



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL ŪKININKO K. J. 2014-01-24 SKUNDO**

2014 m. balandžio 1 d. Nr. S- 66 (7-18/2014)  
V ilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininko  
komisijos narių

Stepono Vytauto Jurnos  
Lauros Milašiūtės  
Editos Veršalienės  
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant

Jūratei Dalmantaitei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

G. J. ,  
A. R.

mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

2014 m. kovo 4 d. posėdyje išnagrinėjusi ūkininko K. J. (toliau – Pareiškėjas) 2014-01-24 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2013-12-20 sprendimo Nr. 68-188, **n u s t a t ė**:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2013-09-17 sprendimą Nr. 44.1-47-44, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 10091 Lt gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 36983 Lt pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 43673,60 Lt GPM nuo su darbo santykiais susijusių pajamų, 13673,53 Lt privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSDĮ), 102221,88 Lt valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSDĮ), 325,49 Lt įmokas į Garantinį fondą, 1336 Lt GPM delspinigius, 1009 Lt GPM baudą, 8987 Lt GPM delspinigius ir 4367 Lt GPM baudą, 7667 Lt PVM delspinigius ir 3698 Lt PVM baudą, 66 Lt įmokų į Garantinį fondą delspinigius bei 33 Lt įmokų į Garantinį fondą baudą, 6837 Lt PSDĮ baudą ir 51111 Lt VSDĮ baudą.

Sprendime nurodoma, jog Šiaulių AVMI atliko Pareiškėjo 2011-01-01–2011-12-31 laikotarpio GPM, PVM, PSDĮ, VSDĮ ir įmokų į Garantinį fondą apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą ir nustatė, kad Pareiškėjas padarė šiuos mokesčių įstatymų pažeidimus:

1. Pareiškėjas, pažeisdamas Inspekcijos viršininko 2002-12-24 įsakymu Nr. 372 (Žin., 2003, Nr. 1-30; 2009, Nr. 148-6652) patvirtintų „Fizinio asmens pranešimo apie ilgalaikio turto ar jo dalies priskyrimą vykdomai individualiai ir / arba kitai ekonominei veiklai FR0457 formos ir jos papildomo lapo FR0457P formos pildymo bei pateikimo mokesčių administratoriui taisyklių“ (toliau – Taisyklės) 5.1. punktą, nepateikė Deklaracijos FR0457, tačiau žemės ūkio veikloje naudojo savo vardu įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą ir šio turto įsigijimo (nusidėvėjimo (amortizacijos), eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo išlaidas priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Tuo Pareiškėjas pažeidė ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 73-3085, toliau – GPMĮ) 18 straipsnio nuostatas. Pagal Pareiškėjo apskaitos duomenis per 2011 m. tokios išlaidos sudarė 16425713,17 Lt.

Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas nekilnojamojo turto objektus naudojo veikloje, todėl Šiaulių AVMI, pritaikiusi analogijos metodą bei atsižvelgdama į bendruosius teisingumo, protingumo bei turinio viršenybės prieš formą principus, padarė išvadą, jog formalus mokesčių teisės normų pažeidimas (deklaracijos FR0457

nepateikimas) neturėtų sukelti Pareiškėjui neigiamų pasekmių, todėl tikrinamojo laikotarpio leidžiamųjų atskaitymų šioje dalyje nekoregavo.

2. Atlikus Pareiškėjo ekonominėje veikloje naudoto ilgalaikio turto duomenų analizę nustatyta, kad keletui ilgalaikio turto pozicijų Pareiškėjas netinkamai pritaikė nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvus (taikė mažesni nusidėvėjimo normatyvą metais, akto 4 priedas) ir leidžiamiems atskaitymams nepagrįstai priskyrė 5780,61 Lt, tuo pažeidė GPMĮ 18 str. 1 dalį. Atsižvelgdama į tai Šiaulių AVMI koregavo Pareiškėjo leidžiamiems atskaitymams priskirtinas ilgalaikio turto nusidėvėjimo sumas, vietoje Pareiškėjo į leidžiamus atskaitymus 2011 m. įtrauktų 33031,80 Lt įtraukė 27251,19 Lt.

3. Nustatyta, kad Pareiškėjas 2011 m. leidžiamiems atskaitymams nepagrįstai priskyrė 15 lengvųjų automobilių, naudotų kitokiems tikslams, nei įtvirtinta GPMĮ 18 str. 3 d. 2 punkto nuostatoje, 164431,08 Lt įsigijimo (turto nusidėvėjimo) išlaidų ir 21910,42 Lt su jų įsigijimu susijusių (lizingo ir kt.) išlaidų, iš viso 186341,50 Lt.

4. Nustatyta, kad apskaičiuodamas apmokestinamąsias pajamas, Pareiškėjas 2011 m. į leidžiamus atskaitymus nepagrįstai įtraukė 176109,14 Lt kuro sąnaudų ir tuo pažeidė GPMĮ 18 str. 1 dalį. Vadovaujantis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 35-1271, toliau – PVMĮ) 58 str. 1 dalimi, Pareiškėjas nepagrįstai atskaitė 36983 Lt PVM, nesiejamo su Pareiškėjo ekonomine veikla, nes, remiantis kelionės lapuose bei darbo laiko apskaitos žiniaraščiuose esančiais duomenimis, Pareiškėjo darbuotojai, valdantys jiems priskirtą transporto priemonę, atskiromis darbo dienomis, kada fiksuotas atitinkamos transporto priemonės naudojimas, nedirbo.

5. Nustatyta, jog Pareiškėjas nepagrįstai leidžiamiems atskaitymams priskyrė 12296,78 Lt išlaidų, buhalterinėje apskaitoje įvardintų labdara.

6. Nustatyta, kad Pareiškėjas 2011 m. birželio–rugpjūčio mėn. su 39 verslo liudijimus „Žemės ūkio paslaugų veikla“ įsigijusiais gyventojais įformino rangos sutartis (12 priedas), kurių dalykas – „šiaudų presavimas, šiaudų gabenimas iš laukų pagal su užsakovu suderintą užduotį“. Mokesčių administratorius konstatavo, kad rangovų vykdoma veikla neatitinka GPMĮ 2 str. 7 dalyje nustatytą individualios veiklos požymių, todėl taikė Mokesčių administravimo įstatymo (Žin. 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 10 ir 69 straipsnių nuostatas ir gyventojams išmokėtą 247374,43 Lt sumą pripažino su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis. Nuo gyventojams išmokėto darbo užmokesčio Pareiškėjui apskaičiuota 46974,60 Lt GPM, 110016,52 Lt VSDĮ, 19529,56 Lt PSDĮ bei 325,49 Lt įmokų į Garantinį fondą ir konstatuota, kad Pareiškėjas iš viso patyrė 119781,30 Lt VSDĮ ir PSDĮ (100251,74 Lt (30,8 %) + 19529,56 Lt) daliai tenkančią mokesstinę naudą.

Sprendime teigiama, jog iš Pareiškėjo skundo argumentų ir reikalavimo matyti, kad Pareiškėjas ginčija du iš šešių nustatytų pažeidimų, o būtent, nesutinka su 176109 Lt kuro sąnaudų priskyrimu leidžiamiems atskaitymams ir su šiomis sąnaudomis susijusio PVM įtraukimu į PVM atskaitą bei su pagal verslo liudijimus dirbusiems asmenims išmokėtos 247374,43 Lt sumos pripažinimo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis.

1. *Dėl kuro panaudojimo Pareiškėjo veikloje* sprendime nurodoma, jog nustatyta, kad Pareiškėjo kuro normų sąrašė, patvirtintame Pareiškėjo 2011-01-03 įsakymu Nr. K-1, transporto priemonės priskirtos konkrečiam darbuotojui – vairuotojui. Pagal patikrinimui pateiktas Pareiškėjo patvirtintas kuro sunaudojimo normas ir darbo laiko apskaitos žiniaraščius nustatyta, kad 2011 m. Pareiškėjo ūkyje eksploatuotos 107 transporto priemonės (lengvieji ir krovininiai automobiliai bei įvairi žemės ūkio technika), ūkyje dirbančių darbuotojų skaičius per 2011 m. svyravo nuo 459 iki 480. Atlikus kelionės lapuose nurodytų duomenų analizę nustatyta, kad dalis vairuotojų pildė kelionės lapus nurodydami įvairius maršrutus ar su transporto priemone atliekamo darbo pobūdį (pavyzdžiui, komposto/durpės vežimas, krovimas, komposto gamyba, stumdymas ir pan.), nors pagal darbo laiko apskaitos žiniaraščius tomis dienomis jie ūkyje nedirbo.

Inspekcijos sprendime vadovujamasi GPMĮ 18 str. 1 dalies, PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punkto nuostatomis ir nurodoma, jog vietos mokesčių administratorius konstatavo, kad kuras, kelionės lapuose nurodytas kaip panaudotas Pareiškėjo veikloje konkrečių darbuotojų, nebuvo panaudotas Pareiškėjo veiklai tomis dienomis, kai kelionės lapuose pasirašę asmenys nedirbo.

Nurodoma, jog Pareiškėjas skunde nurodė, kad minėtomis dienomis ginčo transporto priemonės naudojo kiti ūkio darbuotojai, kad remiantis Pareiškėjo ūkio vidine tvarka transporto priemonės yra priskirtos konkrečioms darbuotojams, tačiau tai nereiškia, jog tik šie darbuotojai gali jas vairuoti. Pareiškėjo teigimu, siekiant užtikrinti nepertraukiamą ūkio veiklą nesant atsakingo darbuotojo transporto priemonės vairuoja kiti asmenys, o atsakingas darbuotojas užpildo kelionės lapus. Atsakant į Pareiškėjo argumentus sprendime vadovujamasi Buhalterinės apskaitos įstatymo (Žin., 2001, Nr. 99-3515, toliau – BAĮ) 12 str. 1 dalimi, 4 straipsniu, 2 str. 1 dalimi, 13 str. 7 dalimi ir nurodoma, jog pagal pateiktus kelionės dokumentus nustatyta, kad dalis jų atspausdinta, iš kitų kelionės lapų vizualiai matosi, kad dokumentai užpildyti viena rašysena ir vienu kartu, t. y. kelionės lapai buvo surašomi ne ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio metu arba tuoj jam pasibaigus, kaip yra nurodyta BAĮ. Taip pat kelionės lapai

nėra pilnai užpildomi – nežymimas pravažiuotas kilometrų kiekis ir/ar spidometro parodymai, kuro suvartojimas per dieną. Pavyzdžiui, R. Č. vairuojamos transporto priemonės lengvojo automobilio kelionės lapo užpildymo data nurodyta 2011 m. kovo 1–31 d. iš šio lapo nėra aišku, kiek kilometrų kokią dieną darbuotojas nuvažiavo (lape esanti tam skirta grafa nepildoma), kiek kuro konkrečią dieną galėjo suvartoti, taip pat neįrašyti spidometro parodymai laikotarpio pradžioje ir pabaigoje. Tuo tarpu iš nurodytų GPMĮ ir PVMĮ nuostatų matyti, kad į leidžiamus atskaitymus ar PVM atskaitą tam tikras sumas įtraukti galima tik tuomet, kai prekės buvo panaudotos mokesčių mokėtojo ekonominei veiklai vykdyti, t. y. mokesčio bazė minėtomis sumomis gali būti mažinama tik turint įrodymus dėl jų panaudojimo veikloje.

Skunde tvirtinama, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjas nesilaikė BAĮ 4 straipsnio reikalavimų apskaitos informacijai (kelionės lapai pildomi ne įvykus įvykiui, o mėnesio gale, fiksuotas kuro sunaudojimas fiksuojančio darbuotojo, poilsio ir/ar atostogų dienomis ir pan., tuo tarpu remiantis Pareiškėjo skundu, informaciją fiksuoja asmuo, kuris negalėtų paliudyti mokesčių apskaičiavimui reikšmingo įvykio egzistavimo – darbuotojas pats negalėjo matyti, kas naudojosi jam priskirta transporto priemone ir koku tikslu, nes tą dieną nebuvo darbe), todėl, Inspekcijos tvirtinimu, ginčo kelionės lapai negali būti pripažinti tinkamu įrodymu, kad juose įrašyti duomenys atspindi ginčo kuro suvartojimą Pareiškėjo ekonominei veiklai vykdyti.

Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, Šulių AVMI teisėtai ir pagrįstai konstatavo, kad su ekonomine Pareiškėjo veikla nesusijusios kuro sąnaudos mokestiniu laikotarpiu sudarė 176109,14 Lt (akto priedas Nr. 8), nepagrįstai atskaityta 36983 Lt PVM.

*2. Dėl MAI 69 straipsnio taikymo rangos sutartimis įformintų paslaugų teikimą pripažįstant darbo santykiams.*

Sprendime nurodoma, jog nustatyta, kad 2011 m. birželio–rugsėjo mėn. Pareiškėjas buvo sudaręs rangos sutartis su 39 asmenimis, vykdančiais ekonominę veiklą „Žemės ūkio paslaugų veikla (EVRK klasės 01.61; 81.30; įeina į EVRK klasę 01.63)“ pagal verslo liudijimus. Iš viso rangovams išmokėta 247374,43 Lt. Sutarčių dalykas – „šiaudų presavimas, šiaudų gabenimas iš laukų pagal su užsakovu suderintą užduotį“ (toliau – paslaugos). Sutartyse taip pat išvardinti rangovo ir užsakovo (Pareiškėjo) įsipareigojimai, kitos sutarties sąlygos ir atsakomybė (rangos darbų vykdymo aplinkybės dėl orų sąlygų, atsakomybė už darbo ir priešgaisrinę saugą, materialines vertybes ir kt.), įrašyti traktorių, su kuriais rangovai įsipareigojo atlikti paslaugas, pavadinimai ir valstybiniai numeriai, neregistruojamų žemės ūkio padargų pavadinimai.

Pagal Traktorių registro duomenis ir surinktą priešpriešinę informaciją nustatyta, kad visi 39 rangovai paslaugas teikė su Pareiškėjo suteiktais traktoriais. Dalį traktorių Pareiškėjas nuomojosi iš UAB „L1“, kai kuriais iš jų naudojosi pagal panaudos sutartis su pačiais rangovais, t. y. su asmeniu, su kuriuo sudaroma rangos sutartis, sudaroma ir šio asmens ar jo artimųjų nuosavybės teise valdomos technikos panaudos sutartis. Asmenys, net ir naudodamiesi sava transporto priemone (kurią panaudos teise yra perdavę Pareiškėjui), pildo kelionės lapus, juose žymi suvartotų degalų kiekį, t. y. degalus asmenims tiekia Pareiškėjas. Nustatyta, jog rangovai 2011 m. liepos–rugsėjo mėn. sunaudojo 85947 l Pareiškėjo tiekiamo kuro, kurio sąnaudomis (276751,95 Lt) sumažintos Pareiškėjo apmokestinamosios pajamos bei, pasinaudojus PVM atskaita (58117,91 Lt), mokėtinas PVM.

Nurodoma, jog sudarytose sutartyse mokesčių administratorius nustatė įvairių neatitikimų, pavyzdžiui, sutartis su R. V. sudaryta 2011-07-04, sutartyje įrašyta verslo liudijimo Nr. OV-256324-1 ir išdavimo data 2011-07-25, t. y. sutartis sudaryta anksčiau, nei išduotas verslo liudijimas. Pagal išduotą kelionės lapą (išdavimo data 2011-07-19) matyti, kad R. V. sutartyje numatytus darbus pradėjo 2011-07-19, nors iki 2011-07-25 pas Pareiškėją dirbo pagal darbo sutartį. Verslo liudijimas buvo išduotas laikotarpiui nuo liepos 26 d. iki rugsėjo 26 d. Nuo rugsėjo 27 d. R. V. vėl dirbo pas Pareiškėją pagal darbo sutartį. Sutartis su S. P. sudaryta 2011-07-04, joje įrašytas verslo liudijimo Nr. ir išdavimo data 2011-07-18. Verslo liudijimas įsigytas liepos 25 d.–rugsėjo 25 d. laikotarpiui, tačiau pagal išduotą kelionės lapą (2011-07-19) matyti, kad darbus pradėjo vykdyti nuo liepos 19 d. Sutartis su K. Ž. sudaryta 2011-07-14, sutartyje įrašytas verslo liudijimo numeris ir išdavimo data 2011-07-19. Verslo liudijimas įsigytas liepos 25 d.–rugsėjo 25 d., tačiau pagal išduotą kelionės lapą (2011-07-19) matyti, kad darbai atliekami nuo liepos 19 d. ir t. t.

Pareiškėjas 2013-01-21 paaiškinime Nr. R130121 nurodė, kad rangovui yra išduodamas kuras, tepalai, raktų komplektai, gesintuvai, presavimo arba vežimo padargai, traktoriai, presavimo medžiagos. <...> Sutarties pabaigoje už visas gautas materialines vertybes rangovas turi atsiskaityti užsakovui, o pagamintus šiaudus kartu su užsakovu suinventorizuoti. Taip pat nurodė, jog nuolatos ūkyje dirbantys ūkio darbuotojai neatlieka šiaudų presavimo, grėbimo, stirtavimo darbų. Tokiems darbams turi būti sukurtos papildomos vadovų, darbo saugos ir priešgaisrinės saugos specialistų pareigybės. Patikrinimo akte nurodyta, jog pagal prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitus nustatyta, kad rangovų atliktas paslaugas kontroliavo ir kvitus surašė ne patys verslo liudijimų pagrindu veiklą vykdančias asmenys, bet Pareiškėją atstovaujantis vyr. inžinierius W. G. .

Teigiama, jog iš pirmiau nustatytų aplinkybių matyti, kad pagal rangos sutartis dirbantiems asmenims buvo vadovaujama – asmenys dirbo Pareiškėjo teritorijoje ir Pareiškėjo atstovams prižiūrint, ne chaotiškai kiekvienas

sau patogiu metu patogioje vietoje, buvo dalinami gesintuvai (priešgaisrinės saugos priemonė), tiekiamas kuras ir kitos darbo priemonės.

Minėtame Pareiškėjo paaiškinime taip pat teigiama, jog skirtingai nuo laukuose atliekamų darbų pobūdžio, nuolatiniai darbuotojai dirba pagal nustatytą suminės darbo laiko apskaitos grafiką, kuris reikalauja ne daugiau kaip 40 darbo valandų per savaitę ir ne mažiau 36 valandų poilsio tarp pamainų. Tokius darbo režimo reikalavimus įvykdyti derliaus dorojimo metu neįmanoma. Sudarydami sutartis su asmenimis kaip savarankiškais verslininkais, mes nebeatsakingi už jų darbo saugą, darbo laiką, priešgaisrinę saugą, aplinkosaugą, jų transporto ir traktorių tech. būklę. Taip pat paaiškinime pažymėta, jog tokiu būdu išsprendžiama itin griežtų įstatyminių apribojimų problema.

Centrinis mokesčių administratorius pažymi, jog Pareiškėjo aptariamiems sezoniniams darbams taikytinas Lietuvos Respublikos darbo kodekso (Žin., 2002, Nr. 64-2569) 112 straipsnis bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994-03-07 nutarimas Nr. 154 „Dėl sezoninio darbo“ (Žin., 1994, Nr. 19-313), su kuriuo pateikiamo sezoninių darbų sąrašo 10 punkte nurodyta, jog sezoniniais darbais be kita ko yra laikomas ir žemės ūkio produkcijos auginimas, derliaus nuėmimas atvirame lauke, paruošimas ir supirkimas sezono metu. Pažymima, kad Pareiškėjas tiek savo skunde, tiek teiktuose rašytiniuose paaiškinimuose prilygina rangovų vykdytą veiklą derliaus nuėmimui.

Inspekcijos tvirtinimu, ta aplinkybė, kad sezoninio pobūdžio darbo forma yra nustatyta Lietuvos Respublikos įstatymais ir poįstatyminiais teisės aktais, reiškia, jog įstatymo leidėjas tokio pobūdžio darbuotojus laiko pažeidžiama darbo santykių grandimi ir nustato specialų reglamentavimą, siekdamas užtikrinti tinkamą šių asmenų teisių apsaugą bei socialines garantijas nepriklausomai nuo to, kad darbdaviams šie reikalavimai atrodo pernelyg griežti – šiuo atveju įstatymo leidėjo valia yra apsaugoti silpnesniąją santykių grandį – darbuotoją, o ne ginti darbdavio ekonominius interesus.

Nurodoma, jog pagal rangovų pateiktas metines pajamų deklaracijas už 2011 m. nustatyta, kad 13 iš 39 gyventojų deklaruotos pajamos atitinka išmokėtas sumas, 4 gyventojų deklaruotos pajamos yra artimos išmokėtoms sumoms (paklaida nuo 1 iki 84 Lt), 12 gyventojų deklaravo mažesnes pajamas, 9 deklaracijose nenurodė išmokėtų sumų arba deklaracijos visai nepateiktos ir 3 gyventojai deklaravo daugiau, nei jiems išmokėjo Pareiškėjas, t. y. tik 3 rangovai iš 39 paslaugas galėjo teikti ne tik Pareiškėjui. Nustatyta, kad iš 39 rangovų 6 asmenys (J. S. , K. Ž. , W. G. , S. V. , J. G. , V. J. ) buvo, o 6 asmenys (R. V. , K. D. , V. Š. , P. G. , W. Š. , V. G. ) yra Pareiškėjo samdomi darbuotojai ir 2011 m., kai buvo įsigijami verslo liudijimai, buvo forminamos rangos, o ne darbo sutartys, t. y. Pareiškėjo samdomi darbuotojai laikinai tapo individualią veiklą vykdančiais asmenimis. Patikrinimo akte taip pat nurodyta, jog Pareiškėjas žodžiu yra teigęs, kad vasaros laikotarpiu, t. y. esant itin dideliame darbų mastui, fiziniams asmenims verslo liudijimus išperka ūkis.

Inspekcija sprendime remiasi GPMĮ 2 str. 7 dalyje nurodytais individualios veiklos požymiais, LVAT 2006-06-16 sprendimu adm. byloje Nr. A5-902/2006 ir pažymi, kad nustatytos aplinkybės neleidžia neginčijamai teigti, jog Pareiškėją ir rangovus siejo civiliniai, o ne darbo santykiai – didžioji dalis asmenų pajamas gavo tik iš Pareiškėjo, asmenys dirbo ne savo nuožiūra, bet vadovaujami, kvitus už suteiktas paslaugas pildė Pareiškėjo atstovas, Pareiškėjas panaudos bei nuomos pagrindais perėmė iš asmenų transporto priemones ir suteikdavo jas rangovams, dengė kuro išlaidas, teikė priešgaisrinės saugos ir kt priemones. Nustatyta, jog dalis asmenų atskirais laikotarpiais, prieš ar po veiklos pagal rangos sutartis, buvo Pareiškėjo darbuotojai. Todėl tvirtinama, kad Šiaulių AVMI pagrįstai padarė išvadą, jog rangos sutartimis buvo įforminti darbo santykiai ir, nustatydamas Pareiškėjo mokesstinės prievolės dydį, pritaikė MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas.

Sprendime vadovaujamas MAĮ 10 straipsnio, 69 str. 1 dalies nuostatomis, atsižvelgiama į aktualią LVAT praktiką (2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-719/2007) ir tvirtinama, jog, remdamasi išdėstyta aplinkybių visuma, Šiaulių AVMI pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjas, netinkamai vykdydamas mokesčines prievoles, pažeidė GPMĮ 23 straipsnio, Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 7 straipsnio, Garantinio fondo įstatymo 4 straipsnio ir Sveikatos draudimo įstatymo 17 straipsnio nuostatas ir patyrė 119781,30 Lt VSD ir PSD įmokų (100251,74 Lt + 19529,56 Lt) mokesčinę naudą.

Atsakydama į Pareiškėjo skundo motyvą, jog buvo siekiama darbo santykių optimizavimo, t. y. „mokėtojas stengiasi minimizuoti šiaudų gamybos kaštus minimizuodamas valdymo išlaidas, kurios būtų esant darbo santykiams“, Inspekcija sprendime pažymi, kad nustatyta mokesčinė nauda (apytiksliai 150000 Lt, neskaitant GPM), būtent ir kyla dėl siekio neįforminti darbo santykių. Nurodo, kad Pareiškėjas nepateikia skaičiavimų, kokią valdymo išlaidų dalį jis sutaupė – darbo organizavimas buvo vykdomas ir įforminus rangos santykius, apskaitos funkcijos atliekamos bendra tvarka (Pareiškėjo ūkyje 2011 m. dirbo 459–480 darbuotojų), kaip matyti iš bylos medžiagos, techniką remontuojantys asmenys taip pat yra samdomi darbuotojai, kurie mokesčių administratoriui paliudijo atliekantys būtent tokias funkcijas, todėl darbo saugos ir priešgaisrinės saugos išlaidos, mokesčių administratoriaus vertinimu, neviršytų mokesčinės naudos, kurią gavo Pareiškėjas.

Atsižvelgiant į išdėstytą sprendime daroma išvada, jog nuo gyventojams išmokėto darbo užmokesčio, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis ir pritaikius veiklos turinio viršenybės prieš formą principą, įvertinus gyventojų sumokėtas įmokas, įsigyjant verslo liudijimus, Pareiškėjui pagrįstai papildomai apskaičiuota

43673,60 Lt GPM nuo su darbo santykiais susijusių pajamų, 102221,88 Lt VSD ir 13673,53 Lt PSD įmokų, 325,49 Lt įmokų į Garantinį fondą.

Pareiškėjas 2014-01-24 skunde nurodo nesutinkantis su ginčijamo Inspekcijos sprendimo išvada, jog Pareiškėjas nepagrįstai leidžiamais atskaitymais pripažino 176109 Lt kuro sąnaudų. Skunde nurodoma, jog pagal ūkio veiklos specifiką ir jame dėl nepertraukiamos gamybos susiklosčiusius procesus ūkyje buvo patvirtintas 2001-01-03 įsakymas Nr. K-1 „Dėl transporto priemonių kuro normų nustatymo“ (toliau – Įsakymas), kurio tikslas yra nustatyti ūkyje sunaudoto kuro fiksavimo tvarką ir transporto priemones priskirti atitinkamiems darbuotojams, atsakingiems už jų priežiūrą. Šiaulių AVMI, vadovaudamasi minėtu Įsakymu ir surašytais transporto priemonių kuro sunaudojimą fiksuojančiais kelionės lapais, priskyrė neleidžiamiems atskaitymams: 1) transporto priemonių, kurios yra žemės ūkio technika, atliekanti technologines operacijas ir dirbanti tik technologinėse aikštelėse, kuro vertę ir 2) ūkio direktoriaus A. R. ir technologinių procesų vadovų išieginėmis dienomis sunaudoto kuro vertę.

Pareiškėjas teigia nurodantis aplinkybes, pagrindžiančias žemės ūkio technikos kuro sąnaudų priskyrimą leidžiamiems atskaitymams. Nurodoma, jog pagal buhalterinę apskaitą ir mokesčių apskaičiavimo tvarką reglamentuojančius teisės aktus buhalterinėje apskaitoje fiksuojamos ūkinės operacijos, tarp jų ir susijusios su autotransporto priemonių panaudojimu, turi būti pagrįstos dokumentais. Atsižvelgdamas į veiklos pobūdį, važiavimo dažnumą ir kitas darbo sąlygas, mokesčių mokėtojas pats nusistato, kokiais dokumentais, patvirtintais atsakingų asmenų parašais, turi būti įforminamas degalų bei kitų su autotransporto priemonių eksploatavimu susijusių medžiagų sunaudojimas. Tokiu būdu degalų sąnaudos leidžiamais atskaitymais pripažįstamos pagal vidinę tvarką surašomus dokumentus. Dėl šių priežasčių ūkyje buvo patvirtintas jau minėtas Įsakymas.

Skunde akcentuojama, kad atsižvelgiant į ūkio veiklos specifiką, t. y. į tai, kad gamybos procese naudojamos specializuotos transporto priemonės, priskirtinos žemės ūkio technikai ir kurios iš esmės negali būti naudojamos privačiais darbuotojų tikslais, taip pat į tai, kad dėl nepertraukiamo produkcijos gamybos ciklo su šia technika faktiškai dirba įvairūs darbuotojai, fiksuoti, koks konkretus darbuotojas su transporto priemone dirbo, yra netikslinga. Ši žemės ūkio technika atlieka tik technologines operacijas, dirba tik technologinėse aikštelėse ir niekada nėra išvažiuojusios už ūkio ribų, todėl kuras negali būti sunaudojamas kitoms, nei ūkio veiklai vykdyti, reikmėms, ir Įsakymu nustatyta tvarka buvo siekiama fiksuoti tik sunaudotą kuro kiekį. Fiksuoti, koks konkretus darbuotojas ir kokiais tikslais su transporto priemone dirbo vienu ar kitu gamybos proceso metu, yra netikslinga. Taigi, minėtu Įsakymu buvo patvirtintos transporto priemonių kuro sunaudojimo normos ir nustatyta, kad kuras nurašomas pildant kelionės lapus. Kelionės lapai (kuro sąnaudų nurašymo dokumentai) surašomi ūkyje įdiegtos elektroninės duomenų fiksavimo sistemos pagrindu sugeneruotų pirminių dokumentų pagrindu (ūkio degalinės elektroninės duomenų sistemos sugeneruotos ataskaitos pagrindu, pavyzdys pridedamas, priedas Nr. 1).

Nurodoma, jog pagal Įsakymu nustatytą tvarką transporto priemonės yra priskirtos atitinkamiems darbuotojams, atsakingiems už transporto priemonės administravimą ir priežiūrą, už jiems priskirtos transporto priemonės tinkamą naudojimą, techninės būklės stebėjimą, priežiūrą ir ūkio vadovų informavimą apie reikalingas technines apžiūras, gedimus, remontus ir t. t. bei sunaudoto kuro fiksavimą. Pažymima, kad dėl nepertraukiamos gamybos ūkyje ypač svarbu turėti techniškai tvarkingą techniką, todėl Pareiškėjas, taupydamas veiklos kaštus, nespėdė neturėti atskiros padalinio ar darbuotojo, atsakingo už autoparko priežiūrą ir administravimą, nepirkti šių paslaugų iš išorinių paslaugų teikėjų, o paskirti kiekvienam transporto priemonės vienetui už jo priežiūrą ir administravimą atsakingą darbuotoją. Atsižvelgiant į tai, kad su ta pačia transporto priemone nepertraukiamo gamybos ciklo metu gali dirbti keletas skirtingų darbuotojų, atsakingo darbuotojo priskyrimas kiekvienai transporto priemonei, yra vienintelis būdas garantuoti efektyvią transporto priemonių būklės kontrolę.

Taip pat nurodoma, kad Įsakymo pagrindu paskirti darbuotojai fiksuoja šios transporto priemonės sunaudoto kuro kiekį, tačiau ši nuostata nereiškia, kad šia transporto priemone gali naudotis tik už ją atsakingas darbuotojas, nes, atsižvelgiant į ūkio veiklos specifiką, nepertraukiamą žemės ūkio produkcijos gamybos procesą, transporto priemonė naudojama nuolat, t. y. išieginėmis, šventinėmis dienomis, naudojamos darbuotojų, kuriems ta transporto priemonė priskirta, bei kitų darbuotojų (kai atsakingam darbuotojui yra išieginė diena arba atostogos). Skunde tvirtinama, jog faktą, kad transporto priemonė ūkyje naudojama ne tik darbuotojų, kuriems ji priskirta, bet ir kitų, patvirtina ir mokesčių administratoriaus atlikta 4 ūkio darbuotojų apklausa. Trims iš jų (G. K., K. K. ir K. A.) transporto priemonės nėra priskirtos, tačiau jie paaiškinimuose nurodė, kad yra dirbę su ūkio transportu. Vienam iš apklaustų darbuotojų buvo priskirtas traktorius, tačiau jis patvirtino, kad yra dirbęs ir su kitu jam nepriskirtu traktorium. Faktas, kad žemės ūkio technikos kurą darbuotojai gali sunaudoti tik ūkio veikloje, Šiaulių VMI neginčijo, taip pat ji nenustatė faktų, kad ši žemės ūkio technika faktiškai buvo naudota ne ūkio veikloje.

Akcentuojama, kad pagal ūkyje nustatytą tvarką degalų sunaudojimą fiksuojančius kelionės lapus pildo atsakingas už transporto priemonę darbuotojas, o ne tas darbuotojas, kuris su konkrečia transporto priemone dirba, pagal tvarką nefiksuojama, koks konkretus darbuotojas su transporto priemone faktiškai dirbo, nes tai netikslinga. Atsižvelgiant į tai, kad ūkis gali pats nusistatyti, kokiais dokumentais ir kokių atsakingų asmenų parašais turi būti įforminamas degalų sunaudojimas, transporto priemonių degalų sąnaudos leidžiamais atskaitymais gali būti

pripažintos ir pagal surašytus atsakingo už transporto priemonę darbuotojo kelionės lapus, nenurodant, koks konkretus darbuotojas vieną ar kitą dieną dirbo.

Skunde nurodoma, jog patikrinimo metu Šiaulių AVMI pateikė lentelę (akto 8 priedas), kurioje nurodė leidžiamais atskaitymais nepripažįstamą kuro kiekį, kuriuo mokesčių administratorius laikė kelionės lapuose, kurie buvo patvirtinti parašais darbuotojų pagal darbo laiko apskaitos žiniaraščius nedirbusių ūkyje tomis dienomis, kuriomis buvo sunaudotas kuras, nurodytas kuro sąnaudų sumas. Apibendrinus žemės ūkio technikos kuro sąnaudų priskyrimą leidžiamais atskaitymams pagrindžiančias aplinkybes ir faktų visumą, t. y., kad: 1) teisės aktai ūkio subjektui suteikia diskrecijos teisę savo nuožiūra nusistatyti vidaus tvarką veikloje sunaudotam kurui dokumentuoti; 2) ūkyje buvo patvirtintas Įsakymas, kuriuo buvo nustatytos transporto priemonių kuro sunaudojimo normos ir kuro nurašymo tvarka; 3) pagal nustatytą tvarką degalų sunaudojimą fiksuojančius kelionės lapus pildo atsakingas už transporto priemonę darbuotojas, o ne tas darbuotojas, kuris su konkrečia transporto priemone dirba; 4) transporto priemonės naudojamos ne tik tų darbuotojų, kuriems ta transporto priemonė priskirta, bet ir kitų (kai atsakingam darbuotojui yra iššeiginė diena arba atostogos); 5) žemės ūkio technika atlieka tik technologines operacijas, dirba tik technologinėse aikštelėse ir niekada nėra išvažiuavusi už ūkio ribų, todėl jų sunaudojamas kuras negali būti sunaudojamas kitiems nei ūkio darbams atlikti; 6) mokesčių administratorius nepateikė nei vieno fakto, kad žemės ūkio technika būtų naudojama ne ūkio tikslais, skunde daroma išvada, kad mokesčių administratorius iš esmės klaidingai interpretavo ūkyje nustatytą žemės ūkio technikos kuro sunaudojimo dokumentavimo tvarką ir dėl to padarė nepagrįstas ir tikrovės neatitinkančias išvadas, o Pareiškėjas, laikydamasis Įsakyme patvirtintos tvarkos, šių transporto priemonių kuro sąnaudas pagrįstai priskyrė leidžiamais atskaitymams.

Atsakant į centrinio mokesčių administratoriaus ginčijamame sprendime nurodytus argumentus, dėl kurių kelionės lapai negali būti pripažinti tinkamu įrodymu kuro suvartojimo ūkininko ekonominei veiklai vykdyti pagrįsti skunde akcentuojama tai, kad ūkyje surašomi kelionės lapai yra per atitinkamą laikotarpį atliktų ūkinių operacijų suvestinis dokumentas, surašomas ūkio degalinės užfiksuotų pirminių ūkinių operacijų duomenų pagrindu (ataskaitos pavyzdys pridedamas, priedas Nr. 1). Nurodoma, jog kiekvienas žemės ūkio technikos vienetas turi savo kortelę arba taip vadinamą „elektroninį čipsą“, kurį pridėjus prie skaitiklio sistema atpažįsta jį kaip atitinkamo technikos vieneto kuro kolonėlės raktą. Degalinės elektroninė sistema įpiltą kurą priskiria konkrečiam traktoriui ar automobiliui, elektroninė programa sugeneruoja ir pateikia atitinkamo laikotarpio pulto kuro ataskaitą. Būtent tos ataskaitos pagrindu darbuotojai, kuriems priskirta transporto priemonė, nustato sunaudoto kuro kiekį. Šios transporto priemonės atlikti darbai fiksuojami pagal konkrečių darbų aikštelių, kuriose ši technika dirbo, vadovų pateiktą informaciją. Taigi, visos su degalų panaudojimu susijusios ūkinės operacijos yra fiksuojamos pirminiuose dokumentuose ūkyje įdiegtos elektroninės duomenų fiksavimo sistemos pagrindu, o pirminių dokumentų pagrindu surašomi degalų sąnaudų nurašymo dokumentai (kelionės lapais), todėl aplinkybė, kad degalų sąnaudų nurašymo dokumentai (kelionės lapais) surašomi mėnesio gale, negali būti pagrindas teigti, jog kelionės lapai negali būti pripažįstami tinkamu įrodymu kuro sąnaudoms pagrįsti.

Dėl centrinio mokesčių administratoriaus teiginio, kad „kelionės lapai nėra pilnai užpildomi“, skunde pabrėžiama, jog mokesčių mokėtojas pats nusistato, kokiais dokumentais turi būti informinamas degalų sunaudojimas ir kokie pakankami duomenys turi būti jame surašyti. Pagal veiklos specifiką nustatytą tvarką ūkyje fiksuojamas tik sunaudoto kuro kiekis, nes žemės ūkio technikos kuras negali būti sunaudojamas kitoms, nei ūkio veiklai vykdyti, reikmėms ir todėl degalų sąnaudų nurašymo dokumentuose užfiksuoti duomenys yra pakankami degalų sąnaudoms pagrįsti (kelionės lapo pavyzdys pridedamas, priedas Nr. 4): kelionės lape yra užfiksuoti likutis transporto priemonei išvažiuojant dirbti (t. y. ataskaitinio laikotarpio pradžioje), likutis grįžtant (t. y. ataskaitinio laikotarpio pabaigoje) ir per ataskaitinį laikotarpį suvartotų pagal normą degalų kiekis.

Skunde tvirtinama, jog išdėstytų aplinkybių visumą patvirtina, kad kuro sąnaudos buvo patirtos Pareiškėjo pajamoms uždirbti ir ekonominei naudai gauti. Mokesčių administratorius dėl šio aspekto jokių argumentų nepateikė ir šių aplinkybių neginčijo. Sąnaudų pripažinimą leidžiamais atskaitymams mokesčių administratorius ginčija tik dėl kelionės lapų, kurie, jo nuomone, negali būti pripažinti tinkamu įrodymu kuro suvartojimo ūkininko ekonominei veiklai vykdyti pagrįsti. Tačiau ir tuo atveju, jei ginčo objektu esančioms kuro sąnaudoms pagrįsti dokumentai būtų surašyti nesilaikant formalių reikalavimų ar su trūkumais, MAĮ 69 str. 2 dalies nuostatos paneigtą galimybę teigti, kad kelionės lapai negali būti pripažinti tinkamu įrodymu kuro suvartojimo ūkininko ekonominei veiklai vykdyti pagrįsti. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių administratorius neginčijo faktinių aplinkybių, pagal kurias kuro sąnaudos buvo patirtos ūkininko pajamoms uždirbti ir ekonominei naudai gauti, tvirtinama, jog vien formalus apskaitos dokumentų trūkumas negali būti sprendimo dėl nepagrįstai leidžiamais atskaitymams priskirtų 176109 Lt kuro sąnaudų pagrindu.

Skunde nurodoma, jog mokesčių administratorius neleidžiamais atskaitymams priskyrė dalį lengvųjų automobilių kuro sąnaudų dėl to, kad ūkio direktorius ir technologinių procesų vadovai naudojo automobiliais šventinėmis (savaitgalio) dienomis. Tvirtinama, jog sprendžiant klausimą dėl ūkio direktoriaus ir technologinių procesų vadovų sunaudoto kuro šventinėmis (savaitgalio) dienomis sąnaudų priskyrimo leidžiamais atskaitymams klausimą būtina atsižvelgti į ūkio veiklos specifiką. Visi ūkio padaliniai yra kaimo vietovėse,

nutolusiose nuo gyvenviečių, ūkyje yra nepertraukiamas žemės ūkio produkcijos gamybos procesas, grybų auginimo technologija reikalauja nuolatinės priežiūros, o susidarius ekstremaliai ar avarinei situacijai – skubių sprendimų bet kuriuo paros metu, kurių sureguliuojamą vykdo ūkio direktorius ir technologinių procesų vadovai. Technologinio proceso vadovams tenka netikėtai bet kuriuo paros metu vykti į darbą, todėl Ūkio darbo tvarkos taisyklėse (27 p.) nustatyta, kad, esant neišvengiama būtinumui, administracijos darbas, viršijantis nustatytą darbo trukmę ir išieginėmis ar atostogų dienomis, nelaikomas viršvalandiniu darbu.

Nurodoma, jog atsižvelgus į ūkio veiklos specifiką, kad ekstremalių situacijų sureguliuavimas ir važiavimas į (iš) ekstremalios situacijos/avarijos vietą yra būtinas pajamoms uždirbti, nes nesureguliuavus ekstremalios/avarinės situacijos derlius gali žūti arba pagaminta produkcija sugesti, laikytina, kad minėtoms situacijoms spręsti sunaudoto kuro sąnaudos tiesiogiai susijusios su ūkio ekonominės naudos gavimu ir pajamų uždirbimu, todėl priskirtinos leidžiamiems atskaitymams.

Skunde taip pat nurodoma, jog mokesčių administratorius, darydamas išvadą, kad Pareiškėjas 36983 Lt nepagrįstai padidino PVM atskaitą, rėmėsi kelionės lapais, kurie, jo nuomone, negali būti pripažinti tinkamu įrodymu kuro suvartojimo Pareiškėjo ekonominei veiklai vykdyti pagrįsti. Pareiškėjo nuomone, tokiu sprendimu mokesčių administratorius iš esmės nukrypo nuo ESTT suformuotos apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą praktikos, neatsižvelgė į esminius PVM principus, tame tarpe ir į neutralumo principą, užtikrinantį, kad PVM apmokestinamą ekonominę veiklą vykdančiam apmokestinamajam asmeniui šis mokestis netampa sąnaudomis (ESTT jungtinė byla C 80/11 ir C 142/11 Mahageben kft., PeterDavid, 39 p.).

Tvirtinama, jog fakto, kad žemės ūkio technikos kurą darbuotojai gali sunaudoti tik ūkio veikloje, mokesčių administratorius neginčijo, taip pat nenustatė faktų, kad žemės ūkio technika faktiškai buvo naudota ne ūkio veikloje. Pagal faktines aplinkybes yra aišku, kad kuro įsigijimo išlaidos yra susijusios su Pareiškėjo ekonominės veiklos vykdymu, todėl kuro išlaidų pirkimo PVM negali būti ribojama.

Pažymima, kad ekonominei veiklai vykdyti patirtų išlaidų pirkimo PVM į atskaitą traukiamas PVM sąskaitų faktūrų, o ne kelionės lapų pagrindu. Todėl klausimą dėl kuro pirkimo PVM atskaitos pagrįstumo galima būtų kelti, jei Pareiškėjas neturėtų kuro pirkimo PVM sąskaitų faktūrų arba šie dokumentai būtų netinkami surašyti. Bet netgi tuo atveju, jei šie dokumentai būtų surašyti nesilaikant formalių reikalavimų ar su trūkumais, pagal MAĮ 69 str. 2 dalies nuostatos PVM atskaita būtų galima.

Skunde nurodomi argumentai nesutinkant su mokesčių administratoriaus išvada, kad pagal verslo liudijimus dirbusių asmenų suteiktos paslaugos turi darbo santykiams būdingų požymių ir atitinka darbo ar jo esmę atitinkančius santykius, todėl jiems išmokėta 247374,43 Lt suma pripažinta kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, t. y. darbo užmokestis.

Nurodoma, jog Pareiškėjo ūkis vykdo žemės ūkio veiklą, kuri yra labai specifiška. Kai kurie gamybos procesą užtikrinantys darbai gali būti atliekami tik tam tikru sezono metu ir tam tikromis oro sąlygomis. Tokie sezoniškumo sąlygoti yra ir šiaudų derliaus nuėmimo darbai, atliekami daugelyje Lietuvos rajonų (tai sudaro apie 40% Lietuvos geografinės teritorijos) ir Latvijoje. Dėl darbų geografijos aiškumo Pareiškėjas nurodo pateikiantis 2011 m. presuotų šiaudų gamybos vietovių sąrašą (priedas Nr. 5). Šiaudų derliaus nuėmimui reikia gana daug žemės ūkio technikos ir su ta technika galinčių dirbti specialistų (2011 m. reikėjo 39 tokių specialistų). Pasamdyti tiek darbuotojų ūkis negali: dėl sezoniškumo technika ir darbuotojai didžiąją metų dalį būtų neapkrauti, šie darbo resursai (technika ir darbuotojai) nebūtų efektyviai išnaudojami. Jeigu ūkis pasamdytų tiek papildomų darbuotojų, reikalingų tik tam tikru sezono metu nuimti šiaudų derlių, užtikrintų jų darbų saugos, priešgaisrinės saugos reikalavimus, taip pat organizuotų šių darbuotojų darbo kontrolę ir priežiūrą, šių darbuotojų atlyginimo ir technikos/darbo saugos, darbo organizavimo kaštai būtų akivaizdžiai didesni negu gaunama ekonominė nauda. Atsižvelgiant į tai, kad šiaudų derliaus nuėmimo darbai apima 40% Lietuvos Respublikos geografinės teritorijos ir Latviją, skunde taip pat akcentuojama, kad Pareiškėjas neturi reikiamų resursų kontroliuoti, kaip asmenys laikosi darbo laiko, darbo drausmės, blaivumo, saugos dirbant su technika, priešgaisrinių ir kitų teisės aktuose įtvirtintų reikalavimų. Todėl Pareiškėjas pasirinko minėtus darbus vykdyti rangos sutarčių pagrindu, tokiu būdu perkeldamas visą faktinę atsakomybę už minėtų reikalavimų laikymąsi savarankiškai ir savo rizika veikiančiam rangovui.

Pažymima, kad rangos sutarties taikymą nagrinėjamiems darbams sąlygojo ir šio pobūdžio darbams netinkantis darbo teisės reguliavimas. Atsižvelgus į mūsų klimatinėje juostoje vyraujančias meteorologines sąlygas ir pritaikius darbo teisės nustatytą ne daugiau kaip 40 d. val. per savaitę ir ne mažiau kaip 36 val. poilsio tarp pamainų grafiką suminėje darbo laiko apskaitoje, didžioji dalis šiaudų derliaus dirbant tokiu režimu nebūtų spėta sudoroti per šiemis darbams tinkamas meteorologines sąlygas. Iš esmės dėl šios priežasties pagal darbo sutartis dirbantys darbuotojai Pareiškėjo ūkyje neatlieka šiaudų derliaus nuėmimo darbų. Atsižvelgdamas į aukščiau nurodytas aplinkybes, Pareiškėjas pasirinko tinkamiausią ir efektyviausią šiaudų derliaus nuėmimo modelį.

Pareiškėjas skunde remiasi GPMĮ 2 str. 7 dalies nuostatomis, mokesčių administratoriaus parengtu apibendrintu GPMĮ paaiškinimu (komentarų) ir nurodo, jog rangovų, teikusių šiaudų derliaus nuėmimo darbus, veikla pasižymėjo tokiais požymiais: ūkininkas nesuteikė rangovams jokios darbo vietos, rangos darbai nebuvo atliekami ūkio padalinių teritorijose, paslaugos buvo atliekamos ūkio nurodytuose arba pačių rangovų susirastuose

laukuose; rangovams nebuvo taikomos ūkyje galiojančios darbo drausmės, saugos ir kitos vidaus tvarkos, nebuvo nustatytas joks darbo grafikas; kiekvienas rangovas pats dengė darbams atlikti reikalingas išlaidas: technikos paruošimo naudoti, technikos priežiūros bei remonto išlaidas, kitas išlaidas (išskyrus kuro išlaidas), pats sprendė su savo veikla susijusius klausinius: ar nori imtis ūkio siūlomo rangos darbo, kada atlikti darbus, kokius resursus naudoti, kokie įrankiai yra reikalingi, pats ir savo sąskaita organizavo nuvykimą į darbo vietą arba nakvynę nutolusioje darbo vietoje; pagal rangos sutartis samdomi asmenys darbus atliko savarankiškai, nes turi žinių ir patirties tokiems darbams atlikti. Pažymima, kad šiaudų derliaus nuėmimo technika pripažįstama potencialiai pavojingais įrenginiais, su kuriais gali dirbti tik atestuotoje įstaigoje apmokyti asmenys, o Pareiškėjas jų apmokymo ar kvalifikacijos kėlimo išlaidų neprisiėmė; kiekvienas savarankiškas paslaugų teikėjas galėjo susirasti kitų klientų ar darbų ir jiems teikti paslaugas. Apibendrinant pateiktus argumentus skunde daroma išvada, kad rangovų atliekama veikla atitiko savarankiškumo kriterijų.

Skunde remiamasi LVAT suformuota vienoda teismų praktika aiškinant darbo santykių ir individualios veiklos (paslaugų, teikiamų pagal civilinę sutartį) skirtumus (2010-07-30 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>575</sup>-1458/2010, 2010-12-20 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-1668/2010) ir tvirtinama, kad iš LVAT praktikos kyla ir papildomi/aiškesni kriterijai, kada gyventojų vykdoma veikla gali būti laikoma individualia veikla: gyventojas turi atlikti konkrečias iš anksto sutartas užduotis, o ne vykdyti tam tikras darbo funkcijas ar eiti tam tikras pareigas, neturi būti pavaldus ir paklusti įmonės darbo tvarkai ir nurodymams, atlygis turi būti mokamas už pasiektą galutinį rezultatą, o ne periodiškai už darbą. Nurodoma, jog rangovai neatliko darbo funkcijų ir nėjo jokių pareigų ūkyje, šiam pateikus konkrečius užsakymus, atliko konkrečias užduotis. Rangos darbus ūkis užsakė pagal poreikį, dėl kiekvieno užsakymo buvo deramasi atskirai. Rangovai nebuvo pavaldūs ūkiui, t. y. jiems nebuvo taikomos jokios ūkio vidaus tvarkos, darbo tvarka, jie neprivalėjo dirbti nustatytomis valandomis, patys galėjo pasirinkti, kada atlikti darbus (atsižvelgdami į derliaus nuėmimui tinkamiausią laiką ir oro sąlygas). Rangos sutarčių pagrindu rangovai įsipareigojo atlikti konkrečius darbus, o ūkis kiekvieną konkretų darbą priėmė ir sumokėjo už jo rezultatą, rangovams teko rizika dėl nekokybiškai suteiktų paslaugų, rangovai prisiėmė savo veiklos riziką, o tai yra individualios veiklos požymis. Rangovai taip pat prisiėmė ir visą su technikos naudojimu (nuostolių dėl galimų technikos gedimų) susijusią finansinę riziką. Apibendrinant išdėstytas nuostatas skunde daroma išvada, kad rangovų veikla atitiko LVAT išskirtus individualios veiklos kriterijus ir todėl pagal rangos sutartis atlikti darbai turėjo būti laikomi individualia veikla, o pajamos už ūkiui atliktas paslaugas turėjo būti apmokestinamos taikant individualios veiklos pajamų apmokestinimo taisykles.

Skunde Pareiškėjas nurodo argumentus, paneigiančius mokesčių administratoriaus teiginį, kad ūkis kontroliavo ir organizavo darbus. Pažymima, kad vyr. inžinierius W. G. kaip ūkio atstovas tik derėjosi su rangovais, tarėsi dėl galutinės atliktų darbų kainos, nurodė, kuriuose laukuose rangovai turi atlikti darbus, koku derliaus nuėmimui geriausiu laikotarpiu ir sąlygomis darbai turi būti atlikti, įvertino ir priėmė atliktus darbus, nes tai yra apmokėjimo už paslaugas pagrindas. Pareiškėjo teigimu, jokios darbų kontrolės šis darbuotojas ar ūkis nevykdė, šio darbuotojo veikla pasireiškė tinkamu užduoties suformulavimu bei atlikto rezultato priėmimu.

Skunde akcentuojama, kad šiaudų derliaus nuėmimo darbai atliekami 10–15 Lietuvos rajonų ir Latvijoje, todėl tokių darbų kontroliavimui (darbuotojų darbo laiko, darbų proceso, darbo drausmės, darbuotojų blaivumo, saugos, kitų darbo teisės reglamentuojančių teisės aktų reikalavimų vykdymo ir kt.) ūkis fiziškai neturi nei resursų, nei galimybių, tam turi būti sukurtos papildomos vadovų, darbo saugos ir priešgaisrinės saugos specialistų pareigybės.

Nesutinkant su mokesčių administratoriaus teiginiu, kad rangos sutartyse įvardyti rangovo įsipareigojimai leidžia daryti išvadą, jog rangovai, atlikdami darbus, neturi jokio savarankiškumo, skunde nurodoma, jog Pareiškėjas, sudarydamas rangos sutartis, naudoja standartinę sutarties šabloną, taikomą savo pobūdžiu skirtingų paslaugų teikimo atvejams. Todėl kiekvienu konkrečiu atveju nebūtinai visos rangos sutartyje nustatytos sąlygos yra sutarties dalyku, faktiškai užsakovą ir rangovą saisto tik tos rangos sutarties nuostatos, kurios aktualios susiklosčiusiai konkrečiai situacijai, o tos sutarties nuostatos, kurios nors ir numatytos sutartyje, tačiau susiklosčiusiems santykiams neaktualios, sutarties šalims nesukelia jokių teisių ir pareigų. Pavyzdžiui, rangos sutarties nuostata, pagal kurią rangovas įsipareigoja tvarkingai eksploatuoti užsakovo pagal priėmimo–perdavimo aktą suteiktą techniką, netaikoma tiems atvejams, kai rangovas darbus atlieka su savo technika ar kitais atvejais, kai ūkis faktiškai technikos rangovui nesuteikia. Vien sutarties nuostatos neatspindi faktinių užsakovo ir rangovo santykių turinio ir negali būti mokesčių administratoriaus išvados pagrindu. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius turėjo atlikti faktinės situacijos, susiklosčiusios tarp rangovo ir užsakovo, analizę ir surinkti faktinius įrodymus savo teiginiams ir daromoms išvadoms pagrįsti, tačiau to nepadarė.

Skunde akcentuojama, jog mokesčių administratoriaus teiginys, kad visi 39 rangovai paslaugas teikė su Pareiškėjo suteiktais traktoriais, neatitinka tikrovės, nes iš 39 rangovų 17 dirbo su nuosava technika, 15 – su Pareiškėjo iš UAB „L1“ išsinuomota ir pernuomota pagal panaudos sutartį technika, 7 rangovai – su kitiems (jų šeimos nariams ar giminaičiams) asmenims priklausančia technika.



Skunde nurodoma, jog 15 rangovų, dirbusių su Pareiškėjo iš UAB „L1“ išsinuomota ir pernuomota pagal panaudos sutartį technika, atveju mokesčių administratoriaus teiginys, kad rangovai paslaugas teikė su Pareiškėjo suteiktais traktoriais, neatitinka faktinių aplinkybių esmės. Tvirtinama, jog sudaręs panaudos sutartį rangovas prisiėmė visą su technikos naudojimu susijusią riziką (nuostolius dėl galimo remonto ir pan. atveiu) ir veiklos riziką, susijusią su rangos paslaugų teikimo neigiamo rezultato ir jos ekonominio pelningumo (technikos remonto atveju paslaugų teikimas gali būti nuostolingas) rizika. Atsakant į klausimą, kodėl patys rangovai tiesiogiai neišsinuomuoja technikos iš ją nuomojančių kitų ūkio subjektų, skunde tvirtinama, jog tokią situaciją lėmė derliaus metu susidariusios žemės ūkio technikos rinkoje aplinkybės ir nuomotojų keliamos sąlygos nuomininkams – dauguma įmonių savo techniką nuomoja pagal išankstinius susitarimus nuolatiniais klientams ir derliaus nuėmimo metu laisvos technikos jau nebeturi. Pagal susiklosčiusią situaciją UAB „L1“ turėjo nuomojamos technikos, kurią ji nuomoja savo nuolatiniais klientams arba gerą reputaciją užsitarnavusiems ir finansiškai stabiliai besilaikantiems ūkiams ar įmonėms. Rangovai šių kriterijų neatitiko, todėl negalėjo patys tiesiogiai išsinuomoti žemės ūkio technikos. Nurodytosios aplinkybės, Pareiškėjo nuomone, leidžia pagrįstai teigti, kad technikos suteikimas rangovams pagal panaudos sutartis neturi jokių darbo santykiams būdingų darbo priemonių suteikimo požymių.

Nurodoma, jog 7 rangovai dirbo su kitiems gyventojams priklausančia technika. Šiuo atveju rangovai patys susitarė su technikos savininkais dėl jos naudojimo ir perdavimo, Pareiškėjas nedalyvavo šiuose susitarimuose ir tik kuro nurašymo tikslais Pareiškėjas su technikos savininkais sudarė panaudos sutartis. Pastebima, kad pats mokesčių administratorius viešai skelbiamuose paaiškinimuose teigia, kad tam tikrais atvejais darbo priemonių suteikimas nėra lemiamas faktorius, paneigiantis individualią veiklą (VMI svetainėje skelbiamo 2009-09-09 rašto Nr. KD-9671 pirmas pavyzdys).

Dėl kuro skunde nurodoma, kad Pareiškėjas, siekdamas optimizuoti pagal rangos sutartis atliekamų darbų kaštus, siekė nustatyti kuo palankesnę rangos paslaugų kainodarą. Ūkininkas dyzeliną įsigyja už žymiai mažesnę kainą, nei kiti ūkio subjektai, todėl Pareiškėjas su rangovais sutardavo, kad kurą darbams atlikti suteiks jis. Tokio susitarimo tikslas sąlygotas veiklos kaštų mažinimo ir optimaliausios paslaugų kainodaros nustatymo ekonomine logika, todėl šis faktas, Pareiškėjo nuomone, nelaikytinas darbo santykiams būdingų darbo priemonių suteikimo požymiu.

Skunde nurodoma, jog mokesčių administratoriaus teiginys, kad darbuotojai laikinai buvo tapę individualią veiklą vykdančiais verslininkais neatitinka tikrovės, nes J. S., K. Ž., W. G., S. V., V. J. darbo santykius su Pareiškėju nutraukė žymiai anksčiau, nei buvo sudaromos ginčo objektu esančios rangos sutartys: J. S. darbo santykius nutraukė 2008-06-30, K. Ž. – 2008-08-27, W. G. – 2008-08-27, S. V. – 2010-07-02, V. J. – 2010-09-24. Šie darbuotojai po darbo sutarčių nutraukimo daugiau nebuvo įdarbinti ūkyje, jie atliko tik sezoninius derliaus nuėmimo darbus pagal rangos sutartis. Teigiama, jog tik 5 asmenys, t. y. K. D., R. V., V. Š., J. G. ir W. Š. buvo laikinai nutraukę darbo santykius, tačiau šis faktas dar nesuteikia pagrindo teigti, kad jų veikla pagal rangos sutartis neatitiko individualios veiklos požymių, nes šių darbuotojų pagal darbo sutartį nustatytos funkcijos neapima derliaus nuėmimo darbų. Pagal rangos sutartis jie veikė kaip verslininkai: K. D., R. V. dirbo su pačių išsinuomotais traktoriais, kiti – su nuosava technika, jų veikla atitiko savarankiškumo kriterijus.

Tvirtinama, jog analizuojant situaciją dėl minėtų 5 asmenų, kurie buvo laikinai nutraukę darbo santykius, svarbus aspektas yra tai, kad dažniausiai asmenys, kurie turi savo techniką arba turi galimybę ją išsinuomoti ir su ja užsidirbti, derliaus nuėmimo metu savo noru palieka ūkį. Dėl galinčių su technika dirbti specialistų trukumo derliaus nuėmimo metu susiklosto situacija rinkoje, kad dėl sezoniškai išaugusios tokių paslaugų paklausos šie asmenys gali iš individualios veiklos užsidirbti daugiau, nei uždirbtų dirbdami pagal darbo sutartį. Akivaizdu, kad tai lemia didesnio uždarbio siekiančių asmenų elgseną – siekį nutraukti darbo sutartis. Nurodoma, jog vertinant situaciją iš ūkio pusės, ūkiui ekonomiškai svarbu surasti pakankamai rangovų šiaudų derliui nuimti. Rangovų, gebančių dirbti su specialia žemės ūkio technika, pasiūla yra ribota. Jeigu ūkis netenkintų kai kurių rangovų (buvusių darbuotojų) keliamų sąlygų, pastarieji susitartų dėl darbų kituose ūkiuose ir šiaudų derlius nebūtų pilnai nuimtas. Todėl ūkis, siekdamas ekonominės naudos, sudarė su buvusiais darbuotojais rangos sutartis, kurios leido prisiimant papildomas rizikas jiems uždirbti santykinai didesnes pajamas. Ūkis rangos sutarčių pagrindu užsitikrino pilną šiaudų derliaus nuėmimą, tinkamą apsirūpinimą gamybai reikalingomis žaliavomis ir pelną. Todėl toks rangos sutarčių su buvusiais darbuotojais sudarymas buvo pagrįstas išskirtinai abiejų sandorių šalių ekonomiais interesais, o ne siekiu gauti mokesstinę naudą.

Skunde nurodoma, jog viena iš aplinkybių, kuri, mokesčių administratoriaus nuomone, įrodo, kad pagal rangos sutartis atliekami darbai turi darbo santykiams būdingų požymių, yra ta, kad pagal paslaugų teikėjų Metines pajamų deklaracijas už 2011 metus nustatyta, kad 13 iš 39 gyventojų deklaruotos pajamos atitinka išmokėtas sumas, 4 yra artimos išmokėtoms sumoms (paklaida nuo 1 iki 84 Lt), 12 gyventojų deklaravo mažesnes pajamas, 9 deklaracijose nenurodė išmokėtų sumų arba deklaracijos visai nepateiktos ir 3 gyventojai deklaravo daugiau nei jiems išmokėjo Užsakovas (t. y. tik 3 iš 39 paslaugas galėjo teikti ne tik Pareiškėjui). Pažymima, jog šis teiginys neįrodo, kad rangovai paslaugas teikė tik vienam užsakovui, nes deklaracijų duomenys gali būti klaidingi, o mokesčių administratorius neatliko jose pateiktų duomenų teisingumo analizės ir todėl pagal jas neturi pagrindo

daryti kokias nors išvadas. Aplinkybė, kad rangovas teikia paslaugas vienam užsakovui pati savaime negali būti laikoma pakankamu pagrindu šalių susiklosčiusius santykius teikiant paslaugas mokesčių tikslais perkvalifikuoti į darbo santykius.

Mokesčių administratoriaus sprendimuose teigia, kad sudarytose sutartyse nustatyta įvairių neatitikimų, tačiau jokių išvadų, ką tokie neatitikimai galėtų reikšti, nepateikia. Skunde pažymima, kad neatitikimų sutartyse ar sandorio šalių veiksmuose nėra, visos aplinkybės pagrindžiamos ekonomine logika ir šiaudų derliaus nuėmimo specifika. Rangovams netikslinga įsigyti verslo liudijimus anksčiau, nei prasideda darbų pradžia. Mokesčių administratorius, atlikdamas mokesstinį patikrinimą, turėjo išsiaiškinti, kad šiaudų derliaus nuėmimo darbai anksčiausia prasideda liepos paskutinę savaitę, o kelionės lapais fiksuojamas tik išduotas kuras, bet ne faktinė rangos darbų pradžia. Sudarydamas sutartis iš anksto, ūkininkas susiplanoja ir užsitikrina rangovų resursus. Technika darbams ruošama taip pat iš anksto, nes šiaudų derliaus nuėmimo periodas itin trumpas ir labai įtemptas. Netgi tuo atveju, jei darbai būtų pradėti anksčiau, nei rangovai įsigijo verslo liudijimus, ši aplinkybė nereikštų, kad pagal rangos sutartis atliekami darbai turi darbo santykiams būdingų požymių.

Taip pat pažymima, kad šiaudų nuėmimo derliaus darbai apima apie 40% Lietuvos Respublikos geografinės teritorijos ir Latviją (pridedamas 2011 m. presuotų šiaudų gamybos vietovių sąrašas, priedas Nr. 6), laukai nepriklausė K. J. nuosavybės teise, taip pat nebuvo valdomi kokiais nors kitais pagrindais (pvz., nuomos ar panaudos), todėl teigti, kad pagal rangos sutartis dirbantys asmenys dirbo ūkininko teritorijoje, nėra jokio juridinio pagrindo.

Skunde vadovaujasi MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, remiamasi LVAT praktika (2006-04-06 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>444</sup>-794/200, 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-719/2007, 2009-04-30 nutartis byloje Nr. A<sup>442</sup>-499/2009, 2011-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>575</sup>-371/2011) ir tvirtinama, jog ginčo objektu laikomiems sandoriams MAĮ 10 ir 69 straipsnyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas galėjo būti pritaikytas tik mokesčio administratoriui nustačius/įrodžius kad Pareiškėjas, sudarydamas su rangovais ginčo objektu laikomus sandorius, turėjo vienintelį tikslą – gauti mokesstinės naudos ir sudaryti ginčo sandoriai neturėjo jokių kitų jų sudarymą pagrindžiančių ekonominių/verslo tikslų. Mokesčių administratoriui nenustačius (neįrodžius) šios materialiosios sąlygos ir Pareiškėjui įrodžius, kad ginčo objektu laikomi sandoriai turėjo kitą tikslą, nei mokesstinės naudos gavimas, turinio viršenybės prieš formą principas netaikomas.

Pareiškėjas vadovaujasi MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatomis, atsižvelgia į LVAT praktiką (2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>502</sup>-1305/2008, 2008-05-29 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>525</sup>-828/2008) ir skunde tvirtina, jog mokesčių administratorius ne tik nesugebėjo tinkamai įvertinti ginčo objektu esančių visų faktinių aplinkybių, bet ir iš esmės klaidingai interpretavo daugelį dokumentuose užfiksuotų nuostatų. Pareiškėjas skunduose pateikė ūkio veiklos specifika sąlygotą faktinių aplinkybių visumą, kuri suponuoja priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius. Pažymima, kad mokesčių administratoriaus teiginiai, kurie leidžia jam taikyti MAĮ 69 straipsnio nuostatas, buvo paneigti Pareiškėjo mokesčių administratoriui adresuotuose skunduose, taip pat yra išdėstyti ir šiame skunde. Akcentuojama, kad mokesčių administratorius savo sprendimuose neteikė jokių paaiškinimų dėl ūkininko pateiktų faktinių aplinkybių visumos, skunduose pateiktų argumentų dėl faktinių aplinkybių visumos mokesčių administratorius neginčijo ir nepateikė šių argumentų atmetimo priežasčių.

Skunde nurodoma, jog nurodytosios rangos sandorių sudarymo ekonominės priežastys ir aplinkybės parodo, kad rangos sandorių sudarymas turi išimtinai ekonominius tikslus: 1) leidžia optimizuoti veiklos kaštus, nes technika ir darbuotojai didžiąją metų dalį būtų neapkrauti, šie darbo resursai (technika ir darbuotojai) nebūtų efektyviai išnaudojami ir todėl darbo sutarčių sudarymas prasilenktų su ekonomine logika; 2) šiaudų derliaus nuėmimo darbai apima 40% Lietuvos Respublikos geografinės teritorijos ir Latviją, todėl kontrolės darbams atlikti turėtų būti sukurtos papildomos vadovų, darbo saugos ir priešgaisrinės saugos specialistų darbo vietos, sudarius rangos sutartis sutaupomi šių specialistų darbo užmokesčio kaštai; 3) rangos sutarčių pagrindu ūkininkas sumažina savo veiklos kaštus, neskirdamas lėšų specialistų apmokymui; 4) ūkininkas rangos sutarčių pagrindu sumažina savo rizikas dėl galimų nuostolių, susijusių su nelaimingais atsitikimais ir kitų teisės aktų pažeidimais (gaisrų, darbų saugos, KET pažeidimais ir t.t); 5) ūkininkas, taikydamas tokį šiaudų derliaus nuėmimo modelį, turi daugiau galimybių apsirūpinti žaliavų gamybai reikalingais resursais, t. y. derliaus nuėmimo laikotarpiui reikalingais specialistais ir technika, nes dalis rangovų pagal rangos sutartis dirba savo atostogų arba laisvadienių nuolatinėse darbovietėse metu, kitos dalies rangovų netenkina įdarbinimo pagal darbo sutartį sąlyga (negali įsipareigoti dirbti fiksuotu darbo grafiku, dirbti konkretų kiekį valandų, nori pasirinkti, kam ir už kiek teikti savo paslaugas, gali ir nori susitarti dėl didesnių pajamų, lankstesnių apmokėjimo sąlygų ir pan.).

Apibendrinus išdėstytą skunde daroma išvada, kad rangos sutarčių sudarymo ekonominiai tikslai yra: 1) kaštų optimizavimas ir pelningumo didinimas, kuris sąlygoja investicijų ir veiklos plėtrą, konkurencingumo rinkoje didėjimą; 2) veiklos rizikų ir su ja susijusių nuostolių mažinimas.

Nurodoma, jog mokesčių administratorius nesugebėjo tinkamai įvertinti ginčo objektu esančių faktinių aplinkybių, nes jo teiginys, „kad techniką remontuojantys asmenys taip pat yra ir samdomi darbuotojai, kurie paliudijo atliekantys būtent tokias funkcijas“ neatitinka tikrovės, nes mokesčių administratorius apklausė 4

darbuotojus, kurie nėra techniką remontuojantys asmenys, nes neturi kompetencijos ir jų darbo funkcijos remonto neapima bei pagal darbo sutartis dirbantys darbuotojai neatlieka šiaudų derliaus nuėmimo darbų. Mokesčių administratoriaus teiginys, jog „darbo saugos, priešgaisrinės saugos, išlaidos, mokesčių administratoriaus vertinimu, neviršytų mokesstinės naudos, kurią gavo Pareiškėjas“, yra nepagrįstas jokiais įrodymais ir logiškais argumentais ir, Pareiškėjo nuomone, vertintinas kaip nepagrįstos prielaidos, padarytos neišsinauginėjus šiaudų derliaus nuėmimo darbų specifikos.

Skunde tvirtinama, jog šiaudų derliaus nuėmimo sąnaudų, susidarančių rangos ir darbo sutarčių atveju, palyginimo lentelėje (priedas Nr. 6) pateikti skaičiavimai pademonstruoja dėl rangos sutarčių susidarantį kaštų optimizavimą ir didesnę pelningumą. Pažymima, kad už patiriamų sąnaudų mažinimą žymiai svarbesnis ekonominis aspektas yra įvairių veiklos rizikų sumažinimas, kurių dalies neįmanoma arba labai sunku įvertinti, todėl lentelėje pateikti duomenys apima tik kai kuriuos veiklos rizikų įvertinimus. Išdėstytos nuostatos ir paskaičiavimai, Pareiškėjo teigimu, patvirtina, kad rangos sutarčių sudarymo tikslai yra ekonominiai, apimantys kaštų optimizavimą ir pelningumo didinimą, rangos sutartimis abi sandorio pusės siekė maksimalios ekonominės naudos ir pelno. Visi vykdomi rangos sandoriai buvo teisėti ir nesuję su bloga valia, nesąžiningumu ar siekiu gauti mokesstinės naudos.

Skunde nurodoma, jog mokesčių administratoriaus teiginys, kad „pagal traktorių registro duomenis ir surinktą priešpriešinę informaciją nustatyta, kad visi 39 rangovai paslaugas teikė su mokesčių mokėtojo suteiktais traktoriais“ neatitinka tikrovės, nes pagal traktorių registrą tokios informacijos negalėjo būti. Traktorių, savaeigių ir žemės ūkio mašinų ir jų priekabų registre užregistruotos tik transporto priemonės ir jų savininkai, bet ne jų faktinis panaudojimas šiaudų derliaus nuėmimo darbams. Pagal traktorių registro duomenis Pareiškėjas yra daugelio transporto priemonių savininkas, bet tik maža dalis iš jų gali būti naudojama šiaudų derliaus nuėmimo darbams ir ta dalis yra nepakankama šiems darbams atlikti. Pareiškėjas teigia pridedantis VI Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centro raštą, kuriame pateikti duomenys iš Traktorių, savaeigių ir žemės ūkio mašinų ir jų priekabų registro apie jo vardu registruotą techniką (priedas Nr. 7). Pagal šiuos duomenis yra aišku, kad 2011 m. Pareiškėjas neturėjo tiek traktorių ir krautuvų, kad galėtų aprūpinti 39 rangovus.

Sprendimuose mokesčių administratorius remiasi žodiniais paaiškinimais, kurie, Pareiškėjo teigimu, neatitinka tikrovės. Pavyzdžiui, mokesčių administratorius remiasi direktoriaus A. R. žodiniu paaiškinimu, kad „<...> kuro apskaita yra nepakankamai kontroliuojama“, nors patikrinimo metu pateiktame raštiškame paaiškiniame buvo paaiškinta visiškai priešingai: „visa transporto kontrolė vykdoma nuolat, o taip pat atliekant reidus, siekiant išsiaiškinti transporto panaudojimo tikslumą vienai ar kitai operacijai atlikti“.

Atsižvelgdamas į skunde nurodytas aplinkybes bei pateiktus argumentus Pareiškėjas prašo panaikinti Šiaulių AVMI sprendimą dėl neleidžiamais atskaitymams priskirtų 176109 Lt kuro sąnaudų, nepagrįstos 36983 Lt PVM atskaitos ir pagal verslo liudijimus dirbusiems asmenims išmokėtos 247374,43 Lt sumos pripažinimo su darbo santykiais susijusiomis pajamomis.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas dalyje dėl neleidžiamais atskaitymams priskirtų 176109 Lt kuro sąnaudų, nuo kurių Pareiškėjui paskaičiuota 8805,45 Lt individualios veiklos GPM, ir 36983 Lt kuro pirkimo PVM yra tenkintinas ir perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, o likusioje dalyje Pareiškėjo skundas netenkintinas.

Šioje byloje kilo ginčas dėl dviejų dalykų: 1) ar Pareiškėjas pagrįstai į leidžiamus atskaitymus įtraukė 176109 Lt kuro sąnaudų ir į PVM atskaitą įtraukė 36983 Lt šio kuro pirkimo PVM, kurių mokesčių administratorius nesieja su Pareiškėjo vykdoma ekonomine veikla ir 2) ar tarp Pareiškėjo, užsiimančio grybų (šampinjonų) auginimu, ir 39 fizinių asmenų, įregistravusių individualią veiklą pagal verslo liudijimus, buvo susiklostę darbo teisiniai santykiai, ar civiliniai teisiniai santykiai, įforminti paslaugų teikimo sutartimis.

Komisija pažymi, jog faktinės bylos aplinkybės yra išsamiai aprašytos Inspekcijos sprendime ir šio sprendimo aprašomojoje dalyje ir jų atkartojimas būtų perteklinis, todėl toliau Komisija pasisakys dėl Pareiškėjo skunde nurodytų esminių nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvų.

***Dėl 176109 Lt kuro sąnaudų nepripažinimo leidžiamais atskaitymais ir 36983 Lt kuro pirkimo PVM atskaitos.*** Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas 2011 m. į leidžiamus atskaitymus įtraukė 176109 Lt kuro sąnaudų ir atskaitė 36983 Lt šio kuro pirkimo PVM, tuo tarpu mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas šiais savo veiksmais pažeidė GPMĮ 18 str. 1 dalies ir PVMĮ 58 str. 1 dalies nuostatas. Komisija sutinka su Inspekcijos sprendime pateikta teisine argumentacija, jog pagal GPMĮ 18 str. 1 dalies 1 punktą nuolatinio Lietuvos gyventojų, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamais atskaitymais laikomos su per mokesčinį laikotarpį faktiškai gautomis arba uždirbtomis individualios veiklos pajamomis susijusios nuolatinio Lietuvos gyventojų patirtos *įprastinės šiai veiklai* išlaidos bei BAĮ 4 str., 12 str. ir 13 str. nuostatomis, t. y.: visos ūkinės operacijos ir

ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, kurie surašomi ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio metu arba jiems pasibaigus ar įvykus; apskaitos informacija turi būti tinkama, objektyvi ir palyginama, pateikiama laiku, išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams; kai ūkinė operacija jau atlikta arba ūkinis įvykis baigėsi, bet nėra gautas tai patvirtinantis apskaitos dokumentas, surašomas laisvos formos dokumentas, nustatantis ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą, kurį pasirašo asmenys, turintys teisę surašyti ir pasirašyti apskaitos dokumentus. Nagrinėjamu atveju ginčas yra kilęs dėl to, ar Pareiškėjo už transporto priemones atsakingų darbuotojų užpildyti kelionės lapai yra pakankami apskaitos dokumentai ūkiniams įvykiams – kuro, skirto Pareiškėjo ekonominei veiklai vykdyti, išlaidoms pagrįsti. Mokesčių administratorius nustatė, jog iš kelionės lapuose ir darbo apskaitos žiniaraščiuose esančių duomenų matyti, jog Pareiškėjo darbuotojai, valdantys jiems priskirtą transporto priemonę, atskiromis dienomis, kuriomis fiksuojamas transporto priemonės naudojimas, nedirbo. Pareiškėjas 2011-01-03 yra patvirtinęs Kuro normų sąrašą (žr. Patikrinimo aktas, 6 priedas), kuriame nurodytos transporto priemonės yra priskirtos konkrečiam Pareiškėjo darbuotojui – vairuotojui. Mokesčių administratorius, atlikęs kelionės lapuose nurodytos informacijos analizę, pastebėjo, jog atskiri vairuotojai pildė kelionės lapus ir juose nurodė atliktus darbus (pvz. komposto/durpės vežimas, krovimas, komposto gamyba, durpės stumdymas ir pan.), nors pagal darbo laiko apskaitos žiniaraščius tomis dienomis jie nedirbo (žr. Patikrinimo aktas, 8 priedas). Pagal vidinę ūkio tvarką Pareiškėjo darbuotojo, atsakingo už transporto priemonę, surašytas kuro nurašymo dokumentas (kelionės lapas) už laikotarpį, kurį jis pats pagal darbo laiko apskaitos žiniaraštį nedirbo, mokesčių administratoriaus vertinimu, negali būti pripažintas tinkamu įrodymu kuro suvartojimui pagrįsti, - nesantis darbe darbuotojas pats negali matyti, kas naudojasi jam priskirta transporto priemone ir kiek kuro sunaudoja. Mokesčių administratorius konstatavo, kad kuras, kelionės lapuose nurodytas kaip panaudotas Pareiškėjo veikloje konkrečių darbuotojų, nebuvo panaudotas Pareiškėjo veiklai tomis dienomis, kai kelionės lapuose pasirašę asmenys nedirbo. Mokesčių administratorius dėl pirmiau nurodytų priežasčių 176109 Lt kuro sąnaudas, kaip su Pareiškėjo ekonomine veikla nesusijusias išlaidas, priskyrė neleidžiamiems atskaitymams bei paskaičiavo 8805,45 Lt (176109 Lt x 5 proc.) individualios veiklos GPM ir neleido atskaityti 36983 Lt šio kuro pirkimo PVM (176109 Lt x 21 proc.).

Pareiškėjas savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus pozicija grindžia šiomis aplinkybėmis: gamybos procese naudojamos specializuotos transporto priemonės, kurios iš esmės negali būti naudojamos privačiais darbuotojų tikslais; dėl nepertraukiamo produkcijos gamybos ciklo su šia technika dirba įvairūs darbuotojai, todėl fiksuoti, koks konkretus darbuotojas su transporto priemone dirbo, yra netikslinga; naudojama technika atlieka tik technologines operacijas, dirba tik technologinėse aikštelėse, todėl kuras negali būti sunaudojamas kitoms, nei ūkio veiklai vykdyti reikmėms. Be to, Pareiškėjas teigia, jog nei vietinis administratorius, nei centrinis mokesčių administratorius nepateikė argumentų, kodėl neleidžiamiems atskaitymams priskyrė dalį Pareiškėjo ūkio vadovų sunaudoto kuro vertės, kurie tik patys pildo jiems priskirtų transporto priemonių kelionės lapus, o jų atvykimas į darbą šventinėmis, savaitgalio ar atostogų dienomis yra sąlygotas ūkio veiklos specifika (nepertraukiamas gamybos procesas), nes grybų auginimo technologija reikalauja nuolatinės priežiūros, todėl visų gamybos procese atsirandančių ekstremalių situacijų sureguliuvimą vykdo ūkio direktorius ir technologinių procesų vadovai, kurių darbas nėra normuotas.

Komisija konstatuoja, jog šioje dalyje Pareiškėjo skundas yra pagrįstas – mokesčių administratoriai nepasisakė, kodėl ūkio direktoriaus ir technologinių procesų vadovų užpildyti kelionės lapai (įskaitant dienas, kuriomis jie pagal darbo laiko apskaitos žiniaraščius nedirbo) yra netinkami dokumentai faktiškai patirtoms kuro sąnaudoms nurašyti ir jas priskirti leidžiamiems atskaitymams. Nežiūrint į tai, kad sunku patikrinti kai kuriuos Pareiškėjo pateiktus paaiškinimus dėl kokių priežasčių ūkio direktorius ir / ar vadovai patyrė kuro sąnaudas laisvu nuo darbo metu, o pats Pareiškėjas savo paaiškinimų nepagrindė dokumentais, tačiau nepertraukiamos gamybos atveju (kai darbininkai dirba ir savaitgaliais ir šventinėmis dienomis, o ūkio vadovai tomis dienomis nedirba) galimi atvejai, kai nedarbo dienomis vadovaujančių darbuotojų atvykimas į gamybinius padalinius yra būtinas. Komisijos nuomone, mokesčių administratorius neištyrė, koku būdu ūkyje yra fiksuojamos ekstremalios situacijos, kaip iškviečiami padalinių vadovai jų nedarbo dienomis, kaip ir kokiais dokumentais fiksuojamos avarijos, gedimai ir identifikuojami konkretūs vadovai, dalyvavę priimančiais sprendimus dėl ekstremalių situacijų sureguliuavimo ir kt., todėl šioje dalyje yra būtina atlikti papildomą tyrimą, nes, padarius išvadą, kad ūkio direktorius ir technologinių procesų vadovai sunaudojo kurą nedarbo dienomis ne Pareiškėjo ekonominei veiklai vykdyti (vadinas, savo reikmėms) turėtų būti sprendžiamas klausimas dėl pajamų, gautų natūra (kuro sunaudojimo asmeniniams poreikiams tenkinti), apmokestinimo.

Komisija pažymi, kad mokesčių administratoriai nepasisakė ir dėl kitų Pareiškėjo viso mokestinio ginčo metu teikiamų motyvų, - Patikrinimo akto 8 priede nurodyta technika, atliekanti technologines operacijas (komposto/durpės vežimas, durpės stumdymas ir kt.) niekada nėra išvažiavusi iš ūkio teritorijos (dirba tik technologinėse aikštelėse), kuras jai užpilamas ūkio degalinėje pagal kiekvienai transporto priemonei ar technologiniam įrengimui priskirtą magnetinę kortelę, todėl nelogiška teigti, kad kuras gali būti panaudojamas kitoms, ne ūkio ekonominei veiklai vykdyti, reikmėms. Mokesčių administratorius savaip interpretuoja kuro

panaudojimą ūkyje, neatsižvelgdamas į aplinkybę, jog kelionės lapus pildo atsakingas už technikos vieneta darbuotojas, o ne konkretus darbuotojas, kuris su ta technika dirba, nes Pareiškėjas neturi galimybių aprūpinti kiekvieną darbininką atskira transporto priemone (traktoriais ar krautuviu), todėl nesant darbe atsakingam už transporto priemonę darbuotojui su šia transporto priemone dirba kitas to padalinio darbuotojas. Ūkio degalinės elektroninė sistema įpiltą kurą priskiria konkrečiai transporto priemonei ir sugeneruoja bei pateikia atitinkamo laikotarpio (mėnesio) ataskaitą, kuria remiantis atsakingas už šią transporto priemonę darbuotojas, nustato sunaudoto kuro kiekį, o informaciją, kokie darbai buvo atliekami jam pačiam nesant darbe, jam pateikia konkrečios darbo aikštelės, kurioje ši technika dirbo, vadovas. Pareiškėjas taip pat pažymėjo, kad mokesčių administratorius, patikrinęs atitinkamu autotransportu pervežtų krovinijų važtaraščius, galėjo įsitikinti, kad kuras krovininiam autotransportui, kai už jį atsakingas darbuotojas nedirbo, buvo sunaudotas žaliavų transportavimui bei produkcijos realizavimui. Pažymėtina, kad Pareiškėjas skunde Komisijai teigia (3 priedas), kad mokesčių administratoriui pateikė paaiškinimus dėl Patikrinimo akto 8 priede nustatytų aplinkybių (atskira skiltimi), kuriuose nurodė, koks darbuotojas naudojo konkrečią gamybinę transporto priemonę tuo laikotarpiu, kai atsakingas už ją darbuotojas pagal darbo laiko apskaitos žiniaraštį nedirbo, tačiau mokesčių administratorius savo sprendime nurodė, kad Pareiškėjo pateiktą informaciją vertina kritiškai, nes objektyviai nustatyti, kuris iš papildomai prirašytų darbuotojų kuriomis dienomis galėjo važiuoti ir važiavimo faktą susieti su kelionės lapuose esančiais duomenimis, negali. Kaip pavienius atvejus mokesčių administratorius vertino ir atsitiktinės atrankos būdu pasirinktų Pareiškėjo darbuotojų paaiškinimus, kad jiems yra tekę dirbti su žemės ūkio technika, už kurią atsakingais buvo paskirti kiti asmenys.

Komisijos nuomone, yra akivaizdu, kad kelionės lapai, užpildyti už transporto priemonę atsakingo asmens, jam pačiam nesant darbe, kuriuose yra nurodomi atlikti darbai ir sunaudoto kuro kiekis, yra su trūkumais, kurių buvo galima išvengti juose nurodant darbuotoją, kuris faktiškai su ta technika dirbo. Tačiau, vadovaujantis MAĮ 10 straipsniu, vien formalūs kelionės lapų trūkumai negali būti pagrindas papildomiems mokesčiams apskaičiuoti, nesurinkus kitų įrodymų, kurie patvirtintų mokesčių administratoriaus išvadą. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius neapklausė padalinių vadovų ir neišsiaiškino, kur ir kas saugo ūkio transporto priemones, kas ir kaip disponuoja kiekvienai iš jų priskirta magnetine kortele kurui įpilti, kaip yra išduodami / saugojami transporto priemonės raktai, neišsiaiškino, ar yra pagrįstas Pareiškėjo teiginys, kad ūkyje yra daugiau darbuotojų, galinčių dirbti ir dirbančių su žemės ūkio technika, nei Pareiškėjas turi šios technikos vienetų, neatkreiptas dėmesys į Pareiškėjo Darbo tvarkos taisyklių 23 punktą, jog komposto gamybos cecho darbininkai dirba pagal komposto gamybos cecho technologo sudarytą ir padalinio vadovo patvirtintą grafiką bei į 47 punktą, kuriame nustatyta, kad be tiesioginio vadovo žinios draudžiama perleisti darbo priemones kitam asmeniui. Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas dalyje dėl 8805,45 Lt individualios veiklos GPM ir 36983 Lt PVM yra perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo, nes mokesčių administratoriaus nustatyti formalūs kelionės lapų užpildymo trūkumai nėra pakankamas pagrindas konstatuoti, jog Pareiškėjo patirtos 176109 Lt kuro sąnaudos ir atskaitytas 36983 Lt kuro pirkimo PVM nėra susiję su Pareiškėjo vykdoma ekonomine veikla.

***Dėl MAĮ 69 str. nuostatų taikymo ir rangos sutartimis įformintų paslaugų teikimo pripažinimo darbo santykiams.*** Šioje bylos dalyje ginčas kilo dėl to, ar tarp Pareiškėjo, užsiimančio grybų (šampinjonų) auginimu, ir 39 fizinių asmenų, įregistravusių individualią veiklą pagal verslo liudijimus, buvo susiklostę darbo teisiniai santykiai, ar civiliniai teisiniai santykiai, įforminti paslaugų teikimo sutartimis. Byloje nustatyta, jog Pareiškėjas 2011 m. birželio – rugpjūčio mėn. sudarė rangos sutartis su 39 fiziniais asmenimis, įsigijusiais verslo liudijimus veiklai “Žemės ūkio paslaugų veikla (EVRK klasės 01.61; 81.30; įeina į EVRK klasę 01.63” ir jiems išmokėjo 247374 Lt už atliktas paslaugas: šiaudų presavimą, šiaudų gabenimą iš laukų pagal su užsakovu suderintas užduotis. Mokesčių administratorius, atlikęs mokestinį patikrinimą, konstatavo, jog tokių civilinių sutarčių su minėtais asmenimis (žr. Patikrinimo aktas, 18 priedas) pasirašymas leido išvengti Pareiškėjui priklausančių mokėti mokesčių mokėjimo, o būtent – GPM, VSD įmokų ir įmokų į GF fondą mokėjimo. Atsižvelgdamas į tai, mokesčių administratorius Pareiškėjo veiksmuose konstatavo mokestinės naudos siekimą ir pasirėmė MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, įtvirtinančia turinio viršenybės prieš formą principą, bei paskaičiavo papildomai mokėtinus mokesčius, kurių iškreipdamas aplinkybes Pareiškėjas išvengė.

Pareiškėjo teigimu, tai mokesčių administratorius bei ginčą nagrinėjusi Inspekcija, kuri palaikė mokesčių administratoriaus poziciją, padarė nepagrįstai, neteisingai įvertinusi esminius individualios veiklos požymius (tokius kaip – konkrečių užduočių atlikimo nustatymas, santykių tęstinumas, savarankiškumas, ekonominės naudos siekimas ir kt.), skiriančius paslaugų sutartis nuo darbo sutarčių bei neįvertinęs Pareiškėjo veiklos specifikos, - šiaudų presavimas ir gabenimas yra sezoninis darbas, paprastai atliekamas kalendorinių metų liepos – rugpjūčio mėnesiais. Pareiškėjas akcentuoja, jog šiaudų derliaus nuėmimo darbai atliekami daugelyje Lietuvos rajonų (apie 40 proc. Lietuvos geografinės teritorijos) ir Latvijoje, jam yra ekonomiškai nenaudinga pasamdyti 39 darbuotojus, kurie reikalingi tik sezono metu, bei užtikrinti jų darbų saugą, organizuoti šių darbuotojų apmokymą, darbo kontrolę ir priežiūrą, pabrėžia, kad šio pobūdžio darbams yra netinkantis darbo teisės reguliavimas (numatantis 40

val. darbą per savaitę), nurodo, jog rangovai neatliko darbo funkcijų ir nėjo jokių pareigų ūkyje, jiems nebuvo taikomos jokios ūkio vidaus taisyklės, darbo tvarka; rangos sutarčių pagrindu rangovai įsipareigojo atlikti konkrečius darbus, rangovams teko rizika dėl nekokybiškai suteiktų paslaugų, rangovai prisiėmė savo veiklos riziką, o tai yra individualios veiklos požymis. Rangovai taip pat prisiėmė ir visa su technikos naudojimu susijusią riziką, o mokesčių administratoriaus teiginys, jog ūkis kontroliavo ir organizavo darbus yra paneigimas šiomis aplinkybėmis: inžinierius W. G. , kaip Pareiškėjo atstovas tik derėjosi su rangovais, tarėsi dėl galutinės atliktų darbų kainos, nurodė, kokiuose laukuose rangovai turi atlikti darbus, koku derliaus nuėmimui geriausiu laikotarpiu ir sąlygomis darbai turi būti atlikti, įvertino ir priėmė atliktus darbus, o aplinkybė, jog Pareiškėjas suteikė rangovams darbo priemones (traktorius ar krautuvus), kurą (dyzeliną) ir eksploatacines medžiagas (tepalus, špagatą ir k. t.), reikalingas paslaugoms atlikti, nėra lemiamas faktorius, paneigiantis individualią veiklą. Pareiškėjas pripažįsta savo siekį optimizuoti pagal rangos sutartis atliekamų darbų kaštus, todėl dyzelinu rangovus aprūpindavo pats, nes Pareiškėjas, kaip ūkininkas, dyzeliną įsigyja už žymiai mažesnę kainą (taikant lengvatinį akcizą), todėl šis faktas, Pareiškėjo nuomone, nelaikytinas darbo santykiams būdingu darbo priemonių suteikimo požymiu.

Komisija pažymi, jog darbo sutarties sąvoką bei ją kvalifikuojančius požymius pateikia *Darbo kodeksas*, kurio 93 straipsnis numato, jog darbo sutartis yra darbuotojo ir darbdavio susitarimas, kuriuo darbuotojas įsipareigoja atlikti tam tikros profesijos, specialybės, kvalifikacijos darbą arba eiti tam tikras pareigas paklusdamas darbovietėje nustatytai darbo tvarkai, o darbdavys įsipareigoja suteikti darbuotojui sutartyje nustatytą darbą, mokėti darbuotojui sulgytą darbo užmokestį ir užtikrinti darbo sąlygas, nustatytas darbo įstatymuose, kituose norminiuose teisės aktuose, kolektyvinėse sutartyse ir šalių susitarimu. *Darbo kodekso* 112 straipsnis reglamentuoja darbo santykius esant sezoniniams darbams bei šį straipsnį įgyvendinantys teisės aktai, t. y. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994-03-07 nutarimas Nr. 154 “Dėl sezoninio darbo”, su kuriuo pateikiamo sezoninių darbų sąrašo 10 punkte nurodyta, jog sezoniniais darbais be kita ko yra laikomas ir žemės ūkio produkcijos auginimas, derliaus nuėmimas atvirame lauke, paruošimas ir supirkimas sezono metu. Pažymėtina, kad Pareiškėjas viso mokesstinio ginčo metu prilygina rangovų vykdytą veiklą derliaus nuėmimui. *Civilinis kodeksas* (toliau – CK) savo ruožtu apibrėžia, kas yra laikytina paslaugų sutartimi: t. y. tokia sutartis, kuria viena šalis (paslaugų teikėjas) įsipareigoja pagal kitos šalies (kliento) užsakymą suteikti klientui tam tikras nematerialaus pobūdžio (intelektines) ar kitokias paslaugas, nesusijusias su materialaus objekto sukūrimu (atlikti tam tikrus veiksmus arba vykdyti tam tikrą veiklą), o klientas įsipareigoja už suteiktas paslaugas sumokėti (CK 6.716 straipsnio 1 dalis). Iš paminėtų nuostatų matyti, jog darbo sutarties dalykas – rūšiniais požymiais apibrėžti darbai arba paslaugos, t. y. susitarimas dėl darbo funkcijos, kuri atliekama kitai šaliai vadovaujant, nustatant darbų atlikimo tvarką, darbo sąlygų. Taigi, sudarant darbo sutartį, susitariama dėl darbo funkcijos, t. y. įsipareigojama dirbti tam tikros rūšies darbą. Be to, sudaręs darbo sutartį darbuotojas neveikia savo rizika, bet priešingai – darbus vykdo darbdavio, su kuriuo yra susietas pavaldumo ryšiais, rizika, paklūsta jo organizacinei struktūrai, darbus atlieka nustatytoje vietoje ir nustatytu laiku, yra darbdavio kontroliuojamas. Tuo tarpu paslaugų sutarties dalykas yra tam tikras nematerialaus pobūdžio (intelektinių) ar kitokių paslaugų teikimas. Sudaręs ją, darbuotojas yra savarankiškas, t. y. jis pats turi teisę pasirinkti sutarties įvykdymo būdus ir priemones, veikia savo nuožiūra, o su paslaugos gavėju jis nėra susietas subordinacijos ar priklausomumo ryšiais. *Individualios veiklos* sąvoka išdėstyta *GPMĮ* 2 straipsnio 7 dalyje: individuali veikla – tai savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį. Savarankiškumas yra esminis individualios veiklos požymis, parodantis gyventojų individualios veiklos santykių skirtumą nuo darbdavio ir darbuotojo santykių. Kai gyventojų santykiuose su kita sandorio puse nėra darbo santykiams būdingų požymių, tai laikoma, kad gyventojų vykdoma veikla yra savarankiška. Savarankiškumas suprantamas kaip tam tikras nepriklausomumo laipsnis. Veikla bus savarankiška, jei gyventojas pats sprendžia su savo veikla susijusius klausimus, pats pasirenka veiklos kryptį, pats dengia savo išlaidas, pats prisiima riziką dėl galimo veiklos rezultato ir jos ekonominio pelningumo. Iš to, kas aptarta aukščiau, matyti, individuali veikla – tai fizinio asmens nuolat vykdoma atlygintinė veikla, todėl atskleidžiant individualios veiklos sąvoką, ją būtina lyginti su darbo santykiais ir nuo jų atiboti. Tęstinumas ir atlygintinumas būdingas ir darbo santykiams. Tuo tarpu, kaip buvo minėta, savarankiškumas yra tas elementas, kuris leidžia individualią veiklą (kuriai taikomas palankesnis apmokestinimo režimas, iš esmės leidžiantis išvengti (dalies) mokesčių mokėjimo) atiboti nuo darbo santykių.

Komisija konstatuoja, jog vertinant, ar aukščiau paminėti santykiai, Pareiškėjo įforminti paslaugų teikimo (rangos) civilinėmis sutartimis nėra faktiniai darbo santykiai, turi būti atsižvelgiama į visumą darbo santykių požymių ir į tai, ar juos galima konstatuoti Pareiškėjo rangovų vykdomoje veikloje. Atsižvelgdama į paminėtą teisinį reguliavimą bei į bylos medžiagą, Komisija sprendžia, jog tiek mokesčių administratorius, tiek Inspekcija, nagrinėjamoje byloje atliko išsamią darbo santykių kvalifikuojančių požymių analizę, ištyrė faktines bylos aplinkybes bei priėjo prie pagrįstos išvados, jog tarp Pareiškėjo ir 39 fizinių asmenų, nurodytų Patikrinimo akto 18 priede, faktiškai buvo susiklostę darbo, bet ne civiliniai santykiai, kurių įforminimu buvo siekiama mokesstinės naudos, todėl mokesčių administratorius turėjo teisę pritaikyti *MAĮ* 69 straipsnį ir apskaičiuoti papildomai

mokėtinus mokesčius. Komisija pritaria Inspekcijos išvadai, todėl jos motyvų detaliam neatkartoja, akcentuodama kertinius tokio pritarimo motyvus bei atsakydama į pagrindinius skunde išdėstytus Pareiškėjo nesutikimo su ginčijamu sprendimu argumentus.

Pirmiausia, turi būti vertintina, kokia apimtimi Pareiškėjas – paslaugų gavėjas vykdo paslaugas teikiančio asmens kontrolę jo atliekamam darbui, ar Pareiškėjas paslaugų teikėjui suteikia įrengimus, techniką, medžiagas, būtinas atitinkamo darbo (užduoties) atlikimui, ir kokia apimtimi. Komisijos nuomone, kuo didesnė kontrolė ir kuo labiau asmuo aprūpinamas darbui reikalingomis medžiagomis ir / ar priemonėmis, tuo didesnė tikimybė, jog įforminant individualią veiklą maskuojami darbo santykiai. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nustatė, jog pagal rangos sutartis Pareiškėjas įsipareigojo suteikti paslaugų teikėjui (rangovui) darbo priemones – traktorių ir kitą techniką (presą, priekabą ar pan.) šiaudų presavimui arba stirtavimui arba gabenimui iš laukų Pareiškėjo nurodytuose plotuose, jo nurodytu laiku ir sąlygomis ir dyzeliniais degalais, kurie normuojami pagal suteiktos paslaugų teikėjui technikos dirbtą motovalandų skaičių arba pravažiuotų kilometrų skaičių, o taip pat eksploatacines medžiagas, būtinas paslaugoms (šiaudų presavimui) atlikti, tokias kaip tepalus, špagatą, tinklą ir kt.. Mokesčių administratorius nustatė, jog visi 39 fiziniai asmenys – paslaugų teikėjai paslaugas teikė su Pareiškėjo suteiktomis darbo priemonėmis, t. y. traktoriais arba krautuvais, tame tarpe 15 vienetų technikos išsinuomavo iš UAB "L1" (Pareiškėjas už šios technikos nuomą už 2011 m. liepos – rugsėjo mėn. sumokėjo 474624 Lt plus 99671 Lt PVM, bylos medž., 123 – 126 psl.), likusia technika Pareiškėjas disponavo panaudos sutarčių pagrindu su asmenimis, su kuriais sudaromos rangos sutartys, arba su jų artimaisiais sudarytas žemės ūkio technikos panaudos sutartis. Rangovai visais atvejais pildė kelionės lapus, kuriuose žymėjo suvartotų degalų kiekį pagal Pareiškėjo nustatytus degalų sunaudojimo normatyvus, t. y. degalus teikė ir jų sunaudojimą kontroliavo Pareiškėjas. Mokesčių administratorius nustatė, jog rangovai paslaugoms atlikti per 2011 m. liepos – rugpjūčio mėn. sunaudojo 85947 ltr Pareiškėjo tiekiamo dyzelinio kuro (kuriam taikomas lengvatinis akcizas), kurio sąnaudomis (276752 Lt) sumažintos Pareiškėjo apmokestinamosios pajamos bei, pasinaudojus PVM atskaita (58118 Lt), mokėtinas PVM. Konstatuotina, jog Pareiškėjas pilnai aprūpino paslaugų teikėjus darbo priemonėmis ir medžiagomis, būtinomis rangos sutartyse numatytų paslaugų atlikimui.

Pažymėtina, kad Pareiškėjas vykdė paslaugų teikėjams perduotų materialinių vertybių kontrolę: paslaugų teikėjai buvo įpareigoti informuoti Pareiškėjo atstovą apie jam suteiktos technikos gedimus, įsipareigojo laikytis Pareiškėjo nustatytų medžiagų, degalų ir kitų materialinių vertybių sunaudojimo normatyvų, o sutartinių santykių pabaigoje už visas gautas materialines vertybes atsiskaityti Pareiškėjo atstovui, o pagamintus šiaudus suinventorizuoti. Pareiškėjo teiginys, jog aplinkybė, jog jis tikslu optimizuoti šiaudų gamybos kaštus (sieki nustatyti kuo palankesnę rangos paslaugų kainodarą) suteikė techniką paslaugų teikėjams ir paslaugoms atlikti reikalingą dyzelinį kurą, neturėtų būti vertinamas kaip lemiamas faktorius, paneigiantis individualią veiklą, yra sistemiskai vertintinas kitų požymių, skiriančių individualią veiklą nuo darbo santykių, kontekste.

Komisijos vertinimu, Inspekcija padarė pagrįstą išvadą, kad paslaugų teikėjų darbas buvo kontroliuojamas, t. y. paslaugų teikėjai nebuvo savarankiški arba turėjo tik minimalų savarankiškumą. Rangos sutartyse yra nurodyta, kad paslaugų teikėjas įsipareigoja atlikti šiaudų presavimą ir / arba stirtavimą arba gabenimą iš laukų Pareiškėjo nurodytuose plotuose, Pareiškėjo nurodytu laiku ir sąlygomis. Iš minėtų aplinkybių matyti, jog pagal rangos sutartis dirbantiems asmenims buvo vadovaujama, - paslaugų teikėjai dirbo Pareiškėjo nurodytose teritorijose (darbo vietose) ir Pareiškėjo atstovų prižiūrimi, o ne kiekvienas sau patogiu laiku ir patogioje vietoje. Pažymėtina, kad pačių 39 rangos sutartyse numatytų atlikti darbų (darbo funkcijų) turinys reikalauja koordinavimo, t. y.: 6 paslaugų teikėjai (J. S. , M. M. , W. J. , J. K. , T. Ž. ir V. J. ) Pareiškėjui teikė paslaugą – darbas grėbliu vartytuvu (apmokėjimas už kiekvieną dirbtą valandą), 17 paslaugų teikėjų (J. S. , P. D. , A. G. , V. S. , K. Ž. , B. J. , S. V. , A. J. , B. J. , K. D. , A. S. , V. Š. , A. M. , J. B. , W. Š. , V. G. , K. Š. ) teikė paslaugą – šiaudų presavimas (apmokėjimas už kiekvieną supresuotą atitinkamą dydžių šiaudų vienetą (ruloną ar kvadratą), 10 paslaugų teikėjų (S. A. , R. K. , J. G. , K. J. , S. K. , S. P. , R. B. , D. M. , P. K. ir E. K. ) vežė šiaudus (apmokėjimas už kiekvieną dirbtą valandą), 2 paslaugų teikėjai (R. V. ir W. G. ) teikė paslaugą – presuotų šiaudų surinkimas ir stirtavimas (apmokėjimas už kiekvieną dirbtą valandą) ir 4 paslaugų teikėjai (S. G. , M. V. , G. D. ir P. G. ) teikė paslaugą, įvardintą kaip darbas frontiniu krautuvu (apmokėjimas už kiekvieną dirbtą valandą). Be to, mokesčių administratorius nustatė, jog pirmiau paminėtus paslaugų teikėjus kontroliavo ir prekių (paslaugų) pirkimo – pardavimo kvitus surašė ne patys verslo liudijimų pagrindu veiklą vykdantys asmenys, bet Pareiškėją atstovaujantis vyr. inžinierius W. G. . Pareiškėjo skunde nurodytas motyvas, kad vyr. inžinierius W. G. , kaip ūkio atstovas, tik derėjosi su rangovais, tarėsi dėl galutinės atliktų darbų kainos, nurodė, kuriuose laukuose rangovai turi atlikti darbus, koku derliaus nuėmimui geriausiu laikotarpiu ir sąlygomis darbai turi būti atlikti, įvertino ir priėmė atliktus darbus, t. y. jokios darbų kontrolės nevykdė, o tik tinkamai suformulavo užduotis bei priėmė atliktą rezultatą, pagal savo turinį nepaneigia, o tik patvirtina, jog paslaugų teikėjų darbas buvo kontroliuojamas.

Komisija pažymi, jog iš aukščiau nurodytų paslaugų teikėjų rangos sutartyse numatytų paslaugų matyti, jog paslaugų teikėjams Pareiškėjas mokėjo ne už konkrečias iš anksto sutartas užduotis, o už tam tikras tęstinio pobūdžio darbinės funkcijas (šiaudų vežimą, grėbimą, presavimą, darbą krautuvu), nesiejamas su gaunamu

rezultatu. Pareiškėjas nepateikia jokių objektyvių įrodymų, jog paslaugų teikėjams teikė konkrečius užsakymus, o pastarieji atliko konkrečias užduotis ir atlygį gavo už pasiektą galutinį rezultatą. Kaip matyti iš aukščiau pateiktos informacijos 22 paslaugų teikėjams buvo mokama už dirbtas valandas, ne už konkretų rezultatą, likusiems 17 – pagal išdirbį (už supresuotus rulonais arba kvadratais šiaudų vienetus). Konstatuotina, kad paslaugų teikėjai gavo atlygį už atliktą darbą (supresuotus šiaudus) ar dirbtą laiką, kurį kontroliavo Pareiškėjas, t. y. nerizikavo patirti su savo darbu susijusius nuostolius, vadinasi, nepatyrė jokios verslo rizikos, kuri yra individualios veiklos požymis. Komisija pripažįsta, jog gali būti situacijų, kai paslaugų sutartimi negalima susitarti dėl tam tikro rezultato, nes jo objektyviai neįmanoma kontroliuoti, todėl yra susitariama dėl paslaugų kaip tokių. Tačiau Komisija šią aplinkybę vertina kitų byloje nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, akcentuodama, jog pirmiau paminėtų paslaugų teikimas nagrinėjamu atveju prilygintinas traktorininko funkcijoms, t. y. darbinės funkcijos atlikimui. Pažymėtina, kad ši Komisijos nuomonė atitinka LVAT formuojamą praktiką tokio pobūdžio byloje (pav. 2011-04-07 LVAT sprendimas administracinėje byloje Nr. A575-754/2011, 2012-06-28 LVAT nutartis administracinėje byloje A602-164/2012).

Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, jog mokesčių administratorius surinko objektyvius įrodymus, patvirtinančius, jog paslaugų teikėjai šiaudų derliaus nuėmimo paslaugas (darbus) atliko vieninteliam užsakovui – Pareiškėjui, t. y. nustatė, kad tik 3 paslaugų teikėjai deklaravo metinėse pajamų deklaracijose didesnes sumas, gautas iš individualios veiklos, nei sumokėjo Pareiškėjas (2011 kalendoriniais metais galėjo teikti paslaugas ne tik Pareiškėjui), likę 36 asmenys paslaugas teikė tik Pareiškėjui. Pareiškėjas negali paneigti ir kitos mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės – iš 39 paslaugų teikėjų – 6 asmenys (J. S. , K. Ž. , W. G. , S. V. , J. G. , V. J. ) buvo, o 6 asmenys (R. V. , K. D. , V. Š. , P. G. , W. Š. , V. G. ) yra Pareiškėjo samdomi darbuotojai, kurie tik laikinai (paslaugų atlikimui pagal verslo liudijimus laikotarpiu) buvo tapę individualią veiklą vykdančiais verslininkais. Pareiškėjo teiginys, kad toks laikinas darbo santykių nutraukimas ir paslaugų sutarčių sudarymas yra sąlygotas išskirtinai abiejų sandorių šalių ekonominiais interesais (darbuotojas siekė didesnio uždarbio, o Pareiškėjas – ekonominės naudos), o ne siekiu gauti mokesstinę naudą, yra nepagrįstas. Pirmiau paminėti darbuotojai, atlikdami traktorininko darbo funkciją pagal darbo sutartį, o ne pagal dirbtinai įformintą paslaugų sutartį, galėjo daugiau uždirbti, jei jiems įstatymų nustatyta tvarka Pareiškėjas būtų mokėjęs už viršvalandžius bei darbą švenčių bei poilsio dienomis. Komisija, kaip Pareiškėjo gynybinę poziciją, vertina ir Pareiškėjo hipotetinius skaičiavimus, pateikiamus Šiaudų derliaus nuėmimo sąnaudų, susidarančių rangos sutarties ir darbo sutarties atveju palyginamojoje lentelėje, nes akivaizdu, jog paslaugų teikimui pagal verslo liudijimus įstatymų leidėjas nustatė palankesnę mokesstinę režimą nei darbo santykiams, tačiau dirbtinis darbo santykių pakeitimas į civilinius santykius, išsvengiant darbų saugos ir darbo laiko reglamentų laikymosi, mokesčių teisėje nėra toleruotinas.

Komisija, sistemiškai įvertinusi mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų visumą (Pareiškėjo (darbdavio) organizuotos ir kontroliuotos užduotys, Pareiškėjo suteiktos darbo priemonės, kuras ir eksploatacinės medžiagos, paslaugų teikimas tik vienam užsakovui, laikinas samdomų darbuotojų tapimas individualią veiklą vykdančiais verslininkais ir kt.) konstatuoja, jog fiziniai asmenys savarankiškumo santykiuose su Pareiškėju neturėjo arba turėjo jį minimalų. Pažymėtina, kad net Rangos sutartyse nėra numatytas paslaugų teikėjų veikimas savo valia ir nuožiūra bei nėra įtvirtintos sąlygos, neva parodančios, jog tarp Pareiškėjo ir fizinių asmenų negalėjo būti jokių pavaldumo santykių. Pareiškėjo teiginiai, jog Pareiškėjo ir fizinių asmenų nesaisto darbuotojo ir darbdavio santykis, jog paslaugų teikėjai galėjo teikti paslaugas kur nori ir kada nori, nagrinėjamoje byloje laikytinos deklaratyviomis, neatitikusiomis faktinės padėties. Pridurtina, jog Pareiškėjas taipogi nepagrįstai teigia, kad byloje nebuvo įrodytas mokesstinės naudos siekis, kaip pagrindas pritaikyti *MAĮ 69* straipsnio 1 dalyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą. Pareiškėjo teigimu, Rangos sutarčių sudarymo tikslas buvo kaštų optimizavimas ir pelningumo didinimas bei veiklos rizikų ir su ja susijusių nuostolių sumažinimas, bet ne siekis gauti mokesstinės naudos. Tačiau su tokiu Pareiškėjo argumentu negalima sutikti, nes, kaip teisingai pažymėjo mokesčių administratorius, samdydamas tuos pačius asmenis jis pagal darbo sutartį mokėjo jiems už analogišką (traktorininko) darbą kelis kartus mažesnę atlygį, todėl Pareiškėjo nurodytas motyvas, jog mokesstinė nauda buvo gauta kaip pasirinkto verslo modelio pasekmė, vertintinas kritiškai. Įrodžius darbo teisinių santykių tarp Pareiškėjo ir 39 fizinių asmenų egzistavimą bei konstatavus mokesstinės naudos siekimą, sudarant civilines sutartis, Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratorius pagrįstai pritaikė *MAĮ 69* straipsnio 1 dalį, atkūrė Pareiškėjo iškreiptas aplinkybes, bei, vadovaudamasi *GPMĮ 23* straipsniu, Valstybinio *socialinio draudimo* įstatymo 7 straipsniu, *Garantinio fondo* įstatymo 4 straipsniu ir *Sveikatos draudimo* įstatymo 17 straipsniu paskaičiavo Pareiškėjui papildomai į valstybės biudžetą mokėtinus 43673,60 Lt GPM nuo darbo santykiais susijusių pajamų, 102221,88 Lt VSD ir 13673,53 PSD įmokų ir 325,59 Lt įmokų į Garantinį fondą. Inspekcija tinkamai pritaikė ginčo santykių reglamentuojančias teisės normas, todėl naikinti skundžiamą sprendimą šioje jo dalyje Pareiškėjo skunde nurodytais motyvais nėra pagrindo.



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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos 2013-12-20 sprendimo Nr. 68-188 dalį, kuria nurodyta sumokėti į biudžetą 8805,45 Lt gyventojų pajamų mokestį ir 36983 Lt pridėtinės vertės mokestį bei su šiais mokesčiais susijusius delspinigius bei baudas ir Pareiškėjo skundą šioje dalyje perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, o likusią sprendimo dalį patvirtinti.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Edita Veršelienė

Lina Vosylienė