



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „IT“ SKUNDO**

2020 m. gegužės 14 d. Nr. S- 88 (7-22/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensko, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „IT“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2020-02-10 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2020-01-14 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-26 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjo atstovai bei Atsakovo atstovas 2020-04-21 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija Sprendimu patvirtino 2019-12-09 patikrinimo aktą Nr. (21.222) FR0680-494 ir papildomai apskaičiuotus 3738,64 Eur valstybinio socialinio draudimo (toliau – VSD) įmokų, 1086,16 Eur privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) įmokų, 24,14 Eur įmokų į Garantinį fondą (toliau – GF įmokos), viso 4848,94 Eur. Taip pat, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 139 straipsniu, 140 straipsniu, Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau – VSDĮ) 19 straipsnio 2 dalimi, Lietuvos Respublikos privalomojo sveikatos draudimo įstatymo (toliau – PSDĮ) 19 straipsnio, Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymo (toliau – GFĮ) ir Garantijų darbuotojams ir darbdaviui tapus nemokiam ir ilgalaikio darbo išmokų įstatymo 18 straipsniu nuo papildomai apskaičiuotų VSD įmokų, PSD įmokų ir GF įmokų Pareiškėjai skyrė 1869 Eur VSD įmokų baudą, 543 Eur PSD įmokų baudą, 6 Eur GF įmokų baudą.

Pareiškėja su Inspekcijos Sprendimu nesutinka, nurodo, kad pagal MAĮ 34 straipsnį, mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas savo funkcijas ir įgyvendindamas jam suteiktas teises, atliekamus veiksmus įformina sprendimais ir kitais dokumentais, kurių formas ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius. Nurodo, kad pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką, tais atvejais, kai mokesčių administratorius priima individualų administracinį aktą, tokio veiksmo įforminimas turi atitikti ir Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 straipsnyje nustatytus minimalius reikalavimus priimtam individualiam administraciniam aktui. Toks aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. Pareiškėjos nuomone, Sprendimas nepagrįstas objektyviais duomenimis, nes nėra aišku, už kokį pažeidimą Bendrovei apskaičiuota 4848, 94 Eur suma ir baudos.

Pareiškėja nurodo, kad Sprendimo dalyje „Dėl automobilių nuomos iš S.K.“ teigiama, kad pagal pateiktus dokumentus nustatyta, kad Saulius Kazlauskas (toliau – S. K.) nuo 2014-05-30 susitarimų prie nuomos sutarčių bei nuomos sutarčių nepasirašė, todėl

automobilis nebuvo perduotas Bendrovei pagal nuomos sutartis <...>. Pagal Bendrovės pateiktus dokumentus nustatyta, kad UAB „IT“ už laikotarpį nuo 2014-06-01 iki 2017-12-31 <...> buhalterinėje apskaitoje apskaičiavo ir šiam darbuotojui išmokėjo 12067,78 Eur išmokų už kito turto (automobilių) nuomą (išmokų rūšies kodas – 24). Kai tuo tarpu dalyje „Bendrovėje pažeidimų įvertinimas“ teigiama, kad remiantis mokestinio patikrinimo metu nustatytais faktais bei surinktais įrodymais, vadovaujantis MAĮ 10 straipsnyje įtvirtinto turinio viršenybės prieš formą principui, MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 22 straipsnio nuostatomis, daroma išvada, kad piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, <...> dalį darbo užmokesčio S. K. laikotarpį nuo 2014-06-01 iki 2017-12-31 išmokėjo kaip pajamas už automobilio pagal įformintas fiktyvias nuomos sutartis. Todėl Pareiškėjai neaišku, ar Bendrovė padarė pažeidimą, kad neva nesudarė su S. K. nuomos sutarčių laikotarpiu nuo 2014-06-01 iki 2017-12-31 ar dėl to, kad neva buvo sudarytos fiktyvios nuomos sutartys su S. K.

Pareiškėja pažymi, kad: 1) vykdo veiklą nuo 2011 m. ir viena iš Bendrovės veiklos sričių yra draudimo bendrovių atstovavimas, administruojant draudiminius įvykius (žalas) ir teikiant tokias paslaugas, yra būtinas automobilis. Bendrovė neturi pakankamai Bendrovės vardu registruotų automobilių, todėl jie nuomojami iš darbuotojų ir jiems už automobilio nuomą mokamas nuomos mokestis. Visi mokėjimai darbuotojams atliekami, pervedant nuomos mokestį į darbuotojų sąskaitas (kaip įrodymas pridedamas Bendrovės direktoriaus 2012-01-02 veiklos įsakymas VD-001/2012, Bendrovės vadovo 2020-01-28 paaiškinimas). Darbuotojams buvo mokamas rinkos kainas atitinkantis nuomos mokestis. Vienoda praktika buvo taikoma visiems darbuotojams, kurių darbo funkcijų atlikimui buvo reikalingas automobilis, taip pat ir S. K. (tai patvirtina darbuotojų paaiškinimai); 2) Sprendime užfiksuoti prieštaringi buvusio darbuotojo S. K. paaiškinimai. Jis teigia, kad jokių nuomos sutarčių su Bendrove nesudarė, išskyrus nuomos sutartį laikotarpiu nuo 2012-11-02 iki 2012-12-31. Tačiau tuo pačiu nurodė, kad Bendrovės vadovas buvo išreiškęs ketinimą sudaryti nuomos sutartį su jo žmona dėl automobilio nuomos ir kad net žmona pasirašė nuomos sutartį laikotarpiu nuo 2016-07-01 iki 2016-12-31 ir nusiuntė Bendrovei, tačiau atgal pasirašytos negavo ir, kad už nuomą neva Bendrovė nemokėjo.

Pareiškėja nurodo, kad su S. K. paaiškinimais nesutinka, nes Bendrovė pateikė 2013-12-31 nuomos sutartį Nr. 14-01/8, pasirašytą S. K.. Nurodo, kad S. K. naudojosi Bendrovės kuro kortelėmis, kiekvieną mėnesį Bendrovės buhalterijai pateikdavo kuro ataskaitas, kelionės lapus, pagal kuriuos būdavo apskaičiuojamas ir kiekvieną mėnesį pervedamas nuomos mokestis, pavedime nurodant, kad mokamas nuomos mokestis.

Pareiškėja nurodo, kad pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.71 straipsnį, sutartis gali būti sudaryta žodžiu, raštu arba konkludentiniais veiksmais. Sutartinių santykių teisiniui reguliavimui būdingas minimalus šalių valios varžymas, todėl šalys gali laisvai nusistatyti tarpusavio teises bei pareigas, jos taip pat yra laisvos pasirinkdamos formą, kuria išreiškia savo susitarimo turinį. Kai įstatymo reikalaujamos formos šalys nesilaiko, sutartis negalioja, jeigu toks negaliojimas įsakmiai nurodytas įstatymuose (Pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.93 straipsnio 1 dalis). Pareiškėjos nuomone, jokie įstatymai įsakmiai nenumato privalomos rašytinės automobilio nuomos sutarties formos. Savo elgesiu (konkludentiniais veiksmais) S. Kazlauskas, laikotarpį nuo 2014-06-01 iki 2017-12-31, kai jam buvo mokamas nuomos mokestis už automobilio nuomą (tai patvirtina AB banko išrašas), pripažino, kad jam mokama už automobilio nuomą, nes pildė kuro ataskaitas ir kelionės lapus ir pateikinėjo Bendrovės buhalterijai bei naudojosi Bendrovės kuro kortelėmis.

Pareiškėja tvirtina, kad tarp jos ir S. Kazlauskos buvo nusistovėję automobilio nuomos santykiai, tikėtina, esant įprastai Bendrovėje praktikai, kad Bendrovė nuomojasi automobilius iš darbuotojų, kurių funkcijų atlikimui reikalingas automobilis, per klaidą nebuvo tam tikrais laikotarpiais sudarytos automobilio nuomos sutartys su buvusiu darbuotoju S. K. nors abi šalys, t. y. tiek darbuotojas, tiek Bendrovė savo konkludentiniais veiksmais pripažino, kad automobilio nuomos santykiai tarp šalių egzistavo visą laikotarpį nuo 2014-06-01 iki 2017-12-31. Inspekcija, priimdama Sprendimą, apsiribojo tik formaliu vertinimu t. y. parašo nebuvimu, nors faktinių aplinkybių vertinimas rodo tarp šalių esant nuomos sutartimi grįstus santykius, darbdaviui

reguliariai mokant mokestį už automobilio nuomą, kuris reikalingas tiesioginėms darbo funkcijoms vykdyti, o darbuotojui visą šį ilgą laikotarpį priimant tokį mokestį t. y. akceptuojant, nes nesutikimo atveju jis turėtų būti gražintas.

Pareiškėja nurodo, kad Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – Konstitucinis Teismas) ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas); konstitucinis teisingumo principas reikalauja nustatomas nuobaudas diferencijuoti taip, kad jas taikant būtų galima atsižvelgti į teisės pažeidimo pobūdį, į atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes, kad atsižvelgiant į tai būtų galima skirti mažesnę nuobaudą nei sankcijoje numatytoji minimali ir kt.; įstatymuose už įstatymų pažeidimus nustatomos baudos turi būti tokio dydžio, koks yra būtinas siekiant teisėto ir visuotinai svarbaus tikslo – užtikrinti įstatymų laikymąsi, nustatytų pareigų vykdymą (Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d., 2001 m. spalio 2 d., 2004 m. sausio 26 d., 2005 m. lapkričio 3 d., 2005 m. lapkričio 10 d., 2008 m. sausio 21 d. nutarimai).

Pareiškėja pažymi, kad Sprendimu nustatytos sumos ir baudos sumokėjimas Bendrovei būtų nepakeliama finansinė našta. Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą.

Skundžiamame Sprendime Inspekcija išdėstė automobilių nuomos iš S. K. aplinkybes. Inspekcija nurodė, kad mokestinio patikrinimo metu Bendrovė pateikė su buvusiu Bendrovės darbuotoju S. K. (darbo sutartis nutraukta 2018-06-22) sudarytą darbo sutartį bei tiriamuoju laikotarpiu įformintas automobilių nuomos sutartis ir papildomus susitarimus. Nustatyta, kad S. K. nepasirašė 2014-05-30–2017-12-31 laikotarpiu įformintų automobilių nuomos sutarčių bei susitarimų prie sudarytų automobilių nuomos sutarčių su Pareiškėja. Įformintose sutartyse ir susitarimuose yra tik Bendrovės direktoriaus M.A. parašas. Inspekcija nurodė, kad pagal pateiktus dokumentus nustatyta, kad S. K. nuo 2014-05-30 susitarimų prie nuomos sutarčių bei nuomos sutarčių nepasirašė, todėl automobilis nebuvo perduotas Bendrovei pagal nuomos sutartis (pagal sutarčių 2.1.1. papunktis. „<...> sutartis yra ir turto priėmimo–perdavimo aktas“). Faktiškai sutartys su papildomais susitarimais buvo sudaromos vienašališkai.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja už laikotarpį nuo 2014-06-01 iki 2017-12-31 (nuo tada, kai S. Kazlauskas nuomos sutarčių bei papildomų susitarimų nepasirašinėjo ir iki 2017-12-31) buhalterinėje apskaitoje apskaičiavo ir šiam darbuotojui išmokėjo 12067,78 Eur išmokų už kito turto (automobilių) nuomą (išmokų rūšies kodas – 24).

Inspekcija nurodė, kad mokestinio patikrinimo metu (2019-11-18) iš buvusio Bendrovės darbuotojo S. K. paimtas paaiškinimas dėl darbo Bendrovėje bei dėl su Bendrove sudarytų sutarčių, kuriame S. K. nurodė, kad Bendrovėje dirbo laikotarpiu nuo 2012-11-05 iki 2018-06-22. Darbo sutartis ir automobilio nuomos sutartis laikotarpiui nuo 2012-11-02 iki 2012-12-31 buvo pasirašyta 2012-11-02, į darbą priėmė direktorius M.A.. S. K. paaiškino, kad nuo 2012-11-05 iki 2012-12-31 dirbo remonto priežiūros specialistu, nuo 2013-01-02 iki 2018-06-22 dirbo Panevėžio regiono draudiminių apžiūrų specialistu – ekspertu, visą darbo laiką atlyginimą gaudavo pavedimu į banko sąskaitą, atlygis buvo skaičiuojamas už atliktas apžiūras – paskyras per mėnesį.

Pagal mokestinio patikrinimo metu gautas nuomos sutartis Nr. 14-01/8; Nr. 15-01/05; Nr. 15-09/01; Nr. 16-01/10; Nr. 16-07/01; Nr. 17-01/11 nustatyta, kad S. K. žmona R.K. (toliau – R. Kazlauskienė) jokių nuomos sutarčių nepasirašė. Bendrovė mokestiniam patikrinimui pateikė tik S. K. ir R. K. pasirašytą 2016-07-01 papildomą susitarimą prie 2016-06-30 automobilio nuomos sutarties Nr. A/N 16-07/01 (kurios nepasirašė nei S. K. nei R. K.).

Inspekcija nurodė, kad dėl automobilių nuomos sutarčių S. K. paaiškino, kad atsisakė pasirašyti automobilio nuomos sutartis atbuline data. Daugiau jokių automobilio nuomos sutarčių nėra pasirašęs, išskyrus atvejį darbo pradžioje laikotarpiui nuo 2012-11-02 iki 2012-12-31. Taip

pat S. K. nurodė, kad neturi sutarčių su papildomais susitarimais. S. K. taip pat nurodė, kad kiti Bendrovės darbuotojai jo automobiliu nesinaudojo.

Inspekcija pažymėjo, kad pagal Bendrovės pateiktus dokumentus nustatyta, kad S. K. nuomos sutarčių ir papildomų susitarimų nuo 2014-05-30 nepasirašė, automobiliai nebuvo perduoti Bendrovei pagal nuomos sutarčių 2.1.1. p. S. K. teigė, kad su Bendrove yra sudaręs tik darbo sutartį bei vieną automobilio nuomos sutartį (galiojusią nuo 2012-11-02 iki 2012-12-31), tačiau Bendrovės mokestiniam patikrinimui pateikė 2013-12-31 įformintą automobilio nuomos sutartį Nr. 14-01/8, kurioje yra S. Kazlauskio parašas ir Bendrovės direktoriaus M.A. parašas.

Inspekcija, remdamasi mokestinio patikrinimo metu nustatytais faktais bei surinktais įrodymais, vadovaujantis MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir GPMĮ 22 straipsnio nuostatomis, padarė išvadą, kad Bendrovė piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, t. y. siekdama išvengti VSD, PSD ir GF įmokų, dalį darbo užmokesčio S. K. laikotarpiu nuo 2014-06-01 iki 2017-12-31 išmokėjo kaip pajamas už automobilio nuomą pagal įformintas fiktyvias nuomos sutartis.

Inspekcija išdėstė aplinkybes, jos nuomone, įrodančias, kad išmokos S. K., kurios apskaitytos kaip pajamos už kito turto nuomą, turi būti pripažintos pajamomis, susijusiomis su darbo santykiais: 1) S. K. (Nuomotojas) nuo 2014-05-30 susitarimų prie nuomos sutarčių bei nuomos sutarčių Nr. 15-01/05; Nr. 15-09/01; Nr. 16-01/10; Nr. 16-07/01; Nr. 17-01/11 nepasirašė, automobilis nebuvo perduotas Bendrovei (pagal sutarčių 2.1.1. p. „<...> sutartis yra ir turto priėmimo–perdavimo aktas“), todėl laikytina, kad automobilio nuoma buvo fiktyvi nesukelianti teisiųjų pasekmių, o tik siekiant išimtinai vienintelio tikslo – mokestinės naudos; 2) S. K. nurodė, kad su Bendrove automobilių nuomos sutarčių nesudarė, jų nepasirašė, automobilių nenuomojo bei pažymėjo, kad atsisakė atbuline data pasirašyti direktoriaus M.A. pateiktas įformintas automobilių nuomos sutartis; 3) Pagal S. K. pateiktą skundą, Valstybinė darbo inspekcija atliko Bendrovės patikrinimą ir nustatė Lietuvos Respublikos Darbo Kodekso 140 straipsnio 3 dalies; 141 straipsnio 2 dalies; 148 straipsnio 1 dalies pažeidimus, už kuriuos Bendrovės direktoriui surašytas administracinio nusižengimo protokolas pagal Lietuvos Respublikos Administracinių nusižengimų kodekso 96 straipsnio 3 dalį; 4) išmokos už turto nuomą S. K. sudaro didelę dalį darbuotojui mokamų išmokų (2014 m. – 45 proc. visų išmokėtų lėšų, 2017 m. – 42,7 proc. visų išmokėtų lėšų, o 2015 m. – 2016 m. už automobilio nuomą išmokėjo daugiau negu darbo užmokesčio).

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja, pažeisdama GPMĮ 22 straipsnio nuostatas, SDĮ 7 straipsnio 1 dalies ir 9 straipsnio nuostatas bei Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo 17 straipsnio 2 dalies ir 18 straipsnio 1 dalies nuostatas, išmokų S. Kazlauskui už kito turto nuomą nepripažino kaip pajamų, susijusių su darbo santykiais ir už laikotarpį nuo 2014-06-01 iki 2017-12-31 neapskaičiavo bei nesumokėjo VSD, PSD bei GF įmokų.

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

Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, Inspekcijos sprendimas keistinas.

Mokestinis ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos papildomai apskaičiuotų VSD įmokų, PSD įmokų ir GF įmokų bei su šiomis įmokomis susijusių baudų, Inspekcijai konstatavus, kad Pareiškėjos S. Kazlauskui 2014-05-30–2017-12-31 išmokėtos piniginės lėšos, apskaitytos kaip pajamos už automobilio nuomą, vadovaujantis MAĮ 10 straipsnio, MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pripažintos pajamomis, susijusiomis su darbo santykiais.

Pareiškėja skunde nurodo, kad Bendrovė paslaugų vykdymui (draudimo bendrovių atstovavimas) nuomoja automobilius iš darbuotojų ir jiems moka rinkos kainas atitinkantį nuomos mokestį. Bendrovė nurodo, kad automobilio nuomos santykiai tarp jos ir S. K. egzistavo visą laikotarpį nuo 2014-06-11 iki 2017-12-31, šis darbuotojas darbo funkcijų vykdymui naudojo asmeninį, šeimos automobilį, naudojosi Bendrovės kuro kortelėmis ir kiekvieną mėnesį pateikdavo kuro ataskaitas bei kelionės lapus, pagal kuriuos būdavo apskaičiuojamas ir kiekvieną mėnesį pervedamas nuomos mokestis už automobilio naudojimą. Pareiškėjos nuomone, Inspekcija,

priimdama Sprendimą, apsiribojo tik formaliu sutarčių vertinimu, t. y. S. K. parašo sutartyje nebuvimu, tačiau neanalizavo nuomos santykių egzistavimo ir esmės.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovė už laikotarpį nuo 2014-06-01 iki 2017-12-31 apskaičiavo ir S. K. išmokėjo 12067,78 Eur išmokų už kito turto (automobilių) nuomą pagal įformintas automobilių nuomos sutartis, kuriose yra tik Bendrovę atstovaujančio asmens M.A. parašas: 1) už automobilio, priklausiusio S. K., nuomą – pagal 2014-12-31 sutartį Nr. 15-01/05, 2015-08-31 sutartį Nr. 15-09/01, 2015-12-31 sutartį Nr. 16-01/10; 2) už automobilio, priklausiusio R. K., nuomą, pagal 2016-06-30 sutartį Nr. 16-07/01, 2016-12-31 sutartį Nr. 17-01/11.

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, Inspekcija nagrinėjamoje byloje taiko MAĮ 10 straipsnio ir 69 straipsnio 1 dalies nuostatas ir teigia, kad Pareiškėja piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, t. y. siekdama išvengti VSD bei PSD ir GF įmokų, dalį darbo užmokesčio S. K. nuo 2014-06-01 iki 2017-12-31 išmokėjo kaip pajamas už automobilio nuomą.

Inspekcija minėtą išvadą grindžia šiomis aplinkybėmis: 1) S. K. (Nuomotojas) nuo 2014-05-30 susitarimų prie nuomos sutarčių bei nuomos sutarčių Nr. 15-01/05; Nr. 15-09/01; Nr. 16-01/10; Nr. 16-07/01; Nr. 17-01/11 nepasirašė, automobilis nebuvo perduotas Bendrovei (pagal sutarčių 2.1.1. p. „<...> sutartis yra ir turto priėmimo–perdavimo aktas“); 2) S. K. nurodė, kad su Pareiškėja automobilių nuomos sutarčių nesudarė, jų nepasirašė, automobilių nenuomojo bei pažymėjo, kad atsisakė atbuline data pasirašyti direktoriaus M. A. pateiktas įformintas automobilių nuomos sutartis; 3) Pagal S. K. pateiktą skundą, Valstybinės darbo inspekcijos atliko Pareiškėjos patikrinimą ir nustatė Lietuvos Respublikos darbo kodekso 140 straipsnio 3 dalies; 141 straipsnio 2 dalies; 148 straipsnio 1 dalies pažeidimus, už kuriuos Bendrovės direktoriui surašytas administracinio nusižengimo protokolas pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso 96 straipsnio 3 dalį; 4) Išmokos už turto nuomą S. K. sudaro didelę dalį darbuotojui mokamų išmokų (2014 m. – 45 proc. nuo visų išmokėtų lėšų, 2017 m. – 42,7 proc. nuo visų išmokėtų lėšų, o 2015 m. – 2016 m. už automobilio nuomą išmokėjo daugiau negu darbo užmokesčio).

Komisija, vertindama Inspekcijos argumentus, susijusius su automobilių nuomos išmokų priskyrimu su darbo santykiais susijusioms pajamoms, vadovaujantis MAĮ 69 straipsniu, pastebi, jog LVAT yra ne kartą konstatavęs, kad, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teise faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (žr., pvz., LVAT 2013 m. lapkričio 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-602-1718/2013, 2015 m. sausio 26 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-26-602/2015).

Komisijos vertinimu, tam, kad konstatuoti, jog transporto priemonių nuomos sutartys buvo sudarytos fiktyviai, siekiant jomis pridengti mokestinės naudos siekimą, neužtenka apsiriboti vien tik formaliu parašo sutartyse vertinimu, būtina išsamiai išanalizuoti visas aplinkybes ir įrodymus, susijusius su automobilių naudojimu / nenaudojimu Bendrovės veiklos tikslais. Būtina išsiaiškinti, ar Bendrovė vykdė šių automobilių naudojimo kontrolę, t. y. ar buvo perkamas ir apskaitomas kuras, fiksuojami ir apskaitomi šių automobilių nuvažiuoti atstumai, jų sąsaja su darbuotojo darbo funkcijų vykdymo rezultatais (pvz., pasirašytų sutarčių, atliktų vertinimų nuvykus į užsakymo vietas ar pan.), nuomos atlygio sąsaja su darbuotojo atliekamos veiklos apimtimi. Taigi, išvada, kad S. K. ir R. K. priklausiusių transporto priemonių nuomos sutartys buvo sudarytos fiktyviai, siekiant jomis pridengti mokestinės naudos siekimą, turi būti pagrįsta išsamia šių automobilių naudojimo Pareiškėjo veikloje analize. Pažymėtina, kad Inspekcijos nurodytas faktas, jog Pareiškėja 2014 m.

ir 2017 m. už automobilio nuomą S. K. išmokėjo virš 40 proc. visų išmokėtų lėšų, o 2015 m. – 2016 m. už automobilių nuomą S. K. išmokėjo daugiau, negu darbo užmokesčio, o taip pat Valstybinės darbo inspekcijos nustatyti Lietuvos Respublikos darbo kodekso pažeidimai (minimalios mėnesinės algos mokėjimas kvalifikuotiems darbuotojams, darbdavys darbuotojų raštu neinformavo apie jiems priskaičiuotas darbo užmokesčio sumas bei jų dirbtą darbo laiką, Bendrovėje nėra patvirtintos darbo apmokėjimo sistemos, su kuria darbuotojai būtų supažindinti pasirašytinai), nesant automobilių naudojimo Pareiškėjo veikloje dokumentų analizės ir šios analizės pagrindu padarytų išvadų, negali būti laikomas vienareikšmišku įrodymu, pripažįstant automobilių nuomos santykių nebuvimą. Pažymėtina, kad sprendžiant klausimą, ar automobilių nuomos sutartimis buvo siekiama gauti mokestinę naudą, būtina vertinti automobilių nuomos sandorių būtinumą darbuotojų darbo funkcijų vykdymui, jų realumą ir Bendrovės vykdomą nuomojamų automobilių kontrolę, pasisakė ir LVAT (2020-04-01 nutartis adm. byloje Nr. A-389-968/2020). Tik išsiaiškinus visas S. K. ir R. K. priklausiusių automobilių naudojimo Pareiškėjos veikloje aplinkybes, tikslinga įvertinti nuomos atlygį ir ekonominio pagrįstumo aspektu, atsižvelgiant į išmokų už automobilių nuomą santykį su S. K. išmokėtu darbo užmokesčiu, įvertinant rinkoje vyraujančius panašią veiklą vykdančių verslo subjektų ir darbuotojų asmeninių automobilių nuomos santykius.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad S. K. 2019-11-18 paaiškinime Nr. FR1047-3739 į klausimą, ar Bendrovė pilnai atsiskaitė jam išėjus iš darbo, nurodė, jog „žadėjo sumokėti, kad darbui naudočiau savo automobilį, bet nesumokėjo“, tuo galimai pripažindamas automobilių nuomos faktą. Pareiškėja, siekdama pagrįsti posėdžio Komisijoje metu akcentuotus motyvus, kad asmeninių automobilių nuoma Bendrovės veikloje yra būtina, S. K. naudojami Bendrovės kuro kortelėmis ir kiekvieną mėnesį pateikdavo pasirašytas kuro ataskaitas bei kelionės lapus, pagal kuriuos būdavo apskaičiuojamas ir kiekvieną mėnesį jam pervedamas nuomos mokestis, Komisijai pateikė atskirų laikotarpių S. K. pasirašytų sunaudotų degalų ataskaitų, automobilio kuro naudojimo apskaitos bei degalų kuro pirkimo dokumentų pavyzdžius. Pareiškėjos atstovai Komisijos posėdžio metu akcentavo, kad kuro naudojimo apskaitos dokumentų Inspekcija nevertino.

Komisija pažymi, kad konstatuoti fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje pateiktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais. Kaip ne kartą yra pažymėjęs LVAT savo praktikoje, nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas (LVAT 2017-01-17 nutartis adm. byla Nr. A-1067-575/2017 ir kt.).

LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokestinio ginčo grąžinimas pakartotiniam mokesčių administratoriaus vertinimui yra galimas tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus, atlikti naujus skaičiavimus (LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011). Atsižvelgiant į tai ir, remiantis LVAT praktikos nuostatomis, kad siekiant išvengti skirtingo faktinių aplinkybių interpretavimo, dėl ko mokesčių administratorius neturėtų teisės dėl šių aplinkybių inicijuoti teisminį ginčą, remiantis MAĮ 159 straipsnio 2 dalies nuostatomis, pateikus Komisijai papildomus dokumentus (įrodymus), kurių nevertino mokesčių administratorius, mokesčių administratoriui turi būti suteikiama galimybė savomis priemonėmis patikrinti šiuos dokumentus ir jų įtaką kilusiam ginčui (LVAT 2005-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-180/2005), Inspekcijai pavestina įvertinti Pareiškėjo su skundu Komisijai papildomai pateiktus bei kitus Bendrovės apskaitos ir veiklos dokumentus ir ištirti nenagrinėtas aplinkybes, susijusias su aptariamų transporto priemonių faktiniu panaudojimu Bendrovės tikslais ir išmokų S. K. ekonominiu pagrįstumu. Todėl Inspekcijos Sprendimas yra naikinamas ir Pareiškėjo skundas perduodamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-01-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-26 ir perduoti Pareiškėjo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 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 straipsnio 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 Galiauskaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė