



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

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

2022 m. sausio Nr. S- (7-29/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrino uždarosios akcinės bendrovės (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2018-01-31 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2018-01-09 sprendimo „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ Nr. (21.131-31-5) FR0682-8 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovė E. K. ir Inspekcijos atstovas A. A. dalyvavo Komisijos 2021-11-16 posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė:

Komisija gavo Pareiškėjos 2018-01-31 skundą dėl Inspekcijos Sprendimo, kuriuo Inspekcija patvirtino 2017-10-31 patikrinimo akte Nr. (21.31-28) FR0680-458 (toliau – Patikrinimo aktas) Pareiškėjai papildomai apskaičiuotą 13606,93 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 117427,88 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 30824,26 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSDĮ), 5442,83 privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSDĮ), 90,65 Eur įmokas į Garantinį fondą (toliau – įmokos į GF), apskaičiavo 1262,21 Eur GPM delspinigius, 35552,08 Eur PM delspinigius bei skyrė 2721 Eur GPM baudą, 23486 Eur PM baudą, 15412 Eur VSDĮ baudą, 2721 Eur PSDĮ baudą, 18 Eur įmokų į GF baudą, panaikinimo.

Komisija 2018-04-09 PP-95 sustabdė Inspekcijos Sprendimo nagrinėjimą iki bus priimtas galutinis procesinis sprendimas pagal Pareiškėjos skundą dėl Inspekcijos 2017-05-05 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-173 nurodymų Bendrovei sumokėti 788792,28 Eur PVM, apskaičiuoto už 2012 m. kovo mėn. – 2013 m. gruodžio mėn., ir su PVM susijusių delspinigių bei baudą, ir 431424,64 PM, apskaičiuoto už 2012 m., ir su PM susijusių delspinigių bei baudą, sumas.

Inspekcija 2021-10-07 raštu Nr. (24.10-31-5Mr)-R-4387 informavo, kad atliko Bendrovės pelno mokesčio ir pridėtinės vertės mokesčio pakartotinį patikrinimą už 2012–2013 m. (2021-09-17 patikrinimo aktas Nr. (21.222 Mr) FR0680-297, patvirtintas 2021-09-24 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 Mr) R-4223). Pakartotinis patikrinimas atliktas pagal Bendrovės skundą dėl Inspekcijos 2017-05-05 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-173 nurodymų Bendrovei sumokėti 788792,28 Eur PVM, ir su juo susijusias sumas ir 431424,64 Eur PM, apskaičiuoto už 2012 m., ir su PM susijusių delspinigių bei baudą, nes Komisija 2017-07-21 sprendimu Nr. S-159 (7-118/2017) perdavė Bendrovės pastabas iš naujo nagrinėti.

Inspekcija ir Pareiškėja pasirašė 2021-08-24 susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio Nr. 210-26, Bendrovei papildomai PM už 2012 ir 2013 m. mokestinius laikotarpius neapskaičiuota. Nustatyta Bendrovės papildomai mokėtina į biudžetą suma už 2012 m. kovo mėn.

– 2013 m. gruodžio mėn. PVM mokesčius laikotarpius – 236638 Eur PVM, 23663 Eur PVM bauda, iš viso 260301 Eur.

Inspekcija 2021-10-07 raštu Nr. (24.10-31-5Mr)-R-4387 pranešė, kad atlikto pakartotinio patikrinimo metu nenagrinėtos Bendrovės akcininkui ir darbuotojui R. V. (toliau – R. V.) 2013-07-19 313213,79 Lt išmokėtų draudimo išmokų pripažinimo šiam darbuotojui Bendrovės išmokėtomis su darbo santykiais susijusiomis pajamomis aplinkybės dėl kurių Inspekcija Patikrinimo akte, patvirtintame Inspekcijos Sprendimu, Bendrovei papildomai apskaičiuota 13606,93 Eur gyventojų pajamų mokesčio, 30824,26 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokų, 5442,83 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokų ir 90,65 Eur įmokų į Garantinį fondą. Be to, Bendrovės 2013 m. deklaruotas apmokestinamasis pelnas minėtų draudimo išmokų ir susijusių mokesčių sąnaudų sumomis – 97135,66 Eur – pakartotinio patikrinimo metu nekoreguotas.

Inspekcijos vertinimu, jos 2021-09-24 sprendimas Nr. (21.222 Mr) R-4223 gali būti laikomas galutiniu procesiniu sprendimu, apie kurį nurodoma Posėdžio protokole ir apie kurio priėmimą turi būti informuota Komisija.

Komisija, atsižvelgdama į išdėstytą, atnaujina Inspekcijos Sprendimo dėl 13606,93 Eur GPM, 117427,88 Eur PM, 30824,26 Eur VSDĮ, 5442,83 PSDĮ, 90,65 Eur įmokų į GF, 1262,21 Eur GPM delspinigių, 35552,08 Eur PM delspinigių bei 2721 Eur GPM baudos, 23486 Eur PM baudos, 15412 Eur VSDĮ baudos, 2721 Eur PSDĮ baudos, 18 Eur įmokų į GF baudos nagrinėjimą.

Bendrovė nesutinka su Sprendime išdėstytais argumentais dėl išmokėtų draudimo išmokų vertinimo. Pareiškėja nurodo, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies nuostatomis sąnaudomis, priskiriamomis leidžiamoms atskaitymams, laikomos draudimo įmokos, jeigu draudimo objektas susijęs su įmonės pajamų uždirbimu. Pagal Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo 2 straipsnį draudimo objektu gali būti turiniai interesai, susiję su asmens gyvybe, sveikata, turtu ar civiline atsakomybe. Investicinis gyvybės draudimas teisės aktuose nėra išskirtas iš kitų gyvybės draudimo rūšių.

Pareiškėja nurodo, kad pagal investicinio gyvybės draudimo sutartis, kurios sudaromos vieneto naudai, draudimo įmonei mokamos draudimo įmokos gali būti priskiriamos vieneto leidžiamoms atskaitymams. Bendrovė savo lėšomis mokėjo gyvybės draudimo įmokas Draudimo įmonei. Buvo 2013-07-03 pakeistos Bendrovės akcininko ir darbuotojo R. V. naudai sudarytos pensinio draudimo sutarties sąlygos, draudėjo teises ir pareigas perduodant R. V. bei jį paskiriant draudėju ir naudos gavėju. Draudimo įmokos pagal darbuotojo naudai sudarytas draudimo sutartis taip pat gali būti priskiriamos leidžiamoms atskaitymams, nes tokia darbuotojo gauta nauda yra gyventojų pajamų mokesčio objektas. Pareiškėja nurodo, kad Draudimo sutarčių Nr. 40567DI ir Nr.40S66DG visos sąlygos buvo visiškai įvykdytos, visi terminai išlaikyti.

Pareiškėjos teigimu, teisės aktai nedraudžia draudėjui (darbdaviui) apdrausti savo turinį interesą, susijusį su apdraustojo (darbuotojo) sveikata ir gyvybe. Be to, draudimo sutarčių teisės socialinė paskirtis yra užtikrinti, kad kuo daugiau rizikų būtų draudžiama. Darbdavys be žalos atlyginimo darbuotojo sveikatos sužalojimo ar gyvybės atėmimo atveju patiria ir kitų nuostolių: gali būti laiku neįvykdyti sutartiniai įsipareigojimai, sumenkinta įmonės dalykinė reputacija ir pan. Inspekcija, apmokestindama pagal draudimo sutartis išmokėtą išmoką, traktavo, kad tai yra darbo užmokestis ir taikė darbo užmokesčio apmokestinimo taisykles.

Pareiškėja nurodo, kad Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPMĮ) 22 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad pagal mokesčio mokėjimo tvarką gyventojų pajamos (įskaitant pajamas, kurios pagal Šio įstatymo nuostatas yra neapmokestinamosios) skirstomos į dvi klases – A ir B. Pareiškėja išdėsto GPMĮ 22 straipsnio 2 dalies 2 punkto, 23 straipsnio 1 dalies, 27 straipsnio 1 dalies nuostatas ir nurodo, kad galimi dvejopos mokesstinės prievolės atvejai, kai vienas asmuo pagal mokesčio įstatymą privalo mokėti mokesťį (GPMĮ 3 straipsnis), o kitas asmuo šią prievolę faktiškai atlieka, sumokėdamas (pervesdamas) į biudžetą nustatyta tvarka apskaičiuotą mokesťį (GPMĮ 23 straipsnis). Šiuo atveju viena mokesstinė prievolė tenka mokesčio mokėtojui ir

mokestį išskaičiuojančiam asmeniui. Atsižvelgiant į tai, GPMĮ mokesčių mokėtojų pajamos pagal mokėjimo tvarką suskirstytos į dvi klases – A ir B.

A klasei priskirtinos pajamos, nuo kurių mokesčių apskaičiuoti, išskaičiuoti ir pervesti į biudžetą privalo mokesčių išskaičiuojantis asmuo. Pagal MAĮ 2 straipsnio 16 punktą mokesčių išskaičiuojantis asmuo – subjektas, kuriam mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčių ir jį sumokėti į biudžetą. Šio įstatymo 2 straipsnio 15 dalis įtvirtina bendrą taisyklę – mokesčių išskaičiuojantis asmuo yra laikomas mokesčių mokėtoju, t. y. asmeniu, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesčių. Vadinasi, mokesčių išskaičiuojantis asmuo paprastai pakeičia mokesčių mokėtoją. t. y. jam MAĮ nuostatos taikomos analogiškai kaip ir mokesčių mokėtojui, išimties galimos tik tiesiogiai specialiai numatytais atvejais.

Pareiškėja nurodo, kad viena iš tokių išimčių numatyta MAĮ 69 straipsnyje. Šioje teisės normoje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio (ūkinės operacijos), kurie gali būti tiriami 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 (ūkinės operacijos) sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio (ūkinės operacijos) ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Svarbu, kad taikant nurodytą normą yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintą mokestinę naudą). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą. 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) atitinkamą mokestinę naudą. Iš to seka, kad konstatavus MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje numatytas sąlygas (sudarius sandorį(-ius), kurio(-ių) vienintelis tikslas – mokestinės naudos gavimas), GPMĮ 23 straipsnyje įtvirtinta taisyklė, kad GPM nuo A klasei priskirtų pajamų sumoka mokesčių išskaičiuojantis asmuo, nėra taikoma ir nesumokėtas mokestis gali būti tiesiogiai išieškotas iš asmens, gavusio tokią mokestinę naudą. Priešingu atveju būtų pažeisti teisingumo, protingumo ir sąžiningo mokesčių mokėjimo principai, kadangi gyventojas, kuriam numatyta pagrindinė mokesčių mokėjimo pareiga, fiktyviai, motyvuodamas vieninteliu tikslu – mokestinės naudos siekiu, perkelia gyventojų pajamų mokesčio mokėjimą kitam subjektui ir taip piktnaudžiauja savo mokestinėmis teisėmis. Įgyvendindamas savo teises ir naudodamasis savo laisvėmis, žmogus privalo laikytis Lietuvos Respublikos Konstitucijos ir įstatymų, nevaržyti kitų žmonių teisių ir laisvių. Pareiškėja nurodo, kad, teisė neturėtų ginti asmens, kuris piktnaudžiauja mokesčių teisės aktais. Konstitucinis Teismas 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime pažymėjo, kad mokesčiai turi būti apskaičiuojami sąžiningai, kad draudžiama mokesčio įstatymo nustatytą prievolę pažeisti piktnaudžiavimu, kad esant piktnaudžiavimui mokesčio administratorius, nustatydamas mokesčio bazę, atkuria iškreiptas ar slepiamas aplinkybes, kad mokesčių mokėtojas turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius. Teisingumo ir protingumo principai reikalauja, kad nesąžiningas mokesčių mokėtojas neturėtų nepagrįstai gauti mokestinės naudos ir išvengti atsakomybės vien dėl to, kad įstatymu yra nustatyta taisyklė, numatanti mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui bendro pobūdžio pareigą išskaičiuoti ir sumokėti mokesčių nuo A klasės pajamų už mokesčio mokėtoją.

