



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „S1“ 2015-12-30 SKUNDO**

2016 m. kovo 4 d. Nr. S-50 (7-2/2016)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Veršelienės  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus – pranešėjas  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant  
dalyvaujant šalims

Jūratei Dalmantaitei  
UAB „S1“ atstovams direktoriui R. K. ir  
teislininkui S. C.  
Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovui  
nedalyvaujant

2016 m. vasario 9 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „S1“ (toliau – Pareiškėjas) 2015-12-30 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2015-12-04 sprendimo Nr. 69-147, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamo sprendimo pirma dalimi atnaujino Pareiškėjo skundo nagrinėjimą iš esmės.

Antra sprendimo dalimi Inspekcija patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2014-08-06 sprendimą Nr. (36.9)FR0682-528, kuriuo nurodyta Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 374,06 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 12,26 Eur GPM delspinigius, 112 Lt GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio), 29,34 Eur įmokas į Garantinį fondą (toliau – įmokos į GF), 8 Eur įmokų į GF baudą, 5864,77 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos), 2932 Eur VSD įmokų baudą ir, atlikus pelno mokesčio (toliau – PM) patikrinimą, nustatytas 410061,11 Eur Pareiškėjo 2011–2013 metų veiklos nuostolis.

Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjo 2013-07-01–2014-12-31 laikotarpio GPM, VSD įmokų, įmokų į GF ir 2011-01-01–2013-12-13 laikotarpio PM patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjas pagal su savo darbuotojais sudarytas automobilių nuomos sutartis, kuriose nuomotojas (Pareiškėjas) nustatė nuomos kainą per mėnesį nepateikiant dokumentų, patvirtinančių Pareiškėjo darbuotojų nuosavų automobilių naudojimą Pareiškėjo ekonominiams tikslams, savo darbuotojams išmokėjo 42287,50 Lt išmokas už automobilių nuomą pagal

transporto priemonės nuomos sutartis. Pareiškėjas nuo šių išmokų apskaičiavo 7462,50 Lt GPM. Panevėžio AVMI, vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 69 straipsnio nuostatomis, išmokas pagal automobilių nuomos sutartis perkvalifikavo į darbuotojams su darbo santykiais susijusias pajamas, konstatavusi, kad, sudarant tokio pobūdžio automobilių nuomos sutartis ir pagal jas išmokant nuomos išmokas, buvo siekiama mokesstinės naudos, t. y. išmokėti papildomą darbo užmokestį, kuris būtų apmokestinamas palankesniu mokesčiniu režimu, t. y. nuo išmokų išskaičiuojant tik GPM, tačiau nemokant VSD įmokų ir įmokų į GF. Įvertinusi nustatytas aplinkybes ir vadovaudamasi 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 6, 22, 23, 24, 36 straipsniais, 2004-11-04 Valstybinio socialinio draudimo įstatymo Nr. IX-2535 (toliau – VSDĮ) 9, 14 straipsniais ir 16 str. 2 dalimi, 2000-09-12 Garantinio fondo įstatymo Nr. VIII-1926 (toliau – GFĮ) 4 straipsniu, MAĮ 96 ir 139 straipsniais, Panevėžio AVMI, atlikusi GPM perskaičiavimą, Pareiškėjui Bendrovei papildomai apskaičiavo aukščiau nurodytas mokesčių ir su jais susijusias sumas.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Panevėžio AVMI 2015-08-06 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-528.

Inspekcija nurodo, kad mokesstinis ginčas kilo dėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo Pareiškėjo atžvilgiu pagrįstumo, konstatavus, jog Pareiškėjo darbuotojams pagal sudarytas transporto priemonės nuomos sutartis išmokėtos sumos priskiriamos Pareiškėjo darbuotojų su darbo santykiais susijusioms pajamoms.

Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2013-05-02 iki 2014-12-31 su darbuotojais sudarė 13 automobilių nuomos sutarčių, kuriomis įmonės tikslams iš savo darbuotojų išsinuomojo lengvuosius automobilius (*patikrinimo akto 4 priedas*). Sutartyse nuomotojas (Pareiškėjas) už darbuotojų nuosavų automobilių naudojimą nustatė fiksuotą nuomos kainą nuo 200 Lt iki 450 Lt. Pareiškėjo direktoriaus R. K. teigimu, nuomos mokesčiai buvo nustatomas remiantis rinkos verte, įvertinus automobilio panaudojimo intensyvumą (*patikrinimo akto 5 priedas*).

Inspekcija nurodo, kad automobilių nuomos sutartyse nenumatytas kuro išlaidų kompensavimas, neaptarta automobilių laikymo vieta nedarbo metu. Pareiškėjas nevedė kuro nurašymo apskaitos, nefiksavo automobilių nuvažiuotų atstumų. Darbuotojai patys apmokėjo už kurą ir visas automobilio eksploatacines medžiagas, automobilių einamąjį remontą, technines apžiūras, t. y. darbuotojai įsipareigojo savo lėšomis apmokėti visas automobilio išlaikymo išlaidas, įskaitant ir transporto priemonių savininkų ir valdytojų civilinės atsakomybės privalomąjį draudimą.

Palyginus Pareiškėjo apskaičiuotą darbo užmokestį bei automobilių nuomos mokesčių, nustatyta, kad 2013 m. nuomos mokesčiai sudarė vidutiniškai 23 proc. apskaičiuoto darbo užmokesčio sumos, o 2014 m. – 29 proc. Pažymėtina, kad pas Pareiškėją gamybos linijos operatoriumi dirbusio A. B. apskaičiuoto darbo užmokesčio ir automobilio nuomos mokesčio santykis 2014 m. vasario mėn. sudarė 50 proc., o kovo mėn. – net 62 proc. Pas Pareiškėją administratore dirbusios M. B. apskaičiuoto darbo užmokesčio ir automobilio nuomos mokesčio santykis 2014 m. rugpjūčio–gruodžio mėn. sudarė 82 proc. Pareiškėjo gamybos vadovo B. B. apskaičiuoto darbo užmokesčio ir automobilio nuomos mokesčio santykis 2014 m. rugpjūčio mėn. sudarė 117 proc. (*patikrinimo akto 6 priedas*). Pagal pateiktus apskaitos dokumentus Pareiškėjas darbuotojams už automobilių nuomą išmokėjo 42287,50 Lt (2013 m. – 9562,50 Lt, 2014 m. – 32725 Lt) ir nuo šių išmokų apskaičiavo 7462,50 Lt GPM (2013 m. – 1687,50 Lt, 2014 m. – 5775 Lt). Inspekcijos teigimu, nustačius minėtas aplinkybes, pagrįstai konstatuota, kad nuomos mokesčio išmokėjimas gali būti pateisinamas tik kaip siekis mokėti darbuotojams darbo užmokestį išvengiant kitų mokesčių prievolių.

Pareiškėjui nuosavybės teise priklausė automobilis *VW Passat* (*parduotas 2015-02-19*), kuris naudojo dyzelinį kurą, taip pat Pareiškėjas naudojosi pagal panaudos sutartį automobiliu *ŠKODA Superb*, kuris taip pat dyzelinis. Pareiškėjas įsigijo didelius kiekius dyzelinio kuro (*iki 368 ltr mėnesiui*) ir turimus automobilius išnaudojo labai intensyviai. Kiekvieną mėnesį

Pareiškėjas įsigydavo ir iki 10 ltr benzino, kuris, gamybos vadovo B. B. paaiškinimu, buvo naudojamas moto pjūklams. Buhalterės žodiniu paaiškinimu, automobiliu *ŠKODA Superb* važinėjo Pareiškėjo direktorius R. K., o automobilį *VW Passat* pagal poreikį vairavo bet kuris darbuotojas, turintis vairuotojo teises. Automobilio *VW Passat* 2013-08-21 techninės apžiūros metu (*patikrinimo akto 7 priedas*) užfiksuota 188032 km rida, 2011-08-13 – užfiksuota 138386 km rida, t. y. per 2 metus automobiliu *VW Passat* nuvažiuota 49646 km, vidutiniškai 24823 km per vienerius metus. Automobilio *Škoda Superb* 2014-10-01 techninės apžiūros metu (*patikrinimo akto 8 priedas*) užfiksuota 139630 km rida, 2011-08-26 – pirminė techninės apžiūros data fiksavo 0 (nulį) km, t. y. automobiliu *Škoda Superb* nuvažiuota 139630 km per 3 metus, vidutiniškai 46543 km per vienerius metus. 2011-10-30 direktoriaus įsakyme Nr. 2011-10-31-1 nurodyta, kad automobilio *Škoda Superb* dyzelino kuro norma 6,5 l/100 km (*patikrinimo akto 9 priedas*), o 2012-05-31 direktoriaus įsakymu Nr. 2012-05-31-1 nustatyta automobilio *VW Passat* kuro norma 6,4 l/100 km (*patikrinimo akto 10 priedas*).

Nustatyta, kad nuomojamiems iš darbuotojų automobiliams Pareiškėjas nevedė kuro apskaitos, neapskaitė, kiek pravažiuota kilometrų Pareiškėjo reikalais, kiek sunaudota kuro. Tai patvirtino visi darbuotojai, paaiškinimuose nurodydami, kad nepildė dokumentų dėl sunaudoto kuro ir pravažiuotų kilometrų. Nors Pareiškėjo direktorius paaiškino, kad sudarydamas nuomos sutartis nustatęs nuomos kainą, atsižvelgdamas į automobilio naudojimo intensyvumą, tačiau patikrinimo metu jokių objektyvių įrodymų (*be formalių nuomos sutarčių*) dėl transporto priemonių realaus naudojimo veikloje nepateikė. Todėl konstatuota, kad nuomos sutartys sudarytos formaliai, jog Pareiškėjas, sudarydamas transporto priemonių nuomos sutartis su savo darbuotojais, siekė gauti mokestinės, o ne ekonominės naudos.

Pareiškėjo direktorius R. K. 2015-04-25 paaiškiniame (*patikrinimo akto 11 priedas*) nurodė, kad Bendrovė 2013–2014 m. turėjo tik vieną lengvąjį automobilį *VW Passat*, kurį naudojo veikloje, tačiau vieno automobilio realiai veikiančiai gamybinei įmonei neužteko, buvo nuspręsta nuomoti darbuotojų automobilius ir vieną automobilį iš UAB „B2“. Pareiškėjas veiklą vykdo kaimo vietovėje, rajono pakraštyje, todėl automobiliai yra susisiekimo priemonė su valstybinėmis ir kontroliuojančiomis institucijomis, su prekių ir paslaugų tiekėjais. Pasak direktoriaus, automobilius iš darbuotojų pradėta nuomoti ne nuo veiklos pradžios todėl, kad nuo 2013 m. vidurio, padidėjus gamybos apimtims, iškilo daugiau gamybinių problemų ir nenumatytų reikalų ir nebeužteko dviejų mašinų. Pasak direktoriaus, išnuomoti automobiliai skirti vykdyti įmonės funkcijas, o ne darbuotojams vyksti į darbą ar iš darbo.

Pareiškėjo pateiktuose pareigybinuose nuostatuose nurodyta, kad gamybos vadovas (B. B.) organizuoja ir kontroliuoja produkcijos gamybos, žaliavų tiekimo, logistikos darbą, vadovauja gamybos skyriaus darbuotojams: kontroliuoja produkcijos kokybę, ar laikomasi technologinio proceso, kontroliuoja gaminio kokybės patikros vykdymą, medžio granuliuojamos gamybos plano vykdymą, kontroliuoja medžiagų tiekimą; buhalterė (V. P.) organizuoja įmonės buhalterinę apskaitą: užtikrina, kad finansinės bei mokestinės atskaitomybės formos būtų parengtos tiksliai ir laiku; referentė (M. B.) priima ir teikia informaciją telefonu, perduoda ir priima žinias faksu, rengia įsakymų projektus, derina juos su padalinių vadovais, pateikia įmonės vadovui ir kt.; elektrikas (S. A.) atlieka elektros instaliacijos smulkių defektų šalinimo šiluminiuose punktuose, elektros skydinėse ir kitose patalpose, šalina elektros variklių ir kitus smulkius gedimus; gamybinės linijos operatoriai (M. M., M. K., A. J., A. N., A. B., G. S.) kontroliuoja naudojamų įrengimų darbo režimus bei techninę būklę, derina remonto ir aptarnavimo darbus, informuoja darbdavį pakitus darbo procesui, sustabdo darbus, kurie kelia grėsmę sveikatai; katilinės operatoriai (S. S., V. G., S. K.) vykdo katilinės įrengimų racionalią eksploataciją bei priežiūrą, derina remonto ir aptarnavimo darbus, informuoja darbdavį pakitus darbo procesui, sustabdo darbus, kurie kelia grėsmę sveikatai.

Siekiant išsiaiškinti automobilių naudojimo aplinkybes, 2015-04-22 ir 2015-04-24 gauti 8-ių Pareiškėjo darbuotojų ir 3 atleistų iš Pareiškėjo darbuotojų paaiškinimai (*patikrinimo akto 12 priedas*), kuriuose jie visi nurodė, kad nuosavus automobilius naudojo ir Pareiškėjo veikloje: vyko atsarginių detalių, medžiagų bei tepalų pirkti, vyko į kursus mokytis, važiavo į oro uostą

paimti arba nuvežti žmones, vežė medžio granules į U rajoną ir kt. Darbuotojai nurodė atlikę Pareiškėjui darbus, naudoję nuosavus automobilius, pareigybiniuose nuostatuose nenumatytiems darbams atlikti.

Tačiau visi darbuotojai paaiškinimuose nurodė, kad išnuomotais Pareiškėjui automobiliais važinėjo į darbą ir iš darbo, juos laikė namuose. 2015-04-23 paaiškinime S. K. (iš *Pareiškėjo atleistas 2014-04-06*) į klausimą, ar naudojo nuosavą automobilį Pareiškėjo veikloje, nurodė, kad automobiliu važinėjo į darbą, nes gyvena kitame mieste ir dirbo budėjimo grafiku – trys dieninės pamainos, trys laisvos dienos, trys naktinės pamainos.

Pareiškėjo direktorius 2015-05-29 paaiškinime Nr. PA-401 (*patikrinimo akto 13 priedas*) nurodė, kad naudojamas Pareiškėjo veikloje prekes įsigydavo tik administracijos darbuotojai.

Pareiškėjo avansinėse apyskaitose apskaityta, jog už įsigyjamas prekes ir paslaugas mokėjo atsiskaitytinas asmuo R. K. .

Tokiu būdu Pareiškėjo darbuotojų teiginiai, kad nuosavus automobilius naudojo prekėms įsigyti, prieštarauja apskaitos dokumentams (avansinės apyskaitos) ir direktoriaus paaiškinimui, kad prekes įsigydavo tik administracijos darbuotojai.

Pareiškėjas papildomai pateikė PVM sąskaitas faktūras, kurios, Pareiškėjo teigimu, patvirtina, kad prekes iš parduotuvių imdavo gamybos vadovas B. B. . Pateiktuose dokumentuose yra prekes priėmusio gamybos vadovo parašai, kurie patvirtina, kad jis pirkto prekes, tačiau šios sąskaitos faktūros nepatvirtina nuosavo automobilio naudojimo Pareiškėjo veikloje fakto, o visų kitų darbuotojų teiginiai dėl prekių, detalių, tepalų pirkimo yra tik raštu nurodytos aplinkybės, kurios nepatvirtintos jokiais apskaitos dokumentais.

B. B. , A. B. , G. S. ir S. A. paaiškinimuose nurodė, kad nuosavus automobilius naudojo prekėms pirkti. A. B. nurodė, kad su nuosavu automobiliu važiavo į komandiruotę į Panevėžį ardyti angaro, o G. S. paaiškino, kad daug dienų važiavo į U ardyti angaro. Tačiau visi šie darbuotojų teiginiai dėl prekių, detalių, tepalų pirkimo, vykimo ardyti angarų nepatvirtinti jokiais objektyviais įrodymais. Pareiškėjas, siekdamas pagrįsti nuomojamų transporto priemonių realų panaudojimą savo ekonominėje veikloje, pateikė tik nuomos sutartis. Pareiškėjo papildomai pateikti dokumentai, t. y. sąskaitos, seminaro dalyvio pažymėjimas, pašto kvitai objektyviai nepagrindžia automobilių nuomos fakto. Ginčo atveju nebuvo pildomi kelionės lapai, neapskaitomi nuvažiuoti kilometrai, neapskaitomas panaudotas kuras, nepateikti įsakymai dėl darbuotojų vykimo į komandiruotes. Visos nustatytos aplinkybės leido padaryti išvadą, jog Pareiškėjui nebuvo svarbus tinkamas transporto nuomos sutarčių vykdymas, o transporto nuomos sutartyse nustatyta nuomos kaina buvo darbo užmokesčio dalis.

Daiktų patikrinimo protokole 2015-05-29 Nr. FR1062-2 (*patikrinimo akto 4 priedas*) nurodyta, kad patikrinimo dieną, t. y. 2015-05-29, Pareiškėjo teritorijoje rasti tik 2 automobiliai (VW Golf, priklausantis savininkui G. S. , Kia Carens, priklausantis savininkui B. B. ). Pagal pateiktą darbo grafiką nustatyta, kad 2015-05-29 ceche dirbo A. B. , G. S. , S. A. , o kontoroje B. B. , V. P. – t. y. tie darbuotojai, kurie nuosavus automobilius išnuomojo Pareiškėjui. Kitų automobilių, su kurių savininkais Pareiškėjas sudaręs nuomos sutartis, Pareiškėjo teritorijoje nerasta. Nors pagal sudarytas automobilių nuomos sutartis nėra apspręsta, kur nuomoti automobiliai turėjo būti laikomi, tačiau sutartyse nurodyta, kad nuomotojas (Pareiškėjas) įsipareigoja tvarkingai naudoti automobilį ir tokios būklės grąžinti nuomotojui. Sutartimi automobiliai perduodami Pareiškėjui ir Pareiškėjas atsakingas už jų eksploataciją ir apsaugą.

Pažymėtina, kad 2013-07-01 ir 2014-01-06 Pareiškėjas sudarė automobilio nuomos sutartis su A. J. dėl AUDI A3 automobilio (*valst. Nr. GZG268*) nuomos, kuris pagal VĮ „Regitra“ duomenų bazę priklausė M. K. . Aplinkybė, kad sudarant nuomos sutartį nepateiktas tikrojo savininko sutikimas, patvirtina, jog Pareiškėjas transporto nuomos sutartis sudarė formaliai.

Apklaunami darbuotojai paaiškinimuose nenurodė, kad būtų naudojęsi Pareiškėjo automobiliu VW Passat, kuris direktoriaus nurodymu buvo priskirtas šaltkalviui E. V. (*nedirba pas Pareiškėją nuo 2014-10-31*), buhalterės teigimu, juo naudojosi visi darbuotojai, kurie turėjo vairuotojo teises, tačiau paaiškinimuose jie tvirtina naudoję tik nuosavus automobilius. Paaiškinimuose darbuotojai nurodė nuosaviems automobiliams naudoję Pareiškėjo kurą, kurį

pildavę su Pareiškėjo turima *Lukoil* kortele. Pagal automobilių nuomos sutartis nustatyta, kad R. S. , V. G. , A. J. , S. K. , V. P. , A. N. , S. A. , R. S. automobiliai naudoja dujas arba benzina, tačiau UAB „L1“ Pareiškėjui išrašytose sąskaitose faktūrose nėra apskaitytas benzino ar dujų pardavimas.

Darbuotojų A. B. ir G. S. paaiškinimuose nurodytos komandiruotės ir važinėjimai nuosavais automobiliais į P., į U. M. B. paaiškiniame nurodė nuosavu automobiliu važinėjusi į pašta siuntų išsiuntimui klientams dėl parduodamos produkcijos. M. M. nurodė nuosavu automobiliu vežęs medžio granules į U rajoną. Tačiau darbuotojų nurodytos aplinkybės grindžiamos tik aiškinimais, nepateikti įsakymai dėl darbuotojų išvykimų, nėra įrodymų dėl nuomojamo transporto panaudojimo, nuvažiuotų kilometrų faktinio buvimo apskaitos. Darbuotojos važiavimas į pašta dėl siuntų klientams išsiuntimo ir medžio granulių vežimas nepagrįsti apskaitos dokumentais. Nustatyta, kad pagrindinė ir vienintelė Pareiškėjo gaminamų medžio granulių pirkėja yra UAB „B1“, kurios registracijos adresas ir buveinė toje pačioje vietoje (*K k., V. sen., A. r.*), todėl pagamintos medžio granulės pakraunamos ir išvežamos pirkėjams iš Pareiškėjo teritorijos. Teiginiai apie nuosavų automobilių naudojimą tėra niekuo neparemti argumentai.

Nustatyta, kad darbuotojams (*M. M. , B. B. , V. G. , M. K. , A. J. , B. N. , A. B. )* nuomos pajamos išmokėtos už laikotarpį, kai jie sirgo ar atostogavo. Darbo laiko tabeliuose B. B. 2013 m. rugpjūčio 1–18 d. nurodytos atostogos, 2014 m. rugsėjo 1–16 d. – liga, M. M. 2013 m. rugpjūčio 1–16 d. – liga, rugsėjo mėn. 17–27 d. – atostogos, V. G. 2013 m. rugpjūčio 12–26 d. – atostogos, V. K. 2013 m. rugpjūčio 21–30 d. – liga, gruodžio mėn. 10–13 d. – liga, A. J. 2013 m. rugsėjo mėn. 17–30 d. – atostogos, spalio mėn. 28–30 d. – liga, 2014 m. spalio mėn. 06–17 d. – liga, A. N. 2013 m. birželio mėn. 13–23 d. – liga, gruodžio mėn. 10–13 d. – liga. 2014 m. kovo mėn. 05–30 d. nurodytos atostogos A. N. , M. M. , A. J. , S. S. , M. K. , S. K. , tačiau minėtiems asmenims už 2014 m. kovo mėn. apskaičiuota ir išmokėta nuomos sutartyje sulygta pajamų suma už automobilių nuomą. Akivaizdu, kad atostogų laikotarpiu asmenys neturėjo galimybės nuosavų automobilių naudoti Pareiškėjo veikloje.

Inspekcijos teigimu, nustatytos aplinkybės rodo, kad išmokant nuompinigius buvo siekiama darbuotojams užtikrinti pastovias pajamas, su jais sulygta papildomą darbo užmokestį, kuris buvo išmokamas ne kaip su darbo santykiais susijusios pajamos, o kaip nuomos pajamos. Patikrinimo metu pasirinktinai atlikta 2013 m. rugsėjo–gruodžio mėn. darbo užmokesčio analizė ir palyginti pas Pareiškėją dirbusių gamybinės linijos operatorių bei katilinės operatorių, kurie nenuomojo transporto priemonių bei minėtų pareigybių darbuotojų, kurie buvo sudarę transporto priemonių nuomos sutartis, atlyginimai. Palyginus pas Pareiškėją dirbusių darbuotojų, kurie nenuomojo transporto priemonių, darbo užmokesčius ir darbuotojų, kurie buvo sudarę transporto priemonių nuomos sutartis, apskaičiuotus darbo užmokesčius kartu su atlyginimu pagal nuomos sutartis, akivaizdžių skirtumų tarp darbo užmokesčių nenustatyta (*patikrinimo akto 5 lapas, 1 lentelė*). Darbo užmokesčio analizė patvirtino, jog Pareiškėjas, sudarydamas transporto priemonių nuomos sutartis, siekė išmoka pagal nuomos sutartis padengti dalį darbuotojų atlyginimo, tokiu būdu įgydamas mokesstinės naudos, t. y. nemokėdamas VSD ir GF įmokų.

Pareiškėjas 2015-05-26 pateikė direktoriaus pasirašytą raštą (*patikrinimo akto 14 priedas*), kuriuo informavo apie nuo 2015-06-01 nutrauktas automobilių nuomos sutartis.

Apibendrinama Inspekcija nurodo, kad nuomotojai įsipareigojo patys apmokėti už kurą ir visas automobilio eksploatacines medžiagas, automobilių einamąjį ir kapitalinį remontą, technines apžiūras. Taigi Pareiškėjo darbuotojai įsipareigojo savo lėšomis apmokėti visas automobilio išlaikymo išlaidas, įskaitant ir transporto priemonių savininkų ir valdytojų civilinės atsakomybės privalomąjį draudimą. Nuomininkas (Pareiškėjas) įsipareigojo priimti ir naudoti automobilius tik pagal sutartis ir turto paskirtį, t. y. Pareiškėjo interesais, komerciniams tikslams. Palyginus Pareiškėjo darbuotojams, su kuriais buvo sudarytos transporto priemonių nuomos sutartys, apskaičiuotą darbo užmokestį su šiemis darbuotojams išmokėtu nuomos mokesčiu, nustatyta, kad vidutiniškai nuomos mokesstis sudaro 23 proc. 2013 m. apskaičiuoto darbo užmokesčio sumos, 2014 m. – 29 proc. apskaičiuoto darbo užmokesčio sumos.

Inspekcija pabrėžia, jog byloje nėra jokių objektyvių įrodymų (*be formalių nuomos sutarčių, Pareiškėjo įsakymų dėl automobilių panaudojimo darbo tikslais ir paslaugų priėmimo–perdavimo aktu*) dėl transporto priemonių realaus naudojimo Pareiškėjo veikloje. Pareiškėjas nepildė išnuomotų automobilių kelionės lapų, nenurodė nuvažiuoto atstumo kilometrais, kelionės tikslų, kas įrodo, kad Pareiškėjas nevykdė jokios nuomojamų transporto priemonių naudojimo jos veikloje kontrolės, automobiliai Pareiškėjui realiai nebuvo perduoti, t. y. nėra jokių juridinę galią turinčių dokumentų, kurie patvirtintų automobilių naudojimą Pareiškėjo poreikiams. Nors Pareiškėjas nurodo, kad tokio pobūdžio apskaitos vesti neprivaloma, tačiau sistemiškai įvertinus įtvirtintas mokesčių mokėtojo pareigas – teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 str. 1 d. 6 p.), pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 p.), taip pat atsižvelgus į tai, kad Pareiškėjas kaip pelno mokesčiu apmokestinamas asmuo sąnaudų pripažinimo prasme turėtų pareigą pagrįsti realų ūkinių operacijų turinį, taip pat pagrįsti, jog patirtos išlaidos buvo skirtos pajamoms uždirbti, teigtina, jog iš to išplaukia, kad mokesčių mokėtojas, atlikdamas mokesťines teises pasekmes galinčius sukelti veiksmus, turi būti protingas, atsakingas ir rūpestingas, t. y. saugoti dokumentus, galinčius pagrįsti jo atliekamus veiksmus.

Pareiškėjas papildomai pateikė PVM sąskaitas faktūras, įsakymus dėl priedų skyrimo darbuotojams, darbo laiko apskaitos žiniaraščius, gedimų registracijos žurnalą ir operatyvinį žurnalą (katilinės operatorių), kuriais grindžia išsinuomotų automobilių naudojimą Pareiškėjo poreikiams, tačiau PVM sąskaitose faktūrose nenurodyta, kurie asmenys įsigijo prekes, o kituose Pareiškėjo papildomai pateiktuose dokumentuose apskritai nepateikiama informacijos apie išnuomotų automobilių naudojimą. Taip pat Inspekcija visų kitų byloje nustatytų aplinkybių kontekste kritiškai vertina Pareiškėjo pateiktus dokumentus, t. y. nuomos sutartis, darbuotojų paaiškinimus, kad naudojo automobilius tarnybinėms funkcijoms vykdyti.

Dėl Pareiškėjo argumentų dėl automobilių nuomos sutarčių nuginkėjimo teismine tvarka Inspekcija, remdamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika (toliau – LVAT), nurodo, kad mokesčių administratoriui neatsiranda pareiga nugincyti civilinius sandorius, nes mokesčių administratorius nevertina Pareiškėjo sutarčių civiline teisine prasme, o vadovaujasi viešosios teisės normomis ir pagal MAĮ 69 straipsnio nuostatas atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesťį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Inspekcija konstatuoja, kad Panevėžio AVMI, atsižvelgusi į nustatytas nuomos sandorių sudarymo aplinkybes, taip pat į tai, kad Pareiškėjas be sudarytų sutarčių nepateikė jokių įrodymų (*pateikti dokumentai nepagrindžia automobilių panaudojimo pas Pareiškėją veikloje fakto*) apie išsinuomotų transporto priemonių naudojimą Pareiškėjo vykdytoje ekonominėje veikloje bei į kitas aplinkybes, padarė pagrįstą išvadą, jog Pareiškėjo ir jo darbuotojų transporto priemonių nuomos sutartys buvo sudarytos formaliai, siekiant įteisinti papildomo darbo užmokesčio išmokėjimą, todėl nagrinėjamu atveju yra pagrindas mokesčius (GPM, įmokas į GF ir VSD įmokas) apskaičiuoti pagal MAĮ 69 str. 1 dalį taikant turinio viršenybės prieš formą principą.

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog yra pagrindas sumažinti jam paskirtas 30 proc. dydžio GPM ir įmokų į GF baudas bei paskirtą 50 proc. dydžio VSD įmokų baudą, nes Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, Inspekcija pažymi, kad mokesčių mokėtojas privalo bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių (MAĮ 40 str.).

Inspekcija konstatuoja, jog pagrįstai Pareiškėjui paskirtos vidutinės 30 proc. dydžio GPM ir įmokų į GF baudos. Pareiškėjas mokesčių įstatymus pažeidė siekdamas išvengti mokesťinių prievolių, taip pat ginčo byloje nėra nei baudos dydį mažinančių, nei didinančių aplinkybių, todėl Panevėžio AVMI pagrįstai Pareiškėjui skyrė 112 Eur GPM baudą ir 8 Eur įmokų į GF baudą. Kadangi VSDĮ 16 str. 2 dalyje už šio įstatymų nuostatų pažeidimą yra numatyta skirti 50 proc. dydžio baudą, Panevėžio AVMI pagrįstai Pareiškėjui skyrė 2932 Eur VSD įmokų baudą.

Pareiškėjas apskaičiuoto veiklos nuostolio neginčija. Inspekcija nurodo, kad Panevėžio AVMI teisingai vertino nustatytas aplinkybes bei teisingai taikė PMI nuostatas ir pagrįstai apskaičiavo Pareiškėjo 2011–2013 metų veiklos nuostolio sumą.

Pareiškėjas su skundžiamu sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo jį panaikinti ir Pareiškėjo skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Taip pat Pareiškėjas prašo sumažinti paskirtas baudas, remiantis teisingumo ir protingumo principais.

Pareiškėjo nuomone, nei vietos, nei centrinis mokesčių administratoriai neįvertino visumos reikšmingų aplinkybių, rėmėsi prielaidomis, nesivadovavo LVAT praktika dėl pajamų natūra apmokestinimo, o Inspekcijos sprendime atsirado dar vienas netikslumas (*4 psl.*), jog Pareiškėjo *Lukoil* kortele buvo pilamas tik dyzelinis kuras. Pareiškėjas nurodo, kad kuro kortelę naudojo įsigyti ir dujas, ir benzina.

Nors Inspekcija nurodo, kad kelionės lapai nėra privalomi, tačiau vien jų nebuvimas, pasak Inspekcijos, įrodo, kad Pareiškėjas fiktyviai nuomojosi automobilius. Be to, jei mokesčių administratorius nepripažįsta automobilių nuomos išlaidų, kaip atitinkančių realią situaciją, tuomet tokios Pareiškėjo darbuotojų pajamos (bent jų dalis) turėtų būti pripažįstamos kaip pajamos natūra, tokią praktiką formuoja pati Inspekcija savo konsultacijose (*skunde pateikti pavyzdžiai*). Mokesčių administratorius taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas, nors faktiškai dalis (*kurių mokesčių administratorius taip pat turėtų apskaičiuoti, taikydamas tiesioginius arba netiesioginius apmokestinimo būdus*) turėjo būti galimai apmokestinta kaip pajamos natūra, tačiau to padaryta nebuvo. Pareiškėjo nuomone, nurodytos aplinkybės yra pagrindas mokestinio ginčo medžiagą gražinti Inspekcijai pakartotiniam įvertinimui.

**Dėl nuomos dydžių palyginimo su darbo užmokesčiu.** Pareiškėjui neaišku, ką įrodo Inspekcijos teiginys, kad automobilių nuomos kainos, palyginus su darbuotojų užmokesčiu, svyravo nuo 29 iki 117 procentų. Inspekcija teigia, kad nuomos išmokomis buvo siekta padengti dalį darbuotojų atlyginimo. Pareiškėjui neaišku, kaip galima teigti, kad tai buvo priedas, jei pati Inspekcija apskaičiavo, kad nuomos dydžiai svyravo nuo 20 iki 100 procentų darbo užmokesčio.

**Dėl R. K. 2015-05-29 paaiškinimo.** Šio paaiškinimo R. K. nesurašė. Tai buvo Panevėžio AVMI parengtas klausimynas, jį surašant inspekcijos patalpose dalyvavo net 2 inspekcijos darbuotojai, todėl R. K. dėl jaučiamos įtampos nepadėjo kablelio atsakydamas į iš anksto paruoštus klausimus. R. K. teigimu, jis turėjo omeny, kad paslaugas ir prekes perka Pareiškėjo administracija ir Pareiškėjo darbuotojai, todėl prašo remtis būtent tokiu atsakymu.

**Dėl avansinės apskaitos.** Pavedimus atlieka Pareiškėjo buhalterė, grynaisiais atsiskaito Pareiškėjo vadovas, tačiau tai nereiškia, kad prekes iš tiekėjų paima tik vadovas. Akivaizdu, kad tai fiziškai neįmanoma, vadovas dažnai būna išvykęs, atostogauja (pridedami įsakymai). Remiantis Inspekcijos logika, visas ūkinės operacija atlikdavo tik Pareiškėjo vadovas (*važiuodavo atsiimti prekių, atsikaitydavo už prekes ir atlikdavo kitus veiksmus*), o darbuotojai nejudėjo iš Pareiškėjo teritorijos, o, jei pajudėdavo, tai tik ne su nuomojamais automobiliais.

**Dėl VW Passat naudojimo.** Akte nurodyta, kad šis automobilis buvo priskirtas šaltkalviui E. V., kiti darbuotojai nesinaudojo. Pareiškėjo vadovas nurodo, kad jis pats naudojo šį automobilį, kai servise būdavo automobilis *Škoda*. Šis automobilis buvo naudojamas kaip budinti mašina. Šaltkalvis E. V. jau nedirba pas Pareiškėją. Pareiškėjo teigimu, kai šis asmuo pateiks paaiškinimą, jis bus persiųstas Komisijai.

Pareiškėjas nesutinka, kad, sudaręs nuomos sutartis, jis siekė mokestinės naudos, o ne ekonominės naudos. Pareiškėjui peršasi išvada, kad, vien todėl, jog nuomos pajamos apmokestinamos palankesniu režimu, tai Pareiškėjas jokių būdu negalėjo to padaryti. Pareiškėjas nurodo, kad jis veiklą vykdo už Anykščių miesto ribų, granulių gamyba vykdoma nenutraukiamai (įrengimai dirba nuolatos), darbuotojai dirba pamainomis, įranga genda ir ją reikia remontuoti, todėl akivaizdu, kad Pareiškėjui reikia naudotis automobiliais. Be to, Pareiškėjo darbuotojai automobilius naudojo išvykdami į kitą miestą kelti kvalifikacijos.

Pareiškėjas nurodo, kad nei vienas darbuotojas nepatvirtino, jog su jais buvo sulygtas papildomas darbo užmokestis, kuris buvo išmokamas kaip nuomos pajamos. Atvirkiškiai, darbuotojai (ir buvę) nurodė, kad tarp jų ir Pareiškėjo buvo susiklostę nuomos santykiai.

**Dėl mokesčių administratoriaus pareigų ir veiksmų vertinimo.** Mokesčių administratorius privalėjo įrodyti, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, tačiau to neįrodė (MAĮ 67 str. 1 d.). Mokesčių administratorius neteisingai vertino faktines aplinkybes, nes teigti, jog nuomos pajamos yra dalis darbo užmokesčio, neturėjo jokio pagrindo. Pareiškėjo apskaitoje, priešingai, nei teigia Inspekcija, yra fiksuojamas kuro sunaudojimas, o nuomojami automobiliai buvo naudojami įmonės veikloje, nes Pareiškėjo turimų 1–2 automobilių akivaizdžiai neužteko.

Mokesčių administratorius iš esmės netyrė, ar automobiliai buvo naudojami Pareiškėjo veikloje, neapklausė kitų įmonių, su kuriomis bendradarbiavo Pareiškėjas. Vien tos aplinkybės, kad nebuvo pildomi kelionės lapai, automobiliai ne darbo metu buvo laikomi darbuotojų namuose, kad jie nebuvo aptikti Pareiškėjo teritorijoje ar kad nuomos mokestis buvo mokamas darbuotojų atostogų ir ligos atveju, Pareiškėjo nuomone, dar nesuponuoja išvados, kad automobiliai nebuvo naudojami Pareiškėjo veikloje. Jei mokesčių administratoriui kilo įtarimų, tai nesuteikia pagrindo visų 100 proc. nepripažinti nuomos sutartimis. Pareiškėjo nuomone, tai galėtų būti dalies išlaidų nepripažinimo pagrindu. Nuomos įkainiai buvo nedideli, tačiau ir nuomos sutartyse nėra nurodytas automobilių naudojimo Pareiškėjo veikloje intensyvumas ar kad automobiliai bus naudojami kiekvieną dieną.

**Dėl MAĮ 69 straipsnio taikymo.** Pareiškėjas, remdamasis LVAT praktika, nurodo, jog aplinkybė, kad apskaičiuodamas mokesčius mokesčių administratorius rėmėsi MAĮ 69 ir 10 straipsnių nuostatomis, nesuponuoja, kad mokesčių administratorius neturi pagrįsti savo sprendimų ir išvadų bei papildomai apskaičiuotų mokesčių pagrįstumą. Mokesčių administratoriaus pareiga pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotus mokesčius turi būti vykdoma ypatingai atidžiai pajamų atžvilgiu. Pareiškėjas taip pat pažymi, kad joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei, pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. MAĮ 10 straipsnis reikalauja, kad mokestiniuose santykiuose viršenybė būtų teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui.

Pareiškėjas nurodo, jog nuomos sutarčių realumą grindžia tuo, kad šios sutartys nebuvo pripažintos negaliojančiomis. Darbuotojai aiškiai mokesčių administratoriui nurodė, kad automobilius naudojo tarnybinėms funkcijoms vykdyti. Jau minėta, kad jokie teisės aktai neįpareigoja įmonių turėti ir naudoti kelionės lapus. Pareiškėjo nuomone, sutartys, kuro kvitai / sąskaitos yra pakankami įrodymai, kad Pareiškėjas nuomojamus automobilius naudojo savo veikloje ir patyrė išlaidas dėl automobilių naudojimu įmonės reikmėms. Pareiškėjo teigimu, vien formalių įrodymų (*kelionės lapai, papildomi įsakymai, darbo laiku įmonės teritorijoje nelaukiami automobiliai, darbuotojų vykimai į / iš darbo namo automobiliais*) buvimas (Inspekcijos vertinimu) nėra pakankamas pagrindas apmokestinti Pareiškėją.

**Dėl patikrinimo akto turinio ir jo atitikties individualiam aktui keliamų reikalavimų.** Mokesčių administratorius pažeidė Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 str. 1–3 dalyse nurodytus reikalavimus individualiam administraciniam aktui, nes nepateikė pakankamai įrodymų, kurie patvirtintų patikrinimo akte nurodytas aplinkybes ir išvadas. Pareiškėjas cituoja LVAT praktiką dėl VAĮ 8 str. 1–3 dalių nuostatų aiškinimo ir nurodo, kad yra pagrindas pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

**Dėl automobilių nuomos sutarčių.** Šiomis sutartimis buvo sprendžiamas automobilių parko trūkumas. Pareiškėjo darbuotojams reikėjo važiuoti pirkti prekių, vykti į pašta, susitikimus, mokymus, kvalifikacijos kėlimo kursus, nes Pareiškėjo veikla susijusi su degiomis medžiagomis ir pavojingų įrenginių eksploatacija. Nuomotis automobilius iš tokias paslaugas teikiančių įmonių Pareiškėjui būtų per brangu (*mėnesiui apie 700–1000 Lt*). Todėl, kaip nurodo



Pareiškėjas, jis pasirinko nuomotis automobilius iš savo darbuotojų už 200–400 Lt, siekdamas vienintelio tikslo – taupiau naudoti įmonės lėšas.

Pareiškėjas pateikia Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktiką aiškinant Civiliniame kodekse (CK) įtvirtintas nuomos sutarčių nuostatas. Pareiškėjo teigimu, patikrinimo akte jokių tiesioginių įrodymų apie nuomos sutarčių neteisėtumą ar nuomos santykių nebuvimą nenurodyta. Pareiškėjas atkreipia dėmesį, kad granulių gamyba buvo / yra vykdoma nenutrūkstamai, todėl darbuotojams ir ne darbo metu reikėdavo važiuoti nuomojamais automobiliais į darbą. Pareiškėjas pažymi, kad ne darbo metu darbuotojai automobilius naudojo be jokių apribojimų ir kuro išlaidas dengė iš asmeninių lėšų.

**Dėl automobilių nuomos.** Mokesčių administratorius net neapklausė kitų įmonių, su kuriomis Pareiškėjas turėjo verslo santykius. Todėl Pareiškėjas pateikia kelių įmonių apskaitos ir kitokio pobūdžio dokumentus, kurių turinys įrodo, kad Pareiškėjo darbuotojai, vykdydami darbinės funkcijas, pirkdavo prekes ir tam naudojo savo automobilius (vykimas į paštą, kanceliariinių prekių pirkimas ir kt.). Mokesčių administratorius šių įrodymų nepaisė, todėl pažeidė mokesčių patikrinimų atlikimų tvarkos nuostatas.

**Dėl pareiginių nuostatų.** Teisės aktai tik rekomenduoja patvirtinti darbuotojų pareigines nuostatas. Pažymėtina, kad pareiginėse nuostatose nėra galimybės ir būtinybės numatyti visų galimų pareigų ar pareiginių funkcijų. Todėl teiginiai, kad pareiginėse nuostatose nėra nurodytos tam tikros funkcijos ir dėl to jos negali būti vykdomos, yra nepagrįsti. Inspekcija dėl šių aplinkybių nepasisakė.

**Dėl dokumentų, pagrindžiančių automobilių naudojimą Pareiškėjo veikloje.** Mokesčių administratorius nepagrįstai nepripažino Pareiškėjo pateiktų dokumentų (nuomos sutartys, kuro kvitai), o dokumentams, kurių Pareiškėjas neprivalo turėti, suteikė didesnę įrodomąją galią. Pareiškėjo teigimu, patikrinimui buvo pateikti visi paminėti buhalterinės apskaitos dokumentai, todėl mokesčių administratoriaus argumentai, kad nėra galimybės nustatyti, koks kiekis kuro buvo sunaudotas vykdant darbinės funkcijas, yra nepagrįsti.

Pareiškėjas pažymi, kad veikloje naudoja 2 krautuvus, kurie vidutiniškai per mėnesį sunaudoja apie 1000 litrų dyzelino. Be to, 2013 m. turėjo ir naudojo 10 tonų krovinių automobilį. Šių įrodymų mokesčių administratorius nevertino. Taip pat nevertino tos aplinkybės, kad likusiems automobiliams per mėnesį buvo sunaudojama apie 250 litrų kuro ir tai nėra didelis kiekis.

**Dėl automobilių patikros.** Dėl fakto, kad mokesčių administratorius nerado dalies automobilių įmonės teritorijoje, Pareiškėjas paaiškina, jog darbuotojai tuo metu galėjo būti išvykę / išsiųsti vykdyti tarnybinių funkcijų už įmonės ribų. Be to, nuomos sutartyse nėra nurodyta, kad automobiliai bus naudojami kiekvieną dieną, taip pat nenurodyta, kur bus laikomas automobilis arba kad jo laikymo vieta yra Pareiškėjo teritorija. Dėl atostogų ir ligos metu naudojamų automobilių mokesčių administratorius galėjo pateikti pastabų, tačiau tai nesuponuoja, kad automobiliai nebuvo naudojami Pareiškėjo veikloje.

**Dėl automobilių, kurie buvo išnuomoti, priklausomumo.** Teisės aktuose nėra nurodyta, kad išnuomoti automobilį gali tik jo savininkas. Be to, nebuvo aiškinamasi, kokie santykiai siejo M. K. ir A. J., t. y. draugiški, giminystės, kaimynystės ar pan., todėl vien ta aplinkybė, kad automobilis *Audi A3* priklausė M. K., o ne automobilį Pareiškėjui perdavusiam A. J., dar neįrodo, kad nuomos sutartis buvo sudaryta formaliai. Pareiškėjas pažymi, kad neturi galimybės patikrinti, kam priklauso automobilis. Be to, pateikiamas M. K. paaiškinimas, kuriame jis nurodo, kad žinojo apie automobilio nuomą.

**Dėl mokesčių administratoriaus veiksmų vertinimo.** Mokesčių administratorius nepaisė vienos iš pagrindinių pareigų, t. y. padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti mokesčius įstatymus, o ne juos bausti. Mokesčių administratorius neapklausė kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti nuomos sutarčių realumą.

**Dėl paskirtų baudų.** Pareiškėjo nuomone, yra pagrindas paskirtas 30 proc. dydžio GPM ir 50 proc. dydžio VSD įmokų baudas sumažinti, nes jis teikė informaciją mokesčių administratoriui, bendradarbiavo su mokesčių administratoriaus darbuotojais. Mokesčių

administratorius nukrypo nuo Konstitucinio Teismo formuojamos praktikos, kad baudos turi būti skiriamos remiantis protingumo ir proporcingumo principais.

**Dėl Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimų.** ESTT 2015 metais savo praktikoje akcentavo, kad kelionė iš namų iki pirmo tos dienos kliento ir kelionė iš paskutinio tos dienos kliento iki namų laikoma darbo laiku. Pareiškėjo nuomone, šis konkretus sprendimas yra aktualus šio mokestinio ginčo kontekste.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 str. 1 dalimi, t. y. taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, nurodė Pareiškėjui į valstybės biudžetą sumokėti 374,06 Eur GPM, 12,26 Eur GPM delspinigius, 112 Lt GPM baudą, 29,34 Eur įmokas į GF, 8 Eur įmokų į GF baudą, 5864,77 Eur VSD įmokas, 2932 Eur VSD įmokų baudą ir nustatė 410061,11 Eur Pareiškėjo 2011–2013 metų veiklos nuostolį. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas su savo darbuotojais buvo sudaręs trylika transporto priemonių nuomos sutarčių, pagal kurias darbuotojai Pareiškėjui nuomojo savo automobilius įmonės (Pareiškėjo) tikslams. Pareiškėjas už tikrintą laikotarpį darbuotojams išmokėjo 42287,50 Lt išmokas už automobilių nuomą pagal automobilio nuomos sutartis, nuo kurių apskaičiavo 7462,50 Lt GPM. Mokesčių administratorius išmokas pagal automobilio nuomos sutartis traktavo kaip darbuotojams su darbo santykiais susijusias pajamas, konstatavęs, kad, sudarant tokias sutartis, buvo siekiama mokestinės naudos, t. y. išmokėti papildomą darbo užmokestį, kuris būtų apmokestinamas palankesniu mokestiniu režimu: nemokant VSD įmokų ir įmokų į GF. Pareiškėjas ginčija mokesčių administratoriaus taikytą MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų teisėtumą ir pagrįstumą, t. y. nurodo, kad mokesčių administratorius jo (Pareiškėjo) mokestinės naudos siekimą iš esmės grindžia tik prielaidomis.

Taigi mokestinis ginčas kilo mokesčių administratoriui, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, išmokas už automobilių nuomą pripažinus Pareiškėjo darbuotojų darbo užmokesčiu bei atitinkamai apmokestinus. Mokestinės bylos nagrinėjimą ir apibrėžia įvardyti momentai: MAĮ 69 straipsnio 1 dalies aiškinimas bei, ar buvo pagrindas pastarosios taisyklės taikymui šiuo konkrečiu atveju.

MAĮ 69 str. 1 dalyje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinės naudos, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

LVAT jurisprudencijoje, aiškinant šią teisės normą, pažymėta, kad joje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinės naudos ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintos mokestinės naudos). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtos mokestinės naudos. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamos mokestinės naudos (LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-719/2007; 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-250/2008;

2015-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A-267-442/2015; 2015-07-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1239-556/2015).

Aiškinant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas taip pat pažymėtina, kad šia teisės norma yra detalizuojamas turinio viršenybės prieš formą principas, kurio veikimas pasireiškia tuo, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ 10 str.).

Komisija, susipažinusi su mokestinėje byloje surinktais duomenimis ir juos įvertinusi, konstatuoja, kad mokesčių administratorius, visapusiškai ir objektyviai išsiaiškinęs visas bylai reikšmingas aplinkybes, teisingai įvertinęs byloje surinktus faktinius duomenis bei nenukrypdamas nuo LVAT suformuluoto MAĮ 69 str. 1 dalies aiškinimo, pagrįstai konstatavo, kad, sudarydamas automobilio nuomos sutartis, Pareiškėjas siekė savo darbuotojams išmokėti papildomą darbo užmokestį, kuris būtų apmokestinamas palankesniu mokestiniu režimu, t. y. siekė mokestinės naudos. Kitų tikslų siekimas šiuo atveju nenustatytas. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas nepagrindė to fakto, kad jo sudaryti nuomos sandoriai turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus.

Iš mokestinėje byloje esančių įrodymų matyti, kad automobilių realaus panaudojimo Pareiškėjo veikloje iš tikro nebuvo. Tai įgalina teigti toliau nurodomos aplinkybės.

Pareiškėjas pagal minėtas nuomos sutartis įsipareigojo naudoti automobilius Pareiškėjo interesams, komerciniams tikslams, tačiau visus įsipareigojimus, susijusius su automobilių priežiūra ir išlaikymu (*kuras, einamasis ir kapitalinis remontas, techninės apžiūros, transporto priemonių savininkų ir valdytojų civilinės atsakomybės privalomasis draudimas*) prisiėmė nuomotojai (Pareiškėjo darbuotojai). Pareiškėjas nevedė jokios apskaitos, susijusios su ginčo automobilių panaudojimu, taip pat nevykdė jokios nuomojamų transporto priemonių naudojimo savo veikloje kontrolės (nepildė automobilių kelionės lapų, nenurodė nuvažiuoto atstumo kilometrais, kelionės tikslų). Nei vienas Pareiškėjo darbuotojas, išnuomojęs automobilį Pareiškėjui, taip pat nepildė jokio dokumento dėl kuro sunaudojimo ir nevedė sunaudoto kuro Pareiškėjo reikmėms apskaitos, nors paaiškinimuose teigė nuosaviems automobiliams naudoję Pareiškėjo kurą, t. y. išmokas už automobilių nuomą darbuotojai iš Pareiškėjo gaudavo nepateikę jokių dokumentų apie realų automobilių naudojimą ir kuro sąnaudas. Pareiškėjo darbuotojų nurodytos aplinkybės dėl komandiruočių ir išvykų nuosavais automobiliais į P., į U. nėra patvirtintos jokiais apskaitos dokumentais ar įsakymais dėl komandiruočių. Pareiškėjo darbuotojų paaiškinimai dėl aplinkybių, jog nuosavais automobiliais vežė į paštą siuntas klientams ar vežė medžio granules, nėra laikomos susijusiomis su Pareiškėjo veikla, nes Pareiškėjo veikla yra tik granulių gamyba, o pagrindinis ir vienintelis granulių pirkėjas yra UAB „B1“, kurios registracijos adresas ir buveinė yra kaip Pareiškėjo (K k., V. sen., A. raj.), todėl pagamintos medžio granulės pakraunamos ir išvežamos pirkėjams iš Pareiškėjo teritorijos. Visi darbuotojai išnuomotais automobiliais važinėdavo į darbą ir iš darbo, automobilius laikydavo namuose, iš Pareiškėjo gaudavo visą išmoką už automobilio nuomą net, kai sirgdavo ar atostogavo ir tuo laikotarpiu nuosavų automobilių neturėjo galimybės naudoti Pareiškėjo veikloje. Faktinio patikrinimo metu (2015-05-29) Pareiškėjo teritorijoje mokesčių administratorius rado tik du nuomojamus automobilius (*VW Golf* ir *Kia Carens*), kitų automobilių, su kurių savininkais Pareiškėjas buvo sudaręs nuomos sutartis, teritorijoje nebuvo, nors pagal automobilio nuomos sutartis nuomos laikotarpiu Pareiškėjas buvo atsakingas už jų eksploatavimą ir apsaugą. Be to, nustatyta, kad vienas automobilis (*AUDI A3*), kurį pagal sutartį buvo išsinuomojęs Pareiškėjas, nuosavybės teise priklausė asmeniui, nedirbusiam pas Pareiškėją. Pažymėtina, kad pats Pareiškėjas taip pat turėjo du automobilius, t. y. *VW Passat*, kuris nuosavybės teise priklausė Pareiškėjui (*parduotas 2015-02-19*), ir *ŠKODA Superb*, naudojamas pagal panaudos sutartį su UAB „B2“, kuriuos savo veikloje naudojo labai intensyviai – tikrintinu laikotarpiu automobiliu *VW Passat* per vienerius metus vidutiniškai buvo nuvažiuota 24823 km, automobiliu *ŠKODA Superb* – 46543 km, abu nurodyti automobiliai buvo dyzeliniai ir Pareiškėjas įsigydavo didelius kiekius dyzelinio kuro (iki 368 ltr mėnesiui), o benzino įsigydavo vidutiniškai tik apie 5–35 ltr per mėnesį, kai darbuotojų – R. S., V. G., A. J., S. K., V. P., A.

N. , S. A. automobiliai naudoja dujas arba benzina. Pagal Pareiškėjo mokesčių administratoriui pateiktas UAB „L1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras nustatyta, kad dujų iš viso nebuvo įsigyta, o Pareiškėjo gamybos vadovas B. B. 2015-05-29 paaiškinime ir Pareiškėjo direktorius posėdžio Komisijoje metu paaiškino, kad įsigytas benzinai buvo naudojamas Pareiškėjo veikloje benzininis pjūklams. Minėtos aplinkybės, Komisijos nuomone, akivaizdžiai parodo, jog Pareiškėjas savo veikloje naudojo būtent automobilius *VW Passat* ir *ŠKODA Superb*, o ne iš darbuotojų išsinuomotus automobilius.

Įvertinusi aukščiau nurodytas aplinkybes dėl objektyvių įrodymų nebuvimo, kaip (kokiu būdu) kiekvienas iš nuomojamų automobilių buvo konkrečiai naudojamas Pareiškėjo veikloje, Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skunde nurodyti įrodymai (*nuomos sutartys, darbuotojų paaiškinimai, kuro kvitai*) nepatvirtina ginčo transporto priemonių realaus naudojimo Pareiškėjo veikloje. Nors Pareiškėjas akcentavo, kad jokie teisės aktai jo neįpareigoja pildyti kelionės lapų, tačiau Pareiškėjas apskritai nepateikė tokių įrodymų (dokumentų), kurių pagrindu būtų galima spręsti apie konkretų kiekvieno nuomojamo automobilio panaudojimą Pareiškėjo veikloje (be darbuotojų kelionių į darbą ir į namus). Pareiškėjo nurodyti dokumentai objektyviai nepagrindžia tikrosios Pareiškėjo valios išraiškos siekiant sukurti teisinius nuomos santykius. Šiuo aspektu pažymėtina, kad mokesčių administratorius pasirinktinai už 2013 m. rugsėjo–gruodžio mėn. laikotarpį palyginęs pas Pareiškėją dirbusių darbuotojų, kurie nenuomojo transporto priemonių, darbo užmokesčius ir darbuotojų, kurie buvo sudarę transporto priemonių nuomos sutartis, apskaičiuotus darbo užmokesčius kartu su atlyginimu pagal nuomos sutartis, akivaizdžiai skirtumų tarp darbo užmokesčių nenustatė (*patikrinimo akto 5 lapas, 1 lentelė*). Taigi Komisija neturi pagrindo kitaip vertinti mokesčių administratoriaus išvados, kad Pareiškėjas, sudarydamas transporto priemonių nuomos sutartis, siekė išmoka pagal nuomos sutartis padengti dalį darbuotojų atlyginimo, tokiu būdu įgydamas mokesstinės naudos, t. y. nemokėdamas VSD ir GF įmokų.

Pareiškėjas, teigdamas, kad mokesčių administratorius pažeidė VAĮ įtvirtintus reikalavimus individualiam administraciniam aktui (tokių aplinkybių Komisija nenustatė), neatsižvelgia į tai, kad, iškilus abejonėms dėl jo ūkinių operacijų, jis jas turėtų pagrįsti. Būtent Pareiškėjas, vykdydamas ūkinę veiklą, kaip jau buvo minėta, privalo veikti racionaliai, *inter alia* teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 str. 6 p.), ko nagrinėjamu atveju nebūtų galima pasakyti apie Pareiškėjo veiklą, sudarant transporto priemonių nuomos sutartis ir kontroliuojant jų vykdymą. Pareiškėjui Inspekcijos sprendime (7 psl.) išsamiai, remiantis LVAT praktika, paaiškinta, jog mokesčių administratoriui neatsiranda pareiga nugincyti civilinius sandorius, nes jis nevertina Pareiškėjo sutarčių civiline teisine prasme, o vadovaujasi viešosios teisės normomis. Komisija sutinka su Inspekcijos išdėstyta pozicija, todėl plačiau dėl Pareiškėjo argumentų šiuo klausimu nepasisako.

Komisija pažymi, jog pagal MAĮ 155 str. 4 dalies 5 punkto nuostatas skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesstinio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Nagrinėjamu atveju nesusiklostė tokia situacija, jog byloje pateiktų įrodymų pagrindu Komisija negalėtų priimti sprendimo iš esmės, todėl Pareiškėjo prašymas dėl jo skundo perdavimo mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo atmestinas. Priešingai, nei nurodo Pareiškėjas, byloje surinkti dokumentai patvirtina, jog mokesstinė prievolė pagrįstai nustatyta, remiantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, konstatavus Pareiškėjo mokesstinės naudos siekimą. Kadangi Pareiškėjo veiksmai siekiant mokesstinės naudos, Komisijos nuomone, įgalina spręsti apie Pareiškėjo sąmoningus veiksmus siekiant nemokėti dalies mokesčių, todėl Komisija taip pat neįžvelgia ir aplinkybių (neapibrėžtų įstatymų leidejo), kurios lemtų teisingumo bei protingumo kriterijų taikymą, sprendžiant Pareiškėjui paskirtų GPM ir įmokų į GF baudų (30 proc. dydžio)

sumažinimą. Be to, VSDĮ imperatyviai nustato nesumokėtų VSD įmokų baudos dydį, kuris nepriklauso nuo jokių aplinkybių, todėl Komisija neturi teisinio pagrindo svarstyti klausimą dėl VSD įmokų baudos dydžio sumažinimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2015-12-04 sprendimą Nr. 69-147 sprendimą.

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 pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene