



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „Š1“ 2015-02-28 SKUNDO**

2015 m. gegužės 11 d. Nr. S-73 (7-49/2015)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Lauros Milašiūtės
Linos Vosylienės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams
mokesčių administratoriaus atstovui

J. D.
V. M.
R. M.

2015 m. kovo 31 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „Š1“ (toliau – Bendrovė) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-02-09 sprendimo Nr. 69-8, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-02-09 sprendimu Nr. 69-8 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2014-10-29 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-607, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 310562 Lt (89945 Eur) gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 192748 Lt (55824 Eur) GPM delspinigius, 93169 Lt (26984 Eur) GPM baudą, 62400 Lt (18072 Eur) privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 30599 Lt (8862 Eur) PSD įmokų delspinigius, 18720 Lt (5422 Eur) PSD įmokų baudą, 105 Lt (30 Eur) įmokas į Garantinį fondą (toliau – įmokos į GF), 64 Lt (19 Eur) įmokų į GF delspinigius, 32 Lt (9 Eur) įmokų į GF baudą, 23636 Lt (6846 Eur) valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos), 11818 Lt (3423 Eur) VSD įmokų baudą.

Sprendime nurodyta, kad Kauno AVMI atliko Bendrovės laikotarpio nuo 2007-01-01 iki 2011-12-31 GPM, VSD įmokų, PSD įmokų, įmokų į GF apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. Nustatyta, kad Bendrovės mokesčių mokėtojų registre įregistruota veikla – mėsos perdirbimas ir konservavimas (EVRK kodas 101100). Bendrovės akcininkas V. M. (V. M.) įformino 4400000 Lt paskolos suteikimą Bendrovei pagal paskolos sutartis: 1994-07-23 Nr. 94/07/23 ir 2000-08-16 Nr. 00/08-16-1. Bendrovė laikotarpiu 2007–2011 m. paskolos sutarčių pagrindu V. M. išmokėjo 1848000 Lt. Kauno AVMI konstatavo, kad V. M. realiai paskolų Bendrovei nesuteikė, paskolų sutartys buvo formalios, todėl V. M. išmokėta 1848000 Lt suma yra kitos A klasės pajamos. Bendrovė, išmokėtas lėšas įforminusi kaip paskolų grąžinimą, siekė mokesstinės naudos – išvengti GPM ir PSD įmokų mokėjimo.

Todėl vadovaudamasi 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 69 str. 1 dalies, 2002-07-02 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (Žin., 2002, Nr. 73-3085, toliau – GPMĮ) 23, 24 straipsnių nuostatomis bei 1996-05-21 Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo Nr. 1-1343 (2008-12-22 įstatymo Nr. XI-98 redakcija, toliau – SDĮ) 17 str. 8 dalies, 18 str. 6 dalies nuostatomis, Kauno AVMI dėl šio pažeidimo Bendrovei papildomai apskaičiavo 300000 Lt GPM ir 62400 Lt PSD įmokas.

Taip pat nurodyta, jog Kauno AVMI nustatė, kad tarp Bendrovės ir 12 fizinių asmenų, kurie buvo įsigiję verslo liudijimus ir prekiavo Bendrovės produkcija, buvo susiklostę darbo santykiai. Anot mokesčių administratoriaus, Bendrovės pasirinkto veiklos modelio vienintelis tikslas buvo gauti mokestinės naudos – išvengti mokesčių (GPM, VSD įmokų, įmokų į GF) nuo gyventojams išmokėtų, su darbo santykiais susijusių sumų, apskaičiavimo ir sumokėjimo. Todėl vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalies ir 70 straipsnio nuostatomis, GPMĮ 23, 24 straipsnių nuostatomis bei 1991-05-21 Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo Nr. I-1336 (toliau – VSDĮ) 4 str. 1 dalies, 9 str. 1 dalies nuostatomis, 2000-09-12 Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymo Nr. VIII-1926 (toliau – GFĮ) 4 str. 1 dalies nuostatomis, Kauno AVMI dėl šio pažeidimo Bendrovei papildomai apskaičiavo 10562 Lt GPM, 23636 Lt VSD įmokas, 105 Lt įmokas į GF.

Pažymėta, jog Kauno AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir Bendrovės pateiktas pastabas, 2014-10-29 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-607 patvirtino patikrinimo aktą bei, vadovaudamasi MAĮ 96–99 straipsnių, 139 straipsnio ir VSDĮ 16 str. 2 dalies nuostatomis, Bendrovei apskaičiavo 192748 Lt GPM, 30599 Lt PSD įmokų, 64 Lt įmokų į GF delspinigius, skyrė 30 proc. dydžio 93169 Lt GPM, 18720 Lt PSD įmokų, 32 Lt įmokų į GF baudas, 50 proc. dydžio 11818 Lt (23636 Lt x 50 proc.). VSD įmokų baudą.

Dėl paskolų grąžinimo

Sprendime akcentuotos MAĮ 10 straipsnio bei 69 straipsnio 1 dalies nuostatos ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika dėl pastarosios nuostatos taikymo (2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A-11-719/2007; 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A-556-250/2008, 2010-05-10 nutartis adm. byloje Nr. A-438-478/2010).

Anot Inspekcijos, nustatyta, jog tarp Bendrovės ir V. M. buvo sudarytos paskolos sutartys, pagal kurias V. M. įformino paskolų suteikimą Bendrovei už 4400000 Lt, t. y. pagal 1994-07-23 paskolos sutartį Nr. 94/07/23 – 2333470 Lt, pagal 2000-08-16 paskolos sutartį Nr. 00/08-16-1 – 2066530 Lt. Bendrovė šių paskolos sutarčių pagrindu V. M. tiriamuoju laikotarpiu išmokėjo 1848000 Lt (2007 m. – 190000 Lt, 2009 m. – 1040000 Lt, 2010 m. – 500000 Lt, 2011 m. – 118000 Lt). Bendrovės direktorius V. M. 2012-06-05 paaiškinime nurodė, kad nuo Bendrovės įregistravimo pradžios iki 2014-04-30 buvo sudarytos dvi paskolos sutartys, t. y. 1994-07-23 paskolos sutartis Nr. 94/07/23 – 2333470 Lt sumai, 2000-08-16 paskolos sutartis Nr. 00/08-16-1 – 2066530 Lt sumai. Bendrovės l.e.p. direktorė A. K. (A. K.) 2013-01-14 pateiktame paaiškinime nurodė, kad neturi informacijos iki kada (tikslios datos) ir koku būdu buvo suteikta paskola pagal 1994-07-23 paskolos sutartį bei, taip pat nurodė, kad dokumentų, pagrindžiančių paskolos suteikimą nėra išlikę, nes kasos operacijų pirminiai dokumentai saugomi 10 metų. Paaiškindama 2000-08-16 paskolos sutartyje nurodytos paskolos suteikimo aplinkybes, Bendrovės l.e.p. direktorė nurodė, kad paskola buvo suteikta grynaisiais pinigais dalimis į įmonės kasą iki 2000-12-31, dokumentų, pagrindžiančių paskolos suteikimą, l.e.p. direktorės teigimu, nėra išlikę, nes kasos operacijų dokumentai saugomi 10 metų. Kartu su paaiškinimu Bendrovės l.e.p. direktorė pateikė 2011-07-21 dokumentų naikinimo aktą Nr. 1, kuriame nurodyta, kad 1999–2000 m. kasos knygos ir 2000 m. kasos operacijų pirminiai dokumentai, 2000 m. apyvartos žiniaraščiai atrinkti sunaikinimui, nes pasibaigęs šių dokumentų saugojimo terminas.

Anot Inspekcijos, Kauno AVMI vertino mokesčių inspekcijos informacinėje sistemoje ir Bendrovės archyvinėse bylose turimą informaciją, bei nustatė, kad pateiktuose 1995-01-01 –

1999-01-01 Bendrovės balansuose nurodyti įsipareigojimai kreditoriams, tiek trumpalaikiai, tiek ilgalaikiai, kartu sudėjus, nesiekia 1994-07-23 paskolos sutartyje nurodyto 2333470 Lt Bendrovės įsiskolinimo V. M., o pagal 2001-01-01 balansą (kai abi paskolos turėjo būti jau suteiktos) visų įsipareigojimų suma, eliminavus avansu gautas sumas pagal pasirašytas sutartis, skolas tiekėjams ir mokesčių įsipareigojimus nesiekia 4400000 Lt sumos ir yra lygi 4363664 Lt.

Pabrėžta, jog Bendrovės direktorius V. M. 2012-06-05 paaiškinime nurodė, kad pirmosios pagal 1994-07-23 sutartį Nr. 94/07/23 suteiktos 2333470 Lt paskolos tikslas – gamybinių patalpų rekonstrukcija ir gamybinės įrangos pirkimas, tačiau, VĮ „Registru centras“ duomenimis, Bendrovė gamybinės patalpas (adresu *duomenys neskelbtini*) nusipirko tik 1996-12-21, t. y. praėjus dvejiems metams nuo 1994-07-23 paskolos sutarties sudarymo. Iki gamybinių patalpų įsigijimo Bendrovei nuosavybės teise priklausė kavinė-baras *duomenys neskelbtini*, įgytas 1993-08-03 pagal Miesto (rajono) valdybos potvarkį. VĮ „Registru centras“ duomenimis, kavinės-baro rekonstrukcija baigta 1990 metais, t. y. iki Bendrovei įsigyjant patalpas. Atkreiptas dėmesys į tai, kad Bendrovės įrenginių ir įrankių balansinė vertė laikotarpiu nuo 1994-01-01 iki 1999-01-01 padidėjo 695901 Lt (1994-01-01 balanse įrenginių ir įrankių vertė buvo 55999 Lt, 1999-01-01 – 751900 Lt), o nuo 2000-01-01 ėmė mažėti. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Inspekcija padarė išvadą, jog Kauno AVMI pagrįstai nurodė, kad V. M. paaiškinimas dėl minėtos paskolos panaudojimo vertintinas kritiškai.

Taip pat pažymėta, jog Bendrovės direktorius V. M. 2012-06-05 paaiškinime nurodė, kad antrosios pagal 2000-08-16 sutartį Nr. 00/08-16-1 suteiktos 2066530 Lt paskolos tikslas – apyvartinių lėšų papildymas, pastatų rekonstrukcija; ši paskola buvo suteikta iki 2000-12-31. Mokesčių administratorius nustatė, kad pastatų rekonstrukcija užfiksuota Bendrovės 2001-01-01 balanse (Eil. Nr. III.7.) „Nebaigta statyba ir išankstiniai apmokėjimai“ – 3738148 Lt sumai; AB Lietuvos taupomasis bankas 2000-08-04 Bendrovei paskolino 140000 JAV dolerių, paskolos sutartyje nurodyta paskirtis – statybos užbaigimas ir įrenginių įsigijimas, todėl pabrėžė, jog nesant pirminių buhalterinės apskaitos dokumentų ir apskaitos registru neįmanoma nustatyti, iš kokių piniginių lėšų šaltinių (nuosavų ar skolintų) ir kokia apimtimi buvo atliekama ši rekonstrukcija, ir ar pinigines lėšas panaudotos apyvartinių lėšų papildymui. Inspekcija konstatavo, jog Kauno AVMI pagrįstai nurodė, kad V. M. paaiškinimas dėl minėtos paskolos panaudojimo vertintinas kritiškai.

Kadangi pagal Kauno AVMI informaciją V. M. neteikė turto ir pajamų deklaracijų, brangų turtą įsigijusio arba įsigyjančio gyventojų pajamų deklaracijų, vienkartinės gyventojų 2003-12-31 turėto turto deklaracijos, kuriose būtų deklaruojamos paskolintas ir negrąžintas Bendrovei pinigines lėšas, be to, nustatyta, kad V. M. draudžiamosios pajamos laikotarpiu nuo 1994-01-01 iki 2003-12-31 buvo 80680 Lt (neatskaičius GPM), t. y. ženkliai mažesnės, nei suteikta paskola Bendrovei; Bendrovė nepateikė buhalterinės apskaitos dokumentų, patvirtinančių, kad V. M. paskolino Bendrovei 4400000 Lt pinigines lėšas, o surinktos aplinkybės nepatvirtina, jog paskolos galėjo būti suteiktos, todėl Inspekcija padarė išvadą, kad pagrįstai konstatuota, jog Bendrovė formalių sutarčių pagrindu išmokėjusi V. M. kitas A klasės pajamas, siekė mokestinės naudos, t. y. išvengti GPM ir PSD įmokų mokėjimo.

Dėl darbo santykių

Inspekcija vadovavosi GPMĮ 2 str. 7 dalyje apibrėžta individualios veiklos sąvoka, bei LVAT išaiškinimu dėl minėtos nuostatos taikymo, kad vertinant, ar gyventojų veikla gali būti kvalifikuojama kaip individuali veikla, būtina nustatyti veiklos savarankiškumo, versliškumo, tęstinumo požymių ir tokios veiklos tikslo – ekonominės naudos siekimo – buvimą, o taip pat tokios veiklos priskirtinumą išvardytoms veiklos rūšims (nagrinėjamu atveju – savarankiškai bet kokio pobūdžio komercinei arba gamybinei veiklai) (2006-06-16 sprendimas adm. byloje Nr. A-5-902/2006, publikuotas leidinyje „Administracinių teismų praktika“ Nr. 9, p. 44–56; 2006-10-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-14-916/2006, publikuotas leidinyje „Administracinių teismų praktika“ Nr. 10, p. 99–116), bei nurodė, kad nenustačius bent vieno iš prieš tai paminėtų būtinųjų individualios veiklos požymių, atitinkama veikla GPMĮ 2 str. 7 dalies prasme negali

būti pripažinta individualia. Nagrinėjamo mokesčio ginčo atveju, anot Inspekcijos, yra reikšmingas individualios veiklos požymis – savarankiškumas, laikytinas esminiu požymiu, pagal kurį galima nustatyti, ar asmuo užsiima individualia veikla, ar veikia kaip atitinkamų teisinių santykių, kuriuos reglamentuoja darbo ar civilinės teisės normos, subjektas. Inspekcija akcentavo LVAT praktiką, sprendžiant, ar atitinkama GPMĮ 2 str. 7 dalyje numatyta veikla yra vykdoma savarankiškai (2009-03-13 sprendimas adm. byloje Nr. A-146-124/2009, 2006-10-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-14-916/2006), bei išaiškinimą, jog konstatavus, kad nėra esminio individualios veiklos požymio – savarankiškumo, nagrinėjimas, ar yra kiti būtinieji individualios veiklos požymiai, teisiškai yra beprasmis, nes veikla gali būti pripažinta individualia esant visų prieš tai paminėtų požymių visumai (2011-04-07 sprendimas adm. byloje Nr. A-575-754/2011).

Nurodyta, kad Bendrovė 2007–2011 m. su 26 fiziniais asmenimis sudarė prekių (mėsos gaminių) pirkimo-pardavimo sutartis. Kauno AVMI pavyko apklausti 19 fizinių asmenų, iš jų 12 asmenų rašytiniuose paaiškinimuose nurodytos veiklos aplinkybės atitiko darbo santykius kvalifikuojančius požymius, todėl buvo konstatuota, kad tarp Bendrovės ir šių fizinių asmenų buvo susiklostę darbo santykiai; kitų 7 fizinių asmenų paaiškinimuose pateikta informacija vertinta kritiškai, kadangi šie asmenys patikrinimo metu nebuvo nutraukę sandorių su Bendrove. Pažymėta, jog visi 12 asmenų teikę paaiškinimus nurodė patys nesprenkę su savo veikla susijusių klausimų, taip pat nedengę išlaidų, susijusių su veiklos vykdymu: jų teigimu, jie Bendrovę surado pagal skelbtus darbo skelbimus pardavėjo pareigoms, Bendrovės atstovų nurodymu pirkė verslo liudijimus, už kuriuos daugeliui gyventojų pinigai buvo gražinti, prekyvietę taip pat nustatė Bendrovė, naudotas inventorių, priklausęs Bendrovei arba kitų prekyviečių savininkams, kuriems asmenys paaiškinimuose nurodė nemokėję nuomos mokesčio, Bendrovė buvo nustačiusi reikalavimą prekiaujant produkcija vilkėti Bendrovės išduotais drabužiais, darbo laikas būdavo derinamas su tarpusavyje nei giminystės, nei kitais ryšiais nesusijusiais porininkais, prekiaujančiais Bendrovės produkcija, gyventojams Bendrovė buvo uždraudusi prekiauti kitų tiekėjų produkcija, patys savarankiškai asmenys negalėdavo nustatyti prekių kainų, kainų kontrolę griežtai vykdė Bendrovės atstovai, gyventojai paaiškinimuose nurodė nesirūpinę prekių pristatymu, jas jiems atveždavo Bendrovės vairuotojai, visi minėti apklausti asmenys nurodė nepirkę iš Bendrovės prekių, pinigai, gauti už parduotą produkciją, nebuvo jų asmeninės pajamos, kadangi pinigus gražindavo Bendrovei, o Bendrovė jiems mokėjusi atlygį už prekybą Bendrovės gaminiiais. Nustatyta, kad 12 paaiškinimus pateikusių asmenų nurodė gaudavę iš Bendrovės atlygį už vykdytą prekybą mėsos gaminiiais, t. y. 6 gyventojai paaiškinimuose nurodė gaudavę atlyginimą, kuris priklausydavo nuo parduotų prekių apyvartos, tačiau tikslų sumų nurodė neprisimenantys, 3 gyventojai nurodė gaudavę fiksuotą pinigų sumą už kiekvieną darbo dieną (30 arba 60 Lt), viena gyventoja nurodė už darbą gavusi 600 Lt, 2 asmenys neprisiminė, kokio dydžio atlygį jie yra gavę.

Pažymėta, kad Bendrovė kartu su skundu pateikė Lietuvos Respublikos valstybinės darbo inspekcijos prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos raštą „Dėl darbo santykių“, kuris adresuotas Bendrovei pagal jos pateiktą 2014-10-09 paklausimą. Rašte nurodoma, kad Bendrovės sudaryta sutartis su prekiautoju pasižymi tam tikrais darbo sutarties požymiais (tariamasi dėl tam tikrų funkcijų atlikimo, darbuotojas įsipareigoja paklusti darbdavio numatyti darbo tvarkai, o darbdavys įsipareigoja užtikrinti tinkamas darbo sąlygas). Rašte nurodoma, kad darbo santykių požymių visumai konstatuoti trūksta duomenų, nes sutartis su prekiautoju neaptaria atlyginimo, mokamo prekiautojui.

Inspekcijos nuomone, iš fizinių asmenų pateiktų paaiškinimų matyti, kad gyventojų veikla nebuvo savarankiška, veiklą kontroliavo Bendrovė, o už darbą gyventojai iš Bendrovės gaudavo atlygį. Inspekcija padarė išvadą, jog Kauno AVMI pagrįstai, remdamasi MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, konstatavo, kad tarp Bendrovės ir gyventojų, kurie buvo įsigiję verslo liudijimus ir su kuriais buvo sudarytos prekių pirkimo-pardavimo sutartys, iš tiesų buvo susiklostę darbo santykiai, o mokesčių mokėtojo pasirinkto veiklos modelio vienintelis tikslas

buvo gauti mokesstinės naudos – išvengti mokesčių (GPM, VSD įmokų, įmokų į GF) nuo gyventojams išmokėtų, su darbo santykiais susijusių sumų apskaičiavimo ir sumokėjimo.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo

Nurodyta, kad Kauno AVMI atlikto patikrinimo metu Bendrovės 2007–2011 metų laikotarpio mokesčio bazę – apskaičiuojant gyventojams išmokėtą darbo užmokestį, nustatė pagal jos atliktą įvertinimą, pritaikiusi ekonominių modelių metodą. Inspekcija sprendime pacitavo MAĮ (2004-04-13 įstatymo Nr. IX-2112 redakcija) 70 str. 1 ir 2 dalių nuostatas, Inspekcijos 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Taisyklių 4 punktą, nustatantį, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas; akcentavo, jog taikant ekonominių modelių metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių; šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius; surinktiems duomenims įvertinti turi būti parinktas realus ekonominis modelis, kurį naudodamas mokesčių administratorius turi atlikti skaičiavimus; pasirenkamas skaičiavimo modelis priklausys nuo mokesčių administratoriaus turimos informacijos; mokesčių administratorius, taikydamas šį vertinimo metodą, taip pat turi įvertinti ir kitas aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti įvertinta. Taip pat Inspekcija vadovavosi LVAT praktika dėl MAĮ 70 straipsnio paskirties nustatyti mokėtinos prievolės dydį, atitinkantį protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus (2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A-11-603/2007).

Pabrėžta, kad Kauno AVMI vertino įvairius informacijos šaltinius: informaciją apie Bendrovės buhalterinėje apskaitoje užfiksuotą ir pardavėjoms išmokėtą darbo užmokestį; Statistikos departamento skelbiamus duomenis apie vidutinį mėnesinį darbo užmokestį; vidutinį pardavėjų darbo užmokestį trijose Kauno apskrityje registruotose analogišką veiklą kaip ir Bendrovė vykdžiusiose bendrovėse, kurių veiklos rodikliai ir sąlygos labiausiai atitinka mokesčių mokėtojo. Nustatyta, kad 2007 m. Bendrovėje vidutiniškai dirbo 106 darbuotojai, 2008 m. – 108, 2009 m. – 120, 2010 m. – 132, 2011 m. – 134, o 2007 m. vidutinis darbo užmokestis – sudarė 768 Lt, 2008 m. – 860 Lt, 2009 m. – 879 Lt, 2010 m. – 847 Lt, 2011 m. – 841 Lt. Apie 41 proc. visų darbuotojų sudarė pardavėjai, 25 proc. – mėsos cecho darbuotojai (technologas, meistrai, sandėlininkai, išpjaustytojai, gamybos darbininkai, fasuotojai, rūkintojas), 12 proc. – kiaulių komplekso darbuotojai (fermos vedėja, vet. gydytojas, zootechnikas-selekcininkas, šėrikai, traktorininkas, suvirintojas, elektrikas, sargai), 11 proc. – administracijos darbuotojai (direktorius, vyr. buhalteris, buhalteriai, administratorius, vadybininkai), 11 proc. – ūkio skyriaus darbuotojai (vairuotojai-ekspeditoriai, statybos darbų vadovas, projektų vadybininkas, ūkio dalies vedėjas, šaltkalvis, energetikas). Nustatyta, kad vienose sutartyse darbdavys įsipareigoja mokėti darbuotojui minimalią algą, kitose – ne mažiau Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyto valandinio tarifinio atlygio pagal dirbtas valandas. Nurodyta, kad pagal Statistikos departamento skelbiamus duomenis, vidutinis mėnesinis vyrų ir moterų, dirbančių didmeninę ir mažmeninę prekybos veiklą vykdančiame privačiame sektoriuje, išskyrus individualias įmones, *neto* darbo užmokestis Lietuvoje sudarė: 2007 metais – 1338 Lt, 2008 m. I ketv. – 1604 Lt, 2008 m. II ketv. – 1617,2 Lt, 2008 m. III ketv. – 1658,5 Lt, 2008 m. IV ketv. – 1636,8 Lt, 2009 m. I ketv. – 1563,9 Lt, 2009 m. II ketv. – 1551,9 Lt, 2009 m. III ketv. – 1521,8 Lt, 2009 m. IV. ketv. – 1521,9 Lt, 2010 m. I ketv. – 1404,5 Lt, 2010 m. II ketv. – 1446,1 Lt, 2010 m. III ketv. – 1481 Lt, 2010 m. IV ketv. – 1486,6 Lt, 2011 m. I ketv. – 1456,9 Lt, 2011 m. II ketv. – 1483,6 Lt, 2011 m. III ketv. – 1485,5 Lt, 2011 m. IV ketv. – 1520,8 Lt.

Taip pat nurodyta, kad Kauno AVMI atliko trijų Kauno apskrityje registruotų analogišką veiklą kaip ir Bendrovė vykdžiusių bendrovių, kurių veiklos rodikliai ir sąlygos labiausiai atitiko mokesčių mokėtojo, operatyvius patikrinimus ir nustatė, kad visose trijose bendrovėse pardavėjoms buvo skaičiuojamas ir mokamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytas

minimalus darbo užmokestis: minimali mėnesinė alga arba minimalus valandinis atlygis, kuris skaičiuotas nuo faktiškai dirbtų valandų per mėnesį skaičių. Atsižvelgusi į tai, bei į tai, kad nagrinėjamu atveju nėra galimybių surinkti konkrečios informacijos apie faktinį gyventojų dirbtų per mėnesį dienų skaičių, Kauno AVMI konstatavo, kad pardavėjų darbo trukmė buvo 8 darbo valandos (vadovaujantis 2002-06-04 Lietuvos Respublikos darbo kodekso Nr. IX-926 XIII skyriaus 144 straipsnio nuostatomis), atlygis – ne mažesnis nei Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta minimali mėnesinė alga: nuo 2007-01-03 – 600 Lt (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. gruodžio 20 d. nutarimas Nr. 1301), nuo 2007-07-01 – 700 Lt (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2007 m. birželio 6 d. nutarimas Nr. 543), nuo 2008-01-01 – 800 Lt (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2007 m. gruodžio 17 d. nutarimas Nr. 1368). Įvertinusi atliktą mokesčio bazės nustatymą, ir taikydama mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ekonominių modelių metodą, Kauno AVMI nustatė 66549,07 Lt mokesčio bazę.

Inspekcija padarė išvadą, jog Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 69 str. nuostatomis pagrįstai nustatė, kad tarp Bendrovės ir 12 fizinių asmenų buvo susiklostę darbo santykiai, bei vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, nustatė 66549,07 Lt mokesčio bazę.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos 2015-02-09 sprendimu Nr. 69-8, nurodydama, kad Inspekcija neatsižvelgė į jos poziciją ir pateiktus argumentus, direktoriaus suteiktų Bendrovei paskolų faktiškai nepripažino, jas vertino kritiškai, vadovaudamasi tuo, kad Bendrovė nepateikė buhalterinės apskaitos dokumentų, neatsižvelgdama į pateiktus argumentus dėl dokumentų saugojimo terminų.

Skunde teigiama, kad Inspekcija nesivadovavo ekonomine logika, jog Bendrovė neturėdama apyvartinių lėšų negalėjo vykdyti tokios ekonominės veiklos, pirkti patalpas, įrangą, vykdyti rekonstrukcijos darbus, išlaikyti darbuotojus, mokėti mokesčius.

Pabrėžiama, jog Inspekcija, vertindama mokesčių inspekcijos informacinėje sistemoje ir Bendrovės archyvinėse bylose turimą informaciją, pripažino, kad pagal balanso duomenis 2001-01-01 (kai abi paskolos buvo suteiktos) suma buvo lygi 4363664 Lt, t. y. tik 36400 Lt mažesnė už suteiktą paskolą, todėl Bendrovei nesuprantama, kodėl nepripažino visos suteiktos paskolos sumos, t. y. nei vieno lito.

Bendrovės nuomone, tai, kad Inspekcija sprendime konstatavo, jog Bendrovės gamybinių patalpų rekonstrukcija ir gamybinės įrangos pirkimas pagal VĮ „Registru centras“ duomenis vyko 1996 m., t. y. praėjus beveik 2 metams po direktoriaus paskolos suteikimo, negali būti argumentu dėl minėtos paskolos nepripažinimo. Savo nuomonę Bendrovė grindžia tuo, jog Inspekcija pripažino, kad nuo 1994 m., t. y. po paskolos suteikimo, iki 1999 m. turto balansinė vertė padidėjo beveik 700000 Lt.

Toliau Bendrovė dėsto nesutikimo argumentus, dėl kurių esą Inspekcija sprendime nepasisakė.

1. Procedūriniai pažeidimai, nurodyti skunde Inspekcijai.

2. Dėl nepateiktų buhalterinių dokumentų, Bendrovė pabrėžia, kad ji įrodė, jog 1999–2000 m. kasos knygos, kasos operacijų pirminiai dokumentai, apyvartos žiniaraščiai, pasibaigus dokumentų galiojimo ir saugojimo terminams, nustatytiems Lietuvos Respublikos teisės aktu, buvo sunaikinti, todėl esą reikalauti juos pateikti yra neteisinga.

3. Dėl sandorių suteikiant Bendrovei paskolas, įvykusių iki 2002-07-01, kurių mokesčių administratorius nepripažino, skunde atkreipiamas dėmesys į tai, jog LVAT esą ne kartą yra pažymėjęs, kad vadovaujantis MAĮ 66 str. 3 d., šio įstatymo 69 str. 1 d., nepažeidžiant 68 str. 1 d. nuostatų, taikoma mokesčių mokėtojo sandoriams, ūkinėms operacijoms ar bet kokiai jų grupei, kurie įvyko po 2002 liepos 1 d. Be to, dėl sandorių įvykusių po 2002 liepos 1 d. LVAT esą yra pasisakęs, kad, jei mokėtojas savo išlaidas grindžia gautomis paskolomis, mokesčių administratorius nesprendžia dėl sandorio galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių, tačiau turi tiesioginiais įrodymais (lėšų panaudojimu ir pan.) įrodinėti, ar iš tiesų tokių sutarčių

pagrindu piniginės lėšos realiai yra perduotos.

Bendrovės nuomone, Kauno AVMI nesilaikė vertinimo kriterijų, neįrodė, jog mokesčių mokėtojo atlikti veiksmai akivaizdžiai prieštarauja ekonominei logikai, be to, taikyti MAĮ 69 str. 1 d. nuostatas galima tik nustačius, kad ūkinės operacijos vienintelis tikslas yra gauti mokesstinę naudą. Bendrovė tvirtina, kad jai dirbant nuostolingai 1994 m. ir 2000 m. buvo investuotos atitinkamos lėšos ir ji pradėjo dirbti pelningai, joje dirba daugiau nei šimtas žmonių. Tai, kad Bendrovės balanse suteiktų paskolų suma yra pavaizduota vėlesniuose balansuose, skunde aiškinama tuo, jog pinigai pagal paskolos sutartis buvo pervedami vėliau, kai trūkdavo apyvartinių lėšų, tuomet ir buvo apskaitomos, bet tai vyko iki 2002 m. liepos 1 d.

Kadangi patikrinimo akte nustatyta, jog suteikus abi paskolas balanse visų įsipareigojimų suma, eliminavus avansu gautas sumas, nesiekia 4400000 Lt sumos ir yra lygi 4363664 Lt, Bendrovė teigia, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu nenustatė, kad investuotos piniginės lėšos nebuvo panaudotos Bendrovės veikloje. Kadangi patikrinimo akte patvirtinta, jog iš tiesų buvo atliekama pastatų rekonstrukcija, kuri užfiksuota 2001 m. balanse 3738148 Lt verte, Bendrovei akivaizdu, kad turi būti pripažintos suteiktos paskolos, nes ji negalėjo uždirbti kelių šimtų procentų siekiančio milijoninio pelno.

4. Bendrovė pabrėžia, kad LVAT ne kartą yra pažymėjęs, jog pajamų nedeklaravimas nėra pagrindas ar prielaida nepripažinti realiai patirtų išlaidų. Teigiama, kad vykdydamas Kauno AVMI 2002-10-09 nurodymą Nr. 147, Bendrovės direktorius yra pateikęs gyventojų (šeimos) turto ir pajamų deklaracijas kartu su jo suteiktas paskolas pagrindžiančiais dokumentais 2002-10-15 administracinio teisės pažeidimo protokolo Nr. 133003 nagrinėjimo metu, o 2014-09-18 raštu Bendrovės direktorius prašė šių dokumentų kopijų, bet negavo.

5. Nors mokesčių administratorius nurodė, jog savo informacinėje sistemoje neturi informacijos apie Bendrovės direktoriaus artimųjų pajamas, Bendrovė mano, kad tai nėra pagrindas nepripažinti direktoriui skolintų ir dovanotų lėšų, o mokesčių administratoriaus nurodymas pateikti pajamas pagrindžiančius dokumentus yra neteisėtas, kadangi nuostatos dėl pajamų deklaravimo įsigaliojo tik nuo 2004-05-01 ir negali būti aiškinamos plečiamai, kitu atveju esą mokesčių administratoriui būtų sukurtos naujos, įstatyme nenumatytos teisės, o mokėtoju atsirasų papildomos, įstatyme nenumatytos pareigos susijusios su apmokestinimu, kas yra pagrindas viešojo administravimo subjekto aktą pripažinti neteisėtu. Bendrovė nurodo, kad pagal to meto Gyventojų turto ir pajamų deklaravimo įstatymą nebuvo nustatyta pareiga pagrįsti santaupų sumas, todėl tokia prievolė negali kilti ir vėliau, nes būtų pažeisti teisėti mokėtojo lūkesčiai.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta aukščiau, Bendrovė prašo Inspekcijos sprendimo netvirtinti, bei atsižvelgti į Lietuvos Respublikos Vyriausybės pažadus padėti kiaulių augintojams, pastaruoju metu patyrusiems ženklių nuostolių dėl kiaulių maro.

6. Dėl Inspekcijos sprendime nurodytų slepiamų darbo santykių Bendrovė nurodo, kad ji realizuodama savo produkciją sudaro pirkimo-pardavimo sutartis su verslo liudijimus prekiauti turinčiais fiziniais asmenimis. Minėtos pirkimo-pardavimo sutartys nenumato jokių darbinių santykių įtvirtintų Lietuvos Respublikos darbo kodekse. Bendrovė tvirtina, kad buvo daugybę kartų Inspekcijos tikrinama ir jokių pažeidimų nebuvo rasta. Bendrovė paaiškina, kad prekių pardavimas buvo vykdomas pagal pirkėjo pateiktus užsakymus, pirkėjas nuosavybės teisę įgijo nuo prekių perdavimo momento. Bendrovė nemano, kad darbo santykiai yra galimi vien dėl to, kad buvo sudarytos sutartys su fiziniais asmenimis, kurie laikinai naudojosi turgavietės prekybos vieta, svarstyklėmis, apranga, priklausančiais Bendrovei, dirbo pagal turgavietės darbo laiką, pirkėjo užsakytas prekes atveždavo Bendrovė.

Bendrovė mano, kad, jei prekyvietė priklausytų ne jai, o kitai bendrovei, tuomet pagal patikrinimo akto turinį užslėpti darbo santykiai turėtų būti kitos bendrovės, bet įstatymai nedraudžia prekiauti Bendrovės produkcija jos prekyvietėje fiziniam asmeniui, jei jis to pageidauja. Be to, esą Bendrovė nedraudė fiziniams asmenims prekiauti kitų tiekėjų produkcija, o nuomos mokesčių privalėjo fiziniai asmenys pagal sutartį, verslo liudijimus pirkę patys fiziniai

asmenys ir galimai deklaravo pajamas. Bendrovei neaišku kaip mokesčių administratorius nustatė, kad fiziniai asmenys dirbo 8 darbo valandas. Bendrovė teigia, jog tai, kad tokiose situacijose nėra darbo santykių požymių, patvirtino ir LR Valstybinė darbo inspekcija.

Remdamasi aukščiau išdėstytu, Bendrovė prašo Inspekcijos 2015-02-09 sprendimą Nr. 69-8 panaikinti.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Bendrovės skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Iš bylos medžiagos matyti, jog ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto GPM, PSD įmokų ir jais susijusių sumų, konstatavus, jog Bendrovė akcininkui (direktoriui) išmokėjo pinigines lėšas, kurios nepripažintos suteiktų paskolų grąžinimu, o priskirtos Bendrovės akcininko (direktoriaus) apmokestinamosioms pajamoms. Taip pat Bendrovei papildomai apskaičiuotas GPM, VSD įmokos ir įmokos į GF, konstatavus, jog fiziniai asmenys, kurie iš Bendrovės nuomojosi veiklos vietą, taip pat išgydavo ir prekiaudavo Bendrovės produkcija, su Bendrove buvo susieti ne civiliniais teisiniais santykiais, o buvo faktiniais Bendrovės darbuotojais. Kadangi Komisijos sprendimo nustatomoje dalyje išsamiai aptartos faktinės su Bendrovės apmokestinimu susijusios aplinkybės, todėl šioje sprendimo dalyje Komisija jų plačiau neanalizuos, dėl faktinių aplinkybių pasakydama tik tiek, kiek tai susiję su Bendrovės skundo motyvais ir jos apmokestinimo pagrįstumu.

Dėl Bendrovei, kaip išskaičiuojančiam asmeniui, apskaičiuotų mokesčių ir jais susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Bendrovė akcininkui (direktoriui) išmokėjo kitas pajamas, o negrąžino minėto asmens tariamai paskolintas lėšas.

Mokesčių administratorius nustatė, jog Bendrovė akcininkui (direktoriui) V. M. tikrinamuoju laikotarpiu išmokėjo 1858013 Lt išmokas, nurodydama, jog tai yra paskolų grąžinimas (pagal mokesčių administratoriui pateikto buhalterinės sąskaitos Nr. 400 „Akcininko paskola“ apyvertos žiniaraštį 2012-04-30 negrąžintos paskolos akcininkui likutis – 2351987 Lt). Kontrolės veiksmų atlikimo metu mokesčių administratorius, išanalizavęs informaciją, susijusią su tariamu paskolų suteikimu, konstatavo, jog surinkta informacija nepatvirtina suteiktų paskolų realumo, todėl Kauno AVMI nusprendė išmokėtas išmokas pripažinti kitomis V. M. pajamomis ir apmokestinti jas kaip kitas su darbo santykiais nesusijusias A klasės pajamas. Savo poziciją dėl realių paskolinių santykių nebuvimo Kauno AVMI grindė visuma mokestinio patikrinimo metu nustatytų aplinkybių:

1. Be 1994-07-23 paskolos sutarties Nr. 94/07/23 (paskolinta 2333470 Lt), 2000-08-16 paskolos sutarties Nr. 00/08-16-1 (paskolinta 2066530 Lt), Bendrovė nepateikė jokių dokumentų ar kitų įrodymų, jog realiai paskolos buvo suteiktos ir apskaitytos Bendrovės buhalterinėje apskaitoje. Nors Bendrovei buvo duotas nurodymas – mokesčių administratoriui pateikti visų korespondentinių sąskaitų, kuriose apskaitytos ūkinės operacijos ar ūkiniai įvykiai, susiję su 1994-07-23 ir 2000-08-16 paskolos sutartimis, apyvertos žiniaraščius, tačiau Bendrovė mokesčių administratoriaus nurodymą įvykdė tik iš dalies. Tai yra 2013-02-04 raštu mokesčių administratoriui buvo pateikti buhalterinės sąskaitos Nr. 400 „Akcininko paskola“ apyvertos žiniaraščiai už laikotarpius nuo 2006-06-20 iki 2006-07-20, nuo 2007-02-28 iki 2007-02-28, nuo 2009-06-10 iki 2009-12-30, nuo 2010-09-16 iki 2010-12-27, nuo 2011-04-13 iki 2011-09-08, kuriuose fiksuotas tik paskolos grąžinimas akcininkui. Kartu su šiais žiniaraščiais pateiktas buhalterinės sąskaitos Nr. 441 „Kitos skolos“ apyvertos žiniaraštis už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2007-12-31 ir 2008-06-30 buhalterinė pažyma, kurioje apskaitytas 2007-12-31 įvykis, t. y. buhalterinės sąskaitos Nr. 441 „Kitos skolos“ 2007-01-01 likutis – 2163987 Lt 2007-12-31 perkeltas į buhalterinę sąskaitą Nr. 400 „Akcininko skola“. Vėliau, t. y. 2013-02-11 pateikti dokumentai – buhalterinių sąskaitų Nr. 400 „Akcininko paskola“ ir Nr. 2711 „Banko sąskaita“

apyvartos žiniaraščiai nuo 2006 iki 2011 m. už kiekvienus metu atskirai. Pateiktame paaiškinime Bendrovės l. e. p. direktorė nurodė, jog buhalterinių korespondentinių sąskaitų, susijusių su 1994-07-23 ir 2000-08-16 paskolos sutartimis, apyvartų žiniaraščių už laikotarpį nuo 2000-01-01 iki 2005-12-31 nerasta dėl dirbusių buhalterių kaitos, kadangi dokumentai nebuvo tinkamai sudaryti ir išsaugoti dėl naujos programos diegimo. Kauno AVMI mokestinio patikrinimo metu atkreipė dėmesį į tai, jog nors Bendrovė 2013-02-11 rašte nurodė, jog apyvartos dokumentai už laikotarpį nuo 2000-01-01 iki 2005-12-31 nerasti, tačiau patikrinimo metu Bendrovė pateikė 2013-01-10 spausdintą buhalterinės sąskaitos Nr. 400 „Akcininko paskola“ apyvartos žiniaraštį, kuris apima ir 2005 metus, *kuriam 2005-01-01 neužfiksuotas mokesčių mokėtojo įsiskolinimas akcininkui*, tik vėlesniais dviem 2005-12-31 ir 2008-01-01 buhalteriniais įrašais apskaitytas Bendrovės įsiskolinimas akcininkui, t. y. buhalterinė sąskaita Nr. 400 „Akcininko paskola“ kredituota: 2005-12-31 registruotas ūkinis įvykis „Likučiai“ –2318013 Lt ir 2008-01-01 registruotas ūkinis įvykis „Likutis“ – 2167646 Lt, tą pačią dieną (2008-01-01) registruotas korekcinis įrašas, sąskaitą debetuojuojant 3659 Lt suma. Dokumentai, remiantis kuriais būtų galima nustatyti 2005-12-31 ūkinio įvykio turinį, mokestinio patikrinimo metu nepateikti. Mokesčių administratorius akte pažymėjo, jog buhalterinėje sąskaitoje Nr. 400 „Akcininko paskola“ 2008-01-01 registruotiems ūkiniams įvykiams pagrįsti (2008-01-01 sąskaita kredituota 2167646 Lt suma ir tą pačią dieną debetuota 3659 Lt suma) mokesčių administratoriui buvo pateikti buhalterinės sąskaitos Nr. 441 „Kitos skolos“ apyvartos žiniaraštis už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2007-12-31 ir 2008-06-30 buhalterinė pažyma, kurioje apskaitytas 2007-12-31 ūkinis įvykis, t. y. buhalterinės sąskaitos Nr. 441 „Kitos skolos“ 2007-01-01 likutis (2163987 Lt) 2007-12-31 perkeltas į buhalterinę sąskaitą Nr. 400 „Akcininko paskola“, dokumentai, remiantis kuriais 2007-01-01 sąskaitoje Nr. 441 „Kitos skolos“ užregistruota 2163987 Lt, anot mokesčių administratoriaus, mokestiniam patikrinimui nepateikti. Mokesčių administratorius taip pat nustatė, jog 2005-12-31 ir 2008-01-01 ūkiniais įvykiais užregistruota įsiskolinimo V. M. 4482000 Lt suma (2318013+2167646-3659) yra 82000 Lt didesnė už 1994-07-23 ir 2000-08-16 paskolų sutartyse nurodytą skolinamų piniginių lėšų sumą. Nors neatitikimo atsiradimą Bendrovės atstovai aiškino 4 klasės sąskaitų grupavimo klaida, tačiau mokesčių administratoriui nepateiktas paaiškinimas apie sąskaitų grupavimo klaidas ar apskaitos duomenys, kurių pagrindu būtų galima teigti, jog tokia klaida buvo padaryta.

2. Mokesčių administratorius išanalizavo Bendrovės archyvinėje byloje esančių balansų duomenis, siekdamas nustatyti, ar juose atsispindi Bendrovei suteiktos paskolų lėšos (Bendrovės įsiskolinimai). Pirmiausia buvo išanalizuoti 1995-01-01 – 1999-01-01 laikotarpiu pateikti balansai, paaiškinamieji raštai, siekiant nustatyti, ar juose atsispindi 1994-07-23 paskolos sutartimi suteikta 2333470 Lt pinigų suma.

Pagal surinktus duomenis mokesčių administratorius nustatė, jog pateiktuose 1995-01-01 – 1999-01-01 balansuose *visiems kreditoriams* nurodyti visi įsipareigojimai, tiek trumpalaikiai, tiek ilgalaikiai nesiekė 1994-07-23 paskolos sutartyje nurodomos paskolos sumos (2333470 Lt). Bendrovės 1995-01-01 balanse nėra nurodyta po vienerių metų mokėtinų sumų ir ilgalaikių įsipareigojimų, tokių įsipareigojimų nėra ir 1996-01-01, 1997-01-01 balansuose. 1995-01-01 balanso duomenimis trumpalaikiai įsipareigojimai (mokėtini per vienerius metus) sudaro 646105 Lt, iš jų pagal balanso, įmonės skolų būklės, 1995-01-13 paaiškinamojo rašto duomenis (akto priedas Nr. 14-3, Nr. 14-4, Nr. 14-5) 89720 Lt yra skolos tiekėjams, 19203 Lt mokėtini mokesčiai, socialinis draudimas ir atlyginimai, 537202 Lt trumpalaikis įsiskolinimas, susidaręs užperkant prekes ir pagrindines priemones, kurį planuojama padengti per kitus metus. 1996-01-01 balanso duomenimis trumpalaikiai įsiskolinimai sudarė 1514549 Lt, 1997-01-01 balanso duomenimis Bendrovės trumpalaikiai įsiskolinimai sudarė 1869298 Lt, iš kurių didžiąją dalį (1545719 Lt) sudarė kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai, 84265 Lt – kitos finansinės skolos, 100760 Lt – mokėtinos sumos tiekėjams. 1998-01-01 balanse nurodyta visų įsipareigojimų suma 1867038 Lt, iš kurių 21880 Lt sudarė po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai, 1845158 Lt per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai

įsipareigojimai. 1999-01-01 balanse nurodomi tik trumpalaikiai įsipareigojimai – 2216048 Lt. Finansinės skolos nurodytos 1997-01-01 ir 1999-01-01 balansuose, tačiau šie įsiskolinimai palyginus su visais įsiskolinimais, ženkliai mažesni, t. y. pirmuoju atveju sudaro 84265 Lt, 1999-01-01 – 56780 Lt. Pagal turimus duomenis nustatyta, jog 1995-01-01 – 1999-01-01 balansuose didžiausią įsipareigojimų dalį sudarė kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai: 1995-01-01 – 537202 Lt, 1996-01-01 – 1303078 Lt, 1997-01-01 – 1545719 Lt, 1998-01-01 – 1591107, 1999-01-01 – 2044697 Lt. Patikrinimo akte pateikta informacija, jog 2000-01-01 balanse nėra „kitų mokėtinų sumų ir trumpalaikių įsipareigojimų, o 2333308 Lt suma balanse nurodyta kaip kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai. 2001-01-01 balanse esanti 3123373 Lt kitų mokėtinų sumų ir ilgalaikių įsipareigojimų suma nesiekia abejomis (1994-07-23 ir 2000-08-16) sutartimis galimai Bendrovei paskolintų 4400000 Lt lėšų dydžio, nors pagal Bendrovės atstovės 2013-01-14 rašytiniame paaiškinime pateiktą informaciją, antroji paskola buvo suteikta laikotarpiu iki 2000-12-31, o lėšos pagal paskolos sutartis pradėtos gražinti 2006 m., kas leidžia daryti prielaidą, jog šiuo mokestiniu laikotarpiu, jeigu paskolos realiai buvo suteiktos, Bendrovės balanse jos turėjo atsispindėti visa apimtimi, kai tuo tarpu pagal įmonės skolų būklės aktą (balansą) finansinėms kitoms skoloms (kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai) priskirta 3123373 Lt. Atitinkamai 2002-01-01 balanse kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai 770280 Lt mažesni nei nurodyti 2001-01-01 balanse ir lygūs 2356093 Lt. 2003-01-01 balanse nurodyta 2353093 Lt suma („kitos ilgalaikės finansinės skolos“) perkelta iš 2002-01-01 balanso eilutės „kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai“. Bendrovės 2003-12-31 balanse nurodyta kitų ilgalaikių finansinių skolų suma sudaro 2263094 Lt, atitinkamai 2004-12-31 – 2318013 Lt, 2005-12-31 – 2318013 Lt, 2006-12-31 – 2236013 Lt ir pan.

3. Mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius surinko informaciją, susijusią su tariamai paskolintų lėšų panaudojimu. Nors Bendrovė mokestinio patikrinimo metu išdėstė poziciją, jog pirmosios paskolos (1994-07-23) lėšos buvo skirtos gamybinių patalpų rekonstrukcijai ir gamybinės įrangos pirkimui, antrosios paskolos lėšų paskirtis – apyvartinių lėšų pildymui, pastatų rekonstrukcijai, tačiau nei pirmuoju, nei antruoju atveju dokumentai pagrindžiantys lėšų panaudojimą pateikti nebuvo, motyvuojant pirminių apskaitos dokumentų sunaikinimu, pasibaigus dokumentų saugojimo terminui. Todėl vietos mokesčių administratorius patikrinimo metu įvertinęs Bendrovės balansuose esančią informaciją apie ilgalaikio materialaus turto (pastatų, kitų įrengimų ir įrankių, nebaigtos statybos) pokyčius, atsižvelgdamas į tai, jog nėra pateikti lėšų panaudojimą pagrindžiantys dokumentai, kritiškai įvertino Bendrovės poziciją dėl lėšų panaudojimo. Pirmosios paskolos suteikimo atveju buvo nustatyta, jog nors paskola tariamai suteikta 1994 m. liepos mėnesį, tačiau gamybinės patalpos buvo įsigytos po 2 metų, be to, tik 1998 metais ženkliai pasikeitė balanse esančio turto straipsnio „Nebaigta statyba ir išankstiniai apmokėjimai“ vertė (atitinkamai 1998-01-01 – 99442 Lt, 1999-01-01 – 512488 Lt), o įrankių ir įrengimų įsigyta 3 kartus mažesne apimtimi nei nurodyta paskolos suma. Antrosios paskolos atveju, mokesčių administratorius, neneigdamas pačios pastatų rekonstrukcijos buvimo (remdamasis balanso duomenimis), konstatavo, jog nesant dokumentų pagrindžiančių lėšų panaudojimą, nėra galimybės konstatuoti, jog lėšos buvo realiai paskolintos ir panaudotos Bendrovės nurodytai paskirčiai (t. y. nėra galimybės nustatyti kokiomis lėšomis konkrečiai buvo finansuota rekonstrukcija), kadangi 2000-08-04 taip pat buvo paimta paskola iš kredito institucijos, kurios paskirtis buvo statybos užbaigimas ir įrengimų įsigijimas. Mokesčių administratorius patikrinimo akte taip pat pateikė duomenis apie Bendrovės archyvinėje byloje esančią informaciją apie teisėsaugos institucijų nustatytus faktus, susijusius su ūkinių operacijų nefiksavimu arba dokumentų, neatitinkančių tikrovės registravimu apskaitoje 1997–1999 metais (patikrinimo akto 8-9 psl.). Mokesčių administratorius taip pat pažymėjo ir tai, jog Bendrovės archyvinėje byloje yra duomenų apie dar vieną paskolos sutartį, kuria tariamai V. M. taip pat lėšas skolino Bendrovei (archyvinėje byloje yra 1993-10-29 sutartis, kuria V. M. paskolino Bendrovei 2318013 Lt), tačiau apie šios sutarties buvimą mokesčių administratoriui nenurodė

nei Bendrovė, nei V. M., nors šių kontrolės veiksmų atlikimo metu buvo prašyta pateikti informaciją apie visus paskolinius santykius nuo Bendrovės įsteigimo iki 2011-12-31.

4. Taip pat mokesčių administratoriaus nustatė, jog V. M. neturėjo finansinių galimybių suteikti pateiktose sutartyse nurodytą 4400000 Lt lėšų. Nors V. M. buvo prašyta pagrįsti pajamų šaltinius, iš kurių gautos lėšos galimai buvo paskolintos Bendrovei, tačiau nors buvo paaiškinta (2012-06-30), jog suteiktos paskolos susideda iš asmeninių ir tėvų santaupų bei skolintų lėšų, o vėlesniame paaiškinime papildomai paskolų šaltiniu buvo įvardytos senelių santaupos, tačiau konkreči informacija (dokumentai ir įrodymai), pagrindžianti realius pajamų šaltinius, mokesčių administratoriui nebuvo pateikta, skolintojai nenurodyti ir pan. Mokesčių administratoriaus V. M. atžvilgiu atlikto mokesčio tyrimo metu (2013-01-10) yra įvertinti mokesčių administratoriaus duomenys apie V. M. pajamas, išlaidas, duomenys iš banko ir kitų institucijų. Iš mokesčių administratoriaus turimų duomenų nustatyta, jog V. M. mokesčių administratoriui nėra pateikęs nei turto ir pajamų, nei brangų turta įsigijusio arba įsigyjančio gyventojų pajamų deklaracijų, nei vienkartinės 2003-12-31 turėto turto deklaracijos, kuriose būtų deklaruojamos paskolintos ir negražintos Bendrovei pinigines lėšas, nors mokesčių administratoriaus teigimu, šių deklaracijų pateikimą numatė norminiai aktai nustatė ir pareigą tokias lėšas deklaruoti. Tokiu būdu mokesčių administratorius įvertinęs anksčiau aptartų duomenų visumą, taip pat duomenis apie V. M. pajamas, išlaidas, konstatavo, jog V. M. neturėjo realių galimybių Bendrovei suteikti paskolos sutartyse nurodytą 4400000 Lt sumą.

Skunde Komisijai Bendrovė laikosi pozicijos, jog ji įrodė mokesčių administratoriui, jog reikalaujami pateikti dokumentai buvo sunaikinti laikantis teisės aktų nustatytos tvarkos, be to, skunde minimi tam tikri juridiniai faktai (pagal 2001-01-01 balanso duomenis Bendrovės įsiskolinimo suma lygi 4363664 Lt, t. y. tik 36400 Lt mažesnė už suteiktas paskolas; Bendrovės turto balansinė vertė nuo 1994 iki 1999 m. didėjo) rodo, jog paskolos realiai buvo suteiktos Bendrovei, kadangi ji neturėdama apyvartinių lėšų, nebūtų galėjusi vykdyti ekonominės veiklos, pirkti patalpas, įrangą, vykdyti rekonstrukcijas ir pan. Todėl remdamasi šiais bei kitais skundo motyvais, Bendrovė laikosi pozicijos, jog mokesčių administratoriaus sprendimas šioje dalyje naikintinas.

Iš bylos medžiagos matyti, jog šioje ginčo dalyje, mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 69 straipsnio nuostatas, konstatavo, jog Bendrovė siekė mokesčines naudas, fiksuodama savo akcininkui (direktoriui) V. M. neapmokestinamų pajamų (paskolų) išmokėjimą, nors šių išmokų (realiai suteiktų paskolų) nepagrindė pirminiais abejonių nekeliančiais dokumentais ir įrodymais. Todėl Bendrovė, pasinaudodama deklaruotu išmokamų lėšų pobūdžiu, siekė išmokėti pajamas, nuo jų neapskaičiuodama ir nesumokėdama mokesčių, kas pripažintina mokesčines naudas siekimu. Nors iš bylos medžiagos matyti, jog ginčas tarp šalių vyksta dėl įrodymų vertinimo (jų pakankamumo tam tikroms aplinkybėms pagrįsti), tačiau Bendrovė skunde pirmiausia nurodo mokesčių administratoriaus procedūrinius pažeidimus, taip pat laikosi pozicijos, jog MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos gali būti taikomos sandoriams, kurie sudaryti laikotarpiu po 2002 m. liepos 1 d., todėl, anot Bendrovės, mokesčių administratorius neturėjo teisinio pagrindo apskaičiuoti mokesčius dėl 1994 ir 2000 metais Bendrovei suteiktų paskolų, kurių dalis buvo gražinta tikrinamuoju laikotarpiu.

Įvertinus Bendrovės skunde nurodytus motyvus, darytina išvada, jog jie nėra teisingi.

Bendrovė skunde nurodo, jog Kauno AVMI padarė procedūrinius pažeidimus, dėl kurių nepasisakė sprendime Inspekcija, tačiau, Komisijos vertinimu, Bendrovės skunde Inspekcijai nurodomos aplinkybės nesudaro pagrindo konstatuoti tokių aplinkybių buvimą. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 89 str. 1 d. 3 punkte yra įtvirtinta principinė procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė, tai yra skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimančias buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą. Ši įstatymine nuostata reiškia, kad ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu

įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės; kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūros pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui, yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas nepagrįstas sprendimas. Todėl pasisakant dėl nurodomų procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo subjekto sprendimams, yra vertinamos dvi aplinkybės: ar procedūriniai pažeidimai buvo padaryti, ar jie turėjo įtakos priimamo sprendimo pagrįstumui.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Bendrovės mokestinis patikrinimas įformintas 2014-08-25 patikrinimo aktu, kuris Bendrovės vadovui įteiktas pasirašytinai 2014-08-29, 2014-09-18 buvo pateiktas prašymas pratęsti pastabų pateikimo terminą, kuris 2014-09-24 sprendimu Nr. (04.7.2)-PRC-03-19 buvo pratęstas iki 2014-10-29. Šis sprendimas Bendrovės nurodytu adresu: *duomenys neskelbtini*, buvo išsiųstas 2014-09-29 raštu Nr. (6.3-04.7.2)-K-7987. Iš Bendrovės pateiktų dokumentų matyti, jog 2014-09-29 ji pateikė pastabas, papildomų pastabų Bendrovė iki 2014-10-29 nepateikė. Kaip matyti iš Kauno AVMI sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, jame Kauno AVMI atsakė į Bendrovės motyvus dėl mokestinį patikrinimą atlikusio mokesčių administratoriaus pareigūno bei mokesčių administratoriaus galimybės mokestinio patikrinimo metu vieną mokesčių administratoriaus pareigūną pakeisti kitu (sprendimo 17 psl.). Tokiu būdu konstatuotina, jog pagal pavedimą tikrinti paskirta Kauno AVMI pareigūnė 2014-07-29 buvo pakeista kita pareigūnė dėl priešasčių, susijusių su patikrinimą atlikusios pareigūnės pareigų pasikeitimu, apie ką buvo informuotas Bendrovės atstovas. Todėl šios aplinkybės nesudaro pagrindo konstatuoti aplinkybių, jog patikrinimo aktas ir sprendimas dėl akto tvirtinimo (kuris priimtas ne patikrinimą iki 2014-07-29 atlikusios pareigūnės, o jos pavaduotojos – I. K. , o sprendimo projektas parengtas kito Kauno AVMI pareigūno) buvo priimti, pažeidžiant norminių aktų ar objektyvumo principo reikalavimus. Todėl ginčo byloje nėra pagrindo konstatuoti, jog Kauno AVMI padarė procedūrinio pobūdžio pažeidimus.

Kaip matyti iš bylos, Bendrovė ginčijamas išmokas V. M. išmokėjo tikrinamuoju 2007–2011 metų laikotarpiu, būtent 2007 m. – 190000 Lt, 2009 m. – 1040000 Lt, 2010 m. – 500000 Lt, 2011 m. – 118000 Lt. Tokiu būdu mokesčių administratorius, nepažeisdamas MAĮ 68 str. 1 dalies reikalavimų, atlikdamas šio mokestinio laikotarpio mokesčių apskaičiavimo bei sumokėjimo teisingumo tikrinimą, vertino šių išmokų turinį tuo aspektu, ar Bendrovė pateikė pakankamai įrodymų, kurie pagrįstų aplinkybes, jog šios išmokos priskirtinos V. M. neapmokestinamosioms pajamoms, šiam asmeniui gražinant realiai suteiktas paskolas. Mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, vertino išmokėtų piniginių lėšų turinį, ar jų įforminimas atitinka tikrąjį išmokų turinį. Tai, jog siekiant įsitikinti tikruoju 2007–2011 metų laikotarpiu vykdytų ūkinių operacijų (piniginių lėšų išmokėjimo) turiniu, buvo vertinamos aplinkybės, įvykusios laikotarpiu nuo 1994 m., nėra pagrindas konstatuoti, jog administratorius netinkamai taikė teisės normas ar atlikdamas šiuos veiksmus padarė procedūrinio pobūdžio pažeidimus. Pastebėtina, jog LVAT savo praktikoje yra ne kartą akcentavęs, kad „nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje fiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčių apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujamosi ne MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo <...> taisykles“ (LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011; tokia pat pozicija dėstoma ir kitose LVAT bylose: nutartis adm. byloje Nr. A8-693/2007; nutartis adm. byloje Nr. A-442-206/2009; nutartis adm. byloje Nr. A-556-1073/2010). Todėl atsižvelgti į šiuos Bendrovės skunde nurodomus motyvus nėra pagrindo, o spręstinas klausimas, ar mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai yra pakankami, konstatuojant paskolinių santykių nebuvimą bei siekį Bendrovės direktoriui (akcininkui) išmokėti apmokestinamąsias pajamas, vengiant nuo jų apskaičiuoti ir sumokėti mokėtinus mokesčius.

Ginčo byloje yra nustatyta, jog paskolos suteikimą Bendrovė ir V. M. grindžia dvejomis rašytinėmis sutartimis, pirminiai pinigų įmokėjimą pagrindžiantys dokumentai pateikti nebuvo, kadangi, Bendrovės teigimu, kasos dokumentai, suėjus jų saugojimo laikui, buvo sunaikinti. Bendrovės atstovė 2013-01-14 paaiškinime nurodė, jog informacijos dėl 1994 m. suteiktos paskolos suteikimo būdo ir tikslios datos (iki kada paskola buvo suteikta) neturi, dėl 2000 metais suteiktos paskolos nurodė, jog paskola buvo suteikta grynaisiais pinigais, pinigus dalimis įmokant į įmonės kasą iki 2000-12-31. Nors skunde akcentuojama, jog dokumentai yra sunaikinti pasibaigus jų saugojimo terminui, tačiau, Komisijos vertinimu, nei šios aplinkybės, nei tai, jog Bendrovė akcentuoja paskolų suteikimo juridinius faktus įvykus beveik prieš 20 metų, neeliminuoja bendrųjų mokesčių mokėtojo pareigų, įtvirtintų MAĮ, mokesčių išskaičiuojančio asmens (Bendrovės) pareigos pagrįsti išmokamų išmokų pagrindą, nei bendrosios pareigos – elgtis atsakingai ir pareižingai. Pažymėtina, jog ginčo atveju pagal Bendrovės pateiktus apyvartos žiniaraščius (laikotarpiu nuo 2005-12-31) 2012-12-31 yra fiksuotas ženklus Bendrovės įsiskolinimas akcininkui, tačiau nė viena iš paskolinių santykių šalių nurodo neturinti pirminių, šių įmokų įnešimo į Bendrovės kasą (pervedimo į Bendrovės sąskaitą) dokumentų, suvestiniuose registruose tokio pobūdžio įsiskolinimo arba nėra (2005-01-01 dienai), arba jeigu jis ir fiksuojamas (2005-12-31 dienai), jis nėra grindžiamas pirminiais dokumentais, kas sudaro prielaidas abejoti deklaruotų ūkinių operacijų tikrumu. Nors Bendrovė akcentuoja, jog jos pareiga saugoti dokumentus pagal norminių aktų reikalavimus yra išnykusi, tačiau pažymėtina, jog ginčo atveju ir fizinis asmuo, turintis Bendrovei reikalavimo teisę, šios savo teisės nepagrindžia pinigų įmokėjimą pagrindžiančiais dokumentais (pinigų kvitais ar kitais dokumentais). Pažymėtina, jog MAĮ įtvirtina bendrąsias mokesčių mokėtojo pareigas – teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 str. 1 d. 6 p.), pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 p.). Buhalterinės apskaitos įstatymo (BAĮ) 4 straipsnis nustato bendruosius reikalavimus apskaitos tvarkymui, t. y. 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. Pagal BAĮ 12 straipsnio nuostatas visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, t. y. popieriniais arba elektroniniais liudijimais, patvirtinančiais ūkinę operaciją arba ūkinį įvykį ir turinčiais rekvizitus, pagal kuriuos galima nustatyti ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą (BAĮ 2 str. 1 dalis). Akcentuotina ir tai, jog pagal GPMĮ nuostatas Bendrovė yra mokesčių išskaičiuojantis asmuo, kuriam GPMĮ nustatytais atvejais, išmokant išmokas, kurios yra priskirtinos apmokestinamosioms pajamoms, yra nustatyta pareiga apskaičiuoti ir sumokėti GPM. Todėl GPMĮ 22 ir 23 straipsnio nuostatos įtvirtina Bendrovės, kaip mokesčių išskaičiuojančio asmens, pareigą – įvertinti (pagrįsti) išmokamų pajamų pobūdį ir nuo gyventojo gautų pajamų, jeigu jos priskirtinos A klasės apmokestinamosioms pajamoms, apskaičiuoti GPM ir sumokėti jį į biudžetą (LVAT 2012-09-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2100/2012). Atsižvelgiant į aptartą, konstatuotina, jog aplinkybės, susijusios su dokumentų saugojimo terminais, neeliminuoja Bendrovės pareigos pagrįsti jos atliktų išmokų turinį, todėl motyvai dėl tam tikrų dokumentų saugojimo terminų pabaigos nėra pagrindu, neesant pakankamų ir abejonių nekeliančių įrodymų dėl realių paskolos santykių buvimo, išmokėtas išmokas pripažinti paskolintų lėšų V. M. grąžinimu. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog Kauno AVMI savo išvadas dėl realių paskolinių santykių nebuvimo grindė ne tik aplinkybėmis dėl pirminių apskaitos dokumentų, pagrindžiančių lėšų suteikimą/įnešimą į kasą, nebuvimo, bet ir atlikta įvairių aplinkybių analize, įskaitant ir atitinkamų mokesčių laikotarpių Bendrovės balansų analize. Bendrovė laikosi pozicijos, jog tai, kad tam tikra skola neatsispindi jos tam tikro laikotarpio balanse (o galimai vėlesniame) nepaneigia paskolų santykių realumo, kadangi pinigai buvo pervedami vėliau (nurodoma iki 2002 m. liepos 1 d.), tuomet, kai atsirasdavo apyvartinių lėšų poreikis, akcentuoja tam tikras balanse fiksuotas bendras įsiskolinimų sumas, kurios, Bendrovės teigimu, yra artimos paskolų

sumai. Kaip jau ne kartą akcentuota mokestinių ginčų bylose, teismų praktika, aiškindama MAĮ 67 str. 2 dalyje įtvirtintą pareigą – paneigti mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, akcentuoja, kad „kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai“ (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. 556-1527/2010, tokios pat pozicijos dėl įrodinėjimo pareigos LVAT laikėsi ir 2010-10-25 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-1147/2010, 2011-01-03 nutartyje adm. byloje Nr. 556-1632/2010, 2011-12-22 nutartyje adm. byloje Nr. A-575-912/2011). Ginčo byloje Bendrovė nepateikė jokių įrodymų, duomenų, kurie pagrįstų jos nurodomas aplinkybes dėl lėšų suteikimo vėlesniais laikotarpiais (vėliau nei 1994 metais, ar vėliau nei 2000 m. rugpjūčio mėnuo). Priešingai, pirmuoju atveju Bendrovė mokestinio patikrinimo metu apskritai nenurodė nei paskolos suteikimo laiko, nei būdo; antruoju atveju nurodoma, jog lėšos grynaisiais pinigais buvo suteiktos iki 2000 m. pabaigos (Bendrovės atstovės A. K. 2013-01-14 atsakymas į paklausimą). Bendrovė nei skunde centriniam mokesčių administratoriui, nei Komisijai nepateikė jokios įrodymais pagrįstos informacijos apie realų paskolų suteikimo laiką, jų atspindėjimą atitinkamų mokestinių laikotarpių Bendrovės balansuose. Taip pat, Komisijos vertinimu, Bendrovės pozicija dėl galimo vėlesnio paskolų teikimo vertintina kritiškai ir dėl to, jog nėra jokios ekonominės logikos sudaryti paskolos sutartį (kuri pagal savo pobūdį yra realinė sutartis), joje nurodant tam tikrų lėšų perdavimą, realiai tokiam juridiniam faktui dar neįvykus. Atsakant į kitus Bendrovės argumentus dėl balanse fiksuotų įsiskolinimų sumų, pažymėtina, jog jų skaitmeninė (suminė) išraiška neatitinka tariamai suteiktų paskolų sumų, be to, neesant pirminių apskaitos dokumentų, kurie pagrįstų ilgalaikių ar trumpalaikių Bendrovės įsiskolinimų susidarymą, jų suminė išraiška, kaip ir tai, jog balanse didėjo ilgalaikio turto vertė, nepagrindžia mokėtojos įrodinėtinų aplinkybių dėl V. M. teiktų paskolų realumo.

Papildomai pasisakytina ir dėl to, jog nors Bendrovė abejoja Kauno AVMI išvadamis dėl V. M. realių galimybių paskolinti Bendrovei nurodytas sumas, taip pat teigia, jog V. M. skolintos sumos yra tinkamai deklaruotos, tačiau, Komisijos vertinimu, nei Bendrovė, jos akcininkas direktorius (V. M.) nepaneigė Kauno AVMI nustatytų aplinkybių dėl V. M. realių galimybių Bendrovei paskolinti sutartyse nurodytų sumų bei šių sumų tinkamo deklaravimo. Pažymėtina, jog 1993-12-09 Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų brangiam turtui įsigyti arba kitų įsigytų bei perleidžiamų lėšų deklaravimo Nr. I-322 įstatymas nustatė Lietuvos gyventojų, nuo 1994 m. birželio 1 d. visais būdais įsigyjančių (įsigijusių) brangų turtą arba įsigyjančių pinigines lėšas, pajamų deklaravimą. Tokiu būdu pagal minėto įstatymo 3 str. nuostatas Lietuvos Respublikos gyventojas privalėjo deklaruoti pajamas jeigu suteikiamos kitiems juridiniams ar fiziniams asmenims paskolos, kurių visa suma ne mažesnė už 2 straipsnyje nurodytąją (15000 Lt), deklaracija privalėjo būti pateikta iki 1994 m. spalio 1 d. (13 str. 2 dalis). Tokia pareiga ūkio subjektų vadovui numatyta ir remiantis 1996-05-16 Lietuvos Respublikos gyventojų turto ir pajamų deklaravimo įstatymo Nr. I-1338 nuostatomis. Tačiau V. M. nepateikė ginčo byloje dokumentų, pagrindžiančių motyvus dėl nurodytų lėšų tinkamo deklaravimo. Nors ginčo byloje pateikta informacija apie V. M. išrašytą kvietimą atvykti pas mokesčių administratoriaus pareigūną dėl turto ir pajamų deklaracijų pateikimo už laikotarpį nuo 1997 iki 2002 metų (akto priedas Nr. 21/2), tačiau minėtos aplinkybės nepatvirtina skunde nurodytų aplinkybių dėl turto (pajamų) deklaravimo. Paminėtina, jog Kauno AVMI kontrolės veiksmus įforminančiuose dokumentuose (2012-06-19 operatyvaus patikrinimo atskaitoje Nr. AU17-161, patikrinimo akte), Kauno AVMI 2014-10-01 rašte Nr. (9.1-03.2)-K-8081 yra konstatuota, jog pagal VMI sistemos duomenis V. M. nėra teikęs turto (pajamų) deklaracijų, brangaus turto deklaracijų (išskyrus 2000-12-29 pateiktą brangaus turto deklaraciją), kuriose būtų deklaruojamos suteiktas paskolas, jų grąžinimą, minėtų aplinkybių V. M. nėra deklaruojęs ir 2013-12-31 dienai turėto turto

vienkartinėje deklaracijoje. Tokiu būdu, kadangi V. M. nepateikė pajamas (iš kurių galimai buvo teikiamos paskolos) pagrindžiančių šaltinių, mokesčių administratorius, remdamasis savo turima informacija nenustatė, jog V. M. turėjo pakankamus šaltinius, suteikiančius galimybes paskolinti sutartyse nurodytas sumas, taip pat, atsižvelgiant į tai, kad ginčo byloje nėra pateikta duomenų apie lėšų deklaravimą, konstatuotina, jog mokesčių administratoriaus išvada dėl realių galimybių suteikti nurodyto dydžio paskolas nebuvimo yra pagrįsta. Tokiu būdu įvertinus patikrinimo metu surinktą informaciją, susijusią su tariamų paskolų suteikimu, konstatuotina, jog Bendrovė objektyviais ir patikimais, abejonių nekeliančiais įrodymais nepagrindė savo atliktų mokėjimų V. M. turinio, todėl mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog V. M. buvo išmokėtos kitos pajamos, nuo kurių pagrįstai apskaičiuoti papildomai mokėtini mokesčiai ir su jais susijusios sumos. Komisijos vertinimu, Bendrovė apsiribojo abstraktaus pobūdžio skundo motyvais, jų nepagrįsdama konkrečiais įrodymais, todėl Inspekcijos sprendimas šioje dalyje tvirtintinas, o Bendrovės skundas atmestinas.

Dėl papildomai apskaičiuotų mokesčių, konstatavus, jog Bendrovę ir turgavietėje dirbusius asmenis siejo darbo santykiai.

Ginčo byloje nustatyta, jog Bendrovė buvo sudariusi mėsos gaminių pirkimo-pardavimo sutartis su fiziniiais asmenimis, įsigijusiais verslo liudijimus. Kauno AVMI, įvertinusi Bendrovės ir šių asmenų bendradarbiavimo sąlygas, apklaustųjų asmenų paaiškinimuose pateiktą informaciją, konstatavo, jog minėtieji asmenys, nors ir buvo įsigiję verslo liudijimus verstis individualia veikla, tačiau jų veiksmų turinys neatitiko individualiai (savarankiškai) veiklai būdingų požymių. Mokesčių administratoriaus teigimu, minėtieji asmenys savo veikloje buvo priklausomi nuo Bendrovės, kuri organizuodavo jų veiklą, rūpinosi veiklos priemonėmis, todėl pripažinta, jog Bendrovę ir šiuos asmenis siejo faktiniai darbo santykiai, o pasirinkta Bendrovės ir fizinių asmenų bendradarbiavimo forma buvo siekiama nemokėti mokesčių, mokėtinų nuo su darbo santykiais susijusių pajamų. Todėl Kauno AVMI, taikydama MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, konstatavo, jog Bendrovė siekdama mokesstinės naudos (nemokėti mokesčių nuo su darbo santykiais susijusių pajamų), faktinius darbo santykius įformino sudarytomis civilinėmis sutartimis su asmenimis, kurie, Bendrovės nurodymu, buvo įsigiję verslo liudijimus. Atsižvelgdamas į tai, mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas, iš įvairių šaltinių surinkęs informaciją (taip pat ir apie analogiška veikla užsiimančiuose ūkio subjektuose pardavėjoms mokamą darbo užmokestį), nustatė, jog aktualiuoju laikotarpiu pardavėjams buvo mokamas LR Vyriausybės nustatytas minimalus darbo užmokestis arba minimalus valandinis atlygis, kuris skaičiuojamas nuo faktiškai dirbtų valandų per mėnesį skaičiaus. Kadangi Kauno AVMI apskaičiuodama mokesčių bazę, neturėjo galimybės nustatyti tikslaus fiziniams asmenims išmokėto atlygio dydžio, ji laikėsi pozicijos, jog pardavėjų darbo trukmė buvo 8 darbo valandos, atlygis ne mažesnis nei LR Vyriausybės nustatyta minimali mėnesinė alga (nuo 2007-01-01 – 600 Lt, nuo 2007-07-01 – 700 Lt, nuo 2008-01-01 – 800 Lt). Remdamasis šiais duomenimis, mokesčių administratorius nustatė minėtų asmenų su darbo santykiais susijusių pajamų 66549,07 Lt mokesčio bazę, nuo kurios apskaičiavo papildomai mokėtinus mokesčius, įmokas ir su jais susijusias sumas. Tikslus mokesčių bazės apskaičiavimas yra pateiktas patikrinimo akto 42 priede, iš kurio matyti, jog kiekvienam fiziniam asmeniui, remiantis laikotarpiu, kuriuo buvo išimtas verslo liudijimas, nustatomas dirbtų darbo dienų skaičius (darbo dienos apskaičiuotos pagal verslo liudijime nurodytą dienų skaičių, jeigu verslo liudijime nurodytos dienos neviršija to mėnesio darbo dienų skaičiaus), pagal kurį apskaičiuota su darbo santykiais susijusių pajamų mokesčių bazė.

Bendrovė šioje ginčo dalyje laikosi pozicijos, jog jos ir fizinių asmenų nesiejo darbo santykiai, nes darbo santykiai negali atsirasti dėl to, jog fiziniai asmenys dirbo Bendrovei priklausančioje turgavietėje, ar minėtieji asmenys laikinai naudojos Bendrovei priklausančiomis darbo priemonėmis. Bendrovė nurodo, jog ji keletą kartų buvo tikrinta mokesčių administratoriaus, tačiau jis pažeidimų nenustatė. Be to, Bendrovei neaišku, kaip buvo nustatyta,

jog fiziniai asmenys dirbo 8 darbo valandas, o kaip įrodymą, jog tarp šalių nebuvo susiklostę darbo santykiai, Bendrovė pateikia Darbo inspekcijos raštą.

Komisijos vertinimu, įvertinus ginčo byloje pateiktus duomenis, konstatuotina, jog mokesčių administratoriaus pozicija yra pagrįsta, tai yra mokesčių administratorius pagrįstai Bendrovės ir 12 fizinių asmenų sutarčių atžvilgiu taikė MAĮ 69 str. 1 d. nuostatas, bei taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas, apskaičiavo papildomai mokėtinus mokesčius. Nagrinėjant šį mokesčių ginčą atsižvelgtina į LVAT praktiką. 2005-07-14 teismų praktikos administracinių teisės pažeidimų bylose dėl nelegalaus darbo apibendrinime ir teisės taikymo rekomendacijose LVAT nurodė, kad darbo sutartis turi esminių požymių, skiriančių ją nuo kitų sutarčių. Visų pirma tai, kad darbuotojas privalo dirbti tam tikrą darbą ar eiti tam tikras pareigas, reiškia, kad jis turi atlikti ne konkrečias užduotis, o vykdyti tam tikrą darbo funkciją. Tuo darbo sutartys skiriasi nuo civilinių sutarčių: rangos, pavedimo, paslaugų teikimo, jungtinės veiklos (partnerystės). Civilinių sutarčių esmė – šalių įsipareigojimas atlikti tam tikrą iš anksto apibrėžtą užduotį, o darbo sutarties atveju darbuotojas privalo atlikti tam tikrą tęstinio pobūdžio funkciją, nesiejamą su gaunamu rezultatu. Antra, atlikdamas darbo funkciją, darbuotojas privalo laikytis darbo tvarkos ir paklusti darbdavio nurodymams, o civilinėse sutartyse šalių pavaldumo nėra (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2002-02-11 nutartis c. b. Nr. 3K-3-264/2002. Teismų praktika 17. P. 231–235, 2001-01-31 nutartis c. b. Nr. 3K-3-123/2001, 2003-04-23 nutartis c. b. Nr. 3K-3-543/2003 ir kt.). Tokiu būdu darbo santykiams būdingas tam tikros darbo funkcijos vykdymas, tuo tarpu civiliniai santykiai sietini su konkrečiu rezultatu. Be to, esant susiklosčiusiems darbo santykiams, darbuotojas privalo paklusti numatyta darbo tvarkai, jam suteikiama darbo vieta ir priemonės, taip pat turi būti susitarimas dėl darbo užmokesčio. Darbo santykiams būdinga subordinacija, kai tuo tarpu esant civiliniams santykiams (taip pat ir individualios veiklos vykdymo atveju) pasireiškia asmens savarankiškumas, t. y. veikimas savo valia ir nuožiūra, nepriklausomai nuo kitų asmenų, iš kurių tiesiogiai gauna pajamų. Komisija pažymi, kad tais atvejais, kai sprendžiamas darbo ar jų esmę atitinkančių teisinių santykių bei civilinių santykių atribojimo klausimas, analizuojamuose teisiniuose santykiuose gali būti tiek vieniems, tiek kitiems santykiams būdingų elementų. Tačiau kiekvienu atveju turi būti sprendžiama, kurie iš elementų (darbo sutarties ar paslaugų teikimo) dominuoja. Lemiamos reikšmės tokiais atvejais gali turėti aplinkybės, susijusios su atliekamų funkcijų / teikiamų paslaugų pobūdžiu, suformuota atliktina užduotimi (rezultatu), funkcijos svarba įmonės veikloje (ar tai pagrindinė juridinio asmens trečiosioms šalims teikiama paslauga ar šalutinė funkcija). Taip pat vertintina, kuri iš šalių prisiima veiklos riziką – jeigu šią riziką yra prisiėmus juridinis asmuo, tokiu atveju santykiai daugeliu atveju galės būti pripažinti darbo santykiais, tuo tarpu jeigu riziką dėl sutarties, galimų nuostolių yra prisiėmus ir fizinis asmuo, tai gali būti pripažinta vienu iš civilinių santykių požymių. Analizuotinas santykių pastovumas, atlyginimo už darbą mokėjimo pobūdis, darbo priemonių ir įrankių nuosavybė. Gali būti atsižvelgiama ir į tai, kokią dalį asmens, vykdančio individualią veiklą, pajamų sudaro iš juridinio asmens gaunamos pajamos, ar asmuo teikia panašaus pobūdžio paslaugas ir kitiems asmenims. Kaip jau minėta, turi būti vertinamos visos teisiškai reikšmingos aplinkybės ir kiekvienu konkrečiu atveju sprendžiama, kurie iš požymių dominuoja. Atitinkamai pabrėžtina ir tai, jog vertinant individualios veiklos požymius GPMĮ prasme, esminiu šios veiklos požymiu pripažintinas veiklos savarankiškumas.

Iš byloje surinktų duomenų, konstatuotina, kad nors fiziniai asmenys deklaruotai individualiai veiklai vykdyti buvo įsigiję verslo liudijimus, tačiau iš fizinių asmenų pateiktų paaiškinimuose nurodytų bendradarbiavimo su Bendrove aplinkybių matyti, jog fizinių asmenų veiklos pobūdis neatitiko esminio individualiai veiklai būdingo savarankiškumo požymio, t. y. pirmiausia pasirinktą veiklos modelį minėtieji asmenys pasirinko ne savarankiškai, o Bendrovės paliepimu, nors kreipėsi į Bendrovę, pasinaudodami pasiūlymu dirbti pardavėjų pareigose. Turgavietėje prekiaudami fiziniai asmenys turėjo teisę prekiauti tik Bendrovės produkcija, konkretų darbo laiką derindami su kitais asmenimis, kurie toje turgavietėje taip pat prekiaudavo

Bendrovės produkcija, produkcijos pristatymu, panaudojimu pasibaigus produkcijos realizavimo laikui, darbo priemonėmis rūpinosi ne tariamą individualią veiklą vykde asmenys, o Bendrovė. Todėl mokesčio patikrinimo metu nustatytų aplinkybių (kurios aptartos tiek Inspekcijos sprendime, tiek Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje) visuma patvirtina, jog tarp šalių buvo susiklostę faktiniai darbo santykiai. Pažymėtina, jog Bendrovė Komisijai nepateikė įrodymų, ar dokumentų, kurie paneigtų mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes dėl Bendrovės ir fizinių asmenų bendradarbiavimo, kuris buvo paremtas pavaldumo, o ne šalių savarankiškumo, lygiateisiškumo principais.

Komisijos vertinimu, Lietuvos Respublikos Valstybinės darbo inspekcijos prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos Asmenų aptarnavimo ir teisės taikymo skyriaus 2014-10-23 raštas Nr. (25)SD-13879 nesudaro pagrindo kitaip vertinti patikrinimo metu nustatytų aplinkybių. Mokesčio patikrinimo metu buvo atlikta visapusiška Bendrovės ir fizinių asmenų tarpusavio santykių analizė, vertinant tiek sudarytų sutarčių nuostatas, tiek faktiškai egzistavusias šalių bendradarbiavimo aplinkybes, kurias fiziniai asmenys nurodė paaiškinimuose mokesčių administratoriui. Tuo tarpu iš Bendrovės pateikto rašto turinio matyti, jog buvo atliktas Bendrovės pateiktos sutarties vertinimas, remiantis kuriuo, yra konstatuotas duomenų nepakankamumas darbo santykių požymių visumai konstatuoti, kadangi sutartis su prekyautoju neaptaria atlyginimo, mokamo prekyautojui. Tokiu būdu, Komisijos vertinimu, šis dokumentas neįrodo aplinkybių, jog fiziniai asmenys, vykde veiklą su įsigytais verslo liudijimais, buvo savarankiški ir jų veikla atitiko deklaruotos individualios veiklos požymius. Iš byloje pateiktų fizinių asmenų paaiškinimų matyti, jog santykiai tarp šalių buvo atlygintini, dalis asmenų nurodė, jog gaudavo atlyginimą, kuris priklausė nuo parduotų prekių apyvartos, tačiau tikslų sumų nurodė neprisimenantys; dalis nurodė, jog gaudavo atlygį už konkrečią darbo dieną ir pan. Atsižvelgiant į tai, jog mokesčių administratorius neturėjo galimybių nustatyti fizinių asmenų su darbo santykiais gautų pajamų dydžio, remdamasis apskaitos dokumentais, o tikslios ir konkrečios informacijos fiziniai asmenys savo paaiškinimuose nenurodė, todėl mokesčių administratorius Bendrovės mokesčių bazę nustatė, remdamasis patikrinimo metu iš įvairių šaltinių surinkta informacija.

Bendrovė kelia abejones dėl mokesčių administratoriaus konstatuotų aplinkybių, jog fiziniai asmenys dirbo po 8 darbo valandas. Pasisakant šiuo skundo aspektu, pažymėtina, kad atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais. Tokios pozicijos laikosi ir LVAT, konstatuodamas, jog MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokesčio prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokesčio prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokesčio prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A-11-603/2007; 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2491/2011). Tokiu būdu skaičiuodamas fizinių asmenų darbo laiką, mokesčių administratorius vertino duomenis, atsižvelgdamas į verslo liudijime nurodytų dienų skaičių, kuriomis fizinis asmuo deklaravo vykde veiklą su verslo liudijimu, o išvada dėl 8 val. darbo laiko buvo padaryta, atsižvelgiant į fizinių asmenų paaiškinimuose pateiktą informaciją, pvz. fizinis asmuo Nr. 14 nurodė dirbęs nuo 7 iki 15 val., fizinis asmuo – nuo 6. 30 val. iki 14 val. Atsižvelgiant į anksčiau nurodytas aplinkybes, Komisija laikosi pozicijos, kad mokesčių administratoriaus atlikti skaičiavimai atitinka objektyvumo, tikslumo, protingumo kriterijus, Bendrovė įrodymų, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokesčio prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų, nepateikė.

Įvertinant aptartas aplinkybes, konstatuotina, jog Bendrovė ir šioje ginčo dalyje nepateikė faktinių duomenų, ar įrodymų, kurie paneigtų mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, kaip reikalauja MAĮ 67 str. 2 dalis, todėl Bendrovės skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-02-09 sprendimą Nr. 69-8.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Laura Milašiūtė

Lina Vosylienė

Andrius Venius