Pareiškėja nurodo, kad iš esmės tokios pačios nuostatos nuosekliai laikomasi ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje (pvz. LVAT administracinė byla Nr. A-438-359/2010, A442-773/2009, A556-363/2011, LVAT 2010-04-12 nutartis adm. byloje Nr. A438-359/2012, 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A556-715/2013, 2017-07-04 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A517-442/2017).

Tačiau, Bendrovės vertinimu, Inspekcija, konstatuodama minėtą aplinkybę, neatsižvelgė į LVAT formuojamą praktiką panašaus pobūdžio bylose. Juolab, kad Centrinio mokesčių administratoriaus priimtuose procesiniuose dokumentuose akcentuojama, jog mokestinės naudos,

išmokant draudimo išmoką, išimtinai siekė R. Valinčius, tuo tarpu Bendrovės gauta mokestinė nauda aptariama tik sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo metu ir tai lakoniškai. Atsižvelgiant į tai, kas aptarta, Bendrovė daro išvadą, jog Inspekcijos pozicija ginčo atveju Bendrovę pripažinti atsakinga už mokestinių prievolių įvykdymą, yra nepakankamai motyvuota ir pagrįsta, todėl, Bendrovės vertinimu, Inspekcijos Sprendimas, atsižvelgiant į formuojamą LVAT praktiką analogiško pobūdžio bylose, turėtų būti panaikintas. Be to, Pareiškėjos nuomone, išmokėtų išmokų paskirtis yra aiški, vien tas faktas, kad R. V. dirba Bendrovėje ir gauna darbo užmokestį, nesuteikia Inspekcijai išmokėtas draudimo išmokas performinti į darbo užmokestį.

Pareiškėja nurodo, kad Lietuvos Respublikos darbo kodekso 93 straipsnyje, reglamentuojančiame darbo sutarties sąvoką, įtvirtinti darbo sutarties požymiai, įgalinantys darbuotojo ir darbdavio santykius identifikuoti kaip darbo teisinius santykius, patenkančius į darbo teisės reguliavimo sritį, o nesant šių požymių įgalina vertinti, kad susiklosčiusius teisinius santykius reglamentuoja kitų teisės šakų normos. Pagal minėtą straipsnį, darbo sutartis yra darbuotojo ir darbdavio susitarimas, kuriuo darbuotojas įsipareigoja dirbti tam tikros profesijos, specialybės, kvalifikacijos darbą arba eiti tam tikras pareigas pakludamas darbovietėje nustatyta darbo tvarkai, o darbdavys įsipareigoja suteikti darbuotojui sutartyje nustatytą darbą, mokėti darbuotojui sulygtą darbo užmokestį ir užtikrinti darbo sąlygas, nustatytas darbo įstatymuose, kituose norminiuose teisės aktuose, kolektyvinėje sutartyje ir šalių susitarimu. Esminių kriterijų, leidžiančių atskirti darbo sutartis ir darbo santykius nuo civilinių sutarčių ir santykių, yra pakankamai daug: Darbas turi būti dirbamas darbdaviui ir fiziniam asmeniui susitarus. Darbdavio ir darbuotojo susitarimu siekiama sukurti tarpusavio teises ir pareigas. Nepaisant to, kad darbo sutartis sudaroma dviejų šalių valia, darbas dirbamas darbdaviui ar jo įgaliotam asmeniui leidus, t. y. jo valia.

Pareiškėja nurodo, kad asmuo dirba tam tikros profesijos, specialybės, kvalifikacijos darbą arba eina tam tikras pareigas, asmuo dirba pakludamas darbovietėje nustatyta darbo tvarkai, asmuo dirba atlygintinai. Nurodyti požymiai leidžia nustatyti, kokie yra faktiškai susiklostę santykiai tarp jų dalyvių – civiliniai teisiniai santykiai, kurie atsiranda civilinių sutarčių pagrindu, ar darbo teisiniai santykiai, kurių atžvilgiu sudaromos darbo sutartys.

Pareiškėja nurodo, kad R. V. dirbo Bendrovėje ir kas mėnesį gavo darbo užmokestį, kai tuo tarpu išmokėta draudimo išmoka buvo vienkartinė.

Taip pat Pareiškėja nurodo, kad svarbu, kokio dydžio atlyginimą Bendrovė mokėjo R. V., o kokio dydžio buvo išmokėta draudimo išmoka. Sprendime traktavo, kad Bendrovė R. V. 2013-07-19 išmokėjo 313 213,79 Lt darbo užmokesčio. Tačiau pagal Lietuvos Statistikos departamento vedamą statistiką apie Lietuvos gyventojų darbo pajamas nustatyta, kad vidutinis darbo užmokestis Lietuvoje 2013 metais buvo nuo 500 Lt iki 550 Lt. Centrinis mokesčių administratorius priskirdamas išmokėtą 313213,79 Lt sumą R. V. darbo užmokesčiui niekaip nepagrindė savo sprendimo.

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija Patikrinimo akte užsimena, kad galimai gal būtų galima išmokėtą 313213,79 Lt sumą priskirti R. V. gautiems dividendams, tačiau atsižvelgiant į tai, kad Bendrovė pagal savo finansinius rodiklius negalėjo išmokėti dividendų, tuomet šią sumą priskyrė su darbo santykiais susijusioms išmokomis visiškai nepagrįsdama savo tokio sprendimo, apsiribodama vien tuo faktu, kad R. V. su Bendrove yra susijęs darbo santykiais. Pareiškėja nurodo, kad LR įstatymai neriboja asmenims, susijusiems su darbdaviu darbo santykiais iš jo gauti ir kitų, nesusijusių su darbo užmokesčiu, pajamų.

Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius, siekdamas perkvalifikuoti Draudimo įmonės R. V. išmokėtą draudimo išmoką į su darbo santykiais susijusias išmokas, (1) neįrodė, kad tai buvo gautos su darbo santykiais susijusios pajamos, (2) nepagrindė, kad Draudimo įmonės R. V. išmokėtos draudimo išmokos vienintelis tikslas buvo gauti mokestinę naudą, taigi, logiška, kad ir (3) nesugebėjo atkurti jokių iškreiptų ar paslėptų aplinkybių, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Pareiškėjos nuomone, MAĮ 69 straipsnio nuostatos Bendrovės atžvilgiu buvo taikytos nepagrįstai.

Pareiškėja nurodo, kad MAĮ 67 straipsnio, reglamentuojančio mokesčio apskaičiavimo teisingumo pagrindimą, 1 dalis numato, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojai apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Tokia mokesčiuose teisiniuose santykiuose taikoma įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklė implikuoja ir mokesčių administratoriaus pareigą objektyviai pagrįsti savo sprendimą konkretų juridinį asmenį pripažinti atsakingu už atitinkamas mokesčines prievoles. Mokesčių administratoriaus pareiga pagrįsti jo mokesčių mokėtojai apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas turi būti vykdoma ypatingai atidžiai.

Pareiškėja nurodo, kad LVAT ne kartą yra konstatavęs, kad Mokesčių administratoriui įstatymu ir poįstatyminiais aktais suteiktos teisės atlikti tam tikrus veiksmus nereiškia, jog tie veiksmai, inter alia ir priimami sprendimai gali neatitikti tam tikrų teisės reikalavimų. Centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo yra individualus teisės aktas (individualus administracinis sprendimas), kuriam taikomi ir viešojo administravimo reikalavimai. Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnyje nustatyta, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, tokia akte turi būti aiškiai suformuluotos nustatytos arba suteikiamos teisės ir pareigos ir nurodyta akto apskundimo tvarka. Individualus administracinis aktas turi būti pasirašytas jį priėmusio pareigūno ar valstybės tarnautojo arba viešojo administravimo subjekto vadovo, jo pavaduotojo ar įgalioto asmens ir patvirtintas antspaudu.

Pareiškėja skunde pateikia nesutikimo motyvus dėl apskaičiuoto PM ir su juo susijusių sumų. Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija Sprendime teigia, kad Bendrovė, apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną už 2013 metus, leidžiamiesiems atskaitymams nepagrįstai priskyrė dyzelino įsigijimo sąnaudas pagal UAB „T“, UAB „A“, UAB „E“, UAB „F“ ir UAB „N“ vardu Bendrovei išrašytus juridinės galios neturinčius dokumentus. Todėl dėl šio pažeidimo patikrinimo metu Bendrovės deklaruotas 2013 m. apmokestinamasis pelnas padidintas 3 038 426 Lt dyzelino, įsigyto pagal šių asmenų vardu įformintus dokumentus, įsigijimo sąnaudų suma. Tačiau Inspekcija savo Sprendimo nemotyavo, kodėl šie dokumentai neturi juridinės galios.

Pareiškėja nurodo, kad Sprendimas neatitinka individualiam administraciniam aktui keliamų reikalavimų, nes ginčijamas sprendimas nepagrįstas objektyviais bylos duomenimis ir teisės aktų normomis. Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio nuostatų analizė suponuoja išvadą, kad motyvų išdėstymas individualiame administraciniame akte (sprendime) turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Akte turėtų būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą. Ši teisės norma kyla iš teisėtumo principo, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų reikalavimų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus.

Pareiškėjos nuomone, Sprendimas negali būti laikomas teisėtu ir pagrįstu.

Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą.

Inspekcija savo Sprendime nurodė:

Dėl mokesčinės naudos

Inspekcija įvertino Pareiškėjos teiginį, kad ji negavo mokesčinės naudos.

Inspekcija Sprendime išdėstė aktualias MAĮ 69 straipsnio normas ir teismų praktiką. Inspekcija nurodė, kad MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokesčių nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokesčinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokesčinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teisę faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises

(žr. LVAT 2013 m. lapkričio 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-1718/2013) (LVAT 2016-02-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016, UAB „Loro“ v. VMI).

Inspekcija, remdamasi GPMĮ nuostatomis, Sprendime išdėstė pajamų priskyrimo neapmokestinamosioms pajamoms ir A klasės pajamoms, pagrindus ir nurodė, kad 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 gyventojas A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio Įstatymo (GPMĮ) nustatyta pajamų mokesčių, jeigu šios išmokos pagal šio Įstatymo (GPMĮ) nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms (GPMĮ (2003-11-25 redakcija Nr. IX-1848) 23 str. 2 d.). Inspekcija pažymėjo, kad įstatymų leidėjas aiškiai nustatė, jog pajamas išmokėjęs Lietuvos vienetas, su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijęs asmuo, veikia kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo, todėl jis privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM.

Inspekcija nurodė, kad Visuotinis akcininkų susirinkimas negali priimti sprendimo skirti ir išmokėti dividendus, jei tenkinama bent viena iš šių sąlygų: bendrovė turi neįvykdytų prievolių, kurių terminai yra suėję iki sprendimo priėmimo (Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo (2011-12-15 redakcija Nr. XI-1798) 59 straipsnio 6 dalies 1 punktas). Taigi, įstatymų leidėjas nustatė ribojimus sprendžiant klausimus dėl delspinigių skyrimo ir išmokėjimo.

Inspekcija pažymėjo, kad atlikusi Bendrovės sandorių su Uždarąja akcine gyvybės draudimo ir pensijų bendrove „A. L.“ (toliau – Draudimo įmonė, UAGDPB „A. L.“) tyrimą nustatė šias svarbias aplinkybes:

1) Bendrovė pagal su Draudimo įmone sudarytą 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40567DJ (draudimo sutarties laikotarpis – „iki Apdraustojo oficialaus pensinio amžiaus, bet ne trumpesnis nei 10 metų“, draudimo grupė „Gyvybės draudimas, susijęs su investiciniais fondais (kai investavimo rizika tenka Draudėjui)“) mokėjo Draudimo įmonei už gyvybės draudimu apdraustą darbuotoją R. V. (draudėjas ir naudos gavėjas – Bendrovė) vienkartinės bei investicines draudimo įmokas. Bendrovė šiomis įmokomis mažino atitinkamų mokesčių laikotarpių Metinėse PM deklaracijose deklaruotą pelną prieš apmokestinimą. Apmokestinamasis pelnas laikotarpiu nuo 2007-12-05 iki 2012-12-21 buvo sumažintas 36550,63 Lt sumokėtų periodinių įmokų suma ir laikotarpiu nuo 2011-10-06 iki 2013-01-23 – 310000 Lt sumokėtų investicinių įmokų suma.

2) R. V. yra pagrindinis Bendrovės akcininkas, kuriam priklauso 52 proc. akcijų.

3) Bendrovė 2013-07-03 pakeitė 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartyje Nr. 40567DJ nustatytas draudėjo teises ir pareigas bei draudėju ir naudos gavėju pagal šią draudimo sutartį paskyrė darbuotoją R. V., kuris įgijo teisę į Bendrovės pagal minėtą draudimo sutartį sumokėtas periodines ir investicines įmokas.

4) R. V. 2013-07-10 pateikė Draudimo įmonei prašymą pervesti į jo asmeninę sąskaitą visas pagal 2007-12-07 sutartį sumokėtas investicines įmokas. Draudimo įmonė 2013-07-19 į R. V. asmeninę banko sąskaitą pervadė 313213,79 Lt įmokų.

5) Pasikeitus naudos gavėjui, Bendrovė 2013 m. mokesčio laikotarpio Metinėje PM deklaracijoje pelną prieš apmokestinimą padidino iki 2007-12-07 sutarties pakeitimo (2013-07-03) leidžiamiems atskaitymams priskirta 346551 Lt draudimo įmokų suma.

6) Bendrovės vyr. buhalterė O. B. dėl R. V. gautų draudimo išmokų paaiškino, kad dėl sukauptos draudimo dalies atsiėmimo sprendė R. V. kaip fizinis asmuo, o ne kaip asmuo, susijęs darbo santykiais su įmone. Draudimo išmoką tiesiogiai R. V. išmokėjo Draudimo įmonė, kuri vadovavosi GPM įstatymo nuostatomis. Bendrovė nėra susijusi su šių išmokų išmokėjimu, todėl ir jų apmokestinimo klausimo nenagrinėjo.

7) Bendrovė nurodė, kad kuriant įmonėje darbuotojų skatinimo bei motyvavimo programas, darbuotojų naudai bendrovės lėšomis apmokamos gyvybės draudimo įmokos. Darbuotojų gyvybės draudimas padeda įmonei išsaugoti svarbius darbuotojus, kad ji nepereitų pas konkurentus ir dėl to įmonė nepatirtų didelių nuostolių, tokių, kaip aukštos klasės specialisto netektis, įmonės paslapčių praradimas, naujo specialisto paieška.

8) Bendrovė su Draudimo įmone 99 metų laikotarpiui darbuotojų naudai sudarė dvidešimt vieną Universalaus gyvybės draudimo sutartį, pagal kurią kiekvieną mėnesį į Draudimo įmonės sąskaitą vidutiniškai mokėjo po 136,20 Lt neindeksuotų periodinių draudimo įmokų (tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovėje buvo įdarbinta apie 550 darbuotojų).

9) Bendrovė pirmašias Universalaus gyvybės draudimo sutartis darbuotojų naudai su Draudimo įmone sudarė: 2009-10-01, kuria apdraudė pagrindinį Bendrovės akcininką R. V.; 2009-11-20, kuria apdraudė minėto pagrindinio Bendrovės akcininko sutuoktinę bei akcininkę M. V. ir 2010-10-13, kuria apdraudė minėtų Bendrovės akcininkų dukrą V. V.. Pagal minėtas draudimo sutartis Bendrovė kiekvieną mėnesį vidutiniškai mokėjo 240,21 Lt periodinių draudimo įmokų.

10) Kitas Universalaus gyvybės draudimo sutartis darbuotojų naudai Bendrovė sudarė: 2011-02-24 (apdrausta Bendrovės buhalterė O. B.); 2011-09-28 (apdrausta Bendrovės akcininkų sūnaus L. V. sutuoktinė K. V.); 2012-04-02 (apdraustas Bendrovės direktorius D S.); 2012-03-22 sudarytos devynių Bendrovės darbuotojų sutartys bei 2012-05-03, 2012-05-04, 2012-10-08, 2013-11-13, 2013-12-06, 2014-09-12 sudarytos šešių Bendrovės darbuotojų sutartys.

11) Bendrovė draudimo įmokas už R. V., M. V. bei V. V. – gyvybės draudimą išimtinai mokėjo ir pagal Bendrovės (draudėjo ir naudos gavėjo) su Draudimo įmone sudarytas VIP pensinio draudimo ir Investicinio gyvybės draudimo sutartis.

12) Inspekcija, išnagrinėjusi visas Bendrovės sudarytas draudimo sutartis (Universalaus draudimo, VIP pensinio draudimo, Investicinio gyvybės draudimo), be trijų draudimo sutarčių pakeitimo (2007-12-07VIP pensinio draudimo sutarties Nr. 40567DJ, 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutarties Nr. 40566DG ir 2011-01-18 Investicinio gyvybės draudimo sutarties Nr. 61754EA) draudėjo teisių ir pareigų bei teisių į Bendrovės sumokėtas draudimo lėšas perleidimo atvejų nenustatė.

13) Bendrovės vyr. buhalterė O. B. dėl sutarčių pakeitimų, kuriais draudėjo ir naudos gavėjo teisės bei teisė į Bendrovės sumokėtas draudimo lėšas buvo perleistos R. V., paaiškino, kad draudimo sutartys buvo keičiamos tuomet, kai įmonėje trūko apyvartinių lėšų, įmonė nebegalėjo laiku vykdyti draudimo sutartyse numatytų įsipareigojimų. Todėl buvo priimtas sprendimas draudėjo teises perleisti pačiam apdraustajam.

14) Bendrovė prarado teisę į iki draudimo sutarčių perleidimo sumokėtas periodines ir investicines įmokas: pagal 2011-01-18 Investicinio gyvybės draudimo sutartį ir 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį R. V. įgijo teisę į Bendrovės sumokėtas draudimines lėšas 64169,60 Eur ir, atitinkamai, 62628,17 Lt ir 78403,27 Eur (mokestinio patikrinimo metu informacijos apie minėtų lėšų išmokėjimą R. V. nebuvo) bei pagal 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį įgijo teisę į Bendrovės sumokėtas periodines 36550,63 Lt ir investicines įmokas 310000 Lt.

15) Pagal VĮ „Registrų centras“ pateiktus balanso duomenis Bendrovės 2013 m. nepaskirstytas pelnas sudarė 35984138 Lt, tačiau tikrinamu laikotarpiu (2012 – 2013 m.) Bendrovė dividendų akcininkams nemokėjo.

16) R. V. 2012 m. vidutinis darbo užmokestis, neatskaičius mokesčių buvo 3216 Lt per mėn., 2013 m. – 3385 Lt per mėn.; R. V. sutuoktinės M. V. 2012 m. ir 2013 m. 2000 Lt per mėn.

17) Pagal 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40566DG Bendrovės įmokos Draudimo įmonei ženkliai išaugo po to, kai nuo 2014-06-05 draudimo sutartis buvo perleista R. V.: nuo draudimo sutarties sudarymo datos (2007-12-07) iki 2014-01-07 (Bendrovės direktoriaus D. S. atleidimo iš Bendrovės data), t. y. per 6 metus Bendrovė sumokėjo Draudimo įmonei 35515,57 Eur įmokų, o nuo 2014-01-07 iki 2016-03-22 (draudėjo teisių ir pareigų perleidimo R. V. data), t. y. per 2 metus sumokėjo 142119,67 Eur įmokų.

18) Pakeitusi 2011-01-18 Investicinio gyvybės draudimo sutartyje Nr. 61754EA nustatytą draudėją ir naudos gavėją (vietoje Bendrovės, draudėju ir naudos gavėju tapus R. V.) Bendrovė prarado teisę gauti iš Draudimo įmonės iki draudimo sutarties pakeitimo sumokėtas 64169,60 Eur

investicinių įmokų lėšas, kurioms jų išmokėjimo R. V. atveju, būtų taikytina GPM įstatymo 17 str. 1 d. 9 punkte nustatyta mokesstinė lengvata.

19) Bendrovė neatsakė į VMI pakartotinio patikrinimo metu užduotus klausimus, susijusius su sprendimų dėl draudimo sutartyse numatytų draudėjo ir naudos gavėjo pakeitimų priėmimu, periodinių ir investicinių įmokų dydžio padidinimu bei nepateikė priimtus sprendimus pagrindžiančių dokumentų kopijų, nepaaiškino, kodėl Bendrovės nepaskirstytasis pelnas nebuvo paskirtas dividendų akcininkams išmokėjimui.

20) Bendrovės nurodė, jog draudimo sutartimi buvo apdraudžiami tiek apdraustojo (darbuotojo), tiek draudėjo (darbdavio) turiniai interesai, tačiau abiem atvejais draudiko prievolė mokėti draudimo išmoką yra siejama su draudžiamuoju įvykiu, kurio metu apdraustasis (darbuotojas) patiria sveikatos sužalojimą arba miršta, tačiau, kai buvo pakeistas draudimo sutartyje numatytas draudėjas ir naudos gavėjas, R. V. pateikė prašymą Draudimo įmonei pervesti į jo asmeninę sąskaitą 313213,79 Lt Bendrovės sumokėtų draudimo įmokų, t. y. šių įmokų išmokėjimas nebuvo susijęs su draudžiamuoju įvykiu, kurio metu apdraustasis (darbuotojas) patiria sveikatos sužalojimą arba miršta.

21) Bendrovės direktorius D. S. (Bendrovėje dirbęs nuo 2006-10-09 iki 2014-01-07 ir nuo 2014-10-31 iki 2016-10-24) buvo atsakingas už darbuotojams pavestų funkcijų vykdymo disciplinos laikymosi kontrolę; vidaus darbo taisyklių tvirtinimą; darbuotojų veiklos sričių nustatymą; savalaikio atsiskaitymo su valstybės biudžetu, įstaigomis ir t. t.; finansinių – buhalterinių operacijų kontrolę; teisės aktų teisingo įgyvendinimo kontrolę; Bendrovės vardu sudaromų sandorių, bankinių bei finansinių dokumentų, pavedimų pasirašymą ir kt.

22) Bendrovės komercijos direktorius R. V. atsakingas už vadovavimą finansinei ir ūkinei veiklai, materialinių ir finansinių išteklių efektyvų ir tikslingą panaudojimą, sąnaudų sumažinimą, lėšų apyvartos pagreitinimą; perspektyvinių ir einamųjų realizavimo planų, ilgalaikės komercinės veiklos strategijos, finansinių planų ir kt. organizavimą; sutarčių su paslaugų pirkėjais sudarymo, įsipareigojimų vykdymo priežiūrą ir kt.

23) Bendrovės vadybininkai atsakingi už savalaikį automobilių aprūpinimą kroviniais, sutarčių su krovinių gavėjais ir siuntėjais sudarymą ir ryšių su jais palaikymą; krovinių pervežimo įkainių derinimą, vairuotojų darbo organizavimą ir kontrolę; dokumentacijos automobilių darbui tarptautiniais maršrutais ruošimą, leidimų gavimą ir kt.

24) Bendrovės komercijos direktoriaus ir pagrindinio akcininko R. V. vidutinį darbo užmokestį, kuris neadekvatus jo vykdytoms funkcijoms ir indėliui į Bendrovės rezultatus (R. V. darbo užmokestis (darbo sutartyje numatytas 2013 m. užmokestis – 3200 Lt) buvo tokio paties dydžio, kaip ir vadybininko darbo užmokestis).

Inspekcija pažymėjo, kad:

1) 2009-03-31 Susitarimo dėl Kolektyvinės sutarties pakeitimo nuostatos, susijusios su Bendrovės darbuotojų naudai sudarytomis gyvybės draudimo sutartimis pirmiausiai Bendrovėje buvo pritaikytos Bendrovės pagrindinio akcininko, jo sutuoktinės ir jų dukros atžvilgiu ir tik vėliau, nei po metų, kitų Bendrovės darbuotojų atžvilgiu.

2) Darbuotojų naudai buvo sudaryta 21 gyvybės draudimo sutartis, pagal kurias kiekvieną mėnesį vidutiniškai mokėta po 136,20 Lt periodinių draudimo įmokų, kai tuo tarpu R. V. naudai buvo mokama vidutiniškai po 450 Lt įmokų per mėnesį, tai yra ženkliai daugiau, nei buvo mokama pagal kitų Bendrovės darbuotojų atžvilgiu sudarytas gyvybės draudimo sutartis.

3) 2009-03-31 Susitarimo dėl Kolektyvinės sutarties pakeitimo nuostatos, susijusios su ilgalaikiu lėšų kaupimu pagal pensinio ir investicinio draudimo sutartis, sudarytos išimtinai Bendrovės akcininkų bei jų dukros atžvilgiu (įskaitant 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutarties Nr. 40566DG pakeitimą, kuriuo buvusio Bendrovės direktoriaus D. Strumilos draudimas, pakeistas į R. V. draudimą).

4) Pagal 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40567DJ iki 2011-10-06 Bendrovė Draudimo įmonei mokėjo vidutiniškai po 6091,77 Lt periodinių draudimo įmokų per metus, o nuo 2011-10-06, t. y., likus neilgam laiko tarpui iki šios draudimo sutarties pakeitimo (2013-07-03), kuriuo draudėju ir naudos gavėju paskirtas R. V., įmokų dydis ženkliai išaugo – be minėto dydžio

periodinių įmokų (vidutiniškai po 6091,77 Lt įmokų per metus), Bendrovė papildomai mokėjo vidutiniškai po 22142,86 Lt investicinių įmokų per mėnesį (atlikti 8 mokėjimai po 20000 Lt ir 6 mokėjimai po 25000 Lt).

5) Pakeitusi draudimo sutartyje numatytą draudėją ir naudos gavėją (vietoje Bendrovės, draudėju ir naudos gavėju tapo R. V.) Bendrovė prarado teisę gauti iš Draudimo įmonės iki draudimo sutarties pakeitimo sumokėtas 346551 Lt periodinių ir investicinių įmokų lėšas, o R. V. gavo 313213,79 Lt pajamas, kurios vadovaujantis GPM įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta tvarka priskirtos neapmokestinamoms pajamoms.

6) Pagal 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40566DG Bendrovė per 6 metus (laikotarpiu nuo 2007-12-07 iki 2014-01-07 kol apdraustuojų pagal šią draudimo sutartį buvo Bendrovės direktorius D. S.) sumokėjo Draudimo įmonei 35515,57 Eur draudimo įmokų. Apdraustuojų pagal šią sutartį tapus R. V. (2014-06-05), iki draudėjo teisių ir pareigų perleidimo jam dienos (2016-03-22) per du metus draudimo įmokos Draudimo įmonei ženkliai išaugo - sumokėta 142119,67 Eur draudimo įmokų.

7) Sprendimus, susijusius su draudimo sutarčių pakeitimais ir įmokų dydžio nustatymu priėmė pagrindinis Bendrovės akcininkas R. V., nes jis buvo atsakingas už visų padalinių darbo organizavimą ir planavimą, siekiant užtikrinti optimalų įmonės lėšų panaudojimą, kontroliavo finansinius, ekonominius rodiklius, ar tikslingai naudojamos apyvartinės lėšos ir bankų kreditai.

8) Bendrovės vadybininko M. A. darbo užmokestis (3200 Lt) ir tokio paties dydžio (3200 Lt) komercijos direktoriaus R. V. darbo užmokestis buvo neadekvatus minėto asmens vykdytoms funkcijoms, atsakomybei ir indėliui į Bendrovės rezultatus, t. y. jo gaunamas atlygis nekompensavo indėlio į pasiektus rezultatus.

9) Reikšmingos nepaskirstytojo pelno dydį ženkliai viršijančios Bendrovės įsipareigojimų kredito įstaigoms, tiekėjams ir atskaitingiems asmenims sumos (2013 m. gruodžio mėn. 31 d. Bendrovės įsipareigojimai kredito įstaigoms – 38842656 Lt, tiekėjams – 6880589 Lt, atskaitingiems asmenims – 13318422,09 Lt), todėl Bendrovė, vadovaudamasi dividendų skyrimą ribojančia nuostata, 2013 m. pabaigoje turėjo 34573757 Lt nepaskirstyto pelno dividendams neskyrė ir skirti negalėjo.

10) R. V. iš Draudimo įmonės gautos pajamos dividendais nepripažįstamos, kadangi nei Bendrovės darbuotoja ir akcininkė M. V., nei trečiasis Bendrovės akcininkas J. – V. V. (valdoma turtinių teisių dalis – 12 proc.) pagal perleistas draudimo sutartis Bendrovės sumokėtų draudimo įmokų negavo.

Inspekcija pažymėjo, kad teisių ir pareigų pagal 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40567DJ perdavimu R. V. Bendrovė siekė mokestinės naudos, t. y. R. V. įgijus turtinę teisę į Bendrovės sumokėtas ir iš Draudimo įmonės gautas draudimo lėšas – 313213,79 Lt, buvo pasinaudota GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta lengvata – Bendrovė išvengė nuo su darbo santykiais susijusių A klasės pajamų į Lietuvos Respublikos biudžetą mokėtinų mokesčių ir įmokų. Inspekcijos nuomone, Bendrovė realiai išmokėjo R. V. darbo užmokestį, tačiau formaliai sukūrė situaciją, kuria padidino pelną prieš apmokestinimą 346551 Lt draudimo įmokų suma ir, taikydama 15 proc. tarifą, apskaičiavo vienintelį PM, todėl nėra pagrindo sutikti su Pareiškėja, kad minėti sandoriai atitinka sutarčių laisvės principą bei jos verslo interesus, t. y. neprieštarauja civilinės ir mokesčių teisės reikalavimams.

Inspekcija pažymėjo, kad mokestį išskaičiuojantis asmuo yra Bendrovė, todėl jai tenka pareiga apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti GPM nuo A klasės pajamų. Be to, Bendrovės veikė kaip darbdavys (su R. V. susijęs darbo santykiais), todėl nėra pagrindo sutikti, jog išmokėtos pajamos negali būti vertinamos kaip darbo užmokestis.

Dėl vykstančio mokesčio ginčo

Inspekcija Sprendime pasisakė dėl Pareiškėjos argumento, kad mokesčių administratorius nepagrįstai koregavo 2013 m. apmokestinamąjį pelną dėl leidžiamiems atskaitymams priskirtų dyzelino įsigijimo sąnaudų pagal aukščiau minėtų įmonių vardu Pareiškėjai išrašytus dokumentus, nes vyksta mokesčio ginčas. Pasak Inspekcijos, Komisija 2017-07-21 sprendimu

Nr. S-159 (7-118/2017) patvirtino Inspekcijos poziciją dėl minėtų dokumentų vertinimo, todėl vykstantis mokesstinis ginčas Vilniaus apygardos administraciniame teisme nesudaro pagrindo kitaip traktuoti minėtų dokumentų.

Inspekcija pasisakė dėl Bendrovės pozicijos, jog neaiškus PM už 2013 m. apskaičiavimas, nes nėra išdėstyta faktinių aplinkybių bei argumentų dėl minėtų įmonių dokumentų nepripažinimo. Inspekcija, remdamasi LVAT praktika, nurodė, kad administracinis sprendimas ir jo turinys turi būti vertinamas atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo individualias savybes, t. y. ar mokėtojas žino ir supranta, kodėl ir kuo remiantis yra priimtas konkretus sprendimas jo atžvilgiu.

Šiuo atveju, vertinant Patikrinimo aktą būtina atsižvelgti į visas mokesčių mokėtoju žinomas aplinkybes. Kaip matyti, Bendrovei žinoma (ji tai pripažįsta, nes inicijavo mokesstinį ginčą), kad minėtos faktinės aplinkybės bei argumentai yra išdėstyti Inspekcijos 2017-05-05 sprendime Nr. (24.6-31-5)-FR0682-173 bei aukščiau minėtame Komisijos sprendime, todėl Pareiškėjos teiginiai, jog jai nežinomi UAB „Togesta“, UAB „ARATOR PREKYBA“, UAB „EEFC“, UAB „FERNETA“ ir UAB „Naftoil“ vardu Pareiškėjai išrašytų dokumentų nepripažinimo argumentai ir tai lėmusios aplinkybės, yra nepagrįsti ir atmestini.

Dėl delspinigių ir baudų

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punktu, 97 straipsnio 1 dalimi, Bendrovei apskaičiavo 35552,08 Eur PM delspinigių, 1262,21 Eur GPM delspinigių.

Inspekcija Sprendime išdėstė MAĮ nurodytus baudų skyrimo pagrindus (MAĮ 139 straipsnio 1 dalis (2004-04-13 redakcija Nr. IX-2112)).

Inspekcija nurodė, kad bazinės socialinės išmokos dydį, valstybės remiamų pajamų dydį, valstybinės socialinio draudimo bazinės pensijos dydį, valstybinės socialinio draudimo našlių pensijos bazinį dydį ir valstybinių pensijų bazės dydį tvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė (Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos išmokų atskaitos rodiklių ir bazinio bausmių ir nuobaudų dydžio nustatymo įstatymo (2008-12-19 redakcija Nr. XI-87) 2 straipsnio 4 dalis). Bazinės socialinės išmokos dydį – 38 Eur (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014-09-10 nutarimas Nr. 294 „Dėl bazinės socialinės išmokos dydžio patvirtinimo“).

Inspekcija pažymėjo, kad teisės aktai aiškiai reglamentuoja baudos, kaip poveikio priemonės už padarytą teisės pažeidimą, skyrimo kriterijus, vertinimo aspektus.

Inspekcija pažymėjo, kad nustatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės (mokesčių administratorius mokesčių apskaičiavo taikydamas MAĮ 69 straipsnį, Bendrovė padarė didelę žalą valstybės biudžetui, nes 167392,55 Eur nesumokėtų mokesčių suma viršija 19000 Eur (500 X 38 Eur)) ir švelninančios aplinkybės (Bendrovė patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, pateikė turimus dokumentus), todėl nuo papildomai apskaičiuotų mokesčių yra pagrindas skirti 20 proc. dydžio baudas: nuo 13606,93 Eur GPM – 2721 Eur GPM, nuo 90,65 Eur ĮGF – 18 Eur ĮGF, nuo 117427,88 Eur PM – 23486 Eur PM.

Nuo 30824,26 Eur VSDĮ bei nuo 5442,83 Eur PSDĮ skiriamos imperatyvios 50 proc. dydžio baudos – 15412 Eur VSDĮ bei 2721 Eur PSDĮ baudos (Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 16 straipsnio 2 dalis, Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo (2009-07-22 redakcija Nr. XI-391) 19 straipsnio 1 dalis).

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

Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies. Inspekcijos Sprendimas dalyje dėl apskaičiuotų GPM, VSDĮ ir VSDĮ baudos, PSDĮ ir PSDĮ baudos, įmokų į GF tvirtintinas, Sprendimas dalyje dėl paskirtų GPM baudos ir įmokų į GF baudos keistinas, sumažinant šias baudas iki minimalaus 10 proc. dydžio baudų, Pareiškėja atleidžiama nuo 50 proc. apskaičiuotų GPM delspinigių, Sprendimas dalyje, susijusioje su 2013 m. apmokestinamojo pelno sumažinimu dėl gyventojų pajamų apmokestinimo, pritaikius turinio viršenybės prieš formą principą, tvirtintinas.

Mokesstinis ginčas kilo dėl to, ar Inspekcija, taikydama turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 69 straipsnis), pagrįstai apskaičiavo papildomai mokėtinas GPM, VSDĮ, PSDĮ ir

įmokų į GF ir su jais susijusias sumas, konstatavus, kad pagal su UAGDPB „Aviva Lietuva“ 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40567DJ R. V. 2013-07-10 išmokėta 313213,79 Lt draudimo išmoka buvo siekta ne ekonominių tikslų, o mokestinės naudos, ar pagrįstai R. V. išmokėta draudimo išmoka vertinama kaip gautos su darbo santykiais susijusios pajamos, kurios, pagal GPMĮ nuostatas, yra gyventojų A klasės pajamos ir prievolė apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM bei VSDĮ, PSDĮ ir įmokas į GF tenka Pareiškėjai.

Pareiškėja nesutinka su Sprendime išdėstytais argumentais dėl išmokėtų draudimo išmokų vertinimo ir skunde Komisijai nurodo, kad teisės aktai nedraudžia draudėjui (darbdaviui) apdrausti savo turtinį interesą, susijusį su apdraustojo (darbuotojo) sveikata ir gyvybe, todėl Inspekcija, apmokestinama pagal draudimo sutartis išmokėtą išmoką, nepagrįstai traktavo, kad tai yra darbo užmokestis ir taikė darbo užmokesčio apmokestinimo taisykles. Pareiškėja nurodo, kad MAĮ 69 straipsnio norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą. Šiuo atveju išmokėtų išmokų paskirtis yra aiški, vien tas faktas, kad R. V. dirba Bendrovėje ir gauna darbo užmokestį, nesuteikia Inspekcijai išmokėtas draudimo išmokas performinti į darbo užmokestį. Bendrovės vertinimu, Inspekcija neatsižvelgė į LVAT formuojamą praktiką panašaus pobūdžio bylose, Inspekcijos pozicija ginčo atveju Bendrovę pripažinti atsakinga už mokestinių prievolių įvykdymą, yra nepakankamai motyvuota ir pagrįsta.

Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu sukonkretino Pareiškėjos skunde Komisijai išdėstytus argumentus ir akcentavo, kad draudimo įmokos negali būti traktuojamos kaip darbuotojui mokėtino darbo užmokesčio dalis, nes tokia situacija neatitinka darbo užmokesčio požymių, būtent: 1) privalomumo požymio, 2) sąsajumo su darbo rezultatais požymio, 3) privalomumo darbo užmokestį mokėti pinigais, 4) periodiškumo požymio (draudimo išmoka buvo vienkartinė). Pareiškėjos atstovė nurodė, kad draudimo tikslas buvo išlaikyti (skatinti) Bendrovei reikalingus darbuotojus ir akcentavo, kad nuo Draudimo sutarties sudarymo momento iki išmokos išmokėjimo momento praėjo 6 metai, kas rodo, kad sudarant draudimo sutartis, nebuvo siekta mokestinės naudos. Inspekcija pakartotinio patikrinimo metu nenustatė, kad R. V. darbo užmokestis būtų mažesnis, nei kitų Bendrovės darbuotojų. Buvo atlikta tik R. V. 2013 m. darbo užmokesčio analizė, nors Bendrovės draudimo įmokos mokamos nuo 2007 m. Nors 2011 m. draudimo įmokos buvo padidintos, buvo pradėtos mokėti investicinės draudimo įmokos, tačiau nebuvo vertinama, ar nuo 2011 m., padidinus įmokas, R. V. darbo užmokestis sumažėjo, o jo dalis buvo pervedama kaip draudimo įmokos. Nors Inspekcija akcentuoja, kad vadybininko M. Astrausko darbo užmokestis buvo tokio pat dydžio, kaip R. V., tačiau neanalizavo šio darbuotojo darbo indėlio Bendrovės rezultatams, nors jo sudarytų pardavimo sutarčių ir pardavimų skaičius yra didelis. Pareiškėjos atstovė atkreipė dėmesį į tai, kad išmoką gavo tik vienas asmuo, ne visi Bendrovės darbuotojai. Taip pat nurodė, kad Inspekcija nepagrindė, kodėl išmokėta suma buvo vertinama kaip darbo užmokestis, o ne kaip kitos pajamos (pvz., gauti dividendai).

Pareiškėja skunde Komisijai nurodo, kad mokesčių administratorius, siekdamas perkvalifikuoti Draudimo įmonės R. V. išmokėtą draudimo išmoką į su darbo santykiais susijusias išmokas, 1) neįrodė, kad tai buvo gautos su darbo santykiais susijusios pajamos, 2) nepagrindė, kad Draudimo įmonės R. V. išmokėtos draudimo išmokos vienintelis tikslas buvo gauti mokestinę naudą, taigi, logiška, kad ir 3) nesugebėjo atkurti jokių iškreiptų ar paslėptų aplinkybių, su kuriomis mokesčių Įstatymai sieja apmokestinimą. Pareiškėjos nuomone, MAĮ 69 straipsnio nuostatos Bendrovės atžvilgiu buvo taikytos nepagrįstai.

Įvertinus Patikrinimo aktą ir skundžiamą Inspekcijos Sprendimą, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos pažeidimu ir mokesčių apskaičiavimą reglamentuojančių teisės aktų, kuriais remiantis apskaičiuoti mokesčiai ir įmokos, nuostatos. Todėl Komisija sprendime, nekartodama šių teisės aktų nuostatų ir bylos faktinių aplinkybių, kurios išsamiai išdėstytos mokesčių administratoriaus Patikrinimo akte ir Sprendime, taip pat Komisijos sprendimo

nustatomojoje dalyje, nekartoja, dėl Inspekcijos Sprendimo pagrįstumo pasisakydama išskiriant esmines aplinkybes atsižvelgiant į Pareiškėjos skunde ir Komisijos posėdžio metu nurodytas aplinkybes bei motyvus.

Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą reglamentuotas MAĮ 69 straipsnyje. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, 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 mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjos skunde ir Pareiškėjos atstovės Komisijos posėdžio metu dėstomų su MAĮ 69 straipsnio 1 dalies netinkamu taikymu susijusių argumentų, pažymi, jog LVAT praktikoje laikomasi nuoseklios pozicijos, jog MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje numatytas mokesčių apskaičiavimo būdas yra taikomas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo (LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013, 2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-26-602/2015). Tai yra nors vertinami ir mokesčių administratoriaus „perapibūdinami“ sandoriai būna realiai sudaryti, juos sudarius, keičiasi turto savininkai, pagal juos atliekami mokėjimai arba vykdomos užskaitos, tačiau tokių sandorių sudarymas stokoja ekonominio tikslingumo ir pagrindimo, o dėl sudarytų sandorių (įvykdytų operacijų) atsiradę pokyčiai sudaro formalias sąlygas nemokėti mokesčio, jį sumažinti, jį atidėti, jo mokėjimą nukelti neapibrėžtam laikui. Pažymėtina ir tai, kad įstatymai neįpareigoja mokesčių mokėtojo rinktis tokį sandorių sudarymo, atitinkamos veiklos vykdymo būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas, todėl mokesčių mokėtojo naudojimasis mokestine lengvata ar neapmokestinimo sąlygomis pats savaime nesudaro pagrindo konstatuoti mokestinį piktnaudžiavimą.

LVAT ne sykį yra akcentavęs ir tai, jog MAĮ 69 straipsnio 1 dalis yra skirta mokestiniuose teisiniuose santykiuose užtikrinti draudimo piktnaudžiauti teise principo laikymąsi, šiuo tikslu eliminuojant mokesčių mokėtojų galimybę įgyti nepagrįstą mokestinę naudą. Netoleruotina ir viešąjį interesą pažeidžiančia turėtų būti pripažįstama situacija, kai dėl atitinkamame mokestiniame santykiuje dalyvavusių asmenų piktnaudžiavimo teise mokesčių mokėtojai išvengtų jiems tenkančių mokestinių prievolių, atitinkamos sumos nebūtų sumokėtos į biudžetą (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013). Toleruojant tokią situaciją, be kita ko, būtų pažeisti mokesčių mokėtojų lygybės ir visuotinio privalomumo principai (MAĮ 7 straipsnis, 8 straipsnio 1 dalis), nebūtų užtikrinti iš atsakingo valdymo principo kylantys reikalavimai, susiję su biudžeto pajamų surinkimu. Tai ne tik lemia, kad mokesčių įstatymų nuostatų taikymas negali būti išplėstas tiek, kad apimtų veiksmus, atliekamus turint tikslą piktnaudžiaujant pasinaudoti apmokestinimo išimtimi ar kita mokesčio lengvata, bet ir įpareigoja mokesčių administratorių bei mokestinį ginčą nagrinėjančią instituciją atsakyti leisti pasinaudoti mokesčių įstatymų nuostatomis, kai jomis remiamasi ne siekiant įgyvendinti šių nuostatų tikslus, bet siekiant pasinaudoti jomis nustatyta lengvata, nors galimybės pasinaudoti šia lengvata sąlygos buvo įvykdytos tik formaliai. Pats toks atsisakymas suteikti teisę arba lengvatą dėl su piktnaudžiavimu susijusių aplinkybių tėra paprasta konstatavimo, kad

piktnaudžiavimo teise atveju objektyvios sąlygos, kurios būtinos, kad būtų suteikta siekiama teisė ar lengvata, nėra įvykdytos, išdava (pvz., LVAT 2020-05-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-909-602/2020, 2020-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-862-438/2020).

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, pažymi, kad nesutinka su Pareiškėjos argumentu, kad mokesčių administratorius nepagrindė, kad Draudimo įmonės R. V. išmokėtos draudimo išmokos vienintelis tikslas buvo gauti mokestinę naudą. Komisijos vertinimu, Inspekcijos išvada, jog UAGDPB „Aviva Lietuva“ 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40568DJ R. V. išmokėta 313213,79 Lt draudimo išmoka buvo siekta ne ekonominių tikslų, o mokestinės naudos, yra pagrįsta dėl šių aplinkybių:

Pirma, pagrindinio Bendrovės akcijų paketo valdymas ir galimybė įtakoti sprendimus, kadangi Bendrovės akcijos nuosavybės teise priklauso trims asmenims (R. V., M. V. ir J. – V. V.), iš kurių 52 proc. akcijų turi R. V.

Antra, aplinkybės, susijusios su UAGDPB „Aviva Lietuva“ 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutarties Nr. 40567DJ įgyvendinimu. Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovė pagal UAGDPB „Aviva Lietuva“ 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40567DJ mokėjo UAGDPB „Aviva Lietuva“ už gyvybės draudimu apdraustą R. V. vienkartinės bei investicines draudimo įmokas. Draudėjas ir naudos gavėjas – Bendrovė.

Bendrovė 2013-07-03 pakeitė 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartyje Nr. 40567DJ nustatytas draudėjo teises ir pareigas ir naudos gavėju pagal šią draudimo sutartį paskyrė Bendrovės direktorių ir akcininką R. V., kuris įgijo teisę į Bendrovės pagal šią sutartį sumokėtas periodines (36550,63 Lt) ir investicines įmokas (310000 Lt). Pagal UAGDPB „Aviva Lietuva“ 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40567DJ laikotarpiu nuo 2007-12-07 iki 2013-07-03 Bendrovės sumokėtos draudimo įmokos R. V. pagal jo 2013-07-10 prašymą buvo pervestos 2013-07-19, t. y. praėjus 16 dienų po minėtos sutarties pakeitimo.

Pagal UAGDPB „Aviva Lietuva“ 2014-05-07 pažymos Nr. SD153393 duomenis, Bendrovė pagal minėtą sutartį iki 2011-10-06 mokėjo UAGDPB „Aviva Lietuva“ vidutiniškai po 6091,77 Lt periodinių draudimo įmokų per metus, o nuo 2011-10-06, be minėto dydžio periodinių įmokų, papildomai mokėjo vidutiniškai po 22142,86 Lt investicinių įmokų per mėnesį (Patikrinimo akto 5 psl.). Taigi, likus neilgam laiko tarpui iki šios draudimo sutarties pakeitimo (2013-07-03), kuriuo, vietoj Bendrovės, draudėju ir naudos gavėju tapo R. V., metinis draudimo įmokų dydis buvo padidintas daugiau nei 43 kartus (22142,86 x 12 / 6091,77).

Trečia, finansiškai neracionalaus ir ekonominei logikai prieštaraujančio sprendimo Bendrovės atžvilgiu priėmimas. Kaip jau minėta, 2013-07-03 pakeitus 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartyje Nr. 40567DJ nustatytas sąlygas ir sutartyje numatytą naudos gavėją ir draudėją, Bendrovė prarado galimybę disponuoti sumokėtomis 346551 Lt draudimo įmokomis.

Inspekcija nustatė, kad Bendrovės įsiskolinimas darbuotojams, kaip atskaitingiems asmenims, 2013 m. sausio mėn. sudarė 12800431,06 Lt, 2013 m. gruodžio 31 d. – 13318422,09 Lt, t. y. išaugo 517991 Lt. Dėl susidariusios situacijos, patikrinimo metu Pareiškėja paaiškino, kad 2011 m. pabaigoje Bendrovė prarado 3,7 mln. Litų. Netekus ženklios sumos banke Snoras, 2012–20013 m. buvo atidėtas vairuotojų dienpinigių mokėjimas, t. y. priskaitymas buvo vykdomas, tačiau faktinis mokėjimas sustabdytas (Patikrinimo akto 5 psl.). Bendrovė patikrinimo metu pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad draudimo sutartys buvo keičiamos tuomet, kai įmonėje trūko apyvartinių lėšų, įmonė negalėjo vykdyti draudimo sutartyse numatytų įsipareigojimų (Patikrinimo akto 5 psl.). Bendrovės direktoriaus 2013-02-01 įsakyme Nr. 02/01 Dėl draudimo sutarties 40567DL pakeitimo nurodyta perleisti draudimo sutartį apdraustajam R. V., siekiant išvengti investavimo rizikos. Taigi, 2013-07-03 VIP pensinio draudimo sutarties Nr. 40567DJ nustatytą sąlygų pakeitimas ir naudos gavėjo ir draudėjo pakeitimas bei sprendimas nuo 2011-10-06 mokėti ženkliai didesnes, nei iki tol, investicines draudimo įmokas, nesietinas su Bendrovės apyvartinių lėšų trūkumo bei investavimo rizikos problemų sprendimu ir vertintinas kaip Bendrovės atžvilgiu priimtas ekonominei logikai prieštaraujantis sprendimas.

Ketvirta, atvejų, pagal kuriuos Bendrovės mokamų draudimo įmokų pagal draudimo sutartis, gavėju tapo R. V. ir Bendrovė prarado teisę į iki draudimo sutarčių perleidimo sumokėtas

periodines ir investicines įmokas bei ženkliai didinamos draudimo įmokų sumos, nevienkartinumas.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad be anksčiau minėto Bendrovės 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutarties Nr. 40567DJ 2013-07-03 pakeitimo, kuriuo naudos gavėju tapo Bendrovės akcininkas R. V., nustatyta kad:

1) Bendrovė už apdraustąjį R. V. UAGDPB „Aviva Lietuva“ mokėjo vienkartinės bei investicines įmokas pagal 2011-01-18 investicinio gyvybės draudimo sutartį Nr. 61754EA, sudarytą laikotarpiui nuo 2011-01-14 iki 2015-01-15. R. V. 2016-03-22 perėmė iš Bendrovės 2011-01-18 investicinio gyvybės draudimo sutartyje Nr. 61754EA nustatytas draudėjo teises ir pareigas (tapo draudėju, apdraustuoju ir naudos gavėju) bei pratęsė šios draudimo sutarties galiojimą iki 2020-01-15, tokiu būdu įgydamas teisę į 64169,60 Eur iki draudimo sutarties pakeitimo (2016-03-22) pagal draudimo sutartį Nr. 61754 EA UAGDPB „Aviva Lietuva“ sumokėtas draudimines lėšas, kurioms jų išmokėjimo atveju R. V. būtų taikytina GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9 punkte nustatyta mokestinė lengvata (Patikrinimo akto 8 psl.).

2) pagal 2007-12-07 investicinio gyvybės draudimo sutartį Nr. 40566DG (naudos gavėjas – Bendrovė), Bendrovė už apdraustąjį Bendrovės direktorių Donatą Strumilą iki jo atleidimo 2014-01-07 bei nuo 2014-06-05 pagal šią draudimo sutartį apdraudus R. V., Bendrovė iki 2014-10-21 mokėjo UAGDPB „Aviva Lietuva“ periodines ir investicines draudimo įmokas. R. V. 2016-03-22 perėmė iš Bendrovės 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartyje Nr. 40566DG nustatytas draudėjo teises ir pareigas (tapo draudėju, apdraustuoju ir naudos gavėju) ir tokiu būdu įgijo teisę į Bendrovės pagal draudimo sutartį Nr. 40566DG iki 2014-11-04 sumokėtas 42628,17 Lt periodines įmokas bei iki sutarties pakeitimo (2016-03-22) sumokėtas periodines ir investicines įmokas – 20000 Lt ir 78403,27 Eur. Po to, kai 2007-12-07 investicinio gyvybės draudimo sutartis Nr. 40566DG buvo perleista pagrindiniam Bendrovės akcininkui R. V. (2016-06-05), Bendrovės įmokos ženkliai išaugo: nuo sutarties sudarymo (2007-12-07) iki 2014-01-07 (Bendrovės direktoriaus Donato Strumilos atleidimo iš Bendrovės data), t. y. per 6 metus Bendrovė sumokėjo 35515,57 Eur įmokų (vidutiniškai 5919,26 Eur per metus), o nuo 2014-01-07 iki 2016-03-22 (draudėjo teisių ir pareigų perleidimo R. V. data), t. y. per dvejus metus sumokėjo 142119,67 Eur įmokų (vidutiniškai 71059,83 Eur per metus). Kitaip tariant, metinė vidutinė įmokų suma išaugo 12 kartų.

Penkta, draudimo tikslas nesietinas su Bendrovės skatinimo ir motyvavimo programa.

Komisija nesutinka su Pareiškėjos pozicija, kad draudimo tikslas buvo išlaikyti (skatinti) Bendrovei reikalingus darbuotojus. Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, 2009-02-27 Kolektyvinės sutarties 5.13 punkte (2009-03-31 Susitarimo dėl Kolektyvinės sutarties pakeitimo protokolas Nr. 03/31) numatyta galimybė taikyti darbuotojų skatinimo ir motyvavimo priemonės ir darbuotojų naudai Bendrovės lėšomis apmokėti ilgalaikes lėšų kaupimo ir gyvybės draudimo įmokas, papildomas pensijų kaupimo įmokas, tačiau, sprendžiant iš Patikrinimo akto medžiagos, pirmiausia ši galimybė pritaikyta Bendrovės akcininko R. V. (Universalaus gyvybės draudimo sutartis su UAGDPB „Aviva Lietuva“ sudaryta 2009-10-01), Bendrovės akcininkės M. V. (Universalaus gyvybės draudimo sutartis su UAGDPB „Aviva Lietuva“ sudaryta 2009-11-20) ir akcininkų dukros V. V. (Universalaus gyvybės draudimo sutartis su UAGDPB „Aviva Lietuva“ sudaryta 2010-10-13) atžvilgiu. Universalaus gyvybės draudimo sutartys kitų darbuotojų atžvilgiu sudarytos praėjus daugiau nei metams. Iš viso sudaryta 21 Universalaus gyvybės draudimo sutartis, pagal kurias kiekvieną mėnesį vidutiniškai mokėta po 136,20 Lt periodinių draudimo įmokų, tuo tarpu pagrindinio akcininko R. V. naudai buvo mokama vidutiniškai po 450 Lt per mėnesį.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad 2007–2013 m. laikotarpiu buvo sudaromos Investicinio gyvybės draudimo ir VIP pensinio draudimo sutartys, tačiau jos sudarytos išimtinai Bendrovės akcininko R. V., akcininkės M. V. bei jų dukros V..V. atžvilgiu.

Komisijos vertinimu, Pareiškėja nepagrįstai teigia, kad sudarant UAGDPB „Aviva Lietuva“ 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40568DJ, nebuvo siekta mokestinės

naudos, rodo faktas, kad nuo Draudimo sutarties sudarymo momento (2007-12-07) iki išmokos išmokėjimo momento (2013-07-19) praėjo 6 metai. Komisijos nuomone, šis faktas negali būti vertinamas atsietai nuo patikrinimo metu įvertintos Bendrovės finansinės situacijos ir nustatytų aplinkybių. Aplinkybė, jog R. V., būdamas pagrindiniu akcininku ir 52 proc. Bendrovės akcijų turintis asmuo, turėjo galimybę įtakoti priimamus sprendimus ir 2013-07-03 priimti Bendrovei ekonomiškai nenaudingą sprendimą pakeisti 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40567DJ, numatant save, kaip pensinio amžiaus (pagal Profesinių pensijų kaupimo įstatymo nuostatas) sulaukusį asmenį, naudos gavėju ir UAGDPB „Aviva Lietuva“ išmoką gauti jau po 16 dienų po sutarties pakeitimo, aplinkybė, kad nuo 2011-10-06 investicinės draudimo įmokos pagal 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40568DJ, esant apyvartinių lėšų trūkumui, neužilgo prieš išmokų R. V. gavimą, buvo padidintos daugiau nei 43 kartus, aplinkybė, kad kitų minėtų draudimo sutarčių (Investicinio gyvybės draudimo sutartis Nr. 61754EA ir VIP pensinio draudimo sutartis Nr. 40566DG) pakeitimai, kuriais naudos gavėjo teisės perduotos pagal Profesinių pensijų kaupimo įstatymo nuostatas pensinio amžiaus sulaukusiam R. V., o Bendrovės įmokos ženkliai didinamos bei kitos nurodytos aplinkybės rodo, kad 2013-07-03 VIP pensinio draudimo sutarties Nr. 40567DJ pakeitimas stokoja ekonominio pagrindimo, o dėl jo atsiradę pokyčiai sudarė formalias sąlygas nemokėti GPM, VSDĮ, PSDĮ ir įmokų į GF.

Komisija, įvertinusi tikrąjį Bendrovės UAGDPB „Aviva Lietuva“ pagal 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40567DJ su 2013-07-03 pakeitimu į pensijų fondą sumokėtų įmokų ir UAGDPB „Aviva Lietuva“ 2013-07-19 313213,79 Lt išmokos R. V. pobūdį, pritaria Inspekcijos išvadai, kad teisių ir pareigų pagal 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40567DJ perdavimu R. V. buvo siekiama išmokėti papildomą darbo užmokesčio dalį.

Iš byloje esančios Komercijos direktoriaus pareiginės instrukcijos matyti, kad komercijos direktorius vadovauja finansinei ir ūkinei įmonės veiklai: medžiagų ir technikos tiekimas įmonei, žaliavų ruošimas ir saugojimas, transporto paslaugų pardavimas, administracinis ir ūkinis aptarnavimas. Užtikrina, kad materialiniai ir finansiniai išteklių būtų panaudoti efektyviai bei teisingai, būtų sumažintos jų sąnaudos ir pagreitetų lėšų apyvarta. Komercijos direktorius organizuoja jam pavaldžių tarnybų ir struktūrinių padalinių dalyvavimą sudarant perspektyvinius ir einamuosius realizavimo planus, kuriant ilgalaikę įmonės komercinės veiklos strategiją ir rengiant įmonės finansinius planus, rengiant materialinės ir techninės bazės standartus klientams teikiamų paslaugų kokybei užtikrinti, žaliavoms sandėliuoti ir transportuoti, kontroliuoja paslaugų kokybę, medžiagų bei technikos tiekimą įmonei, finansinius ir ekonominius įmonės veiklos rodiklius, ar tikslingai naudojamos apyvartinės lėšos ir bankų kreditai, vadovauja veiklai, kurios metu ieškoma būdų, kaip taupyti resursus ir kompleksiskai naudoti materialinius išteklius, tobulinti žaliavų, medžiagų, apyvartinių lėšų ir materialinio turto naudojimo normavimą, gerinti ekonominius rodiklius ir formuoti ekonominių įmonės veiklos indikatorių sistemą, kontroliuoja tinkamą uždavinių ir įsipareigojimų vykdymą bei jų atitikimą ūkinėms sutartims, analizuoja įmonės atliekamų paslaugų rinkos konjunkturą ir kt. (Patikrinimo akto 3 priedas).

Pareiškėja 2017-10-11 rašte „Paaiškinimas dėl darbuotojų draudimo sutarčių sudarymo“ nurodė, kad R. V. Bendrovės komercijos direktoriumi dirba nuo 2000 m. iki šiol. Dėka jo įmonė išsiplėtė, užmezgė ilgalaikius santykius su klientais, padidino įmonės apyvartą. Komercijos direktorius atsakingas už visų padalinių darbo organizavimą ir planavimą, siekiant užtikrinti optimalų įmonės lėšų panaudojimą. Organizuoja įmonės padalinių vadovų susirinkimus, kontroliuoja finansinius, ekonominius rodiklius. Kontroliuoja, ar tikslingai naudojamos apyvartinės lėšos ir bankų kreditai. Be to, nurodyta, kad „jis įmonėje dirba nuo jos įkūrimo ir yra vienas pagrindinių įmonės plėtros organizatorių“.

Iš byloje esančių Vadybininko ir vadybininko tiekimui pareiginių instrukcijų matyti, kad vadybininkai atsakingi už savalaikį automobilių aprūpinimą kroviniais, sutarčių su krovinų gavėjais ir siuntėjais, sudarymą ir ryšių su jais palaikymą, krovinų pervežimo įkainių derinimą, vairuotojų darbo organizavimą ir kontrolę, dokumentacijos automobilių darbui tarptautiniais maršrutais rengimą, leidimų gavimą, krovinų pervežimo duomenų analizę, paraiškų įmonėms

reikalingų materialinių išteklių įsigijimui, parengimu, pretenzijų dėl sutartinių įsipareigojimų nevykdymo parengimu ir kt.

Inspekcija nustatė, kad komercijos direktoriaus R. V. darbo užmokestis (3200 Lt) yra lygus Bendrovės vadybininko Mindaugo Astrausko darbo užmokesčiui (3200 Lt). Komisija, atsižvelgdama į anksčiau išdėstytas nuostatas, pritaria Inspekcijos išvadai, kad Bendrovės komercijos direktoriaus R. V. darbo užmokestis, prilygintas vadybininko atlyginimui, buvo neadekvatus minėto asmens vykdytoms funkcijoms, atsakomybei ir indėliui į Bendrovės rezultatus. Todėl pagal 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40567DJ su 2013-07-03 pakeitimu UAGDPB „Aviva Lietuva“ 2013-07-19 313213,79 Lt išmoka R. V. pagrįstai laikytina jam išmokėto darbo užmokesčio dalis. Šiuo atveju nors Pareiškėja akcentuoja vadybininko pareigas atliekančio asmens naudą Bendrovei, tačiau nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių, kad jo kompetencija, veikla ir pasiekti rezultatai buvo išskirtiniai ir to pagrindu darbo užmokestis prilygsta komercijos direktoriaus darbo užmokesčiui.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjos pastabą, kad draudimo įmokos negali būti traktuojamos kaip darbuotojui mokėtino darbo užmokesčio dalis, nes tokia situacija neatitinka darbo užmokesčio požymių, pažymi, kad šiuo atveju įrodžius, kad darbo užmokestis buvo neadekvatus minėto asmens vykdytoms funkcijoms, atsakomybei ir indėliui į Bendrovės rezultatus, o sprendimas, kurio pagrindu R. V. įgijo teisę gauti Pareiškėjos pervestas įmokas, įtakotas jo, kaip pagrindinio akcininko, laikytina, kad Inspekcijos išvada, jog teisių ir pareigų pagal 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40567DJ perdavimu R. V. buvo siekiama išmokėti papildomą darbo užmokesčio dalį, yra pagrįsta. V. įgyjant turtinę teisę į Bendrovės sumokėtas ir iš UAGDPB „Aviva Lietuva“ gautas draudimo lėšas (313213,79 Lt), buvo siekiama neteisėtos mokestinės naudos – išvengti VSDĮ, PSDĮ ir įmokų į GF mokėjimo.

Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu išreiškė nuomonę, jog mokesčių administratorius nevertino, kodėl R. V. išmokėta suma negali būti traktuojama kaip išmokėti dividendai. Remiantis bylos medžiaga, konstatuotinos šios esminės priežastys:

Pirma, Bendrovės įsipareigojimai kredito įstaigoms, tiekėjams ir atskaitingiems asmenims 2013 m. gruodžio 31 d. siekė 59041667,09 Lt, o nepaskirstytas pelnas 2013 m. pabaigoje siekė 34573757 Lt (Patikrinimo akto 17 psl.). Todėl, remiantis Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 59 straipsnio 6 dalies 1 punktu, visuotinis akcininkų susirinkimas negalėjo priimti sprendimo skirti ir išmokėti dividendus.

Antra, tik vienintelis Bendrovės darbuotojas R. V., kuris yra vienas iš trijų Bendrovės akcininkų, draudimo sutartyse numatytų draudėjo teisių ir pareigų pakeitimu įgijo teisę į Bendrovės sumokėtas periodines ir investicines įmokas: pagal 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40567DJ – 346551 Lt, 2011-01-18 Investicinio gyvybės draudimo sutartį Nr. 61754EA – 64169,60 Eur ir 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40566DG – 96541,64 Eur. Kitų akcininkų atžvilgiu draudimo sutartyse numatyti draudėjo teisių ir pareigų pakeitimai nebuvo atlikti ir pagal draudimo sutartis Bendrovės sumokėtų draudimo įmokų negavo.

Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu, prieštaraudama, kad išmoka R. V. mokesčių administratoriaus įvertinta kaip darbo užmokestis, nurodė, jog Komisija 2014-09-29 sprendime Nr. S-195 (7-152/2014) yra pasisakiusi, kad vien faktas, jog direktorių su įmone siejo darbo teisiniai santykiai, pats savaime nėra pakankamas pagrindas pripažinti, kad jam išmokėtos išmokos yra darbo užmokestis.

Komisija, pasisakydama dėl šių Pareiškėjos argumentų, pastebi, jog, pirma, minėtame Komisijos sprendime nagrinėjamos aplinkybės, susijusios su pajamų natūra vertinimu, nėra tapačios byloje nagrinėjamai situacijai ir, antra, Komisija yra išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka institucija, jos paskirtis (tikslas) yra objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą (MAĮ 148 straipsnio 2 dalis). Komisijos sprendimas, priimtas išnagrinėjus konkretų mokestinį ginčą, neturi jokios teisinio precedento galios nagrinėjant kitą mokestinį ginčą. Pagal Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 15 straipsnio 1 dalį vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus formuoja LVAT, o minėto straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad į LVAT

sprendimuose ir nutartyse pateikiamus įstatymų ir kitų teisės aktų taikymo išaiškinimus atsižvelgia valstybės ir kitos institucijos, kiti asmenys, taikydami tuos pačius įstatymus ir kitus teisės aktus. Taigi teisinio precedento galia, remiantis nurodytomis teisės normomis, suteikiama tik LVAT priimtiems teismų sprendimams. Bet kuriuo atveju sprendžiant bylas precedento galią turi tik tokie ankstesni teismų sprendimai, kurie buvo sukurti analogiškose bylose, t. y. precedentas taikomas tik tose bylose, kurių faktinės aplinkybės yra tapačios tos bylos, kurioje buvo sukurtas precedentas, faktinėms aplinkybėms arba labai panašios į jas ir kurioms turi būti taikoma ta pati teisė, kaip toje byloje, kurioje buvo sukurtas precedentas, nes, kaip yra nurodęs LVAT (2014-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A-556-990/2014), net viena skirtinga faktinė aplinkybė gali suponuoti visiškai kitokio sprendimo priėmimą, nepaisant to fakto, kad iškelti reikalavimai gali būti identiški, nes visuomeniniai santykiai pasižymi įvairumu, dėl ko gali kisti ir teisinis tų santykių kvalifikavimas.

Pažymėtina, kad MAĮ 67 straipsnio 1 dalis nustato, jog mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, o šio straipsnio 2 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Pagal nurodytame straipsnyje įtvirtintas taisykles, įrodinėjimo pareiga (*onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokesčiai ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuotos neteisingai. Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtoju, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtoju apskaičiuotą mokesčių ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtoju atsiranda mokesstinė prievolė. Mokesčių mokėtojas, siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumą ir pagrįstumą, privalo ne tik nurodyti savo abejones dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumo ir pagrįstumo, bet ir pateikti tokias abejones pagrindžiančius įrodymus (žr., pvz., LVAT 2016 m. gruodžio 5 d. nutartį adm. byloje Nr. A-1302-602/2016, 2018 m. spalio 18 d. nutartį adm. byloje Nr. eA-1118-662/2018, 2020 m. rugsėjo 9 d. nutartį adm. byloje Nr. eA-2271-556/2020 2021 m. lapkričio 3 d. nutartį adm. Nr. eA-2497-602/2021 ir kt.).

Apibendrinant išdėstyta, konstatuotina, kad mokesčių administratorius visapusiškai įvertino pažeidimo vertinimui reikšmingas aplinkybes, surinko pakankamai objektyvių duomenų, kurių pagrindu padaryta išvada, jog iš UAGDPB „Aviva Lietuva“ pagal 2007-12-07 VIP pensinio draudimo sutartį Nr. 40567DJ R. V. 2013-07-19 gauta draudimo išmoka – 313213,79 Lt savo esme yra vienas iš darbo užmokesčio mokėjimo būdų siekiant išvengti VSDĮ, PSDĮ ir įmokų į GF mokėjimo. Tai, kad tokios išmokos gavimas buvo sietas būtent su darbiniais teisiniais santykiais, papildomai rodo ir aplinkybė, kad Pareiškėja apmokestinamąjį pelną laikotarpiu nuo 2007-12-05 iki 2012-12-21 buvo sumažinusi 36550,63 Lt sumokėtų periodinių įmokų suma ir laikotarpiu nuo 2011-10-06 iki 2013-01-23 – 310000 Lt sumokėtų investicinių įmokų suma (iš viso apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas 346551 Lt) (Patikrinimo akto 4 psl.). Lengvata, leidžianti mažinti apmokestinamąsias pajamas skaičiuojant PM (PMĮ 17 straipsnio 1 dalis), o taip pat išmokas priskirti neapmokestinamoms pajamoms (GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9, 14 punktai) susijusi tik su įmonių darbuotojų statusu.

Pareiškėja juridinę reikšmę turinčiais įrodymais šių išvadų nepaneigė, todėl Pareiškėjos teiginiai, susiję su draudimo įmokų, kaip darbuotoju mokėtino darbo užmokesčio dalies vertinimo, nepagrįstumu, įrodymų vertinimo prasme, laikytini neįrodytais.

Dėl apskaičiuoto PM ir su juo susijusių sumų

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, Pareiškėjai papildomai į biudžetą mokėtina 117427,88 Eur (405455 Lt) PM suma už 2013 m. buvo apskaičiuota:

Pirma, Bendrovės deklaruotą 2013 m. apmokestinamąjį pelną *padidinus 3038426 Lt* nustačius, kad Pareiškėja pažeidė Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 11 straipsnio 4 dalies nuostatas, kadangi apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną už 2013 metus, leidžiamies atskaitymams nepagrįstai priskyrė dyzelino įsigijimo sąnaudas pagal UAB „Togesta“, UAB „Arator prekyba“, UAB „EEFC“, UAB „Ferneta“ ir UAB „Naftoil“ vardu Bendrovei išrašytus juridinės galios neturinčius dokumentus (Patikrinimo akto 2.2.1 punktas).

Antra, Bendrovės 2013 m. apmokestinamąjį pelną *sumažinus 335390 Lt*, vadovaujantis PMĮ 17 straipsnio nuostatomis, atlikus korekcijas: 1) apmokestinamąjį pelną sumažinus 313214 Lt (su darbo santykiais susijusiomis A klasės pajamoms priskirta suma); 2) apmokestinamąjį pelną sumažinus 97347 Lt (apskaičiuota papildomai mokėtinų VSDĮ iš darbdavio pajamų, apmokestinamų 30,98 proc. tarifu, suma) ir 313 Lt apskaičiuota papildomai mokėtinų įmokų į GF suma; 3) apmokestinamąjį pelną padidinus 75171 Lt (46982 Lt apskaičiuota papildomai mokėtina GPM iš darbuotojo pajamų, apmokestinamų 15 proc. tarifu, suma), 9396 Lt (apskaičiuota papildomai mokėtinų VSDĮ iš darbuotojo pajamų, apmokestinamų 3 proc. tarifu, suma) bei 18793 Lt (apskaičiuota papildomai mokėtinų PSDĮ iš darbuotojo pajamų, apmokestinamų 6 proc. tarifu, suma) (Patikrinimo akto 2.2.2 punktas).

Inspekcija 2021-10-07 raštu Nr. (24.10-31-5Mr)-R-4387 informavo, kad Inspekcija ir Pareiškėja pasirašė 2021-08-24 susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio Nr. 210-26, kurio objektu buvo ir PM. Pagal pasirašytą susitarimą, susijusį su PVM ir PM prievolėmis dėl dyzelino įsigijimo sandorių, Bendrovei papildomai PM už 2012 ir 2013 m. mokesčius laikotarpius neapskaičiuotas. Atsižvelgdama į tai, Komisija daro išvadą, kad po susitarimo likusi skundžiamo sprendimo dalis sietina tik su 2013 m. apmokestinamojo pelno sumažinimu, nesuformuojant PM prievolių.

Dėl apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų

Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu pasisakė dėl Inspekcijos apskaičiuotų delspinigių. Nurodė, kad mokesstinis ginčas užsitęsė ne dėl Pareiškėjos kaltės, Komisija grąžino mokesčių administratoriui bylą vertinti iš naujo. Pareiškėja prašo įvertinti šią aplinkybę ir delspinigių sumą sumažinti.

MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu tokia teisinė galimybė yra numatyta specialiajame mokesčių įstatyme; yra šio įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas (atleidimo nuo paskirtų baudų mokėjimo pagrindai: 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; 2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė, ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas; 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui; 4) kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais), kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims.

Komisija, pasisakydama dėl galimybės atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų 1262,21 Eur GPM delspinigių ar jų dalies MAĮ 100 straipsnio 1 dalies pagrindu, pažymi, kad ginčo atveju nenustatyta MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje nurodytų pagrindų, kuriais remiantis būtų galima atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų GPM delspinigių. Tačiau pažymėtina, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas turi teisėtą lūkestį, jog mokesčių administratorius jo mokamų mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą atliks taip, kad dėl tokio patikrinimo kilęs mokesstinis ginčas

baigsis neatliekant jo pakartotinai. Todėl Komisija, įvertinusi tai, kad: 1) pakartotinis patikrinimas atliktas remiantis Komisijos 2017-07-21 Sprendimu Nr. S-159 (7-118/2017), kuriame nustatyti 2017-03-06 Patikrinimo akto Nr. (21.31-28)-FR0680-91 trūkumai, t. y. mokesčių administratorius nenustatė visų pažeidimų konstatuoti reikšmingų aplinkybių; 2) tikrintas prieš 8 metus buvęs laikotarpis (nuo 2013-01-01 iki 2013-12-31); 3) ikiteisminis ginčų nagrinėjimas truko ilgiau nei 4 metus, 5) skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas (Komisijos 2018-04-09 protokolais Nr. PP-95 (7-29/2018)) daugiau nei prieš 3 metus, konstatuoja, kad yra pagrindas atleisti Pareiškėją nuo 50 proc. Inspekcijos Sprendime apskaičiuotų GPM delspinigių, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalies nuostatomis.

Komisijai padarius išvadą, kad po susitarimo likusi skundžiamo Sprendimo dalis nesietina su PM prievolių, įskaitant baudą ir delspinigius, suformavimu, nelieka pagrindo spręsti dėl PM baudos mažinimo ir atleidimo nuo delspinigių klausimų.

Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu pasisakė dėl Inspekcijos apskaičiuotos 20 proc. baudos dydžio pagrįstumo. Pareiškėjos atstovės nuomone, 20 proc. dydžio bauda paskirta neatsižvelgiant į LVAT praktiką, kuomet atsakomybe sunkinančia aplinkybe negali būti aplinkybė, kad mokesčiai apskaičiuoti vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, nes tokiu būdu atsakomybė yra nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika.

MAĮ 140 straipsnyje nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus, išskyrus šio Įstatymo 142 straipsnyje nurodytus atvejus. MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

LVAT, atsižvelgęs į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, yra pasisakęs, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, o tuomet atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio. Bendrieji baudos skyrimo principai bei MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės, turinčios įtakos baudos dydžiui, įpareigoja subjektą skiriant baudą motyvuoti ir pagrįsti skiriamos baudos dydį (LVAT 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008).

Iš bylos medžiagos matyti, jog skirdamas Pareiškėjai 20 proc. dydžio mokėtino mokesčio baudą mokesčių administratorius nurodė atsižvelgęs į aplinkybes, susijusias su patikrinimo metu konstatuotų pažeidimų pobūdžiu (apskaičiuojant GPM taikytos MAĮ 69 straipsnio nuostatos), taip pat į tai, kad Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi.

Nagrinėjamu atveju Komisija nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendimu pažeidimo padarymo būdą kvalifikuoti kaip atsakomybę sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad šitaip aiškinant situaciją, mokesčių mokėtojo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Kadangi už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą, yra nepagrįsta (LVAT 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012, 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014, 2014-04-24 nutartis Nr. A-602-542/2014).

Įvertinus tai, jog Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kas, priešingai nei anksčiau analizuoti teiginiai, įstatymo leidėjo *expressis verbis* įvertinta kaip baudą mažinanti aplinkybė, jai paskirtoji 2721 Eur GPM bauda, vadovaujantis MAĮ 139 straipsniu, mažintina iki

minimalios (10 proc.), t. y. 1361 Eur GPM baudos (13606,93 Eur x 10 proc.) o paskirta 18 Eur įmokų į GF bausda mažintina iki 9 Eur įmokų į GF baudos (90,65 Eur x 10 proc.).

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo (2004-11-04 įstatymo Nr. IX-2535 redakcija) 16 straipsnio 2 dalimi, ir Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo 19 straipsnio 1 dalimi paskirtų 50 proc. dydžio 15412 Eur VSDĮ baudos ir 2721 Eur PSDĮ baudos mažinti nėra teisinio pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1, 2, 4, 5 punktais ir 156 straipsnio 1 dalimi, n u s p r e n d ž i a :

1. Atnaujinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-01-09 sprendimo „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ Nr. (21.131-31-5) FR0682-8 dėl 13606,93 Eur GPM, 1262,21 Eur GPM delspinigių, bei 2721 Eur GPM baudos, 30824,26 Eur VSDĮ, 15412 Eur VSDĮ baudos, 5442,83 PSDĮ, 2721 Eur PSDĮ baudos, 90,65 Eur įmokų į GF, 18 Eur įmokų į GF baudos, 117427,88 Eur PM, 35552,08 Eur PM delspinigių, 23486 Eur PM baudos, nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-01-09 sprendimo „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ Nr. (21.131-31-5) FR0682-8 dalį dėl nurodymo Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 13606,93 Eur GPM ir 1262,21 Eur GPM delspinigių, 30824,26 Eur VSDĮ ir 15412 Eur VSDĮ baudą, 5442,83 Eur PSDĮ ir 2721 Eur PSDĮ baudą, 90,65 Eur įmokų į GF.

3. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-01-09 sprendimą „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ Nr. (21.131-31-5) FR0682-8 dalyje dėl 2721 Eur GPM baudos ir 18 Eur įmokų į GF baudos: vietoj nurodymo Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 2721 Eur GPM baudą ir 18 Eur įmokų į GF baudą, nurodyti Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 1361 Eur GPM baudą ir 9 Eur įmokų į GF baudą.

4. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-01-09 sprendimo „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ Nr. (21.131-31-5) FR0682-8 dalį, susijusią su 2013 m. apmokestinamojo pelno sumažinimu dėl gyventojų pajamų apmokestinimo, pritaikius turinio viršenybės prieš formą principą.

5. Atleisti Pareiškėją nuo 50 proc. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-01-09 sprendimu „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ Nr. (21.131-31-5) FR0682-8 apskaičiuotų GPM delspinigių.

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

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė