metu nustatytos aplinkybės:

- Pareiškėja neužmezgė naujų verslo ryšių ir neįgijo naujų verslo partnerių;
- pardavimo sandoriai ir toliau vykdomi su tomis pačiomis įmonėmis;
- dalis reprezentaciniuose renginiuose dalyvavusių įmonių yra registruotos tuo pačiu adresu, kaip ir Pareiškėja;
- dalis reprezentaciniuose renginiuose dalyvavusių įmonių su Pareiškėja yra susijusios per kontroliuojančius ar kitus asmenis;
- į reprezentacinius renginius Pareiškėja kvietė atstovus iš įmonių, su kuriomis bendradarbiavo jau anksčiau;
- patikrinimo metu nenustatyta jokių faktinių duomenų, kurie patvirtintų, jog organizuotuose Pareiškėją reprezentuojančiuose renginiuose be svečių vaišinimo būtų patirtos ir kitos išlaidos,

susijusios su Pareiškėjos veiklos reprezentavimu: naujai teikiamomis ar perspektyvoje numatomomis teikti paslaugomis, naujų mechanizmų / įrengimų įsigijimu ir jų pristatymu potencialiems verslo partneriams ar pažangių technologijų įdiegimu ir kt.;

– patirtos išlaidos reprezentuojant Pareiškėją ekonominės naudos neturėjo, priešingai, jos pajamos 2013 ir 2014 m., lyginant su 2012 m., ne išaugo, o sumažėjo atitinkamai 34623 Lt ir 13129 Lt;

– iš tikrinamuoju laikotarpiu organizuotų 37 reprezentacinių renginių 19-oje dalyvauti buvo pakviesti tik Pareiškėjos tiekėjų ir rangovų atstovai ir tik 5-iuose – užsakovai arba paslaugų pirkėjai.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Inspekcija konstatuoja, kad Klaipėdos AVMI sprendime padarė teisingą ir pagrįstą išvadą, jog į reprezentacinius renginius pakviestų atstovų vaišinimui patirtos išlaidos nesietinos su Pareiškėjos reprezentavimu ir negali būti priskirtos reprezentacinėms sąnaudoms.

Pareiškėja 2017-12-07 skunde nurodo nesutinkanti su Inspekcijos išvada, jog ji nepatyrė reprezentacinių išlaidų. Teigia, jog PMĮ 22 str. 2 dalies nuostatose nėra privalomo reikalavimo, kad Pareiškėja savo lėšas, skirtas įmonei reprezentuoti, gali naudoti tik jeigu bus užmegzti nauji verslo ryšiai ir įgyta naujų verslo partnerių. PMĮ numatyta, kad reprezentacines sąnaudas vienetai patiria ne tik siekdami užmegzti naujus ryšius su potencialiais klientais, investuotojais, verslo partneriais, tačiau ir stiprindami ryšius su esamais klientais (verslo partneriais), tiek kitais vienetais, tiek fiziniais asmenimis (išskyrus savo darbuotojus, akcininkus, savininkus bei kontroliuojamus ar kontroliuojančius vienetus ar kontroliuojančius nuolatinius gyventojus (PMĮ apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija)). Taigi, pasak Pareiškėjos, ji pagrįstai patirtas išlaidas priskyrė prie reprezentacinių išlaidų. Pasak mokesčių administratoriaus, mokesčių mokėtojas turi pareigą iš riboto dydžio leidžiamų atskaitymų eliminuoti patirtas reprezentacines išlaidas, kurias jis patyrė dėl klientų, kurie atitinkamu laikotarpiu nesudarė sutarties, nepaisant to, kad dauguma kitų klientų, dėl kurių mokesčių mokėtojas patyrė reprezentacines išlaidas, davė užsakymus paslaugų teikimui ir atnešė mokesčių mokėtojui ekonominės naudos, nuo kurios mokesčių mokėtojas sumokėjo mokesčius į valstybės biudžetą. Pareiškėjos nuomone, niekuo nepagrįstas yra Inspekcijos draudimas įmonės reprezentacinius renginius organizuoti esamiems verslo partneriams, taip pat įstatymas neriboja tų pačių verslo partnerių pakartotinio dalyvavimo įmonės organizuojamame reprezentaciniame renginyje. Priešingai, ilgalaikiu bendradarbiavimu pagrįsti verslo santykiai tarp verslo subjektų žymiai naudingesni, nei trumpalaikiai ar vienkartiniai susitarimai, nes užtikrina pastovias pajamas ir ekonominę naudą generuojančius sandorius. Verslo ryšių užmezgimas ir palaikymas yra ilgalaikis procesas, kurio rezultatyvumą ir teikiamą naudą trumpuoju laikotarpiu gali būti sunku įvertinti.

Pareiškėja teigia, kad verslo praktikoje yra įprasta pavaišinti verslo partnerius, kurie atrodo perspektyvūs ir gali atnešti įmonei ekonominės naudos. Tačiau reprezentacinės sąnaudos automatiškai neužtikrina, jog su reprezentaciniame renginyje dalyvavusiais verslo partneriais būtinai bus sudaromi sandoriai, kurie neabejotinai atneš įmonei ekonominę naudą. Konkurencinėje aplinkoje veikia daug veiksnių, todėl netgi įmonei aktyviai siūlant savo darbus, pristatant savo veiklą ir teikiamas paslaugas, išsiaiškinus potencialius kliento poreikius, pageidaujamas kainas, terminus ir kitas sąlygas bei aptarus bendradarbiavimo galimybes, verslo partneris gali pasirinkti bendrovės konkurentą, atidėti savo projektų vykdymą vėlesniam laikui ir panašiai. Jeigu visos verslo vakarienės pasibaigtų sėkmingu kontraktų pasirašymu, bendrovė skirtų dar didesnę dėmesį reprezentaciniams renginiams, tačiau verslo praktikoje taip nėra. Aplinkybė, kad su kai kuriais reprezentaciniuose renginiuose dalyvavusiais potencialiais verslo partneriais nepavyko sudaryti sandorių, Pareiškėjos nuomone, nepaneigia, kad patirtos sąnaudos yra reprezentacinio pobūdžio ir gali būti laikomos reprezentacinėmis išlaidomis. Visų reprezentaciniuose renginiuose dalyvavusių potencialių pirkėjų veiklos pobūdis atitiko tikslinio kliento profilį, todėl Pareiškėja teigia pagrįstai tikėjusis, kad iš jų ateityje bus gauta ekonominė nauda.

Pareiškėjai yra neaišku, kuo reikšminga sprendime nurodyta aplinkybė, kad dalis reprezentaciniuose renginiuose dalyvavusių įmonių yra registruotos tuo pačiu adresu, kaip ir Pareiškėja. Pareiškėja teigia numananti, kad mokesčių administratorius daro prielaidą, jog, jei mokesčių mokėtojas būtų patyręs reprezentacines išlaidas kitoje maitinimo įstaigoje, tokių išlaidų

pagrįstumas būtų pripažintas. Kretingalės gyvenvietėje yra tik viena veikianti kavinė, o susitikimai užmiestyje sukeltų papildomas transporto sąnaudas. Pareiškėja yra Kretingalės kaime registruota bendrovė ir savo veiklą vykdo geografiniu požiūriu artimose vietovėse. Atsižvelgiant į bendrovės vykdomą veiklos specifiką, dideli kaštai dėl sunkiosios technikos gabenimo į kitus Lietuvos regionus, neleistų pasiūlyti konkurencingos paslaugų kainos, todėl dauguma Pareiškėjos užsakovų yra iš Kretingalės apylinkių.

Skunde pažymima, kad Pareiškėja planuoja ne tik gautinas pajamas, tačiau privalo įvertinti ir išlaidas, kurias gali patirti vykdydama sudarytą sandorį. Pareiškėjai ekonomiškai naudingiau sudaryti sandorius, kuriuos įvykdyti bus galima toje pačioje vietovėje, kurioje pagrindinę veiklą vykdo Pareiškėja. Aplinkybė, kad tarp reprezentaciniuose renginiuose buvusių dalyvių buvo įmonių atstovai, kurių adresas sutampa su Pareiškėjos, nesudaro pagrindo teigti, kad šios įmonės tarpusavyje yra susijusios. Adreso sutaptis nėra vertinamasis kriterijus įmonėms susieti ir apriboti jų dalyvavimą organizuojamame bendrovės reprezentaciniame renginyje, dėl ko būtų paneigiama teisė patirtas išlaidas priskirti reprezentacinėms sąnaudoms.

Pareiškėja teigia, jog sprendime niekuo nepagrįsta išvada, kad dalis reprezentaciniuose renginiuose dalyvavusių įmonių su Pareiškėja yra susijusios per kontroliuojančius ar kitus asmenis. PMĮ 2 str. 33 dalyje nurodomi konkretūs asmenys, kurie gali būti pripažįstami susijusiais su įmone, tačiau Pareiškėja nei su viena įmone ar fiziniu asmeniu, dalyvavusiu bendrovės organizuotame reprezentaciniame renginyje, nėra susijusi nei per akcininkus, nei per šeimos narius ir kt. Šąsajų PMĮ 2 str. 33 dalies prasme nenurodė ir Inspekcija.

Pareiškėjos patirtos reprezentacinės išlaidos pagrįstos teisės aktų nustatytais dokumentais, patvirtinančiais svečių maitinimo paslaugų įsigijimą, nes maitinimo paslaugos, naudotos reprezentacijai, buvo įsigytos iš kito subjekto. Pareiškėja teigia pateikusi visus direktorės įsakymus dėl reprezentacinio renginio, kuriais patvirtino reprezentacinio renginio tvarką, programą, pagrindinį tikslą – pagerinti esamus ir užmegzti naujus santykius su verslo partneriais, reprezentacinio renginio biudžetą bei nurodė, kas renginyje dalyvaus. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjos patirtų išlaidų ir ūkinės operacijos turinys aiškiai identifiukuotas UAB „K1“ pateiktose sąskaitose už svečių maitinimo paslaugas, Pareiškėjos nuomone, jos patirtos sąnaudos vienareikšmiškai priskiriamos reprezentacinėms išlaidoms.

PMĮ komentare išaiškinta, kad prie reprezentacinių sąnaudų priskiriamos fizinių asmenų, kurie atstovauja juridinius asmenis, arba asmenis, kurie verčiasi ūkine–komercine veikla neįregistruotame vienete (įsigijusių verslo liudijimus nuolatinių gyventojų) (toliau – konkretūs asmenys), kelionės, apgyvendinimo, vaišinimo (pobūvių, banketų), kultūros renginių lankymo, jiems teiktinų suvenyrų pirkimo (gamybos) ir kitos (neįskaitant 22 str. 5 dalyje nurodytųjų) sąnaudos (PMĮ apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija). 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 nuolatinius gyventojus, užmegzti arba esamiems pagerinti. Reprezentacinės sąnaudos patiriamos konkrečių asmenų naudai (PMĮ 22 str. 2 dalis). Sąvoka „asmenų naudai“ reiškia, kad reprezentacinės išlaidos gali būti patiriamos tiek konkrečių juridinių asmenų (t. y. vienetų), tiek ir pavienių fizinių asmenų, kurie verčiasi ūkine komercine veikla, naudai. Mokesčių administratorius ydingai aiškina ir nepagrįstai susiaurina vieneto sąvoką, teigdamas, jog privalu nurodyti ne reprezentaciniame renginyje dalyvaujančius vienetus, bet vieneto konkrečius darbuotojus, t. y. fizinius asmenis. Su tokia pozicija Pareiškėja nesutinka, nes paslaugų pirkėjais yra ne atitinkamų vienetų darbuotojai, bet patys vienetai.

Skunde pažymima ir tai, kad, priešingai, nei nurodoma ginčijamame sprendime, Pareiškėja turėjo ekonominės naudos, nes gavo pajamų iš sandorių su įmonėmis, kurios dalyvavo reprezentaciniuose renginiuose. Pateikiama keletas naudingiausių pardavimų 2012-01-01–2014-12-31 laikotarpiu: UAB „K2“ – 161 915,67 Eur + PVM 34 002,27 Eur – 195 917,94 Eur; UAB „G1“ – 31 606,42 Eur + PVM 6 637,35 Eur – 38 243,77 Eur; UAB „L1“ – 489, Eur + PVM 102,79 Eur – 592,25 Eur; UAB „P1“ – 297 760,34 Eur + PVM 62 529,65 Eur – 360 289,99 Eur; R. B. AS – 20 693,63 Eur + PVM 4 345,65 – 25 039,28 Eur; UAB „A1“ – 192 735,32 Eur + PVM 40 474,40 Eur – 233 209,72 Eur; K3 – 36 262,06 Eur + PVM 7 615,03 Eur – 43 877,09 Eur ir kt.

Pareiškėja tvirtina, jog neatitinka tikrovės sprendime konstatuotos aplinkybės, kad iš tikrinamuoju laikotarpiu organizuotų 37 reprezentacinių renginių 19-oje dalyvauti buvo pakviesti tik Pareiškėjos tiekėjų ir rangovų atstovai ir tik 5-iuose – užsakovai arba paslaugų pirkėjai. Vietos mokesčių administratorius iš Pareiškėjos pateiktų dokumentų nustatė ir 2017-05-22 patikrinimo akte Nr. (8.6) FR0680-232 išvardino užsakovus arba paslaugų pirkėjus, kurie sudarė ne mažumą, o didžiąją dalį reprezentaciniuose renginiuose dalyvavusių asmenų (įmonės, dalyvavusios reprezentaciniuose renginiuose, kurioms Pareiškėja pardavė paslaugas arba atliko tam tikrus darbus, išvardintos akto 1 priede, akto 2 priedas patvirtina, kad šios įmonės dalyvavo ne 5, bet 25-iuose reprezentaciniuose renginiuose).

Pareiškėjos įsitikinimu, skirtingas mokesčių administratoriaus mokesčių įstatymo normų interpretavimas pažeidžia mokesčių mokėtojų teisėtą lūkesčių ir teisinio apibrėžtumo principus. Mokesčių administratorius, nesivadovaudamas savo paties viešai skelbiamais mokesčių įstatymo komentarais ir individualiais išaiškinimais pagal mokesčių mokėtojų užklausimus, formuoja prieštaringą ir nenuoseklią praktiką.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Pareiškėja skunde prašo panaikinti Inspekcijos 2017-11-13 sprendimą Nr. 69-112.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų 2158,83 Eur PM, 2497,68 Eur PVM bei su šiais mokesčiais susijusių delspinigių ir baudų mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja nepagrįstai laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2014-07-31 svečiams maitinti patirtas išlaidas priskyrė leidžiamiems atskaitymams, nes, mokesčių administratoriaus tvirtinimu, šios išlaidos neatitiko reprezentacines sąnaudas apibrėžiančių kriterijų.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja 2012-10-01–2014-07-31 laikotarpiu iš UAB „K1“ įsigijo maitinimo paslaugas už 66255,01 Lt, iš šios sumos 11498,85 Lt PVM, ir šias išlaidas priskyrė reprezentacinėms sąnaudoms. Remdamasi PMĮ 17 str. 1 dalimi, 22 str. 3 dalimi, Pareiškėja į leidžiamus atskaitymus įtraukė 49692 Lt svečiams maitinti patirtas išlaidas bei, remdamasi PVMĮ 58 straipsniu, į PVM atskaitą įtraukė 8624 Lt pirkimo PVM už reprezentacijai priskirtas maitinimo paslaugas. Mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu konstatavęs, jog Pareiškėjos tikrintuoju laikotarpiu patirtos išlaidos svečiams maitinti neatitinka reprezentacines sąnaudas apibrėžiančių kriterijų, apskaičiavo Pareiškėjai aukščiau nurodytas mokėtinas PM ir PVM sumas. Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija ir skunde bei jos atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu įrodinėja, jog Pareiškėjos patirtos išlaidos atitiko PMĮ reikalavimus, yra pagrįstos tinkamais bei pakankamais dokumentais, tuo tarpu mokesčių administratoriaus nurodyti argumentai tvirtinant, jog Pareiškėja nepagrįstai ginče aptariamas išlaidas priskyrė leidžiamiems atskaitymams iš pajamų, nėra pakankami tokiai išvadai daryti.

Pagal ginčo laikotarpiu galiojusios redakcijos PMĮ 22 str. 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 nuolatinius gyventojus, užmegzti arba esamiems pagerinti. Reprezentacinės sąnaudos patiriamos konkrečių asmenų naudai. Iš pajamų atskaitoma ne daugiau kaip 75 procentai reprezentacinių sąnaudų (PMĮ 22 str. 3 dalis).

Vadovaujantis PMĮ 17 str. 2 d. 4 punkto nuostatomis, reprezentacinės sąnaudos yra priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams. Apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų: 1) atimamos neapmokestinamosios pajamos; 2) atskaitomi leidžiami atskaitymai; 3) atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai (PMĮ 11 str. 1 dalis). Šio įstatymo 17 str. 1 dalyje numatyta, 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. Aiškindamas PMĮ 17 str. 1 dalies nuostatas, LVAT yra nurodęs, kad leidžiamais atskaitymais, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyvias) sąlygas: (1) vieneto

sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą; (3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; (4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria; (5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015).

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. Be šių rekvizitų, išlaidas, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, pagrindžiančiuose dokumentuose privalo būti nurodyti ir kiti Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyti papildomi rekvizitai (PMĮ 11 str. 4 dalis). Tai reiškia, kad, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną ir iš jo atskaitant reprezentacines sąnaudas, mokesčių mokėtojas turi turėti įrodymus, jog jis realiai patyrė išlaidas reprezentacijai ir šios jo patirtos išlaidos atitinka reprezentacinių sąnaudų apibrėžimą pagal PMĮ 22 str. 2 dalį.

Komisija pažymi, jog ginčas tarp šalių dėl aplinkybės, kad Pareiškėja realiai patyrė ginče aptariamą išlaidą, nekyla. Inspekcijos atstovas mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu taip pat nurodė, jog mokesčių administratorius neginčija aplinkybės, kad renginiai, kurių metu Pareiškėja patyrė išlaidas svečiams vaišinti, realiai įvyko. Iš ginčo šalių išdėstytų pozicijų Komisija taip pat sprendžia, jog ginčas, ar Pareiškėjos patirtos sąnaudos atitinka aukščiau akcentuotas LVAT įvardintas sąlygas sąnaudas pripažinti leidžiamais atskaitymais iš pajamų, taip pat nekyla. Tačiau šalių pozicijos šiame ginče išsiskiria vertinant, ar Pareiškėjos patirtos išlaidos atitinka PMĮ 22 str. 2 dalyje pateiktą reprezentacinių sąnaudų apibrėžimą, nes, mokesčių administratoriaus vertinimu, šios išlaidos nesietinos su Pareiškėjos reprezentavimu ir todėl, kaip neatitinkančios šių sąnaudų pobūdžio, negali būti priskirtos reprezentacinėms sąnaudoms.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja ginče aptariamoms reprezentacinėms išlaidoms pagrįsti pateikė: 37 direktorės R. M. įsakymus dėl reprezentacinio renginio, kuriais direktorė patvirtino renginio tvarką ir programą: nurodė renginio laiką, tikslą – pagerinti esamus ir užmegzti naujus santykius su verslo partneriais, renginio biudžetą (nuo 200 iki 5000 Lt), paskyrė asmenį, atsakingą už renginį bei nurodė, kokių įmonių atstovai bus vaišinami renginyje; UAB „K1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodytas ūkinės operacijos turinys – svečių maitinimas; 15 reprezentacinių išlaidų nurašymo aktų, kuriuose apibūdintos renginio išlaidos – svečių vaišinimo, nurodyta: įsigijimo data, kaina, įsigijimo dokumento data ir numeris, sumos, laikomos leidžiamais atskaitymais bei atskaitomos pirkimo PVM sumos.

Komisija, vertindama aukščiau nurodytus dokumentus kaip įrodymus, pagrindžiančius Pareiškėjos patirtų išlaidų priskyrimą leidžiamais atskaitymams, jų patikimumo ir pakankamumo aspektu, nurodo sutinkanti su Pareiškėjos skunde bei jos atstovų skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje išdėstyta pozicija, jog Pareiškėjos patirtos išlaidos atitinka PMĮ įtvirtintus reikalavimus pripažįstant šias išlaidas reprezentacinėmis sąnaudomis bei Pareiškėja pagrindė savo patirtas išlaidas pakankamais (ir turinio prasme) dokumentais.

Iš PMĮ 22 str. 2 dalies turinio matyti, jog ši teisės norma galimybę priskirti patirtas išlaidas reprezentacinėms sąnaudoms iš esmės sieja su lėšų panaudojimo tikslu – vieneto išlaidos turi būti patirtos siekiant užmegzti naujus ryšius su potencialiais klientais, investuotojais, verslo partneriais, taip pat stiprinti ar pagerinti ryšius su esamais klientais (verslo partneriais), tiek kitais vienetais, tiek fiziniais asmenimis (išskyrus savo darbuotojus, akcininkus, savininkus bei kontroliuojamus ar kontroliuojančius vienetus ar kontroliuojančius nuolatinius gyventojus). Vienetas šias išlaidas gali patirti įvairiais būdais, išskyrus medžioklę, žvejybą, plaukiojimą jachtomis, golfą, azartinius lošimus, stovyklavimą (PMĮ 22 str. 5 dalis). Vadinasi, šiame ginče aptariamoms Pareiškėjos patirtos išlaidos pagal savo pobūdį – svečių vaišinimas atitiko PMĮ įtvirtintus reikalavimus. Be to, kaip matyti iš byloje esančių dokumentų, patiriant šias išlaidas buvo siekta PMĮ 22 str. 2 dalyje įtvirtintų tikslų – stiprinti ar pagerinti Pareiškėjos ryšius su esamais klientais, tam tikrais atvejais užmegzti naujus ryšius su potencialiais verslo partneriais. Mokesčių administratorius nepripažino ginčo išlaidų reprezentacinėmis sąnaudomis tvirtindamas, jog jos neatitiko reprezentacines sąnaudas apibrėžiančių kriterijų, o būtent, nenustatyta, jog vykusių renginių metu, kada Pareiškėja vaišino savo svečius – esamus ir potencialius verslo partnerius, buvo reprezentuojama pati Pareiškėja, jos

veikla, pristatomos Pareiškėjos teikiamos ar perspektyvoje numatomos teikti paslaugos, naujai įsigyti mechanizmi / įrengimai ar pan. Tačiau daryti tokią išvadą, atsižvelgiant į mokesčių administratoriaus mokesčio patikrinimo metu nustatytas ir mokesčiniame ginče akcentuotas aplinkybes, Komisijos vertinimu, nėra pagrindo.

Mokesčių administratoriaus ginčijamame sprendime nurodomos aplinkybės, jog Pareiškėja į reprezentacinius renginius kvietė atstovus iš įmonių, su kuriomis bendradarbiavo anksčiau, Pareiškėja neužmezgė naujų verslo ryšių ir neįgijo naujų verslo partnerių, pardavimo sandorius ir toliau vykdė su tomis pačiomis įmonėmis, organizuojuose reprezentaciniuose renginiuose dažniausiai dalyvaudavo tiekėjų ir rangovų, bet ne užsakovų arba paslaugų pirkėjų atstovai, nereiškia, kad ginče aptariamų renginių metu Pareiškėja nebuvo reprezentuojama. Kaip teisingai nurodė Pareiškėja savo skunde, siekiant išlaidas priskirti prie reprezentacinių sąnaudų, PMĮ nenumatyta apribojimų, numatančių, kad reprezentaciniame renginyje gali dalyvauti tik užsakovų ar paslaugų pirkėjų atstovai, kad tų pačių įmonių atstovai negali dalyvauti keliuose reprezentaciniuose renginiuose, kad reprezentaciniuose renginiuose negali dalyvauti įmonių, kurios yra registruotos tuo pačiu adresu, kaip ir Pareiškėja, atstovai ir pan. Pareiškėja skunde nurodė bei jos atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo, jog Pareiškėja išlaidas reprezentacijai patyrė dažniausiai stiprindama ryšius su esamais verslo partneriais, buvo kviečiami ir nauji verslo partneriai, su kuriais vėliau sėkmingai buvo užmegzti verslo ryšiai (Pareiškėjos Komisijai pateikta 2018-01-30 pažyma apie reprezentacinius renginius ir įmones, su kuriomis buvo užmegzti verslo santykiai po įvykusių renginių). Aplinkybė, jog Pareiškėja ir toliau vykdė pardavimo sandorius su tomis pačiomis įmonėmis, Pareiškėjos tvirtinimu, įrodo, kad reprezentacijai patirtos išlaidos pasiteisino.

Pareiškėja skunde akcentuoja nesutinkanti su mokesčių administratoriaus argumentu, jog dalis reprezentaciniuose renginiuose dalyvavusių įmonių su Pareiškėja yra susijusios per kontroliuojančius ar kitus asmenis, nes Pareiškėja nei su viena įmone ar fiziniu asmeniu, dalyvavusiu bendrovės organizuotame reprezentaciniame renginyje, nėra susijusi nei per akcininkus, nei per šeimos narius ar kt. Iš tiesų, iš patikrinimo akto 8 psl. pateikiamos informacijos matyti, kad Pareiškėjos organizuojuose reprezentaciniuose renginiuose dalyvavo įmonės, kurios tarpusavyje buvo (yra) susijusios per jas kontroliuojančius asmenis ar jų buhalterinę apskaitą tvarko (tvarkė) tas pats fizinis asmuo, tačiau, kaip teisingai pastebi Pareiškėja savo skunde, tai nėra apmokestinimui PM reikšmingos sąsajos PMĮ 2 str. 33 dalies prasme. Mokesčių administratoriaus tvirtinimas, jog patirtos išlaidos reprezentuojant Pareiškėją ekonominės naudos neturėjo, nes Pareiškėjos pajamos 2013 ir 2014 m., lyginant su 2012 m., ne išaugo, o sumažėjo atitinkamai 34623 Lt ir 13129 Lt, nelaikytinas reikšminga aplinkybe sprendžiant Pareiškėjos patirtų išlaidų priskyrimo reprezentacinėms sąnaudoms klausimą, nes, kaip yra nurodęs LVAT 2015-06-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015, įstatymų leidėjo nurodomas vieneto komercinės ar gamybinės veiklos sąsajumas su siekiu gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar siekiu gauti kokios kitos ekonominės naudos leidžia teigti, kad leidžiamiesiems atskaitymams priskiriamos sąnaudos nėra siejamos vien su pelno gavimu. Kitaip tariant, vien faktinė aplinkybė, jog veikla buvo nuostolinga, savaime nepaneigia galimybės atitinkamas vieneto sąnaudas pripažinti leidžiamais atskaitymais PMĮ 17 str. 1 dalies prasme.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog mokesčių administratorius pripažino, kad Pareiškėja realiai patyrė reprezentacinių renginių organizavimo išlaidas, jog mokesčių administratorius jokių duomenų (informacijos) apie tai, kad minėtų renginių metu Pareiškėja nerepresentavo savęs ar savo veiklos, teikiamų paslaugų ir pan. (Komisijos nuomone, galima reprezentacija ir žodžiu, nebūtinai patiriant papildomas išlaidas, pavyzdžiui, suvenyrams įsigyti ar pan.) ginčo byloje nepateikė, o mokesčių mokėtojas pateikė pirminius leistinus įrodymus, patvirtinančius leidžiamiesiems atskaitymams priskirtų sąnaudų pobūdį, daro išvadą, jog Pareiškėja pagrįstai tikrintuoju laikotarpiu svečiams vaišinti patirtas išlaidas priskyrė prie reprezentacinių sąnaudų ir įtraukė į leidžiamus atskaitymus iš pajamų. Mokesčių administratoriui savo teiginių dėl Pareiškėjos patirtų išlaidų neatitikimo reprezentacinių sąnaudų pobūdžiui nepagrindus pakankamais byloje surinktais įrodymais ir motyvuotais argumentais, ginčijamas Inspekcijos sprendimas negali būti pripažintas pagrįstu ir teisėtu, todėl naikintinas.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-11-13 sprendimą Nr. 69-112.

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). 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, sprendami 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 Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė