



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „UAB "C1““ SKUNDO**

2022 m. sausio mėn. Nr. S- (7-162/2021)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „UAB "C1““ (toliau – Pareiškėja) 2021-11-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2021-10-15 sprendimo Nr. 69-55. Inspekcijos atstovas P. U. dalyvavo Komisijos 2021-11-30 posėdyje nuotoliniu būdu. Pareiškėjos atstovas posėdyje nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė:

Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Panevėžio AVMI) atliko Pareiškėjos pelno mokesčio (toliau – PM), gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), nekilnojamojo turto mokesčio (toliau – NTM), valstybinio socialinio draudimo įmokų (toliau – VSD įmokų) ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų (toliau – PSD įmokų) deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2017–2019 metų laikotarpį bei 2021-04-13 surašė patikrinimo aktą Nr. (42.59 Mr)FR0680-116 (toliau – Patikrinimo aktas).

Panevėžio AVMI, išnagrinėjusi Pareiškėjos pastabas bei Patikrinimo aktą, savo 2021-06-16 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (42.59 Mr)FR0682-145 patvirtino patikrinimo aktą bei jame apskaičiuotas mokėtinas mokesčių sumas taip pat apskaičiavo su mokesčiais susijusias delspinigių sumas. Kadangi Pareiškėjos atžvilgiu yra pradėtas ikiteisminis tyrimas, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 132 straipsnio 4 dalies nuostatomis, Pareiškėjai sustabdytas baudų skyrimas. Inspekcija Sprendimu Panevėžio AVMI sprendimą patvirtino.

Nesutikdama su skundžiamu Sprendimu, Bendrovė pateikė skundą Komisijai.

Pareiškėja nurodo, kad MAĮ 131 straipsnio 1 dalis numato, kad mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinat patikrinimo rezultatus, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto. Pareiškėja nurodo, kad pateikė pastabas dėl Patikrinimo akto, taip pat pridėjo papildomus dokumentus. Rašytinėse pastabose buvo nurodyta, kad nesutinkama su visa priskaičiuota suma, bei pateiktos pastabos ir papildomi paaiškinimai dėl aktualiausių ir daugiausiai galutinei priskaičiuotų mokesčių sumai įtakos turinčių klausimų. Vis dėlto, Sprendime matyti, kad į pateiktas pastabas nebuvo atsižvelgta, visi pateikti argumentai buvo atmesti, jokie perskaičiavimai nebuvo atlikti, pastabos atmestos be argumentų. Pareiškėjos nuomone, jokio realaus skundo nagrinėjimo nė nebuvo, kadangi nebuvo atsižvelgta nei į vieną argumentą.

Pareiškėjos nuomone, Sprendimas yra nepagrįstas dėl toliau nurodytų priežasčių:

Pareiškėja nurodo, kad Bendrovė nesinuomoja biuro patalpų ir nuolatinio biuro neturi. Automobilis VOLVO XC60, valst. Nr. (duomenys neskelbtini), buvo naudojamas įmonės veikloje ir pajamoms uždirbti. Automobilis naudojamas tiek vykstant pas klientus, tiek pavežant darbuotojus iki vilkiko, tiek atvežant detales remontui ir kt. darbams. Šiuo metu jokia veikla neįmanoma neturint lengvojo automobilio, kadangi krovininis transportas yra skirtas būtent vežimui vykdyti, o lengvasis automobilis yra būtinas aptarnavimo, tiekimo, vykimo pas klientus tikslais. Pareiškėjos nuomone, nepagrįstai pripažinta, kad automobilis nebuvo naudotas veikloje. Atitinkamai nepagrįstai yra nepripažintos visos sąnaudos, susijusios su šio automobilio naudojimu, remontu, išlaikymu ir kt. (UAB "A1" UAB "B1" ir kt. sąskaitos). Kelionės lapai nebuvo kaskart surašomi, tačiau tai nereiškia, kad automobilis nenaudotas Bendrovės veikloje. Be bendravimo su klientais ir krovininio transporto aptarnavimo, nebūtų galima vykdyti vežimų ir uždirbti pajamų, vadinasi, laikytina, kad automobilis naudotas pajamoms uždirbti, todėl visos su juo susijusios sąnaudos pagrįstai buvo įtrauktos į apskaitą.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, kad Circle K, UAB įsigytas kuras nebuvo sunaudotas įmonės veikloje. Patikrinimo akto 19 psl. yra pateikta lentelė Nr. 8, kurioje matyti, kad vieno pylimo metu kuro buvo įsipilta už daugiau kaip 200 eurų ir iki 500 eurų. Žinant, kad dyzelino kaina yra apie 1–1,10 Eur, matyti, jog kuras akivaizdžiai yra piltas į vilkiką. Pareiškėja pažymi, kad ne visais atvejais, vykdydama vežimus, Bendrovė naudojosi Estijos įmonės UAB "I1" logistic OU (toliau – UAB "I1") išduota kuro kortele. Taigi minėti pirkimai yra realūs, kuras sunaudotas Bendrovės veiklos metu (vykdant vežimus).

Pareiškėjos nuomone, Patikrinimo akte nepagrįstai konstatuota, kad vykstant į Lenkiją, Kroatiją, nebuvo darbuotojų, kurie būtų vykdę vežimus. Šiuos vežimus vykdė pats Bendrovės vadovas H. J., tačiau nenorėjo didinti Bendrovės sąnaudų, imti dienpinigių, todėl komandiruotės pats sau neformino. Vien jau pats faktas, kad užsienio degalinėse buvo išrašytos sąskaitos (kuro kvitai) Bendrovei, pagrindžia, jog tuo metu buvo vykdomi vežimai ir buvo naudotas kuras Bendrovės transporte. Sprendime atmetamas tas faktas, kad vežimus vykdė pats direktorius. Dėl šios aplinkybės niekaip nepasisakoma, apsiribojant konstatavimu, kad nebuvo surašytas įsakymas dėl komandiruotės. Realiai, neišsirašydamas komandiruotės ir neimdamas dienpinigių Bendrovės vadovas kaip tik elgėsi įmonės naudai, o dabar dėl to įmonė yra baudžiama nepripažįstant vežimo sąnaudų.

Pareiškėjos nuomone, patikrinimo metu nepagrįstai iš Bendrovės sąnaudų buvo išimta 15101,32 Eur suma, motyvuojant, kad tuo metu Bendrovė jau nebeturėjo vilkiko valst. Nr. (duomenys neskelbtini). Paaiškiname, kad pardavus vilkiką, vežimai buvo vykdomi kitu vilkiku (duomenys neskelbtini), todėl 15101,32 Eur suma yra susijusi būtent su pastarojo vilkiko eksploatavimo sąnaudomis. UAB "I1", pateikdama informaciją, klaidingai nurodydavo vilkiko (duomenys neskelbtini) duomenis, nes ir šis vilkikas, ir vėlesnis vilkikas (duomenys neskelbtini) buvo naudojamas vykdamas UAB "I1" vežimus. Tiesiog informacija buvo pateikiama pagal UAB "I1" turėtus šablonus ir formas. Pareiškėja nurodo, kad rašytinėse pastabose dėl Patikrinimo akto tvirtinimo prašė užklausti UAB "I1" dėl šių aplinkybių ir gauti jų paaiškinimą, prieš tvirtinant Patikrinimo aktą, tačiau tas padaryta nebuvo – Inspekcija nesiėmė visų galimų veiksmų faktams nustatyti ir tiesiog perrašė Patikrinimo aktą, pavadindama dokumentą Sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Iš tiesų paaiškėjus, kad vilkiko valst. Nr. netinkamas nurodymas tebuvo rašybos klaida, nelieta pagrindo nepripažinti sąnaudomis 15101,32 Eur sumą. Klaidos buvimas akivaizdus. Sąskaitų išrašymo metu vilkikas jau buvo parduotas, tačiau buvo naudojamas kitas vilkikas. Nepateisinama netikrinti šio fakto ir tiesiog priskaičiuoti 15101,32 Eur sumą mokesčių.

Patikrinimo metu buvo klaidingai interpretuojamas UAB "I1" taikytas „mokestis už greitesnį pavedimą“. Perfrazuojant sudarytos sutarties su UAB "I1" sąlygas, atsiskaitymas už įvykdytus vežimus galėjo būti vykdomas per 30 dienų arba per 5 dienas, tačiau pastaruoju atveju Bendrovė privalėjo suteikti 5 proc. nuolaidą nuo bendros mokėtinos sumos. Nepaisant to, kad M. B. buvo skolinga, greitas lėšų gavimas, net taikant nuolaidą, buvo būtinas Bendrovės veiklos tęstinumui išlaikyti – apyvartinės lėšos leido vykdyti vežimus. Pareiškėjos teigimu, jei visų atsiskaitymų būtų laukusi 30 dienų (o kartais ir ilgiau, nes UAB "I1" skola jau buvo

susiformavusi), tuomet Bendrovei būtų pritrūkę apyvartinių lėšų. Tokios patirtos sąnaudos Patikrinimo aktu nepagrįstai buvo priskirtos neleidžiamiems atskaitymams. Sprendime nurodyta neva dalies pinigų atsisakymas prieštarauja ekonominei logikai. Ekonominė logika prieštarauja atsiskaitymo uždelsimas ir negavimas būtinų apyvartinių lėšų, nes tokiu atveju įmonė negalėtų išgyventi.

Pareiškėja pažymi, kad Inspekcija nepagrįstai konstatavo, kad Bendrovė neleistinai sumažino pelno mokesčio bazę 5211 buhalterinėje sąskaitoje „Pajamų pripažinimas po skolų inventorizacijos“ apskaitytomis sumomis. Pareiškėja prašo vadovautis pateiktomis buhalterinėmis pažymomis ir pripažinti Patikrinimo akto 3.10 skyriuje neleistinai atmetas sumas.

Pareiškėja nurodo, kad nesutinka su tuo, kad neva Bendrovė nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą automobilio tiekimui. Paaiškiname, kad automobilis DAF, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) buvo parduotas Estijos įmonei UAB "II". Patikrinimo akte nurodoma, kad 0 proc. PVM tarifas netaikytinas, nes „nėra duomenų, patvirtinančių, jog prekės būtų išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos“. Tokia išvada prieštarauja pačiame Patikrinimo akte nurodytai informacijai. VĮ „Regitra“ patvirtino, kad automobilis buvo parduotas UAB "II" ir kad jis buvo išregistruotas iš LR transporto priemonių registro. Estijoje šis automobilis neįregistruotas. Lietuvoje neregistruoto vilkiko eksploatuoti neįmanoma, kadangi nuolat būtų gaunamos baudos. Iš patikrinimo akte nurodytos informacijos darytina išvada, kad vilkiką įsigijusi Estijos M. B. jį įvežė (ar sava eiga įvažiavo į Estijos teritoriją (patvirtinta pateiktas CMR krovinio važtaraštis), o vėliau, ten vilkiko neregistravus, jis buvo parduotas dar kažkokiam užsienio subjektui. Taigi automobilis DAF faktiškai paliko Lietuvos Respublikos teritoriją, jis čia nebėra registruotas, todėl 0 proc. PVM tarifas pritaikytas pagrįstai ir teisėtai. Kalbant apie (duomenys neskelbtini) automobilio valstybinio Nr. įrašymą į UAB "II" dokumentus, skirtus Bendrovei, jau paaiškinome, kad tai tebuvo techninė klaida. Nebūtų buvę įmanoma eksploatuoti išregistruoto vilkiko ir taip uždirbti pajamas.

Pareiškėjos nuomone, atsižvelgiant į aukščiau nurodytus paaiškinimus, turi būti perskaičiuojamos Patikrinimo akto 6.1. skyriuje atitinkamai ir Sprendime nurodytos sumos, kurios pripažintos H. J. gautoms pajamoms. Apskritai nesutinkame su ta aplinkybe, kad tos sumos, kurios H. J. buvo išmokėtos nepagrįstai (jei tai buvo atlikta nepagrįstai) būtų pripažįstamos pajamomis ir kad nuo jų būtų skaičiuojamas GPM. Jei paaiškėtų, kad H. J. iš Bendrovės yra nepagrįstai gavęs lėšų, tai gali reikšti tik viena – H. J. tampa skolingas Bendrovei ir nepagrįstai išmokėtas sumas privalo Bendrovei gražinti. Šių sumų pripažinimas H. J. pajamomis reikštų, kad Bendrovė tarsi „išmoka“ šias H. J., sumoka už jį GPM ir taip tarsi nebetenka reikalauti gražinti išmokėtų sumų. Jei H. J. iš Bendrovės per klaidą gavo daugiau nei jam priklausytų, tai jokių būdu nėra jo pajamos. Tai būtų pas H. J. be pagrindo esančios Bendrovės lėšos, kurias šis turėtų gražinti Bendrovei. Tai yra dvišalis kreditoriaus – skolininko santykis ir joks GPM nuo tokios sumos neturi būti mokamas. Jei galutinai bus konstatuota, kad H. J. gavo nepagrįstų lėšų iš Bendrovės, Bendrovė reikalauti jas gražinti ir nesutinka nuo jų mokėti GPM.

Pareiškėja nurodo nesutinkanti su tuo, kad Bendrovė netinkamai apskaitė ir išmokėjo dienpinigius. Nurodo, kad mokesčių administratoriui kartu su pastabomis buvo pateikti įsakymai, kuriuose matyti visa reikiama informacija. Pareiškėja nurodo, kad per klaidą patikrinimui buvo išsiųsti nepasirašyti įsakymų juodraščiai, kuriuose nebuvo visos reikiamos informacijos. Aktualūs dokumentai buvo pridėti ir buvo prašoma jais remiantis atlikti perskaičiavimus. Vis dėlto, perskaičiavimai neatlikti, pateiktais įsakymais nesivadovauta. Taigi, Sprendimu patvirtinti mokesčiai yra paskaičiuoti remiantis klaidingais dokumentais, todėl Sprendimas turi būti panaikintas.

Pareiškėja, apibendrinama išdėstytus argumentus, daro išvadą, kad Sprendimu nepagrįstai priskaičiuota papildomai mokėtina 42464,96 Eur suma, todėl prašo Sprendimą panaikinti ir perduoti skundą Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Inspekcija Sprendime nurodė:

Dėl automobilio VOLVO XC60 naudojimo apmokestinamojoje veikloje

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2017–2019 m. leidžiamuose atskaitymuose apskaitė su lengvuoju automobiliu Volvo XC60 susijusias sąnaudas bei atskaitė pirkimo PVM už automobilio techninio aptarnavimo paslaugas, tačiau nepateikė įrodymų, kad automobilis buvo naudojamas pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, o pirkimo PVM buvo skirtas PVM apmokestinamai veiklai.

Inspekcija pažymėjo, jog Pareiškėja su AB Šiaulių bankas 2017-05-25 sudarė lizingo sutartį Nr. FS-172-03909 dėl lengvojo automobilio Volvo XC60, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) įsigijimo finansavimo. Automobilį Volvo XC60 Bendrovė apskaitė ilgalaikio turto sąskaitoje, jam skaičiavo nusidėvėjimą, dengė įsigyto turto vertę bei mokėjo palūkanas, automobilį remontavo, o minėtas sąnaudas priskyrė leidžiamiesiems atskaitymams, tačiau nepateikė jokių įrodymų, kad automobilį naudojo veikloje pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

Inspekcija nurodė, kad pagal 2018-01-15 Susitarimą dėl teisių ir pareigų perkėlimo (toliau – Susitarimas), sudarytą tarp Šiaulių banko, Bendrovės ir UAB "J1" nuo Susitarimo pasirašymo dienos Bendrovė susijusiai įmonei UAB "J1" perleido išpareigojimus ir teises, kylančias iš 2017-05-25 lizingo sutarties Nr. FS-172-03909, ir neteko bet kokių teisių į automobilį Volvo XC60, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) 2018 m. Didžiojoje knygoje 2018-01-31 data yra įrašas „Volvo/gražinta bankui dėl nemokumo“ debetas 401005 buhalterinė sąskaita 12 304 Eur, kreditas 1220005 buhalterinė sąskaita 12304 Eur, nuo 2018 m. sausio mėn. automobiliui Volvo XC60 nusidėvėjimas nebeskaiciuotas. Susitarimo 12 punkte pažymėta, kad šalys susitaria, jog skirtumą tarp perduodamo turto rinkos vertės ir mokėjimo grafike nurodytos turto likutinės vertės, jei toks yra, UAB "J1" kompensuoja tiesiogiai Bendrovei, t. y. Susitarimu Šiaulių bankas perkelia UAB "J1" tik Bendrovės išpareigojimus ir teises pagal 2017-05-25 lizingo sutartį Nr. FS-172-03909. Bendrovė už automobilį Volvo XC60 2018-12-28 UAB "J1" išrašė PVM sąskaitą faktūrą NOS Nr. 00081 už 1 Eur.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja 2017 m. sąnaudose apskaitė 1 319,20 Eur, 2018 m. 407,56 Eur ir 2019 m. 280,23 Eur su automobiliu Volvo XC60 susijusių sąnaudų, kurias priskyrė atitinkamų metų leidžiamiesiems atskaitymams. Taip pat pagal UAB "A1" PVM sąskaitą faktūrą LAU Nr. 02951 2017 m. birželio mėn. PVM deklaracijoje atskaitė 7,81 Eur PVM.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų (kelionės lapų, kuro apskaitymo, nurašymo dokumentų ir/ar kitų dokumentų), pagrindžiančių, kad lengvąjį automobilį Volvo XC60 2017 m. naudojo Bendrovės veikloje pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. 2021-01-18 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-83 bei 2021-02-12 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-210 Bendrovei buvo nurodyta pateikti automobilio Volvo XC60, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) užpajamavimo, įvedimo į eksploataciją dokumentus, kuro apskaitymo ir nurašymo dokumentus, informaciją, kokie darbuotojai, kokias transporto priemones vairavo. Bendrovė jokių dokumentų nepateikė, tik paaiškino, kad kurą į įmonės transporto priemones pirkdavo iš UAB "I1", kadangi įmonė yra užsienio valstybėje, todėl prašomu 2017–2019 m. laikotarpiu kuro aktų nurašymų nebuvo daroma. Inspekcijos teigimu, automobilio Volvo XC60 nebeturėjo nuo 2018-01-15, tačiau pagal Lizingo sutarties

Nr. FS-172-03909 grafiką Nr. FS-172-03909-01 2018-2019 m. sąnaudose apskaitė palūkanas.

Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjai pagrįstai atsisakyta su automobiliu Volvo XC60 susijusias išlaidas priskirti leidžiamiesiems atskaitymams, kadangi byloje nėra pateikta jokių įrodymų, kurie patvirtintų Pareiškėjos skunde išsakytų teiginių pagrįstumą, jog automobilis buvo naudojamas apmokestinamojoje veikloje, todėl Pareiškėja, apskaitydama su lengvuoju automobiliu Volvo XC60, kuris nebuvo naudojamas pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, susijusias sąnaudas, tokiu būdu pažeidė Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 17 straipsnio 1 dalies nuostatas. Taip pat Pareiškėjai pagrįstai apribota teisė atskaityti 7,81 Eur PVM pagal išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, kadangi automobilis nebuvo panaudotas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti.

Dėl įsigyto kuro iš Circle K

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja pagal Circle K, UAB išrašytas PVM sąskaitas faktūras, PVM deklaracijose atskaitė 304,34 Eur pirkimo PVM bei 2017 metų leidžiamuose atskaitymuose apskaitė 1 738,89 Eur sumą.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja 2017 m. buhalterinėje apskaitoje apskaitė, kad iš Circle K, UAB įsigijo kuro už 1 711,17 Eur bei 2 vinjetes už 27,72 Eur. Apskaitoje įsigytas kuras Circle K, UAB PVM sąskaitos faktūros išrašymo dieną nurašytas į sąnaudas. Kuro pajamavimo bei nurašymo apskaita įmonėje nevedama. Taip pat nepildyti kelionės lapai, nepateikti jokie dokumentai, kurių pagrindu būtų galima nustatyti, kaip iš Circle K, UAB įsigytas kuras panaudotas Pareiškėjos veikloje ar ekonominei naudai gauti. Circle K, UAB PVM sąskaitose faktūrose nurodytas kortelės numeris (duomenys neskelbtini). 2021-01-18 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-83 bei 2021-02-12 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-210 Bendrovei buvo nurodyta pateikti įsakymus ir / ar informaciją, kokie darbuotojai kokias transporto priemones vairavo, kurios kortelės buvo priskirtos konkrečiam darbuotojui. 2021-03-03 mokesčių administratoriui pateiktame paaiškinime Bendrovė nurodė, kad „UAB UAB "C1" įmonėje, vairuotojams nebuvo priskirtos nei transporto priemonės nei banko kortelės.“

Inspekcija pažymi, kad išanalizavus Circle K, UAB PVM sąskaitose faktūrose nurodytus degalinių, kuriose piltas kuras, adresus, matyti, kad 2017-06-23 kuras piltas Lietuvos degalinėje „Kalvarija I“, 2017-06-24 – Lenkijos degalinėje „MSZ-MSZANA POLNOC“, 2017-06-24 – Kroatijos degalinėje „Zagreb- H. A.“, 2017-06-29 Kroatijos degalinėse „Dugopolje-Sjever“ ir „Sv. P. Y. įstok“, 2017-06-30 – Lenkijos degalinėje „Romanovv“, 2017-09-20 -Lietuvos degalinėje „Kalvarija I“, 2017-09-20 ir 2017-09-22 – Lenkijos degalinėse „St-Proszenie“ ir „ST-W-Wa Jablonovvo“, 2017-09-22 – Lietuvos degalinėje Kalvarija II“. Pagal pateiktus komandiruočių įsakymus-pažymas nei vienas Pareiškėjos darbuotojas laikotarpiu nuo 2017-06-23 iki 2017-06-30 nebuvo komandiruotas į Kroatiją, o 2017 m. rugsėjo 20–22 d. – į Lenkiją. 2017 m. birželio mėn. įsakymu be numerio vairuotojui–ekspeditoriui E. H. nuo 2017-06-21 iki 2017-06-25 įforminta komandiruotė, tačiau įsakyme nenurodytos konkrečios dienos ir šalys, į kurias jis komandiruotas. 2017 m. rugsėjo mėnesį įsakymu be numerio vairuotojui–ekspeditoriui U. K. nuo 2017-09-01 iki 2017-09-30 įforminta komandiruotė, tačiau įsakyme nenurodytos konkrečios dienos ir šalys, į kurias jis komandiruotas. Įsakymų dėl kitų darbuotojų komandiravimo į komandiruotes 2017 m. birželio ir rugsėjo mėnesiais nepateikta. Pateiktoje 2017 m. rugsėjo mėnesio pažymoje dėl komandiruotės U. K. dienpinigiai už rugsėjo 20 d. (pažymoje klaidingai nurodyti 2019 m. vietoje 2017 m.) apskaičiuoti pagal komandiruotės Norvegijoje, už rugsėjo 21–22 d. – pagal komandiruotės Danijoje normą, Darbo laiko apskaitos žiniaraščiuose darbo laikas žymėtas taip: 1) direktoriui H. J. ir komercijos direktoriui V. V. 2017 m. birželio 23–24 d. bei 30 d. žymėtos kaip poilsio dienos, birželio 25-29 d. bei rugsėjo 20–22 d. – kaip dirbtos, bet ne komandiruotėje; 2) vairuotojui–ekspeditoriui E. H. 2017 m. birželio 23–26 d. žymėtos kaip dirbtos komandiruotėje, birželio 27–29 d. kaip dirbtos, bet ne komandiruotėje, ir birželio 30 d. – kaip poilsio diena, rugsėjo 20–22 d. – kaip dirbtos, bet ne komandiruotėje; 3) vairuotojui–ekspeditoriui U. K. 2017 m. birželio 23–24 d. ir 30 d. žymėtos kaip poilsio dienos, birželio 25–29 d. žymėtos kaip dirbtos komandiruotėje (nors įsakymas dėl komandiruotės nepateiktas), rugsėjo 20–22 d. – kaip dirbtos komandiruotėje.

Inspekcija nurodė, kad Darbo laiko apskaitos duomenys patvirtina, kad laikotarpiais 2017 m. birželio 24–30 d. ir rugsėjo 20–22 d. Bendrovės darbuotojai nebuvo komandiruotėse Kroatijoje ir Lenkijoje. Išanalizavus kuro pylimo datas, nustatyta, kad iš 33 dienų, kuriomis piltas kuras, 8 buvo ne darbo arba šventinės dienos.

Centrinio mokesčio administratoriaus vertinimu, Pareiškėja nepateikė dokumentų, įrodančių faktinį 1711,17 Eur kuro, įsigyto pagal Circle K, UAB PVM sąskaitas faktūras, panaudojimą Pareiškėjos pajamoms uždirbti ir PVM apmokestinamai veiklai vykdyti: kam faktiškai kuras buvo panaudotas, kada, kas ir į kokį automobilį pylė kurą, t. y. nepateikti dokumentai, kuriuose buvo fiksuoti kelionių tikslai, darbuotojai, pilę kurą ir jį sunaudoję

Pareiškėjos ekonominėje veikloje. Surinkta informacija apie darbuotojų komandiruočių datas, šalis, darbo laiko apskaitos duomenys nepatvirtina fakto, kad iš Circle K, UAB įsigytas kuras buvo panaudotas Pareiškėjos veikloje, todėl pagrįstai padaryta išvada, kad kuras nebuvo skirtas apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Tokiu būdu Pareiškėja pažeidė PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 1 punktą bei PMĮ 17 straipsnio 1 dalį. Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, jog pats H. J. vykdė vežimus, neformindamas komandiruotės. Vien pats faktas, kad kuras buvo piltas užsienio šalyse savaime nepagrindžia fakto, jog tuo metu Pareiškėja vykdė pervežimus ir pylė kurą į savo transportą.

Dėl iš sąnaudų išimtos sumos

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja pagal 2018 metų Estijos įmonės UAB "I1" išrašytas pirkimų kompensavimo pažymas (angliškai purchases compensation chit) ir sąskaitas (invoice) leidžiamuose atskaitymuose apskaitė 15 101,32 Eur sumą (6116 buhalterinėje sąskaitoje „Kelių mokesčio sąnaudos“ 200,20 Eur, 6117 buhalterinėje sąskaitoje „Kitos sąnaudos“ 5990,35 Eur ir 6118 buhalterinėje sąskaitoje „Degalai“ 8910,77 Eur) už vilkikui (duomenys neskelbtini) įsigytą kurą, kompensacijas už naudojimąsi FJORD1 kortele šiam vilkikui ir sumokėtus kelių mokesčius, nors Bendrovė vilkiką, kurio valst. Nr. (duomenys neskelbtini) 2018 m. sausio mėnesį pardavė tai pačiai Estijos įmonei UAB "I1", kuri ir išrašė sąskaitas už kurą, kelių mokesčių ir naudojimąsi FJORD1 kortele.

Inspekcija nurodė, kad 2018 m. Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje apskaitytos Estijos įmonės UAB "I1" Pareiškėjai išrašytos pirkimų kompensavimo pažymos, kuriose atsispindi konkretaus automobilio įsigyto kuro kiekis, kaina ir suma. 2018 metais Pareiškėja apskaitė 4 pirkimų kompensavimo pažymas už bendrą 14 950,70 Eur sumą už gegužės, rugpjūčio, rugsėjo ir spalio mėnesius vilkikui (duomenys neskelbtini) įsigytą kurą ir apmokėtus kelių mokesčius bei dvi sąskaitas už 150,62 Eur už naudojimąsi FJORD1 kortele (duomenys neskelbtini) vilkikui (duomenys neskelbtini) Pirkimų kompensavimo pažymose nurodytas vilkikas Nr. (duomenys neskelbtini) tačiau pagal pateiktus 2018 m. tarptautinius krovinių važtaraščius, Pareiškėja krovinius gabeno tik su vilkiku DAF, kurio valst. Nr. (duomenys neskelbtini). Pagal 2018-01-11 PVM sąskaitą faktūrą Nr. NOS00057 Bendrovė vilkiką DAF XF 105,510 XLRTS47MSOE761611, kurio valst. Nr. (duomenys neskelbtini) už 13 000 Eur pardavė UAB "I1". Bendrovė nepateikė dokumentų, pagrindžiančių, kad nuomos ar kitos sutarties pagrindu 2018 metais ji būtų nuomojusi vilkiką (duomenys neskelbtini) ir jį būtų naudojusi pajamoms uždirbti. Pažymėtina, kad faktas apie kuro įsigijimą 2018 m. vilkikui (duomenys neskelbtini) buvo užfiksuotas ir 2019-11-20 Inspekcijos Operatyvaus patikrinimo pažymoje Nr. (42.59) FR1042-4603. 2019-11-20 paaiškinime Nr. FR1047-3741, pateiktame mokesčių administratoriui, Pareiškėjos direktorius nurodė, kad „Vilkikas (duomenys neskelbtini) buvo parduotas 2018-01-11 ir su juo nebuvo vykdomi pervežimai, nes jis buvo išregistruotas.“

Inspekcijos nuomone, vadovaujantis PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatomis, 15 101,32 Eur sąnaudos pagal UAB "I1" dokumentus negali būti priskiriamos 2018 metais leidžiamoms atskaitymams, nes vilkikas, kurio valst. Nr. (duomenys neskelbtini) nuo 2018-01-12 nebuvo naudojamas Pareiškėjos veikloje.

Inspekcija pažymėjo, kad pagal sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais principus, įtvirtintus PMĮ, pareiga pagrįsti išlaidas juridinę galią turinčiais ir visus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus turinčiais dokumentais, tenka mokesčių mokėtojui, kuris siekia, kad tam tikros išlaidos būtų pripažįstamos sąnaudomis. Pareiškėja turėjo dėti pastangas ir gauti bei pateikti įrodymus, kurie pagrįstų, kad UAB "I1" pateikė klaidingas pirkimų kompensavimo pažymas ir sąskaitas. Ji paaiškino, kad vilkikas (duomenys neskelbtini) nuo 2018-01-12 nebuvo naudojamas jos veikloje. Taip pat Pareiškėja nepateikė jokių dokumentų, kurie pagrįstų, kad 15 101,32 Eur sąnaudos pagal UAB "I1" dokumentus (už vilkikui (duomenys neskelbtini) įsigytą kurą, kompensacijas už naudojimąsi FJORD1 kortele ir sumokėtus kelių mokesčius) buvo patirtos ne vilkikui (duomenys neskelbtini) o kitam vilkikui. Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, jog sąnaudos buvo patirtos kitam vilkikui ir todėl jai pagrįstai atsisakyta 15 101,32 Eur sąnaudų priskirti leidžiamoms atskaitymams.

Dėl UAB "I1" taikyto mokesčio

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja leidžiamuose atskaitymuose apskaitė 2017 m. 9379,27 Eur, 2018 m. – 239,17 Eur, 2019 m. – 705 Eur, į 2017 metų PVM atskaitą įtraukė 238,33 Eur pirkimo PVM pagal UAB "I1" ir Estijos įmonės UAB "I1" išrašytas sąskaitas, kuriose nurodytas ūkinių operacijų turinys – mokestis už greitesnį pavedimą.

Inspekcija pažymėjo, kad 2021-02-11 pateiktame paaiškinime Pareiškėja nurodė, kad „Nuolaidos suma, šiuo atveju 5 proc. buvo paskaičiuoti nuo sąskaitų pilnų sumų <...>. Nuolaidos taikymo galimybė yra aptarta pervežimo sutartyje nurodytose UAB "I1" krovinių vežimo sąlygose sutartims, sudaromoms su samdomais vežėjais.“ Inspekcija pažymėjo, kad sumas pagal sąskaitas su ūkinės operacijos turiniu – mokestis už greitesnį pavedimą Pareiškėja apskaitė sąnaudose, pačiose sąskaitose nenurodyta, kad tai debetinis dokumentas, sąskaitose nėra informacijos ir / ar duomenų, kad tai nuolaida, jog koreguojami anksčiau išrašytų sąskaitų duomenys.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja 2017–2019 metų buhalterinėje apskaitoje sąnaudų sąskaitose apskaitė mokesčių už greitesnį pavedimą sumas pagal UAB "I1" ir Estijos įmonės UAB "I1" išrašytas sąskaitas. UAB "I1" ir Estijos įmonės UAB "I1" išrašytose sąskaitose nurodyti duomenys: ūkinės operacijos turinys – „mokestis už greitesnį pavedimą“ ar „prepayment fee“, kiekis 1, kaina, PVM suma ir suma su PVM, t. y. sąskaitoje nepateikiama informacija ir / ar duomenys, kaip, nuo kokių sumų, kokių duomenų pagrindu apskaičiuotas mokestis už greitesnį pavedimą. 2021-01-13 buvo kreiptasi į UAB "I1" kad paaiškintų sąskaitų su turiniu „Mokestis už greitesnį pavedimą“ išrašymo pagrindą ir pateiktų skaičiavimus. UAB "I1" buhalterinę apskaitą tvarkančios UAB "D1" atstovė, paaiškino, kad sąskaita buvo išrašyta už tai, jei klientas norėdavo greičiau gauti apmokėjimą, o ne sutartiniu laiku, kad tai normali diskonto praktika. UAB "I1" direktorius G. L. 2021-01-14 paaiškino, kad „Mokestis už greitesnį pavedimą“ yra nuolaida už greitesnį atsiskaitymą. Ši nuolaida šalių sutarimu, dažniausiai telefoninio pokalbio metu, aptariama ir taikoma procentaliai nuo mokėjimo sumos. Tarkim pavedimas 1000 Eur, sutarta nuolaida 5proc., 50 Eur nuolaida.“ Taip pat, kaip pavyzdį, paaiškino mokesčio už greitesnį pavedimą atvejį dėl 2017-03-22 Bendrovei išrašytos PVM sąskaitos faktūros RM Nr. 000405 už 256,34 Eur ir 53,83 Eur PVM, iš viso 310,17 Eur. Pasak G. L., mokestis už greitesnį pavedimą apskaičiuotas nuo Pareiškėjos UAB "I1" suteiktų transporto paslaugų pagal 2017-03-20 PVM sąskaitą faktūrą NOS 00013 (paslaugos vertė 1 080 Eur ir 226,80 Eur PVM, iš viso 1 306,80 Eur) ir 2017-03-20 PVM sąskaitą faktūrą NOS 00012 (paslaugos vertė 3 820 Eur be PVM): 1 306,80 Eur + 3820 Eur = 5.126,80 Eur * 5 proc. = 256,34 Eur + 21 proc. = 310,17 Eur. G. L. paaiškinimu, 2017-03-22 apmokėta 4 816,63 EUR suma: 996,63 Eur (1 306,80 - 310,17) už pagal 2017-03-20 PVM sąskaitą faktūrą NOS 00013 ir 3.820 EUR už pagal 2017-03-20 PVM sąskaitą faktūrą Nr. NOS 00012 suteiktas paslaugas. Taigi, nustatyta, kad UAB "I1" nuo mokesčio už greitesnį pavedimą skaičiavo pardavimo PVM, neatsižvelgiant, jog Pareiškėjos jai suteiktos transporto paslaugos, nuo kurių buvo apskaičiuota taip vadinama nuolaida, buvo apmokestintos 0 procentų PVM tarifu.

Inspekcija nurodė, kad tiek 2021-01-18 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-83, tiek 2021-02-12 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-210 Pareiškėjai buvo nurodyta pateikti pagrindžiančius dokumentus, skaičiavimus ir paaiškinti, kaip su jos pajamų uždirbimu ir gauta nauda susijusios UAB "I1" ir UAB "I1" jai išrašytose sąskaitose nurodytos mokesčio už greitesnį pavedimą sumos. 2021-02-23 Pareiškėja pateikė jai UAB "I1" už 2019 metus bei UAB "I1" už 2017 metus išrašytų sąskaitų už mokesčių už greitesnį pavedimą apskaičiavimus. Juos išanalizavus nustatyta, kad pateikti duomenys nesutampa su apskaitytais Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registruose. UAB "I1" nurodė, kad 50 Eur mokesčių už greitesnį pavedimą, nurodytą 2019-04-25 sąskaitoje LOGIR002514, apskaičiavo nuo 1 000 Eur padaryto pavedimo (nuo 2019-04-29 pardavimo sąskaitos LOGI001345), tačiau minėta 50 Eur suma neapskaityta Bendrovės registruose. Apskaičiavimuose nurodyta, kad UAB "I1" sąskaitose 2019-05-07 LOGIR 002523 140 Eur, 2019-

06-16 LOGIR 002537 50 Eur, 2019-06-16 LOGIR 002538 100 Eur apskaičiuoti nuo 2 800 Eur, 2 600 Eur ir 2 000 Eur pervedimų į Pareiškėjos banko sąskaitą nuo paslaugų pardavimų sąskaitų 2019-05-27 LOGI001374 ir 2019-06-28 LOGI001408, tačiau minėtos 2 800 Eur, 2 600 Eur ir 2 000 Eur įplaukos Pareiškėjos atsiskaitomojoje sąskaitoje neregistruotos. Atkreiptinas dėmesys į tą faktą, kad UAB "I1" visas 2019 metų sąskaitas, kuriose nurodytas ūkinės operacijos turinys – mokestis už greitesnį pavedimą, išrašė anksčiau nei buvo išrašytos sąskaitos už jai atliktas transporto paslaugas (pvz., sąskaita LOGIR 002523 su 140 Eur mokesčiu už greitesnį pavedimą išrašyta 2019-05-07, nurodant, kad ji išrašyta nuo pagal 2019-05-27 sąskaitą LOGI001374 atliktų paslaugų).

Inspekcija nurodė, kad išanalizavus apskaičiavimus dėl 2017 metais UAB "I1" Bendrovei išrašytų sąskaitų, kuriose nurodytas ūkinės operacijos turinys – mokestis už greitesnį pavedimą, nustatyta, kad jis apskaičiuotas tokiu pat principu, kaip nurodyta 2021-01-14 UAB "I1" direktoriaus G. L. paaiškinime, t. y. nuo mokesčio už greitesnį pavedimą skaičiuotas pardavimo PVM, neatsižvelgiant, kad Bendrovė UAB "I1" suteikdavo ir transporto paslaugas, kurios buvo apmokestintos 0 PVM procentų tarifu. Pateiktuose skaičiavimuose taip pat nustatyti ir nesutapimai su Pareiškėjos apskaitoje apskaitytais duomenimis, pvz., Bendrovės buhalterinėje apskaitoje neapskaitytos 2017-01-26 sąskaita RM000381, 2017-03-30 sąskaita RM000409.

Pareiškėjos buhalterinės apskaitos duomenimis, UAB "I1" Bendrovei už atliktas transporto paslaugas buvo skolinga: 2017 m. sausio 1 d. – 12754,70 Eur, 2018 m. sausio 1 d. – 35217,91 Eur, 2019 m. – m. sausio 1 d. – 54683,03 Eur, 2019 m. gruodžio 31 d. – 71546,27 Eur.

Inspekcija nurodė, kad 2021-03-18 el. paštu kreiptasi į Pareiškėjos direktorių, prašant nurodyti motyvus ir ekonominę logiką mažinti Bendrovės pajamas 5 proc. tariama nuolaida, kad UAB "I1" greičiau apmokėtų už einamojo mėnesio paslaugas, nors UAB "I1" Pareiškėjai buvo skolinga didžiules sumas už anksčiau atliktas paslaugas (pvz., skola 2019 m. gruodžio 31 d. sudarė vienų metų Pareiškėjos apyvartą).

2021-03-24 Pareiškėjos direktorius pateikė paaiškinimą, kuriame teigė, kad „5% mes nelaikome nuolaida, kadangi apskaitant gautas sumas, likę pagal buhalterinę sąskaitą neapmokėti 5% , Bendrovės buhalterijoje apskaitomi kaip skola. Dėl šios sumos sumokėjimo sąlygų ir terminų bus atskirai tariamasi su UAB "I1". Pareiškėja UAB "I1" ir UAB "I1" išrašytose sąskaitose nurodytas sumas už greitesnį pavedimą apskaitė kaip įsiskolinimą (4430007 ir 4430033 buhalterinėse sąskaitose), kurį kiekvienų metų pabaigoje sudengė su įmonės UAB "I1" ir UAB „UAB "I1““ suteiktų transporto paslaugų suma.

Inspekcija išdėstė PVMĮ 83 straipsnio 1 dalies nuostatas. Nurodė, kad, jeigu po prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimo keičiasi tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė ir (arba) kiekis, suteikiamos įvairios nuolaidos, prekės (ar jų dalis) gražinamos, prekių (ar jų dalies) arba paslaugų atsisakoma ar dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas atlygis, kreditinį dokumentą, kuriuo įforminami minėtų aplinkybių pasikeitimai, privalo išrašyti asmuo, kuris išrašė pradinį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantį apskaitos dokumentą. Šalių susitarimu minėtų aplinkybių pasikeitimas gali būti įformintas ne prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo išrašomu kreditiniu dokumentu, o pirkėjo (kliento) išrašomu debetiniu dokumentu, jeigu pirkėjas (klientas) yra PVM mokėtojas. Jeigu asmuo prekių tiekimą (paslaugų teikimą) įformino PVM sąskaita faktūra, tai ir po įvykusių prekių tiekimo (paslaugų teikimo) operacijų pasikeitusioms aplinkybėms įforminti jis turi išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje turi būti dedami minuso arba pliuso ženklai, atsižvelgiant į atitinkamus pasikeitimus (pvz., kaina didėja (+), kaina mažėja (-)). Kreditinį dokumentą, kuriuo įforminami minėtų aplinkybių pasikeitimai, privalo išrašyti asmuo, kuris išrašė pradinį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantį apskaitos dokumentą. Šalių susitarimu minėtų aplinkybių pasikeitimas gali būti įformintas ne prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo išrašomu kreditiniu dokumentu, o pirkėjo (kliento) išrašomu debetiniu dokumentu, jeigu pirkėjas (klientas) yra PVM mokėtojas. Išrašytoje debetinėje PVM sąskaitoje faktūroje, kaip ir kreditinėje, taip pat dedami minuso arba pliuso ženklai, atsižvelgiant į atitinkamus pasikeitimus.

Inspekcija nurodė, kad prekybinis diskontas – tai iš anksto abiem prekybinio sandorio šalims žinomas (aptartas sutartyse ar pan.) mokėtinos sumos už prekes (paslaugas) sumažinimas, siekiant paspartinti pirkėjo atsiskaitymą už jam skolon parduotas prekes (paslaugas). Tuo atveju, jei prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas) numato prekių (paslaugų) pirkėjui taikyti prekybinį diskontą, prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas), tiekdamas prekes (teikdamas paslaugas), privalo išrašyti visos tiekiamų prekių (teikiamų paslaugų) sumos PVM sąskaitą faktūrą. Kai po minėtos PVM sąskaitos faktūros išrašymo pirkėjui, įvykdžiusiam sutartyje numatytas sąlygas, yra taikomas prekybinis diskontas (sumažinama pirkėjo atsiskaitymo už jam skolon parduotas prekes (paslaugas) suma), prekės tiekėjas (paslaugos teikėjas) privalo pirkėjui išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje, be kitų nustatytų rekvizitų, turi būti nurodytas sumos sumažinimas (suma rašoma su minuso ženklu). Tiek kreditinėse, tiek debetinėse PVM sąskaitose faktūrose turi būti nurodyti visi PVM sąskaitai faktūrai nustatyti privalomi rekvizitai, nurodyti PVM įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje, taip pat ir netikslinamieji rekvizitai (pvz. prekių (paslaugų) kiekių pavadinimai (pvz., tona (t), metras (m), kg ir t. t.), prekių pavadinimai arba prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo sutarčių numeriai ar pan.

Inspekcija nurodė, kad neatsižvelgiant į tai, kad tiek UAB "I1", tiek UAB "I2" išrašytos sąskaitos, kuriose nurodytas ūkinės operacijos turinys – mokestis už greitesnį pavedimą, neatitiko debetinei sąskaitai keliamų formaliųjų reikalavimų (nebuvo atitinkamų tikslinamųjų rekvizitų ir pan.), tačiau vertinant minėtomis sąskaitomis informintą ūkinių operacijų turinį, surinktą informaciją, faktus bei ekonominę logiką, daroma išvada, kad mokestis už greitesnį pavedimą nėra Bendrovės paslaugų pirkėjams suteikta nuolaida. Priešingai, pagal pateiktus apskaičiavimus nustatyta, kad UAB "I1" 2019 metais pinigų Pareiškėjai pervesdavo avansu, t. y. už dar neatliktas paslaugas. Be to, nustatyta, kad nors UAB "I1" Pareiškėjai buvo skolinga didžiulės sumos už anksčiau atliktas paslaugas, tačiau Pareiškėjai vis tiek išrašydavo sąskaitas už greitesnį atsiskaitymą už einamojo mėnesio paslaugas, kas prieštarauja ekonominei Logikai. UAB "I2" mokesčių už greitesnį pavedimą visus 2017 metus skaičiavo su 21 proc. pardavimo PVM, neatsižvelgiant, kad didžioji dalis Pareiškėjos UAB "I2" suteiktų transporto paslaugų buvo apmokestinta 0 PVM procentų tarifu. Be to, Pareiškėja, mokesčio už greitesnį pavedimą sumas laikydama jos pačios paslaugų pirkėjams suteiktomis nuolaidomis, negalėjo pagrįsti nuolaidų apskaičiavimo, nurodyti, nuo kokių pardavimų sąskaitų ir kaip jos apskaičiuotos. Todėl laikoma, kad mokestis už greitesnį pavedimą yra neįprastos ir nebūtinės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti sąnaudos.

Inspekcija, vadovaudamasi PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 13 punkto nuostatomis, pagal UAB "I2" ir Estijos įmonės UAB "I1" išrašytas sąskaitas, kuriose nurodytas turinys – mokestis už greitesnį pavedimą, sąnaudos laikomos neleidžiamais atskaitymais, o vadovaujantis PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pirkimo PVM pagal tokias sąskaitas negali būti atskaitytas.

Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, Pareiškėjai pagrįstai atsisakyta sąnaudas už UAB "I2" taikytą mokesčių priskirti leidžiamais atskaitymams bei atskaityti pirkimo PVM pagal išrašytas sąskaitas, kadangi nustatyti neatitikimai tarp Pareiškėjos nurodomų teiginių bei patikrinimo metu nustatytų faktų, nuolaidos suteikimas ir mokesčio taikymas prieštarauja ekonominei logikai. Pareiškėja nepagrindė, jog toks mokestis buvo būtinas jos pajamoms uždirbti ir ekonominei naudai gauti.

Dėl sumažinto pelno mokesčio

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 5211 buhalterinėje sąskaitoje „Pajamų pripažinimas po skolų inventorizacijos“ apskaitė: 1) 2017 m. 12 638,34 Eur pajamas (suma apskaityta sąskaitos kredite), kurias sumažino 5793,89 Eur (suma apskaityta sąskaitos debete) suma, skirtumo 6.844,45 Eur pelno mokesčio bazei nepriskyrė; 2018 m. – 23 158,14 Eur pajamas (suma apskaityta sąskaitos kredite), kurias sumažino 14.664,45 Eur (suma apskaityta sąskaitos debete) suma, skirtumą 8493,69 Eur priskyrė pelno mokesčio bazei; 2019 m. – 12 657,83 Eur pajamas (suma apskaityta sąskaitos kredite), kurias sumažino 12.657,83 Eur (suma apskaityta sąskaitos debete) suma.

Inspekcija pažymėjo, kad 2021-02-09 paaikškinime Pareiškėja nurodė, kad „2017–2019 metų laikotarpiu įmonėje UAB „UAB "C1““ inventorizacija nebuvo atliekama“. Pareiškėjai 2021-01-18 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-83 bei 2021-02-12 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-210 buvo nurodyta dokumentais pagrįsti ir paaikškinti 2017–2019 m. 5211 buhalterinės sąskaitos „Pajamų pripažinimas po skolų inventorizacijos“ ir 2017 m. 652 buhalterinės sąskaitos „Sudengimai, neleidžiami atskaitymai“ įrašus. Pareiškėja dėl sumų, apskaitytų 5211 buhalterinėje sąskaitoje, pateikė Buhalterines pažymas Nr. 17-001, Nr. 18-01, Nr. 19-01, kuriose nurodyta įrašų korespondencija, tačiau nepaaikškino pažymose atvaizduotos kiekvienos ūkinės operacijos turinio. 2021-03-10 el. laiške, gautame iš Pareiškėjos buhalterinę apskaitą tvarkančios įmonės, nurodyta, kad „Dėl buhalterinės sąskaitos 5211 paaikškinu, kad prie buhalterinių pažymų yra įtrauktos pastabos dėl ko buvo daromi DK sąskaitų koregavimai. Kadangi tai yra senas laikas, todėl konkrečiai dėl kiekvieno įrašo paaikškinti negalime.“ Dėl 652 buhalterinėje sąskaitoje „Sudengimai, neleidžiami atskaitymai“ apskaitytų sumų Pareiškėja 2021-03-23 paaikškino: „2017 metų pabaigoje uždariant DK sąskaitas, sąskaita 652 debete ir nuo 5 489,52 eurų sumos buvo apskaitytas pelnas“.

Inspekcija nurodė, kad susumavus Buhalterinėje pažymoje Nr. 17-001 5211 buhalterinės sąskaitos nurodytų įrašų kredito ir debeto apyvartas, nustatyta, kad jos nesutampa su 2017 metų Didžiojoje knygoje apskaitytomis kredito ir debeto apyvartomis. Buhalterinės pažymos Nr. 17-001 duomenimis, 5211 buhalterinės sąskaitos kredite apskaitytos pajamoms priskirtos įvairiems tiekėjams neapmokėtos sumos, kurios pagal PMĮ 4 straipsnio 1 dalies nuostatas priskiriamos apmokestinamoms pajamoms, sąskaitos debete apskaitytos tiekėjams apmokėtos sumos, kurioms nėra pagrindžiančių dokumentų, todėl 5793,89 Eur suma yra neleidžiami atskaitymai, ja negalėjo būti mažinama pelno mokesčio bazė. Su 5211 buhalterine sąskaita sudengta (apskaityta kredite) 652 buhalterinės sąskaitos „Sudengimai, neleidžiami atskaitymai“ 5 489,52 Eur suma. Kadangi Pareiškėja 5 489,52 Eur nepriskyrė sąnaudoms, tai 5 489,52 EUR neapmokestinami pelno mokesčiu. Su 5211 buhalterine sąskaita sudengta (apskaityta kredite) 4461 buhalterinės sąskaitos „Mokėtinas darbo užmokestis: 3 445,50 Eur suma. Kadangi Pareiškėja nepaaikškino ir dokumentais nepagrindė šios ūkinės operacijos turinio (neįmanoma nustatyti, ar darbo užmokestis susijęs su 2016 metais ar su 2017 metų pajamomis), 3 445,50 Eur suma priskiriama pelno mokesčio bazei. Iš viso 2017 metais pelno mokesčio bazė sumažinta 12 942,71 Eur (12 638,34 + 5 793,89 - 5 489,52).

Inspekcija nurodė, kad 2018 m. Didžiosios knygos 5211 buhalterinės sąskaitos kredite apskaitytos 2 633,99 Eur (ūkinės operacijos turinys – likučių suderinimas/atstatymas) ir 20 524,15 Eur (ūkinės operacijos turinys – pajamų pripažinimas po skolų inventorizacijos), iš viso 23 158,14 Eur, pajamos, jos sumažintos 2 043,21 Eur (ūkinės operacijos turinys likučių suderinimas/atstatymas) ir 12 621,24 Eur (ūkinės operacijos turinys – pajamų pripažinimas po skolų inventorizacijos), iš viso 14 664,45 Eur suma, o skirtumas 8 493,69 Eur priskirtas pelno mokesčio bazei. Pareiškėja nepaaikškino, kas sudaro 2 633,99 Eur pajamas, apskaitytas 5211 buhalterinės sąskaitos kredite, bei 2 043,21 Eur sumą, kuria sumažintos 5211 buhalterinėje sąskaitoje apskaitytos pajamos. Iš 2018 metų Didžiosios knygos įrašų matyti, kad šiomis sumomis koreguotos bankuose turėtų atsiskaitomųjų sąskaitų apyvartos. Jokie likučių suderinimo su bankais aktai pateikti nebuvo, 2 633,99 Eur pajamas Pareiškėja priskyrė pelno mokesčio bazei. Pareiškėjai nepagrindus 2 043,21 Eur sumos, ja padidinta pelno mokesčio bazė.

Inspekcija nurodė, kad Buhalterinės pažymos Nr. 18-01 duomenimis, 5211 buhalterinės sąskaitos kredite apskaitytos pajamoms priskirtos įvairiems tiekėjams neapmokėtos sumos, kurios pagal PMĮ 4 straipsnio 1 dalies nuostatas priskiriamos apmokestinamoms pajamoms, 5211 buhalterinės sąskaitos debete apskaitytos tiekėjams apmokėtos sumos, kurioms nėra pagrindžiančių dokumentų, todėl 11678,32 Eur suma yra neleidžiami atskaitymai, ja negalėjo būti mažinama pelno mokesčio bazė. Su 5211 buhalterine sąskaita sudengta 4461 buhalterinės sąskaitos „Mokėtinas darbo užmokestis“ 942,92 Eur suma. Kadangi Bendrovė nepaaikškino ir dokumentais nepagrindė šios ūkinės operacijos turinio, 942,92 Eur suma priskiriama pelno mokesčio bazei. Iš viso 2018 metais pelno mokesčio bazė sumažinta 14 664,45 Eur.

Inspekcija nurodė, kad 2019 m. Didžiosios knygos 5211 buhalterinės sąskaitos ir debete, ir kredite apskaityta 12 657,83 Eur suma. Buhalterinės pažymos Nr. 19-01 duomenimis, 5211 buhalterinės sąskaitos kredito įrašų suma sudaro 21418,20 Eur, tą pačią sumą sudaro ir debeto įrašų suma, t. y. tiek pagal Didžiosios knygos 5211 buhalterinės sąskaitos, tiek pagal Buhalterinės pažymos Nr. 19-01 duomenis, pajamų, priskirtinų pelno mokesčio bazei, nebuvo. Išanalizavus Buhalterinės pažymos Nr. 19-01 įrašus, pelno mokesčio bazei priskiriamos 2 054,58 EUR pajamos (apskaitytos 5211 buhalterinės sąskaitos kredite): 270 Eur (UAB "K1" 2410016 buhalterinė sąskaita, UAB "K1" permoka), 10,01 Eur (AKTKC 4430029 buhalterinė sąskaita, tiekėjui neapmokėta suma), 1.310,57 Eur (Circle K buhalterinė sąskaita 4430104, tiekėjui neapmokėta suma), 464 Eur (UAB "E1" buhalterinė sąskaita 4430105, tiekėjui neapmokėta suma).

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja nepagrindė dalies ūkinių operacijų turinio, Pareiškėjai, Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu pagrįstai atsisakyta dalį 5211 buhalterinėje sąskaitoje „Pajamų pripažinimas po skolų inventorizacijos“ apskaitytų pajamų pripažinti leidžiamais atskaitymais.

Dėl pritaikyto 0 proc. PVM tarifo vilkiko pardavimui

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2018-01-11 PVM sąskaita faktūra įformino automobilio – vilkiko DAF XF 105.510, kėbulo identifikacinis Nr. XLRTS47MS0E761611, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) tiekimą UAB "I1" (EE101613684), tačiau tiekimo sandoriui nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą, nes nėra įvykdytos visos 0 proc. PVM tarifo taikymui būtinos sąlygos – nėra duomenų, patvirtinančių, jog prekės būtų išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui 0 proc. PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas apmokestinamas, taikant standartinį PVM tarifą.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja pagal 2018-01-11 PVM sąskaitą faktūrą už 13 000 EUR Estijos įmonei UAB "I1" automobilį DAF XF 105.510, kurio valst. Nr. (duomenys neskelbtini) tačiau 13 000 EUR tiekimo nedeclaravo 2018 metų sausio mėnesio PVM deklaracijoje bei Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitoje. 2018-01-11 PVM sąskaitoje faktūroje NOS Nr. 00057 nurodytas PVM 0 proc. tarifo taikymo pagrindas – EU directives 2006/112/EB 47. UAB "I1" už automobilį per 2018–2019 m. nėra apmokėjusi.

Inspekcija nurodė, kad UAB "I1" yra pagrindinis Bendrovės verslo partneris (didžioji transporto paslaugų dalis teikiama šiai Estijos imonei). Bendrovė skolą už automobilį apskaitė 2410001 buhalterinėje sąskaitoje, kurioje apskaityta ir UAB "I1" skola už teiktas transporto paslaugas. 2410001 buhalterinės sąskaitos duomenimis, UAB "I1" Bendrovei už atliktas transporto paslaugas buvo skolinga 2019 m. sausio 1 d. 54.683,03 Eur, 2019 m. gruodžio 31 d. 71546,27 Eur.

Inspekcija nurodė, kad kreipėsi į VĮ „Regitra“, kad pateiktų automobilio DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) įsigijimo ir pardavimo dokumentus, vė „Regitra“ pateikė 2018-01-11 Transporto priemonės pirkimo-pardavimo sutartį, kurioje nurodyta, kad automobilis DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) parduotas už 13 000 Eur, sutartį iš pirkėjo pusės pasirašė UAB "I1" valdybos narys G. L.. Tai tipinė sutartis, kuria VĮ „Regitra“ įforminamas transporto priemonės pirkimo-pardavimo sandoris, joje nėra jokių pirkėjo UAB "I1" įsipareigojimų išgabenti iš Lietuvos Respublikos teritorijos transporto priemonę.

Inspekcija nurodė, kad 2018-01-12 automobilis DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) išregistruotas iš VĮ „Regitra“. VĮ „Regitra“ duomenimis, 2018-02-28 minėta transporto priemonė laikinai įregistruota, jai išduotas laikinos registracijos liudijimas, 2018-03-30 laikinai įregistruota transporto priemonė automatiškai išregistruota. Automobilis DAF XF 105.510, valst.Nr. (duomenys neskelbtini) buvo įsigytas 2014-10-14 iš Estijos įmonės OU G. I. pagal sąskaitą Nr. 347 už 16 500 J. U. 2014 metų spalio mėnesio PVM deklaracijoje nuo įsigyto automobilio vertės deklaravo priskaičiuotą 11964 Lt PVM, kurį atskaitė.

Inspekcija nurodė, kad 2021-01-18 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-83 bei 2021-02-12 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-210 Pareiškėjai buvo nurodyta pateikti pagal 2018-01-11 PVM sąskaitą faktūrą NOS 00057 UAB "I1" parduoto automobilio DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys

neskelbtini) 0 proc. PVM tarifo taikymą pagrindžiančius dokumentus, įskaitant transporto priemonės registraciją Estijoje patvirtinantį dokumentą.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja pateikė 2018-01-11 Transporto priemonių priėmimo–perdavimo aktą Nr. 2018/01/11 (toliau – Aktas), surašytą Panevėžyje, kuriuo M. B. perdavė transporto priemonę DAF XF 105.510, identifikacinis Nr. XLRTS47MS0E761611. Akte konstatuota, kad nuo akto pasirašymo momento pirkėjui UAB “I1” pereina transporto priemonės naudojimo teisė, atsitiktinio žuvimo ar sugedimo rizika ir atsakomybė už jo saugumą. Akte pažymėta, kad pirkėjui su šiuo aktu perduodami transporto priemonės nuosavybės teisę patvirtinantys dokumentai ir transporto priemonės raktai. Aktą iš UAB “I1” pusės pasirašė valdybos narys A. J..

Inspekcija nurodė, kad 0 proc. PVM tarifui pagrįsti Pareiškėja el. paštu pateikė ir 2018-01-18 tarptautinio krovinio gabenimo važtaraščio Nr. 1303213030 antrą egzempliorių, kurio 9 laukelyje nurodytas krovinio pavadinimas DAF XF 105.510, 6 laukelyje „Ženkla ir numeriai“ – XLRTS47MS0E761611, 4 laukelyje krovinio pakrovimo vieta – Panevėžys, pakrovimo data 2018-01-11, 3 laukelyje krovinio iškrovimo vieta – Talinas, Estija, 16 laukelyje „Vežėjas“ nurodyta „REG.NO.: (duomenys neskelbtini) 24 laukelyje „Krovinys gautas“ nurodyta data 2018-01-15, vieta Talinas ir neidentifikuotas parašas, nenurodyti prekę priėmusio asmens duomenys. Vairuotojo pavardė tarptautinio krovinio gabenimo važtaraštyje nenurodyta. Tarptautinio krovinio gabenimo važtaraštis surašomas krovinio gabenimui, o šiuo atveju prekė buvo transporto priemonė – vilkikas DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) todėl tarptautinio krovinio gabenimo važtaraštyje turėjo būti nurodyta transporto priemonė, išgabenusi vilkiką, vairuotojas, vairavęs transporto priemonę.

Inspekcija nurodė, kad dokumento, patvirtinančio, kad parduotas vilkikas įregistruotas Estijoje, Pareiškėja nepateikė, taip pat nepateikė dokumentų, įrodančių, kad automobilis galėjo būti gabenamas savo eiga.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja pateikė 2018-06-15 Priedą Nr. 3 dėl vežimo užmokesčio dydžio prie 2017-01-29 transporto paslaugų sutarties Nr. 2014/29, kuriuo užsakovas UAB “I1” pranešė vežėjui Bendrovei įkainius už teikiamas paslaugas vilkikais, kurių valst. Nr. (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) Minėtas dokumentas sudarytas po vilkiko tiekimo UAB “I1” sandorio, įvykusio 2018-01-11. Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė dokumento, iš kurio būtų galima nustatyti, kokių pagrindų vežimo paslaugoms teikti sutartyje įrašytas vilkikas DAF XF 105.510, valst.Nr. (duomenys neskelbtini) Be to, Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje pagal UAB “I1” išrašytas sąskaitas visus 2018 metus apskaitytas kuro įsigijimas minėtam vilkikui, nors pajamos, teikiamos šiuo vilkiku, neapskaitytos.

Inspekcija nurodė, kad automobilio DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) tiekimo Estijos įmonei UAB “I1” atveju nustatytos tokios aplinkybės ir jas pagrindžiantys įrodymai: 1) Po 2018-01-12 vilkiko išregistravimo iš VĮ „Regitra“ 2018-02-28 jis vėl laikinai įregistruotas Lietuvoje, išduodant laikinos registracijos liudijimą, 2018-03-30 automatiškai išregistruotas, o tai reiškia, kad vilkikas fiziškai buvo Lietuvoje 2018-02-28. 2) 2018-06-15 Priede Nr. 3 dėl vežimo užmokesčio dydžio prie 2017-01-29 transporto paslaugų sutarties Nr. 2014/29 užsakovas UAB “I1” informavo Pareiškėją apie įkainius už teikiamas paslaugas vilkikais, įskaitant ir vilkiką, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) 3) Pareiškėjos apskaitoje visus 2018 metus apskaitytas kuro įsigijimas minėtam vilkikui. 4) Tarptautinio krovinio gabenimo važtaraštyje, kuriuo grindžiamas vilkiko išgabenimas, nenurodytas vairuotojas, vairavęs transporto priemonę, nenurodyti prekę priėmusio asmens duomenys, gavėjo parašas neidentifikuotas. 5) Nepateikti dokumentai, įrodantys, kad vilkikas galėjo būti gabenamas savo eiga. 6) Pareiškėja teigia, kad Estijoje vilkikas neregistruotas ir parduotas „kažkokiam užsienio subjektui“, tačiau šių teiginių įrodymais nepagrindžia. 7) Pareiškėją su UAB “I1” sieja glaudūs ilgalaikiai verslo ryšiai. Pagal PMĮ 2 straipsnio 8 dalies nuostatas, šios Bendrovės laikomos asocijuotais asmenimis, nes gali viena kitai daryti įtaką.

Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu Pareiškėjai pagrįstai apribota teisė taikyti 0 proc. PVM tarifą vilkiko pardavimo sandoriui. Patikrinimo metu nenustatyta faktų ir aplinkybių,

kurios patvirtintų, jog vilkikas buvo išgabentas iš Lietuvos. Byloje nustatyti faktai ir aplinkybės leidžia mokesčių administratoriui padaryti išvadą, jog vilkikas nebuvo išgabentas iš Lietuvos, todėl minėtam sandoriui turėtų būti taikomas standartinis PVM tarifas.

Dėl H. J. gautų pajamų, kurios priskiriamos A klasei

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos direktoriui H. J. išmokėta 18477,77 Eur suma už ūkinės operacijas, kurios pripažintos neįvykusiomis, priskiriama H. J. gautoms pajamoms, nuo kurių prievolę apskaičiuoti GPM turėjo Pareiškėja.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja 2017 metų buhalterinėje apskaitoje pagal kasos aparatų kvitus apskaitė kuro, AdBlue ir vinječių įsigijimus. Nustatyta, kad kasos aparatų kvituose nurodytos ūkinės operacijos neįvyko. Buhalterinėje apskaitoje apskaityta, kad kasos aparatų kvituose nurodytas sumas, iš viso 18477,77 Eur, Pareiškėja pagal kasos išlaidų orderius išmokėjo direktoriui H. J.. Kasos išlaidų orderiuose nurodyta išlaidų paskirtis – degalai, degalai užsienis, degalai užsienis ir vinjetės, kitos sąnaudos, pagal dokumentą. Kadangi už kurą, AdBlue ir vinjetes buvo atsiskaityta UAB "I1" Pareiškėjai perduotomis atsiskaitymo kortelėmis bei pačios Pareiškėjos mokėjimo kortelėmis, tai Pareiškėja nepagrįstai išrašė kasos išlaidų orderius, kuriais Pareiškėjos direktoriui išmokėjo 18 477,77 Eur sumą.

Inspekcija nurodė, kad H. J. išmokėta 5 014,27 Eur suma už ūkinės operacijas, kurios pripažintos neįvykusiomis, priskiriama H. J. gautoms pajamoms, nuo kurių prievolę apskaičiuoti GPM turėjo Pareiškėja.

Pareiškėja 2017 metų buhalterinėje apskaitoje apskaitė prekių ir paslaugų iš UAB "G1" įsigijimus. Nustatyta, kad UAB "G1" išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos neįvyko. Buhalterinėje apskaitoje apskaityta, kad UAB "G1" PVM sąskaitose faktūrose nurodytas sumas, iš viso 5 014,27 Eur, Pareiškėja pagal kasos pajamų orderius išmokėjo direktoriui H. J., t. y. ir tais 15 atvejų, kai kasos aparatų kvituose nurodyta, kad už prekes ir paslaugas atsiskaityta ne Pareiškėjai priklausančiomis banko kortelėmis. Inspekcija nurodė, kad nustatyta, kad Pareiškėja pagal kasos išlaidų orderius direktoriui H. J. išmokėjo pinigų sumas už prekes ir paslaugas, už kurias jau buvo apmokėta Pareiškėjos arba UAB "I1" mokėjimo kortelėmis.

Inspekcija nurodė, kad H. J. iš kasos pagal kasos išlaidų orderius išmokėjo 367,01 EUR už įvairias prekes ir paslaugas. Prie kasos išlaidų orderių pridėtuose dokumentuose – kasos aparato kvituose nurodyta, kad už pirkinius buvo atsiskaityta ne grynais pinigais, o Pareiškėjos arba UAB "I1" mokėjimo kortelėmis, todėl H. J. išmokėti pinigai yra laikomi kitomis jo gautomis pajamomis ir apmokestinami GPM. Duomenys apie H. J. išmokėtas pinigų sumas pateikti Patikrinimo akto 15 lentelėje. Joje nurodytų kasos išlaidų orderių ir prie jų pridėtų dokumentų kopijos pateiktos Patikrinimo akto 58 priede.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja 2018-10-25 kasos išlaidų orderiu Nr. 77 direktoriui H. J. išmokėjo 258 Eur ir 2019-05-14 kasos išlaidų orderiu Nr. 23 – 1340 Eur. Kasos išlaidų orderiuose nurodytas pinigų išdavimo pagrindas – UAB „J1“. Patvirtinantys dokumentai, kad pinigai įnešti į UAB "J1" kasą ar šios įmonės banko sąskaitą, nepateikti. Pagal Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių 3 ir 10 punktų nuostatas, pinigai į kasą priimami pagal kasos pajamų orderį. Priėmus pinigus, išduodamas kasos pajamų orderio antras egzempliorius arba jo kvitas. Atskaitingas asmuo gautus pinigus su jų gavimą įrodančiais dokumentais atiduoda į kasą. Pinigų priėmimas į kasą įforminamas kasos pajamų orderiu, atskaitingam asmeniui išduodamas kasos pajamų orderio antrasis egzempliorius arba jo kvitas. Pareiškėja aptartų dokumentų nepateikė, taigi nepagrindę pinigų įnešimo į UAB "J1" kasą. UAB "J1" pateikė 2017-2019 m. sandorių su Pareiškėja dokumentus ir periodinę pirkėjų/tiekėjų suvestinę. Pagal UAB "J1" pateiktus dokumentus nustatyta, kad 2018-10-25 258 EUR ir 2019-05-14 1 340 EUR pinigų įnešimai šioje įmonėje neapskaityti.

Inspekcija nurodė, kad pagal iš Swedbank, AB pateiktą informaciją nustatyta, kad UAB "I1" už jai 2018–2019 metų laikotarpiu Pareiškėjos suteiktas transporto paslaugas pinigus pervesdavo į direktoriaus ir akcininko H. J. atsiskaitomąją sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini). Išanalizavus minėtos sąskaitos banko išrašo duomenis, nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2018-08-13 iki 2018-12-14 UAB "I1" į H. J. atsiskaitomąją sąskaitą 7 pavedimais pervedė 5.110 Eur, pagal

Bendrovės kasos dokumentus nustatyta, kad į kasą pinigų į H. J. atsiskaitomąją sąskaitą pervedimo datomis įnešta 4.150,01 EUR, t. y. į Pareiškėjos kasą neįnešti 2018-12-14 UAB „I1“ pervesti 960 Eur. Laikotarpiu nuo 2019-03-26 iki 2019-12-02 UAB „I1“ į H. J. atsiskaitomąją sąskaitą pervedė 33 891,89 Eur, pagal Pareiškėjos apskaitos dokumentus, pinigų į H. J. atsiskaitomąją sąskaitą pervedimo datomis į kasą įnešti 16547,08 Eur, t. y. 17 344,81 Eur mažiau nei sumokėjo UAB „I1“. 960 Eur ir 17 344,81 EUR sumos nebuvo įneštos ir į Pareiškėjos atsiskaitomąją sąskaitą.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja pagal tris kasos išlaidų orderius, kuriuose nurodytas pinigų išmokėjimo pagrindas – UAB „A1“, direktoriui H. J. iš kasos išmokėjo 1999,09 Eur. Prie 2018-09-19 kasos išlaidų orderio Nr. 66, kuriuo išmokėta 633,03 Eur suma, pridėta „UAB „A1““ 2018-10-19 PVM sąskaita faktūra LAU Nr. 04925 bei 2018-10-19 kasos aparato kvitas už 683,03 Eur sumą, prie 2018-09-19 kasos išlaidų orderio Nr. 67, kuriuo išmokėta 683,03 Eur suma, išmokėjimą pateisinančių dokumentų nėra, prie 2018-10-19 kasos išlaidų orderio Nr. 75, kuriuo išmokėta 683,03 Eur suma, pridėtos „UAB „A1““ 2018-10-19 PVM sąskaitos faktūros LAU Nr. 04925 ir 2018-10-19 kasos aparato kvito kopijos. 2018-09-19 išmokoms nebuvo pagrindo, nes vienu atveju pinigai išmokėti pagal kasos aparato kvitą, kuris tuo metu dar net nebuvo išduotas, kitu atveju nepridėti išmokėjimą pagrindžiantys dokumentai.

Inspekcija pažymėjo, kad iš bylos medžiagos matyti, kad H. J. buvo išmokėtos pinigų sumos už operacijas, kurios realiai neįvyko. Šį faktą patvirtina patikrinimo metu nustatyti faktai ir aplinkybės, jog minėtos ūkinės operacijos realiai nėra įvykusios. Taip pat išmokėti pinigai už operacijas, už kurias jau buvo atsiskaityta.

Inspekcija nurodė, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 22 straipsnio nuostatomis, laikoma, kad Pareiškėja H. J. išmokėjo išmokas, kurios priskiriamos A klasės pajamoms. Pagal to paties įstatymo 23 str. nuostatas Lietuvos vienetas, kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo, išmokėdamas išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio įstatymo nustatytą pajamų mokesčių. H. J. gautos pajamos yra pagrįstai apmokestinamos pagal GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. Pajamų gavimo momentu laikomos kasos išlaidų orderiuose nurodytos pinigų išmokėjimo iš kasos datos. Taigi Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu pagrįstai konstatuota, kad H. J. iš Pareiškėjos gavo pajamų, kurios priskiriamos A klasės pajamoms ir Pareiškėjai tenka prievolė mokėti GPM. Byloje surinkti faktai ir aplinkybės leidžia mokesčių administratoriui pagrįstai konstatuoti, jog dalis pinigų buvo gauta už ūkines operacijas, kurios realiai neįvyko (Apie tai pasisakyta kitose sprendimo dalyse bei patikrinimo akte pasisakant dėl skirtingų ūkinių operacijų turinio) bei kita dalis pajamų gauta už operacijas, už kurias jau buvo atsiskaityta, ką patvirtinta patikrinimo metu surinkta informacija.

Dėl dienpinigių išmokėjimo ir apskaitymo

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2017 metų darbo užmokesčio žiniaraščiuose E. H., U. K., H. J. ir L. C. apskaičiavo 15 386,91 Eur, 2018 metais C. E., H. J., B. J. – 4 050 EUR, 2019 m. R. B. – 10 849,11 Eur dienpinigių.

Pareiškėja, Inspekcijos vertinimu, nepagrindė dienpinigių apskaičiavimo, nes: 1) nepateikti visų komandiruočių įsakymai bei dokumentai, pagrindžiantys, kaip skaičiuoti dienpinigiai; 2) pateiktuose komandiruočių įsakymuose nenurodyta vieta (vietos), į kurias darbuotojas komandiruojamas; 3) komandiruočių įsakymuose nurodyta komandiruočių trukmė intervalais nesutampa su bendra komandiruočių trukme, nurodyta tuose pačiuose įsakymuose, bei su trukme, nurodyta pažymose dėl komandiruočių; 4) dienpinigių sumos, nurodytos komandiruočių įsakymuose ir / ar dienpinigių apskaičiavimuose, skiriasi nuo dienpinigių sumų, nurodytų darbo užmokesčio žiniaraščiuose; 5) darbo laiko apskaitos duomenys apie komandiruočių žymėjimą nesutampa su komandiruočių įsakymų duomenimis; 6) nustatytas atvejis, kai darbuotojui įforminta komandiruočių, nors jis tuo laiku buvo neapmokamose atostogose; 7) 2017 m. dienpinigiai apskaičiuoti pagal dienpinigių normas, kurios įsigaliojo tik nuo 2018-07-01 ir tebegalioja iki šiol;

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja nepateikė jokių kitų dokumentų (be įsakymų), patvirtinančių faktiškai konkrečioje valstybėje būtų laiką, nors yra transporto paslaugas teikianti įmonė ir turi galimybę stebėti ir fiksuoti savo transporto priemonių judėjimą.

Inspekcija pažymėjo, jog atliko išsamią Pareiškėjos tiek pirminių pateiktų, tiek vėliau su pastabomis pateiktų dokumentų analizę. Patikrinimo metu teiktuose darbo užmokesčio žiniaraščiuose ir darbo laiko apskaitos žiniaraščiuose buvo vyr. buhalterės/vyr. finansininkės I. A. parašas, o direktoriaus H. J. parašo nebuvo, naujai pateiktuose žiniaraščiuose nėra vyr. buhalterės parašo, o yra direktoriaus parašas.

Inspekcija nurodė, kad priešingai nei teigia Pareiškėja, patikrinimo metu teikti komandiruočių įsakymai buvo su Pareiškėjos direktoriaus parašu ir Pareiškėjos antspaudu, tik daugeliu atveju nebuvo dienpinigių apskaičiavimo informacijos, o pastabų nagrinėjimo metu pateikti įsakymai su papildyta dienpinigių apskaičiavimo informacija.

Naujai pateiktuose įsakymuose dienpinigiai apskaičiuoti taikant ne 2017 m. galiojusias, o nuo 2018-07-01 įsigaliojusias dienpinigių normas, pvz., taikė 80 Eur normą komandiruočiai į Daniją (tuo laiku buvo patvirtinta 57 Eur norma), 65 Eur į Švediją (buvo 53 Eur), 47 Eur į Estiją (buvo 44 Eur), 44 Eur į Latviją (buvo 38 Eur), 69 Eur į Suomiją (buvo 53 EUR), arba taikant mažesnes normas nei numatyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-04-29 nutarime (2004-04-29 nutarimo Nr. 526 „Dėl Dienpinigių ir kitų tarnybinių komandiruočių išlaidų apmokėjimo“ aktuali redakcija), pvz. 15 Eur, 24,25 Eur į Latviją (vietoj 44 Eur), 15,43 Eur į Estiją (vietoj 44 Eur), 40 Eur ir 49,44 Eur į Vokietiją (vietoj 58 Eur), 53 Eur į Norvegiją (vietoj 58 Eur) arba taikant ne pagal normas, o skaičiavimams tinkamas sumas 72,60 Eur, 75 Eur ir 79,85 Eur į Daniją (vietoj 57 Eur), 64 Eur į Norvegiją (vietoj 58 Eur).

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu pateiktuose dokumentuose už 2017 m. visais atvejais (išskyrus vieną) dienpinigių suma komandiruočių įsakyme (jei toks buvo pateiktas) nesutapo su darbo užmokesčio žiniaraštyje įrašyta suma. Vieninteliu atveju E. H. 2017 m. sausio mėn. dienpinigių suma komandiruočių įsakyme sutapo su darbo užmokesčio žiniaraštyje įrašyta suma, tačiau nebuvo apskaičiavimo, nesutapo komandiruočių trukmės, numatytos įsakyme ir darbo laiko apskaitos žiniaraštyje. Naujai pateiktame E. H. 2017 m. sausio mėn. komandiruotės įsakyme yra dienpinigių apskaičiavimas, tačiau jame taikytos dienpinigių normos mažesnės nei numatyta Vyriausybės nutarime. Patikrinimo metu pateiktuose dokumentuose už 2017 m. visais atvejais darbo laiko apskaitos duomenys apie komandiruočių žymėjimą nesutampa su komandiruočių įsakymų duomenimis. Naujai pateiktuose įsakymuose ir darbo užmokesčio žiniaraščiuose žymėjimas daugeliu atvejų sutampa, išskyrus U. K. 2017 m. birželio mėn. darbo laiko apskaitoje žymėta komandiruotė birželio 1 d., o įsakyme nėra šios dienos, U. K. 2017 m. spalio mėn. 1–3 d. darbo laiko apskaitoje žymėtos kaip dienos komandiruotėje, nors spalio 3 d. taip pat žymėta kaip neapmokamų atostogų diena, o dienpinigiai skaičiuoti tik už vieną dieną, E. H. 2017 m. balandžio mėn. 3–10 d. darbo laiko apskaitoje žymėta komandiruotė, nors 3-20 d. jis buvo neapmokamose atostogose.

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu pateiktuose ir naujai pateiktuose darbo užmokesčio žiniaraščiuose E. H., U. K., H. J. numatytos dienpinigių sumos nesutapo (išskyrus 2017 m. sausio mėn.) arba visai nebuvo dienpinigių sumų, o jos atsirado. Pvz. E. H. 2017 m. kovo ir gruodžio mėn. nebuvo dienpinigių, o naujuose dokumentuose atitinkamai 1176 Eur ir 1238 Eur dienpinigių, balandžio mėn. buvo 879,70 Eur, o naujuose – 394 Eur, birželio mėn. buvo 453,86 Eur, o naujuose – 718 Eur, spalio mėn. 1139,71 Eur, naujuose – 885 Eur ir t. t.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja nepateikė jokių kitų dokumentų (be įsakymų), patvirtinančių faktiškai konkrečioje valstybėje būtų laiką.

Inspekcija nurodė, kad kaip matyti iš Pareiškėjos pateiktų dokumentų turinio 2017 m. komandiruočių įsakymuose ir žiniaraščiuose duomenys prieštaringi, nenuoseklūs (įsakymuose numatytos komandiruočių datos, trukmės nesutampa su darbo laiko apskaita, nesutampa dienpinigių sumos įsakymuose ir darbo laiko apskaitoje, komandiruotės neapmokamų atostogų metu), beveik visais atvejais dienpinigiai skaičiuoti ne pagal Vyriausybės nutarime nustatytas normas (taikytos ateityje, t. y. nuo 2018-07-01, įsigaliojusios normos arba skaičiavimams

tinkamos normos (kad gautūsi teisinga galutinė suma)). Ateityje įsigaliojusių dienpinigių normų taikymas skaičiavimuose rodo, kad Pareiškėja teikė pakoreguotus dokumentus atsižvelgiant į patikrinimo metu nustatytus nesutapimus. Atsižvelgiant į tai Pareiškėja pagrįstai atsisakyta taikyti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 5 punktą nustatytą lengvatą ir dienpinigiai priskirti darbuotojų su darbo santykiais susijusioms pajamoms ir apmokestinti GPM, PSD ir VSD įmokomis. Patikrinimo metu surinkta informacija leidžia padaryti išvadą, jog Pareiškėja darbuotojams išmokėjo darbo užmokestį, dienpinigių forma, siekdama pasinaudoti GPM lengvata.

Dėl teisės į PVM atskaitą ir leidžiamų atskaitymų

Inspekcija nurodė, kad Pridėtinės vertės mokesčio atskaita yra pagrindinis Europos Sąjungos PVM sistemos elementas. Teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė. PVM atskaitos sistema yra pagrindinė priemonė, kuria yra įgyvendinamas svarbiausias PVM principas – neutralumo principas. Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant visą jo ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM.

Inspekcija nurodė, kad teisę į PVM atskaitą reglamentuoja PVMĮ bei 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, su paskutiniais pakeitimais, atliktais Direktyva 2010/45/ES (toliau - PVM direktyva), kuri yra perkelta į nacionalinę teisę ir jos nuostatos yra perkeltos į PVMĮ. Be to svarbu pažymėti, jog PVM direktyvos nuostatas aiškina Europos Sąjungos teisingumo teismas (toliau – ESTT), kurio išaiškinimų vadovaujantis Administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 4 straipsnio 3 dalies nuostatomis turi paisyti nacionaliniai teismai bei kitos valstybės institucijos, dalyvaujančios atitinkamuose teisiniuose santykiuose.

Inspekcija nurodė, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) savo praktikoje yra pažymėjęs, kad PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 1 punktas, 3 straipsnio 1 dalies 3 punktas (2004 m. sausio 15 d. įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) nustato materialiąsias teisės į atskaitą atsiradimo sąlygas, būtent įtvirtina, kad teise į atskaitą gali pasinaudoti: 1) apmokestinamasis asmuo; 2) prekės ar paslaugos, kurių įsigijimo PVM siekiama įtraukti į atskaitą, turi būti naudojamos apmokestinamojo asmens mokėtojo veikloje (vykdant apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą); 3) įsigytos prekės ar paslaugos turi būti patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens. PVM įstatymo 64 straipsnio 1 dalis (2004 m. sausio 15 d. įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) nustato teisės į atskaitą atsiradimo formaliąją sąlygą, kad pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi PVM sąskaitą faktūrą, kuri atitinka PVM įstatymo 80 straipsnio 1 dalies (2004 m. sausio 15 d. įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) reikalavimus.

LVAT apibendrinamas Teisingumo Teismo praktiką, konstatuoja, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant;

2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje arba 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje.

Inspekcija išdėstė PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies nuostatas, susijusias su PVM mokėtojo teise į PVM atskaitą įtraukti pirkimo PVM. Taip pat nurodė, kad PVMĮ 80 straipsnio 1 dalies 7 punkte nurodyta, kad PVM sąskaitoje faktūroje privalo būti nurodytas tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų pavadinimas.

Inspekcija išdėstė PVMĮ 11 straipsnio 1 dalies, 4 dalies nuostatas įtvirtinančias sąnaudų pripažinimo pagrindus. Inspekcija nurodė, kad LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, jog PVMĮ 2 straipsnio 22 dalies bei 11 straipsnio 4 dalies nuostatų taikymo prasme, siekiant pagrįsti pelno mokesčių mažinančių sąnaudų susidarymo faktą, būtent mokesčių mokėtojui tenka pareiga

atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais pagrįsti išlaidų, patirtų uždirbant pajamas, realumą. LVAT vertinimu, aplinkybė, jog buhalterinės apskaitos dokumentai, kuriais grindžiama mokesčių mokėtojo teisė apskaičiuojant pelno mokestį iš bendrųjų pajamų atimti tam tikras sąnaudas, neatspindi tikrojo ūkinės operacijos turinio, per se (pati savaime) leidžia preziumuoti juridini faktą, kad asmuo, remdamasis šiais buhalteriniais apskaitos dokumentais bei juose užfiksuotais duomenimis, negali pripažinti (pagrįsti) pelno mokestį mažinančių sąnaudų. Tokiu atveju mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus (įrodyti) juridinius faktus, kurie suteikia jam teisę į sąnaudų nurašymą – įsigytų prekių (paslaugų) rūšį, kiekį, vertę, prekės pardavėją (paslaugų teikėją) ir kitas su išlaidų, patirtų uždirbant pajamas, susidarymu susijusias aplinkybes.

Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, Pareiškėjai pagrįstai apribota teisė į PVM atskaitą nustačius, jog dalis ūkinių operacijų realiai neįvyko. Taip pat pagrįstai nustatyta, jog Pareiškėja dalį apskaityto PVM ir išlaidų priskirtų leidžiamiems atskaitymams už įsigytas prekes ir paslaugas nepanaudojo PVMĮ 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti ir todėl nepagrįstai atskaitė PVM bei išlaidas priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Taip pat pagrįstai konstatuota, jog Pareiškėja nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą vilkiko įsigijimui, nenustačius aplinkybių, jog vilkikas buvo išgabentas į Estiją.

Tokiu būdu, apibendrinant anksčiau nurodytas norminių aktų ir teisminės praktikos nuostatas, Inspekcija padarė išvadą, kad pagal PMĮ leidžiamais atskaitymais pripažintinos tik faktiškai ūkio subjekto patirtos išlaidos, kurios yra pagrįstos galiojančiais sandoriais, juridinę galią turinčiais dokumentais, atitinka ūkio subjekto vykdomos veiklos pobūdį bei buvo būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Šių aplinkybių įrodinėjimo pareiga paskirta mokesčių mokėtojui.

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

Pareiškėjo skundas netenkintinas. Inspekcijos Sprendimas tvirtintinas.

Sprendimu Pareiškėjai nurodyta sumokėti 49 Eur nekilnojamojo turto mokesčio, 12,41 Eur nekilnojamojo turto mokesčio delspinigių, 6467 Eur PVM, 1727,42 Eur PVM delspinigių, 13101 Eur GPM, 2623,69 Eur GPM delspinigių, 9927 Eur PM, 933,91 Eur PM delspinigių, 10614,17 Eur VSD įmokų, 2306,79 Eur PSD įmokų.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja ginčija Sprendimo dalį, susijusią su papildomai apskaičiuotais mokesčiais ir su jais susijusiomis sumomis dėl: 1) papildomai apskaičiuoto PM ir PVM ir su jais susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja nepagrįstai leidžiamiems atskaitymams priskyrė ir į PVM atskaitą įtraukė išlaidų ir pirkimo PVM sumas už prekes ir paslaugas, nenaudojamas Pareiškėjos ekonominėje veikloje, nenaudojamas PVM apmokestinamų prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui; 2) dėl pelno mokesčio bazės sumažinimo 5211 buhalterinėje sąskaitoje apskaitytomis sumomis; 3) dėl 0 PVM tarifo taikymo automobilio tiekimui; 4) dėl H. J. gautų pajamų apmokestinimo; 5) dėl dienpinigių apskaičiavimo teisingumo.

Pareiškėja skunde išdėstė nesutikimo motyvus dėl automobilio VOLVO XC60, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) naudojimo įmonės veikloje, dėl įsigyto kuro iš UAB Circle K naudojimo įmonės veikloje, dėl vilkiko (duomenys neskelbtini) išlaidų kurui, kelių mokesčio ir naudojimosi FJOD1 kortele, dėl sąnaudų už greitesnį pavedimo priskyrimo neleidžiamiems atskaitymams, dėl pelno mokesčio bazės sumažinimo 5211 buhalterinėje sąskaitoje apskaitytomis sumomis, dėl 0 PVM tarifo taikymo automobilio tiekimui, dėl H. J. gautų pajamų, dėl dienpinigių apskaičiavimo.

Remiantis PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies 1 punktu, PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Šia mokesčio įstatymo nuostata, be kita ko, yra įgyvendinamas PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas, nustatantis, kad „jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti

valstybėje <...> teisę iš PVM, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti <...> mokėtiną ar sumokėtą PVM <...> už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“. Asmuo, turintis apmokestinamojo asmens statusą ir veikiantis kaip toks prekės įgijimo momentu, turi teisę į atskaitą už šią prekę ir gali atskaityti už šią prekę apskaičiuotą ar sumokėtą PVM, jeigu jis tą prekę naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams (ESTT 2005-06-02 sprendimo byloje D. E., C-378/02, 29–33 p.). Jeigu šios sąlygos yra įvykdytos, iš esmės negalima atsisakyti leisti pasinaudoti aptariama atskaita (ESTT 2014-02-13 sprendimo byloje Maks Pen, C-18/13, 25 p.).

Administracinių teismų praktikoje aiškinant PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygas yra konstatuota, jog tam, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis, iš principo yra būtinas tiesioginio ir betarpiško ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą. Kita vertus, teisė į atskaitą taip pat suteikiama mokesčių mokėtojui, net jei nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis (LVAT 2009-09-21 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-963/2009, 2010-09-03 nutartis adm. byloje Nr. A-438-830/2010, 2012-07-27 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1547/2012, 2015-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-971-442/2015). Pagrindžiant teisę į PVM atskaitą bendrosios išlaidos galėtų būti kvalifikuotos kaip turinčios tiesioginį ir betarpišką ryšį su vykdoma ekonomine veikla, šios išlaidos, be kita ko, turi būti įprastos ir iš esmės reikalingos tokiai veiklai vykdyti.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, darytina išvada, jog Pareiškėjos teisė į sumokėtų pirkimo PVM sumų atskaitymą galėtų būti realizuota tik pripažinus, jog minėtų pirkimų išlaidos gali būti priskirtos jo bendrosioms išlaidoms, turinčioms tiesioginį ir betarpišką ryšį su visa Pareiškėjos ekonomine veikla kaip tokia. Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies 2 pastraipą „ekonominė veikla laikytina gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma, ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų“. Taigi veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kuri gauna ją atlikęs subjektas (ESTT 2007-12-13 sprendimo byloje Götz, C-408/06, 18 p.). Atitinkamai PVMĮ 2 straipsnio 8 dalyje apibrėžta ekonominės veiklos sąvoka, tai tokia veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno).

PMĮ 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. LVAT praktikoje pažymima, kad vien atitinkamų išlaidų pripažinimas sąnaudomis savaime nereiškia jų pripažinimo leidžiamiesiems atskaitymams. PMĮ 17 straipsnio 1 dalis, be kita ko, reikalauja, jog sąnaudos būtų patirtos vienetai vykdant komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, norint konstatuoti šių sąlygų buvimą turint tikslą atitinkamas (konkrečias) sąnaudas priskirti leidžiamiesiems atskaitymams, būtina vertinti šių sąnaudų atsiradimą nulėmusius vieneto (mokesčio mokėtojo) veiksmus (veiklą) (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015).

Dėl automobilio VOLVO XC60, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) naudojimo apmokestinamojoje veikloje

Tarp mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjos kilo ginčas dėl Pareiškėjos teisės 2017 m. leidžiamiesiems atskaitymams priskirti 1319,20 Eur, 2018 m. – 407,56 Eur ir 2019 m. – 280,23 Eur su automobiliu Volvo XC60 susijusias išlaidas (salono filtras, alyvos, degalų filtras, salono ventiliacijos filtro keitimas, nusidėvėjimo sąnaudos, administravimo mokesčiai pagal Lizingo sutartį Nr. FS-172-03909 su AB Šiaulių bankas, palūkanos) bei 2017 m. birželio mėn. atskaityti 7,81 Eur pirkimo PVM pagal UAB „A1“ PVM sąskaitą faktūrą LAU Nr. 02951 už salono filtrą,

alyvą, degalų filtrą, salono ventiliacijos filtro keitimą (Patikrinimo akto 6 lentelė), mokesčių administratoriui konstatavus, kad šis automobilis nebuvo naudojamas pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Taip pat, kaip galima suprasti iš Pareiškėjos skundo, Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad Bendrovė pagal 2018–2019 m. UAB „A1“ ir UAB „B1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras (Patikrinimo akto 7 lentelė) PVM deklaracijose nepagrįstai atskaitė 218,66 Eur pirkimo PVM bei leidžiamuose atskaitymuose 2018 m. apskaitė 871,10 Eur, 2019 m. 170,17 Eur, kadangi iš minėtų dokumentų negalima nustatyti, kokiai transporto priemonei buvo pirktos prekės (detalės, padangos, eksploatacijos medžiagos) ir suteiktos remonto ar techninio aptarnavimo paslaugos.

Pareiškėjos teigimu, Automobilis VOLVO XC60, valst. Nr. (duomenys neskelbtini), buvo naudojamas įmonės veikloje ir pajamoms uždirbti aptarnavimo, tiekimo, vykimo pas klientus tikslais. Pareiškėjos nuomone, nepagrįstai nepripažintos visos sąnaudos, susijusios su šio automobilio naudojimu, remontu, išlaikymu ir kt. (UAB "A1" UAB "B1" ir kt. sąskaitos). Pareiškėja sutinka, kad kelionės lapai nebuvo kaskart surašomi, tačiau, Pareiškėjos nuomone, tai nereiškia, kad automobilis nenaudotas Bendrovės veikloje.

Komisija, įvertinusi byloje pateiktą medžiagą šiuo klausimu, pritaria mokesčių administratoriaus pozicijai, kad automobilis Volvo XC60 nebuvo naudojamas pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti dėl šių nustatytų aplinkybių:

Pirma, Pareiškėja automobilį Volvo XC60 įsigijo pagal su AB Šiaulių bankas 2017-05-25 sudarytą lizingo sutartį Nr. FS-172-03909 ir apskaitė ilgalaikio turto sąskaitoje, jam skaičiavo nusidėvėjimą, dengė įsigyto turto vertę bei mokėjo palūkanas, automobilį remontavo, o minėtas sąnaudas priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Pagal 2018-01-15 Susitarimą dėl teisių ir pareigų perkėlimo (toliau – Susitarimas), sudarytą tarp Šiaulių banko, Bendrovės ir UAB "J1" nuo Susitarimo pasirašymo dienos Bendrovė susijusiai įmonei UAB "J1" perleido įsipareigojimus ir teises, kylančias iš 2017-05-25 lizingo sutarties Nr. FS-172-03909, ir neteko bet kokių teisių į automobilį Volvo XC60, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) Susitarimo 12 punkte pažymėta, kad šalys susitaria, jog skirtumą tarp perduodamo turto rinkos vertės ir mokėjimo grafike nurodytos turto likutinės vertės, jei toks yra, UAB "J1" kompensuoja tiesiogiai Bendrovei, t. y. Susitarimu Šiaulių bankas perkelia UAB "J1" tik Bendrovės įsipareigojimus ir teises pagal 2017-05-25 lizingo sutartį Nr. FS-172-03909. Bendrovė už automobili Volvo XC60 2018-12-28 UAB "J1" išrašė PVM sąskaitą faktūrą NOS Nr. 00081 už 1 Eur.

Antra, Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų (kelionės lapų, kuro apskaitymo, nurašymo dokumentų ir/ar kitų dokumentų), pagrindžiančių, kad lengvąjį automobilį Volvo XC60 2017 metais naudojo Bendrovės veikloje pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. 2021-01-18 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-83 bei 2021-02-12 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-210 Bendrovei buvo nurodyta pateikti automobilio Volvo XC60, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) užpajamavimo, įvedimo į eksploataciją dokumentus, kuro apskaitymo ir nurašymo dokumentus, informaciją, kokie darbuotojai, kokias transporto priemones vairavo. Bendrovė jokių dokumentų nepateikė, tik paaiškino, kad kurą į įmonės transporto priemones pirkdavo iš UAB "I1", kadangi įmonė yra užsienio valstybėje, todėl prašomu 2017–2019 m. laikotarpiu kuro aktų nurašymų nebuvo daroma. Automobilio Volvo XC60 nebeturėjo nuo 2018-01-15, tačiau pagal Lizingo sutarties Nr. FS-172-03909 grafiką Nr. FS-172-03909-01 2018–2019 m. sąnaudose apskaitė palūkanas.

Trečia, Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė jokių įrodymų, jog UAB „A1“ ir UAB „B1“ Bendrovei išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos prekės ir paslaugos buvo panaudotos Bendrovės ekonominėje veikloje ir skirtos apmokestinamų prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Patikrinimo akte nurodyta, kad pagal Bendrovės vedamą apskaitą tokios informacijos taip pat nėra galimybės nustatyti. 2021-03-15 UAB „A1“ informavo, kad ši įmonė vilkikų neremontuoja, atlieka tik lengvųjų automobilių remonto paslaugas, UAB „B1“ informavo, kad padangos 215/70 R16 100HHT1000VFM (2018-07-05 PVM sąskaita faktūra PAN-0000413, Patikrinimo akto 24 priedas) tinka visureigiams ir lengviesiems automobiliams, Bendrovė 2018–2019 m. turėjo tik vieną transporto priemonę – vilkiką DAF (duomenys neskelbtini)510,

valst Nr. (duomenys neskelbtini) Todėl konstatuotina, kad Inspekcijos išvada, jog pirktos lengvojo automobilio remonto prekės ir aptarnavimo paslaugos nebuvo skirtos ekonominei veiklai ir apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui, yra pagrįsta.

Ketvirta, Pareiškėja skunde išdėstydamą nesutikimą su mokesčių administratoriaus nustatytomis aplinkybėmis, nepateikė objektyvių įrodymų, paneigiančių atliekant mokestinį patikrinimą nustatytas aplinkybes ir padarytas išvadas (MAĮ 67 straipsnis).

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad byloje nėra pateikta jokių įrodymų, kurie patvirtintų jog automobilis Volvo XC60 2017 m. buvo naudojamas apmokestinamojoje veikloje, Pareiškėja nuo 2018-01-15 įsipareigojimus ir teises, kylančias iš 2017-05-25 lizingo sutarties Nr. FS-172-03909, perleido UAB "J1" ir neteko bet kokių teisių į automobilį Volvo XC60, valst. Nr. (duomenys neskelbtini), konstatuotina, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pagrįstai leidžiamais atskaitymais nepripažino su minėtu automobiliu susijusių sąnaudų bei, vadovaudamasis PVMĮ 58 straipsnio 1 dalimi nepripažino teisės atskaityti 7,81 Eur PVM.

Dėl įsigyto kuro iš UAB Circle K naudojimo įmonės veikloje

Tarp mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjos kilo ginčas dėl Bendrovės teisės atskaityti 304,34 Eur pirkimo PVM ir 2017 m. leidžiamais atskaitymams priskirti 1738,89 Eur pagal Circle K išrašytas PVM sąskaitas faktūras už įsigytą kurą, kuris nebuvo panaudotas Bendrovės veikloje.

Pareiškėjos teigimu, Circle K, UAB įsigytas kuras buvo sunaudotas įmonės veikloje. Patikrinimo akto 19 psl. yra pateikta lentelė Nr. 8, kurioje matyti, kad vieno pylimo metu kuro buvo įsipilta už daugiau kaip 200 eurų ir iki 500 Eur. Žinant, kad dyzelino kaina yra apie 1–1,10 Eur, matyti, jog kuras akivaizdžiai yra piltas į vilkiką. Pareiškėja pažymi, kad ne visais atvejais, vykdydama vežimus, Bendrovė naudojosi UAB "II" išduota kuro kortele. Taigi minėti pirkimai yra realūs, kuras sunaudotas Bendrovės veiklos metu (vykdant vežimus).

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad mokesčių administratoriaus išvada, kad pagal Circle K išrašytas PVM sąskaitas faktūras įsigytas kuras už 1711,17 Eur bei 2 vinjetės už 27,72 Eur nebuvo naudojamas Bendrovės veikloje, pagrįsta patikrinimo metu nustatytomis aplinkybėmis:

Pirma, Bendrovės apskaitos duomenys. Patikrinimo metu nustatyta, kad kuro pajamavimo bei nurašymo apskaita įmonėje nevedama, įsigytas kuras Circle K, UAB PVM sąskaitos faktūros išrašymo dieną nurašytas į sąnaudas, nepildyti kelionės lapai, nepateikti jokie dokumentai, kurių pagrindu būtų galima nustatyti, kaip iš Circle K, UAB įsigytas kuras panaudotas Pareiškėjos veikloje ar ekonominei naudai gauti.

Antra, kuro įsigijimo aplinkybės. Patikrinimo metu išanalizavus Circle K, UAB PVM sąskaitose faktūrose nurodytus degalinių, kuriose piltas kuras, adresus, mokesčių administratorius nustatė, kad 2017-06-23 kuras piltas Lietuvos degalinėje „Kalvarija I“, 2017-06-24 – Lenkijos degalinėje „MSZ-MSZANA POLNOC“, 2017-06-24 – Kroatijos degalinėje „Zagreb- H. A.“, 2017-06-29 Kroatijos degalinėse „Dugopolje-Sjever“ ir „Sv. P. Y. įstok“, 2017-06-30 – Lenkijos degalinėje „Romanovv“, 2017-09-20 -Lietuvos degalinėje „Kalvarija I“, 2017-09-20 ir 2017-09-22 – Lenkijos degalinėse „St-Proszenie“ ir „ST-W-Wa Jablonovvo“, 2017-09-22 – Lietuvos degalinėje Kalvarija II“. Pagal pateiktus komandiruočių įsakymus – pažymas nustatyta, kad nei vienas Pareiškėjos darbuotojas laikotarpiu nuo 2017-06-23 iki 2017-06-30 nebuvo komandiruotas į Kroatiją, o 2017 m. rugsėjo 20–22 d. – į Lenkiją. 2017 m. birželio mėn. įsakymu be numerio vairuotojui–ekspeditoriui E. H. nuo 2017-06-21 iki 2017-06-25 įforminta komandiruotė, tačiau įsakyme nenurodytos konkrečios dienos ir šalys, į kurias jis komandiruotas. 2017 m. rugsėjo mėnesį įsakymu be numerio vairuotojui–ekspeditoriui U. K. nuo 2017-09-01 iki 2017-09-30 įforminta komandiruotė, tačiau įsakyme nenurodytos konkrečios dienos ir šalys, į kurias jis komandiruotas. Įsakymų dėl kitų darbuotojų komandiravimo į komandiruotes 2017 m. birželio ir rugsėjo mėnesiais nepateikta. Pateiktoje 2017 m. rugsėjo mėnesio pažymoje dėl komandiruotės U. K. dienpinigiai už rugsėjo 20 d. (pažymoje klaidingai nurodyti 2019 m. vietoje 2017 m.) apskaičiuoti pagal komandiruotės Norvegijoje, už rugsėjo 21–22 d. – pagal komandiruotės Danijoje normą, Darbo laiko apskaitos

žiniaraščiuose darbo laikas žymėtas taip: 1) direktoriui H. J. ir komercijos direktoriui V. V. 2017 m. birželio 23–24 d. bei 30 d. žymėtos kaip poilsio dienos, birželio 25–29 d. bei rugsėjo 20–22 d. – kaip dirbtos, bet ne komandiruotėje; 2) vairuotojui–ekspeditoriui E. H. 2017 m. birželio 23–26 d. žymėtos kaip dirbtos komandiruotėje, birželio 27–29 d. kaip dirbtos, bet ne komandiruotėje, ir birželio 30 d. – kaip poilsio diena, rugsėjo 20–22 d. – kaip dirbtos, bet ne komandiruotėje; 3) vairuotojui–ekspeditoriui U. K. 2017 m. birželio 23–24 d. ir 30 d. žymėtos kaip poilsio dienos, birželio 25–29 d. žymėtos kaip dirbtos komandiruotėje (nors įsakymas dėl komandiruotės nepateiktas), rugsėjo 20–22 d. – kaip dirbtos komandiruotėje. Pagal Darbo laiko apskaitos duomenis nustatyta, kad laikotarpiais 2017 m. birželio 24–30 d. ir rugsėjo 20–22 d. Bendrovės darbuotojai nebuvo komandiruotėse Kroatijoje ir Lenkijoje. Išanalizavus kuro pylimo datas, nustatyta, kad iš 33 dienų, kuriomis piltas kuras, 8 buvo ne darbo arba šventinės dienos.

Trečia, Bendrovės atstovų paaiškinimai. Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, mokesčių administratorius, siedamas detaliau išsiaiškinti Bendrovės vykdomos veiklos aplinkybes, 2021-01-18 mokesčių administratoriaus nurodymu Nr. (42.59) FR0706-83 bei 2021-02-12 mokesčių administratoriaus nurodymu Nr. (42.59) FR0706-210 prašė pateikti įsakymus ir/ar informaciją, kokie darbuotojai kokias transporto priemones vairavo, kurios kortelės buvo priskirtos konkrečiam darbuotojui. 2021-03-03 mokesčių administratoriui pateiktame paaiškiniame Bendrovė nurodė, kad „UAB UAB "C1" įmonėje, vairuotojams nebuvo priskirtos nei transporto priemonės nei banko kortelės.“

Pareiškėja skunde Komisijai teigia, kad vežimus vykdė Bendrovės vadovas H. J., tačiau neformino komandiruotės dėl Bendrovės sąnaudų taupymo laikytinas abstraktaus pobūdžio paaiškinimu, nepaneigiančiu patikrinimo metu nustatytų aplinkybių. Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, jog pats H. J. vykdė vežimus, neformindamas komandiruotės, todėl Inspekcija visiškai pagrįstai konstatavo, kad tai, kad kuras buvo piltas užsienio šalyse, savaime nepagrindžia fakto, jog tuo metu Pareiškėja vykdė pervežimus ir kuras panaudotas ekonominėje veikloje (uždirbant pajamas).

Apibendrinant išdėstyta, konstatuotina, kad Inspekcija nustatytų aplinkybių pagrindu pagrįstai konstatavo, kad informacija apie darbuotojų komandiruočių datas, šalis bei darbo laiko apskaitos duomenys nepatvirtina fakto, kad iš Circle K, UAB įsigytas kuras buvo skirtas apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui, todėl pagrįstai, vadovaudamasi PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies 1 punktu bei PMĮ 17 straipsnio 1 dalimi, nepripažino Bendrovės teisės atskaityti 304,34 Eur pirkimo PVM ir 2017 m. leidžiamais atskaitymams priskirti 1738,89 Eur pagal Circle K išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Vien tik Pareiškėjos skunde išdėstyti abstraktaus pobūdžio paaiškinimai dėl neteisingai mokesčių administratoriaus apskaičiuotų mokesčių, nesant jokių kitų pateiktų objektyvių duomenų, patvirtinančių Pareiškėjos teiginius, nepaneigia mokesčių administratoriaus surinktų duomenų bei jų pagrindu padarytų išvadų.

Dėl vilkiko (duomenys neskelbtini) išlaidų kurui, kelių mokesčio ir naudojimosi FJOD1 kortele

Tarp mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjos kilo ginčas dėl Bendrovės teisės 2018 m. leidžiamais atskaitymams priskirti 15101,32 Eur už vilkikui (duomenys neskelbtini) įsigytą kurą, kompensacijas už naudojimąsi FJOD1 kortele ir sumokėtus kelių mokesčius. Inspekcija, remdamasi Estijos įmonės UAB "I1" išrašytomis pirkimų kompensavimo pažymomis ir sąskaitomis, nustatė, kad Bendrovė vilkiką, kurio valst. Nr. (duomenys neskelbtini) pardavė 2018 m. sausio mėn. Estijos įmonei UAB "I1".

Skunde Komisijai Pareiškėja nurodė, kad Inspekcija nepagrįstai 15101,32 Eur nepriskyrė sąnaudoms, nes ši suma susijusi su vilkiko (duomenys neskelbtini) eksploatavimu. Per klaidą UAB "I1" turėtuose šablonuose ir formose netinkamai nurodytas vilkiko valstybinis numeris, mokesčių administratorius sprendimą nepripažinti leidžiamais atskaitymais 15101,32 Eur priėmė neišsiaiškinęs visų aplinkybių.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Pareiškėja leidžiamuose atskaitymuose apskaitė 14950,70 Eur pagal 2018 m. Estijos įmonės UAB "I1" išrašytas pirkimų

kompensavimo pažymas (2018-06-28 PAZ 001852, 2018-09-27 PAZ 001931, 2018-10-26 PAZ 001948, 2018-11-27 PAZ 001980), kuriose nurodyti konkretaus automobilio (šiuo atveju – vilkiko Nr. (duomenys neskelbtini) įsigyto kuro kiekis, kaina ir mokestis už kelius ir 150,62 Eur pagal sąskaitas

(2018-11-07 GI000394, 2018-10-11 GI000361) už naudojamą FJORD1 kortele (duomenys neskelbtini) vilkikui (duomenys neskelbtini) (Patikrinimo akto 27 priedas). Taigi, nėra jokio pagrindo teigti, jog šie dokumentai buvo išrašomi klaidingai, naudojant šablonines formas.

Patikrinimo metu pagal pateiktus 2018 m. tarptautinius krovinių važtaraščius buvo nustatyta, kad Pareiškėja krovinius gabeno tik su vilkiku DAF, kurio valst. Nr. (duomenys neskelbtini). Pagal 2018-01-11 PVM sąskaitą faktūrą Nr. NOS00057 Bendrovė vilkiką DAF XF 105,

510 XLRTS47MSOE761611, kurio valst. Nr. (duomenys neskelbtini) už 13000 Eur pardavė UAB "I1". Bendrovė nepateikė dokumentų, pagrindžiančių, kad nuomos ar kitos sutarties pagrindu 2018 metais ji būtų nuomojusi vilkiką (duomenys neskelbtini) ir jį būtų naudojusi pajamoms uždirbti. Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Pareiškėja nepateikė jokių dokumentų, kurie pagrįstų, kad 15 101,32 Eur sąnaudos pagal UAB "I1" dokumentus buvo patirtos ne vilkikui (duomenys neskelbtini) o kitam vilkikui.

Šiame sprendime jau yra nurodyta, kad vadovaujantis PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatomis, sąnaudos priskiriamos leidžiamoms atskaitymams tada, kai gali būti susiejamos su konkrečių pajamų, ekonominės naudos gavimu. Todėl mokesčių administratorius, nustatęs, kad vilkikas, kurio valst. Nr. (duomenys neskelbtini) nuo 2018-01-12 nebuvo naudojamas Pareiškėjos veikloje, pagrįstai, vadovaudamasis PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatomis, 15 101,32 Eur sąnaudų pagal UAB "I1" dokumentus nepripažino 2018 m. leidžiamais atskaitymais.

Dėl sąnaudų už greitesnį pavedimą priskyrimo neleidžiamoms atskaitymams

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu nepriskirti leidžiamoms atskaitymams 2017 m. 9379,27 Eur, 2018 m. – 239,17 Eur, 2019 m. – 705 Eur, ir į 2017 m. PVM atskaitą neįtraukti 238,33 Eur pirkimo PVM pagal UAB "I1" ir Estijos įmonės UAB "I1" išrašytas sąskaitas, kuriose nurodytas ūkinių operacijų turinys – mokestis už greitesnį pavedimą. Pareiškėja teigia, kad pagal sudarytos sutarties su UAB "I1" sąlygas, atsiskaitymas už įvykdytus vežimus galėjo būti vykdomas per 30 dienų arba per 5 dienas, tačiau pastaruoju atveju Bendrovė privalėjo suteikti 5 proc. nuolaidą nuo bendros mokėtinos sumos. Nepaisant to, kad M. B. buvo skolinga, greitas lėšų gavimas, net taikant nuolaidą, buvo būtinas apyvartinėms lėšoms užtikrinti ir Bendrovės veiklos tęstinumui išlaikyti.

Taigi, ginčas šioje skundo dalyje iš esmės sietinas su klausimu, ar UAB „UAB "I1"“ ir UAB "I1" Pareiškėjai išrašytuose dokumentuose (PVM sąskaitose faktūrose ir invoice) nurodytas mokestis už greitesnį pavedimą: 1) gali būti vertinamas kaip Pareiškėjos užsakovams suteikta nuolaida už greitesnį, nei nustatyta sutartyse, paslaugų apmokėjimą ir 2) gali būti priskiriamas leidžiamoms atskaitymams, o pirkimo PVM – PVM atskaitai.

Komisija nurodo sutinkanti su Pareiškėjos pozicija, kad versle siekiama kaip galima greičiau sutrumpinti sąskaitų apmokėjimo terminą išlaikant kuo aukštesnį pelningumą, tačiau konkurencinės sąlygos rinkoje neretai neleidžia diktuoti sąlygų savo paslaugų pirkėjams, todėl paslaugų / prekių pardavėjai, kaip vieną iš galimybių, siekiant greičiau papildyti apyvartinės lėšas, renkasi suteikti pirkėjams greitesnio atsiskaitymo nuolaidą (suma, kuria sumažinama prekių / paslaugų kaina). Tačiau tokiu atveju ūkio subjektai turi laikytis teisės aktuose nustatytų tokių sąlygų atitinkančių buhalterinės apskaitos ir dokumentų įforminimo reikalavimų.

PMĮ 57 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčio mokėtojų buhalterinė apskaita privalo būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti. Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 12 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, išskyrus šio straipsnio 2 dalyje numatytą atvejį. Apskaitos dokumentai surašomi ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio metu arba jiems pasibaigus ar įvykus.

Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimą Nr. 780 „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ visų prekių ar kito turto tiekimo (paslaugų teikimo) faktai turi būti įforminti sąskaitomis faktūromis arba PVM sąskaitomis faktūromis. Kai kuriais atvejais vietoj sąskaitos faktūros ar PVM sąskaitos faktūros naudojami laisvos formos apskaitos dokumentai.

PVMĮ 83 straipsnio 1 – 3 dalyse nustatyta, kad jeigu po prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimo keičiasi tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė ir (arba) kiekis, suteikiamos įvairios nuolaidos, prekės (ar jų dalis) gražinamos, prekių (ar jų dalies) arba paslaugų atsisakoma ar dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas atlygis, kreditinį dokumentą, kuriuo įforminami minėtų aplinkybių pasikeitimai, privalo išrašyti asmuo, kuris išrašė pradinį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantį apskaitos dokumentą. Šalių susitarimu minėtų aplinkybių pasikeitimas gali būti įformintas ne prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo išrašomu kreditiniu dokumentu, o pirkėjo (kliento) išrašomu debetiniu dokumentu, jeigu pirkėjas (klientas) yra PVM mokėtojas. Bet kokie pasikeitimai, įforminti kreditiniais ir (arba) debetiniais dokumentais, privalo būti įtraukiami į prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo, taip pat pirkėjo (kliento) PVM apskaitą. Kreditiniuose ir debetiniuose dokumentuose nurodomi šio Įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje nustatyti PVM sąskaitų faktūrų rekvizitai (įskaitant netikslinamus rekvizitus), tikslinamos PVM sąskaitos faktūros išrašymo data, serija, numeris (jeigu įmanoma tiksliai nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami) ar pateikiami kiti duomenys (jeigu neįmanoma tiksliai nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami) apie tikslinamus apskaitos dokumentus (laikotarpis, kuriuo buvo pateiktos prekės ar suteiktos paslaugos, ir kt.).

Apibendrinant išdėstytas nuostatas, konstatuotina, kad jeigu po prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimo pasikeičia tų prekių ar paslaugų apmokestinamoji vertė ir (ar) kiekis, suteikiamos įvairios nuolaidos (kiekio, apyvartos ar pan., išskyrus finansines nuolaidas), prekės (ar jų dalis) gražinamos, prekių (ar jų dalies) arba paslaugų atsisakoma ar dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas atlygis, minėti aplinkybių pasikeitimai turi būti įforminami išrašant dokumentus, kuriuose turi būti nurodyti visi PVM sąskaitai faktūrai nustatyti privalomi rekvizitai, nurodyti PVM įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje, taip pat ir patikslinamieji rekvizitai, leidžiantys nustatyti, kurio apskaitos dokumento duomenys tikslinami.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, pažymi, kad Inspekcija visiškai pagrįstai nepripažino leidžiamais atskaitymais ir PVM atskaita mokesčio už greitesnį pavedimą pagal UAB "I1" ir Estijos įmonės UAB "I1" išrašytas sąskaitas dėl šių priežasčių:

Pirma, apskaitos dokumentų duomenys. Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, UAB "I1" ir UAB "I1" išrašytose sąskaitose nurodyti duomenys: ūkinės operacijos turinys – „mokestis už greitesnį pavedimą“ ar „prepayment fee“, kiekis 1, kaina, PVM suma ir suma su PVM, t. y. sąskaitoje nepateikiama informacija ir/ar duomenys, kaip, nuo kokių sumų, kokių duomenų pagrindu apskaičiuotas mokestis už greitesnį pavedimą.

Antra, sutarčių su paslaugų užsakovais sąlygos ir apskaitos dokumentuose nurodytų nuolaidų sumų neatitikimas sutarčių nuostatoms. Pažymėtina, kad nuolaidų suteikimo sąlygos yra vienos esminių sutarčių su paslaugų užsakovais sąlygų, kurių laikomasi apskaičiuojant nuolaidų sumas ir išrašant buhalterinės apskaitos dokumentus.

Kaip matyti iš UAB „UAB “I1”“ krovinių vežimo sąlygų sutartims, sudaromoms su samdomais vežėjais (Patikrinimo akto 31 priedas), 2.2.6 punkte nustatyta, kad užsakovas (UAB „UAB “I1”“) įsipareigoja apmokėti vežėjui sutartą vežimo mokestį mokėjimo pavedimu per 30 dienų, jei vežimo paslaugos buvo suteiktos pilnai ir tinkamai, laiku pristatytas visas ir neapgadintas kroviny. Šios sutarties 2.1.15 punkte nustatyta, jog šalims susitarus, kad išrašytos PVM sąskaitos faktūros galutinei mokėtinai sumai vežėjas taiko iš anksto suderintą nuolaidą, Užsakovas (UAB „UAB “I1”“) mokėjimą atlieka greičiau, per naujai sutartą terminą.

Pareiškėjos ir UAB "I1" 2015-07-01 Transporto paslaugų sutarties Nr. 2014/29 (Patikrinimo akto 4 priedas) ir 2017-01-19 Transporto paslaugų sutarties Nr. 2014/29 (Patikrinimo akto 5 priedas) Priedo Nr. 3 4 punkte nustatytas atsiskaitymo už paslaugas terminas – už einamąjį

mėnesį suteiktas paslaugas užsakovas apmoka vežėjui per 33 dienas, einančias po einamojo mėnesio, su sąlyga, kad vežėjas tinkamai vykdė šios sutarties 4.1–4.4 punktuose išdėstytas sąlygas, priešingu atveju mokėjimo terminas atidedamas iki kito mėnesio paskutinės dienos. 2017-01-19 transporto paslaugų sutarties Nr. 2014/29 5.5 punkte numatyta, kad jeigu šalys susitaria, kad išrašytos PVM sąskaitos faktūros galutinei mokėtinai sumai taikoma 5 procentų nuolaida, užsakovas tokią sąskaitą apmoka per 5 kalendorines dienas nuo jos išrašymo ir pateikimo.

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, Inspekcija pareikalavo (2021-01-18 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (42.59) FR0706-83, 2021-02-12 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (42.59) FR0706-210) pateikti pagrindžiančius dokumentus, skaičiavimus ir paaiškinti, kaip su jos pajamų uždirbimu ir gauta nauda susijusios UAB "I1" ir UAB "I1" jai išrašytose sąskaitose nurodytos mokesčio už greitesnį pavedimą sumos. Patikrinimo metu išanalizavus mokesčių administratoriui pateiktus dokumentus, buvo nustatyta, kad: 1) UAB „UAB “I1”“ nuo mokesčio už greitesnį pavedimą skaičiavo pardavimo PVM neatsižvelgiant, kad Bendrovės jai suteiktos transporto paslaugos, nuo kurių buvo apskaičiuota taip vadinama nuolaida, buvo apmokestintos 0 proc. PVM tarifu (detalesnė – Patikrinimo akto 26 psl.); 2) Bendrovei pateiktų UAB "I1" už 2019 metus bei UAB "I1" už 2017 metus išrašytų sąskaitų už mokesčių už greitesnį pavedimą apskaičiavimų duomenys nesutampa su apskaitytomis Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registruose (detalesnė – Patikrinimo akto 26 psl.); 3) UAB "I1" visas 2019 m. sąskaitas, kuriose nurodytas mokesčių už greitesnį pavedimą, išrašė anksčiau nei buvo išrašytos sąskaitos už jai atliktas transporto paslaugas (detalesnė – Patikrinimo akto 26 psl.); 4) UAB "I1" Bendrovei buvo pastoviai skolinga už atliktas paslaugas (pvz., UAB "I1" skola 2019-12-31 sudarė vienerių metų Bendrovės apyvartą) (Patikrinimo akto 27 psl.).

LVAT praktikoje pasisakoma, kad konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais. Nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas (pvz., LVAT 2018-12-05 nutartis adm. byloje Nr. eA-1746-556/2018; 2020-12-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1866-556/2020 ir kt.).

Nustatytų aplinkybių ir padarytų išvadų pagrindu konstatuotina, kad Pareiškėja, mokesčio už greitesnį pavedimą sumas laikydama jos pačios paslaugų pirkėjams suteiktomis nuolaidomis, nepagrindė nuolaidų skaičiavimo metodikos, išmokėtų sumų turinio bei sąsajos su greitesniu pavedimu fakto. Bendrovei išrašyti dokumentai ir juose nurodytos sumos nesusietini su konkrečiais Bendrovės atliktų paslaugų pardavimo dokumentais, sutarčių nuostatomis, šie dokumentai neatitinka debetinei sąskaitai keliamų formaliųjų reikalavimų (nebuvo atitinkamų tikslinamųjų rekvizitų ir pan.). Darytina išvada, kad išmokėta suma, kuri įvardinta kaip mokesčių už greitesnį pavedimą, negali būti pripažįstama Bendrovės paslaugų pirkėjams suteikta nuolaida ar verslo tikslams įsigyta paslauga. Todėl Komisija daro išvadą, kad Inspekcija pagrįstai, vadovaudamasi PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 13 punkto nuostatomis, PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies nuostatomis, Pareiškėjos leidžiamais atskaitymais ir PVM atskaita nepripažino mokesčio už greitesnį pavedimą pagal UAB "I1" ir Estijos įmonės UAB "I1" išrašytas sąskaitas.

Dėl pelno mokesčio bazės sumažinimo 5211 buhalterinėje sąskaitoje apskaitytomis sumomis

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, kad Bendrovė, pažeisdama PMĮ 4 straipsnio 1 dalies nuostatas, nepagrįstai sumažino pelno mokesčio bazę 2017 m. – 12942,71 Eur, 2018 m. – 14664,45 Eur, 2019 m. – 2054,58 Eur, t. y. Bendrovė neleistinai sumažino pelno mokesčio bazę 5211 buhalterinėje sąskaitoje „Pajamų pripažinimas po skolų inventorizacijos“ apskaitytomis sumomis. Pareiškėja prašo vadovautis pateiktomis buhalterinėmis pažymomis ir pripažinti neleistinai atmestas sumas.

Pagal PMĮ 4 straipsnio 1 dalies nuostatas, Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje <...>.

Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 2 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad apskaitos registras – remiantis apskaitos dokumentais parengta ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių suvestinė, kurioje apibendrinti jų duomenys. Šio įstatymo 4 straipsnyje nustatyta, kad ūkio subjektai apskaitą tvarko taip, kad apskaitos informacija būtų 1) tinkama, objektyvi ir palyginama; 2) pateikiama laiku; 3) išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams. Šio įstatymo 16 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys registruojami apskaitos registruose.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius PM bazės apskaičiavimo neatitikimus nustatė išanalizavęs Bendrovės buhalterinės apskaitos duomenis. Pareiškėjai 2021-01-18 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-83 bei 2021-02-12 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-210 buvo nurodyta dokumentais pagrįsti ir paaiškinti 2017–2019 m. 5211 buhalterinės sąskaitos „Pajamų pripažinimas po skolų inventorizacijos“ ir 2017 m. 652 buhalterinės sąskaitos „Sudengimai, neleidžiami atskaitymai“ įrašus. Pareiškėja dėl sumų, apskaitytų 5211 buhalterinėje sąskaitoje, pateikė Buhalterines pažymas Nr. 17-001, Nr. 18-01, Nr. 19-01, kuriose nurodyta įrašų korespondencija (Patikrinimo akto 41 priedas), tačiau nepaaiškino pažymose atvaizduotos kiekvienos ūkinės operacijos turinio.

Pirma, dėl 2017 m. mokesčių bazės koregavimo 12942,71 Eur. Patikrinimo akte nurodyta, kad 2017 m. Bendrovė 5211 buhalterinės sąskaitos „Pajamų pripažinimas po skolų inventorizacijos“ kredite (apskaitytos pajamos priskirtos įvairiems tiekėjams neapmokėtos sumos) apskaitė 12638,34 Eur pajamas, kurias sumažino šios sąskaitos debete (apskaitytos tiekėjams apmokėtos sumos) apskaityta 5793,89 Eur suma, skirtumo 6844,45 Eur pelno mokesčio bazei nepriskyrė. Patikrinimo akte konstatuota, kad šios sąskaitos debete apskaityta 5793,89 Eur suma – tai tiekėjams apmokėta suma, kuriai pagrįsti Bendrovė nepateikė dokumentų, todėl ši suma laikytina neleidžiamais atskaitymais ir šia suma pelno mokesčio bazė negali būti sumažinta. Be to, nustatyta, kad su 5211 buhalterine sąskaita sudengta (apskaityta kredite) 652 buhalterinės sąskaitos „Sudengimai, neleidžiami atskaitymai“ 5489,52 Eur, kurių Bendrovė sąnaudoms nepriskyrė. Atsižvelgus į tai, patikrinimo metu mokesčių bazė padidinta 12942,71 Eur (12638,34+5793,89-5489,52).

Antra, dėl 2018 m. mokesčių bazės koregavimo 14664,45 Eur. Inspekcija nurodė, kad 2018 m. Didžiosios knygos 5211 buhalterinės sąskaitos kredite apskaitytos 2633,99 Eur (ūkinės operacijos turinys – likučių suderinimas/atstatymas) ir 20524,15 Eur (ūkinės operacijos turinys – pajamų pripažinimas po skolų inventorizacijos), iš viso 23158,14 Eur, pajamos sumažintos 2043,21 Eur (ūkinės operacijos turinys likučių suderinimas/atstatymas). Pareiškėja nepaaiškino, kas sudaro 2043,21 Eur sumą, kuria sumažintos 5211 buhalterinėje sąskaitoje apskaitytos pajamos. Iš 2018 metų Didžiosios knygos įrašų matyti, kad šiomis sumomis koreguotos bankuose turėtų atsiskaitomųjų sąskaitų apyvartos. Likučių suderinimo su bankais aktai pateikti nebuvo. Pareiškėjai nepagrindus 2043,21 Eur sumos, ja padidinta pelno mokesčio bazė.

Inspekcija nurodė, kad Buhalterinės pažymos Nr. 18-01 duomenimis, 5211 buhalterinės sąskaitos kredite apskaitytos pajamos priskirtos įvairiems tiekėjams neapmokėtos sumos, kurios pagal PMĮ 4 straipsnio 1 dalies nuostatas priskiriamos apmokestinamoms pajamoms, 5211 buhalterinės sąskaitos debete apskaitytos tiekėjams apmokėtos sumos, kurioms nėra pagrindžiančių dokumentų, todėl 11678,32 Eur suma yra neleidžiami atskaitymai, ja negalėjo būti mažinama pelno mokesčio bazė. Su 5211 buhalterine sąskaita sudengta 4461 buhalterinės sąskaitos „Mokėtinas darbo užmokestis“ 942,92 Eur suma. Kadangi Bendrovė nepaaiškino ir dokumentais nepagrindė šios ūkinės operacijos turinio, 942,92 Eur suma priskirta pelno mokesčio bazei. Patikrinimo akte konstatuota, kad 2018 metais pelno mokesčio bazė nepagrįstai sumažinta 14664,45 Eur (11678,32 + 942,92 + 2043,21).

Trečia, dėl 2019 m. mokesčių bazės koregavimo 2054,58 Eur. Išanalizavus Buhalterinės pažymos Nr. 19-01 įrašus, pelno mokesčio bazei priskiriamos 2054,58 EUR pajamos (apskaitytos 5211 buhalterinės sąskaitos kredite): 270 Eur (UAB "K1" 2410016 buhalterinė sąskaita, UAB "K1" permoka), 10,01 EUR (AKTKC 4430029 buhalterinė sąskaita, tiekėjui neapmokėta suma),

1310,57 Eur (Circle K buhalterinė sąskaita 4430104, tiekėjui neapmokėta suma), 464 Eur (UAB "E1" buhalterinė sąskaita 4430105, tiekėjui neapmokėta suma).

Komisija, įvertinusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes ir tai, kad Pareiškėja Komisijai nepateikė jokių papildomų paaiškinimų ir dokumentų dėl dalies ūkinių operacijų turinio, daro išvadą, kad mokesčių administratorius pagrįstai atsisakė dalį 5211 buhalterinėje sąskaitoje „Pajamų pripažinimas po skolų inventorizacijos“ apskaitytų pajamų pripažinti leidžiamais atskaitymais.

Dėl 0 PVM tarifo taikymo automobilio tiekimui

Ginčas tarp Pareiškėjos ir mokesčių administratoriaus kilo nustačius, kad Pareiškėja 2018-01-11 PVM sąskaita faktūra įformino automobilio – vilkiko DAF XF 105.510, kėbulo identifikacinis Nr. XLRTS47MS0E761611, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) tiekimą UAB "I1" (EE101613684), tačiau tiekimo sandoriui nepagrįstai pritaikė 0 proc. PVM tarifą, nes nėra įvykdytos visos 0 proc. PVM tarifo taikymui būtinos sąlygos – nėra duomenų, patvirtinančių, jog prekės būtų išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos.

Pareiškėja skunde Komisijai nurodo, kad VĮ „Regitra“ patvirtino, kad automobilis buvo parduotas UAB "I1" ir kad jis buvo išregistruotas iš LR transporto priemonių registro. Estijoje šis automobilis neįregistruotas. Lietuvoje neregistruoto vilkiko eksploatuoti neįmanoma. Pareiškėjos teigimu, vilkiką įsigijusi Estijos M. B. jį įvežė (ar sava eiga įvažiavo į Estijos teritoriją, tai patvirtinta pateiktas CMR krovinio važtaraštis), o vėliau, ten vilkiko neregistravus, jis buvo parduotas dar kažkokiam užsienio subjektui. Taigi automobilis DAF faktiškai paliko Lietuvos Respublikos teritoriją, todėl 0 proc. PVM tarifas pritaikytas teisėtai. Kalbant apie (duomenys neskelbtini) automobilio valstybinio Nr. įrašymą į UAB "I1" dokumentus, skirtus Bendrovei, tai tebuvo techninė klaida. Nebūtų buvę įmanoma eksploatuoti išregistruoto vilkiko ir taip uždirbti pajamas.

Ginčo sandorių sudarymo metu galiojusio PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Prekių tiekimas apibrėžiamas PVMĮ 4 straipsnio 1 dalies 1 punkte, kuriame nurodyta, jog prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas.

PVMĮ 56 straipsnis reglamentuoja 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymą. Šio straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio Įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas, o kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant atvejais, nurodytais šio Įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte, ir įrodymus, kad tenkinamos šio Įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytos sąlygos.

PVMĮ 56 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas. PVMĮ 56 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar

paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas.

LVAT praktikoje, taikytinoje 0 proc. PVM tarifo taikymo kategorijos byloje, dėl kurios taikymo šiame mokestiniam ginče šalys ginčo nekelia, yra konstatuota, kad pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį (PVMĮ 49 straipsnio 1 dalį) prekių tiekimas Bendrijos viduje turi atitikti tris esmines sąlygas (reikalavimus), kad šis tiekimas nebūtų apmokestinamas PVM (apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą): 1) teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įgijėjui; 2) prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės; 3) PVM mokėtojas tiekia prekes kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks (t. y. PVM mokėtojui), kitos valstybės narės teritorijoje. Pareiga įrodyti šias aplinkybes yra priskirta mokesčių mokėtojui, o mokesčių administratorius turi teisę patikrinti mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų patikimumą bei paneigti juos, surinkdamas papildomus įrodymus (LVAT 2009-03-10 nutartis adm. byloje Nr. A-442-376/2009; 2013-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-996/2013; 2014-06-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1547/2014, 2019-07-10 sprendimas adm. byloje Nr. eA-1406-575/2019).

Nagrinėjamoje byloje ginčas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kilo dėl vienos iš esminių sąlygų (reikalavimų), numatytų PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje (PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje) įvykdymo, o būtent dėl prekių išgabenimo iš tiekimo valstybės narės.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2017-11-22 nutartyje adm. byloje Nr. A-516-602/2017 akcentavo, kad ESTT yra ne kartą pažymėjęs, kad, kadangi nė vienoje PVM direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM, pagal šios direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekių tiekimo Bendrijos viduje, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą minėtų neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Vis dėlto, įgyvendindamos joms suteiktus įgaliojimus, valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principai. Šiomis aplinkybėmis pareigos, tenkančios apmokestinamajam asmeniui įrodymų srityje, turi būti nustatomos remiantis aiškiai šiuo atžvilgiu nacionalinėje teisėje ir įprastoje praktikoje, nustatytoje panašioms sandoriams, numatytomis sąlygomis. Pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys žinotų savo mokesčius įsipareigojimus prieš sudarydami sandorį (ESTT 2012-09-06 sprendimo byloje Mecsek-Gabona, C-273/11, 36, 38 ir 39 p.; 2014-10-09 sprendimo byloje Traum, C-492/13, 30–34 p.). Taikant šį principą reikalaujama, viena vertus, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o kita vertus, kad teisės subjektai numatytų jų taikymą (ESTT 2009-09-10 sprendimo byloje Plantanol, C-201/08, 46 p.). Tai reiškia, kad Lietuvos mokesčių įstatymuose ir (ar) juos įgyvendinančiuose norminiuose teisės aktuose nesant aiškiai nurodytų (įvardintų) įrodymų (dokumentų), kuriuos turi turėti apmokestinamieji asmenys (PVM mokėtojai), siekiantys įrodyti fizinį prekių išvežimą iš Lietuvos į kitą valstybę narę, ši aplinkybė (faktinis išvežimas) įrodinėtina konkrečių tiekimo sandorių įprastoje praktikoje apmokestinamojo asmens (paprastai) turimais prekių išgabenimą patvirtinančiais įrodymais. Vertinant priešingai, apmokestinamojo asmens padėtis tampa nesaugi dėl galimybės neapmokestinti tiekimų Bendrijos viduje arba būtinybės įskaičiuoti PVM į pardavimo kainą (ESTT 2007-09-27 sprendimo byloje Teleos ir kt., C-409/04, 49 ir 51 p.).

Taip pat LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtojas, siekdamas įrodyti, ar prekės tikrai yra išvežamos iš šalies teritorijos, paprastai turėtų pateikti įrodymus, pradedant nuo dokumentų, susijusių su išvežimo procedūra, baigiant patvirtinimu iš prekių gavėjo (tai gali būti prekių gabenimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabentos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabeno prekes, identifikaciniai duomenys ir pan., LVAT 2010-06-28 nutartis adm. byloje A-556-1054/2010; 2010-01-25 nutartis

adm. byloje Nr. A-556-250/2010; 2012-09-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1890/2012; 2018-09-18 nutartis adm. byloje Nr. eA-398-442/2018 ir kt.).

Inspekcija Sprendime nurodė, kad Pareiškėja pagal 2018-01-11 PVM sąskaitą faktūrą už 13000 EUR Estijos įmonei UAB "I1" pardavė automobilį DAF XF 105.510, kurio valst. Nr. (duomenys neskelbtini) tačiau 13000 EUR tiekimo nedeklaravo 2018 metų sausio mėnesio PVM deklaracijoje bei Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitoje.

2018-01-11 PVM sąskaitoje faktūroje NOS Nr. 00057 nurodytas PVM 0 proc. tarifo taikymo pagrindas – EU directives 2006/112/EB 47. UAB "I1" už automobilį per 2018–2019 m. nėra apmokėjusi.

Inspekcija nurodė, kad UAB "I1" yra pagrindinis Bendrovės verslo partneris (didžioji transporto paslaugų dalis teikiama šiai Estijos įmonei). Bendrovė skolą už automobilį apskaitė 2410001 buhalterinėje sąskaitoje, kurioje apskaityta ir UAB "I1" skola už teiktas transporto paslaugas. 2410001 buhalterinės sąskaitos duomenimis, UAB "I1" Bendrovei už atliktas transporto paslaugas buvo skolinga 2019 m. sausio 1 d. 54683,03 Eur, 2019 m. gruodžio 31 d. 71546,27 Eur.

Inspekcija nurodė, kad kreipėsi į VĮ „Regitra“, kad pateiktų automobilio DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) įsigijimo ir pardavimo dokumentus, VĮ „Regitra“ pateikė 2018-01-11 Transporto priemonės pirkimo–pardavimo sutartį, kurioje nurodyta, kad automobilis DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) parduotas už 13000 Eur, sutartį iš pirkėjo pusės pasirašė UAB "I1" valdybos narys G. L.. Tai tipinė sutartis, kuria VĮ „Regitra“ įforminamas transporto priemonės pirkimo–pardavimo sandoris, joje nėra jokių pirkėjo UAB "I1" įsipareigojimų išgabenti iš Lietuvos Respublikos teritorijos transporto priemonę.

Inspekcija nurodė, kad 2018-01-12 automobilis DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) išregistruotas iš VĮ „Regitra“. VĮ „Regitra“ duomenimis, 2018-02-28 minėta transporto priemonė laikinai įregistruota, jai išduotas laikinos registracijos liudijimas, 2018-03-30 laikinai įregistruota transporto priemonė automatiškai išregistruota. Automobilis DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) buvo įsigytas 2014-10-14 iš Estijos įmonės OU „G. I.“ pagal sąskaitą Nr. 347 už 16 500 J. U. 2014 metų spalio mėnesio PVM deklaracijoje nuo įsigyto automobilio vertės deklaravo priskaičiuotą 11964 Lt PVM, kurį atskaitė.

Inspekcija nurodė, kad 2021-01-18 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-83 bei 2021-02-12 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (42.59) FR0706-210 Pareiškėjai buvo nurodyta pateikti pagal 2018-01-11 PVM sąskaitą faktūrą NOS 00057 UAB "I1" parduoto automobilio DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys neskelbtini)

0 proc. PVM tarifo taikymą pagrindžiančius dokumentus, įskaitant transporto priemonės registraciją Estijoje patvirtinantį dokumentą.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja pateikė 2018-01-11 Transporto priemonių priėmimo–perdavimo aktą Nr. 2018/01/11 (toliau – Aktas), surašytą Panevėžyje, kuriuo M. B. perdavė transporto priemonę DAF XF 105.510, identifikacinis Nr. XLRTS47MS0E761611. Akte konstatuota, kad nuo akto pasirašymo momento pirkėjui UAB "I1" pereina transporto priemonės naudojimo teisė, atsitiktinio žuvimo ar sugedimo rizika ir atsakomybė už jo saugumą. Akte pažymėta, kad pirkėjui su šiuo aktu perduodami transporto priemonės nuosavybės teisę patvirtinantys dokumentai ir transporto priemonės raktai. Aktą iš UAB "I1" pusės pasirašė valdybos narys A. J..

Patikrinimo akte nurodyta, kad 0 proc. PVM tarifui pagrįsti Pareiškėja el. paštu pateikė ir 2018-01-18 tarptautinio krovinio gabenimo važtaraščio Nr. 1303213030 antrą egzempliorių, kurio 9 laukelyje nurodytas krovinio pavadinimas DAF XF 105.510, 6 laukelyje „Ženkla ir numeriai“ – XLRTS47MS0E761611, 4 laukelyje krovinio pakrovimo vieta – Panevėžys, pakrovimo data 2018-01-11, 3 laukelyje krovinio iškrovimo vieta – Talinas, Estija, 16 laukelyje „Vežėjas“ nurodyta „REG.NO.: (duomenys neskelbtini) 24 laukelyje „Kroviny s gautas“ nurodyta data 2018-01-15, vieta Talinas ir neidentifikuotas parašas, nenurodyti prekę priėmusio asmens duomenys.

Vairuotojo pavardė tarptautinio krovinio gabenimo važtaraštyje nenurodyta. Tarptautinio krovinio gabenimo važtaraštis surašomas krovinio gabenimui, o šiuo atveju prekė buvo transporto priemonė – vilkikas DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) todėl tarptautinio krovinio gabenimo važtaraštyje turėjo būti nurodyta transporto priemonė, išgabenusi vilkiką, vairuotojas, vairavęs transporto priemonę.

Inspekcija nurodė, kad dokumento, patvirtinančio, kad parduotas vilkikas įregistruotas Estijoje, Pareiškėja nepateikė, taip pat nepateikė dokumentų, įrodančių, kad automobilis galėjo būti gabenamas savo eiga.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja pateikė 2018-06-15 Priedą Nr. 3 dėl vežimo užmokesčio dydžio prie 2017-01-29 transporto paslaugų sutarties Nr. 2014/29, kuriuo užsakovas UAB "I1" pranešė vežėjui Bendrovei įkainius už teikiamas paslaugas vilkikais, kurių valst. Nr. (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) Minėtas dokumentas sudarytas po vilkiko tiekimo UAB "I1" sandorio, įvykusio 2018-01-11. Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė dokumento, iš kurio būtų galima nustatyti, kokių pagrindų vežimo paslaugoms teikti sutartyje įrašytas vilkikas DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) Be to, Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje pagal UAB "I1" išrašytas sąskaitas visus 2018 metus apskaitytas kuro įsigijimas minėtam vilkikui, nors pajamos, teikiamos šiuo vilkiku, neapskaitytos.

Inspekcija nurodė, kad automobilio DAF XF 105.510, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) tiekimo Estijos įmonei UAB "I1" atveju nustatytos tokios aplinkybės ir jas pagrindžiantys įrodymai: 1) Po 2018-01-12 vilkiko išregistravimo iš VĮ „Regitra“ 2018-02-28 jis vėl laikinai įregistruotas Lietuvoje, išduodant laikinos registracijos liudijimą, 2018-03-30 automatiškai išregistruotas, o tai reiškia, kad vilkikas fiziškai buvo Lietuvoje 2018-02-28. 2) 2018-06-15 Priede Nr. 3 dėl vežimo užmokesčio dydžio prie 2017-01-29 transporto paslaugų sutarties Nr. 2014/29 užsakovas UAB "I1" informavo Pareiškėją apie įkainius už teikiamas paslaugas vilkikais, įskaitant ir vilkiką, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) 3) Pareiškėjos apskaitoje visus 2018 metus apskaitytas kuro įsigijimas minėtam vilkikui. 4) Tarptautinio krovinio gabenimo važtaraštyje, kuriuo grindžiamas vilkiko išgabėtimas, nenurodytas vairuotojas, vairavęs transporto priemonę, nenurodyti prekė priėmusio asmens duomenys, gavėjo parašas neidentifikuotas. 5) Nepateikti dokumentai, įrodantys, kad vilkikas galėjo būti gabenamas savo eiga. 6) Pareiškėja teigia, kad Estijoje vilkikas neregistruotas ir parduotas „kažkokiam užsienio subjektui“, tačiau šių teiginių įrodymais nepagrindžia. 7) Pareiškėją su UAB "I1" sieja glaudūs ilgalaikiai verslo ryšiai. Pagal PMĮ 2 straipsnio 8 dalies nuostatas, šios Bendrovės laikomos asocijuotais asmenimis, nes gali viena kitai daryti įtaką.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius visapusiškai ir objektyviai ištyręs visus byloje esančius dokumentus, susijusius su ginčo prekių, kurių pardavimui Pareiškėjas taikė 0 procentų PVM tarifą, išvežimu į kitą valstybę narę, taip pat mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus, susijusius su minėtų prekių išvežimu iš Lietuvos Respublikos, ir teisingai įvertinęs šiuos įrodymus, pagrįstai pripažino, jog nėra įvykdytos visos 0 proc. PVM tarifo taikymui būtinos sąlygos, kadangi nėra pakankamai duomenų, patvirtinančių, jog prekės būtų išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos.

Dėl H. J. gautų pajamų apmokestinimo

Patikrinimo metu nustatyta Pareiškėjos direktoriui H. J. 2017–2019 m. išmokėta 45077,92 Eur suma (Patikrinimo akto 87 priedas) priskirta H. J. gautoms pajamoms, nuo kurių prievolę apskaičiuoti GPM turėjo Pareiškėja.

Pareiškėja nesutinka su ta aplinkybe, kad tos sumos, kurios H. J. buvo išmokėtos nepagrįstai (jei tai buvo atlikta nepagrįstai), būtų pripažįstamos pajamomis ir kad nuo jų būtų skaičiuojamas GPM.

Pagal ginčiui aktualiu laikotarpiu galiojusio GPMĮ 5 straipsnio 1 dalį GPM objektas yra gyventojų pajamos, o šio straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje, išskyrus šio straipsnio 3 dalyje nurodytą atvejį. Pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies nuostatas pajamos yra pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo

sutartis ar išstojus iš pensijų fondo gražinamos įmokos (ar jų dalis), taip pat per mokesčių laikotarpį gautas atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus, šios straipsnio dalies 1–8 punktuose išvardintas gyventojų gaunamas pinigines lėšas ar kitą naudą, kurios nėra laikomos gyventojų pajamomis ir nėra GPM objektas. Pagal GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies nuostatas nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamos apmokestinamos taikant 15 proc. mokesčio tarifą, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. GPMĮ 8 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, o to paties straipsnio 2 dalyje (2004-04-08 įstatymo Nr. IX-2103 redakcija) nurodyta, jog pajamų, išskyrus pozityviasias pajamas bei priskiriamas Europos ekonominių interesų grupės pajamas, gavimo momentu laikomas momentas: 1) kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos. Pagal GPMĮ 3 straipsnį pajamų mokesčių moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas.

Iš išdėstytų teisės normų seka, kad prievolė mokėti GPM kyla nuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų ir kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje. Vadovaujantis GPMĮ 22 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatomis, A klasės pajamoms priskiriamos, be kitų, visos iš Lietuvos vieneto gautos pajamos, taip pat ir kitos veiklos pajamos, kurias gyventojui išmoka su juo darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijęs asmuo. Remiantis GPMĮ 23 straipsnio 1 dalies nuostatomis, prievolė pajamų mokesčių apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti į biudžetą tenka Lietuvos vienetui, kaip išskaičiuojančiam asmeniui. Vertinant aukščiau pacituotų GPMĮ nuostatų visumą, pažymėtina, jog GPMĮ normos gautų pajamų apmokestinimą sieja su faktiniu šių pajamų išmokėjimu (užskaitymu) ir tokio pobūdžio pajamų apmokestinimo momentas sutampa su jų (pajamų, sumų) faktiniu išmokėjimu (užskaita). Kaip yra nurodęs LVAT savo praktikoje, nors įstatymų leidėjas ir nedetalizuoja aptariamą aplinkybę (pajamos faktiškai išmokėtos) turinio, tačiau atsižvelgiant į įprastinę žodžio „faktiškas“ reikšmę ir draudimą šią sąvoką, atsižvelgiant į tai, kad ji lemia mokesčių išskaičiuojančio asmens įstatyme numatytų prievolių atsiradimą, aiškinti plečiamai, vertintina, jog aptariamasis momentas siejamas su aplinkybe, kad Lietuvos vienetas tikrai, realiai išmokėjo atitinkamas išmokas pinigais ar kita forma (LVAT 2020-10-21 nutartis adm. byloje Nr. eA-3511-968/2020). Taigi, šiuo atveju vertintina, ar mokesčių administratorius surinko pakankamai įrodymų, t. y. pagrindę aplinkybes, jog Pareiškėja, kaip išskaičiuojantis asmuo, bet kokia forma išmokėjo H. J. kitų A klasės išmokų, t. y. H. J. faktiškai gavo pajamas. Komisija, įvertinusi įrodymus, esančius byloje, sprendžia, kad Inspekcijos išvada, jog Pareiškėja H. J. išmokėjo kitas su darbo santykiais nesusijusias A klasės išmokas, nuo kurių neapskaičiavo ir į valstybės biudžetą nepervedė priklausancio GPM, yra pagrįsta. Komisija nurodo esmines patikrinimo metu nustatytas šią išvadą pagrindžiančias aplinkybes:

Pirma, H. J. pajamoms, nuo kurių prievolę apskaičiuoti ir į valstybės biudžetą sumokėti GPM turėjo Bendrovė, priskirta 18477,77 Eur, patikrinimo metu konstatavus, kad produktų įsigijimo pagal kasos aparato kvitus ūkinės operacijos, atvaizduotos Bendrovės apskaitoje, neįvyko.

Antra, H. J. pajamoms, nuo kurių prievolę apskaičiuoti ir į valstybės biudžetą sumokėti GPM turėjo Bendrovė, priskirta 5014,27 Eur, nustatius, kad Bendrovė faktiškai pagal UAB „G1“ PVM sąskaitas faktūras prekių ir paslaugų neįsigijo.

Trečia, H. J. pajamoms, nuo kurių prievolę apskaičiuoti ir į valstybės biudžetą sumokėti GPM turėjo Bendrovė, priskirta 367,01 Eur, nustatius, kad Bendrovė pagal kasos išlaidų orderius H. J. išmokėjo pinigų sumas už prekes ir paslaugas, už kurias jau buvo apmokėta Bendrovės arba UAB „II“ mokėjimo kortelėmis.

Ketvirta, H. J. pajamoms, nuo kurių prievolę apskaičiuoti ir į valstybės biudžetą sumokėti GPM turėjo Bendrovė, priskirta 1598 Eur, nustatius, kad H. J. jam išmokėtų 1598 Eur nepagrindė apskaitos dokumentais.

Penkta, H. J. pajamoms, nuo kurių prievolę apskaičiuoti ir į valstybės biudžetą sumokėti GPM turėjo Bendrovė, priskirta 2018 m. 960 Eur ir 2019 m. 17344,81 Eur, nustatius, kad UAB

“I1” šias sumas už jai suteiktas transporto paslaugas pervedė H. J. į atsiskaitomąją sąskaitą, tačiau H. J. jų neįnešė į Bendrovės kasą ar atsiskaitomąją sąskaitą banke.

Šešta, H. J. pajamoms, nuo kurių prievolę apskaičiuoti ir į valstybės biudžetą sumokėti GPM turėjo Bendrovė, priskirta 1999,09 Eur, nustačius, kad Bendrovė H. J. šias sumas pagal kasos pajamų orderius išmokėjo be pagrindo.

Pagal MAĮ 67 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas, mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Aiškindamas šių teisės normų turinį LVAT ne kartą yra konstatavęs, kad jomis įrodinėjimo pareiga yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Tuo tarpu mokesčių mokėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokesčiai ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuotos neteisingai. Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokesčių ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokesstinė prievolė. Mokesčių mokėtojas, norėdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą konkretų mokesčių ir su juo susijusias sumas, privalo pateikti pagrįstus argumentus ir juos pagrindžiančius naujus įrodymus, sąlygojančius nustatyto mokesčio dydžio neteisingumą (žr., pvz., 2010 m. lapkričio 8 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-1527/2010; 2010 m. spalio 25 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-438-1147/2010; 2011 m. gruodžio 22 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-575-912/2011; 2012 m. gegužės 24 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-442-1601/2012; 2015 m. spalio 12 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-1021-442/2015, 2021 m. sausio 13 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-131-575/2021 ir kt.).

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius, nustatęs, jog dalis pinigų buvo gauta už ūkines operacijas, kurios realiai neįvyko, kita dalis pajamų gauta už operacijas, už kurias jau buvo atsiskaityta, taip pat kad H. J. jam išmokėtų 1598 Eur panaudojimo Bendrovės reikmėms nepagrindė apskaitos dokumentais, mokesčių administratorius teisingai pritaikė ginčo santykius reglamentuojančias teisės normas. Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, pagrindžiančių savo skunde išdėstytus teiginius, todėl šioje dalyje Inspekcijos Sprendimą keisti ar naikinti nėra teisinio pagrindo.

Dėl dienpinigių apskaičiavimo

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2017 metų darbo užmokesčio žiniaraščiuose E. H., U. K., H. J. ir L. C. apskaičiavo 15 386,91 Eur, 2018 metais C. E., H. J., B. J. – 4 050 EUR, 2019 m. R. B. – 10 849,11 Eur dienpinigių. Mokesčių administratoriaus vertinimu, Bendrovė nepagrindė dienpinigių apskaičiavimo.

Pareiškėja skunde Komisijai nurodo nesutinkanti su tuo, kad Bendrovė netinkamai apskaitė ir išmokėjo dienpinigius. Pareiškėja nurodo, kad per klaidą patikrinimui buvo pateikti nepasirašyti įsakymų juodraščiai, kuriuose nebuvo visos reikiamos informacijos. Aktualūs dokumentai buvo pridėti ir buvo prašoma jais remiantis atlikti perskaičiavimus. Vis dėlto, perskaičiavimai neatlikti, pateiktais įsakymais nesivadovauta, todėl Sprendimas šioje dalyje turi būti panaikintas.

Pagal PMĮ 21 straipsnio 1 dalį komandiruote laikomas vieneto vadovo ar jo įgalioto asmens įsakymu (sprendimu), kuriame turi būti nurodyta komandiruotės tikslas, vieta (vietos), trukmė (jeigu komandiruotės metu vykstama į keletą užsienio valstybių, - buvimo kiekvienoje užsienio valstybėje trukmė) ir vieneto numatomos apmokėti išlaidų rūšys, įformintas darbuotojo išvykimas iš nuolatinės darbo vietos atlikti darbo funkcijų, tarnybinio pavedimo ar kelti kvalifikacijos <...>.

Pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 5 punktą Lietuvos Respublikos įstatymuose arba kituose teisės aktuose nustatyto dydžio kompensacijos, įskaitant teisės aktuose nustatytas tiesiogines išmokas pajamų lygiui palaikyti, taip pat kompensacijos, kurių dydžiai nenustatyti, tačiau mokėjimas reglamentuotas Lietuvos Respublikos įstatymuose ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimuose, įskaitant kompensacijas už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą, išskyrus kompensacijas, mokamas gyventojui, kai nutraukiama darbo sutartis ar jos esmę atitinkanti sutartis, ir pinigines kompensacijas už nepanaudotas atostogas.

Taigi, iš nurodytų teisės aktų nuostatų seka, kad įmonės įsakymuose privaloma aiškiai apibrėžti komandiruotės tikslą, t. y. nurodyti jų funkcijas komandiruotėje, nurodyti vietą, į kurią komandiruojamas darbuotojas, komandiruotės trukmę ir numatomos apmokėti išlaidų rūšis, ir tik Lietuvos Respublikos teisės aktuose nustatyta tvarka ir sąlygomis įformintų komandiruočių išmokėtų dienpinigių kompensacijos neapmokestinamos GPM.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus išvada, kad Pareiškėja nepagrindė dienpinigių apskaičiavimo yra pagrįsta dėl žemiau išvardintų aplinkybių:

Pirma, nepateikti visų komandiruočių įsakymai bei dokumentai, pagrindžiantys, kaip skaičiuoti dienpinigiai. Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad 2021-01-18 Bendrovei duotas mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (42,59)FR0706-83 pateikti 2017–2019 m. komandiruočių įsakymus bei 2017–2019 m. dienpinigių apskaičiavimą pagrindžiančius dokumentus. Bendrovei nepateikus prašomų dokumentų, 2021-02-12 Bendrovei duotas naujas mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (42.59)FR0706-210. Patikrinimo akte pažymėta, kad net ir po antrojo mokesčių administratoriaus nurodymo, Pareiškėja nepateikė visų komandiruočių įsakymų bei dokumentų pagrindžiančių dienpinigių apskaičiavimą (Patikrinimo akto 48 psl.).

Antra, iš byloje esančių dokumentų (Patikrinimo akto 72 priedas) matyti, kad pateikti įsakymai yra be datos ir juose nenurodyta vieta (vietos), į kurią (kurias) darbuotojas komandiruojamas, t. y. nenurodytas vienas esminių kriterijų, kuriuo remiantis skaičiuojami dienpinigiai.

Trečia, komandiruočių įsakymuose nurodyta komandiruotės trukmė intervalais nesutampa su bendra komandiruotės trukme, nurodyta tuose pačiuose įsakymuose, bei su trukme, nurodyta pažymose dėl komandiruočių (Patikrinimo akto 72 priedas).

Ketvirta, dienpinigių sumos, nurodytos komandiruočių įsakymuose ir / ar dienpinigių apskaičiavimuose, skiriasi nuo dienpinigių sumų, nurodytų darbo užmokesčio žiniaraščiuose. Patikrinimo akto 73 priede pateikti apibendrinti kiekvieno darbuotojo komandiruočių duomenys, iš kurių matyti E. H., U. K., R. B. duomenų komandiruočių įsakymuose ir darbo užmokesčio jiems priskaičiuotų dienpinigių sumų neatitikimai.

Penkta, darbo laiko apskaitos duomenys apie komandiruočių žymėjimą nesutampa su komandiruočių įsakymų duomenimis. Patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Darbo laiko apskaitos žiniaraščių duomenys dėl R. B., U. K., E. H., H. J., B. J. komandiruočių neatitinka komandiruočių įsakymų duomenims (Patikrinimo akto 74 priedas).

Šešta, darbuotojui E. H. komandiruotė įforminta (2017 m. balandžio 3–10 d.) neapmokamų atostogų metu (2017 m. balandžio 3–21 d.). Be to, pateiktas komandiruotės įsakymas už 2018 m. birželio mėn., dienpinigiai apskaičiuoti už 2018 m. sausio, vasario, kovo, gegužės, birželio, rugpjūčio mėn., nors šis darbuotojas Bendrovėje nedirbo nuo 2018-01-02 (Patikrinimo akto 48 psl.).

Septinta, 2017 m. dienpinigiai apskaičiuoti pagal dienpinigių normas, kurios įsigaliojo tik nuo 2018-07-01 ir tebegalioja iki šiol. Patikrinimo metu buvo pastebėta, kad kai kuriems darbuotojams pateikti keli dienpinigių apskaičiavimai. Išanalizavus pažymose dėl komandiruočių delspinigių normas, pagal kurias apskaičiuoti delspinigiai, nustatyta, kad 2017 m. dienpinigiai apskaičiuoti pagal dienpinigių normas, kurios įsigaliojo tik nuo 2018-07-01 ir tebegalioja iki šiol (Patikrinimo akto 48 psl.).

Aštunta, Patikrinimo akte konstatuota, kad nesutapimai ir skirtumai tiek dėl komandiruočių trukmės, tiek dėl dienpinigių skaičiavimo, nustatyti dėl visų darbuotojų komandiruočių (Patikrinimo akto 48 psl.).

Inspekcija Sprendime nurodė, kad patikrinimo metu pateiktuose ir naujai pateiktuose darbo užmokesčio žiniaraščiuose E. H., U. K., H. J. numatytos dienpinigių sumos nesutapo (išskyrus 2017 m. sausio mėn.) arba visai nebuvo dienpinigių sumų, o jos atsirado. Pvz. E. H. 2017 m. kovo ir gruodžio mėn. nebuvo dienpinigių, o naujuose dokumentuose atitinkamai 1176 Eur ir 1238 Eur dienpinigių, balandžio mėn. buvo 879,70 Eur, o naujuose – 394 Eur, birželio mėn. buvo 453,86 Eur, o naujuose – 718 Eur, spalio mėn. 1139,71 Eur, naujuose – 885 Eur ir t. t. Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja nepateikė jokių kitų dokumentų (be įsakymų), patvirtinančių faktiškai konkrečioje valstybėje būtą laiką.

Inspekcija nurodė, kad kaip matyti iš Pareiškėjos pateiktų dokumentų turinio 2017 m. komandiruočių įsakymuose ir žiniaraščiuose duomenys prieštaringi, nenuoseklūs (įsakymuose numatytos komandiruočių datos, trukmės nesutampa su darbo laiko apskaita, nesutampa dienpinigių sumos įsakymuose ir darbo laiko apskaitoje, komandiruotės neapmokamų atostogų metu). Ateityje įsigaliojusių dienpinigių normų taikymas skaičiavimuose rodo, kad Pareiškėja teikė pakoreguotus dokumentus atsižvelgiant į patikrinimo metu nustatytus nesutapimus.

Komisija, vadovaudamasi anksčiau išdėstytomis teisės aktų nuostatomis bei atsižvelgdama į patikrinimo metu ir pastabų nagrinėjimo metu nustatytas aplinkybes, prieina išvados, kad Bendrovės darbuotojams išmokėtos sumos negali būti vertinamos kaip komandiruotės kompensacijos, todėl visiškai pagrįstai konstatuota, kad nėra pagrindo taikyti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 5 punktą nustatytą lengvatą. Mokesčių administratoriaus sprendimas darbuotojams išmokėtas sumas priskirti darbuotojų su darbo santykiais susijusioms pajamoms ir apmokestinti GPM, PSD ir VSD įmokomis yra teisingas.

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 Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021-10-15 sprendimą Nr. 69-55.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė