



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „V2“ 2014-04-08 SKUNDO**

2014 m. birželio 18 d. Nr. S-118 (7-59/2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininko
komisijos narių

Stepono Vytauto Jurnos
Lauros Milašiūtės – pranešėja
Rasos Stravinskaitės
Editos Veršelienės
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant šalims

Jūratei Dalmantaitei
mokesčių mokėtojo atstovei advokato padėjėjai Jūratei
Kurlavičiūtei

2014 m. gegužės 20 d. išnagrinėjusi mokesčių mokėtojo UAB „V2“ (toliau – Pareiškėjas) 2014-04-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2014-03-07 sprendimo Nr. 69-17, n u s t a t ė:

Centrinis mokesčių administratorius ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (Kauno AVMI; Inspekcija) 2014-01-10 sprendimą Nr. (04.7.2)-K3-6, kuriuo nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 86410 Lt pelno mokestį (toliau – PM), 10991 Lt delspinigius ir 17282 Lt PM baudą.

Šioje byloje yra atliktas Pareiškėjo PM apskaičiavimo ir sumokėjimo į biudžetą patikrinimas už 2011-01-01–2011-12-31 laikotarpį.

Pareiškėjo įregistruota veikla – reklamos agentūrų veikla. Faktiškai vykdomos veiklos: reklamos agentūrų veikla, konsultacinė verslo ir kito valdymo veikla, baldų gamyba ir prekyba. Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu turėjo neįgaliųjų socialinės įmonės statusą.

Ginčas kyla dėl to, ar Pareiškėjas, pasinaudodamas socialinėms įmonėms taikoma pelno mokesčio lengvata, pagrįstai 2011 m. apmokestinamajam pelnui apmokestinti pritaikė 0 proc. PM tarifą.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas 2011 m. buvo sudaręs sutartis dėl baldų pardavimo:

1) 2011-06-17 pirkimo-pardavimo sutartis Nr. AS-569 su Marijampolės savivaldybės administracija. Pagal sutartį pardavėjas įsipareigojo perduoti baldus pagal pateiktą pirkimo sąlygų techninę specifikaciją pirkėjui nuosavybėn už 370381,00 Lt. Turtą pardavėjas savo sąskaita ir rizika pristato į Marijampolės vaikų lopšelių-darželių „V1“.

2) 2011-08-09 baldų pirkimo-pardavimo sutartis Nr. S-187 su Kazlų Rūdos savivaldybės administracija. Sutartyje numatyta, kad tiekėjas įsipareigoja perkančiajai organizacijai pateikti baldus Kazlų Rūdos vaikų lopšeliui darželiui „P2“ už 121084,70 Lt.

3) 2011-09-06 sutartis Nr. VPS-110 su Vilkaviškio rajono savivaldybės administracija. Sutartyje numatyta, kad tiekėjas įsipareigoja užsakovui pateikti baldus Vilkaviškio vaikų lopšeliui darželiui „P1“ už 213015,00 Lt.

4) 2011-09-06 sutartis Nr. VPS-112 su Vilkaviškio rajono savivaldybės administracija. Sutartyje numatyta, kad tiekėjas įsipareigoja užsakovui pateikti baldus Vilkaviškio vaikų lopšeliui darželiui „B1“ už 139260,00 Lt.

5) 2011-09-06 sutartis Nr. VPS-113 su Vilkaviškio rajono savivaldybės administracija. Sutartyje numatyta, kad tiekėjas įsipareigoja užsakovui pateikti baldus Vilkaviškio vaikų lopšeliui darželiui „E1“ už 150730,00 Lt.

Pareiškėjas sudarė 2011-07-25 baldų gamybos subrangos sutartį Nr. S-93 su Valstybės įmone prie Alytaus pataisos namų (toliau – Valstybės įmonė), kurios 1 punkte nurodyta, kad Pardavėjas (Valstybės įmonė) įsipareigoja pagaminti baldus Marijampolės lopšeliui-darželiui „V1“, o Pirkėjas (Pareiškėjas) įsipareigoja kokybiškas prekes priimti ir už jas sumokėti sutartyje numatytais terminais. Po šia sutarties nuostata pateikiamas 13 punktų užsakomų pagaminti baldų sąrašas. Sutarties 2 punkte nurodyta sutarties kaina – 34131,45 Lt (28207,78 Lt ir 5923,67 Lt PVM).

Pareiškėjas 2011 m. nupirktus baldus iš Valstybės įmonės prie Alytaus pataisos namų pardavė Marijampolės savivaldybės administracijai bei kitoms savivaldybių administracijoms ir 250578,15 Lt apskaitė kaip remtinės veiklos pajamas ir pritaikė 0 proc. PM tarifą.

Inspekcijos 2013-11-29 patikrinimo akte Nr. (04.1)-AU16-27 konstatuota, jog nepaisant to, kad tarp Pareiškėjo ir Valstybės įmonės buvo sudaryta subrangos sutartis, šios sutarties turinys atitinka pirkimo-pardavimo sandorio dalyką. Tuo tarpu didmeninė ir mažmeninė prekyba patenka į PMĮ 5 straipsnio 5 dalies 2 punkte nurodytą Neremtinų veiklos rūšių sąrašą, todėl 0 proc. PM tarifas Pareiškėjui netaikytinas.

Kadangi Inspekcija Pareiškėjo atliktą turto perpardavimą iš Valstybės įmonės Marijampolės savivaldybės administracijai priskyrė neremtinai veiklai ir atitinkamai Pareiškėjo neremtinės veiklos dalis 2011 m. sudarė 33,86 proc., todėl buvo prieita išvados, jog Pareiškėjas neatitiko PMĮ 5 straipsnio 5 dalies 2 punkto reikalavimų ir prarado teisę taikyti 0 proc. PM tarifą. Pareiškėjo 2011 m. deklaruotas apmokestinamasis pelnas (576 068 Lt) buvo apmokestintas 15 proc. PM tarifu ir jam buvo apskaičiuotas mokėtinas 86410 Lt PM.

Centrinis mokesčių administratorius nurodė, jog pagal tikrintu laikotarpiu galiojusią Pelno mokesčio įstatymo (Žin., 2001, Nr. 110-3992) (toliau – PMĮ) 5 straipsnio 5 dalies redakcija, vienetų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 0 proc. PM tarifą, jeigu:

1) per mokesstinį laikotarpį vieneto darbuotojų, priklausančių Lietuvos Respublikos socialinių įmonių įstatymo 4 straipsnyje nurodytoms tikslinėms asmenų grupėms, skaičius sudaro ne mažiau kaip 40 procentų metinio vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus, ir

2) per mokesstinį laikotarpį vienetas nevykdo veiklos, įtrauktos į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, tvirtinamą Lietuvos Respublikos Vyriausybės, arba per mokesstinį laikotarpį iš tokios veiklos gautos pajamos sudaro ne daugiau kaip 20 procentų visų vieneto pajamų, ir

3) mokesstinio laikotarpio paskutinę dieną vienetai turi socialinės įmonės statusą.

Ginčas byloje vyksta dėl to, ar Pareiškėjo vykdyta veikla atitiko PMĮ 5 straipsnio 5 dalies 2 punkto reikalavimus – t. y. ar Pareiškėjo pajamos, gautos iš veiklos, įtrauktos į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, sudaro ne daugiau kaip 20 proc. visų Pareiškėjo pajamų.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-11-29 nutarimu Nr. 1501 „Dėl Socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašo patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr.173-6399) patvirtinto Socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašo (toliau – Neremtinų veiklos rūšių sąrašas) 9 ir 10 punktuose nurodyta, kad didmeninė ir mažmeninė prekyba laikoma neremtinu socialinių įmonių veikla.

Inspekcija, įvertinusi bylos faktines aplinkybes, nurodė, kad Pareiškėjas, perparduodamas Valstybės įmonės pagamintus baldus, vykdė prekybos (o ne gamybos)

veiklą, todėl pajamos iš šio sandorio priskirtinos pajamoms iš neremtinės socialinių įmonių veiklos ir negali būti apmokestinamos taikant 0 proc. PM tarifą.

Pareiškėjas 2011 m. apskaitė 867586,27 Lt pardavimo pajamas už baldus, iš jų: 210489,91 Lt už pirktus baldus, 283378,15 Lt už baldus, įsigytus pagal subrangos sutartis (tame tarpe 250578,15 Lt už baldus, subrangos pagrindais įsigytus iš Valstybės įmonės) ir 373697,54 Lt už savos gamybos baldus.

Pareiškėjas Inspekcijai pateikė 2012-01-05 pažymą Nr. 5, kurioje detalizavo 2011 m. gautas pajamas (1361798,68 Lt) pagal rūšis:

- remtina veikla (1151308,77 Lt arba 84,54 proc.): reklamos gamyba, prekyba - 171037,88 Lt; švietimas - 6050 Lt; konsultacinė verslo ir kito valdymo veikla - 317074,53 Lt; baldų gamyba - 657146,36 Lt (tame tarpe 250578,15 Lt už baldus, įsigytus iš Valstybės įmonės);

- neremtina veikla: baldų, kilimų ir apšvietimo įrangos didmeninė prekyba - 210489,91 Lt arba 15,46 proc.

Kaip jau minėta, tarp Pareiškėjo ir Marijampolės savivaldybės administracijos sudaryta 2011-06-17 pirkimo-pardavimo sutartis Nr. AS-569, kurioje numatyta, kad Pardavėjas (Pareiškėjas) įsipareigoja perduoti baldus pagal pateiktą pirkimo sąlygų techninę specifikaciją Pirkėjui nuosavybėn už 370381,00 Lt. Turtą Pardavėjas savo sąskaita ir rizika pristato į Marijampolės vaikų lopšelių-darželių „V1“.

Remiantis Pareiškėjo 2013-09-10 paaiškinimu, nustatyta, kad Pareiškėjas 2010 m. baldų gamybos nevykdė. Visus 2011 m. buvo vykdoma baldų prekybos veikla. Pagrindinius įrenginius baldų gamybai Pareiškėjas naudojo pagal panaudos sutartį, sudarytą 2011-07-11; papildomą įrangą įsigijo jau pradėjęs gamybą. Pareiškėjo įmonėje 2011-07-20 įdarbinti du darbuotojai baldų gamybai, 2011-10-12 ir 2011-11-03 įdarbinta dar po vieną asmenį. Minėtame paaiškinyje taip pat nurodyta, kad kai žmogiškųjų išteklių nepakakdavo sutartiniams įsipareigojimams vykdyti, buvo pasitelkiamos kitos baldų gamybos įmonės, turinčios socialinės įmonės statusą (remiantis Lietuvos Respublikos socialinių įmonių įstatymo ir viešųjų įmonių įstatymo 91 straipsnio 2 dalies 2 punktu).

Pareiškėjas 2011-07-25 sudarė baldų gamybos subrangos sutartį Nr. S-93 su Valstybės įmone. Sutarties 1 punkte nurodyta, kad Pardavėjas (Valstybės įmonė) įsipareigoja pagaminti baldus Marijampolės lopšeliui-darželiui „V1“, o Pirkėjas (Pareiškėjas) įsipareigoja kokybiškas prekes priimti ir už jas sumokėti sutartyje numatytais terminais. Po šia sutarties nuostata pateikiamas 13 punktų užsakomų pagaminti baldų sąrašas. Sutarties 2 punkte nurodyta sutarties kaina - 34131,45 Lt (28207,78 Lt ir 5923,67 Lt PVM). Pažymėtina, kad sutartyje nėra nurodytas prekių pagaminimo laikas - t. y. sutarties įvykdymo terminas, nors sutarties 9-10 punktuose aptarta šalių atsakomybė vėluojant vykdyti sutartį.

Pareiškėjas, vykdydamas 2011-06-17 pirkimo-pardavimo sutartį Nr. AS-569, Marijampolės savivaldybės administracijai išrašė 2011-08-24 PVM sąskaitą-faktūrą Nr. VIZ 1086 už 370381 Lt (įskaitant PVM), kurioje išvardinti parduodami baldai, nurodyta jų paskirtis - Marijampolės vaikų lopšeliui-darželiui „V1“.

Pažymėta, kad Pareiškėjo 2011-07-25 sutartis su Valstybės įmone buvo sudaryta dėl joje numatytų baldų kiekio pagaminimo ir pardavimo už 34131,45 Lt (įskaitant PVM) sumą. Tačiau iš Valstybės įmonės 2013-08-27 operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. AU12-227 (pateiktos PVM sąskaitų-faktūrų suvestinės) matyti, jog Valstybės įmonė Pareiškėjui pagamino ženkliai didesnę baldų kiekį - už 147101,59 Lt (121571,50 Lt ir 25530,09 Lt PVM), iš jų 2011 m. - už 126722,71 Lt (104729,45 Lt ir 21993,26 Lt PVM). Jokių papildomų rašytinių susitarimų tarp Pareiškėjo ir Valstybės įmonės mokestiniam patikrinimui nebuvo pateikta. Valstybės įmonės atstovas Inspekcijai 2013-08-23 paaiškinyje Nr. 2-424 nurodė, kad daugiau sutarčių su Pareiškėju nebuvo pasirašyta, kiti tiekimai buvo daromi remiantis ta pačia sutartimi.

Sprendime atkreiptas dėmesys į tai, kad Valstybės įmonės operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad Valstybės įmonės Pareiškėjui 2011 m. išrašytose PVM sąskaitose-

faktūrose nurodytų kainų suma yra 126722,71 Lt (104729,45 Lt ir 21993,26 Lt PVM). Pareiškėjas Inspekcijai pateikė visas šias PVM sąskaitas-faktūras, tačiau su Pareiškėjo skundu pateiktoje suvestinėje nurodyta, kad Valstybės įmonė Pareiškėjui perdavė baldų už 103207,06 Lt (neskaitant PVM).

Pareiškėjas dalį Valstybės įmonės pagamintų baldų perpardavė Marijampolės savivaldybės administracijai, o kitą dalį – kitų savivaldybių administracijoms (Kazlų Rūdos savivaldybės, Vilkaviškio rajono savivaldybės); už Valstybės įmonės pagamintų baldų pardavimą iš viso gavo 250578,15 Lt pajamas (neįskaitant PVM).

Inspekcija nurodė, jog 2011-07-25 baldų gamybos subrangos sutartis Nr. S-93 su Valstybės įmone neatitinka rangos sutarties turiniui teisės aktų keliamų reikalavimų. Tiek iš sutarties teksto, tiek iš faktinių aplinkybių matyti, kad Pareiškėjas iš Valstybės įmonės nusipirko pagal jo nurodytus parametrus Valstybės įmonėje pagamintą produkciją ir ją perpardavė, t. y. vykdė prekybos veiklą, kuri yra laikoma neremtiną veikla PMĮ prasme.

Pagal Civilinio kodekso (Žin., 2000, Nr. 74-2262)(toliau – CK) 6.645 straipsnio 1 dalį rangos sutartis sudaroma pagaminti arba perduoti tam tikrą darbo rezultatą arba atlikti kitokius darbus, kurių metu sukurtas rezultatas perduodamas užsakovui. Rangovas iki sutarties sudarymo privalo suteikti užsakovui visą reikiamą informaciją, susijusią su darbų atlikimu, taip pat informaciją apie darbui atlikti būtinas medžiagas bei darbui atlikti reikalingą laiką. Šio straipsnio 2 dalyje nurodyta, jog, jeigu rangos sutartis sudaryta daiktui pagaminti, tai rangovas užsakovui kartu su pagamintu daiktu perduoda teises į jį. Pagal to paties straipsnio 4 dalį, jeigu atliekamų darbų pobūdis ir vertė palyginti su pagaminto, perkamo ar perdirbto daikto verte yra nedideli, tai sutartis pripažįstama ne rangos, o pirkimo-pardavimo sutartimi.

Pagal CK 6.305 straipsnio 1 dalį pirkimo-pardavimo sutartimi viena šalis (pardavėjas) įsipareigoja perduoti daiktą (prekę) kitai šaliai (pirkėjui) nuosavybės ar patikėjimo teise, o pirkėjas įsipareigoja priimti daiktą (prekę) ir sumokėti už jį nustatytą pinigų sumą (kainą).

CK 6.306 straipsnio 1 dalyje, apibrėžiant pirkimo-pardavimo sutarties dalyką, nurodyta, kad pirkimo-pardavimo sutarties dalyku gali būti neišimti iš apyvartos daiktai, kuriuos pardavėjas jau turi *ar kurie gali būti sukurti ar pardavėjo įgyti ateityje*, vertybiniai popieriai ir kitokie daiktai bei turtinės teisės.

Kaip teisingai nurodo Inspekcija, 2003-09-29 Lietuvos Aukščiausiasis Teismas (toliau – LAT) nutartyje Nr. 3K-3-887/2003 pasisakydamas dėl CK 6.645 straipsnio 4 dalies taikymo konstatavo, jog tuo atveju, kai daikto montavimo kaina yra nedidelė, palyginus su įsigyjamo daikto kaina, rangos teisinius santykius reglamentuojančios normos sandoriui netaikytinos. Tokio išaiškinimo laikomasi ir LAT 2010-05-18 nutartyje Nr. 3K-3-224/2010. Šioje byloje pardavėjas įsipareigojo perduoti pirkėjo nuosavybės rezervinio maitinimo įrangą, o pirkėjas – priimti įrangą ir sumokėti sutartyje nurodytą kainą. Sutartyje šalys sulygo dėl kainos, apmokėjimo tvarkos, sutartinių įsipareigojimų vykdymo, netesybų ir nuostolių padengimo, ginčų sprendimo ir kt. Sutarties turinys atitiko pirkimo-pardavimo sutartį, apibrėžtą CK 6.305 straipsnio 1 dalyje. LAT pabrėžė, jog sutarties sąlyga, pagal kurią pardavėjas įsipareigojo atlikti perduotos įrangos paleidimo, derinimo, darbuotojų apmokymo darbus, nagrinėjamu atveju nereiškia rangos sutarties. Pagal byloje pateiktą sutartį atliktinų darbų vertė buvo 7 proc. visos įrangos vertės. LAT konstatavo, jog ginčo šalių nesieja rangos sutartiniai santykiai.

LAT 2013-05-14 nutartyje civilinėje byloje Nr. 2A-333/2013 pabrėžė, jog pirkimo-pardavimo sutarties tikslas yra įsigyti daiktą, o rangos sutartis nukreipta į tam tikro objekto, turinčio materialią išraišką, sukūrimą ir jo perdavimą. Minėtoje byloje pirkėjo tikslas buvo įsigyti ne atskiras rezervuaro dalis, bet gauti galutinį rezultatą, t. y. iš įsigyjamų dalių sumontuotą ir veikiančią rezervuarą trąšoms laikyti. LAT nurodė, jog tai patvirtina ieškovo tikslą įsigyti rezervuarą. Aplinkybė, kad atsakovas įsipareigojo iš atskirų dalių sumontuoti rezervuarus, pasak LAT, nesudaro pagrindo konstatuoti, kad šalių susiklosčiusiems santykiams taikomos rangos teisinius santykius reglamentuojančios teisės normos.

Pareiškėjo atveju 2011-07-25 baldų gamybos subrangos sutarties Nr. S-93 1 punkte nurodyta, kad Pardavėjas (Valstybės įmonė) įsipareigoja pagaminti baldus Marijampolės lopšeliui-darželiui „V1“, o Pirkėjas (Pareiškėjas) įsipareigoja kokybiškas prekes priimti ir už jas sumokėti šioje sutartyje numatytais pagrindais. Šios sutarties 3 punkte nurodyta, kad pardavėjas prekes pristato savo transportu, o Pardavėjo pristatytas prekes, pagal sutarties 4 punktą, Pirkėjas iškrauna savo jėgomis.

Nustatyta, jog Valstybės įmonė baldus, parduotus Pareiškėjui, gamino iš savo medžiagų. Jokių kitų paslaugų, išskyrus pagamintos produkcijos gabenimą pirkėjams, Valstybės įmonė nevykdė. Iš sutarties PVM sąskaitų-faktūrų turinio matyti, kad Pareiškėjo tikslas buvo gauti pagamintus ir tinkamus naudoti baldus. Valstybės įmonė tik pristatė juos Pareiškėjui, tačiau neatliko jokių kitų paslaugų (darbų, kurie būtų sutarties tikslas).

Pagal Socialinių įmonių įstatymo (Žin., 2004, Nr. 96-3519) 2 straipsnį socialinių įmonių tikslas – įdarbinant šiame įstatyme nurodytoms tikslinėms grupėms priklausančius asmenis, praradusius profesinį ir bendrąjį darbingumą, ekonomiškai neaktyvius, negalinčius lygiomis sąlygomis konkuruoti darbo rinkoje, skatinti šių asmenų grįžimą į darbo rinką, jų socialinę integraciją bei mažinti socialinę atskirtį.

Kadangi socialinių įmonių veiklos tikslai susiję su tikslinėms grupėms priklausančių asmenų įdarbinimu, jų darbinių ir socialinių įgūdžių lavinimu bei socialine integracija, todėl Socialinių įmonių įstatymo 3 straipsnio 1 dalyje juridiniams asmenims, siekiantiems įgyti socialinės įmonės statusą, nustatyti tam tikri reikalavimai, susiję su tikslinėms asmenų grupėms priklausančių asmenų įdarbinimu bei apribojimais vykdomai veiklai.

Vykdam baldų gamybą Pareiškėjui suteikiama teisė sudaryti rangos ar subrangos sutartis, tačiau šių sutarčių rezultatas PMĮ prasme negali būti laikomas galutiniu prekybinės veiklos dalyku, t. y. gali būti tik sudedamąja gamybos proceso dalimi. Pareiškėjas sutartimi su Valstybės įmone susitarė, jog ši pagamins sutartyje nurodytus baldus, o ne atliks tam tikrus darbus, kurie būtų Pareiškėjo vykdytos prekių gamybos dalis. Todėl padaryta pagrįsta išvada, jog Pareiškėjas atliko Valstybės įmonės prie Alytaus pataisos namų pagamintų baldų pirkimą ir jų perpardavimą savivaldybių administracijoms.

Centrinis mokesčių administratorius pažymėjo, jog gamybinė įmonė pasižymi būtent tuo, jog pagamina galutinį produktą ir jį parduoda, prekybos veikla užsiimanti įmonė perparduoda iš gamintojų ar kitų prekybininkų įsigytas prekes, o paslaugas teikianti įmonė – parduoda tam tikras nematerialaus pobūdžio (intelektines) ar kitokias paslaugas, nesusijusias su materialaus objekto sukūrimu (atlieka tam tikrus veiksmus). Taigi, Valstybės įmonės vykdyta baldų gamyba nėra laikytina paslaugų sferos veikla, atitinkamai baldų pagaminimas gamybinėje įmonėje ir jų pardavimas yra laikytinas pardavimo, bet ne rangos sandoriu.

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog abi įmonės vykdė baldų gamybos veiklą, sprendime pažymėta, jog Pareiškėjas su savivaldybių administracijomis sudarė dvišales baldų pirkimo–pardavimo sutartis. Valstybės įmonė nedalyvavo sudarant šias pirkimo–pardavimo sutartis ir nėra duomenų, kad Valstybės įmonė būtų prisiėmusi subrangovo įsipareigojimus Pareiškėjui vykdamt pasirašytas pirkimo-pardavimo sutartis.

CK 6.650 straipsnyje reglamentuojami subrangos santykiai. Šio straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad generalinis rangovas (kas šiuo atveju atitiktų Pareiškėjo statusą) atsako užsakovui už subrangovų prievolių neįvykdymą ar netinkamą įvykdymą, o subrangovams – už užsakovo prievolių neįvykdymą ar netinkamą įvykdymą. Remiantis Pareiškėjo sutartimis su savivaldybių administracijomis, Pareiškėjas pirkėjams nebuvo nurodęs, jog sutartis vykdo per subrangovą ir juo labiau nėra duomenų apie tai, kad Pareiškėjas būtų įsipareigojęs užsakovams atsakyti už subrangovų prievolių neįvykdymą ar netinkamą įvykdymą.

Remiantis Pareiškėjo sudarytomis viešojo pirkimo sutartimis, pardavėjas įsipareigoja perduoti baldus Pirkėjui, o pirkėjas įsipareigoja turtą / prekes (o ne darbus, kaip yra nustatyta galimybė Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatyme) priimti ir sumokėti nustatytą kainą. Sprendime nurodyta, jog minėtos sutarčių nuostatos leidžia daryti išvadą, kad savivaldybių administracijos siekė įgyti galutinį produktą – baldus darželiams, o ne baldų sumontavimo

darželių patalpose paslaugas, t. y. pagrindinis sutarčių dalykas yra paruoštų naudojimui prekių įsigijimas, o baldų sumontavimas jų naudojimo vietoje – šalutinė paslauga, įeinant į pirkimo-pardavimo sutarties turinį. Sprendime atmesti Pareiškėjo argumentai, jog būtent rangos sutarčių atveju prekės perduodamas ne iš karto, o po kurio laiko, kai jos yra pagaminamos. Tos pačios sąlygos – konkrečius kriterijus atitinkančių prekių užsakymas ar prekių perdavimas ne iškart po sutarties sudarymo būdingas ir pirkimo-pardavimo sutartims. Maža to, daugeliu atvejų Pareiškėjo pasirašytose sutartyse prekės buvo aprašytos labai abstrakčiai – „spintelės žaislams“, „rūbų spintelės dviejų dalių“, „spintelės į virtuvėles“, „sieninės spintos“, „rašomieji stalai“.

Nurodytų argumentų pagrindu Inspekcija teisėtai įvertino Pareiškėjo subrangos sutartimi įvardintą sandorį su Valstybės įmone kaip atitinkantį pirkimo-pardavimo sutarties sąlygas.

Pareiškėjas su skundžiamu sprendimu nesutinka ir prašo Komisijos jį panaikinti.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog jį su Valstybės įmone ir savivaldybių administracijomis siejo pirkimo ir pardavimo teisiniai santykiai.

Dėl sandorių su savivaldybių administracijomis kvalifikavimo.

Pareiškėjas, remdamasis sudarytomis viešojo pirkimo-pardavimo sutartimis su Marijampolės ir Vilkaviškio rajono savivaldybių administracijomis, nurodo, jog pirkimo sąlygose tiekėjui keliami kvalifikacijos reikalavimai (verstis baldų gamybos veikla; turėti įvykdytą bent vieną sutartį, kurios objektas yra baldų gamyba, pardavimas, o vertė – ne mažiau kaip 100000 Lt; tiekėjas baldų gamyboje taiko kokybės vadybos priemones).

Pareiškėjas taip pat nurodo, jog mokesčių administratorius, kvalifikuodamas teisinius santykius kaip pirkimo-pardavimo arba rangos (subrangos), yra nenuoseklus, nes dalį remtinai veiklai priskirtinų pajamų (32800 Lt) Pareiškėjas gavo už užsakovams perduotus baldus, įsigytus subrangos sutarčių pagrindu.

Skunde teigiama, jog savivaldybių administracijos siekė įsigyti jų individualius poreikius tenkinančius, tiekėjo arba tiekėjo pasitelkto ūkio subjekto pagamintus baldus. Pareiškėjas atliko baldų gaminimo, montavimo darbus, kurių pagrindu sukurtas individualaus pobūdžio rezultatas buvo perduotas savivaldybių administracijoms sutartyse numatytu laiku. Pagal specialius užsakovo reikalavimus pagamintų baldų ar kitų daiktų perdavimo teisiniai santykiai LAT praktikoje vertinami kaip ranga. Tai, kad Pareiškėjas buvo pasitelkęs subrangovą, neturi esminės reikšmės šalių teisiniams santykiams kvalifikuoti.

Pareiškėjas taip pat nurodo, jog individualaus pobūdžio baldų pagaminimo ir montavimo darbų vertė byloje nenustatyta, todėl nepagrįstai sprendime teigiama, jog savivaldybės baldus įsigijo pirkimo-pardavimo, o ne rangos sutarčių pagrindu. Be to, montavimo darbai buvo ne atskira paslauga, o neatskiriama baldų gamybos proceso dalis.

Dėl sandorių su Valstybės įmone kvalifikavimo.

Pareiškėjas sandorius su Valstybės įmone vertina kaip subrangą dėl baldų gamybos. Mokesčių administratorius nepagrįstai sutapatina paslaugos ir darbų sąvokas, nes jos yra skirtingos. Paslaugos teikimo atveju svarbu pats veiksmas, o darbo atlikimo – galutinis rezultatas. Baldų gaminimas, montavimas, kaip ir langų gaminimas ir montavimas (Kasacinio teismo 2011-06-01 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-206/2011) yra darbai, skirti rangos sutarties galutiniam rezultatui sukurti.

Tai, kad Pareiškėjas viešojo pirkimo sutartyse nėra nurodęs subrangovo – Valstybės įmonės, neturi reikšmės, kvalifikuojant santykius tarp Pareiškėjo ir savivaldybių administracijų (LAT 2008-05-12 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-237/2008). Be to, Pareiškėjo su Valstybės įmone sudarytoje baldų gamybos sutartyje yra nuoroda į pagrindinę sutartį (Pareiškėjo sutartį su savivaldybės administracija), t. y. nurodyta, kad Valstybės įmonė įsipareigoja pagaminti baldus, skirtus Marijampolės lopšeliui-darželiui „V1“. Sutarties dalykas – neatskiriama pagrindinės sutarties dalyko dalis – konkrečių parametrų baldų gaminimas ir pardavimas.

Pareiškėjas nurodo, jog mažmeninė prekyba – veikla, kai asmuo perka prekes dideliais kiekiais tiesiai iš gamintojo arba didmenine prekyba užsiimančių įmonių, ir parduoda jas mažais kiekiais bei didesnėmis kainomis galutiniam vartotojui. Tai patvirtina, kad Pareiškėjas iš Valstybės įmonės baldus pirko rangos, o ne pirkimo-pardavimo sutartinių santykių pagrindu, taip pat jog su Valstybės įmone Pareiškėjas atsiskaitė kaip su rangovu.

Pareiškėjas mano, jog galutinis baldų gamybos ir montavimo darbų rezultatas buvo pasiektas bendrai abiejų įmonių (Pareiškėjo ir Valstybės įmonės) pastangomis.

Pareiškėjui taip pat neaišku, kodėl iš jo nurodytų 283378,15 Lt pajamų buvo nuspręsta išskirti būtent 250578,15 Lt dydžio pajamas, konstatuojant, kad jos buvo gautos parduodant Valstybės įmonės baldus. Pareiškėjas Valstybės įmonės pagamintus baldus savivaldybėms pardavė išrašydamas PVM sąskaitas faktūras, kurių bendra suma nesiekė 200000 Lt (Marijampolės savivaldybės administracijai suma siekė 44700 Lt, Vilkaviškio rajono savivaldybės administracijai – 148979,35 Lt).

Iš bylos medžiagos matyti, kad skundžiamas sprendimas tvirtintinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl mokesčių administratoriaus sprendimo Pareiškėjo 2011 m. apmokestinamajam pelnui apmokestinti netaikyti lengvatinio 0 proc. PM tarifo pagrįstumo. Centrinis mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėjo 2011 m. vykdytas baldų įsigijimas iš Valstybės įmonės už 126722,71 Lt ir jų perpardavimas Marijampolės savivaldybės administracijai už 250578,15 Lt atitinka mažmeninės prekybos požymius, o mažmeninė prekyba priskiriama socialinių įmonių neremtinai veiklai, todėl Pareiškėjo 2011 m. vykdytos socialinių įmonių neremtinios veiklos pajamos sudarė daugiau kaip 20 proc. nuo visų jo 2011 m. gautų pajamų. Tokiu būdu Pareiškėjas neatitiko PMĮ 5 str. 5 dalies 2 punkte nurodytos 0 proc. PM tarifo taikymo sąlygos – *per mokesčinį laikotarpį vienetas nevykdo veiklos, įtrauktos į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, arba per mokesčinį laikotarpį iš tokios veiklos gautos pajamos sudaro ne daugiau kaip 20 procentų visų vieneto pajamų.*

Pelno mokesčio įstatymo, Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo ir Viešųjų pirkimų įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto, kuriuo buvo siūloma nustatyti PM lengvatą socialinėms įmonėms, Aiškinamajame rašte (2004-04-13 Nr. IXP-3423) yra nurodyta, kad pagal šiuo metu galiojantį Pelno mokesčio įstatymą juridiniai asmenys, kurių pajamos už pačių pagamintą produkciją sudaro daugiau kaip 50 procentų visų gautų pajamų ir kuriuose dirbantys riboto darbingumo asmenys sudaro 50 procentų ar daugiau visų darbuotojų, apskaičiuotą pelno mokesį mažina 100 procentų. Vadovaujantis šia nuostata, siūloma nuo pelno mokesčio atleisti ir socialines įmones, kuriose žymią dalį darbuotojų sudarys neįgalieji bei kiti didelių sunkumų įsidarbinti turintys asmenys (Aiškinamojo rašto 2 punkto 2 pastraipa). Be to, kaip nurodyta Aiškinamajame rašte, socialinės įmonės pagal savo pobūdį turėtų siekti labiau socialinių tikslų negu pelno. Socialinių įmonių įstatymo projekte nustatyti papildomi pelno paskirstymo apribojimai. Būtina atsižvelgti ir į tai, kad dėl darbo rinkoje remtinų asmenų riboto darbingumo ir darbinių įgūdžių trūkumo socialinė įmonė patirs papildomus kaštus ir tai neleis įmonėms gauti didelio pelno (Aiškinamojo rašto 3 punkto 1 pastraipa).

Taigi PMĮ lengvata yra siekiama atleisti nuo pelno mokesčio socialines įmones, kurios uždirba reikšmingą dalį pajamų iš savo pačių pagamintos produkcijos.

Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtinto Neremtinų veiklos rūšių sąrašo 9 ir 10 punktus, didmeninė ir mažmeninė prekyba laikoma neremtiną socialinių įmonių veikla.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas 2011 m. vykdė tiek remtiną, tiek neremtiną veiklą. Prie remtinios veiklos pajamų Pareiškėjas priskyrė 657146,36 Lt pajamas iš baldų gamybos. Į šią sumą Pareiškėjas įtraukė ir pajamas, kurias gavo pardavęs iš Valstybės įmonės įsigytus baldus.

Kauno AVMI, siekdama nustatyti įformintų sandorių faktines aplinkybes, atliko Pareiškėjo baldų tiekėjo – Valstybės įmonės, pirkėjo – Marijampolės savivaldybės ir baldų

naudotojo Marijampolės vaikų lopšelio-darželio „V1“ operatyvius patikrinimus. Valstybės įmonės operatyvaus patikrinimo metu buvo nustatyta, kad 2011-07-25 sutartimi Nr. S-93 Valstybės įmonė ir Pareiškėjas susitarė dėl baldų gamybos lopšeliui-darželiui „V1“. Sutartyje buvo numatyta, kad Pardavėjas pagamins baldų už 34131,45 Lt, ir pagamintus baldus pristatys pirkėjui (Pareiškėjui) savo transportu. Valstybės įmonės vadovas paaiškino, kad tos pačios sutarties pagrindu buvo susitarta dėl papildomos produkcijos pardavimo, tačiau jokių rašytinių susitarimų su Pareiškėju nesudarė. Tokiu būdu Valstybės įmonė 2011-07-01–2012-02-29 laikotarpiu už Pareiškėjui parduotus baldus apskaitė 147101,59 Lt (121571,50 Lt + 25530,09 Lt PVM) pajamas, iš jų 2011 m. pajamos sudarė 126722,71 Lt (104729,45 + 21993,26 Lt PVM). Valstybės įmonės operatyvaus patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Valstybės įmonės medžiagos, skirtos baldų gamybai, buvo apskaitytos, baldų gamybai buvo paruoštos gaminių kalkuliacinės kortelės, sunaudotų medžiagų kiekiai ir vertės baldų gamybai nurašytos pagal nurašymo aktus, gatava produkcija – pagaminti baldai buvo užpajamuoti. Valstybės įmonė jokių pajamų už paslaugas neapskaitė. Taigi, visus baldus, parduotus Pareiškėjui, Valstybės įmonė gamino iš savo medžiagų. Kitų sandorių, išskyrus transporto paslaugas baldams nuvežti, Valstybės įmonė su Pareiškėju neturėjo (2013-08-27 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. AU17-279). Valstybės įmonės direktorius ir vyriausioji buhalterė įmonės vardu pateikė paaiškinimą, kuriame patvirtino, jog Pareiškėjui baldus gamino iš savo medžiagų, kurių kiekis ir kaina nurodyta įmonės gaminių kalkuliacijose. Kartu su paaiškinimu Valstybės įmonė Kauno AVMI pateikė Pareiškėjui parduotų baldų kalkuliacijas (2013-08-23 paaiškinimas Nr. 2-424), tačiau mokestinio ginčo byloje šios kalkuliacijos nebuvo pridėtos. Komisijos prašymu, Kauno AVMI el. paštu pateikė šias kalkuliacijas, kurios patvirtina Valstybės įmonės operatyvaus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, t. y. jog Pareiškėjui pagal Valstybės įmonės 2011 m. laikotarpiu išrašytas PVM sąskaitas faktūras (Valstybės įmonės Operatyvaus patikrinimo ataskaitos 2 lentelė) parduoti baldai buvo visiškai sukomplektuoti.

Kaip minėta aukščiau, Valstybės įmonė 2011-07-25 sutarties Nr. S-93 (dėl baldų gamybos lopšeliui-darželiui „V1“) pagrindu Pareiškėjui 2011 m. pagamino ir pardavė baldų už 126722,71 Lt, kuriuos Pareiškėjas pardavė Marijampolės savivaldybės administracijai už 250578,15 Lt. Iš Pareiškėjo 2011 m. sudarytos sutarties su Marijampolės savivaldybės administracija dėl baldų pardavimo bei baldų techninių specifikacijų matyti, kad Marijampolės savivaldybės administracijai baldai buvo tiekiami visiškai nepakeisti, tokios pačios komplektacijos (konstrukcijos), kokios buvo įsigyti iš Valstybės įmonės. Kaip nurodyta skundžiamame sprendime, Valstybės įmonės pagaminti baldai nebuvo Pareiškėjo veiklos dalis, t. y. Pareiškėjas iš valstybės įmonės įsigijo gatavą vartojimui paruoštą produkciją, o ne atskiras baldų detales, furnitūrą ir pan. iš skirtingų tiekėjų ir paskui iš šių dalių projektavo ir gamino galutinį pirkimo-pardavimo sutarčių su savivaldybių administracijomis rezultata. Taigi, Pareiškėjas šių baldų negamino ir prie jų gamybos neprisidėjo. Valstybės įmonė visus perparduotus baldus pagamino savo turimais ištekliais (naudojo savo žaliavas, savo darbo priemones bei darbuotojus). Tuo tarpu Pareiškėjo vaidmuo, perpardavus iš Valstybės įmonės įsigytus baldus, apsiribojo jų surinkimu / montavimu vietoje.

Komisija, atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, taip pat į socialinėms įmonėms nustatytos pelno mokesčio lengvatos tikslą, t. y. atleisti nuo pelno mokesčio socialines įmones, kurios uždirba reikšmingą dalį pajamų iš savo pačių pagamintos produkcijos, konstatuoja, jog Pareiškėjo 2011 m. vykdytas baldų įsigijimas iš Valstybės įmonės už 126722,71 Lt ir jų perpardavimas už 250578,15 Lt atitinka mažmeninės prekybos požymius. Kadangi mažmeninė prekyba priskiriama socialinių įmonių neremtinai veiklai, todėl mokesčių administratorius, nustatęs, jog Pareiškėjo 2011 m. vykdytos socialinių įmonių neremtinios veiklos pajamos sudarė daugiau kaip 20 proc. nuo visų jo 2011 m. gautų pajamų (Pareiškėjo pajamos iš neremtinios veiklos sudarė 461068,06 Lt arba 33,86 proc. nuo visų 2011 m. gautų pajamų), pagrįstai Pareiškėjo 2011 m. apmokestinamajam pelnui (576068 Lt)

apmokestinti netaikė lengvatinio 0 proc. PM tarifo ir mokėtiną PM už 2011 m. apskaičiavo taikydama standartinį 15 proc. PM tarifą (576068 Lt x 15 proc. = 86410 Lt).

Pareiškėjui, vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktu ir 97 str. 2 dalimi, taip pat MAĮ 139 str. 1 dalimi, pagrįstai nuo papildomai apskaičiuoto 86410 Lt PM yra apskaičiuoti 10991 Lt PM delspinigiai bei skirta 17282 Lt PM bauda.

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:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-03-07 sprendimą Nr. 69-17.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Edita Veršeliienė

Lina Vosyliienė