



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „A1“ 2017-08-09 SKUNDO**

2017 m. gruodžio 22 d. Nr. S-266 (7-175/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos narės, pavaduojančios komisijos
pirmininkę
komisijos narių

Linos Vosylienės
Martyno Endrijaičio
Andriaus Veniaus – pranešėjas

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojos
atstovams

UAB "A1" direktoriui F. S. ir atstovei T. M.

T. I.

mokesčių administratoriaus atstovei

2017 m. spalio 31 d. išnagrinėjusi UAB "A1" (toliau – Pareiškėja) 2017-08-09 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-07-20 sprendimo Nr. 69-72, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2017 m. rugsėjo 14 d. posėdyje, gavusi Inspekcijos 2017-09-07 raštą Nr. (24.6-31-5)-R-5270, kuriuo Komisija informuota, jog Pareiškėja, vadovaudamasi MAĮ 71 straipsniu (Susitarimas dėl mokesčio dydžio), yra pateikusi Inspekcijai pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, 2017-09-14 protokoliniu sprendimu Nr. PP-270 (7-175/2017) Pareiškėjos 2017-08-09 skundo nagrinėjimą sustabdė, iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą.

Inspekcija 2017-10-05 pateikė Komisijai 2017-10-04 raštą Nr. (24.6-31-5)-R-5871, kuriuo informavo, kad nėra pagrindo pasirašyti susitarimą su Pareiškėja dėl papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų.

Kadangi neliko aplinkybių, dėl kurių Pareiškėjos 2017-08-09 skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, Komisija 2017 m. spalio 31 d. posėdyje Pareiškėjos skundo nagrinėjimą atnaujina ir priima sprendimą iš esmės.

Inspekcija ginčijamo sprendimo pirma dalimi patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2017-04-20 sprendimo Nr. (36.9)FR0682-140 dėl 2017-02-28 patikrinimo akto Nr. (42.59) FR0680-88 tvirtinimo dalį dėl nurodymo Pareiškėjai sumokėti 123,38 Eur pridėtinės vertės mokesčių (toliau – PVM), 9,08 Eur PVM delspinigius, 24 Eur PVM baudą (20 proc. mokesčio dydžio), 4961,76 Eur pelno mokesčių (toliau – PM), 1488 Eur PM baudą (30 proc. mokesčio dydžio), 17718 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos), 8859 Eur VSD įmokų baudą (50 proc. įmokų dydžio), 86,32 Eur įmokas į Garantinį fondą (toliau – įmokos į GF), 21,31 Eur įmokų į GF delspinigius ir 25 Eur įmokų į GF baudą (30 proc. įmokų dydžio).

Antra ginčijamo sprendimo dalimi Inspekcija pakeitė Panevėžio AVMI 2017-04-20 sprendimo Nr. (36.9)FR0682-140 dalį ir vietoj nurodymo sumokėti 4485,71 Eur PM delspinigius nurodė Pareiškėjai sumokėti 1475,94 Eur PM delspinigius.

Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjos PVM už 2011-08-11–2011-08-31 laikotarpį, PM už 2011–2014 m. laikotarpį, įmokų į GF ir VSD įmokų už 2012–2015 m. laikotarpį pakartotinį mokesčių patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėja, sudarydama automobilių nuomos sutartis, siekė mokesčines naudas, todėl pagal 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 69 str. 1 dalį nuomos išmokas priskyrė su darbo santykiais susijusioms pajamoms ir Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 86,32 Eur įmokas į GF, 15,02 Eur įmokų į GF delspinigius, paskyrė 25 Eur įmokų į GF baudą ir 17718 Eur VSD įmokas bei 8859 Eur VSD įmokų baudą. Panevėžio AVMI nustatė, kad santechnikos prekės, Pareiškėjos įsigytos iš UAB "C1" nėra naudojamos Pareiškėjos PVM apmokestinamoje veikloje, todėl vadovaudamasi 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 123 straipsniu papildomai apskaičiavo 123,38 Eur PVM, 9,08 Eur PVM delspinigius ir paskyrė 24 Eur PVM baudą. Neleidžiamiesiems atskaitymams priskyrus kitas su pajamų uždirbimu nesusijusias negyvenamų patalpų nuomos išlaidas, vadovaudamasi 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) 5 str. 1 dalimi, Panevėžio AVMI Pareiškėjai apskaičiavo 4961,76 Eur PM, 4485,71 Eur PM delspinigius ir 1488 Eur PM baudą.

Inspekcija, išnagrinęjusi Pareiškėjos skundą, Panevėžio AVMI 2017-04-20 sprendimą Nr. (36.9)FR0682-140 iš dalies pakeitė.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad ginčas vyksta dėl to: 1) ar Panevėžio AVMI pagrįstai papildomai apskaičiavo PVM, nustačiusi, kad Pareiškėja į PVM atskaitą nepagrįstai įtraukė pirkimo PVM iš UAB "C1" įsigytas santechnikos prekes; 2) ar Panevėžio AVMI pagrįstai apskaičiavo papildomą PM, neleidžiamiesiems atskaitymams priskyrusi už iš UAB "C1" įsigytas santechnikos prekes išlaidas, taip pat kitas su pajamų uždirbimu nesusijusias negyvenamų patalpų nuomos išlaidas; 3) ar Panevėžio AVMI pagrįstai apskaičiavo papildomas įmokų į GF sumą ir VSD įmokų sumas, vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalimi automobilių nuomos išmokas priskyrus su darbo santykiais susijusioms pajamoms.

1. Dėl Pareiškėjai apskaičiuotų PVM ir PM bei su šiais mokesčiais susijusių sumų. Inspekcija, vadovaudamasi PMĮ 11 str. 1 dalies ir 17 str. 1 dalies nuostatomis, taip pat remdamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, aiškinančia PMĮ 17 str. 1 dalies turinį, nurodo, kad leidžiamais atskaitymais pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios faktiškai patirtos vienetui vykdant savo veiklą, kuria vykdant vienetas siekia gauti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos, taip pat sąnaudos turi būti įprastinės vieneto veiklai bei būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. Be to, patirtos išlaidos mažina mokesčių mokėtojo apmokestinamąjį pelną, tik nustačius, kad ūkinė operacija yra tikrai įvykusi, t. y. mokesčių mokėtojas patyrė išlaidas, o šios operacijos turinys yra patvirtintas juridinę galią turinčiais dokumentais. Taip pat skundžiamame sprendime akcentuota PVMĮ 58 str. 1 dalies 1 punkte įtvirtinta imperatyvi taisyklė, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo

ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, tik jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui.

1.1 Dėl santchnikos prekių. Pareiškėja pagal 2011-08-31 PVM sąskaitą faktūrą JAU Nr. 186744 įsigijo santchnikos prekes, iš viso 7 vnt., suma be PVM 2026,45 Lt, 425,55 Lt PVM, iš viso su PVM – 2452 Lt. Šioje PVM sąskaitoje faktūroje ties nuoroda „prekes priėmė“ įrašas ranka „F. S.“ ir Pareiškėjos direktoriaus parašas. Nurodyta, kad sąskaitą išrašė apskaitininkė–pardavėja G. H. ir pasirašyta. Pareiškėja šių prekių įsigijimo išlaidas priskyrė leidžiamiems atskaitymams, o pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą.

Pareiškėjos pateiktame atliktų darbų akte prekės nurašytos pagal PVM sąskaitą faktūrą vienu įrašu „santchnikos prekės“, neišvardinant, kokios konkrečiai prekės nurašytos, t. y. negalima nustatyti, kokios prekės buvo panaudotos remontui.

Pakartotinio patikrinimo metu atliktas UAB "C1" operatyvus patikrinimas (2017-02-20 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-1321) (toliau – OP), kurio metu UAB "C1" pateikė 2011-08-31 PVM sąskaitos faktūros JAU Nr. 186744 egzempliorių, kurio skiltyje „prekė“ nurodyta – vonia VISPOOL LONDRA A.M170 stačiakampė (730031) 1 vnt.; vonios VISPOOL LONDRA A.M170 apdaila (730032) 1 vnt.; WC klavišas VISIGN FOR STYLE (552043) 3 vnt.; dušo perjungimo mazgas Rubineta (840215) 1 vnt.; maišytuvo Rubineta čiaupas (840025) 1 vnt.; kiekis – iš viso 7 vnt. Suma iš viso 2452 Lt, įskaitant 425,55 Lt I. S., kad prekių kiekis ir sumos sutampa su Pareiškėjos pateiktame PVM sąskaitos faktūros egzemplioriuje nurodytais duomenimis, tik operacijos turinys skirtingas. 2017-02-14 G. H. (UAB "C1" apskaitininkė–pardavėja) paaiškino, kad sąskaitų turinys skiriasi, nes Pareiškėjos atstovas prašė sąskaitoje įrašyti „santchnikos prekės“.

Pakartotinio patikrinimo metu taip pat atliktas UAB "E1" OP (2017-02-24 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-1467), kurio metu nustatyta, kad UAB "E1" pagal 2012-03-31 PVM sąskaitą faktūrą AUTO Nr. 001474 už 413128,05 Lt, įskaitant 71699,91 Lt PVM, iš Pareiškėjos įsigijo sandėlio, parduotuvės, serviso ir administracinių patalpų remonto paslaugas. Siekiant nustatyti, ar suremontuotose patalpose buvo sumontuotos UAB "C1" išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje JAU Nr. 186744 išvardintos prekės, kartu su UAB "E1" direktoriumi buvo apžiūrėtos suremontuotos patalpos, surašytas turto apžiūros aktas. Konstatuota, jog suremontuotose patalpose adresu: x, prekių, išvardintų 2011-08-31 UAB "C1" išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje JAU Nr. 186744, nerasta.

Pareiškėjos teigimu, skirtingas sąskaitos turinys atsirado UAB "C1" darbuotojai galimai perrašius sąskaitą, nedalyvaujant Pareiškėjai (*daroma prielaida, kad parašas galimai suklastotas*). Teigiama, kad UAB "C1" sąskaitos egzemplioriuje nurodytų prekių neįsigijusi, o Pareiškėjos egzemplioriuje įsigytas „santchnikos prekes“ pardavusi kartu su remonto darbais UAB "E1" išrašydama PVM sąskaitą faktūrą AUTO Nr.001474.

Inspekcija pažymi, kad PVM sąskaita faktūra ir atliktų darbų aktas, kuriuose neidentifikuojamos prekės, nepatvirtina, jog iš UAB "C1" įsigytos prekės yra susijusios su įmonės veikla, skirtos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Taigi nustatčius, kad ginčo išlaidų suma negali būti pripažinta leidžiamais atskaitymais, nes nėra patirtos vienietui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą PMĮ 17 str. 1 dalies prasme, jos negali būti įtrauktos ir į PVM atskaitą, nes nėra susijusios su Pareiškėjos vykdoma komercine veikla. Todėl Pareiškėjai pagrįstai apskaičiuotas 123,38 Eur PVM.

1.2 Dėl negyvenamųjų patalpų nuomos. Pareiškėja pagal 2011-12-15 Negyvenamųjų patalpų nuomos sutartį iš F. A. išsinuomojo 156 kv. m ploto negyvenamas patalpas – pastatą, esantį y. Nustatyta, kad per tikrinamąjį laikotarpį už šių patalpų nuomą F. A. priskaitytas nuomos mokesčiai: 2012 m. – 46800 Lt, 2013 m. – 46800 Lt, 2014 m. – 46800 Lt ir už 2015 m. – 13554,24 Eur. Pareiškėja 2012–2014 m. nuomos mokesčių priskyrė leidžiamiems atskaitymams.

F. A. su Pareiškėja darbo santykiais nesusijusi. Pareiškėjos direktorius F. S. ir F. A. yra susiję asmenys, kaip tai apibrėžta PMĮ 2 straipsnyje, nes F. S. ir F. A. registruoti tuo pačiu adresu, kartu augina du vaikus.

Mokestinio tyrimo metu 2016-04-05 Panevėžio AVMI apžiūrėjo patalpas, esančias y (2016-04-05 Turto apžiūros aktas) ir nustatė, kad šios patalpos – tai įgilintas sandėlis, kuris yra apsemtas, priverstas įvairaus statybinio laužo, jame išmėtyti įvairūs sulaužyti, surūdiję metaliniai daiktai, įėjimas į rūšį užverstas žvyru, kuris apaugęs piktžolėmis. Kadangi piktžolės didelės ir sudžiūvusios, padaryta išvada, kad jos iš ankstesnių metų. 2016-04-05 Turto apžiūros akte konstatuota, kad sandėlis – pusrūsis Pareiškėjos veikloje nenaudojamas. Šį aktą pasirašė Pareiškėjos direktorius. Po tam tikro laiko tarpo, t. y. 2016-04-12 Pareiškėjos direktorius pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad patalpų paskirtis – atliekų sandėlis, nurodė, jog 2016 m. vasario mėn. pastebėjo apsemtas patalpas, todėl atliekas išgabeno ir 2016-03-04 perdavė atliekas utilizuojančiai įmonei. Pareiškėja tvirtina patalpose sandėliavusi pavojingas atliekas, susidarančias autoserviso veikloje, sudėvėtas utilizacijai skirtas padangas ir naudotas, bet dar eksploatacijai tinkamas padangas.

Skundžiamame sprendime konstatuota, kad Pareiškėjos teiginiai apie atliekų saugojimą yra tik bendro pobūdžio informacija, nepagrįsta įrodymais. Nepakanka paaiškinti apie patiriamas atliekų tvarkymo išlaidas, o būtina savo paaiškinimus pagrįsti dokumentais, t. y. mokesčių administratoriui turi nekilti jokių abejonių dėl realaus negyvenamų patalpų naudojimo. Nors Pareiškėja tvirtina didžiulėje patalpoje adresu: y sandėliavusi pavojingas atliekas, naudotas padangas, tačiau pateikia 2016-03-04 krovinio važtaraštį apie tepalo, oro, ir kuro filtrų, panaudotos alyvos bei metalo laužo iš Pareiškėjos patalpų, esančių x, pristatymą UAB "F1" adresu: w. Apie padangų saugojimą, gabenimą, utilizavimą jokių dokumentų nepateikta.

Pareiškėjos direktoriaus teigimu, su akte surašyta O. N. nuomone jis nesutiko, tačiau O. N. paprašė pasirašyti turto apžiūros akte ir pateikti savo atsakymus atskirame rašte. Inspekcija pažymi, kad Pareiškėjos direktorius, pasirašydamas Turto apžiūros aktą, nenurodė nesutinkantis su labai konkrečia išvada, kad patalpos nenaudojamos, praėjimas į rūšį užverstas žvyru, o praėjus kelioms dienoms paaiškino praeityje naudojęs patalpas. Tokie Pareiškėjos paaiškinimai laikytini gynybine pozicija, juolab Pareiškėja nepateikia objektyvių įrodymų, kurie patvirtintų pavojingų atliekų – padangų saugojimą, gabenimą, utilizavimą.

Pareiškėjos teigimu, Panevėžio AVMI, atlikusi patalpos apžiūrą, turėjo rezultatus pateikti Daiktų patikrinimo protokolo FR1062 formoje, patvirtintoje Inspekcijos 2009-01-08 įsakymu Nr. VA-2 (toliau – Įsakymas), kurioje numatyta, kad paaiškinimo pabaigoje būtinas įrašas: „Perskaičiau, noriu patikslinti, pataisyti“. Mokesčių administratorius šios formos nepildė, tik surašė laisvos formos apžiūros aktą.

Inspekcija, pirma, pažymi, kad Įsakymo 1.5 papunkčiu yra patvirtinta Paaiškinimo FR1047 forma ir 1.12 papunkčiu patvirtinta Daiktų patikrinimo protokolo FR1062 forma. Tai atskiros formos ir jos tarpusavyje nėra tapatinamos. Daiktų patikrinimo protokolo FR1062 formoje nurodytas Pareiškėjos būtinas įrašas nėra įtvirtintas. Antra, sutiktina su Pareiškėjos teiginiu, kad mokesčių administratoriaus darbuotojas, patikrinęs mokesčių mokėtojo veikloje naudojamus daiktus, surašo Daiktų patikrinimo protokolo FR1062 formą, tačiau, Inspekcijos vertinimu, toks laisvos formos blanko surašymas nėra esminis tikrinimo procedūros pažeidimas, t. y. paneigiantis nustatytą faktą, jog nuomojamos patalpos realiai nenaudojamos Pareiškėjos veikloje ir negali būti pripažinta leidžiamais atskaitymais, nes nėra patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą PMĮ 17 str. 1 dalies prasme.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad formaliai sudaryta patalpų nuomos sutartimi tarp Pareiškėjos ir F. A. buvo siekiama mokestinės naudos tarp susijusių asmenų ir tai sudarė galimybes Pareiškėjai padidinti leidžiamus atskaitymus ir sumažinti mokėtiną PM sumą. Įrodymų, paneigiančių išvadas dėl formaliai sudarytos patalpų nuomos sutarties,

Pareiškėja nepateikė. Konstatuotina, kad Pareiškėja, priskirdama 2012–2014 m. leidžiamoms atskaitymams po 46800 Lt nuomos mokesčio už patalpas, kurios neskirtos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, neleistina sumažino apmokestinamąjį pelną, todėl Panevėžio AVMI apmokestinamąjį pelną pagrįstai didino 2012 m. – 46800 Lt, 2013 m. 46800 Lt ir 2014 m. 46800 Lt.

2. Dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo. Šioje dalyje ginčas kilo dėl to, ar Panevėžio AVMI, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, automobilių nuomos išmokas pagrįstai priskyrė su darbo santykiais susijusioms pajamoms.

Skundžiamam sprendime Inspekcija cituoja MAĮ 10 ir 69 straipsnius, aptaria LVAT praktiką, aiškinančią minėtų teisės normų taikymą konkrečiose situacijose, ir nurodo, kad siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos. Nagrinėjamu atveju, kaip teigia Inspekcija, mokesčio apskaičiavimui taikant turinio viršenybės prieš formą principą, būtina nustatyti Pareiškėjos vykdytuose veiksmuose mokestinės naudos siekimo faktą.

Pareiškėja sudarė šias automobilių nuomos sutartis:

1) 2012-07-02 automobilio nuomos sutartis su V. H., dirbančiu transporto padalinio vadovu. Sutartyje numatyta, kad V. H. suteikia už užmokestį Pareiškėjai valdyti ir naudoti AUDI A4, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) nuomos mokestis – 1176,47 Lt / mėn., nuo 2015-02-01 nuomos mokestis – 352,94 Eur / mėn.;

2) 2012-07-02 automobilio nuomos sutartis su Y. D., dirbančia parduotuvės padalinio vadove. Sutartyje numatyta, kad Y. D. suteikia už užmokestį Pareiškėjai valdyti ir naudoti *Toyota Avensis*, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) nuomos mokestis – 1176,47 Lt / mėn., nuo 2013-08-31 nuomos sutartis nutraukta;

3) 2013-03-01 automobilio nuomos sutartis su H. K., dirbančiu vykdančiuoju direktoriumi. Sutartyje numatyta, kad H. K. suteikia už užmokestį Pareiškėjai valdyti ir naudoti (duomenys neskelbtini) valst. Nr. (duomenys neskelbtini) nuomos mokestis – 1176,47 Lt / mėn., nuo 2015-02-01 nuomos mokestis – 352,94 Eur / mėn.;

4) 2013-10-02 automobilio nuomos sutartis su Y. H., dirbančiu autoserviso padalinio vadovu. Sutartyje numatyta, kad Y. H. suteikia už užmokestį Pareiškėjai valdyti ir naudoti *R. D.*, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) nuomos mokestis – 1176,47 Lt / mėn., nuo 2014-06-30 nuomos sutartis nutraukta;

5) 2014-07-01 automobilio nuomos sutartis su Y. H., dirbančiu autoserviso padalinio vadovu. Sutartyje numatyta, kad Y. H. suteikia Pareiškėjai už užmokestį valdyti ir naudoti BMW, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) nuomos mokestis – 1176,47 Lt / mėn., nuo 2015-02-01 nuomos mokestis – 341,18 Eur / mėn.;

6) 2015-02-01 automobilio nuomos sutartis su L. P., dirbančiu autoserviso vadovu. Sutartyje numatyta, kad C. A. suteikia už užmokestį Pareiškėjai valdyti ir naudoti *VW Passat*, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) nuomos mokestis – 282,35 Eur / mėn., nuo 2015-12-04 nuomos sutartis nutraukta.

Nuo sutarčių sudarymo Pareiškėja darbuotojams už automobilių nuomą nuomos mokestį mokėjo kiekvieną mėnesį. Sutartyse numatyta, kad nuomininkas (Pareiškėja) nuomos laikotarpiu privalo techniškai prižiūrėti automobilį, užtikrinti tinkamą jo būklę, atlikti einamąjį ir kapitalinį remontą (sutarčių 4.3 p.); automobiliai nuomojami darbo dienomis, darbo valandomis, bet ne trumpiau, nei reikia su nuomotojo tiesioginiu darbu susijusioms funkcijoms atlikti; ne darbo laiku nuomotojas gali nevaržomai naudotis automobiliu savo asmeniniams poreikiams tenkinti; nuomininkas (Pareiškėja) neturi teisės automobilį duoti neatlygintinai naudotis tretiesiems asmenims; nuomotojas (Pareiškėja) už darbuotojų nuosavų automobilių naudojimą nustatė fiksuotą nuomos kainą iki 2015-02-01 – 1176,47 Lt / mėn., nuo 2015-02-01 – 282,35–352,94 Eur.

Inspekcija nurodo, kad sandorių fiktyvumas grindžiamas šiais pagrindais:

1. Pagal 2012–2015 m. Pareiškėjos pateiktus Kuro apskaitos žiniaraščius nustatyta, kad dalis darbuotojų, su kuriais sudarytos automobilių nuomos sutartys, savo darbo funkcijų vykdymui naudojo Pareiškėjai priklausantį transportą ir iš UAB "D1" nuomojamą transportą (*V. H. 2012 m. liepos–rugsėjo mėn. 5305 km, 2013 m. spalio–lapkričio mėn. 7745 km; H. K. 2013 m. lapkričio–gruodžio mėn. 2343 km; 2014 m. 9094 km, 2015 m. 20270 km; C. A. 2015 m. vasario–gruodžio mėn. 16198 km nuvažiuodavo „darbo reikalais“ ar „verslo reikalais“; Panevėžio AVMI sprendimo 5–6 psl.*), tačiau ir už tą patį laikotarpį šie darbuotojai gavo išmokas pagal automobilių nuomos sutartis. Konstatuota, kad V. H., H. K. ir C. A. fiziškai negalėjo tuo pačiu metu atlikti darbo funkcijų vairuojant du automobilius, t. y. asmeninį ir Pareiškėjos.

2. Pareiškėjos darbuotojui nutraukus su Pareiškėja darbo sutartį, automobilių nuomos sutartys taip pat nutraukiamos.

3. Nustatyta, kad darbuotojams mokamos automobilių nuomos pajamos sudaro nuo 53,3 proc. iki 68,4 proc. darbuotojo mėnesinio darbo užmokesčio, t. y. automobilių nuomos mokestis darbuotojams sudaro daugiau nei pusę mėnesinio darbo užmokesčio.

4. Darbuotojams mėnesinis automobilių nuomos mokestis išmokėtas ir už laikotarpį, kuomet darbuotojas sirgo, atostogavo ar neatvyko į darbą dėl kitų priežasčių (*nustatyti nuo 1 dienos iki 41 dienos atostogavimo ar nedarbingumo laikotarpiai*). Įvertinus tai, kad atostogų ar ligos metu asmenys neturėjo galimybės nuosavų automobilių naudoti Pareiškėjos veikloje, konstatuota, kad Pareiškėjai nėra svarbu tinkamas išsinuomoto transporto naudojimas, o nuomos sutartyse nustatyta nuomos kaina yra darbo užmokesčio dalis ir tokiu būdu Pareiškėja siekė mokestinės naudos, t. y. išvengti VSD įmokų ir į GF.

5. Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu pateikė tik nuomos sutartis. Pareiškėja nefiksavo automobilių nuvažiuotų atstumų, nepildė kitų dokumentų, pateisinančių automobilių naudojimą Pareiškėjos veikloje, t. y. nepateikė jokių įrodymų ar faktų, kad automobiliai visas Pareiškėjos darbo dienas realiai buvo naudojami Pareiškėjos veikloje, taip pat nepateikė jokių dokumentais pagrįstų įrodymų, kaip buvo panaudojami Pareiškėjos veikloje iš darbuotojų nuomojami automobiliai, kai darbuotojas, kuris nuomojo automobilį Pareiškėjai, neatvyko į darbą dėl įvairių priežasčių (liga, atostogos ir kt.).

Siekdama įvertinti Pareiškėjos teiginius dėl nuomojamų automobilių naudojimo veikloje bei galimybės nuomojamus automobilius naudoti bet kuriam Pareiškėjos darbuotojui, Panevėžio AVMI visapusiškai vertino tiek Pareiškėjos pateiktus įrodymus (*pateikti automobilius išnuomojusių darbuotojų (V. H., Y. H. ir H. K.) bei vyr. buhalterės V. S. rašytiniai paaiškinimai, nuomos sutartis*), tiek gautus paaiškinimus iš buvusių Pareiškėjos darbuotojų (*Y. D. ir C. A.*). Įvertinus C. A. ir Y. D. paaiškinimus nustatyta, kad kiti Pareiškėjos darbuotojai nesinaudojo nuomojamais automobiliais ir, kai darbuotojai (automobilių nuomotojai) neatvykdavo į darbą, automobiliai buvo jų žinioje ir jie naudojo juos savo asmeniniams poreikiams tenkinti. Be to, Y. D. teigė, jog servisas turėjo Pareiškėjos vardu kuro kortelę, skirtą servisui ir ji, serviso meistras bei serviso vairuotojas kurą pylė į savo automobilius darbo reikmėms, pasinaudodama UAB "A1" kuro kortele. Buvo renkami kuro čekiai ir atsiskaitydavo buhalterei už nuvažiuotus kilometrus pagal sunaudotą kurą iš kortelės. Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjos pateikti paaiškinimai grįsti suinteresuotumu, siekiant nurodyti Pareiškėjai palankias bei jos poziciją patvirtinančias aplinkybes, nes paaiškinimus teikę asmenys su Pareiškėja susiję darbo santykiais, be to, juose nurodyti faktai dėl automobilių naudojimo Pareiškėjos veikloje nepatvirtinti jokiais rašytiniais įrodymais.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja pateikė tik transporto priemonių nuomos sutartis su 6 darbuotojais, tačiau minėti dokumentai objektyviai nepagrindžia tikrosios Pareiškėjos valios išraškos siekiant sukurti teisinius nuomos santykius. Tokia išvada darytina pirmiausia dėl to, jog nepateikti įrodymai, kurie pagrįstų sudarytų transporto priemonių nuomos sandorių realumą, t. y. nebuvo pildomi išnuomotų transporto priemonių kelionės lapai, nepateikti krovinio važtaraščiai, nors Pareiškėja nurodo, kad būtent nuomojamais lengvaisiais automobiliais buvo išvežiojamos siuntos, pervežamos atsarginės detalės ir kt.

LVAT 2015-01-23 nutartyje Nr. A-26-602/2015 pasisakė, kad būdamas rūpestingas ir atidus ūkio subjektas, pareiškėjas privalėjo tinkamai organizuoti vykdomą ūkinę veiklą, *inter alia* kontroliuoti transporto nuomos sutarčių vykdymą: atsiskaityti pagal transporto priemonių nuomos sutartis darbuotojams pateikus dokumentus, patvirtinančius transporto priemonių naudojimą pareiškėjo tikslais ir nuvažiuotą atstumą. Esant sudarytoms fiksuoto mokesčio transporto priemonių nuomos sutartims, darbuotojų ligos ar atostogų atveju, reikalauti transporto priemonės naudojimą patvirtinančių įrodymų, kurie sudarytų pagrindą mokėti visą / dalinį mėnesinį nuomos mokestį. Nagrinėjamu atveju Pareiškėja nevykdė nuomojamų automobilių naudojimo kontrolės, nefiksavo automobilių nuvažiuotų atstumų, nepildė kitų dokumentų, pateisinančių automobilių naudojimą Pareiškėjos veikloje ir mokėjo nuomos mokestį net ir tais atvejais, kai nuomotojai, vykdydami darbo funkcijas, naudojami Pareiškėjai nuosavybės teise priklausančias transporto priemones bei nedarbingumo, atostogų laikotarpiams.

Nustatyta, kad Pareiškėja 2012–2015 m. laikotarpiu nuosavybės teise turėjo 3 transporto priemones ir iš UAB "D1" nuomojosi 4 transporto priemones, todėl, Inspekcijos vertinimu, transporto priemonių nuomos pagrįstumą iš darbuotojų ir naudojimą Pareiškėjos veikloje Pareiškėja turėtų įrodyti pateikdama juridinę galią turinčius dokumentus, o ne suinteresuotų asmenų paaiškinimus. Skundžiamame sprendime pažymėta, kad nuomos sutarčių fiktyvumą rodo ir tai, kad Pareiškėjos darbuotojui nutraukus su Pareiškėja darbo sutartį, automobilių nuomos sutartys taip pat nutraukiamos (*nustatyti du atvejai (Y. D., C. A.), likę nuomotojai iki šiol Pareiškėjos darbuotojai*). Be to, transporto priemonių nuomos sutartyse numatyta, kad nuomininkas (Pareiškėja) neturi teisės automobilį duoti neatlygintinai naudotis tretiesiems asmenims ir kad automobiliai nuomojami darbo dienomis, darbo valandomis, bet ne trumpiau nei reikia su nuomotojo tiesioginiu darbu susijusioms funkcijoms atlikti. Todėl Pareiškėjos teiginiai, kad bet kuris Pareiškėjos darbuotojas galėjo naudotis nuomojamais automobiliais, laikomi nepagrįstais.

Inspekcija pažymi, kad ginčo atveju MAĮ 10 straipsnio ir 69 str. 1 dalies nuostatos taikytos tinkamai ir pagrįstai konstatuota, jog išmokos pagal automobilių nuomos sutartis yra dalis darbuotojams išmokėto darbo užmokesčio, t. y. Pareiškėja siekė išmokėti papildomą darbo užmokestį, kuris būtų apmokestintas palankesniu mokestiniu režimu, sumokant 15 proc. GPM, tačiau nemokant VSD įmokų ir įmokų į GF. Išmokos pagal transporto priemonių nuomos sutartis pagrįstai pripažintos pajamomis, kylančiomis iš darbo santykių, todėl jos, vadovaujantis atitinkamomis GPMĮ 22 straipsnio nuostatomis, priskirtinos A klasės pajamoms bei, remiantis GPMĮ 6 straipsnio, Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 4, 5, 7, 9, 14 straipsnių, Sveikatos draudimo įstatymo 17 straipsnio ir Garantinio fondo įstatymo 4 straipsnio nuostatomis, nuo jų (išmokų) pagrįstai papildomai apskaičiuotos VSD įmokos bei įmokos į GF.

Skundžiamam sprendime nurodyta, kad nuo papildomai apskaičiuoto 4961,76 Eur PM neteisingai apskaičiuoti 4485,71 Eur PM delspinigiai. Atlikusi perskaičiavimus nuo apskaičiuoto 4961,76 Eur PM, Inspekcija apskaičiavo 1488 Eur PM delspinigius. Inspekcija pažymi ir tai, kad Pareiškėjai apskaičiuotos PVM, VSD įmokų ir įmokų į GF mokestinės prievolės ir su jomis susijusios sumos yra pagrįstos, todėl tvirtintinos.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Komisijos prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Dėl santechnikos prekių. Pareiškėja, visų pirma, pažymi, kad jos pateiktoje 2011-08-31 PVM sąskaitoje faktūroje Nr. 186744, kai priėmė prekes, pasirašė F. S. (parašas tikras). UAB "C1" PVM sąskaitos faktūros Nr. 186744 egzemplioriuje eilutėje „Prekes priėmė“ parašas yra visai kitas ir nėra nurodyta, kas pasirašė. Pareiškėja daro prielaidą, kad parašas galimai suklastotas. Antra, abiejuose PVM sąskaitos faktūros egzemplioriuose pasirašė tas pats asmuo, t. y. apskaitininkė–pardavėja G. H.. Todėl, Pareiškėjos nuomone, yra pagrindas

teigti, kad UAB "C1" darbuotoja galimai perrašė sąskaitą, nedalyvaujant Pareiškėjos darbuotojams.

Pareiškėja nurodo, kad UAB "C1" PVM sąskaitos faktūros Nr. 186744 egzemplioriuje nurodytų prekių neįsigijo, o jos (Pareiškėjos) įsigytos santechnikos prekės buvo sunaudotos atliekant UAB "E1" priklausančių pastatų, esančių Beržų g. 3, Panevėžyje, remontą, už kurį UAB "E1" išrašė 2012-03-31 PVM sąskaitą faktūrą AUTO Nr. 001474 ir darbus priėmė. Taigi, kaip nurodo Pareiškėja, ji tinkamai įformino prekių (santechnikos) panaudojimą PVM apmokestinamojoje veikloje. O mokesčių administratorius nepateikė pakankamai įrodymų, kad Pareiškėja pirko vonią ir kitus daiktus, nurodytus UAB "C1" PVM sąskaitos faktūros Nr. 186744 egzemplioriuje bei nepagrįstai apskaičiavo PVM ir PM.

Dėl iš F. A. negyvenamųjų patalpų nuomos. Pareiškėja nurodo, kad pagal 2011-12-15 sutartį iš F. A. išsinuomojo negyvenamąsias patalpas, kurių paskirtis – atliekų sandėlis. 2016 m. vasario mėn. nustatė, kad į patalpas pradėjo rinktis gruntinis vanduo, todėl atliekas reikėjo skubiai išgabenti ir perduoti utilizuojančiai įmonei.

2016-04-05 apžiūros metu inspektorė O. N. buvo priėjusi ir pro praviras avarinio (nenaudojamo) išėjimo duris žvilgterėjo į patalpų vidų, todėl galėjo pamatyti tik dalį patalpos. Inspektorė į patalpas užėjusi nebuvo, todėl nustatyti, kokiam tikslui buvo naudojamos patalpos ir koks turtas buvo sandėliuojamas negalėjo. Akcentuotina, kad krūva grunto ir apžėlusį žolė prie pastato atliekų sandėliavimui jokios įtakos neturi. Realiai patalpos nebuvo apžiūrėtos, todėl faktinio patalpų naudojimo nustatyti nebuvo įmanoma.

Pareiškėja nurodo, kad direktoriaus parašas ant 2016-04-05 apžiūros akto išgautas apgaulės būdu. Direktorius, perskaitęs aktą, su jame nurodytais teiginiais nesutiko, tačiau inspektorė paprašė pasirašyti tik dėl paties fakto, kad apžiūra buvo atlikta, ir nurodė, kad Pareiškėjos direktorius savo paaiškinimą pateiktų atskirame lape. Buvo sutarta, kad inspektorė ateis kitą dieną ir pasiims direktoriaus parašytą paaiškinimą. Tačiau inspektorė kitą dieną nepasirodė, todėl Pareiškėjos paaiškinimas mokesčių administratoriui buvo pateiktas tik 2016-04-12, t. y. kai inspektorė atvyko pas Pareiškėją.

Antra, Pareiškėja buvo tikrinama pirmą kartą, direktorius neturėjo patirties ir manė, jog inspektorė elgiasi garbingai, todėl ir pasirašė ant akto. Pareiškėjos nuomone, inspektorė turėjo paaiškinti, kad direktorius gali ant apžiūros akto padaryti įrašą, jog nesutinka su akto išvadomis. Panevėžio AVMI neužpildė Daiktų patikrinimo protokolo FR1062 formos (*pavirtinta Inspekcijos 2009-01-08 įsakymu Nr. VA-2 (Įsakymas)*), kurioje numatyta, kad paaiškinimo pabaigoje būtinas įrašas: „Perskaičiau, noriu patikslinti, pataisyti“.

Pareiškėja pažymi, kad iš F. A. nuomojosi patalpas, esančias y, pavojingų atliekų kaupimui, nes Pareiškėjos autoserviso pastate (x) laisvų patalpų sandėliavimui nėra, o autoserviso dirbtuvėse laisvos patalpos tam tikslui nėra pritaikytos. F. A. priklausančios patalpos yra toje pačioje bendrai aptvertoje teritorijoje (Beržų g. 3, Panevėžyje) ir įvažiavimas į Durpyno g. 11A sklypą yra tik per teritoriją, esančią Beržų g. 3 (ant pastato nenurodyta nei gatvė, nei pastato Nr.). Pareiškėja akcentuoja, kad darbuotojai ir vežėjai net nežinojo, kad nuomojamas atliekų sandėlis turi kitą adresą ir yra atskirame sklype, todėl atliekų vežėjų važtaraščiuose nurodomas adresas: Beržų g. 3. Inspektorė apie šias aplinkybes žinojo, tačiau patikrinimo akte pažymėjo, kad pagal važtaraščius atliekos buvo vežamos ne iš Durpyno g. 11A, o iš Beržų g. 3 teritorijos.

Pareiškėja pažymi, kad nors atliekų tvarkymas Pareiškėjos veikloje pajamų ir neuždirba (sukuria tik kaštus), tačiau be jų autoserviso veikla nėra galima. Pareiškėja nuomodama patalpas iš F. A. turi papildomas naudas. Patalpoms, priklausančioms F. A., taip pat priskirtas žemės sklypas, kuris įsiterpęs į Pareiškėjos naudojamą žemės sklypą, ir į nuomojamą sklypą patenkama tik per Pareiškėjos naudojamą sklypą. Bet kokia trečiųjų asmenų veikla F. A. priklausančiame sklype sudarytų kliūtis racionaliam Pareiškėjos naudojamos teritorijos valdymui. Be to, sklypas iš F. A. buvo nuomojamas už rinkos kainą ir dėl to ginčo nėra. Inspekcija teigia, kad Pareiškėja atliekas nuolat perduoda utilizuojančiai

įmonei. Pareiškėja nurodo, kad tai normali ūkinės veiklos praktika ir tai nereiškia, kad Pareiškėja negalėjo turėti savo sandėlių, kurie būtų naudojami atliekų saugojimui.

Dėl VSD įmokų apskaičiavimo (MAĮ 69 str. 1 d.). Pareiškėja skunde Komisijai išsamiai nurodo LVAT praktiką bylose dėl sąžiningumo, draudimo piktnaudžiauti teise, mokesčių visuotinio privalomumo ir mokesčių mokėtojų lygybės principų vertinant ūkio subjektų elgesį, taip pat bylose dėl MAĮ 69 straipsnio taikymo. Paaiškina, kad jos veikla susijusi su transportu ir nuomojami automobiliai buvo naudojami siuntų išvežimui ir prekėms, atsarginėms detalėms pirkti. Nuomos kaina nustatyta atsižvelgiant į jų eksploatacines išlaidas (*TPVCA ir KASKO draudimai, automobilio remontai, periodiniai techniniai aptarnavimai, automobilio saugojimas, kuras, padangos ir kt.*). Automobiliai buvo naudojami darbo dienomis ir darbo laiku, bet kuris darbuotojas galėjo naudoti išsinuototą transporto priemonę. Pareiškėja pažymi, kad kuro sąnaudos nebuvo kompensuojamos (*kilometražas nebuvo registruojamas*). Nuomos kaina atitiko ir buvo mažesnė nei rinkos kaina (*rinkos kaina buvo nustatoma iš internete teikiamų skelbimų dėl automobilių nuomos*). Automobiliai buvo naudojami tik ekonominiais tikslais, nes nuomotis yra pigiau (*nepirkamas kuras, nėra remonto darbų ir kt.*). Be to, tuo metu dalis Pareiškėjai priklausančių automobilių dėl gedimų buvo nenaudojami (*nebuvo techninės apžiūros*).

Pareiškėja pažymi, kad, pirma, H. K. yra Pareiškėjos vykdomasis direktorius, jis organizuoja įmonės veiklą, todėl jam kasdien reikalingas automobilis funkcijoms vykdyti. Pareiškėjai įsigyti ir eksploatuoti automobilį nėra naudinga. Antra, V. H. yra transporto padalinio vadovas ir dirba su klientais, rūpinasi automobilių parku, sprendžia visus probleminius klausimus pas klientus ir kelyje, dažnai pats pristato problemines siuntas, todėl jam nuolat reikalingas automobilis. Trečia, Y. H. yra autoserviso padalinio vadovas, jam nuolat reikalingas automobilis, nes jis vyksta pas klientus sudaryti sutartis, derinti paslaugas, pateikti pasiūlymus ir kt. Taip pat dažnai parveža / atsiveža klientą jam palikus automobilį autoservise. Ketvirta, Y. D. dirbo autoserviso padalinio vadove nuo 2011-02-01 iki 2013-08-30. Toks neilgas darbo laikotarpis buvo dėl nesutarimų su vadovybe. Y. D. paaiškino mokesčių administratoriui nurodė, kad pildavosi kurą su Pareiškėjos kuro kortele ir atsiskaitydavo buhalterei už nuvažiuotus kilometrus, tačiau, kaip akcentuoja Pareiškėja, ši darbuotoja to niekada nedarė (*jai nebuvo leidžiama pilti kurą į nuosavą automobilį, ji niekada neatsiskaitinėjo buhalterei, nes tokia apskaita nevedama*). Penkta, buvę darbuotojai Y. D. ir C. A. tiesiogiai mokesčių administratoriui pateikė 2017-02-23 paaiškinimus, kuriuose nurodė, kad tai nebuvo papildomas darbo užmokestis, o buvo atsikaitoma už automobilio nuomą.

Pareiškėja nurodo, kad, remiantis C. V. įtvirtintais nesikišimo į privačius santykius ir sutarčių laisvės principais, ji su kontrahentais ir sudarė sandorius, kurių pagrindu išrašė mokėjimo (transporto nuomos) dokumentus.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija neturėjo faktinio pagrindo taikyti MAĮ 10 straipsnio ir 69 str. 1 dalies nuostatų, nes nenustatė aplinkybių, patvirtinančių, kad Pareiškėjos veiklos turinys ir išraiška skirtųsi. Pareiškėja vykdo viešai deklaruojamą veiklą, jos turinys yra atskleistas mokesčių administratoriui įstatymų nustatyta tvarka. Mokesčių administratorius patikrinimo akto nepagrindė neginčijamais įrodymais (MAĮ 67 str. 1 d.).

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

Nagrinėjamu atveju mokestinis ginčas kilo dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti 123,38 Eur PVM, 9,08 Eur PVM delspinigius, 24 Eur PVM baudą, 4961,76 Eur PM, 1475,94 Eur PM delspinigius, 1488 Eur PM baudą, 17718 Eur VSD įmokas, 8859 Eur VSD įmokų baudą, 86,32 Eur įmokas į GF, 21,31 Eur įmokų į GF delspinigius ir 25 Eur įmokų į GF baudą.

Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos PVM už 2011-08-11–2011-08-31 laikotarpį, PM už 2011–2014 m. laikotarpį, įmokų į GF ir VSD įmokų už 2012–2015 m.

laikotarpį mokestinį patikrinimą, aukščiau nurodytus mokesčius bei su jais susijusias sumas apskaičiavo, nustatęs, jog Pareiškėja į PVM atskaitą nepagrįstai įtraukė pirkimo PVM bei nepagrįstai leidžiamiems atskaitymams priskyrė išlaidas už iš UAB "C1" įsigytas santechnikos prekes, taip pat nepagrįstai leidžiamiems atskaitymams priskyrė kitas su pajamų uždirbimu nesusijusias negyvenamųjų patalpų nuomos išlaidas bei mokesčių administratoriui, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, išmokas Pareiškėjos darbuotojams už automobilių nuomą pripažinus Pareiškėjos darbuotojų darbo užmokesčiu bei atitinkamai apmokestinus. Pareiškėja, nesutikdama su skundžiamu sprendimu, savo skundą Komisijai grindžia argumentais, jog pas ją esančioje UAB "C1" išrašytoje 2011-08-31 PVM sąskaitoje faktūroje Nr. 186744 nurodytas santechnikos prekes įsigijo ir jas sunaudavo atlikdama UAB "E1" priklausančių pastatų remontą, už kurį UAB "E1" išrašė 2012-03-31 PVM sąskaitą faktūrą AUTO Nr. 001474 ir darbus priėmė. Pareiškėjos teigimu, pagal UAB "C1" išrašytą 2011-08-31 PVM sąskaitą faktūrą ji pagrįstai į PVM atskaitą įtraukė šioje sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, taip pat pagrįstai leidžiamiems atskaitymams priskyrė išlaidas už iš UAB "C1" įsigytas santechnikos prekes. Dėl patirtų išlaidų patalpų nuomai Pareiškėja pažymėjo, kad iš F. A. nuomojamas negyvenamąsias patalpas (y) naudojo pavojingų atliekų kaupimui ir nors atliekų tvarkymas Pareiškėjos veikloje pajamų neuždirba (sukuria tik kaštus), tačiau be jų autoserviso veikla nėra galima. Taip pat Pareiškėja Komisijai nurodo, kad iš darbuotojų nuomojami automobiliai Pareiškėjos veikloje buvo naudojami siuntų išvežimui ir prekėms, atsarginėms detalėms pirkti. Pareiškėjos teigimu, automobiliai buvo naudojami tik ekonominiais tikslais, nes nuomotis yra pigiau. Be to, tuo metu dalis Pareiškėjai priklausančių automobilių dėl gedimų buvo nenaudojami (*nebuvo techninės apžiūros*). Pareiškėja paaiškina, kad automobiliai buvo naudojami darbo dienomis bei darbo laiku ir bet kuris darbuotojas galėjo naudoti išsinuomotą transporto priemonę. Pareiškėjos nuomone, Inspekcija neturėjo faktinio pagrindo taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų, nes nenustatė aplinkybių, patvirtinančių, kad Pareiškėjos veiklos turinys ir išraiška skirtųsi.

Taigi mokestinis ginčas kilo mokesčių administratoriui pripažinus, jog Pareiškėja iš UAB "C1" įsigytas santechnikos prekes panaudojo ne PVM apmokestinamojoje veikloje, taip pat mokesčių administratoriui neleidžiamiems atskaitymams priskyrus kitas su pajamų uždirbimu nesusijusias negyvenamųjų patalpų nuomos išlaidas bei, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, išmokas už automobilių nuomą pripažinus Pareiškėjos darbuotojų darbo užmokesčiu bei atitinkamai apmokestinus.

Pareiškėja neginčija aritmetinio mokesčių bei baudų ir delspinigių apskaičiavimo, tačiau iš esmės ginčija byloje nustatytas faktines aplinkybes dėl iš UAB "C1" įsigytų santechnikos prekių bei iš F. A. nuomojamųjų negyvenamųjų patalpų panaudojimo Pareiškėjos veikloje, taip pat nurodo, kad mokesčių administratorius neįrodė jos (Pareiškėjos) mokestinės naudos siekimo, todėl neturėjo pagrindo taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų. Kadangi savo skundu būtent Pareiškėja nustato mokestinės bylos nagrinėjimo ribas, Komisija nagrinėjimą bylą spręs pagal Pareiškėjos pareikštus konkrečius reikalavimus.

1. Dėl Pareiškėjai apskaičiuotų PVM ir PM bei su šiais mokesčiais susijusių sumų.

PMĮ 11 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų: <<...>> 2) atskaitomi leidžiami atskaitymai <<...>>. PMĮ 17 str. 1 dalyje numatyta, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu PMĮ nenustato ko kita. Aiškindamas PMĮ 17 str. 1 dalies turinį LVAT yra nurodęs, kad leidžiamais atskaitymais, išskyrus PMĮ numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyvias) sąlygas: (1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vienetai vykdančiam komercinę ar gamybinę

savo veiklą; (3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; (4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria; (5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti (*LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015*).

LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad sąnaudos turi būti realiai patirtos. Teismo praktikoje buvo išaiškinta, kad mokesčių mokėtojo patirtos išlaidos mažina mokesčių mokėtojo apmokestinamąjį pelną, nustačius, kad ūkinė operacija yra tikrai įvykusi, t. y. mokesčių mokėtojas patyrė išlaidas, o šios operacijos turinys yra patvirtintas juridinę galią turinčiais dokumentais (*LVAT plenarinės sesijos 2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A1-355/2004; LVAT 2011-02-24 nutartis adm. byloje Nr. A442-269/2011; 2010-06-17 nutartis adm. byloje Nr. A442-1091/2010*). Be to, siekiant pagrįsti pelno mokesčių mažinančių sąnaudų susidarymo faktą, būtent mokesčių mokėtojui tenka pareiga atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais pagrįsti išlaidų, patirtų uždirbant pajamas, realumą (*LVAT 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A438-2268/2011*).

Komisija pažymi, kad vien tik formaliuosius teisės aktų nustatytus reikalavimus atitinkančio buhalterinės apskaitos dokumento (atitinkamos PVM sąskaitos faktūros) turėjimas nesuteikia teisės turimame buhalterinės apskaitos dokumente išskirtą PVM sumą įtraukti į PVM atskaitą. PVMĮ 58 str. 1 dalies 1 punkte yra įtvirtinta imperatyvi taisyklė, nustatanti, jog PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Inspekcija daro išvadą, jog sprendžiant klausimą dėl buhalterinės apskaitos dokumente išskirtos PVM sumos įtraukimo į PVM atskaitą turi būti vertinami ne tik formalieji kriterijai (reikalavimai buhalterinės apskaitos dokumento formai bei turiniui), bet ir materialieji kriterijai, t. y. privalo būti nustatytas (pagrįstas) faktas, jog atitinkamo buhalterinės apskaitos dokumento pagrindu įsigytos prekės ir (arba) paslaugos yra skirtos naudoti PVM mokesčio mokėtojo ekonominėje veikloje (PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui). Tik nustačius (pagrindus) šių kriterijų visumos egzistavimo faktą, PVM mokesčio mokėtojas įgyja teisę įtraukti į PVM atskaitą atitinkamas buhalterinės apskaitos dokumente nurodytas PVM mokesčio sumas (*LVAT 2015-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-971-442/2015*).

1.1 Dėl santėchnikos prekių. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja už 2452 Lt įsigijo santėchnikos prekes pagal UAB "C1" išrašytą 2011-08-31 PVM sąskaitą faktūrą JAU Nr. 186744 ir į PVM atskaitą įtraukė minėtoje sąskaitoje faktūroje išskirtą 425,55 Lt pirkimo PVM bei leidžiamiems atskaitymams priskyrė 2026,45 Lt šių prekių išlaidas. Tačiau pagal Pareiškėjos buhalterinės apskaitos duomenis mokesčių administratorius neturėjo galimybės nustatyti, kokias konkrečiai santėchnikos prekes Pareiškėja įsigijo, taip pat, ar jos yra susijusios su įmonės veikla bei skirtos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Pareiškėjos pateiktoje PVM sąskaitoje faktūroje konkrečios prekės nėra išvardintos, tik nurodyta „santėchnikos prekės“ ir kiekis (iš viso) – 7 vnt.

Pareiškėjos teigimu, jos egzemplioriuje įsigytas „santėchnikos prekes“ pardavusi kartu su remonto darbais UAB "E1" išrašydama PVM sąskaitą faktūrą AUTO Nr. 001474. Pareiškėjos pateiktame atliktų darbų akte įsigytos prekės nurašytos pagal PVM sąskaitą faktūrą vienu įrašu „santėchnikos prekės“, neišvardinant, kokios konkrečiai prekės nurašytos. Mokesčių administratorius neturėjo galimybės nustatyti, kokios prekės buvo panaudotos remontui, todėl atliko UAB "C1" operatyvų patikrinimą, kurio metu UAB "C1" pateikė 2011-08-31 PVM sąskaitos faktūros JAU Nr. 186744 egzempliorių, kurio skiltyje „prekė“ nurodyta – vonia VISPOOL LONDRA A.M170 stačiakampė (730031) 1 vnt.; vonios VISPOOL LONDRA A.M170 apdaila (730032) 1 vnt.; WC klavišas VISIGN FOR STYLE (552043) 3 vnt.; dušo perjungimo mazgas Rubineta (840215) 1 vnt.; maišytuvo

Rubineta čiaupas (840025) 1 vnt.; kiekis – iš viso 7 vnt. Suma – iš viso 2452 Lt, įskaitant 425,55 Lt PVM. Taigi nagrinėjamu atveju nustatyta, kad prekių kiekis ir sumos sutampa su Pareiškėjos pateiktame PVM sąskaitos faktūros egzemplioriuje nurodytais duomenimis, tik operacijos turinys yra skirtingas. UAB "C1" apskaitininkė–pardavėja G. H. 2017-02-14 paaiškinime nurodė, kad sąskaitų turinys skiriasi, nes Pareiškėjos atstovas prašė sąskaitoje įrašyti „santchnikos prekės“.

Mokesčių administratorius taip pat atliko UAB "E1" operatyvų patikrinimą, kurio metu nustatyta, kad UAB "E1" iš Pareiškėjos įsigijo įvairių patalpų remonto paslaugas. Siekdamas nustatyti, ar suremontuotose patalpose buvo sumontuotos UAB "C1" išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje JAU Nr. 186744 išvardintos prekės, mokesčių administratorius kartu su UAB "E1" direktoriumi apžiūrėjo suremontuotas patalpas ir surašė 2017-02-20 turto apžiūros aktą, kuriame konstatuota, jog suremontuotose patalpose adresu: x, prekių, išvardintų 2011-08-31 UAB "C1" išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje JAU Nr. 186744, nerasta.

Pareiškėja tiek skunde Komisijai, tiek posėdžio Komisijoje metu nurodė, jog UAB "C1" darbuotoja galimai perrašė sąskaitą, nedalyvaujant Pareiškėjos darbuotojams. Posėdžio metu Pareiškėjos atstovų buvo paprašyta konkrečiai detalizuoti, kokios prekės buvo įsigytos iš UAB "C1" Pareiškėjos atstovai nurodė, kad įsigijo didelį kiekį smulkių detalių (*neatsimena, kokių, nes jų buvo šimtai*), todėl nemanė, kad reikšminga jas (detales) išvardinti. Į Komisijos pastabą, kad buvo įsigyti tik 7 vienetai santchnikos prekių už gana didelę sumą (iš viso 2452 Lt), Pareiškėjos atstovai nieko atsakyti negalėjo. Į Komisijos klausimą, kokių veiksmų Pareiškėja ėmėsi dėl UAB "C1" pateikto 2011-08-31 PVM sąskaitos faktūros JAU Nr. 186744 egzemplioriaus turinio, Pareiškėjos atstovai nurodė, kad jokių veiksmų siekiant su UAB "C1" atstovais išsiaiškinti dėl ginčo PVM sąskaitos faktūros skirtingo turinio nesiėmė.

Įvertinusi aukščiau nurodytas aplinkybes, kad UAB "C1" pateiktame 2011-08-31 PVM sąskaitos faktūros JAU Nr. 186744 egzemplioriuje nurodytos santchnikos prekės nerastos Pareiškėjos UAB "E1" suremontuotose patalpose, Pareiškėjos pateiktame ginčo sąskaitos faktūros egzemplioriuje, kaip ir atliktų darbų akte, konkrečios prekės nėra išvardintos, taip pat byloje nėra duomenų (*ir Pareiškėja jų nenurodė*) dėl UAB "C1" apskaitininkės–pardavėjos G. H. galimo nesąžiningumo ar suinteresuotumo teikiant paaiškinimą dėl ginčo PVM sąskaitos faktūros surašymo aplinkybių. Komisija konstatuoja, kad Pareiškėja neįrodė priežastinio ryšio tarp iš UAB "C1" įsigytų 7 vnt. „santchnikos prekių“ ir Pareiškėjos vykdomos PVM apmokestinamosios veiklos. Atsižvelgiant į tai, sutiktina su skundžiamame sprendime padaryta išvada, kad Pareiškėjos pateikti dokumentai (*UAB "C1" vardu išrašyta 2011-08-31 PVM sąskaita faktūra JAU Nr. 186744 ir atliktų darbų aktas*), kuriuose neidentifikuojamos prekės, nepatvirtina, jog iš UAB "C1" įsigytos prekės yra susijusios su Pareiškėjos veikla, buvo skirtos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Mokesčių administratorius pagrįstai neleido Pareiškėjai į PVM atskaitą įtraukti minėtoje sąskaitoje faktūroje išskirtą 425,55 Lt pirkimo PVM bei leidžiamiems atskaitymams priskirti 2026,45 Lt šių prekių išlaidas.

1.2 Dėl negyvenamųjų patalpų nuomos. Pareiškėja už pagal 2011-12-15 nuomos sutartį išsinuomotas 156 kv. m ploto negyvenamas patalpas (y) (toliau – ginčo patalpos) F. A. priskaitė nuomos mokesčių (2012 m. – 46800 Lt, 2013 m. – 46800 Lt, 2014 m. – 46800 Lt ir už 2015 m. – 13554,24 Eur), kurį 2012–2014 m. priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Pareiškėjos direktorius F. S. ir F. A. yra susiję asmenys (PMĮ 2 str.), nes F. S. ir F. A. registruoti tuo pačiu adresu, kartu augina du vaikus.

Įvertinusi šioje mokesčio ginčo dalyje mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, taip pat Pareiškėjos tiek skunde, tiek posėdžio Komisijoje metu pateiktus argumentus, Komisija sprendė, ar mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog nuomojamos patalpos realiai nebuvo naudojamos Pareiškėjos veikloje ir Pareiškėja pagrįstai nuomos mokesčio išlaidas priskyrė leidžiamiems atskaitymams.

Panevėžio AVMI pareigūnė ginčo patalpų (2016-04-05 Turto apžiūros aktas) apžiūros metu nustatė, kad patalpos – tai įgilintas sandėlis, kuris yra apsemtas, priverstas įvairaus statybinio laužo, jame išmėtyti įvairūs sulaužyti, surūdiję metaliniai daiktai, įėjimas į rūšį užverstas žvyru, kuris apaugęs piktžolėmis. Kadangi piktžolės buvo didelės ir sudžiūvusios, pareigūnė padarė išvadą, kad jos iš ankstesnių metų. 2016-04-05 Turto apžiūros akta, kuriame konstatuota, kad sandėlis – pusrūsis Pareiškėjos veikloje nenaudojamas, pasirašė ir Pareiškėjos direktorius. Pareiškėjos direktorius 2016-04-12 pateiktame paaiškinime nurodė, kad patalpų paskirtis – atliekų sandėlis, nurodė, jog 2016 m. vasario mėn. pastebėjo apsemtas patalpas, todėl atliekas išgabeno ir 2016-03-04 perdavė atliekas utilizuojančiai įmonei. Taip pat direktorius nurodė, kad patalpose sandėliavo pavojingas atliekas, susidarančias autoserviso veikloje, sudėvėtas utilizacijai skirtas padangas ir naudotas, bet dar eksploatacijai tinkamas padangas. Pareiškėja tiek skunde Komisijai, tiek posėdžio Komisijoje metu taip pat akcentavo, kad ginčo patalpose saugojo įvairias statybines atliekas, naudotas padangas, panaudotas detales, kurios ateityje dar gali būti pritaikomos, pažymėjo, kad ginčo patalpose buvo ir lentynos, taip pat buvo saugomos ir klientų padangos. Tačiau minėtiems bendro pobūdžio teiginiams apie įvairių daiktų (atliekų, detalių, padangų) saugojimą pagrįsti jokių įrodymų objektyvių nei mokesčių administratoriui, nei Komisijai nepateikė. Pareiškėjos pateiktą UAB "F1" 2016-03-04 krovinio važtaraštį apie tam tikrų atliekų išgabėnimą iš Pareiškėjos patalpų (x) mokesčių administratorius pagrįstai pripažino netinkamu įrodymu nagrinėjamo ginčo dalyje. Nors Pareiškėja tvirtino didžiulėje ginčo patalpoje (156 kv. m) sandėliavusi pavojingas atliekas, naudotas padangas, ateityje tinkamas naudoti detales, tačiau, grįsdama tikrinamuoju laikotarpiu (*PM už 2011–2014 metus*) šių patalpų panaudojimą savo veikloje, pateikė tik 2016-03-04 krovinio važtaraštį apie tepalo, oro, ir kuro filtrų, panaudotas alyvos bei metalo laužo iš Pareiškėjos patalpų, esančių x, išgabėnimą. Net ir darant prielaidą, jog atliekas Pareiškėja galimai laikė nuomojamose ginčo patalpose (y), matyti, jog grįsdama ginčo pastato patirtų gana didelių nuomos išlaidų (*2012 m. – 46800 Lt, 2013 m. – 46800 Lt, 2014 m. – 46800 Lt*) priskyrimo leidžiamiems atskaitymams pagrįstumą, Pareiškėja pateikė įrodymą (krovinio važtaraštį), iš kurio matyti, jog iš 156 kv. m patalpų išvežta tik apie 1 toną įvairių atliekų. Komisijos nuomone, nors Pareiškėja ir nurodė, kad atliekų tvarkymas Pareiškėjos veikloje pajamų ir neuždirba (sukuria tik kaštus), tačiau nurodytos aplinkybės parodo, kad Pareiškėjai yra akivaizdžiai pigiau ne sandėliuoti atliekas nuomojamose patalpose, o reguliariai jas perduoti utilizuoti ir supirkti šias paslaugas teikiančiai įmonei. Iš pateikto važtaraščio matyti, kad dalis perduotų atliekų buvo supirktas perdirbti ir tik nedidelė dalis – utilizuoti, o transporto paslaugos Pareiškėjai kainavo tik 5,79 Eur.

Pareiškėjos nuomojamų ginčo patalpų adresas yra y, o atliekas UAB "F1" išvežė iš patalpų, esančių x. Pareiškėja skunde nurodė, kad tiek Pareiškėjos patalpos (x), tiek nuomojamos patalpos (y yra vienoje teritorijoje ir darbuotojai bei vežėjai net nežinojo, jog nuomojamas atliekų sandėlis turi kitą adresą ir yra atskirame sklype, todėl atliekų vežėjų važtaraščiuose nurodomas adresas: Beržų g. 3. V. K. nurodytos aplinkybės dėl kito adreso, įvertinus jau minėtas byloje nustatytas aplinkybės, tik sustiprina mokesčių administratoriaus išvadą, kad nuomojamos patalpos realiai nebuvo naudojamos Pareiškėjos veikloje.

Apie padangų saugojimą, gabenimą, utilizavimą Pareiškėja taip pat jokių dokumentų nepateikė. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovams nurodžius, kad ginčo patalpose buvo saugomos ir krovininių automobilių padangos, Komisija paprašė paaiškinti, kaip tokio dydžio padangos buvo įneštos ir po to išneštos iš ginčo patalpų (*į ginčo patalpas patenkama laiptais žemyn ir jokių įrengimų jose nėra*). Pareiškėjos atstovai šių aplinkybių paaiškinti negalėjo. Pareiškėjos nurodytos aplinkybės, jog mokesčių administratoriaus pareigūnė neva buvo priėjusi ne prie pagrindinių ginčo patalpų įėjimo durų, o prie avarinių, šio ginčo kontekste apskritai yra sunkiai logiškai paaiškinamos. Kadangi pats Pareiškėjos direktorius dalyvavo ginčo patalpų apžiūroje, taip ir lieka nepaaiškinta, kaip pareigūnė neva priėjo ne prie pagrindinių įėjimo durų ir, būdama kartu su direktoriumi, nematė, kas yra patalpų

viduje. Taip pat atmetini Pareiškėjos argumentai dėl formalių pažeidimų mokesčių administratoriaus pareigūnei surašant 2016-04-05 Turto apžiūros aktą. Sutiktina su Inspekcijos pozicija, jog laisvos formos blanko surašymas nėra esminis tikrinimo procedūros pažeidimas, t. y. toks pažeidimas negali paneigti nustatyto fakto, jog nuomojamos patalpos realiai nebuvo naudojamos Pareiškėjos veikloje. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovai paaiškino, kad nuomojamas ginčo pastatas yra toje pačioje teritorijoje, kaip ir Pareiškėjos patalpos, todėl, siekiant, jog šioje teritorijoje nepradėtų veiklos (neišsinuotų ginčo pastato) kiti ūkio subjektai (konkurentai), ir buvo nuspręsta šias patalpas nuomotis patiems. Komisijai paklausus, ar Pareiškėja nevedė derybų dėl ginčo pastato įsigijimo (ir savo poreikių pritaikymui), dėl nuomos kainos sumažinimo, Pareiškėjos atstovai nurodė, kad pastatą jau 2016 m. įsigijo. Komisija paprašė pateikti ginčo pastato įsigijimo dokumentus, tačiau Pareiškėja iki Komisijos sprendimo priėmimo prašomų dokumentų nepateikė. Komisija įvertinusi nurodytus Pareiškėjos tikslus dėl nuomojamų patalpų, taip pat aplinkybes dėl patalpų įsigijimo dokumentų nepateikimo, pritaria Inspekcijos išvadai, jog formaliai sudaryta patalpų nuomos sutartimi tarp Pareiškėjos ir F. A. buvo siekiama mokesstinės naudos tarp susijusių asmenų ir tai sudarė galimybes Pareiškėjai padidinti leidžiamus atskaitymus ir sumažinti mokėtiną PM sumą.

Atsižvelgusi visas aukščiau nurodytas aplinkybes, Komisija daro išvadą, kad mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog nuomojamos patalpos realiai nebuvo naudojamos Pareiškėjos veikloje ir Pareiškėja nepagrįstai nuomos mokesčio išlaidas priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Nagrinėjamu atveju Pareiškėja neįrodė, kad išlaidos ginčo negyvenamųjų patalpų nuomai yra įprastos bei iš esmės reikalingos Pareiškėjos vykdomai veiklai.

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

LVAT jurisprudencijoje, aiškinant šią teisės normą, pažymėta, kad joje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokesstinės naudos ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintos mokesstinės naudos). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtos mokesstinės naudos. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamos mokesstinės naudos (*LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-719/2007; 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008; 2015-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A-267-442/2015; 2015-07-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1239-556/2015*).

Aiškinant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas taip pat pažymėtina, kad šia teisės norma yra detalizuojamas turinio viršenybės prieš formą principas, kurio veikimas pasireiškia tuo,

jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ 10 str.).

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

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

Pareiškėja pagal mokesčių administratoriui pateiktas minėtas 6 nuomos sutartis įsipareigojo naudoti automobilius Pareiškėjos interesams, komerciniams tikslams, t. y. siuntų išvežimui ir prekėms bei atsarginėms detalėms pirkti, tačiau nevedė jokios apskaitos, susijusios su ginčo automobilių panaudojimu, taip pat nevykdė jokios nuomojamų transporto priemonių naudojimo savo veikloje kontrolės (nepildė automobilių kelionės lapų, nenurodė nuvažiuoto atstumo kilometrais, kelionės tikslų). Nei vienas Pareiškėjos darbuotojas, išnuomojęs automobilį Pareiškėjai, taip pat nepildė jokio dokumento dėl automobilio naudojimo Pareiškėjos reikmėms, t. y. išmokas už automobilių nuomą darbuotojai iš Pareiškėjos gaudavo nepateikę jokių dokumentų apie realų automobilių naudojimą. Be to, dalis darbuotojų, su kuriais sudarytos automobilių nuomos sutartys, savo darbo funkcijų vykdymui naudojo Pareiškėjai priklausantį transportą ir Pareiškėjos iš UAB "D1" nuomojamą transportą. Inspekcija teisingai pažymėjo, kad šie darbuotojai (*V. H., H. K. ir C. A.*) fiziškai negalėjo tuo pačiu metu atlikti darbo funkcijų vairuojant du automobilius, t. y. asmeninį ir Pareiškėjos. Darbuotojai iš Pareiškėjos gaudavo visą išmoką už automobilio nuomą net, kai sirgdavo, atostogavo ar neatvykdavo į darbą dėl kitų priežasčių ir tuo laikotarpiu nuosavų automobilių neturėjo galimybės naudoti Pareiškėjos veikloje. Nors posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovai nurodė, kad tuo metu (*kai darbuotojai sirgo, atostogavo*) išnuomotu automobiliu naudojosi kiti darbuotojai, tačiau šias aplinkybes patvirtinančių įrodymų pateikti negali, nes tai niekur nebuvo fiksuojama. Be to, buvę Pareiškėjos darbuotojai (*Y. D., C. A.*) paaiškino, kad kiti Pareiškėjos darbuotojai nesinaudojo nuomojamais automobiliais, o kai darbuotojai (automobilių nuomotojai) neatvykdavo į darbą, automobiliai buvo jų žinioje ir jie naudojo juos savo asmeniniams poreikiams tenkinti. Nustatyta, kad darbuotojui nutraukus su Pareiškėja darbo sutartį, automobilių nuomos sutartys taip pat buvo nutraukiamos. Nors ginčo nuomos sutarčių 4.3 punkte buvo numatyti Pareiškėjos (nuomininko) įsipareigojimai techniškai prižiūrėti automobilį, atlikti einamąjį ir kapitalinį remontą, tačiau jokių už atliktus priežiūros ir / ar remonto darbus patirtas išlaidas pagrindžiančių dokumentų Pareiškėja taip pat nepateikė.

(S)

Įvertinusi aukščiau nurodytas aplinkybes dėl objektyvių įrodymų nebuvimo, kaip (koku būdu) kiekvienas iš nuomojamų automobilių buvo konkrečiai naudojamas Pareiškėjos veikloje, Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjos skunde nurodyti įrodymai (*nuomos sutartys, dirbančių darbuotojų paaiškinimai*) nepatvirtina ginčo transporto priemonių realaus naudojimo Pareiškėjos veikloje. Nors teisės aktai ūkio subjektų neįpareigoja pildyti kelionės lapų, tačiau Pareiškėja apskritai nepateikė tokių įrodymų (dokumentų), kurių pagrindu būtų galima spręsti apie konkretų kiekvieno nuomojamo automobilio panaudojimą Pareiškėjos veikloje. Pareiškėjos nurodyti dokumentai (nuomos sutartys) objektyviai nepagrindžia tikrosios Pareiškėjos valios išraiškos siekiant sukurti teisinius nuomos santykius. Mokesčių administratorius nustatė, kad automobilių nuomos mokestis darbuotojams sudarė daugiau nei pusę, t. y. nuo 53,3 proc. iki 68,4 proc. mėnesinio

darbo užmokesčio. Taigi Pareiškėja neveikė taip, kaip būtų veikęs atidus ir rūpestingas ūkio subjektas, šiuo atveju – transporto priemonės nuomos sutarties kontrahentas, savo veiksmus grindžiantis ekonomine logika, kuri, kaip įprasta, pasireiškia pelno siekimu, nekontroliavo, jog kitoms transporto nuomos sutarties šalims būtų mokamas tik pagrįstas ir Pareiškėjos interesus atitinkantis nuomos mokestis, tai leidžia daryti išvadą, jog Pareiškėjai nebuvo svarbus tinkamas transporto nuomos sutarčių vykdymas, o transporto nuomos sutartyse nustatyta nuomos kaina buvo vertinama kaip darbo užmokesčio dalis. Komisija taip pat pažymi, kad mokesčių administratorius nevertina Pareiškėjos sudarytų nuomos sutarčių civiline teisine prasme, o vadovaujasi viešosios teisės normomis ir pagal MAĮ 69 straipsnio nuostatas atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Nagrinėjamu atveju Komisija neturi pagrindo kitaip vertinti mokesčių administratoriaus išvados, kad Pareiškėja, sudarydama transporto priemonių nuomos sutartis, siekė išmoka pagal nuomos sutartis padengti dalį darbuotojų atlyginimo, t. y. siekė išmokėti papildomą darbo užmokesį, kuris būtų apmokestintas palankesniu mokestiniu režimu, sumokant 15 proc. GPM, tačiau nemokant VSD įmokų ir įmokų į GF. Taigi ginčo atveju MAĮ 10 straipsnio ir 69 str. 1 dalies nuostatos taikytos tinkamai ir pagrįstai.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-07-20 sprendimą Nr. 69-72.

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). 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, sprendami 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 narė, pavaduojanti komisijos pirmininkę

Lina Vosylienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius