

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla dėl leidžiamų atskaitymų prijungus įmones

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinė teisėjų kolegija atmetė pareiškėjo –BL, apeliacinį skundą ir paliko galioti pirmosios instancijos teismo sprendimą, kuriuo nustatyta pareiga pareiškėjui sumokėti 4 195 665 Lt (1 215 149 EUR) pelno mokesčio ir 16 890 Lt (4 892 EUR) socialinio mokesčio.

Mokesčių administratorius atsisakė pripažinti 2007 - 2009 metais leidžiamais atskaitymais priskirtas 151 132 626 Lt sąnaudas, patirtas mokant palūkanas pagal SPV sudarytą paskolos sutartį, iš kurios kylantys išsipareigojimai po reorganizavimo perėjo BL. SPV buvo įregistruota Lietuvos įmonių registre 2006-12-15, o jau 2007-01-19 ji įsigijo 100 procentų BL akcijų, kurių įsigijimui iš esmės panaudojo pasiskolintas lėšas, už kurias mokėjo palūkanas. 2007-08-01 SPV ir BL buvo reorganizuotos prijungimo būdu, prijungiant SPV prie BL. Tokiu būdu BL perėmė SPV išsipareigojimus (paskolas), kurie panaudoti pačios BL akcijų įsigijimui.

LVAT nurodė, kad Pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) prasme, sąnaudos yra visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas. Tačiau vien atitinkamų išlaidų pripažinimas sąnaudomis savaime nereiškia jų pripažinimo leidžiamais atskaitymais. IPMĮ 17 str. 1 dalis, be kita ko, reikalauja jog sąnaudos būtų patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, norint konstatuoti šių sąlygų buvimą turint tikslą atitinkamas (konkrečias) sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams, būtina vertinti šių sąnaudų atsiradimą nulėmusio vieneto (mokesčių mokėtojo) veiksmus (veiklą).

LVAT vertindama UAB „Bitė Lietuva“ veiksmus, pripažino, jog SPV neveikė kaip vienetas, vykdantis komercinę ar gamybinę veiklą, kuria siekiama pajamų ar kitos ekonominės naudos pelno mokesčio įstatymo prasme. Priešingai, patikrinimo metu nustatytais įmonės veiksmais, be kita ko, nulėmusiais ir ginčo sąnaudų atsiradimą, SPV veikė išimtinai siekdama tikslų, susijusių su akcininkų interesais bei jų ekonomine nauda. Teisėjų kolegija atkreipė dėmesį į 1) SPV įsteigimą, veiklos trukmę ir ypač trumpus laikotarpius tarp reikšmingų šios bendrovės sudarytų sandorių ir akcininkų sprendimų reorganizuoti šią bendrovę prijungiant prie BL; 2) pasirinktą reorganizavimo būdą, be kita ko, vertinant visų kitų faktinių aplinkybių kontekste bei tokiu reorganizavimu nulemtą SPV turėtų ginčo akcijų anuliovimą ir BL akcininkų pasikeitimą; 3) SPV valdymą, jos darbuotojus, turėtų turtą, reikalingą planuotai veiklai vykdyti, paskolą ir kt.

LVAT nuomone, leidžiamiems atskaitymams apskaičiuojant pelną negali būti priskiriamos sąnaudos, kai jas nulėmę vieneto veiksmai nelaikytini veikla PMĮ 17 str. 1 dalies prasme, t.y. vieneto ekonomine ir gamybine veikla, kuria siekiama pajamų ar kitos ekonominės naudos.

Tačiau, svarbu pažymėti, kad LVAT, be kita ko, pasisakė, jog įmonių reorganizavimas prijungimo būdu savaime nepaneigia po reorganizavimo veiklą tęsiančio vieneto teisės leidžiamiems atskaitymams priskirti jo faktiškai patirtas sąnaudas, susijusias su reorganizavimo metu pasibaigusio vieneto vykdyta komercine (gamybine) veikla, kuria siekiama gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos. Pagal bendrą taisyklę, jeigu vienas vienetas paima paskolą, kuri panaudojama kito vieneto akcijoms įsigyti, tai palūkanų sąnaudos, apskaičiuojant paskolą paėmusio vieneto apmokestinamąjį pelną, paprastai priskiriamos leidžiamiems atskaitymams. t.y., nagrinėjamu atveju, jei objektyvūs įrodymai būtų patvirtinę, kad 1) pareiškėjo akcijas

įsigijęs ir po to prijungtas prie pareiškėjo vienetas (SPV) įsigytą turtą (akcijas) naudojo savo komercinėje (gamybinėje) veikloje, siekiant uždirbti pajamų ar gauti kitokią ekonominę naudą, taip pat tokios sąnaudos (patirtos įsigyjant akcijas) yra įprastos vieneto vykdomai veiklai; 2) jeigu būtų nustatyta, kad, pavyzdžiui, akcijos po reorganizavimo buvo perleistos pareiškėjui tam, kad jis gautų pajamų Akcinių bendrovių įstatymo 54 str. nustatyta tvarka (*Bendrovės teisė įsigyti savo akcijas*), minėtos sąnaudos galėtų būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

Lietuvos vyriausiojo administracinio byla dėl PVM atskaitos galimumo, žinant apie partnerio galimą nemokumą

Byloje mokestinis ginčas kilo dėl skirtingo teisės normų, reguliuojančių teisę į PVM atskaitą, aiškinimo.

Mokesčių administratorius (VMI) atliko UAB „T“ (toliau – bendrovė, pareiškėjas) mokestinį patikrinimą ir nustatė, kad bendrovė 2009 m. lapkričio ir gruodžio mėnesiais buhalterinėje apskaitoje apskaitė iš UAB „BV“ įsigytas transporto paslaugas ir pagal pardavėjo išrašytas PVM sąskaitas faktūras į PVM atskaitą įtraukė 72 376 Lt pirkimo PVM sumą. Mokesčių administratorius konstatavo, jog bendrovė, įsigydama transporto paslaugas iš UAB „BV“ ir žinodama ar turėdama galimybę žinoti, kad UAB „BV“ už ūkinėmis operacijomis sukurtą pridėtinę vertę į biudžetą nesumokės PVM, elgėsi nesąžiningai, dėl ko neįgijo teisės į PVM atskaitą. VMI sprendime nurodoma, jog buvo ištirtas UAB „BV“ vadovo susirašinėjimas su verslo partneriais, kreditoriais. Visa ši medžiaga liudijo, kad įmonė turėjo išsiskolinimų, kurių neišgalėjo 2009 m. pradžioje tinkamai ir laiku atlyginti. Be to, kiti UAB „BV“ veiklą organizuojantys-administruojantys darbuotojai, perėję dirbti pas pareiškėją, taip pat galėjo žinoti šias aplinkybes.

Pareiškėjas mokesčių administratoriaus sprendimą apskundė Mokestinių ginčų komisijai (toliau – MGK). MGK tenkino pareiškėjo skundą ir panaikino VMI sprendimą. MGK motyvavo, kad krizės nulemta įmonės (pardavėjo) sunki finansinė padėtis neleidžia mokesčių mokėtojo elgesio vertinti kaip nesąžiningo, t.y. faktiškai pripažino, kad mokesčių mokėtojas žinojo apie sunkią įmonės finansinę padėtį, neneigė VMI išvados, kad galėjo žinoti apie tai, jog nebus sumokamas PVM, tačiau vertino tai kaip sąžiningą elgesį dėl prasidėjusios ūkio krizės. Be to, įvertinusi byloje surinktus įrodymus nustatė, kad tvirtinimas apie pareiškėjo nesąžiningumą būtų mažiau motyvuotas nei jo sąžiningumas. MGK nurodė, kad mokesčių administratorius nesurinko pakankamai įrodymų, pagrindžiančių, jog pareiškėjas, įtraukdamas į PVM atskaitą ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytas PVM sumas, elgėsi nesąžiningai, nes žinojo arba turėjo galimybę žinoti, kad UAB „BV“ nesumokės į biudžetą pirkimo PVM. MGK sprendimą VMI apskundė Vilniaus apygardos administraciniam teismui, kuris skundą tenkino. Dėl to pareiškėjas šį teismo sprendimą apskundė LVAT.

LVAT konstatuoja, kad teisė į PVM atskaitą, kaip sudedamoji PVM sistemos dalis, yra pagrindinis bendrajai PVM sistemai būdingas principas ir iš esmės negali būti ribojama. Apibendrinamas Teisingumo Teismo praktiką bei joje suformuluotas taisykles, LVAT yra pažymėjęs, jog teisės į atskaitą ribojimas gali būti teisėtas ir pagrįstas tuomet, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, nustatoma viena iš **trijų alternatyvių sąlygų**: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant; arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje; arba 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis

dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos.

Šiuo atveju, pareiškėjo teisė į PVM atskaitą galėjo būti ribojama tik objektyviais įrodymais pagrindus, jog egzistuoja bent viena sąlyga, kuriai esant galima apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į atskaitą. Tačiau mokesčių administratorius, nustatęs, kad pareiškėjas, sudarydamas sandorius su UAB „BV“ elgėsi nesąžiningai, savo sprendimo nesuteikti pareiškėjui teisės į PVM atskaitą tiesiogiai nesiejo nei su viena paminėta sąlyga.

Taigi, LVAT sprendimas šiuo atveju yra visiškai pagrįstas, kadangi mokesčių administratorius, siekdamas apriboti teisę į PVM atskaitą, nesurinko pakankamai įrodymų ir nesiejo pareiškėjo elgesio konkrečiai su vienu iš aukščiau nurodytų PVM atskaitos ribojimo pagrindų. Vertinant minėtas tris sąlygas bei įrodymų visumą, pareiškėjas, sudarydamas sandorius su UAB „BV“, (1) nepiktnaudžiavo, (2) nesukčiavo; ir (3) nedalyvavo kito asmens sukčiavime. Aplinkybė, kad įmonė (pardavėjas) patiria tam tikrų finansinių sunkumų savaime neįrodo ir negali reikšti, kad įmonė piktnaudžiaus mokesčių mokėtojo teisėmis ir nemokės į biudžetą PVM. Jeigu toks įrodymas reikštų automatišką teisės į PVM atskaitą ribojimą, įmonės patiriančios bent kažkiek finansinių sunkumų (kad ir laikinų), negalėtų toliau vystyti savo ekonominės veiklos, kadangi dėl apribotos galimybės atskaityti PVM, kiti PVM mokėtojai, tikėtina, atsisakytų su jomis sudaryti sandorius. Tai visiškai prieštarautų įprastai verslo praktikai.

Arūnas Šidlauskas
UAB „Grant Thornton Rimess“ advokatas