



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL BUAB „A1“ 2016-10-03 SKUNDO**

2016 m. gruodžio 8 d. Nr. S-259 (7-226/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

Komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršeliienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosyliienės

sekretoriaujant

Jūratei Dalmantaitei

dalyvaujant
mokesčių mokėtojo atstovui

advokatui Pauliui Vinkleriui

mokesčių administratoriaus atstovui
nedalyvaujant

2016 m. lapkričio 15 d. posėdyje išnagrinėjusi BUAB „A1“ (toliau – Pareiškėjas) 2016-10-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-09-09 sprendimo Nr. 69-93,
n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-07-07 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-433 dėl 2016-03-29 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-227 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjui sumokėti 228968,08 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 21951 Eur GPM delspinigius, 22897 Eur GPM baudą (10 proc. mokesčio dydžio), 7354,90 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 3,67 Eur PM delspinigius ir 735 Eur PM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Vilniaus AVMI, atlikusi Pareiškėjo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), GPM ir PM už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2011-12-31 patikrinimą, nustatė, jog Pareiškėjas pagal 2009-11-01 įformintą rinkodaros sutartį Nr. 10/01/18 su „M2“ (toliau – Kipro įmonė) įsipareigojo surasti klientus minėtai įmonei. Kipro įmonė sutiko mokėti komisinius nuo kiekvieno pardavimo Pareiškėjo surastiems klientams. Tarp Pareiškėjo ir fizinių asmenų iš viso sudaryta 5516 sutarčių, į Vilniaus AVMI išsiųstus laiškus atsakė 290 asmenų, iš kurių 31 nurodė,

kad į keliones išvyko, o 259 patvirtino, kad į organizuojamas keliones neišvyko bei daugumai sumokėti pinigai nebuvo gražinti.

Pareiškėjo darbuotojos nurodė, jog Kipro įmonė joms negirdėta, minėtos įmonės vadovu ir acnininkų nepažinojo, o Pareiškėjo vadovai pasiimdavo visas iš fizinių asmenų surinktas pinigų sumas. Užsienio įmonių atstovai taip pat patvirtino, kad jie nežino apie Kipro įmonę.

Mokestinio patikrinimo metu Vilniaus AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas pats organizavo poilsines keliones įvairiuose užsienio kurortuose, t. y. veikė kaip neatsiskleidęs tarpininkas, jo pajamos yra visos fizinių asmenų sumokėtos įmokos. Kipro įmonei išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis Pareiškėjas įformino realiai neįvykusius sandorius, tokiu būdu nuslėpdamas pajamas bei mokesčius į valstybės biudžetą.

Taip pat Vilniaus AVMI nustatė, jog 9834 Lt suma yra didinamas Pareiškėjui gražintinas iš biudžeto PVM.

Vilniaus AVMI nuo 6061123 Lt išmokėtos sumos apskaičiavo 790581 Lt GPM nuo su darbo santykiais nesusijusių A klasės pajamų, iš jų 2009 m. – 18557 Lt, 2010 m. – 627545 Lt, 2011 m. – 144479 Lt (*Vilniaus AVMI Pareiškėjo iš fizinių asmenų surinktas 6061123 Lt pinigines lėšas, kurias pasiėmė Pareiškėjo vadovai, traktavo kaip Pareiškėjo jo vadovams išmokėtas su darbo santykiais nesusijusias A klasės pajamas*).

Inspekcija nurodo, kad Vilniaus AVMI, įvertinusi 2009 m. visas Pareiškėjo pajamas (484665 Lt) ir sąnaudas (483800 Lt), apskaičiavo 865 Lt apmokestinamąjį pelną, nuo kurio apskaičiavo 173 Lt PM sumą.

Įvertinusi visas 2010 m. Pareiškėjo pajamas (8474920 Lt) ir sąnaudas (8081415 Lt), Vilniaus AVMI apskaičiavo 393505 Lt apmokestinamąjį pelną, tačiau Pareiškėjas buvo deklaravęs 75273 Lt PM, kuris sumokėtas į biudžetą, todėl už 2010 m. PM sumažintas 16247 Lt.

Įvertinusi 2011 m. Pareiškėjo pajamas (3517765 Lt) ir sąnaudas (3241307 Lt), Vilniaus AVMI apskaičiavo 276458 Lt apmokestinamąjį pelną, nuo kurio apskaičiavo 41469 Lt PM.

Vilniaus AVMI 2016-07-07 sprendimu Nr. (4.65)FR0682-433, vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 10 straipsniu, 69 str. 1 dalimi, 70 str. 1 dalimi, 96 str. 1 dalies 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, 98 str. 2 dalimi, 99 straipsniu, 132 str. 2 dalies 1 punktu, 139 str. 1 dalimi, 140 straipsniu, 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 2 str. 14 ir 16 dalimis, 6 str. 1 dalimi, 20 straipsniu, 22 str. 2 dalimi, 23 str. 1 ir 3 dalimis, 24 str. 1 dalimi, 36 str. 2 dalimi, 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) 4 str. 1 dalimi, 5 straipsniu, 30 straipsniu, 31 straipsniu ir 43 straipsniu, apskaičiavo ir nurodė Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą aukščiau minėtas mokesčių ir su jais susijusias sumas.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Vilniaus AVMI 2016-07-07 sprendimą Nr. (4.65)FR0682-433.

1. Dėl uždirbtų pajamų. Pareiškėjo nuomone, uždirbtomis pajamomis jis turėjo teisę pripažinti tik tas iš gautų piniginių lėšų, už kurias jau buvo suteikęs apgyvendinimo paslaugas, todėl jo (Pareiškėjo) gautos iš paslaugų gavėjų piniginės lėšos negali būti tapatinamos su jo uždirbtomis pajamomis.

Inspekcija nurodo, kad pajamos – visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais (*PMĮ (2001-12-20 redakcija Nr. IX-675, 2008-07-14 redakcija Nr. X-1697) 2 str. 24 d.*). Taigi, kaip akcentuoja Inspekcija, įstatymų leidėjas imperatyviai nustatė, jog pajamos yra bet kokia forma uždirbta arba gauta ekonominė nauda.

Inspekcija nurodo, jog nustatytos šios svarbios aplinkybės (*Vilniaus AVMI patikrinimo akto 6–10 psl., sprendimo 6–7 psl.*):

1. Pareiškėjas buhalterinėje apskaitoje apskaitė ir PVM deklaracijoje deklaravo 9006250 Lt pardavimo pajamas pagal PVM sąskaitas faktūras, išrašytas Kipro įmonės už klientų suradimą ir jų nukreipimą į užsienio kurortų viešbučius (*Didžiųjų knygų, pirkimų žurnalų, avansinių apyskaitų išrašai ir kt.*).

2. Pareiškėjo darbuotojų teigimu, Kipro įmonė joms negirdėta, šios įmonės vadovų ir akcininkų nepažinojo, prezentacijų metu surinktus pinigus už sudarytas sutartis su fiziniais asmenimis pasiimdavo tuometinis vadovas C. L. . Pagal kasos išlaidų orderius (toliau – KIO) nustatyta, kad Pareiškėjo vadovai kiekvieną dieną iš kasos paimdavo nuo 8000 Lt iki 40000 Lt. *M And P. Ltd* generalinė direktorė N. P. ir įmonės „M1“ administratorius bei akcininkas J. A. M. P. patvirtino, kad nežino Kipro įmonės. Kipro Centrinė ryšių įstaiga nurodė, kad Kipro įmonė išregistruota iš įmonių registro, nes neteikė informacijos ir nebendradarbiavo su mokesčių administracija, taip pat negalėjo pateikti prašomų PVM sąskaitų faktūrų ir kitų dokumentų, nes jie nėra pateikti (*J. A. M. P. 2013-11-07 apklausos aktas, N. P. apklausos dokumentai, E. G. (2011-07-05), N. E. (2011-07-05), T. B. (2011-07-15), L. P. (2012-01-18) liudytojų apklausos protokolai, K. V. –A. 2015-12-14, S. A. 2015-12-16 paaiškinimai ir kt.*).

3. Fiziniams asmenims buvo siūlomos apgyvendinimo paslaugos užsienio viešbučiuose, sudarant su jais paslaugų teikimo sutartis, pagal kurias paslaugos gavėjai sumokėdavo pinigus Pareiškėjui ir pagal sutartį įgydavo teisę 3 metų laikotarpiu vykti į įvairius užsienio viešbučius pasirinktuose kurortuose (Ispanijoje, Maltoje, Kipre). Pareiškėjas 2011-01-27 sudarė FLY ~ BUY marketingo sutartį su „F1“, pagal kurią kaip atlygį už paslaugas minėtai įmonei turėjo mokėti Pareiškėjui 10 proc. sumą nuo sudarytų pardavimo sandorių, tačiau pagal Pareiškėjo pirminius buhalterinės apskaitos dokumentus bei registrus nenustatyti apmokėjimai už suteiktas paslaugas. Už poilsiautojų apgyvendinimą „F1“ viešbučiuose Pareiškėjui mokėti nereikėjo. Pareiškėjo darbuotojai paaiškino, kad visi siūlomi viešbučiai buvo reklaminiai. Viešbučiai atlikdavo tokias pačias prezentacijas kaip ir Pareiškėjas (*2011-01-27 FLY ~ BUY marketingo sutartis, Pareiškėjo buhalterinės apskaitos dokumentai ir kt.*).

4. Pareiškėjo (ribotos atsakomybės juridinio asmens) direktorius, atlikęs ir kasininko funkcijas, kuriam turtas buvo patikėtas darbo teisinių santykių pagrindu, įtariamas svetimo turto (Pareiškėjo jam patiktų pinigų) pasisavinimu. Iš visų Pareiškėjo pagal su fiziniais asmenimis sudarytas sutartis gautų pajamų vadovams buvo išmokėti 11427420 Lt pagal KIO, iš kurių 5366297 Lt panaudoti Pareiškėjo ūkinei finansinei veiklai vykdyti, likusi pinigų suma (6061123 Lt suma) išmokėta jo vadovams (*Pareiškėjo pajamų suvestinė pagal sutartis su fiziniais asmenimis, 2011-05-27, 2011-06-02, 2011-06-03, 2011-06-06 ir kt. kasos pajamų orderiai (toliau – KPO).*

5. Vilniaus AVMI įvertino neišvykusiems fiziniams asmenims gražintas pinigų sumas (*Pareiškėjo pajamų, priskiriamų su darbo santykiais nesusijusioms A klasės pajamoms, ir GPM apskaičiavimo suvestinė*).

6. Pareiškėjas nepateikė visų buhalterinės apskaitos dokumentų (*Vilniaus AVMI 2012-08-03 mokestinio tyrimo rezultatų ataskaitos Nr. 92-153 6 psl.*).

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas pats pradiniuose apskaitos dokumentuose užfiksavo gautas pajamas, jų išmokėjimą vadovams bei gražinimą kai kuriems fiziniams asmenims, kita vertus – Vilniaus AVMI įvertino kitą surinktą informaciją (*Pareiškėjo darbuotojų, klientų, kontrahentų paaiškinimai ir kt.*), todėl centrinis mokesčių administratorius konstatuoja, jog Vilniaus AVMI pagrįstai Pareiškėjo gautas lėšas apmokestino. Inspekcijos nuomone, nėra pagrindo sutikti su Pareiškėju, kad gautos piniginės lėšos nėra uždirbtos pajamos ir jos negali būti apmokestinamos mokesčiais.

2. Dėl išmokėtų piniginių lėšų. Pareiškėjo teigimu, jo vadovo pasisavinti pinigai yra ne Pareiškėjo, o jo kreditorių nuosavybė, todėl neteisėtai šios lėšos priskirtos Pareiškėjo vadovo vykdytos neva teisėtoms kitos veiklos A klasės pajamoms.

Inspekcija nurodo, kad pajamos – pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo gražinamos įmokos (ar jų dalis), 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 (*GPMĮ (2008-12-23 redakcija Nr. XI-111) 2 str. 14 d.*). Pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos. Nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio

objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje, išskyrus šio straipsnio 3 dalyje nurodytą atvejį (*GPMĮ (2002-07-02 redakcija Nr. IX-1007) 5 str. 1, 2 d.*).

Nuolatinis Lietuvos gyventojas, Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas individualią veiklą per nuolatinę bazę, kaip mokesčių išskaičiuojantys asmenys išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti šio Įstatymo nustatytą pajamų mokesčių, jeigu šios išmokos pagal šio Įstatymo nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms (*GPMĮ (2003-11-25 redakcija Nr. IX-1848) 23 str. 1 d.*).

Taigi, kaip nurodo Inspekcija, įstatymų leidėjas nustatė, jog pajamos, kurios yra apmokestinamos, yra bet kokia nauda pinigais ir (arba) natūra.

Pareiškėjas išmokėjo pinigines lėšas savo vadovams, kurių dalis nebuvo panaudota jo ūkinei veiklai vykdyti, todėl pagrįstai nuo išduotų pinigų, kurie traktuotini kaip Pareiškėjo vadovų pajamos, apskaičiuotas GPM (Vilniaus AVMI patikrinimo akto 6–10, 13, 14 psl., sprendimo 7 psl.). Skundžiamame sprendime pažymėta, kad mokesčių administratorius sprendžia mokestinės prievolės nustatymo klausimą (*MAĮ 19 str. 1 d. 2 ir 3 p.*), todėl nepasisako dėl Pareiškėjo teiginių, jog piniginės lėšos buvo išmokėtos galimai pažeidžiant kitų teisės aktų (*pavyzdžiui: komercinės, baudžiamosios teisės*) reikalavimus, nes šie reikalavimai nedaro įtakos nustatant mokestinius teisinius santykius ir iš jų kylančias pasekmes.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Pareiškėjas nurodo, kad ginčo esmę sudaro Pareiškėjo gautų iš pirkėjų lėšų teisinio statuso kvalifikavimas.

Dėl gautų pinigų pripažinimo Pareiškėjo pajamomis. Sprendžiant klausimą dėl už Pareiškėjo teikiamas paslaugas gautų iš paslaugų gavėjų piniginių lėšų (kitais tariant – įplaukų) pripažinimo Pareiškėjo pajamomis, reikia vadovautis Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymu (4 str. 2 d. 6 p., 10 str.), Buhalterinės apskaitos įstatymo nuostata, kad ribotos atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikla siekiantys pelno, tvarkydami apskaitą vadovaujasi Verslo apskaitos standartais (3 str. 4 d.), taip pat 10-ojo verslo apskaitos standarto „Pajamos“ metodinių rekomendacijų II skyriuje pateikta pajamų sąvokos samprata. Pareiškėjas daro išvadą, kad gautų piniginių lėšų (įplaukų) pripažinimą pajamomis įstatymų leidėjas sieja su jų uždirbimo, t. y. su paslaugų suteikimo jo gavėjui, bet ne su pinigų paslaugų teikėjui sumokėjimo, momento nustatymu. Priešingu atveju, pinigai, gauti iš anksto apmokėjus už paslaugas, buhalterinėje apskaitoje fiksuojami kaip įmonės įsipareigojimų pirkėjams padidėjimas ir tokios sumos apskaitomos 46-oje sąskaitoje „Avansu gautos sumos“.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius neteisėtai visas gautas iš paslaugų gavėjų pinigines lėšas priskyrė uždirbtoms pajamoms. Be to, nurodydama, kad iš visų Pareiškėjo pagal su fiziniais asmenimis sudarytas sutartis gautų pajamų vadovams išmokėti 11427420 Lt pagal KIO, iš kurių 5366297 Lt panaudoti Pareiškėjo ūkinei veiklai vykdyti, o likusi suma (6061123 Lt) išmokėta jo vadovams, Inspekcija nutyli, kad ir vadovams išmokėtos 6061123 Lt sumos paskirtis KIO taip pat buvo nurodyta kaip pinigai, skirti ūkinei veiklai vykdyti.

Pareiškėjas paaiškina, kad vadovai gautų nepanaudotų piniginių lėšų Pareiškėjui negrąžino, išvyko į užsienį ir ten slapstosi, t. y. vadovai pinigus pasisavino. Pareiškėjo teigimu, pasisavinti pinigai buvo Pareiškėjo paslaugų pirkėjų (gavėjų) iš anksto sumokėtos pinigų sumos už vėlesniu laikotarpiu (3 metų laikotarpiu) Pareiškėjo suteiktinas apgyvendinimo užsienio kurortuose (Ispanijos, Graikijos ir pan.) paslaugas. Taigi pasisavintos pirkėjų lėšos netapo nei Pareiškėjo vadovo, nei tuo labiau Pareiškėjo nuosavybe.

Dėl vadovams išmokėtų piniginių lėšų ir jų apmokestinimo. Mokesčių administratorius Pareiškėjo vadovų pasisavintas pinigines lėšas prilygino gyventojų A klasės pajamoms, t. y. sutapatino neteisėtu būdu pasisavintas pinigų sumas su įstatymo leidėjo nustatytomis iš teisėtos veiklos gautinomis pajamomis. Pareiškėjas nesutinka, kad bet kokia

nauda, taip pat ir gauta asmeniui atlikus baudžiamąją veiką, pripažintina asmens kitomis A klasės pajamomis ir apmokestinama GPMĮ nustatyta tvarka.

Vilniaus AVMI, teigdama, kad nepateikti dokumentai, būtini GPM apskaičiuoti pagal GPMĮ 20 straipsnį, mokesčius apskaičiuojo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.). Taip pat Vilniaus AVMI taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas, analizuodama ir netinkamai įvertindama Pareiškėjo vadovo veiksmus, kai vadovas pats sau išsimokėjo pinigines lėšas, jas įformindamas KIO kaip direktoriui išmokamas lėšas ūkinei veiklai vykdyti.

Pareiškėjo nuomone, iš Pareiškėjo kasos vadovo gautus pinigus pripažinti vadovo uždirbtomis A klasės pajamoms priskirtinomis pajamomis nebuvo pakankamo teisinio pagrindo.

Pareiškėjas, vadovaudamasis Viešojo administravimo įstatyme įtvirtintu įstatymo viršenybės principu (3 str.), pabrėžia, kad Vilniaus AVMI išvados dėl vadovo pasisavintų lėšų pripažinimo A klasės kitomis pajamomis, esminiai pažeidė GPMĮ 22 str. 2 dalį, kurioje nurodyti tokias pajamas apibūdinantys požymiai. Pareiškėjas teigia, kad įstatymas visais atvejais A klasės pajamomis pripažįsta pajamas, kurias su jas gausiančiu asmeniu sieja tokių pajamų priklausymas šiam asmeniui nuosavybės teise. Be to, taip išsamiai charakterizuodamas asmens gautų (įgytų) piniginių lėšų pripažinimo A klasės pajamomis atvejus, įstatymų leidėjas neginčijamai sieja aptariamų pajamų pripažinimo A klasės pajamomis su jų gavimo (įsigijimo) teisėtumu. Vilniaus AVMI nepagrįstai, plečiamai aiškindama GPMĮ 22 str. 2 dalies nuostatas, šias nuostatas neteisėtai pritaikė teisiškai identifikuoti ginčo situacijos atskiriems aspektams.

Dėl nurodytų priežasčių, be to, formaliai remiantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, Vilniaus AVMI ginčo pajamas traktavo ne kaip Pareiškėjo finansinius įsipareigojimus jų tikriesiems savininkams (Pareiškėjo kreditoriams), bet neteisėtai prilygino to asmens (vadovo) uždirbtoms A klasės apmokestinamosioms pajamoms.

Iš bylos medžiagos matyti, kad skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjo skundas atmestinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju kilo dėl iš fizinių asmenų (Pareiškėjo paslaugų gavėjų) gautų piniginių lėšų pripažinimo Pareiškėjo pajamomis ir jų apmokestinimo, taip pat dėl Pareiškėjo pagal kasos išlaidų orderius (KIO) vadovams išmokėtų piniginių lėšų pripažinimo Pareiškėjo vadovų gautomis su darbo santykiais nesusijusiomis A klasės pajamomis ir jų apmokestinimo.

Mokesčių administratorius atlikto Pareiškėjo mokestinio patikrinimo už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2011-12-31 metu nustatė, kad, nors Pareiškėjas pagal mokestiniam patikrinimui pateiktą 2009-11-01 įformintą rinkodaros sutartį Nr. 10/01/18 su Kipro įmone („M2“) įsipareigojo surasti klientus (fizinius asmenis) šiai įmonei, o Kipro įmonė sutiko mokėti komisinius nuo kiekvieno pardavimo Pareiškėjo surastiems klientams, t. y. Pareiškėjas veikė tariamai kaip atsiskleidęs tarpininkas, tačiau mokesčių administratorius surinko duomenis ir nustatė, jog faktiškai Pareiškėjas veikė kaip neatsiskleidęs tarpininkas, t. y. Pareiškėjas pats organizavo poilsines keliones įvairiuose užsienio kurortuose ir jo pajamos yra visos fizinių asmenų sumokėtos įmokos. Mokesčių administratorius konstatavo, kad Kipro įmonei išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis Pareiškėjas įformino realiai neįvykusius sandorius, tokiu būdu nuslėpdamas pajamas bei mokesčius į valstybės biudžetą. Įvertinęs šias nustatytas aplinkybes, taip pat atsižvelgęs į tai, kad Pareiškėjas mokestiniam patikrinimui pateikė ne visus buhalterinės apskaitos dokumentus (*nepateikė paslaugų pardavimų fiziniams asmenims registrų už visą tikrinamąjį laikotarpį, išrašomų PVM sąskaitų faktūrų bei jų registrų už laikotarpį nuo 2009-11-09 iki 2011-12-31, nepateikta Didžioji knyga, patikrinimui pateikti darbo laiko apskaitos, darbo užmokesčio apskaičiavimo bei išmokėjimo žiniaraščiai yra neinformatyvūs, pateikti ne už visą tikrinamąjį laikotarpį, taip pat nepateikti dokumentai, būtini GPM apskaičiuoti pagal GPMĮ 20 straipsnio „Neapmokestinamasis pajamų dydis ir papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis“ nuostatas*), taip pat į tai, kad Pareiškėjas savo vadovui pagal KIO dalies išmokėtų piniginių lėšų panaudojimo Pareiškėjo reikmėms nepagrindė juridinę galią turinčiais dokumentais, mokesčių administratorius mokėtinus mokesčius ir su jais susijusias sumas

Pareiškėjui apskaičiavo vadovaudamasis MAĮ 10 straipsnio, 69 str. 1 dalies ir 70 straipsnio nuostatomis. Pareiškėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus pozicija, skunde Komisijai iš esmės kelia du klausimus. Pirma, Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius neteisėtai visas gautas iš paslaugų gavėjų (fizinių asmenų) pinigines lėšas priskyrė Pareiškėjo gautoms ir uždirbtoms pajamoms ir jas apmokestino. Ir antra, Pareiškėjo teigimu, jo vadovo pasisavinti pinigai yra ne Pareiškėjo, o jo kreditorių nuosavybė, todėl neteisėtai šios lėšos priskirtos Pareiškėjo vadovo vykdytos tariamai teisėtos kitos veiklos A klasės pajamoms.

Įvertinusi Pareiškėjo skundo argumentus, Komisija sprendžia, kad Pareiškėjas iš esmės neginčija byloje nustatytų faktinių aplinkybių ir aritmetinio mokesčių bei baudų ir delspinigių apskaičiavimo, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu, mano, jog mokesčių administratorius nepagrįstai visas Pareiškėjo iš fizinių asmenų gautas pinigines lėšas priskyrė Pareiškėjo gautoms pajamoms, taip pat nepagrįstai pripažino, kad Pareiškėjas savo vadovui išmokėjo kitas su darbo santykiais nesusijusias A klasės pajamas ir jas atitinkamai apmokestino. Kadangi savo skundu būtent Pareiškėjas nustato mokestinės bylos nagrinėjimo ribas, Komisija nagrinėjamą bylą spręs pagal Pareiškėjo pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus.

1. Dėl uždirbtų pajamų. Pareiškėjas nesutinka, kad visos Pareiškėjo iš fizinių asmenų gautos pinigines lėšos už Pareiškėjo teikiamas paslaugas yra priskirtos Pareiškėjo gautoms pajamoms.

Šioje ginčo dalyje Komisija pažymi, kad Lietuvos vieneto uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką nustato PMĮ (*PMĮ 1 str. (2004-04-08 įstatymo Nr. IX-2102 redakcija)*), t. y. PMĮ nustato mokesčio bazės, pajamų ir sąnaudų pripažinimo, apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarką ir pagrindinius principus. Minėtų PMĮ nuostatų įgyvendinimui ūkio subjektai ir vadovaujasi Pareiškėjo skunde nurodytais teisės aktais (*Imonių finansinės atskaitomybės įstatymo, Būhalterinės apskaitos įstatymo nuostatomis, Verslo apskaitos standartais ir kt.*). Taigi tiek apskaičiuojant asmens uždirbtą pelną, tiek apskaičiuojant pelno mokesčiu apmokestinamas asmens gautas pajamas, visų pirma (o ne atvirkščiai), vadovaujasi PMĮ.

Pagal ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusias PMĮ 2 str. 24 dalies nuostatas pajamos – visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais. Vadinasi, PMĮ prasme *visos* fizinių asmenų už Pareiškėjo suteiktas (suteiktinas) paslaugas sumokėtos pinigines lėšos yra Pareiškėjo gautos pajamos. Ir šia prasme nėra svarbu, kaip, t. y. kokiais apskaitos principais vadovaujantis, gautos pajamos bus apskaitytos Lietuvos vieneto apskaitoje. Svarbu tiek, kad šios gautos pajamos būtų apskaitytos teisingai. Kita vertus, ne visos Lietuvos vieneto gautos pajamos yra laikomos uždirbtomis ir / ar apmokestinamosiomis pajamomis. Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje (PMĮ 4 str. 1 d.), o, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, iš pajamų atimamos neapmokestinamosios pajamos, atskaitomi leidžiami atskaitymai, atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai (PMĮ 11 str. 1 d.).

Kaip minėta, Pareiškėjas neginčija mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių, jog nagrinėjamu atveju Pareiškėjas pats organizavo poilsines keliones įvairiuose užsienio kurortuose, t. y. veikė kaip neatsiskleidęs tarpininkas. PMĮ nėra įtvirtinta, kas sudaro tarpininkavimu užsiimančių asmenų teikiamų paslaugų apmokestinamąją vertę. Tačiau šios nuostatos įtvirtintos PVMĮ. Pagal šio įstatymo 16 str. 2 dalies nuostatas neatsiskleidusio tarpininko vardu tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė nustatoma kaip visa, patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, apmokestinamoji vertė. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas organizavo poilsines keliones pagal su fiziniais asmenimis sudarytas „Paslaugų teikimo sutartis“, pagal kurias paslaugos gavėjai sumokėdavo pinigus Pareiškėjui ir pagal sutartį įgydavo teisę 3 metų laikotarpiu vykti į įvairius užsienio viešbučius pasirinktuose užsienio kurortuose (Ispanijoje, Maltoje, Kipre). Kadangi pajamos pripažįstamos pagal kaupimo principą, t. y. apskaitoje registruojamos tada, kai jos uždirbamos (neatsižvelgiant į pinigų gavimo momentą), o

Pareiškėjas pagal su fiziniais asmenimis sudarytas minėtas sutartis šiems asmenims suteikė paslaugas, darytina išvada, kad Pareiškėjo, kaip neatsiskleidusio tarpininko, fizinių asmenų už Pareiškėjo parduotą teisę paslaugų teikimo sutartyse nurodytomis sąlygomis išvykti į pasirinktą kelionę sumokėtos pinigų sumos yra laikomos Pareiškėjo uždirbtomis pajamomis. Komisijos nuomone, vien ta aplinkybė, kad fiziniai asmenys nepasinaudojo jiems suteikta teise nuvykti į pasirinktus kurortus, o pagal sutarties sąlygas Pareiškėjas tokiu atveju neturėjo prievolės grąžinti jam sumokėtų piniginių lėšų ir jų negrąžino, nesudaro pagrindo nepripažinti iš fizinių asmenų gautų piniginių lėšų Pareiškėjo uždirbtomis pajamomis. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjo iš fizinių asmenų gautos pajamos yra uždirbtos pajamos, todėl pagrįstai apmokestintos PM.

2. Dėl pagal KIO išmokėtų piniginių lėšų. Pareiškėjo teigimu, jo vadovui pagal KIO išmokėti ir vadovo pasisavinti pinigai patikrinimo metu neteisėtai ir nepagrįstai priskirti Pareiškėjo vadovo vykdytos neva teisėtos kitos veiklos A klasės pajamoms.

Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000-02-17 nutarimu Nr. 179 „Dėl Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių (toliau – Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklės) 9 punkto nuostatas išmokant pinigus atskaitingam asmeniui išrašomas KIO. Atskaitingas asmuo, gautais pinigais atsiskaitęs su kitais ūkio subjektais, fiziniais asmenimis, pateikia vyriausiajam buhalteriu (buhalteriui) pinigų sumokėjimo įrodymo dokumentus, kuriuos surašo į avanso ataskaitą, – nurodo joje šių dokumentų pavadinimus, numerius, datas, išmokėtas sumas. Atskaitingas asmuo atsiskaito vyriausiojo buhalterio (buhalterio) nustatyta ir ūkio subjekto vadovo patvirtinta tvarka ir terminais, tačiau ne rečiau kaip kartą per mėnesį. Nepanaudotus pinigus atskaitingas asmuo grąžina į kasą įforminant kasos pajamų orderį.

Kaip nustatyta byloje, Pareiškėjo vadovams pagal KIO buvo išmokėtos 11427420 Lt piniginių lėšos, iš kurių 5366297 Lt buvo panaudoti Pareiškėjo ūkinei finansinei veiklai vykdyti, likusiai Pareiškėjo vadovams išmokėtai sumai (6061123 Lt) juridinę galią turintys ir panaudojimą Pareiškėjo veiklai vykdyti patvirtinantys dokumentai nepateikti, t. y. Pareiškėjo vadovams pagal Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių nuostatas, t. y. teisės aktais nustatyta tvarka, išmokėta 6061123 Lt suma į Pareiškėjo kasą negrąžinta ir liko pas vadovus. Vadinasi Pareiškėjo vadovai iš Pareiškėjo gavo atitinkamų pajamų.

Įvertinusi aukščiau nurodytas aplinkybes dėl Pareiškėjo vadovams išmokėtos 6061123 Lt piniginių lėšų sumos, Komisija sutinka su Inspekcijos, remiantis GPMĮ 2 str. 14 dalies, 5 str. 1 ir 2 dalių nuostatomis (*Komisijos sprendimo 4 psl.*), padaryta išvada, jog pajamos, kurios yra apmokestinamos, yra bet kokia nauda pinigais ir (arba) natūra. Pareiškėjo vadovams išmokėtos lėšos pagal GPMĮ 22 str. 1 dalies nuostatas priskiriamos A klasės pajamoms, o pagal GPMĮ 23 str. 1 dalies nuostatas nuo tokių pajamų mokesčių apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti privalo šias pajamas išmokantis vienetas, kaip išskaičiuojantis asmuo. Kadangi Pareiškėjas nepagrindė Pareiškėjo vadovams išmokėtų 6061123 Lt pajamų panaudojimo Pareiškėjo veiklai juridinę galią turinčiais dokumentais, mokesčių administratorius pagrįstai šią išmokėtą sumą priskyrė prie apmokestinamųjų su darbo santykiais nesusijusių A klasės pajamų ir apskaičiavo bei nurodė Pareiškėjui sumokėti GPM.

Komisija pažymi, kad siekiant konstatuoti, kas, nagrinėjamo ginčo atveju, yra ginčo mokesčių mokėtojas, turi būti nustatoma vadovaujantis MAĮ. Pagal šio įstatymo 2 str. 17 dalį (*2014-12-18 įstatymo Nr. XII-1511 redakcija*) mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesčių. Mokesčių mokėtoju pagal šį įstatymą laikomas ir mokesčių išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Prievolė mokėti apskaičiuotus mokesčius nagrinėjamu atveju buvo numatyta tiek GPMĮ, tiek PMĮ. Kadangi šiame sprendime jau konstatuota, kad Pareiškėjas gavo (uždirbo) pajamų, taip pat jog vadovams išmokėjo A klasės pajamas, Pareiškėjui, kaip mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, pagrįstai ir teisėtai apskaičiuotas GPM ir su juo susijusios sumos. Nagrinėjamu atveju nėra pagrindo, kaip nurodo Pareiškėjas, ginčo pajamas traktuoti kaip Pareiškėjo finansinius

įsipareigojimus jų tikriesiems savininkams (Pareiškėjo kreditoriams). Dėl Pareiškėjo argumentų, jog ginčo lėšos buvo pasisavintos galimai neteisėtais vadovų veiksmais, Komisija nurodo, jog pagal MAĮ 19 str. 1 dalies 2 ir 3 punktus mokesčių administratorius sprendžia mokestinės prievolės nustatymo klausimą ir Pareiškėjo vadovų galimai neteisėti veiksmai nedaro įtakos nustatant mokestinius teisinius santykius ir iš jų kylančias pasekmes Pareiškėjui. Tokios pozicijos dėl įmonės vadovui išmokėtų ir vadovo pagal paskirtį nepanaudotų bei įmonei negražintų piniginių lėšų priskyrimo A klasės pajamoms ir įmonės pareigos nuo tokių pajamų apskaičiuoti ir sumokėti GPM laikosi ir LVAT (2016-10-05 nutartis adm. byloje Nr. A-991-438/2016).

Komisijos posėdžio metu Pareiškėjo atstovas pateikė 2016-11-15 prašymą Komisijai išreikalauti iš Inspekcijos Pareiškėjo KIO už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2011-12-31. Pareiškėjas paaiškino, jog iš KIO padarytų įrašų būtų matyti, kad Pareiškėjo vadovams išmokėtų piniginių lėšų paskirtis buvo ūkinei-finansinei veiklai vykdyti ir šios aplinkybės (įrašai KIO), Pareiškėjo nuomone, įrodytų, kad Pareiškėjo vadovai negavo jokių su darbo santykiais nesusijusių A klasės pajamų.

Įvertinusi bylos medžiagą, Komisija sprendžia, jog nėra pagrindo atsižvelgti į Pareiškėjo Komisijai pateiktą 2016-11-15 prašymą, nes, pirma, dėl KIO padarytų įrašų turinio ginčas nekyla, t. y. mokesčių administratorius neginčija, jog pagal KIO padarytus įrašus vadovams išmokėti pinigai buvo skirti Pareiškėjo ūkinei-finansinei veiklai vykdyti. Iš Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Vidaus reikalų ministerijos 2013-05-31 specialisto išvados dėl UAB „A1“ ūkinės finansinės veiklos Nr. 5-1/60 matyti, kad ginčo KIO buvo padaryti įrašai „atsiskaitymams su tiekėjais“ (specialisto išvados 10 psl.). Faktinis KIO pateikimas į mokestinę bylą neturi įtakos mokesčių administratoriaus nustatytai aplinkybei, jog Pareiškėjo išmokėta 6061123 Lt suma į Pareiškėjo kasą negražinta ir liko pas vadovus.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-09-09 sprendimą Nr. 69-93.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene