



## LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

### SPRENDIMAS LIETUVOS RESPUBLIKOS VARDU

2016 m. vasario 2 d.  
Vilnius

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, susidedanti iš teisėjų Audriaus Bakavecko (kolegijos pirmininkas), Veslavos Ruskan ir Arūno Sutkevičiaus (pranešėjas), teismo posėdyje rašytinio proceso ir apeliacine tvarka išnagrinęjo administracinę bylą pagal pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Sveda“ apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2013 m. rugsėjo 26 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Sveda“ skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, trečiajam suinteresuotam asmeniui Klaipėdos apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai dėl sprendimų panaikinimo.

Teisėjų kolegija

n u s t a t ė:

I.

1. Pareiškėjas uždaroji akcinė bendrovė „Sveda“ (toliau – ir pareiškėjas, UAB „Sveda“) su skundu (I t., b. l. 1–4), kurį patikslino (I t., b. l. 19–22), kreipėsi į teismą, prašydamas: (1) panaikinti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – ir Mokestinių ginčų komisija, MGK) 2013 m. vasario 19 d. sprendimą Nr. S-24 (7-212/2012); (2) panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – ir atsakovas, Inspekcija) 2012 m. rugpjūčio 24 d. sprendimą Nr. 1333630 (7.20)-A10-22 „Dėl UAB „Sveda“ 2012-12-27 skundo“.

2. Pareiškėjas nurodė, kad siekia atgauti 29 570 Lt pridėtinės vertės mokesčio (toliau – ir PVM) permoką. Paaiškino, kad pagal Lietuvos kaimo plėtros 2007-2013 m. programos priemonės „Pelno nesiekiančios investicijos miškuose“ paramos sutartį įgyvendino projekto „Baltų mitologinis rekreacinis (pažintinis) takas“ (toliau – ir Projektas) I etapą ir iš Nacionalinės mokėjimo agentūros gavo 156 390 Lt paramą. Pateiktoje deklaracijoje už 2012 m. birželio mėn. pareiškėjas deklaravo 29 570 Lt PVM sumą. Tarp pareiškėjo ir mokesčių administratoriaus kilo ginčas dėl to, ar sukurtas „Baltų mitologinis rekreacinis (pažintinis) takas“ (toliau – ir Pažintinis takas) ateityje bus naudojamas PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Pareiškėjas pateikė įrodymus, jog tokią veiklą vykdys, mano, kad jo pateikti dokumentai patvirtina, jog pareiškėjo įgyvendintas paramos objektas yra tik sudėtinė dabar vykdomos ir ateityje planuojamos vykdyti PVM apmokestinamos veiklos dalis: pareiškėjas investuoja į projekto garsinimą, siekia pritraukti lankytojus, atliekami kiti veiksmai, bus parduodami bilietai, gaunamos pajamos. Pareiškėjo teigimu, teisė į atskaitą suteikiama mokesčių mokėtojui, net jei nėra tiesioginio ryšio tarp

konkreto pirkimo sandorio ir vieno ar kelių konkrečių pardavimo sandorių, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis (pvz., Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ir Teisingumo Teismas) 2007 m. vasario 8 d. sprendimas byloje *Investrand*, C-435/05). Pareiškėjo nurodomų vykdytinų veiklų objektai aprašyti įstatuose, pareiškėjas nuo pat veiklos pradžios žinojo, kad vykdys PVM apmokestinamą veiklą, tai kryptinga veikla siekiant pelno. Lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais.

3. Atsakovas Inspekcija atsiliepiamu į skundą (I t., b. l. 28, 29) prašė skundą atmesti.

4. Atsakovas nurodė, jog teisė į PVM atskaitą atsiranda, jei prekės ar paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Teisingumo Teismas yra pabrėžęs, kad būtinas tiesioginio ir betarpiško ryšio egzistavimas tarp konkreto pirkimo sandorio ir vieno ar kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą. Teisė į atskaitą taip pat suteikiama, jei tiesioginio ir betarpiško ryšio nėra, bet jei ginčijamos išlaidos sudaro dalį bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Nagrinėjamu atveju pareiškėjas nepateikė įrodymų, jog įsigytos prekės ir paslaugos, kurių pirkimo PVM įtraukė į atskaitą, yra ar bus skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Teigė, jog, įvertinus minėtą paramos sutartį, darytina išvada, kad vykdant projektą įsigytos prekės ir paslaugos nebuvo skirtos naudoti PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Pareiškėjas nepateikė objektyvių įrodymų, kad tokios prekės ir paslaugos yra tiesiogiai ir betarpiškai skirtos naudoti PVM apmokestinamai veiklai vykdyti ar kad jos įsigytos numatomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti.

## II.

5. Vilniaus apygardos administracinis teismas 2013 m. rugsėjo 26 d. sprendimu (I t., b. l. 45–48) pareiškėjo skundą atmetė kaip nepagrįstą.

6. Teismas konstatavo, kad byloje keliamas ginčas dėl mokesčių administratoriaus atsisakymo grąžinti pareiškėjui pirkimo PVM teisėtumo. Pareiškėjas į mokesčių administratorių kreipėsi su prašymu grąžinti 29 570 Lt PVM permoką, PVM deklaracijoje įtrauktą į PVM atskaitą kaip pirkimo PVM. Teismas, spręsdamas ginčą, vadovavosi Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 1, 5, 6 dalimis, Mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. įsakymu Nr. VA-186 (2012 m. balandžio 13 d. įsakymu Nr. VA-43 redakcija), 56 punktu, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – ir PVM įstatymas) 91 straipsnio 1 dalimi, 58 straipsnio 1 dalies 1 punktu, 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąja Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika (2009 m. rugsėjo 21 d. sprendimu administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-963/2009). Teismas, atsižvelgdamas į teisės aktų nuostatas, administracinių teismų praktiką, vertino, ar pareiškėjas įrodė esant ryšį tarp sandorių, kurių pirkimo PVM vykdant Projektą pareiškėjas įtraukė į PVM atskaitą, ir kitų sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, t. y. ar įsigytos prekės ir/ar paslaugos yra ar bus skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (ar) paslaugų teikimui. Teismas nustatė, kad UAB „Sveda“ įregistruota PVM mokėtoju nuo 2012 m. balandžio 4 d., bendrovės veikla – apgyvendinimo, maitinimo ir pramogų teikimo veikla, posėdžių ir verslo renginių organizavimas, pramogų ir poilsio organizavimo veikla. Pareiškėjas pagal Lietuvos kaimo plėtros 2007–2013 m. programos priemonės „Pelno nesiekiančios investicijos miškuose“ paramos sutartį įgyvendino Projekto I etapą ir gavo 156 390 Lt paramą. Nustatyta, kad 2012 m. birželio mėn. pareiškėjas apskaitė ilgalaikio turto, skirto Projektui įgyvendinti (transporto priemonių stovėjimo aikštelės, takų, apžvalgos aikštelės, laiptelių, laužavietės, informacinio stendo), pasigaminimą už 140 810,73 Lt, jo pirkimo PVM – 29 570,43 Lt. Mokestinio tyrimo metu mokesčių administratorius nenustatė, kad pareiškėjas 2012 m. būtų gavęs PVM apmokestinamų pajamų. Pareiškėjas to neneigė, tačiau nurodė, kad į atskaitą įtrauktos prekės ir paslaugos bus panaudotos ateityje apmokestinamai

veiklai vykdyti. Remiantis minėtos paramos sutarties 17.16 punktu, paramos gavėjas negali keisti savo veiklos, kuriai suteikiama parama, pobūdžio, kitų sąlygų bent 5 metus. Pareiškėjo teigimu, praėjus šiam terminui projektas teiks pelną, o įsigytos prekės ir paslaugos yra tik sudėtinė apmokestinamos veiklos dalis. Pagal aptariamą sutarties 17.18 punktą, pareiškėjas įsipareigojo užtikrinti, kad rekreacine infrastruktūra visuomenė galės naudotis nemokamai; būtent viešojo naudojimo rekreacinei infrastruktūrai sukurti ir buvo skirta dalis paramos lėšų. Teismas padarė išvadą, kad po 5 metų termino, net ir pakeitus veiklos pobūdį, naudojimasis rekreacine infrastruktūra, kuriai sukurti įsigytų prekių/paslaugų PVM pareiškėjas priskyrė PVM atskaitai, turės išlikti nemokamas. Pareiškėjas nurodė, kad greta minėto projekto kuriama infrastruktūra susijusi su paslaugomis, kurios bus apmokestinamos, iš jų planuojama gauti pajamų, dėl to esą ginčo prekės (paslaugos) laikytinos sudėtinė šiai veiklai kurti reikalinga dalimi. Nurodytiems argumentams pagrįsti pareiškėjas pateikė papildomus dokumentus: prašymą Kretingos rajono savivaldybės administracijai dėl žemės sklypo, kuriame kaimo turizmo pagrindais bus organizuojamas poilsis ir pramogos, detaliojo plano rengimo; Kretingos rajono savivaldybės administracijos direktoriaus įsakymą dėl žemės sklypo detaliojo planavimo organizatoriaus teisių ir pareigų perdavimo pareiškėjui, detaliojo teritorijų planavimo organizatoriaus teisių ir pareigų perdavimo sutartį, rangos sutartį dėl darbų, susijusių su labirinto įrengimu, lokalinę sąmatą, banko sąskaitos išrašą, patvirtinantį, kad buvo atliktas avansinis mokėjimas. Be to, pareiškėjas mokesčių administratoriui taip pat yra pateikęs: sutartį dėl investicinio projekto „Kaimo turizmo pagrindais organizuojamo poilsio ir pramogų“ galimybių studijos, priedą prie sutarties, banko sąskaitos išrašą, patvirtinantį atliktus avansinius ir kitus mokėjimus. Teismas sutiko su atsakovu, jog minėti dokumentai objektyviai nepatvirtina, kad vykdant ginčo projektą pareiškėjas gaus apmokestinamųjų pajamų. Teismas pažymėjo, kad įsigytos prekės ir paslaugos betarpiškai susiję su Projekto vykdymu, tuo tarpu teigti, jog patirtos išlaidos sietinos su ateityje planuojama papildoma veikla, nėra objektyvaus pagrindo. Be to, teismo vertinimu, pareiškėjo pateikta medžiaga nepagrindžia veiklos finansavimo šaltinių ir realaus jos vykdymo. Siekiant paneigti mokesčių administratoriaus sprendimą, šiuo atveju nepakanka apsiriboti abstrakčiais paaiškinimais, argumentais. Nagrinėjamoje administracinėje byloje išdėstytų faktinių aplinkybių visuma suponuoja išvadą, kad įsigytos prekės ir paslaugos nebuvo susietos su pareiškėjo vykdoma PVM apmokestinama veikla (Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 str.). Dėl nurodytų motyvų atsakovo sprendimas atsisakyti grąžinti pareiškėjui 29 570 Lt PVM permoką buvo pripažintas teisėtu.

### III.

7. Pareiškėjas apeliaciniu skundu (I t., b. l. 50–54) prašo panaikinti Vilniaus apygardos administracinio teismo 2013 m. rugšėjo 26 d. sprendimą, Mokestinių ginčų komisijos 2013 m. vasario 19 d. ir Inspekcijos 2012 m. rugpjūčio 24 d. sprendimus. Apeliacinis skundas iš esmės grindžiamas šiais argumentais:

(1) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje, aiškinant PVM įstatymo normas dėl teisės į PVM atskaitą, yra suformuluotas aiškinimas, kad prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti yra šių veiksmų atlikimas: pirma, PVM mokėtojas turi prekę įsigyti ir sumokėti už ją prekės pardavėjui atitinkamą PVM sumą (pirkimo PVM); antra, PVM mokėtojas, sukūręs su šia preke pridėtinę vertę, prekę turi realizuoti (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>1</sup>-355/2004). Taigi aiškinantis, ar šiuo atveju pareiškėjas turi teisę į PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą PVM atskaitą, svarbu nustatyti, ar pareiškėjas veikia kaip apmokestinamas asmuo, t. y. asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą ir įsigytą turtą toliau naudoja PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. LVAT yra nurodęs, jog tam, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis, iš principo yra būtinas tiesioginio ir betarpiško ryšio egzistavimas tarp konkretaus

pirkimo sandorio ir vieno arba kelių konkrečių pardavimo sandorių suteikiančių teisę į atskaitą (2009 m. rugsėjo 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-963/2009);

(2) tiek pateiktame skunde Mokestinių ginčų komisijai, tiek šio skundo nagrinėjimo metu, pareiškėjas pateikė įrodymus, jog aplink Pažintinį taką vykdys PVM apmokestinamą veiklą. Skundžiamame sprendime yra nepagrįstai teigiama, kad pareiškėjo nurodyti duomenys nėra objektyvūs įrodymai, jog įsigytos prekės ir paslaugos yra įsigytos numatomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai. Teisė į atskaitą taip pat suteikiama mokesčių mokėtojui, net jei nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių konkrečių pardavimo sandorių suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis (Teisingumo Teismo 2007 m. vasario 8 d. sprendimas byloje *Investrand*, Nr. C-435/05, 24 p.). Šiuo atveju teismas tokių aplinkybių nenustatinėjo, dėl ko priėmė visiškai nepagrįstą sprendimą;

(3) pareiškėjo nurodomų vykdytinų veiklų (maitinimo, pramogų plenerų organizavimo ir kt.) objektai yra aprašyti pareiškėjo 2010 m. birželio 19 d. patvirtintuose įstatuose, kuriuose, be kita ko, yra nurodoma pramogų ir poilsio organizavimo veikla. Tai reiškia, kad pareiškėjas nuo pat savo veiklos pradžios numatė ir žinojo, kad vykdys PVM apmokestinamą veiklą, žinojo, kokio pobūdžio ši veikla bus. Visi pareiškėjo nurodyti duomenys patvirtina kryptingą bendrovės veiklą nukreiptą į įstatuose nurodytų tikslų – pelno – siekimą. Priešingi teiginiai bei išvados būtų nesuderinami su įmonės veiklos tikslais;

(4) pagal minėtos paramos sutarties 17.18 punktą, pareiškėjas įsipareigojo užtikrinti, kad rekreacine infrastruktūra visuomenė galės naudotis nemokamai. Tačiau ši rekreacinė infrastruktūra yra tik sudėtinė pareiškėjo vykdomos veiklos dalis. Kitaip tariant, šalia įkurtos rekreacinės infrastruktūros pareiškėjas vykdys apmokestinamą veiklą ir gaus pajamas, o tai patvirtina pareiškėjo pateikti rašytiniai duomenys. Juo labiau, kad šiai dienai įkurta rekreacinė infrastruktūra reikalaus nuolatinės priežiūros, kurią pareiškėjas vykdys ne pagal minėtos paramos sutarties sąlygas (kurios nenumatytos), o iš savų lėšų, gautų vykdant apmokestinamą veiklą. Svarbu paminėti ir tai, kad paramos sutartis sudaryta su pelno siekiančiu juridiniu asmeniu, t. y. UAB „Sveda“. Be to, pareiškėjas registruotas kaip PVM mokėtojas PVM registre. Kitas svarbus faktorius, atskleidžiantis bendrovės siekiamybę ir ateityje vykdyti ekonominę ir apmokestinamą veiklą, tai, jog pagal Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorių numatoma keisti [Pažintinio tako veiklos pobūdį į „pramogų ir poilsio organizavimo veiklą“;

(5) analizuojant Teisingumo Teismo jurisprudenciją atkreiptinas dėmesys į 2012 m. kovo 22 d. prejudicinį sprendimą byloje *Klub* (C-153/11), kurioje nurodyta, kad jei apmokestinamajam asmeniui būtų neleidžiama atskaityti mokėtino pirkimo PVM už vėlesnį apmokestintą naudojimą verslui, nepaisant pradinio apmokestinamojo asmens pageidavimo priskirti visą ilgalaikį turtą savo veiklai, atsižvelgiant į būsimus sandorius, jis nebūtų visiškai atleistas nuo mokesčio, susijusio su jo ekonominei veiklai naudojamu turtu ir jo verslo veikla būtų apmokestinta dvigubai, o tai prieštarautų bendrajai PVM sistemai būdingam neutralumo principui. Pagal šį (PVM neutralumo) principą reikalaujama, kiek tai susiję su veiklos apmokestinimu, kad verslo tikslais patirtos investicijų išlaidos būtų laikomos ekonomine veikla, dėl kurios atsiranda teisė iš karto atskaityti mokėtiną pirkimo PVM. Todėl asmuo, kuris įsigyja turtą ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, tai atlieka kaip apmokestinamasis asmuo, net jei turtas iškart nėra naudojamas šiai ekonominei veiklai. Teisingumo Teismas taip pat pridūrė, kad įgyta teisė į atskaitą išlieka, tik jei nėra sukčiavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių ir išskyrus galimus patikslinimus pagal PVM direktyvoje numatytas sąlygas. Dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo Teisingumo teismo poziciją pakartojo ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 19 d. nutartyje;

(6) bendrovės atsakingų asmenų veikose nei asmens piktnaudžiavimas, nei sukčiavimas arba dalyvavimas sukčiavime nebuvo konstatuoti, juo labiau, kad visi sandoriai įvykę, atsakingų institucijų pripažinti tinkamais ir patikrinti. Esant šioms aplinkybėms konstatuoti, kad pareiškėjo pateikiami dokumentai objektyviai nepatvirtina, jog vykdant ginčo projektą pareiškėjas gaus apmokestinamųjų pajamų, yra nepagrįsti ir išvestiniai.

8. Atsakovas Inspekcija atsiliepimu į apeliacinį skundą (b. l. 63, 64) prašo pareiškėjo apeliacinį skundą atmesti kaip nepagrįstą.

9. Atsakovas nurodo iš esmės tuos pačius argumentus, išdėstytus atsiliepime į pareiškėjo skundą pirmosios instancijos teismui. Teigia, kad pareiškėjo skundo argumentai, jog jis yra įregistruotas PVM mokėtoju, o tai parodo jo ketinimus vykdyti PVM apmokestinamąją veiklą, dar neįrodo ir nepatvirtina pačios PVM apmokestinamos veiklos vykdymo fakto. Mokesčių mokėtojo savanoriškas įsiregistravimas į PVM mokėtojų registrą nėra neginčijamas įrodymas konstatuojant, jog mokesčių mokėtojas vykdo PVM apmokestinamąją veiklą. Šioje byloje nėra keliamas klausimas dėl pareiškėjo sąžiningumo ar nesąžiningumo bei piktnaudžiavimo taip kaip supranta pareiškėjas. Pareiškėjo nurodyta 2013 m. vasario 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-231/2013 yra netaikytina šiuo konkrečiu atveju, kadangi skiriasi faktinės aplinkybės. Be to, pareiškėjo nurodytos Teisingumo Teismo bylos (C-153/11) faktinės aplinkybės nėra tapačios šios bylos aplinkybėms. Pažymi, jog įgyvendinant Projektą nuo pat pradžių buvo žinoma, jog tai ne pelno siekianti veikla, todėl pareiškėjas pagal Teisingumo Teismo formuojamą praktiką neįgyja teisės į PVM atskaitą, kadangi šiuo atveju jis neveikia kaip apmokestinamasis asmuo kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendro sistemos 9 straipsnį.

#### IV.

10. Bylos nagrinėjimo apeliacinės instancijos teisme metu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2014 m. vasario 18 d. nutartimi nutarė kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą klausimu, ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnis gali būti aiškinamas, kaip suteikiantis apmokestinamojo asmens teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą pasigaminant (įsigyjant) verslui skirtą ilgalaikį turtą, koks yra aptariamas nagrinėjamoje byloje, kuris (1) skirtas visiškai neatlygintinai naudotis visuomenės nariams, (2) bet gali būti pripažintas priemone pritraukti lankytojus atvykti į vietą, kurioje apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, tiekia prekes ir (ar) teikia paslaugas.

11. Išnagrinėjęs šį prašymą, Teisingumo Teismas 2015 m. spalio 22 d. sprendimu byloje *Sveda* (C-126/14) konstatavo, kad 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnį reikia aiškinti taip, kad tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis jis suteikia apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą įsigyjant ar pasigaminant numatomai ekonominei veiklai, susijusiai su kaimo ir rekreaciniu turizmu, skirtą ilgalaikį turtą, kuris, viena vertus, yra tiesiogiai skirtas neatlygintinai naudotis visuomenei ir, kita vertus, gali būti priemonė apmokestinamiems sandoriams vykdyti, jei nustatytas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp pirkimo sandorių išlaidų ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, išlaidų arba visos apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos išlaidų, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remdamasis objektyviais duomenimis.

Teisėjų kolegija

k o n s t a t u o j a:

#### V.

12. Nagrinėjamoje byloje ginčas kilo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – ir atsakovas, Inspekcija) 2012 m. rugpjūčio 24 d. sprendimo Nr. 1333630 (7.20)-A10-22 (toliau – ir Sprendimas), kuriuo centrinis mokesčių administratorius atsisakė tenkinti pareiškėjo 2012 m. liepos 27 d. prašymą grąžinti pasigaminant ilgalaikį turtą sumokėtą 29 570 Lt pridėtinės vertės mokesčio (toliau – ir PVM) sumą. Savo

atsisakymą grąžinti (įskaityti) ginčo sumas atsakovas iš esmės grindžia aplinkybe, jog pareiškėjas neturėjo teisės į minėto pirkimo PVM atskaitą.

13. Apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą prielaidas bei įgyvendinimo tvarką pirmiausia reglamentuoja Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (toliau – ir PVM įstatymas). Kadangi PVM įstatymas priimtas, be kita ko, siekiant nacionalinėje teisės sistemoje įgyvendinti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir PVM direktyva; PVM įstatymo 2 priedo 7 d. (2007 m. lapkričio 13 d. įstatymo Nr. X-1322 redakcija), nagrinėjamu atveju sprendžiant klausimą dėl PVM įstatymo nuostatų taikymo ginčo teisiniams santykiams, turi būti atsižvelgiama ir į Europos Sąjungos teisės aktus bei susijusią Teisingumo Teismo praktiką.

## VI.

14. Prieš pasisakant dėl kilusio ginčo esmės, pirmiausia paminėtina, jog rengiantis bylos nagrinėjimui 2015 m. lapkričio 25 d. buvo gauti atsakovo prašymas skirti bylą nagrinėti žodinio proceso tvarka bei papildomi paaiškinimai ir juos pagrindžiantys dokumentai (įrodymai).

15. Iš pateiktų papildomų paaiškinimų ir pridėtų dokumentų matyti, jog 2015 m. vasario 5 d. (t. y. po ginčijamo Sprendimo priėmimo) buvo atliktas pareiškėjo operatyvus patikrinimas dėl elektroninio kasos aparato naudojimo jo veikloje bei apskaitytų pajamų 2013–2014 metais. Remdamasis patikrinimo metu surinktais duomenimis bei 2012–2015 metais pareiškėjo teiktomis PVM deklaracijomis, atsakovas iš esmės kvestionuoja ginčo ilgalaikio turto naudojimą pareiškėjo ekonominėje veikloje bei, atitinkamai, šio turto įsigijimo PVM tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su jo (pareiškėjo) 2013–2014 metais sudarytais apmokestinamaisiais sandoriais ir (ar) vykdyta apmokestinamąja veikla.

16. Tačiau teisėjų kolegija pastebi, kad nagrinėjamu atveju ginčas kilo dėl individualaus administracinio akto, kuriuo viešojo administravimo subjektas atsisakė atlikti jo kompetencijai priskirtus veiksmus, teisėtumo ir pagrįstumo. Pagal bendras administracinės teisenos taisykles tokio pobūdžio ginčams paprastai reikšmingos tik tos ginčo teisinius santykius identifikuojančios faktinės aplinkybės, kurios egzistavo tikrinamo administracinio akto priėmimo metu. Toks vertinimas pirmiausia grindžiamas viešojo administravimo subjekto pareiga priimaną aktą pagrįsti objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų nuostatomis (Viešojo administravimo įstatymo 8 str. 1 d.), kurie turi egzistuoti individualaus administracinio akto priėmimo metu. Kilus ginčui viešojo administravimo subjektas paprastai negali motyvuoti (grįsti) savo priimto individualaus administracinio akto aplinkybėmis ir (ar) teisės normomis, kurios atsirado (įsigaliojo) po šio akto priėmimo (įsigaliojimo).

17. Nagrinėjamu atveju taip pat primintina, kad pagal bendrą taisyklę apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą atsiranda tada, kai atsiranda prievolė mokėti atskaitytiną mokesį (žr. Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 22 d. sprendimo byloje *Klub*, C-153/11, 36 p.), t. y. kai atliekamas prekių tiekimas, paslaugų teikimas ar prekių importas (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2005 m. birželio 2 d. sprendimo byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, 31 p.; 2012 m. kovo 29 d. sprendimo byloje *Véleclair*, C-414/10, 26 p. ir kt.). Šiuo aspektu svarbu tai, kad pareiškėjas, 2012 metais pateikdamas atitinkamą PVM deklaraciją bei prašymą grąžinti (įskaityti) šio mokesčio permoką, būtent ir siekė įgyvendinti galbūt turimą pirminę teisę į ginčo ilgalaikio turto įsigijimo (pirkimo) PVM atskaitą, kurią tais pačiais metais priimtu ginčijamu Sprendimu atsakovas paneigė. Kadangi, kaip minėta, teisė atskaityti PVM atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokeskis tampa apskaičiuotinu (išskyrus tam tikras išimtis, kurios nagrinėjamu atveju nėra aktualios), teisės į atskaitą buvimą gali lemti tik asmens statusas šiuo momentu (Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 30 d. sprendimo byloje *Uudenkaupungin*, C-184/04, 38 p.). Tuo tarpu atsakovo pateikiami papildomi paaiškinimai ir su jais susiję dokumentai iš esmės yra tik dėl ginčo ilgalaikio turto naudojimo vėlesniais laikotarpiais, nei galbūt atsirado pirminė pareiškėjo teisė į PVM atskaitą (apskaičiuotas mokėtinas pirkimo PVM bei pateikta atitinkamo laikotarpio šio mokesčio deklaracija) bei buvo kreiptasi dėl šios sumos grąžinimo (įskaitymo).

Tai lemia, jog aptariamai atsakovo papildomi paaiškinimai ir susiję dokumentai galėtų būti reikšmingi tik sprendžiant klausimą dėl galimų mokesčių įstatymuose ir juos lydinčiuose teisės aktuose numatytų pareiškėjo pareigų atskaitos tikslinimo laikotarpiais, tačiau savaime neturi jokios įtakos (reikšmės) sprendžiant klausimą dėl jo teisės į PVM atskaitą atsiradimo ir jos realizavimo ginčijamo atsakovo Sprendimo priėmimo metu (Teisingumo Teismo 2015 m. spalio 22 d. sprendimo byloje *Sveda*, C-126/14, 36 p.).

18. Atsižvelgiant į paminėtą, spręstina, kad aptariamai atsakovo paaiškinimai nėra reikšmingi nagrinėjamoje byloje, todėl jie atskirai nevertintini ir plačiau dėl jų nepasisakytina, o su šiais paaiškinimais susijusius dokumentus (įrodymus) atsisakytina pridėti prie bylos (juos tirti) bei jie yra grąžintini (Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 str. 1 ir 6 d., 138 str. 3 d.). Tokia išvada taip pat eliminuoja teismo pareigą atskirai vertinti ir pasisakyti dėl pareiškėjo 2016 m. sausio 13 d. papildomų paaiškinimų (teisme gautų 2016 m. sausio 16 d.), kurie susiję su atsakovo pateiktais papildomais paaiškinimais bei veikla po ginčijamo Sprendimo priėmimo.

19. Įvertinusi atsakovo išdėstytus argumentus, atsižvelgdama į ginčo teisinius santykius ir kitas reikšmingas nagrinėjamos administracinės bylos aplinkybes, bei vadovaudamasi Administracinių bylų teisenos įstatymo 137 straipsnio 1 dalimi, teisėjų kolegija taip pat konstatuoja, kad žodinis bylos nagrinėjimas ginčo atveju nėra būtinas, todėl atsisakytina tenkinti atsakovo prašymą skirti bylą nagrinėti žodinio proceso tvarka.

## VII.

20. Nagrinėjant kilusį mokestinį ginčą iš esmės pirmiausia paminėtinos šios ginčo teisiniams santykiams reikšmingos faktinės aplinkybės, dėl kurių ginčo tarp proceso šalių nėra:

(1) 2012 m. kovo 2 d. pareiškėjas su Nacionaline mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos sudarė Lietuvos kaimo plėtros 2007–2013 metų programos priemonės „Pelno nesiekiančios investicijos miškuose“ paramos sutartį Nr. 2IM-KL-11-1-006496-PR001 (toliau – ir Paramos sutartis; MGK byla, b. l. 22–26). Pagal šią sutartį pareiškėjas įsipareigojo įgyvendinti projektą „Baltų mitologinis rekreacinis (pažintinis) takas“ (toliau – ir Projektas), o minėta agentūra – kompensuoti iki 90 proc. Projekto įgyvendinimo išlaidų. Likusias įgyvendinimo išlaidas (10 proc.) įsipareigojo padengti pareiškėjas;

(2) įgyvendindamas šį Projektą pareiškėjas į apskaitą įtraukė sukurta „Baltų mitologinį rekreacinį (pažintinį) taką“ (toliau – ir Pažintinis takas) sudarančio tam tikro ilgalaikio turto (transporto priemonių stovėjimo aikštelių, takų, apžvalgos aikštelių, laiptelių, laužaviečių, informacinio stendo) pasigaminimo išlaidas, įskaitant pirkimo PVM, kurį deklaravo PVM deklaracijoje už 2012 m. birželio mėnesį. 2012 m. liepos 27 d. Klaipėdos apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai (toliau – ir Klaipėdos AVMI) pareiškėjas pateikė prašymą grąžinti aptariamą pirkimo PVM sumas, kaip šio mokesčio permoką (skirtumą);

(3) pareiškėjas Paramos sutarties 17.18 punktu įsipareigojo, kad įgyvendinant Projektą sukurta rekreacine infrastruktūra, t. y. ir ginčo ilgalaikiu turtu, kurio pirkimo PVM pareiškėjas siekia atskaityti, visuomenė galės naudotis nemokamai;

(4) Klaipėdos AVMI, atlikusi pareiškėjo mokestinį tyrimą dėl PVM permokos (skirtumo) grąžinimo už laikotarpį nuo 2012 m. birželio 1 d. iki 2012 m. birželio 30 d., 2012 m. rugpjūčio 20 d. surašė pranešimą apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. A12-63. Šiuo pranešimu, be kita ko, nurodęs, jog nenustatyta, kad pareiškėjo įsigytos paslaugos ar prekės, skirtos Projektui įgyvendinti ir kurių pirkimo PVM prašoma grąžinti, bus naudojamos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, vietos mokesčių administratorius darė išvadą, kad apeliantas nepagrįstai 2012 m. birželio mėnesį į PVM atskaitą įtraukė ginčo PVM bei konstatavo, jog nėra pagrindo tenkinti pareiškėjo prašymą dėl 29 570 Lt PVM permokos gražinimo. Atitinkamai atsakovas, atsižvelgęs į šį Klaipėdos AVMI pranešimą, priėmė byloje skundžiamą Sprendimą, kuriuo atsisakė pareiškėjui grąžinti jo sumokėtas aptariamą pirkimo PVM sumas.

21. Vertinant tokio atsakovo atsisakymo pagrįstumą, pirmiausia primintina, kad vadovaujantis PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 1 punktu, 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. Šia mokesčio įstatymo nuostata, be kita ko, yra įgyvendinamas PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas, nustatantis, kad „jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje <...> teisę iš PVM, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti <...> mokėtiną ar sumokėtą PVM <...> už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“.

22. Aiškindamas šią nuostatą Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad suinteresuotasis asmuo gali įgyti teisę į atskaitą, tik jei, pirma, jis yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, šioje nuostatoje aptariamos prekės ir paslaugos naudojamos jo apmokestinamiesiems sandoriams (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2005 m. gruodžio 15 d. sprendimo byloje *Centralan Property*, C-63/04, 52 p.).

23. Dėl pareiškėjo pripažinimo apmokestinamuoju asmeniu primintina, kad, vadovaujantis PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirma įtrauka, „apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“. Tos pačios nuostatos antroje įtraukoje ekonominė veikla yra apibrėžiama, kaip „<...> gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla <...>“. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų“. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta sąvoka „ekonominė veikla“ gali apimti kelis iš eilės atliekamus veiksmus, įskaitant parengiamuosius veiksmus, kaip antai veiklos priemonių įsigijimą, nekilnojamojo turto pirkimą, todėl jie turi būti laikomi ekonomine veikla (žr. Teisingumo Teismo 1996 m. vasario 29 d. sprendimo byloje *INZO*, C-110/94, 15 p.). Atitinkamai bet kuris asmuo, atliekantis parengiamuosius veiksmus, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir turi teisę atskaityti PVM (Teisingumo Teismo 2005 m. kovo 3 d. sprendimo byloje *Fini H*, C-32/03, 22 p.). Pagal verslo apmokestinimo PVM neutralumo principą pirmosios išlaidos investicijoms, patirtos ekonominės veiklos tikslais, turi būti laikomos ekonomine veikla ir kad šis principas būtų pažeidžiamas, jei būtų laikoma, kad ši veikla pradeda tik tada, kai turtas faktiškai naudojamas, t. y. kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų. Kiekvienas asmuo, atliekantis tokius investavimo (parengiamuosius) veiksmus, glaudžiai susijusius su būsimu turto naudojimu ir jam būtinus, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (žr. Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 1 d. sprendimo byloje *Polski Trawertyn*, C-280/10, 29 ir 30 p. bei juose nurodytą šio teismo praktiką).

24. Remiantis šiomis taisyklėmis, nagrinėjamoje byloje sprendina, jog vien faktinė aplinkybė, kad pareiškėjas ginčui aktuali laikotarpiu (t. y. 2012 m.) negavo jokių apmokestinamųjų pajamų, netiekė prekių ir (ar) netiekė paslaugų, savaime negali lemti vertinimo, kad šiuo laikotarpiu pareiškėjas neveikė, kaip ekonominę veiklą vykdančią apmokestinamasis asmuo. Pastebėtina ir tai, kad, kaip matyti iš pareiškėjo Klaipėdos AVMI teiktuose 2012 m. rugpjūčio 24 d. paaiškinime Nr. 12/08-24 ir 2012 m. rugsėjo 6 d. papildomame paaiškinime Nr. 12/09-06 (MGK byla, b. l. 10, 11, 18, 19), atsakovui įteiktuose 2012 m. spalio 9 d. pareiškime Nr. 12/10-09 ir 2012 m. rugpjūčio 17 d. paaiškinime Nr. 12/08-17 (MGK byla, b. l. 5–7, 12, 13), taip pat mokesčių ginčą nagrinėjusioms institucijoms, įskaitant administracinius teismus, teiktuose skunduose išdėstytų argumentų, jis, kaip pelno siekiantis subjektas, nuo pat įsteigimo nuosekliai atlieka įvairius (parengiamuosius) veiksmus, reikalingus būsimai (ateityje planuojamai) apmokestinamai veiklai, susijusiai su kaimo turizmo (rekreacine) ir jo įstatuose numatyta veikla, vykdyti. Tokius pareiškėjo teiginius objektyviai patvirtino ir pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 6 dalyje įtvirtintas proceso taisykles įvertinti jo pateikti (MGK byla, b. l. 14, 15, 33–36, 62–65, 71–77, 83–97) ir kiti byloje surinkti įrodymai. Taigi, nagrinėjamoje byloje surinkti objektyvūs įrodymai patvirtina ginčui aktuali laikotarpiu (2012 m.) ir ginčijamo Sprendimo priėmimo metu egzistavusį pareiškėjo ketinimą vykdyti savarankišką ekonominę veiklą PVM įstatymo ir PVM direktyvos prasme.



25. Toliau, kiek tai susiję su ginčo ilgalaikio turto pasigaminimu (įsigijimu), pastebėtina, kad teisė į atskaitą už konkrečias prekes (paslaugas) siejama ir su aplinkybe, jog apmokestinamasis asmuo, sudarydamas atitinkamus sandorius, veikia kaip toks (Teisingumo Teismo 2005 m. birželio 2 d. sprendimo byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, 32 p.). Kaip yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, būtent apmokestinamojo asmens ketinimas, patvirtintas objektyviais įrodymais, naudoti prekę ar paslaugą verslo tikslams leidžia nustatyti, ar pirkimo sandorio sudarymo momentu apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 8 d. sprendimo byloje *Breitsohl*, C-400/98, 34 p.). Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo veikia kaip apmokestinamasis asmuo, yra fakto klausimas, kuris, kaip minėta, turi būti vertinamas atsižvelgiant į visas konkrečius atvejo aplinkybes, įskaitant atitinkamo turto pobūdį ir laikotarpį tarp jo įsigijimo ir naudojimo šio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai (šiuo klausimu, pvz., žr. Teisingumo Teismo 2001 m. kovo 8 d. sprendimo byloje *Bakcsi*, C-415/98, 29 p.; 2012 m. vasario 16 d. sprendimo byloje *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, 58 p.).

26. Šiuo aspektu teisėjų kolegija pastebi, jog byloje surinkti duomenys objektyviai patvirtina, kad pareiškėjas ginčo ilgalaikį turtą pasigamino (įsigijo) verslo tikslais. Atsižvelgiant į ginčo ilgalaikio turto pobūdį (rekreacinės infrastruktūros objektai) ir bendrą planuotą vykdyti kaimo turizmo, pramogų, renginių organizavimo, t. y. iš esmės rekreacinių, veiklų pobūdį, taip pat kitas bylai reikšmingas aplinkybes (pvz., kad apmokestinamąją veiklą planuojama vykdyti toje pačioje teritorijoje, kur yra ginčo ilgalaikis turtas, ar šalia jos ir kt.), nėra objektyvaus pagrindo konstatuoti, kad ginčo ilgalaikį turtą pareiškėjas pasigamino (įsigijo) kitais nei verslo tikslais (ginčo ilgalaikis turtas iš esmės sudaro pareiškėjo verslui skirtą turto dalį). Pabrėžtina ir tai, kad, kaip pažymėjo Teisingumo Teismas 2015 m. spalio 22 d. sprendimo byloje *Sveda* (C-126/14) 24 ir 25 punktuose, vertinimo, jog įsigydamas (pasigamindamas) ginčo ilgalaikį turtą pareiškėjas veikė, kaip apmokestinamasis asmuo, nagrinėjamu atveju negali paneigti ir aplinkybė, jog šis turtas turi būti suteiktas visuomenei neatlygintinai naudotis penkerius metus.

27. Toliau nurodytina, kad, kaip yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, jo sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens patiektas prekes ir (ar) suteiktas paslaugas tiek, kiek prekes ir (ar) paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2005 m. birželio 2 d. sprendimo byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, 31 p.). PVM direktyvos 168 straipsnio nuostatos netaikomos verslui skirto turto dalį sudarančių prekių ir paslaugų naudojimui apmokestinamojo asmens vykdomai neapmokestinamai veiklai, o už šias tokias veiklas skirtas prekes ir paslaugas mokėtinas PVM neatskaitomas (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2009 m. vasario 12 d. sprendimo byloje *VNLTO*, C-515/07, 40 p.).

28. Atitinkamai aptariama teisė į atskaitą egzistuoja, kai PVM apmokestinamas pardavimo sandoris yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijęs su vienu ar keliais pirkimo sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą. Jeigu taip nėra, reikia nagrinėti, ar išlaidos, patirtos įsigyjant prekių ir paslaugų, sudaro bendrųjų išlaidų, susijusių su apmokestinamojo asmens bendra ekonomine veikla, dalį. Abiem atvejais tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas reiškia, kad išlaidos, patirtos įsigyjant paslaugas, yra atitinkamai įtrauktos į konkrečių pardavimo sandorių kainą ar apmokestinamojo asmens vykdančią ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimo byloje *SKF*, C-29/08, 60 p.).

29. Minėta, kad tarp šalių nėra ginčo, jog įgyvendinant Projektą sukurta rekreacine infrastruktūra, t. y. ir ginčo ilgalaikiu turtu, kurio pirkimo PVM pareiškėjas siekia atskaityti, visuomenė gali naudotis nemokamai. Kitaip tariant, pareiškėjas aptariamo Pažintinio tako, kurio dalį sudaro ir (ar) kuriam aptarnauti yra skirtas ir ginčo ilgalaikis turtas, lankytojams suteikia teisę nemokamai naudotis šiuo turtu, nepriklausomai nuo to, ar šie asmenys su pareiškėju sudarys apmokestinamuosius sandorius, ar tokių sandorių nesudarys. Todėl nagrinėjamu atveju nėra pagrindo pripažinti, kad 2012 metais pareiškėjo atlikti parengiamieji (investiciniai) darbai galėtų būti vertinami, kaip objektyviai turėję tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su kokiu

nors vienu ar keliais pareiškėjo planuojamos vykdyti veiklos metu sudaromais (sudarytiniais) pirkimo apmokestinamaisiais sandoriais. Jokių objektyvių duomenų, leidžiančių vertinti priešingai, nagrinėjamu atveju nėra nustatyta, vien prielaida, kad praėjus Paramos sutartyje nustatytam 5 metų laikotarpiui pareiškėjas galbūt galės atsisakyti suteikti teisę Pažintiniu taku naudotis neatlygintinai, nesant jokių papildomų objektyvių duomenų, nagrinėjamu atveju nesudaro pakankamo pagrindo konstatuoti minėtą ryšį. Šioje vietoje dar kartą pažymėtina, jog nagrinėjamu atveju vertinami tik tie proceso šalių pateikti duomenys ir nurodytos aplinkybės, kurie egzistavo ginčijamo Sprendimo priėmimo metu.

30. Kita vertus, byloje surinkti objektyvūs duomenys patvirtina, kad, kaip minėta, ginčo ilgalaikis turtas yra pareiškėjo verslui skirto turto dalis. Pažintinis takas, kurio neatsiejama dalis yra ginčo ilgalaikis turtas, iš esmės taip pat vertinamas, kaip objektas (priemonė), kuriuo siekiama pritraukti ir tuos lankytojus, kurie įsigytų pareiškėjo planuotas (planuojamas) už atlygį tiekti prekes ir (ar) teikti paslaugas (suvenyrus, maistą, naudotis mokamais atrakcionais, kitomis mokamomis rekreacinio pobūdžio paslaugomis). Atkreiptinas dėmesys į tai, jog pareiškėjas planavo (planuoja) vykdyti savo apmokestinamąją veiklą kaimiškoje, t. y. retai apgyvendintoje, vietovėje. Todėl logiška manyti, jog aptariamas rekreacinis objektas gali būti pripažinta viena iš priemonių, skirtų paskatinti lankytojus, įskaitant apmokestinamuosius sandorius sudarančius klientus, atvykti iš kitų vietovių. Tokio vertinimo savaiame negali paneigti ir atsakovo teiginiai dėl pačių apmokestinamų objektų (pvz., atrakcionų) poveikio pritraukiant klientus. Iš tiesų neabejotina, kad poilsio, turizmo, pramogų ar kitų rekreacinių objektų skaičius (pasiūla, įvairovė) lemia asmenų apsisprendimą atvykti į kaimišką vietovę, kurioje yra vykdoma atitinkama apmokestinama veikla. Svarbu ir tai, kad aptariamas Pažintinis takas, kurio sudedamoji dalis yra ginčo ilgalaikis turtas, pagal savo paskirtį ir pobūdį atitinka pareiškėjo planuotas (planuojamas) toje pačioje vietoje vykdyti apmokestinamos veiklos pobūdį (pramogų, turizmo, poilsio ir kita panaši veikla), iš esmės šis objektas sudarytų (sudaro) bendrą kompleksą su kitais (planuojamais) apmokestinamosios ekonominės veiklos objektais, t. y. tarpusavyje iš esmės yra susiję. Galiausiai pastebėtina, kad pareiškėjas yra pelno siekiantis juridinis asmuo, kuris savo veiklos išlaidas padengia iš gaunamų pajamų. Byloje galima daryti objektyviai pagrįstą išvadą, jog pareiškėjo planuojamų gauti ateityje pajamų pagrindinę dalį sudarys pajamos iš apmokestinamųjų sandorių, ginčo ilgalaikio turto įsigijimo ir vėlesnio šio turto priežiūros išlaidos (jų dalis) bus padengiama iš pastarųjų pajamų. Atitinkamai seka logiška išvada, jog šios išlaidos sudarys pareiškėjui vykdam (planuojamą) ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalį.

31. Sutiktina, kad kiekviena iš paminėtų aplinkybių, jei ji būtų vertinamos atskirai, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamu atveju, nesudarytų pakankamo (savarankiško) pagrindo konstatuoti minėto ryšio buvimą tarp ginčo ilgalaikio turto įsigijimo (pasigaminimo) ir pareiškėjo planuojamos (planuotos) vykdyti bendros apmokestinamosios veiklos. Tačiau šias aplinkybes vertinant bendrai visų kitų byloje surinktų duomenų kontekste (Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 str. 6 d.), nagrinėjamu atveju nėra prielaidų abejoti aptariamo ryšio buvimu. Be to, kaip akcentavo Teisingumo Teismas 2015 m. spalio 22 d. sprendimo byloje *Sveda* (C-126/14) 34 punkte ir pripažįsta teisėjų kolegija, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė šioje byloje, neatlygintinas ginčo ilgalaikio turto naudojimas nagrinėjamu atveju taip pat nesukelia abejonių dėl tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp pirkimo sandorių ir pareiškėjo planuojamos ekonominės veiklos, todėl šis naudojimas neturi jokios įtakos teisės į PVM atskaitą egzistavimui.

32. Teisėjų kolegija taip pat pažymi, kad atsižvelgiant į šiame baigiamajame teismo akte aptartas prielaidas teisei į PVM atskaitą atsirasti, įtvirtintas nacionalinės ir Europos Sąjungos teisės aktuose bei akcentuotas minėtoje Teisingumo Teismo praktikoje, lėšų, panaudotų įgyjant ginčo ilgalaikį turtą, šaltinis nagrinėjamu atveju nėra reikšmingas sprendžiant klausimą tiek dėl pačios teisės į PVM atskaitą, tiek dėl šios teisės apimties. Todėl aplinkybės dėl to, kokia ginčo ilgalaikio turto įsigijimo (pasigaminimo) išlaidų dalis pagal minėtą Paramos sutartį buvo subsidijuota, nėra reikšminga sprendžiant klausimą dėl atskaitytino PVM.

33. Taigi, apibendrinant išdėstyta, konstatuotina, kad, remiantis byloje surinktais duomenimis, pareiškėjas, 2012 m. birželio mėn. PVM deklaracijos ir 2012 m. liepos 27 d. prašymo grąžinti (įskaityti) PVM permoką (skirtumo) pateikimo bei ginčijamo atsakovo Sprendimo priėmimo metu tenkino bendrąsias mokesčio įstatyme nustatytas sąlygas teisei į ginčo ilgalaikio turto pirkimo PVM atskaitą pripažinti.

34. Atitinkamai, remiantis tuo, kas išdėstyta, konstatuotina, jog pirmosios instancijos teismas netinkamai aiškino ir taikė ginčo teisiniams santykiams aktualias materialinės teisės normas, todėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2013 m. rugsėjo 26 d. sprendimas naikintinas priimant naują sprendimą, kuriuo pareiškėjo skundas tenkintinas.

Vadovaudamasi Administracinių bylų teisenos įstatymo 140 straipsnio 1 dalies 2 punktu, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija

n u s p r e n d ž i a:

Pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Sveda“ apeliacinį skundą tenkinti.

Panaikinti Vilniaus apygardos administracinio teismo 2013 m. rugsėjo 26 d. sprendimą ir priimti naują sprendimą.

Pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Sveda“ skundą tenkinti.

Panaikinti atsakovo Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2012 m. rugpjūčio 24 d. sprendimą Nr. 1333630 (7.20)-A10-22 ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2013 m. vasario 19 d. sprendimą Nr. S-24 (7-212/2012) bei įpareigoti atsakovą pareiškėjo 2012 m. liepos 27 d. prašymą išnagrinėti iš naujo.

Sprendimas neskundžiamas.

Teisėjai

Audrius Bakaveckas

Veslava Ruskan

Arūnas Sutkevičius