



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL VŠĮ K.S.K. „R1“ 2017-05-03 SKUNDO**

2017 m. birželio 28 d. Nr. S-148 (7-107/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršeliienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Andriaus Veniaus
Linos Vosyliienės

sekretoriaujant
mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei
A. K.

2017-06-13 posėdyje išnagrinėjusi VŠĮ K.S.K. „R1“ (toliau – Pareiškėja) 2017-05-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-04-12 sprendimo Nr. 69-39, n u s t a t è:

Inspekcija 2017-04-12 sprendimu Nr. 69-39 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2017-02-20 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45-4.7.2) FR0682-73, kuriuo Pareiškėjai nurodyta į biudžetą sumokėti 86134,57 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 17252,37 Eur PVM delspinigius ir 25840 Eur PVM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad atliktas Pareiškėjos PVM ir pelno mokesčio (toliau – PM) mokestinis patikrinimas už 2012–2015 metų laikotarpį.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja, tvarkydama PVM apskaitą, kai kurių prekių ir paslaugų, skirtų vykdomai pagrindinei viešojo intereso veiklai (lenktyninio automobilio remonto, paruošimo varžyboms, atsarginių dalių, padangų, specialios aprangos) ir komercinei veiklai, pirkimo PVM atskaitė, o kai kurias pirkimo PVM sumas priskyrė neekonominei (sportinei) veiklai ir dengė iš gautos paramos lėšų, t. y. įtraukdama pirkimo PVM į PVM atskaitą, netaikė proporcingo gautoms pajamoms paskirstymo principo. Mokesčių administratorius apskaičiavo PVM apmokestinamosios ir neapmokestinamosios veiklos procentus ir sumažino Pareiškėjos PVM atskaitą 86135 Eur: 2012 metais – 45147 Lt (13075,48 Eur), 2013 metais – 17887 Lt (5180,43 Eur), 2014 metais – 65022 Lt (18831,67 Eur), 2015 metais – 49047 Eur.

Patikrinimo metu dėl Pareiškėjos 2012–2015 m. deklaruotų nepanaudotų paramos lėšų likučių konstatuota, jog įvertinus patikrinimo metu nustatytas neatskaitomo PVM, kuris turi būti

dengiamas iš paramos lėšų, sumas bei per tikrinamąjį laikotarpį įsigyto ilgalaikio turto likutinę vertę, kuri turi būti apskaityta „Dotacijų“ straipsnyje, nustatytas nepanaudotų paramos lėšų likutis 2015-12-31 datai sudaro 584956 Eur, vietoje Pareiškėjos deklaruoto 802752 Eur likučio, t. y. 217796 Eur mažesnis (802752-584956), (patikrinimo akto 16 lentelė).

Inspekcija sprendime apibrėžė ginčo ribas ir nurodė, kad ginčas kilo dėl PVM atskaitos, t. y. ar tinkamai vietos mokesčių administratorius atliko PVM perskaičiavimą, įvertinęs kokia dalis pirkimo PVM tenka neekonominei veiklai.

Patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjos deklaruojama veikla yra sporto klubų veikla, pagal pateiktus apskaitos dokumentus nustatyta veiklos sritis – automobilių sportas. Pareiškėjos tikslas – populiarinti automobilių sportą, vienyti šios sporto rūšies mėgėjus ir sportininkus profesionalus, puoselėti sporto tradicijas. Pareiškėja nuo 2006 m. yra Lietuvos automobilių sporto federacijos nare.

Sprendime teigiama, kad Pareiškėja 2016-04-05 paaiškinime nurodė, kad ji varžybose dalyvauja kaip „R1“ komanda. Komandai atstovauja ir klubo darbuotojai, ir asmenys, savanoriškai padedantys komandai. Šiuo metu komandą sudaro trys vairuotojai, iš kurių vienas yra Pareiškėjos darbuotojas. Kiekvienoms sportinėms varžyboms organizuojama mechanikų komanda, kurią, be sporto klube dirbančių autošaltkalvių, papildoma asmenys, savanoriškai padedantys komandai. Nurodoma, kad Pareiškėja per tikrinamąjį laikotarpį dalyvavo Lietuvoje ir už jos ribų rengiamose automobilių sportinėse varžybose (žr. patikrinimo akto 3 psl.). Akcentuojama, kad Pareiškėja yra įsigijusi transporto priemonių – lengvųjų ir krovininių automobilių bei kito ilgalaikio turto, kurie naudojami dalyvaujant automobilių sporto varžybose (žr. patikrinimo akto 4 psl.). Pareiškėjos steigėjas – UAB „P1“, kuri yra 100 proc. UAB „A1“ akcijų savininkė. Pareiškėjos didžiąją dalį disponuojamų lėšų sudaro parama gauta iš UAB „P1“, UAB „A1“, UAB „H1“ (įmonės 100 proc. akcijų valdo R. B.) (žr. patikrinimo akto 8 psl. lentelę). Nustatyta, jog UAB „P1“ tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjai yra suteikusi paskolas, kurios gražinamos iš gautos paramos lėšų (žr. patikrinimo akto 5 psl. lentelę). Pareiškėjos teigimu, paskolintos lėšos paprastai buvo naudojamos esant apyvartinių lėšų trūkumui (apmokėti už iš Lietuvos tiekėjų ir ES tiekėjų gautas prekes, suteiktas paslaugas, darbuotojų atlyginimams ir pan.).

Pažymima, kad Pareiškėja be sportinės veiklos, vykdo ir ūkinę – komercinę veiklą, t. y. teikia reklamos paslaugas (reklama ant sportinio automobilio), nuomoja autotransporto priemones, parduoda automobiliams skirtas atsargines dalis ir detales. Prekes, skirtas pardavimui įsigyja iš ES valstybių narių tiekėjų (žr. patikrinimo akto 8 psl.). Pagal pateiktus apskaitos dokumentus, reklamos paslaugos buvo teikiamos UAB „A1“, automobilio nuomos paslaugos – viešajai įstaigai „M. R.“, automobiliams skirtas prekes pirkė UAB „P1“ ir Sporto klubas „A1“.

Pagal pateiktus buhalterinės apskaitos duomenis nustatyta, kad Pareiškėja 2012 metais gavo 120100 Lt pajamų iš komercinės veiklos, 2013 metais – 104998 Lt, 2014 metais – 138370 Lt, 2015 metais – 231665 Eur.

Inspekcija akcentuoja, jog nėra ginčo dėl to, kad esminė Pareiškėjos vykdomos veiklos dalis (automobilių sportas) yra neekonominė veikla, kuri nėra PVM objektas, nes neatitinka 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 3 straipsnyje nustatytų sąlygų apibrėžiančių PVM objektą.

Sprendime pažymima, kad PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punkte nurodyta, jog PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Todėl, pasak Inspekcijos, jei neekonominė veikla nėra PVM objektas, tai ir šiai veiklai vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM taip pat negali būti atskaitomas.

Pastebima, kad apibendrintame PVMĮ paaiškinime, suderintame su Finansų ministerija (toliau – Komentaras) taip pat nurodyta, kai apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos yra naudojamos atleistiems nuo PVM arba į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams (neekonominei veiklai vykdyti), tai dėl to jam negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo PVM, nei teisė į pirkimo (importo) PVM atskaitą (byla C-184/04 Uudenkaupunginkaupunki).

Pažymima, kad PVMĮ 59 straipsnis reglamentuojantis PVM atskaitą mišrios veiklos atveju ir PVMĮ 60 straipsnis reglamentuojantis pirkimo ir (arba) importo PVM paskirstymo proporcingumą mišrios veiklos atveju yra skirtas nustatyti PVM apmokestinamos veiklos (prekių tiekimo ir paslaugų teikimo) dalį visose mokėtojo pajamose, t. y. minėtuose straipsniuose nustatytos PVM atskaitos apskaičiavimo taisyklės skirtos ekonominei veiklai, skirstant ją į apmokestinamąją, kuri suteikia teisę į PVM atskaitą, ir neapmokestinamą, kuri šios teisės nesuteikia. Minėtos nuostatos nereglamentuoja, kaip turėtų būti paskirstoma pirkimo ir (arba) importo PVM, kurio pagal atskaitos duomenis neįmanoma tiesiogiai priskirti ekonominei ir / ar neekonominei veiklai, kuri nėra PVM objektas.

Tačiau pastebima, kad, PVMĮ 58 straipsnio Komentaro 1.6 dalyje nurodyta, kad atsižvelgiant į PVMĮ 59 straipsnio nuostatas (jeigu PVM mokėtojas vykdo ne tik šio Įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, jis privalo įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM paskirstyti (kiek tai įmanoma padaryti pagal atskaitos duomenis) šio Įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai ir kitai veiklai, atsižvelgdamas į tai, kokiai veiklai tos prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti. Prekių ir (arba) paslaugų, skirtų naudoti tik šio Įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą.), negali būti įtraukta į PVM atskaitą tiesiogiai (kiek tai įmanoma padaryti pagal atskaitos duomenis) neekonominei veiklai tenkančių išlaidų (įsigytų prekių bei paslaugų) sumai tenkantis pirkimo (importo) PVM.

Inspekcija sprendime nurodo, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) byloje C-437/06, kai mokesčių mokėtojas vykdo trijų rūšių veiklą: pirma, neekonominę, kuri nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, antra, ekonominę, kuri dėl to patenka į šios direktyvos taikymo sritį, tačiau neapmokestinama PVM, ir, trečia, apmokestinamą ekonominę veiklą, buvo pažymėta, kad, kai vykdoma ekonominė ir neekonominė veikla, valstybės narės pačios turi nustatyti pirkimo PVM atskaitos apskaičiavimo metodus ir kriterijus, atitinkančius bendrą PVM sistemą pagrindžiantį principą, t. y. neutralumo principą, kuriuo grindžiama bendra PVM sistema.

Inspekcija pastebi, kad Pareiškėjos esminę pajamų dalį sudaro parama, kuri nėra PVM objektas, vadinasi ir neekonominei veiklai vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų, kurios apmokėtos paramos lėšomis, pirkimo PVM taip pat negali būti atskaitomas.

Inspekcijos vertinimu, vietos mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mišrumo procentą, siekdamas išlaikyti neutralumo principą ir kuo realiau atspindėti proporcinės PVM atskaitos dydį, Pareiškėjos ekonominės veiklos pajamas pagrįstai lygino su tuo pačiu laikotarpiu gautos ir išlaidoms neekonominei veiklai vykdyti panaudotos paramos dydžiu (žr. patikrinimo akto 16-17 psl., 3 lentelę).

Sprendime akcentuojama, kad ekonominei veiklai ir neekonominei veiklai tenkanti išlaidų suma pateikta patikrinimo akto 23-24 psl. esančioje 12 lentelėje, kuri sudaryta pagal pačios Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje fiksuotus duomenis. Minėtų duomenų analizė rodo Pareiškėjos patirtų išlaidų dalį neekonominei veiklai, t. y. 2012 metais išlaidos neekonominei veiklai sudaro – 79 proc., 2013 metais – 76 proc., 2014 metais – 83 proc., 2015 metais – 59 proc. visų išlaidų ir minėtas procentas atitinka arba yra labai artimas vietos mokesčių administratorius apskaičiuotam mišrumo procentui (žr. patikrinimo akto 24 psl.).

Įvertinusi išdėstytą teisinį reglamentavimą, Inspekcijos teigimu, vietos mokesčių administratorius pagrįstai ir teisingai apskaičiavo mišrumo procentą, rodantį, kokia dalis pirkimo PVM negali būti atskaitoma, ir teisingai atliko PVM perskaičiavimą.

Atsižvelgdama į tai, kad PVMĮ 59 ir 60 straipsnių nuostatos nereglamentuoja, kaip turėtų būti paskirstoma pirkimo ir (arba) importo PVM, kurio pagal apskaitos duomenis neįmanoma tiesiogiai priskirti ekonominei ir / ar neekonominei veiklai, kuri nėra PVM objektas, Inspekcija plačiau dėl šių nuostatų turinio ir Pareiškėjos argumentų minėtų nuostatų atžvilgiu nepasisakė.

Taip pat atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėja skunde nėra pateikusi išsamių nesutikimo argumentų dėl Inspekcijos sprendimo dalies, kuria tikrinamojo laikotarpio pabaigai sumažintas paramos lėšų likutis, kurį iš esmės lėmė PVM koregavimas, bei sutikdama su vietos mokesčių administratoriaus vertinimu, Inspekcija šiuo klausimu plačiau nepasisakė.

Sprendime nurodoma, kad dėl Pareiškėjos skundo argumentų, susijusių su 2009 metais atliktu mokestiniu tyrimu, išsamiai pasisakė vietos mokesčių administratorius savo sprendimo 15-16 psl. Be to, pažymėta, kad 2009 metų tyrimas negali įtakoti 2012–2015 metų laikotarpio patikrinimo rezultatų, nes 2009 metais atliekamo tyrimo metu 2012–2015 metų laikotarpio duomenys negalėjo būti vertinami, nes jų dar nebuvo.

Inspekcija, sutikdama su vietos mokesčių administratoriaus teiginiais, pažymėjo, kad PVMĮ 78 str. 1 dalyje nurodyta, jog apmokestinamieji asmenys privalo tvarkyti apskaitą teisės aktų nustatyta tvarka ir tokiu būdu, kad iš jos duomenų būtų galima teisingai nustatyti šio asmens prievolės, susijusias su PVM, o minėto straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytos veiklos apskaita ir bet kokios kitos veiklos apskaita turi būti tvarkomos atskirai. Pareiškėja ekonominės ir neekonominės veiklos apskaitos atskirai netvarkė.

Išdėstytų motyvų bei nustatytų faktinių aplinkybių pagrindu Inspekcija atmetė Pareiškėjos skundą.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu, motyvuojant, kad netinkamai taikyti teisės aktai, neišnagrinėtos visos bylos reikšmingos aplinkybės.

Skunde pažymima, kad Inspekcija, 2009 metais atlikusi Pareiškėjos mokestinį tyrimą (2009-10-22 pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. AU13-93) už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2008-12-31, nenustatė tokio pobūdžio pažeidimų, kokie buvo konstatuoti 2016-12-22 patikrinimo akte Nr. FR0680-748, nors Pareiškėja vykdė analogišką veiklą, buvo vykdomos analogiškos finansinės operacijos.

Pareiškėja skunde, pacitavusi PVMĮ 3 str. 1 dalį, kas yra laikoma PVM objektu, akcentavo, kad gauta parama neatitinka PVMĮ 3 straipsnio nustatytų PVM objektui reikalingų sąlygų, todėl nėra ir negali būti laikoma PVM objektu.

Nurodoma, kad Inspekcija panaudotą paramą priskyrė ekonominei veiklai vykdyti, t. y. traktavo, kaip uždirbtas pajamas, ir kartu, kad tai yra PVM neapmokestinama veikla, nors PVMĮ aiškiai yra nurodyta, kokia ekonominė veikla yra priskiriama PVM neapmokestinamai veiklai (PVMĮ 20-33 straipsniai).

Skunde teigiama, kad 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl PVM bendros sistemos 9 straipsnyje nurodyta, kad: ekonominė veikla – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų. Kaip nustatyta, Inspekcija prie ekonominės veiklos priskyrė Pareiškėjos gautas paramos sumas.

Akcentuojama, kad, kai apmokestinamasis asmuo vykdo tik ekonominę PVM apmokestinamą veiklą ir neekonominę veiklą (kuri nėra PVM objektas), tai PVM tikslais nelaikoma, kad šis asmuo vykdo mišrią veiklą ir jam nėra prievolės įsigyti prekių bei paslaugų pirkimo PVM skirstyti proporcingai pagal PVMĮ 60 straipsnio nuostatas. Atsižvelgiant į šias

nuostatas, jeigu apmokestinamasis asmuo vykdo ekonominę PVM apmokestinamą ir PVM neapmokestinamą veiklą bei veiklą, kuri PVM tikslais nelaikoma ekonomine veikla, tai PVMĮ 60 straipsnyje nustatyta tvarka apskaičiuojant PVM atskaitos procentą, pajamos, gautos iš veiklos, kuri nėra ekonominė veikla, neturėtų būti įtraukiamos į bet kokios veiklos pajamas, reikalingas PVM atskaitos procento apskaičiavimui.

Pagal ESTT praktiką (byla C-437/06) apmokestinamajam asmeniui teisė įtraukti į PVM atskaitą neekonominei veiklai tenkančių išlaidų pirkimo PVM gali atsirasti tik tada, jeigu šios išlaidos yra sudedamoji jo vykdomų PVM apmokestinamų pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, kainos dalis. Pareiškėja daro išvadą, kad apmokestinamasis asmuo neekonominei veiklai vykdyti skirtų išlaidų pirkimo PVM turėtų teisę atskaityti tik tuo atveju, jeigu, vykdant šią veiklą, gautos pajamos būtų skirtos šio asmens ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Todėl apmokestinamojo asmens patirtoms išlaidoms tenkantis pirkimo PVM negali būti atskaitomas tiek, kiek šios išlaidos yra susijusios su veikla, kuri atsižvelgiant į jos neekonominį pobūdį, nepatenka į Šeštosios direktyvos (šiuo metu taikomos Tarybos direktyvos 2006/112/EB) taikymo sritį.

Skunde nurodoma, kad mokesčio patikrinimo išvadose bei Inspekcijos sprendime nepateikta argumentų bei paaiškinimų, kodėl PVM mokėtojo atliktas PVM atskaitos skaičiavimas, dalį prekių / paslaugų priskiriant PVM neapmokestinamai veiklai, yra nepagrįstas (žr. 14 psl. paskutinę pastraipą) ir kodėl iš esmės visų prekių / paslaugų (išskyrus keletą išimčių) pirkimo PVM turėtų būti atskaitomas pagal Inspekcijos apskaičiuotą PVM atskaitos procentą. Pareiškėja pati kiekvieną mėnesį priskirdavo PVM dalį, kurios netraukdavo į PVM atskaitą, jei prekės / paslaugos buvo naudojamos neekonominėje veikloje. Pareiškėja netraukė į PVM atskaitą per atitinkamus laikotarpius: 2012 metais – 29574 Lt (107279 - 77705); 2013 metais – 15381 Lt (51904 - 36523); 2014 metais – 11032 Lt (148822 - 137790); 2015 metais – 3041 Eur (123824 - 120782).

Taip pat pažymėta, jog Inspekcijos argumentas, kad asmuo neturi teisės visiškai atskaityti pirkimo PVM, jeigu įsigytos prekės / paslaugos yra finansuojamos paramos lėšomis yra visiškai nepagrįstas bei prieštarauja ESTT suformuotai praktikai. Nurodoma, kad ESTT sprendime C-243/03 Komisija prieš Prancūziją pasisakė, kad nustatydamą specialią taisyklę, apribojančią PVM atskaitą už gamybos priemonių pirkimą dėl to, kad šios priemonės buvo finansuojamos subsidijomis, Prancūzijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal Bendrijos teisę, o būtent pagal Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsnius. Kitame sprendime C-74/08 Parat ESTT taip pat paaiškino, kad draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias subsidijuojamo prekių įsigijimo atveju su juo susijusį PVM leidžiama atskaityti tik dėl nesubsidijuotos tokio įsigijimo dalies.

Pasak Pareiškėjos, šios ESTT bylos suponuoja išvadą, kad Inspekcija nesivadovavo suformuluota praktika, o vadovavosi tik pačios Inspekcijos požiūriu.

Papildomai pažymima, kad PVMĮ 58 straipsnio komentare yra paaiškinta, kad kai PVM mokėtojas vykdo ekonominę PVM apmokestinamą veiklą ir neekonominę veiklą (kuri nėra PVM objektas), tai šio asmens bendrai šiai veiklai vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo (importo) PVM skirstomas kitaip, negu nustatyta PVM įstatymo 60 straipsnyje. Minėtame PVM komentare, mokesčių administratorius nurodo, kad atsižvelgiant į PVM neutralumo principus bei į ESTT praktiką, kai apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu vykdo ir ekonominę PVM apmokestinamą ir į neekonominę veiklą, tai su bendromis išlaidomis susijusių įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM turi būti leidžiama atskaityti tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, kaip ji apibrėžta PVMĮ 2 straipsnyje. Todėl, jeigu asociacija, viešoji įstaiga ar kitas juridinis asmuo vykdo PVM apmokestinamą ekonominę veiklą ir neekonominę veiklą (pvz., valstybės funkcijas, kurios nėra PVM objektas), tai ji turi teisę įtraukti į PVM atskaitą įsigytų prekių ir paslaugų, skirtų bendroms savo reikmėms (pvz., ofiso

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

Pareiškėjos teigimu, ESTT sprendime C-126/14 Sveda yra paaiškinęs, kad, kalbant apie tiesioginio ryšio kriterijaus taikymą, mokesčių administratoriai ir nacionaliniai teismai turi taikyti tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio kriterijų, atsižvelgdami į visas nagrinėjamų sandorių vykdymo aplinkybes ir atsižvelgdami tik į tuos sandorius, kurie objektyviai susiję su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla. Tokio ryšio egzistavimas turi būti vertinamas atsižvelgiant į nagrinėjamo sandorio objektyvų turinį.

Šiuo aspektu primenama, kad minėtame sprendime ESTT pasisakė, jog aplinkybė, kad asmens įsigytas / įrengtas ilgalaikis turtas yra skirtas naudotis neatlygintinai visuomenei, yra nesvarbi, vertinant asmens teisę į PVM atskaitą, nes, vertinant objektyviai, tokio turto įsigijimo išlaidos yra bent iš dalies įtrauktos į asmens teikiamų paslaugų / prekių kainą, be to, jos objektyviai yra susijusios su asmens vykdoma ekonomine veikla ir todėl asmeniui PVM atskaita neturi būti ribojama.

Skunde taip pat teigiama, kad Inspekcija, skaičiuodama procentus, nesivadovauja ESTT formuojama praktika bei PVMĮ 60 str. 8 punktu, t. y. šiame straipsnyje nurodyta pirkimo ir (arba) importo PVM dalis (procentais), kuri gali būti atskaitoma, turi būti išreikšta sveikuoju skaičiumi.

Pareiškėja cituodama PVMĮ komentarą, nurodo, kad pirkimo ir (arba) importo PVM dalis (procentais), kuri gali būti atskaitoma, turi būti išreikšta sveikuoju skaičiumi, todėl apskaičiuota PVM atskaitos dalis procentais turi būti suapvalinta iki sveikų skaičių. Tarybos direktyvos 112/EB 175 straipsnyje yra nustatyta, kad: „atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus“. Atsižvelgiant į šias nuostatas ir į ESTT sprendime byloje C-488/07 suformuotus principus, apskaičiuota ir nustatyta procentais atskaitoma proporcinga pirkimo (importo) PVM dalis turi būti apvalinama iki artimiausio didesnio sveiką skaičiaus (PVMĮ 60 str. 8 dalies komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2011-05-25 raštą Nr. (18.2-31-2)-R-5063).

Pareiškėja teigia, kad Inspekcija vadovaujasi žiniomis, kurios buvo iki 2011 metų. Pagal Inspekcijos patikrinimo akto 16-17 psl. nurodytą procentą gaunasi, kad 2012 metais turi būti ne 22 proc., o 23 proc. (140100/630299 x 100 proc.), o 2015 metais ne 38 proc., o 39 proc. (231512/603 731 x 100 proc.).

Skunde dėl Inspekcijos motyvo, susijusio su 21-ojo verslo apskaitos standartu „Dotacijos ir subsidijos“, pažymėta, kad minėtas verslo apskaitos standartas yra tik metodinės rekomendacijos, kaip registruoti gautą paramą buhalterinėje apskaitoje ir ne daugiau. Kita vertus, pelno nesiekiančiai įmonei, o Pareiškėjas yra viešoji įstaiga, netaikomi verslo apskaitos standartai. Buhalterinės apskaitos įstatymo 3 straipsnyje tai aiškiai yra apibrėžta. Viešoji įstaiga turi vadovautis 2004-11-22 LR Finansų ministro įsakymu Nr. 1K-372.

Atsakydama į Inspekcijos patikrinimo akto motyvus, kad Pareiškėja nedeklaravo iš fizinių asmenų gautos paramos (2 proc.), Pareiškėja pažymėjo, kad Inspekcija paramai skirta 2 proc. dydžio pajamų mokesčio dalį perveda į gyventojų Prašyme nurodyto paramos gavėjo, juridinio asmens, atsiskaitomąją sąskaitą banke ne pagal LPĮ, o pagal GPMĮ nuostatas, todėl paramos gavėjai metinės ataskaitos FR0478 formos apie pagal GPMĮ 34 str. 3 dalies nuostatas gautą paramą teikti neprivalo. Skunde akcentuojama, kad jeigu pelno nesiekianti organizacija pagal GPMĮ nuostatas pervestą paramą panaudoja paramai teikti, ši informacija turi būti pateikiama minėtos Ataskaitos FR0478 formos priede FR0478D „Iš nuosavų lėšų suteikta parama

Lietuvoje“ arba jos priede FR0478E „Iš nuosavų lėšų suteikta parama užsienio juridiniams asmenims“ (kaip suteikta parama iš nuosavų lėšų), tačiau Pareiškėja (2 proc.) gautą paramą nenaudojo paramai teikti, todėl neatsirado pareiga teikti ataskaitoje duomenis.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija turi konkrečiais, aiškiais ir neginčijamais įrodymais paremti savo sprendimus ir neturi būti jokių abejonių dėl sprendimų pagrįstumo ir teisėtumo. Pareiškėjos teigimu, Inspekcija patikrinimo akto nepagrindė neginčijamais įrodymais.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra suformavęs teisminę praktiką, jog mokesčių administratorius, pagrįsdamas mokesčių mokėtojiui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, turi pateikti pakankamai įrodymų, pagrindžiančių jo nustatytas aplinkybes. Taigi, visų pirma mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus, priimdamas ir pagrįsdamas savo sprendimus, nes priešingu atveju tokie sprendimai būtų niekiniais ir nulemti besąlyginiam naikinimui (LVAT 2010-11-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1527/2010).

Akcentuota ir tai, kad MAĮ 32 straipsnis, nustatydamas mokesčio administratoriaus pareigas, įsakmiai reikalauja, kad pastarasis (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, nepažeistų mokesčių mokėtojo teisių, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktų, naudotųsi savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis, atlikdamas savo funkcijas, stengtųsi kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą, vykdytų kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydimoosiuose teisės aktuose nustatytas pareigas ir vykdytų kitas šiame straipsnyje nustatytas pareigas. LVAT, aiškindamas šias MAĮ nuostatas, yra konstatavęs, kad mokesčių administratoriaus veikla privalo griežtai atitikti įstatymų reikalavimus, būti pagrįsta teisinėmis ir faktinėmis aplinkybėmis, tiesiogiai susieta su įstatymų pavestų funkcijų ir uždavinių įgyvendinimu. Tik tokia mokesčio administratoriaus veikla laikytina teisėta (2011-06-27 sprendimas Nr. A-556-336/2011; 2007-02-09 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-4-127/2007; 2005-06-08 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-4-685/2005).

Remdamasi išdėstytu Pareiškėja prašo Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės panaikinti Inspekcijos 2017-04-12 sprendimą Nr. 69-39.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokestinio ginčo byloje esančią medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog Inspekcijos 2017-04-12 sprendimas Nr. 69-39 naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja vykdo tiek viešojo intereso veiklą, tiek ūkinę – komercinę veiklą. Pareiškėjos deklaruojama veikla yra sporto klubų veikla, pagal pateiktus apskaitos dokumentus nustatyta veiklos sritis – automobilių sportas, o Pareiškėjos tikslas – populiarinti automobilių sportą, vienyti šios sporto rūšies mėgėjus ir sportininkus profesionalus, puoselėti sporto tradicijas. Tačiau be sportinės veiklos Pareiškėja vykdo ir ūkinę – komercinę veiklą, t. y. teikia reklamos paslaugas (reklama ant sportinio automobilio), nuomoja autotransporto priemones, parduoda automobiliams skirtas atsargines dalis ir detales.

Mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėja, tvarkydama PVM apskaitą, kai kurių prekių ir paslaugų, skirtų vykdomai pagrindinei viešojo intereso veiklai (lenktyninio automobilio remonto, paruošimo varžyboms, atsarginių dalių, padangų, specialios aprangos) ir komercinei veiklai, pirkimo PVM atskaitė, o kai kurias pirkimo PVM sumas priskyrė PVM neapmokestinamai (sportinei) veiklai ir dengė iš gautos paramos lėšų. Tokiu būdu mokesčių administratorius laikėsi pozicijos, kad Pareiškėja, įtraukdama pirkimo PVM į PVM atskaitą, netaikė proporcingo gautoms pajamoms paskirstymo principo, todėl mokesčių administratorius apskaičiavo PVM apmokestinamosios ir neapmokestinamosios veiklos procentus ir sumažino Pareiškėjos PVM atskaitą.

Tuo tarpu Pareiškėja laikosi pozicijos, kad mokestinio patikrinimo išvadose bei Inspekcijos sprendime nepateikta argumentų bei paaiškinimų, kodėl PVM mokėtojo (Pareiškėjos) atliktas PVM atskaitos skaičiavimas, dalį prekių / paslaugų priskiriant PVM neapmokestinamai veiklai, yra nepagrįstas ir kodėl iš esmės visų prekių / paslaugų (išskyrus keletą išimčių) pirkimo PVM turėtų būti atskaitomas pagal Inspekcijos apskaičiuotą PVM atskaitos procentą. Pareiškėja teigė, kad ji pati kiekvieną mėnesį priskirdavo PVM dalį, kurios netraukdavo į PVM atskaitą, jei prekės / paslaugos buvo naudojamos neekonominėje veikloje.

Tad mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto PVM teisėtumo ir pagrįstumo, t. y. dėl PVM atskaitos pakoregavimo, kuomet, mokesčių administratorius nustatė proporcinės PVM atskaitos dydį, Pareiškėjos ekonominės veiklos pajamas palyginęs su tuo pačiu laikotarpiu gautos ir išlaidoms neekonominėi veiklai vykdyti panaudotos paramos dydžiu. Kitaip tariant, iš esmės ginčas vyksta dėl to, ar pagrįsta mokesčių administratoriaus pozicija, kad tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo (Pareiškėja) vykdo ekonominę PVM apmokestinamą veiklą ir neekonominę veiklą (kuri nėra PVM objektas), grindžiant PVM įstatymo 60 straipsnyje nustatyta tvarka, apskaičiuojant PVM atskaitos procentą, reikia pajamas, gautas iš veiklos, kuri nėra ekonominė veikla, įtraukti į pajamų sumą, naudojamą PVM atskaitos procento apskaičiavimui.

Kaip matyti iš Pareiškėjos skundo, taip pat Komisijos posėdžio metu buvo keliamas būtent pastarasis klausimas, todėl Komisija toliau nuosekliai pasisako dėl šio aspekto.

Minėtu apskaičiavimo būdu mokesčių administratorius nustatė PVM atskaitos dydį (patikrinimo akto 17-20 psl.), kadangi, pavyzdžiui, apskaičiuodamas 2012 m. PVM atskaitos procentą, mokesčių administratorius 2012 m. gautą PVM apmokestinamų pajamų dydį padalino iš sumos, kurią sudaro minėtas PVM apmokestinamųjų pajamų dydis ir 2012 m. išlaidos, kompensuotos iš paramos lėšų (analogišku būdu skaičiuotas PVM atskaitos procentas ir 2013-2015 m.).

Pasisakant dėl tokio PVM atskaitos dydžio apskaičiavimo būdo, apskritai svarbu išnagrinėti, ar mokesčių administratorius tinkamai įvertino visas faktines ir teises šio ginčo aplinkybes, aktualias tokio apskaičiavimo pagrįstumui.

Visų pirma apskritai paminėtina, kad teisė į PVM atskaitą atsiranda esant teisės aktuose nustatytoms sąlygoms, įtvirtintoms PVM įstatymo, kuriuo yra įgyvendintos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas bei ją pakeitusios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos.

PVM mokėtojų teisė į atskaitą įtvirtinta PVM įstatymo 57 straipsnyje. PVM įstatymo 58 straipsnyje nustatyta veikla, kuriai skirtų naudoti prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti atskaitomas. PVM atskaitos įgyvendinimas siejamas tiek su formaliųjų įstatymo reikalavimų – tokių kaip teisės aktų reikalavimus atitinkančių PVM sąskaitų faktūrų turėjimu (PVM įstatymo 64 str.) ir buvimu PVM mokėtoju (PVM įstatymo 57 str.) – vykdymu, tiek su ūkinių operacijų realumu bei su reikalavimo elgtis sąžiningai, kildintino iš mokesčių mokėtojų lygybės principo, laikymusi. Tokios pozicijos, spręsdamas ginčus dėl mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą, savo praktikoje laikosi ir LVAT (pavyzdžiui, 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A556-963/2009, paskelbtas 2009 m. „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 18; 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A438-1097/2009; 2010-04-06 sprendimas adm. byloje Nr. A556-610/2010, publikuotas „Administracinėje jurisprudencijoje“ Nr. 19, 2010 m., 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A556-222/2011, 2012-02-13 nutartis adm. byloje Nr. A602-199/2012, 2013-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A602-1316/2013, 2013-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A438-1885/2013, 2013-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A438-2121/2013, 2014-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A438-235/2014 ir kt.).

Pareiškėja skunde akcentuoja, jog kai apmokestinamasis asmuo vykdo tik ekonominę PVM apmokestinamą veiklą ir ne ekonominę veiklą (kuri nėra PVM objektas), tai PVM tikslais nelaikoma, kad šis asmuo vykdo mišrią veiklą ir jam nėra prievolės įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM skirstyti proporcingai pagal PVM įstatymo 60 straipsnio nuostatas.

Komisija pažymi, jog tiek ESTT savo praktikoje, tiek centrinis mokesčių administratorius savo paaiškinimuose mokesčių mokėtojams pripažįsta, jog kai apmokestinamasis asmuo vykdo tik ekonominę PVM apmokestinamą veiklą ir neekonominę veiklą (kuri nėra PVM objektas), tai PVM tikslais nelaikoma, kad šis asmuo vykdo mišrią veiklą, todėl jam nėra prievolės įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM skirstyti proporcingai pagal mišriai veiklai nustatytus kriterijus.

ESTT 2008-03-13 sprendime byloje C-437/06 nurodė, jog PVM direktyvoje įtvirtintas PVM atskaitos proporcijos skaičiavimo mechanizmas (PVM direktyvos 174 str. 1 d.) taikomas tik ekonominei veiklai tenkančio pirkimo PVM paskirstymui, skirstant jį tarp PVM apmokestinamos ir PVM neapmokestinamos veiklos. Tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu vykdo ir ekonominę apmokestinamą arba neapmokestinamą veiklą, ir į Šeštosios direktyvos taikymo sritį nepatenkančią neekonominę veiklą, įsigijimo išlaidoms tenkantį pirkimo PVM leidžiama atskaityti tik tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies prasme. Tam, kad apmokestinamieji asmenys galėtų atlikti reikalingus skaičiavimus, valstybės narės turi nustatyti metodus ir kriterijus, atitinkančius bendrą PVM sistemą pagrindžiančius principus. Kai Šeštoji direktyva nepateikia tokiems skaičiavimams būtinų nurodymų, tai privalo atlikti valstybės narės, atsižvelgdamos į šios direktyvos tikslą ir sistemą. Priemonės, kurių šiuo atžvilgiu turi imtis valstybės narės, turi atitikti mokesčių neutralumo principą, kuriuo grindžiama bendra PVM sistema. Todėl valstybės narės privalo naudotis savo diskrecija taip, kad užtikrintų, jog būtų atskaitoma tik ta PVM dalis, kuri yra proporcinga teisei į atskaitą suteikiančioms ūkinėms operacijoms tenkančiai sumai. Taigi jos privalo užtikrinti, kad apskaičiuotoji ekonominės ir neekonominės veiklos proporcija objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių (33–38 punktai).

Pagal PVM įstatymo 59 str. 2 dalį tas pirkimo ir (arba) importo PVM, kurio pagal apskaitos duomenis neįmanoma tiesiogiai priskirti nei šio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai, nei kitai veiklai, šioms dviem veiklos grupėms paskirstomas proporcingai, laikantis šio Įstatymo 60 straipsnyje nustatytos tvarkos. Tokiu būdu Komisija pažymi, kad įstatymų leidėjas atskaitomam pirkimo PVM paskirstyti jokių kitų kriterijų, išskyrus nurodytus PVM įstatymo 60 straipsnyje, nesuformulavo. Tačiau pagal PVM įstatymo 59 straipsnio 1 dalį, jeigu PVM mokėtojas vykdo ne tik šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą, jis privalo įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM paskirstyti (kiek tai įmanoma padaryti pagal apskaitos duomenis) šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai ir kitai veiklai, atsižvelgdamas į tai, kokiai veiklai tos prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti. Prekių ir (arba) paslaugų, skirtų naudoti tik šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą. Taigi tik tas pirkimo ir (arba) importo PVM, kurio pagal apskaitos duomenis neįmanoma tiesiogiai priskirti nei šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai, nei kitai veiklai, šioms dviem veiklos grupėms paskirstomas proporcingai, laikantis šio Įstatymo 60 straipsnyje nustatytos tvarkos.

Tokiu būdu Komisija analizuoja, ar pagal apskaitos duomenis įmanoma bent dalį pirkimo PVM paskirstyti šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai ir kitai veiklai, atsižvelgiant į tai, kokiai veiklai tos prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti.

Mokesčių administratorius laikėsi pozicijos, jog iš patikrinimo medžiagos galima spręsti, kad Pareiškėjos buhalterinė apskaita buvo tvarkoma pažeidžiant Buhalterinės apskaitos įstatymo 2 ir 4 straipsnių reikalavimus, nes Pareiškėja nepateikė apyvartos žiniaraščių, kuriuose būtų

atskirai apskaitytos išlaidos, patirtos atskiroms veiklos rūšims, nevedė PVM apskaitos, kai Pareiškėja vykdė mišrią veiklą (Kauno AVMI 2017-02-20 sprendimo 19 psl).

Tačiau Komisija pažymi, jog iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja kai kuriais atvejais pati tam tikrų pirkimo PVM sumų netraukė į PVM atskaitą. Taip pat po Komisijos posėdžio Pareiškėja papildomai pateikė dokumentus, susijusius su Pareiškėjos patikrinimo aktu dėl minėtos informacijos.

Nagrinėjant pateiktus dokumentus matyti, jog buvo pateikti duomenys PVM apskaitai 2012 – 2013 m. Šiuose dokumentuose matyti kiekvieno konkrečiai mėnesio PVM skaičiavimo tvarka, t. y. pardavimo PVM, prekių ir paslaugų pirkimo PVM, kartu nurodant neatskaitomą PVM. Prie kiekvieno mėnesio yra pridėti dokumentai (PVM sąskaitos faktūros), pagal kuriuos matyti, kokios konkrečiai sumos yra netraukiamos į PVM atskaitą.

Taip pat buvo pateikti duomenys PVM apskaitai 2014 – 2015 m. Šiuose dokumentuose vėlgi matyti kiekvieno konkrečiai mėnesio PVM skaičiavimo tvarka, t. y. pardavimo PVM, prekių ir paslaugų pirkimo PVM, kartu nurodant neatskaitomas PVM sumas, o prie kiekvieno mėnesio yra pridėti dokumentai (PVM sąskaitos faktūros), kurie parodo, kokios konkrečiai sumos yra netraukiamos į PVM atskaitą.

Komisija, vertindama šiuos dokumentus, pažymi, kad iš kai kurių aiškiai matosi, jog įsigytos prekės ar paslaugos buvo naudojamos ne šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, o kitai veiklai, todėl toks pirkimo PVM negali būti atskaitomas. Pavyzdžiui, Pareiškėja pateikė duomenis dėl 2013 m. gruodžio mėn. PVM apskaitos, iš kurių matyti (2013-12-18 PVM sąskaita faktūra Nr. 2248), jog Pareiškėja įsigijo notaro paslaugas (notaro atlyginimas už paramos teikimo sutartis) už 2520 Lt (įskaitant PVM), todėl nuo šių paslaugų apskaičiuotą 437,36 Lt pirkimo PVM netraukė į PVM atskaitą. Tokiu būdu, Komisija neaprašinėdama kiekvieno dokumento, tačiau atrankos būdu patikrinusi pateiktą medžiagą, pažymi, jog mokesčių administratorius, vadovaudamasis minėta PVM įstatymo 59 straipsnio 1 dalimi, turėjo išsamiai įvertinti visą minėtą informaciją ir tuo atveju, kai tai įmanoma padaryti pagal apskaitos duomenis, įvertinti, ar Pareiškėja tinkamai įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM paskirstė šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai ir kitai veiklai, atsižvelgdama į tai, kokiai veiklai tos prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti. Tik tuo atveju, kai tokio pirkimo ir (arba) importo PVM pagal apskaitos duomenis neįmanoma tiesiogiai priskirti nei šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai, nei kitai veiklai, mokesčių administratorius turi diskreciją nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus paskirstyti sumokėtą pirkimo PVM tarp ekonominės ir neekonominės veiklos, ir mokesčių administratorius, naudodamasis šia diskrecija, privalo atsižvelgti į Šeštosios direktyvos tikslą bei sistemą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių. Pavyzdžiui, Komisijos vertinimu, tokiu atveju, kai tokio pirkimo ir (arba) importo PVM pagal apskaitos duomenis neįmanoma tiesiogiai priskirti nei šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai, nei kitai veiklai, mokesčių administratorius, vadovaudamasis PVM įstatymo 59 straipsnio 2 dalimi, galėtų tokias pirkimo ir (arba) importo PVM sumas minėtoms dviem veiklos grupėms paskirstyti proporcingai, laikantis šio PVM įstatymo 60 straipsnyje nustatytos tvarkos. Tačiau iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius, neatsižvelgdamas į tai, ar dalį pirkimo PVM pagal apskaitos duomenis galima paskirstyti tiesiogiai Pareiškėjos ekonominei veiklai ar kitai veiklai, visą galimą atskaityti pirkimo PVM apskaičiavo proporcingai pagal PVM įstatymo 60 straipsnį.

Nagrinėjant PVM atskaitos apskaičiavimą, papildomai paminėtina, kad Pareiškėja, nesutikdama su tokia mokesčių administratoriaus pozicija, Komisijos posėdžio metu nurodė, kad, pavyzdžiui, Pareiškėja 2014 m. balandžio mėn. įsigijo krovininį automobilį iš užsienio (patikrinimo akto psl. 20 nurodoma, kad mokesčio patikrinimo metu pagal pateiktus dokumentus nustatyta, kad Pareiškėja 2014-04-18 iš Lenkijos įmonės „B1“ pirko krovininį

automobilį Mercedes Benz Axor (valst. Nr. *duomenys neskelbtini*), už 265 865 Lt, ir nuo šio krovininio automobilio apskaičiuotą pardavimo PVM 100 % įtraukė į PVM atskaitą). Pareiškėja laikosi pozicijos, kad pagal apskaitos duomenis matosi, kiek šis automobilis buvo naudojamas Pareiškėjos ekonominėje veikloje, tačiau mokesčių administratorius, kaip matyti ir iš bylos medžiagos, visą galimą atskaityti pirkimo PVM nuo šio krovininio automobilio apskaičiuo proporcingai pagal PVM įstatymo 60 straipsnį. Po Komisijos posėdžio Pareiškėja papildomai pateikė dokumentus, t. y. išrašytas PVM sąskaitas faktūras už šio krovininio automobilio nuomą, tokiu būdu grįsdama savo poziciją dėl krovininio automobilio naudojimo Pareiškėjos ekonomėje veikloje. Iš šių papildomai pateiktų dokumentų, t. y. 2014-05-19 PVM sąskaitos faktūros Nr. 83, 2015-08-18 PVM sąskaitos faktūros Nr. 105, 2014-08-25 PVM sąskaitos faktūros Nr. 88, 2014-07-30 PVM sąskaitos faktūros Nr. 87, 2014-06-04 PVM sąskaitos faktūros Nr. 84 matyti, kad krovininis automobilis Mercedes Benz Axor (valst. Nr. *duomenys neskelbtini*) buvo nuomojamas VŠĮ „M1“, t. y. naudojamas ūkinėje – komercinėje veikloje.

Taip pat po Komisijos posėdžio Pareiškėja, grįsdama savo poziciją, jog Inspekcija 2009 m. tyrimo metu nenustatė tokio pobūdžio pažeidimų, kokie buvo konstatuoti 2016-12-22 patikrinimo akte Nr. FR0680-748, nors Pareiškėjas vykdė analogišką veiklą, faktiškai buvo vykdomos analogiškos finansinės operacijos, papildomai pateikė 2009-10-22 Kauno AVMI pranešimą apie atliktą mokesčių tyrimą Nr. AU13-93 už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2008-12-31 (tikrintas PVM). Šiuo atveju Komisija sutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, kad vien tik 2009 metų tyrimo už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2008-12-31 rezultatai negali paneigti 2012–2015 metų laikotarpio mokesčių patikrinimo rezultatų. *Inter alia*, Komisija, nekartodama mokesčių administratoriaus argumentų, pažymi, kad dėl Pareiškėjos skundo argumentų, susijusių su 2009 metais atliktu mokesčių tyrimu, išsamiai pasisakė vietos mokesčių administratorius savo sprendimo 15 – 16 psl.

Be to, Komisija pažymi, kad sutinka su Pareiškėjos skundo 5 – 6 psl. dėstoma pozicija dėl pirkimo PVM dalies (procentais), kuri gali būti atskaitoma, suapvalinimo taisyklės. Tiek Tarybos direktyvos 112/EB 175 straipsnyje įtvirtinta, tiek ESTT savo praktikoje (ESTT 2008-12-18 sprendimas byloje C-488/07), tiek centrinis mokesčių administratorius savo paaiškinimuose (pavyzdžiui, PVM įstatymo 60 straipsnio 8 dalies komentaras) mokesčių mokėtojams aiškina, jog apskaičiuota ir nustatyta procentais atskaitoma proporcinga pirkimo (importo) PVM dalis turi būti apvalinama iki artimiausio didesnio sveiką skaičiaus, pavyzdžiui, 25,2 procentų laikomi 26 procentais. Tačiau iš patikrinimo akto 17 ir 20 psl. matyti, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis PVM įstatymo 60 straipsnio 1 dalies nurodyta tvarka apskaičiuo, kad 2012 metais pirkimo PVM dalis, tenkanti apmokestinamoms pajamoms (procentais) yra 22 proc. (140 100/630 299 x 100 proc.), nors pagal minėtą suapvalinimo taisyklę turėjo būti 23 proc., o 2015 metais yra 38 proc. (231 512/603 731 x 100 proc.), nors pagal minėtą suapvalinimo taisyklę turėjo būti 39 proc.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis minėta PVM įstatymo 59 straipsnio 1 dalimi, turėjo išsamiai įvertinti visą minėtą aukščiau šiame sprendime informaciją ir tuo atveju, kai tai įmanoma padaryti pagal apskaitos duomenis, įvertinti, ar Pareiškėja tinkamai įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM paskirstė šio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai ir kitai veiklai, atsižvelgdama į tai, kokios veiklos tos prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti, tačiau, nepaisant to, mokesčių administratorius visą galimą atskaityti pirkimo PVM apskaičiuo proporcingai pagal PVM įstatymo 60 straipsnį, daro išvadą, kad šioje ginčo nagrinėjimo stadijoje sprendimo iš esmės priimti negalima, o byloje nustatyti trūkumai šalintini mokesčių administratoriui pakartotinai atliekant Pareiškėjos skundo ir ginčo sandorių aplinkybių vertinimą, nes bylos situacijai išsiaiškinti būtina įvertinti šiame Komisijos sprendime aptartas aplinkybes. Komisijos nuomone, mokesčių administratorius nuosekliai turi įvertinti visus bylos medžiagoje esančius

duomenis ir tais atvejais (pavyzdžiui, kas minėta šio Komisijos sprendimo motyvuojamojoje dalyje bei kt. atvejai), kai įmanoma pagal apskaitos duomenis nustatyti, jog Pareiškėja įsigytas paslaugas ir prekes naudojo tik atitinkamai PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, tokį pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą, o tais atvejais, kai naudojo kitai veiklai, tokio pirkimo PVM netraukti į PVM atskaitą. Ir tik tais atvejais, kai to padaryti pagal apskaitos duomenis neįmanoma, mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į Šeštosios direktyvos tikslą bei sistemą, apskaičiuodamas trauktiną į PVM atskaitą pirkimo PVM, galėtų taikyti kitus metodus ir kriterijus, skirtus paskirstyti sumokėtą pirkimo PVM tarp ekonominės ir neekonominės veiklos, kurie objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių, pavyzdžiui, šiame sprendime aptartą galimą atskaityti pirkimo PVM apskaičiavimą proporcingai pagal PVM įstatymo 60 straipsnį.

Dėl šios priežasties Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Bendrovės skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Papildomai Komisija pažymi, jog įvertino PVM atskaitos procento dydžio apskaičiavimo pagrįstumą, atrankos būdu, pavyzdžiui, už 2013 m. mokesčių administratorius apskaičiavo, kad 2013 m. išlaidas, kompensuotas iš paramos lėšų, sudarė 333 513 Lt suma. Iš patikrinimo akto 23 psl. pateiktos 12 lentelės matyti, kad šią 333 513 Lt sumą sudarė tokios kompensuotos iš paramos lėšų išlaidos: „Darbuotojų DU ir susijusios sąnaudos“ 113993,64 Lt, „Patalpų nuomos sąnaudos“ 24000,00 Lt, „IMT nusidėvėjimas“ 31049,91 Lt, „Draudimo sąnaudos“ 1294,00 Lt, „Sąnaudos atsiskaitomoje sąskaitoje“ 639,84 Lt, „Mokesčiai LASF (licen., kt.)“ 3150,00 Lt, „Kitos sąnaudos“ 987,40 Lt, „Degalai“ 4104,93 Lt, „Automobilių ruošimas (pasl.)“ 104540,89 Lt, „Neatskaitomo PVM sąnaudos“ 20893,81 Lt, „Palūkanų (už pask) sąnaudos“ 28778,86 Lt, „Neigiama valiutų kursų įtaka“ 80,09 Lt. Iš bylos medžiagos matyti, kad 2013 m. Pareiškėja gavo iš viso 104 998 Lt PVM apmokestinamųjų pajamų (patikrinimo akto 18 psl.) Tokiu būdu mokesčių administratorius apskaičiavo PVM atskaitos dalį, tenkančią apmokestinamoms pajamoms (procentais) t. y. 24 proc. ($104\,998 : (104\,998 + 333\,513) = 0,24 \times 100 = 24$ proc.), todėl mokesčių administratorius nustatė, kad PVM atskaitos dalis, tenkanti PVM neapmokestinamai veiklai, yra 76 proc. (100 proc. - 24 proc.). Vertindama tokį mokesčių administratoriaus taikytą apskaičiavimą, Komisija pažymi, jog, mokesčių administratorius, perskaičiuodamas galimą atskaityti pirkimo PVM apskaičiavo proporcingumą tiems atvejams, kai pirkimo ir (arba) importo PVM pagal apskaitos duomenis neįmanoma tiesiogiai priskirti nei šio Įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai, nei kitai veiklai, taip pat privalo įvertinti ir atitinkamai perskaičiuoti minėtą proporciją įvertindamas ir tai, ar atitinkamos išlaidos neturėtų būti apskritai eliminuotos iš kompensuotų iš paramos lėšų išlaidų sumos, vadovaujantis atitinkamomis PVM įstatymo nuostatomis, atsižvelgiant į tai, jog mokesčių administratorius, naudodamasis minėta diskrecija, privalo atsižvelgti į Šeštosios direktyvos tikslą bei sistemą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių. Pavyzdžiui, mokesčių administratorius galėtų atsižvelgti į tai, kas apskritai pagal PVM įstatymą nėra laikoma ekonomine veikla, PVM objektu, kokios pajamos priskiriamos PVM neapmokestinamai veiklai ir kt. nuostatas, tokiu būdu įvertindamas, ar skaičiuojant 2012-2015 m. proporcingumą, nereikėtų eliminuoti išlaidų, kompensuotų iš paramos lėšų, sumos atitinkamų išlaidų, pavyzdžiui, „Darbuotojų DU ir susijusios sąnaudos“, „IMT nusidėvėjimas“, „Draudimo sąnaudos“, „Palūkanų (už pask) sąnaudos“ ir kt. išlaidų.

Komisija, atsižvelgdama į visas aukščiau išdėstytas aplinkybes, nurodo, jog mokesčių administratorius, atlikdamas Pareiškėjos skundo ir ginčo sandorių aplinkybių vertinimą, turėtų išsiaiškinti ir nustatyti šiame Komisijos sprendime nurodytas visas aplinkybes dėl minėto atskaitomo pirkimo PVM apskaičiavimo, taip pat skaičiuodamas teisingai taikyti šio sprendimo

11 psl. minėtą suapvalinimo taisyklę, tokiu būdu, įvertinęs visą teisiškai reikšmingą informaciją, iš naujo spręsti Pareiškėjos PVM atskaitos klausimą.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-04-12 sprendimą Nr. 69-39 ir Pareiškėjos skundą perduoti iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

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 Veršeliėnė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius

Lina Vosyliėnė