



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „O1“ 2015-05-08 SKUNDO**

2015 m. liepos 3 d. Nr. S-116 (7-101/2015)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojo atstovei

J. D.
R. A.
J. A.

2015 m. birželio 9 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „O1“ (toliau – Bendrovė) 2015-05-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2015-04-20 sprendimo Nr. 69-37, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-04-20 sprendimu Nr. 69-37 patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2015-02-09 sprendimą Nr. FR0682-88 dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo Bendrovei nurodyta į biudžetą sumokėti 132273 Lt (38308,91 Eur) PVM, 103335 Lt (29927,88 Eur) pelno mokesį, 42975,50 Lt (12446,57 Eur) PVM delspinigius, 27980,35 Lt (8103,70 Eur) pelno mokesčio delspinigius, 52909 Lt (15324 Eur) PVM baudą ir 41334 Lt (11971 Eur) pelno mokesčio baudą, bei Panevėžio AVMI 2015-02-20 sprendimą Nr. FR0682-111, kuriuo pelno mokesčio delspinigių suma sumažinta iki 24293,28 Lt (7035,82 Eur).

Sprendime nurodyta, kad Panevėžio AVMI patikrino Bendrovės 2011-03-23 – 2012-12-31 laikotarpio pelno mokesčio ir 2011-04-05 – 2012-12-31 laikotarpio pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo į biudžetą teisingumą ir surašė 2014-12-15 patikrinimo aktą Nr. FR0680-843, kuriame Bendrovei papildomai apskaičiavo 132273 Lt PVM ir 103335 Lt pelno mokesį.

Inspekcija pažymėjo, jog Panevėžio AVMI patikrinimo aktas surašytas ir PVM bei pelno mokesčiai apskaičiuoti, remiantis kitų valstybės institucijų dokumentais, t. y. įvertinus Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Panevėžio apygardos valdybos ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus (toliau – FNNT) specialisto išvadą, kas atitinka Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin. 2004, Nr. 63-2243 toliau – MAĮ) 72 straipsnio nuostatą dėl mokesčių administratoriaus teisės

apskaičiuoti mokesčių remiantis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais. Pažymėta, jog MAĮ 72 str. 2 dalyje nustatyta, kad šiuo atveju pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtojo mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokesčių administratorius neprivalo. Tik tuo atveju, kai minėtų institucijų atliktų apskaičiavimų teisingumas ir pagrįstumas mokesčių administratoriui kelia abejonių, mokesčių administratorius gali pareikalauti minėtų institucijų atlikti pakartotinį patikrinimą (MAĮ 72 str. 3 dalis). Panevėžio AVMI patikrinimo metu taip pat atsižvelgė į Bendrovės pateiktus apskaitos dokumentus, Panevėžio AVMI duomenų bazėse esančius duomenis bei kitą mokesčio patikrinimo metu surinktą informaciją. Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė aplaidžiai tvarkė buhalterinę apskaitą, į leidžiamus atskaitymus ir PVM atskaitą įtrauktos prekės, kurių įsigijimas nepagrįstas dokumentais, į apskaitą įtrauktos nurodytomis sąlygomis neįvykę ūkinės operacijos, 2011-05-30 PVM sąskaita faktūra ORI Nr. 0001 išrašyta ir UAB „R1“, ir UAB „E1“, Bendrovė sudarė jai ekonomiškai nenaudingus sandorius, asocijuotam asmeniui suteikė beprocentines paskolas, nuo kurių nepriskaičiavo palūkanų ir neįtraukė jų į 2011 ir 2012 metų apmokestinamąsias pajamas.

Dėl papildomai apskaičiuoto 132273 Lt PVM

Nurodyta, kad Panevėžio AVMI nustatė, jog Bendrovė 2011 metų rugsėjo, spalio ir lapkričio mėnesiais PVM deklaracijose neteisingai deklaravo atskaitomą pirkimo PVM, t. y. už 2011 m. rugsėjo mėnesį Bendrovė nepateikė pirkimo PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 286758 Lt, iš tos sumos 49768 Lt PVM; už 2011 metų spalio mėnesį – iš viso už 303566 Lt, iš tos sumos 52685 Lt PVM; už 2011 metų lapkričio mėnesį – iš viso už 171820 Lt, iš tos sumos 29820 Lt PVM.

Vadovaujantis 2001-11-06 Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 (toliau – BAĮ) 12 str. 1 ir 4 dalimi ir 2002-03-05 Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 78 str. 1 dalimi, pažymėta, kad mokesčių apskaičiavimas turi būti grindžiamas juridinę galią turinčiais dokumentais, atspindinčiais ūkinės operacijas, ūkinius įvykius ir finansinę veiklą, įvairiais kitais teisine galią turinčiais dokumentais, leidžiančiais nustatyti konkretaus apmokestinamojo objekto (mokesčio bazės) dydį. Inspekcija padarė išvadą, kad Bendrovė nesilaikė BAĮ minėtų straipsnių nuostatų bei pažeidė paminėtus PVMĮ straipsnių reikalavimus, nes nesudarė ir mokesčiniui patikrinimui nepateikė 2011 m. ir 2012 m. atskirų mėnesių pirkimo PVM sąskaitų faktūrų registrų ir pardavimo PVM sąskaitų faktūrų registrų, kuriuose būtų atvaizduoti visi Bendrovės su tiekėjais (pirkėjais) vykdyti sandoriai. Taip pat Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė pažeidė PVMĮ 64 str. 1 dalies reikalavimus, kadangi nepateikė 2011 m. rugsėjo, spalio ir lapkričio mėnesių pirkimo PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 762144 Lt (286758 Lt + 303566 Lt + 171820 Lt) ir dėl to nepagrįstai padidino 132273 Lt atskaitomą iš biudžeto PVM (rugsėjo mėn. – 49768 Lt, spalio mėn. – 52605 Lt, lapkričio mėn. – 29820 Lt).

Pažymėta, jog nors Bendrovė ir teigė, kad Panevėžio AVMI nesuteikė Bendrovei galimybės atkurti prarastus dokumentus, kad Bendrovei sudėtinga atsiminti, atkurti ir pateikti dokumentus, kurie buvo rengti prieš 4 metus, tačiau ginčo nagrinėjimo metu nepateikta įrodymų, jog Bendrovė nuo 2014 m. gruodžio mėn. (patikrinimo akto surašymo data) atliko kokius nors veiksmus, norėdama atstatyti dingusius dokumentus, reikalingus mokesčių apskaičiavimui. Anot Inspekcijos, atlikusi tyrimą, FNTT gražino Bendrovei visus dokumentus (Specialisto išvada surašyta 2013-01-31), o tyrimo metu Bendrovė disponavo FNTT pateiktų dokumentų kopijomis.

Inspekcija nepagrįstais laikė Bendrovės teiginius, kad mokesčių administratorius nebendradarbiavo su Bendrove, neprašė pateikti paaiškinimų, PVM sąskaitų faktūrų, kadangi tikrinimą atlikusi pareigūnė su Bendrovės direktore D. Š. bendravo telefonu (8-655-61767) nuo pat pavedimo atlikti mokesčiniį patikrinimą išrašymo dienos (2014-11-07); pastarosios buvo prašoma atvykti į Panevėžio AVMI, pateikti dokumentus (tiek tuos, pagal kuriuos surašyta FNTT Specialisto išvada, tiek papildomai teiktinus kitus), tačiau direktorė neatvyko

ir dokumentų nepateikė – vieną kartą pasakė turinti nedarbingumo pažymėjimą, kitą kartą – turinti dalyvauti teisminiuose procesuose.

Akcentuota, jog nustačiusi aukščiau paminėtus pažeidimus ir vadovaudamasi PVMĮ 123 str. 2 dalimi, Panevėžio AVMI patikrinimo metu Bendrovei pagrįstai papildomai apskaičiavo 132273 Lt PVM.

Dėl papildomai apskaičiuoto 103335 Lt pelno mokesčio

1. Dėl UAB „E1“ suteiktų paskolų.

Nurodyta, kad Bendrovė suteikė asocijuotam asmeniui UAB „E1“ iš viso 1003000 Lt paskolų grynaisiais pinigais pagal 2011-07-25, 2011-10-15 ir 2012-02-07 surašytus kasos išlaidų orderius Nr. 25, 35, 002: pagal 2011-07-25 sudarytą Paskolos sutartį Nr. 2011/07 suteikta 475500 Lt beprocentinė paskola dvylikai mėnesių; pagal 2011-10-15 sudarytą Paskolos sutartį Nr. 2011/10 suteikta 259500 Lt beprocentinė paskola aštuoniolikai mėnesių; pagal 2012-02-07 sudarytą Paskolos sutartį Nr. 2012/02 suteikta 268000 Lt beprocentinė paskola dvidešimt keturiems mėnesiams.

Pažymėta, jog paskolų sutarčių 9 punkte numatyta, kad jei paskolos gavėjas laiku paskolos negrąžina, jis privalo mokėti 5 proc. laiku negrąžintos paskolos sumos dydžio palūkanas nuo tos dienos, kada paskola turėjo būti grąžinta, tačiau mokesstinio patikrinimo metu nustatyta, kad paskolos negrąžintos, paskolų grąžinimo terminai nepratęsti, Bendrovė palūkanų neskaičiavo ir negavo. Panevėžio AVMI konstatavo, kad Bendrovė, suteikdama 1003000 Lt paskolas, sudarė 3 ekonomiškai nenaudingus sandorius, prieštaraujančius jos komerciniams, ūkiniams ir finansiniams interesams bei ekonominei logikai: sumažino savo apyvartines lėšas, kurias galėjo panaudoti savo veiklai vykdyti; suteiktų paskolų suma sudarė 96 proc. visų Bendrovės kasos išlaidų; suteiktos paskolos buvo beprocentinės, dėl to Bendrovė pajamų neuždirbo. Suteiktų paskolų rizikingumą didino ir tai, kad jos buvo suteiktos juridiniam vienetai, kurio veikla 2010, 2011 ir 2012 metais buvo nuostolinga.

Vadovaujantis 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) 2 str. 8 dalies nuostatomis, akcentuota, kad asocijuotais asmenimis laikomi asmenys (vienetai arba fiziniai asmenys), atitinkantys bent vieną iš šių kriterijų: 1) yra susiję asmenys; 2) gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos; t. y. asocijuotais asmenimis laikytini asmenys, kurie, net ir nebūdami susijusiais asmenimis pagal PMĮ 2 str. 33 dalį, gali daryti vienas kitam įtaką, dėl kurios tokių asmenų sandorių arba kitokių ūkinių operacijų sąlygos būna ne tokios, kokios būtų, jeigu šie asmenys veiktų visiškai nepriklausomai vienas nuo kito.

Atsižvelgusi į tai, jog Panevėžio AVMI nustatė, kad didžiąją dalį UAB „E1“ 2011 m. gautų pajamų sudaro pajamos, gautos iš Bendrovės; be to, asmenimis, galinčiais daryti vienas kitam įtaką, taip pat laikytini asmenys, kurie vienas kitam suteikė paskolą, sudarančią žymią antrojo vieneto įstatinio kapitalo dalį, o pagal VĮ „Registrų centras“ pateiktas 2011 ir 2012 metų finansines atskaitomybes UAB „E1“ įstatinis kapitalas yra 35000 Lt, t. y. mažesnis už gautą paskolą, bei Bendrovės įstatinis kapitalas taip pat yra mažesnis už UAB „E1“ suteiktą paskolą, Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė ir UAB „E1“ laikytinos asocijuotomis pagal PMĮ 2 str. 8 dalies 2 punkto nuostatas.

Sprendime taip pat vadovautasi PMĮ 40 str. 1 dalimi, kurioje nustatyta, kad vienetai, šio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais arba ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais turi pripažinti bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos sąnaudų sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. PMĮ 40 str. 2 d. įtvirtinta, jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei nebūtų tokių sąlygų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai

apmokestinamas. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004-04-09 įsakymu Nr. 1K-123 patvirtintų Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 str. 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 str. 2 dalies įgyvendinimo taisyklių (toliau – Taisyklės), skirtų sandorio ar ūkinės operacijos tikrajai rinkos kainai apskaičiuoti, taikant jose nustatytus kainodaros metodus, 3 punkte nurodyta, kad kontroliuojamoji transakcija – transakcija tarp asocijuotų asmenų, o nekontroliuojamoji transakcija – transakcija tarp neasocijuotų asmenų. Pagal Taisyklių 5 punktą, nustatant kontroliuojamosios transakcijos kainas, turi būti laikomasi ištiestosios rankos principo. Ištiestosios rankos principas – tai principas, pagal kurį kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o atlikus kontroliuojamąsias transakcijas uždirbtas pelnas arba gautos pajamos neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris būtų uždirbtas, atlikus transakciją tikrąja rinkos kaina. PMĮ 2 str. 37 dalyje nurodyta, kad tikroji rinkos kaina – suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas. Pagal Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso (Žin., 2000, Nr. 74-2262) šeštosios knygos 6.872 straipsnį palūkanų už naudojimąsi paskolos suma dydį ir mokėjimo tvarką šalys nustato susitarimu. Jeigu šalys nėra susitarusios dėl palūkanų dydžio, palūkanos nustatomos pagal paskolos davėjo ar verslo vietos komercinių bankų vidutinę palūkanų normą. Taisyklių 16 punkte numatyta, kad parenkant palyginamąsias transakcijas, visų pirma turi būti naudojami vidiniai palyginimai, t. y. kontroliuojamai transakcijai palyginti naudojama nekontroliuojamoji transakcija, kurios viena iš šalių yra šios kontroliuojamosios transakcijos šalis. Nesant vidinių palyginimų, gali būti naudojami išoriniai palyginimai. Pažymėta, jog mokesstinio patikrinimo metu vidinių palyginamumų neužfiksuota, todėl nuspręsta, kad Lietuvos banko statistikos departamento skelbiamos vidutinės palūkanų normos interneto puslapyje (www.lb.lt/stat) skiltyje „Statistika“ Pinigų finansinių institucijų paskolų ir indėlių palūkanų normų statistika, 3.1. Suteiktos naujos paskolos nefinansinėms korporacijoms ir jų palūkanų normos, atspindi realią situaciją, kuri yra paskolų teikimo rinkoje, nes čia apskaičiuota ir skelbiama vidutinė palūkanų kaina nebuvo nulemta kontroliuojamųjų transakcijų.

Nurodyta, kad vadovaujantis PMĮ 4, 7 ir 40 straipsnių nuostatomis bei atsižvelgus į Lietuvos Banko nustatytas vidutines palūkanų normas, Bendrovei patikrinimo akte priskaičiuota iš viso 59027 Lt negautų pajamų (palūkanų): už 2011 m. – 14942 Lt, už 2012 m. – 44085 Lt. Inspekcija nurodė, kad dėl šio nustatyto pažeidimo Bendrovė jai nepateikė jokių nesutikimo argumentų.

Sprendime konstatuota, kadangi ginčo atveju asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose buvo sudarytos bei nustatytos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos tarp neasocijuotų asmenų tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų, Panevėžio AVMI tinkamai taikė teisės aktų nuostatas ir Bendrovės negautas pajamas (menamas palūkanas) patikrinimo metu pagrįstai apskaičiavo remdamasi Lietuvos banko statistikos departamento skelbiamomis vidutinėmis palūkanų normomis.

2. Dėl prekių ir paslaugų įsigijimo dokumentų.

Nurodyta, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė už 2011 metus nepateikė prekių ir paslaugų įsigijimo dokumentų iš viso už 762144 Lt, iš to skaičiaus 132273 Lt PVM.

Sprendime vadovautasi PMĮ 11 straipsniu, kuriame nustatyta, kad apskaičiuojant vieneto apmokestinamąjį pelną, iš pajamų atimamos neapmokestinamosios pajamos, atskaitomi leidžiami atskaitymai ir atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Pagal PMĮ 17 str. 1 dalies nuostatas, leidžiamais atskaitymais laikomos visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. Sąnaudos turi būti pagrindžiamos galiojančiais sandoriais, todėl vienetas, sudarydamas sandorį, turi būti įsitikinęs, kad šio sandorio antroji šalis nėra fiktyvus ūkio subjektas ir kad jis turi teisę vykdyti sandoriu sukurtas pareigas (vykdyti atitinkamą veiklą). Išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus (PMĮ 11 str. 4 dalis).

Anot Inspekcijos, patikrinimo metu nustačius, kad Bendrovė, pažeisdama PMĮ 17 str. 1 dalies bei 11 straipsnio nuostatas, prie 2011 m. leidžiamų atskaitymų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų priskyrė 629871 Lt (762144 Lt–132273 Lt) dokumentais nepagrįstas prekių ir paslaugų įsigijimo išlaidas, buvo pagrįstai konstatuota, kad Bendrovė už 2011 metus neteisingai apskaičiavo apmokestinamąjį pelną. Pažymėta, jog vadovaudamasi PMĮ 4, 7, 40 straipsnių, 17 str. 1 dalies bei 5 str. 2 dalies nuostatomis bei įvertinusi patikrinimo metu nustatytus pažeidimus, Panevėžio AVMI perskaičiavo Bendrovės 2011 ir 2012 metų mokesčių laikotarpių veiklos rezultatus ir pagrįstai Bendrovei papildomai apskaičiavo iš viso 103335 Lt pelno mokesčių (už 2011 m. – 96722 Lt, už 2012 m. – 6613 Lt).

Dėl skirtų baudų dydžio

Inspekcija vadovavosi baudų už mokėtiną mokesčių skyrimo pagrindus ir tvarką nustatančiomis MAĮ 139 str. 1 dalies bei PVM įstatymo 123 str. 2 ir 4 dalių nuostatomis, bei akcentavo, jog nei MAĮ, nei PVM įstatyme neskirti baudos už padarytus pažeidimus nenumatyta. Taip pat Inspekcija vadovavosi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika (adm. byloje Nr. A-438-1117/2010, 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008, 2010-06-04 nutartis adm. byloje Nr. A-575-916/2010; 2010-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-442-884/2010; 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1546/2010).

Inspekcija pabrėžė, jog Bendrovė padarė pažeidimus, kuriais sąmoningai buvo siekiama sumažinti mokėtinus PVM ir pelno mokesčių, t. y. į apskaitą įtrauktos nurodytomis sąlygomis neįvykusios ūkinės operacijos, nepateikti dokumentai, pagrindžiantys teisėtą PVM atskaitą, neapskaičiuota ir nefiksuota dalis gautų pajamų, o tokio pobūdžio pažeidimai sistemingai kartojosi 2011 ir 2012 metais, dėl kurių į biudžetą nesumokėtos PVM ir pelno mokesčio sumos yra didesnės nei 500 MGL. Bendrovė taip pat nesutinka su nustatytais pažeidimais, o tikrinimą atlikusi pareigūnė paaiškino, kad Bendrovė nebuvo geranoriška atliekant jai MAĮ nustatytas pareigas dėl patikrinimui reikalingų dokumentų, paaiškinimų teikimo ir vengė bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi. Atsižvelgusi į tai ir vadovaudamasi MAĮ 139 straipsnio bei PVMĮ 123 str. 2 dalies nuostatomis bei įvertinusi pažeidimų pobūdį ir nenustačiusi baudos dydį mažinančių aplinkybių, Inspekcija padarė išvadą, kad Bendrovei pagrįstai buvo skirtos 40 proc. mokesčių dydžio baudos: 52909 Lt PVM ir 41334 Lt pelno mokesčio.

Inspekcija vertino, kad kartu su skundu Bendrovės pateikti papildomi dokumentai (Panevėžio apygardos teismo 2013-03-04 sprendimas ir Lietuvos apeliacinio teismo 2014-02-11 nutartis) neturi įtakos patikrinimo akte papildomai apskaičiuotų PVM bei pelno mokesčio sumų pagrįstumui ir nesudaro pagrindo naikinti ginčijamą sprendimą.

Bendrovė skundžia Inspekcijos sprendimą, nurodydama, kad šis yra nepagrįstas ir nemotyvuotas, patikrinimas atliktas paviršutiniškai, selektyviai vertinant aplinkybes bei nevertinant kai kurių ypač reikšmingų įrodymų, todėl tiek Panevėžio AVMI 2015-02-09 sprendimas Nr. FR0682-88, tiek skundžiamas Inspekcijos sprendimas yra naikinti.

1. Inspekcijos sprendimo dalis dėl 103335 Lt pelno mokesčio, su juo susijusių baudų ir delspinigių.

1.1 Pasak Bendrovės, Inspekcija neįvertino prejudicinių faktų dėl 671649,78 Lt mažesnių pajamų už 2011 m. mokesčių laikotarpį.

Bendrovės nuomone, pelno mokesčio apskaičiavimui reikšminga aplinkybė – įsiteisėjusi Lietuvos apeliacinio teismo nutartis c. b. Nr. 2A-374/2014, be to, vadovaujantis CPK 182 str. 2 d., CPK279 str. 4 d., CPK 18 str., nutartyje nustatyti prejudiciniai faktai šiame ginče negali būti ginčijami. Nurodoma, jog minėta nutartimi konstatuota, kad 2011-06-09 cesijos (reikalavimo teisės perleidimo) sutartis Nr. 2011-06-09/1 ir 2011-08-31 cesijos sutartis Nr. 2011-08-01/2 yra negaliojančios. Cesijos sutartimis BUAB „R1“ perleido Bendrovei 671649,78 Lt reikalavimą į UAB „E1“. Tai, pasak Bendrovės, reiškia, kad 671649,78 Lt pajamos, kurias ji apskaitė, neturėjo būti apskaitytos, atitinkamai už 2011 m. mokesčių laikotarpį Bendrovė galimai sumokėjo per daug pelno mokesčio, nes gavo mažiau pajamų nei

pagrįstai manė. Nors mokestinis patikrinimas apėmė 2011 m. laikotarpį, tačiau ši aplinkybė, nebuvo ištirta ir įvertinta.

Atkreipiamas dėmesys, kad Bendrovė Inspekcijai išskyrė nutarties c. b. Nr. 2A-374/2014 reikšmę teisingam ginčo išsprendimui, tačiau skundžiamame sprendime tik abstrakčiai, deklaratyviai ir be motyvacijos nurodė, kad Bendrovės pateikti papildomi dokumentai neturi įtakos papildomai apskaičiuotų PVM bei pelno mokesčio sumų pagrįstumui. Tokią Inspekcijos poziciją Bendrovė laiko teisiškai nepagrįsta ir nemotyvuota.

1.2 Bendrovė mano, kad beprocentės paskolos UAB „E1“ nesudaro pagrindo taikyti ištiesiosios rankos principo dėl menamų palūkanų priskaičiavimo mokestiniais tikslais.

Bendrovė cituoja LVAT nutartį (adm. byla Nr. A-575-3448/2011) ir teigia, kad turinio viršenybės prieš formą principas gali būti taikomas tik tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas turėjo tikslą išvengti mokesčių ir nėra kitų ekonomiškai svarbių aplinkybių, kurios pagrįstų atitinkamus sandorius. Tuo tarpu, beprocentės paskolos sutartys (2011-07-25 Nr. 2011/07, 2011-10-15 Nr. 2011/10, 2012-02-07 Nr. 2012/02) buvo teiktos UAB „E1“ tuo tikslu, kad šis Bendrovės verslo partneris nebankrutuotų ir toliau galėtų tęsti viešo intereso projektą: viešbučio „A1“ infrastruktūros sukūrimą. Pasak Bendrovės, reikšminga yra tai, kad UAB „E1“ bankrutavus, viešbučio infrastruktūros sutarties 9.1 ir 2.1.20 punktų pagrindais ši įmonė būtų turėjusi sugražinti 1519810 Lt Europos Sąjungos paramą, o visam Utenos regionui reikšmingas projektas būtų neįgyvendintas. Tai, kad projektas yra viešo intereso, Bendrovės nuomone, patvirtina CPK 668 str. 3 d., kasacinio teismo praktika (LAT c. b. Nr. 3K-3-627/2013), bei aplinkybė, kad teismas yra leidęs UAB „E1“ atlikti būtinuosius mokėjimus, t. y. UAB „E1“ kreditoriams draudžiama pilna apimti išieškoti skolą iš UAB „E1“.

Beprocentių paskolų teikimą Bendrovė taip pat motyvuoja ir kitomis, ekonominėmis priežastimis, t. y. Bendrovė iš UAB „E1“ gaudavo pajamų dėl pastarosios užsakymų. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „E1“ Bendrovei yra pervedusi 633045,79 Lt, o laikotarpiui nuo 2011-11-15 iki 2012-11-30 Bendrovė UAB „E1“ turėjo atlikti statybos rangos darbus pagal 2011-11-15 rangos sutartį Nr. 2011/04-1. Šios aplinkybės, pasak Bendrovės, patvirtina, kad UAB „E1“ bankrotas būtų akivaizdžiai sumažinęs Bendrovės pajamas.

Bendrovė mano, kad mokestiniam tyrimui beprocentių paskolų vertinimas atliktas paviršutiniškai, nesigilinant į tikrąsias šių sutarčių sudarymo priežastis, nes šių paskolų suteikimas pagrįstas ekonomine logika ir viešo intereso apsauga, kaip nurodyta aukščiau, todėl, remiantis nurodyta LVAT praktika, PMĮ 40 str. ir MAĮ 69 str. nuostatos negalėjo būti taikomos. Papildomai pažymima, jog nustačius, kad Bendrovė privalo papildomai sumokėti daugiau pelno mokesčio už menamas palūkanas, vadovaujantis PMĮ 17 str. 1 d., UAB „E1“ mokesinės prievolės taip pat turėtų būti koreguojamos, nes tokios palūkanos patektų į leidžiamus atskaitymus.

2. Dėl 132273 Lt PVM.

2.1 Bendrovės nuomone, 4 metų senumo pirkimo PVM atskaitą pagrindžiančių dokumentų nepateikimas ginčo atveju nėra pakankamas pagrindas konstatuoti, kad ji nepagrįstai padidino atskaitomą PVM. Anot Bendrovės, vien tai, kad ji nepateikė pirkimo dokumentų, nesudaro pagrindo išvadai, kad pirkimo PVM atskaita neegzistuoja.

Pasak Bendrovės, Inspekcija skundžiamame sprendime padarė nepagrįstą išvadą, kad 2013-01-31 (Specialisto išvados surašymo data) yra data, nuo kurios Bendrovė disponavo visais buhalterinės apskaitos dokumentais. Bendrovė pažymi tai, kad pirkimo PVM pagrindžiančius dokumentus galima gauti kitais būdais – juos atkuriant arba išreikalaujant iš Bendrovės kreditorių, tačiau jokių pozityvių veiksmų dėl šių dokumentų gavimo mokesčių administratorius nesiėmė, todėl, teigiama, kad esminė ginčo aplinkybė nėra įrodyta, todėl skundžiamo sprendimo dalis dėl tariamai padidinto atskaitomo PVM nepagrįsta.

Be to, pasak Bendrovės, buhalterinės apskaitos tvarkymo taisyklių pažeidimo teisinės pasekmės yra reglamentuotos Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 173¹ straipsnyje, nustatant baudas, bet ne PVMĮ, todėl BAĮ 12 str. 1 d., 4 d., PVMĮ 64 str. 1 d., 78 str. 1 d. pažeidimai savaime nesudaro pagrindo konstatuoti atskaitomo PVM nepagrįstą

padidinimą, nes tokių pasekmių įstatyme nenustatyta. Mokesčių administratorius privalėjo pagal MAĮ 126 str. 3 d. suteikti Bendrovei galimybę atkurti apskaitos dokumentus.

2.2 Tvirtinama, kad pažeista Bendrovės teisė atkurti dokumentus bei mokesčių administratoriaus pareiga bendradarbiauti, atliekant mokestinį patikrinimą.

Bendrovė, remdamasi MAĮ 26 str., 36 str. 5 p., 6 p., 126 str. 3 d., teigia, kad, mokesčių administratoriui manant, jog trūksta pirkimo PVM dokumentų, privalėjo nustatyti terminą Bendrovei atkurti prarastus dokumentus, kadangi atkurti pirkimo PVM galima tik iš Bendrovės kreditorių turimų dokumentų, kuriais ji nedisponuoja, tačiau tokio nurodymo mokesčių administratorius Bendrovei nedavė. Šie motyvai, Bendrovės nuomone, sudaro pagrindą pripažinti, kad mokesčių administratorius pažeidė pareigą bendradarbiauti su mokesčių mokėtoju.

Dėl Inspekcijos sprendimo teiginio, kad Bendrovė pati nebendradarbiavo, pažymima, jog Inspekcija tik abstrakčiai nurodė, kad telefonu buvo prašyta atvykti pas mokesčių administratorių ir pateikti dokumentus, tačiau nedetalizuota, nei kokių konkrečiai, nei kada tokių dokumentų buvo prašyta, nenurodyta, kodėl mokesčių administratorius pats negalėjo atvykti pasiimti mokestiniam tyrimui reikšmingų dokumentų, nors MAĮ (122 str.) tokią teisę jam suteikia.

3. Dėl baudų ir delspinigių.

Pažymima, kad tiek paskirtos baudos, tiek delspinigiai yra išvestiniai mokesčių administratoriaus reikalavimai, todėl, panaikinus Inspekcijos sprendimą dalyse dėl pelno mokesčio ir PVM, taip pat naikintini. Pasak Bendrovės, Inspekcija visiškai nepasisakė dėl jos skundo motyvų dėl paskirtų baudų dydžio.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos teiginiu, kad ji sąmoningai siekė sumažinti PVM ir pelno mokestį, teigia, kad šis teiginys yra nemotyvuotas, nes grindžiamas pačiu mokestiniu patikrinimu, kurį Bendrovė laiko ginčo objektu. Taip pat Bendrovė nesutinka su teiginiu, kad Bendrovė nebuvo geranoriška, kadangi šis teiginys yra abstraktus ir deklaruojamas, negrįstas objektyviais įrodymais, be to, mokesčių administratoriui pareikalavus ir leidus, Bendrovė žada imtis visų nuo jos valios priklausančių veiksmų, reikalingų pirkimo PVM ataskaitai atkurti. Šiuo tikslu turi būti nustatomas protingas, bet ne mažesnis, nei 15 dienų terminas (MAĮ 126 str. 3 d.).

Bendrovė atkreipia dėmesį į tai, kad Inspekcija nepasisakė dėl dalies jos motyvų:

1. LVAT adm. byloje A-602-1217/2012 išaiškinimo, kad pažeidimą sudarančios aplinkybės negali būti laikomos sunkinančiomis aplinkybėmis, todėl, Bendrovės nuomone, aplinkybių, kad Bendrovė: (i) į apskaitą įtraukė nurodytomis sąlygomis neįvykusias ūkines operacijas; (ii) nepateikė dokumentų, pagrindžiančių teisėtą PVM atskaitą; (iii) neapskaičiuota ir nefiksuota dalis gautų pajamų; vertinimas sunkinančiomis, yra nepagrįstas, nes šios aplinkybės ir sudaro tariamą pažeidimą.

2. Dėl baudų dydžius mažinančių aplinkybių.

3. Dėl baudų skyrimo socialinių / ekonominių pasekmių.

Atitinkamai, Bendrovė prašo panaikinti 2015-04-20 Inspekcijos sprendimą Nr. 69-37 ir pavesti Panevėžio AVMI atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Bendrovės skundas tenkintinas iš dalies, nurodymai sumokėti pelno mokestį, PVM ir šių mokesčių delspinigius tvirtintini, tačiau pelno ir PVM baudų dydžiai mažintini iki 30 proc. baudų dydžio.

Iš bylos medžiagos matyti, jog ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuotų PVM ir pelno mokesčio bei su jais susijusių sumų, mokesčių administratoriui nustačius, jog: Bendrovė juridinę galią turinčiais dokumentais nepagrindė PVM deklaracijose atskaitomo pirkimo PVM už 2011 m. rugsėjo (49768 Lt), spalio (52685 Lt), lapkričio mėnesius (29820 Lt) mėnesius, taip pat nepagrindė leidžiamiems atskaitymams priskirtų išlaidų sumų; Bendrovei sudarius beprocentes paskolos sutartis su asocijuotu asmeniu, Bendrovė neapskaičiavo „menamų“ palūkanų ir jų nepriskyrė apmokestinamosioms pajamoms.

Bendrovės atstovė posėdžio Komisijoje metu palaikė skunde išdėstytus motyvus, taip pat akcentavo aplinkybes, kad mokesčių administratorius nesuteikė galimybės Bendrovei atkurti prarastus dokumentus, be to, mokesčių administratorius nepasinaudojo galimybe dėl šių dokumentų kreiptis pas Bendrovės partnerius. Dėl „menamų“ palūkanų nurodė, kadangi abi įmonės (Bendrovė ir UAB „E1“) buvo susijusios (Bendrovė gaudavo užsakymus bei pajamas iš savo kontrahento), todėl siekiant užtikrinti savo kontrahento mokumą, tolesnį veiklos vykdymą bei viešąjį interesą, vykdant Europos Sąjungos lėšomis finansuojamą projektą, ji teikė savo kontrahentui beprocentes paskolas. Papildomai paaiškinta, jog, Bendrovės nuomone, papildomai byloje pateikti dokumentai dėl cesijos sutarties pripažinimo negaliojančia suteikia pagrindą perskaičiuoti Bendrovės 2011 metų apmokestinamąjį pelną, kadangi, anot Bendrovės atstovės, šioje sutartyje numatyta pinigų suma buvo pripažinta Bendrovės pajamomis, o teisminės instancijos sudarytas sutartis pripažino negaliojančiomis ir nusprendė taikyti restituciją; tokiu būdu šios lėšos turi būti eliminuotos iš Bendrovės apmokestinamųjų pajamų. Pasisakydama dėl ekonominių sankcijų, Bendrovė laikėsi pozicijos, jog skirtų baudų dydis ir jų paskyrimas neatitinka LVAT pozicijos dėl baudų dydžio. Remdamasi šiais ir kitais Bendrovės skunde nurodytais motyvais, Bendrovė prašo naikinti Inspekcijos sprendimą ir pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą.

Pasisakydama dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, Komisija konstatuoja, jog Inspekcijos sprendime išsamiai aptartos su Bendrovės apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės, todėl šiame sprendime Komisija jų nekartos ir pasisakys dėl esminių Bendrovės nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvų.

Dėl PVM atskaitų ir prekių (paslaugų) įsigijimą pagrindžiančių dokumentų pateikimo. Iš bylos matyti, jog Bendrovė neginčija aplinkybių, jog apskaitos dokumentai, pagrindžiantys atskaitytiną pirkimo PVM ir leidžiamiems atskaitymams priskirtas Bendrovės deklaruotų išlaidų sumas, nėra pateikti, tačiau laikosi pozicijos, jog šios aplinkybės nėra pagrindas konstatuoti, jog Bendrovė nepagrįstai padidino atskaitomą PVM. Komisija pažymi, jog Inspekcija savo sprendime aptarė PVM įstatymo 78 str. 1 dalies ir 64 straipsnio nuostatas, reglamentuojančias PVM mokėtojų apskaitos vedimo reikalavimus, taip pat reikalavimus, pagrindžiant atskaitomą pirkimo PVM. Atitinkamai Inspekcija sprendime aptarė ir PMĮ 17 str. 1 dalies reikalavimus dėl prekių ir paslaugų įsigijimo išlaidų pripažinimo leidžiamais atskaitymais. Komisija sutinka su Inspekcijos sprendime pateiktu teisės aktų nuostatų vertinimu ir plačiau šių nuostatų nekartoja. Papildomai pažymėtina ir tai, jog MAĮ įtvirtina bendrąsias mokesčių mokėtojo pareigas – teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 str. 1 d. 6 p.), pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 p.). Buhalterinės apskaitos įstatymo (BAĮ) 4 straipsnis nustato bendruosius reikalavimus apskaitos tvarkymui, t. y. ūkio subjektai apskaitą tvarko taip, kad apskaitos informacija būtų: 1) tinkama, objektyvi ir palyginama; 2) pateikiama laiku; 3) išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams. Pagal BAĮ 12 straipsnio nuostatas visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, t. y. popieriniais arba elektroniniais liudijimais, patvirtinančiais ūkinę operaciją arba ūkinį įvykį ir turinčiais rekvizitus, pagal kuriuos galima nustatyti ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą (BAĮ 2 str. 1 dalis). Tokiu būdu PVMĮ PVM atskaitos pripažinimą ir PMĮ išlaidų priskyrimą leidžiamiems atskaitymams sieja su dokumentų, atitinkančių teisės aktų reikalavimus, pateikimu, todėl Bendrovės skundo teiginiai, jog šių dokumentų nepateikimas nėra pagrindas nepripažinti PVM atskaitos, yra teisiškai nepagrįsti ir atmestini. Atsižvelgiant į tai, konstatuotina, kad Panevėžio AVMI mokesstinio patikrinimo metu pagrįstai konstatavo, jog Bendrovei nepateikus PVM atskaitą ir patirtas išlaidas pagrindžiančių buhalterinės apskaitos dokumentų, šioje dalyje Bendrovė negali atskaityti pirkimo PVM sumų ir deklaruotų prekių (paslaugų) įsigijimo išlaidų priskirti leidžiamiems atskaitymams.

Kaip jau aptarta sprendime, pareiga tvarkyti buhalterinę apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir mokestinio patikrinimo (kitų kontrolės veiksmų) atlikimo metu juos pateikti mokesčių administratoriui tenka mokesčių mokėtojui, todėl Bendrovė neteisi teigdama, kad mokesčių administratorius pažeidė savo pareigą bendradarbiauti su Bendrove. MAĮ 126 straipsnio, reglamentuojančio mokesčių administratoriaus bendradarbiavimą su mokesčių mokėtoju mokestinio patikrinimo metu, 3 dalyje nustatyta, kad mokėtojas privalo pateikti visus dokumentus, kompiuterinės apskaitos duomenis, reikiamus mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumui patikrinti. Tais atvejais, kai mokėtojas reikiamus dokumentus yra praradęs, mokesčių administratorius privalo mokesčių mokėtojui leisti juos atkurti ne per trumpesnę kaip 15 dienų terminą. Ši nuostata reiškia, kad mokėtojui turi būti suteikta galimybė (papildomas laikas) atkurti prarastus dokumentus ir juos pateikti administratoriui, savo teisę atkurti dokumentus realizuoja pats mokesčių mokėtojas. Nors MAĮ neapibrėžia dokumentų atkūrimo būdų, tačiau įprasta, jog šia savo teise mokėtojas naudojasi pats, betarpiškai kreipdamasis į savo kontrahentus, tuo tarpu mokesčių administratoriaus dalyvavimas šiame procese yra galimas tik tais atvejais, kai mokėtojui jo kontrahentai sudaro kliūtis pasinaudoti teise atkurti dokumentus. Iš bylos duomenų matyti, jog pavedimas tikrinti Bendrovę išrašytas 2014-11-07; patikrinimą atlikusi Panevėžio AVMI pareigūnė paaiškino, jog su Bendrovės direktore bendravo telefonu, telefonu direktorė buvo informuota apie kontrolės veiksmų atlikimą, jos buvo prašoma pateikti reikalingus dokumentus (tiek tuos, kurie buvo teikti FNTT, tiek papildomus), betarpiškai atvykti pas mokesčių administratorių į Panevėžio AVMI (patikrinimą atlikusios pareigūnės 2015-04-13 paaiškinimas). Bendrovės atstovė posėdžio Komisijoje metu nurodė, jog Bendrovės kontrahentai neteikė jai dokumentų, todėl Bendrovė norinti, kad dėl jos galimai prarastų dokumentų kreiptųsi mokesčių administratorius, nors informacijos dėl kreipimosi pas kontrahentus ir jų atsisakymo pateikti trūkstamus dokumentus Bendrovė nepagrindė jokiais įrodymais ar duomenimis. Tokiu būdu, iš 2014-12-15 patikrinimo akte konstatuotų aplinkybių matyti, jog deklaruotą pirkimo PVM ir leidžiamus atskaitymus pagrindžiantys dokumentai mokesčių administratoriui pateikti nebuvo; Bendrovė mokesčių administratoriui nepateikė informacijos, kad kreipėsi pas savo kontrahentus dėl dokumentų atkūrimo; administratorius nebuvo informuotas apie atsiradusias kliūtis, atkuriant prarastus dokumentus; pagalbos atkuriant prarastus dokumentus mokesčių administratoriaus prašoma nebuvo; mokesčių administratorius apskritai nebuvo informuotas apie Bendrovės kontrahentus, iš kurių ji galimai įsigijo prekes ir paslaugas, kurių pirkimo PVM atskaitė, o įsigijimo vertę priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Todėl nors Bendrovė skunde Inspekcijai ir Komisijai akcentavo, jog mokesčių administratorius nebendradarbiavo su mokėtoju, tačiau aptartos aplinkybės rodo, kad tokia informacija nėra pagrįsta, kadangi pati Bendrovė nevykdė savo pareigų dėl dokumentų saugojimo, o aktyvių veiksmų, siekdama atkurti prarastus dokumentus, neatliko nei mokestinio patikrinimo metu, nei laikotarpiu po akto surašymo, kaip ir nepateikė jokios informacijos apie dokumentų praradimo aplinkybes ar savo kontrahentus. Papildomai pažymima, jog aptartų dokumentų nepateikimas buvo konstatuotas ir FNTT 2013-01-31 specialisto išvadoje Nr. 5-5/7, tačiau Bendrovė nesiėmė veiksmų atkurti trūkstamus dokumentus, t. y. pati Bendrovė netinkamai ir nerūpestingai vykdė jai BAĮ, MAĮ ir mokesčių įstatymuose įtvirtintas mokesčių mokėtojo pareigas – kaupti, saugoti (esant būtinybei, atkurti) apskaitos dokumentus. Remdamasi tuo, kas išdėstyta, Komisija neturi jokio teisinio pagrindo atsižvelgti į Bendrovės prašyme nurodytas aplinkybes ir šiuo pagrindu naikinti Inspekcijos sprendimą.

Dėl Bendrovės ir UAB „E1“ sudarytų paskolos sutarčių bei „menamų“ palūkanų priskyrimo Bendrovės apmokestinamosioms pajamoms. Iš bylos medžiagos matyti, jog Bendrovė neginčija aplinkybių, kad tikrinamuoju laikotarpiu ji UAB „E1“ suteikė 1003000 Lt beprocentines paskolas pagal 2011-07-25, 2011-10-15, 2012-07-07 sudarytas paskolų sutartis. Mokesčių administratorius nustatė, jog paskolos suteiktos be palūkanų, todėl Bendrovė iš UAB „E1“ už naudojimąsi Bendrovės pinigais pajamų neuždirbo; pagal pateiktus

dokumentus paskolos yra negražintos; paskolų gražinimo terminai nepratęsti; paskolų sutarčių 9 punkte numatytos 5 procentų laiku negražintų paskolų dydžio palūkanos nuo tos dienos, kai paskola turėjo būti gražinta, Bendrovės nebuvo skaičiuojamos, o UAB „E1“ jų nemokėjo; be to 1003000 Lt paskolos sudarė 96 proc. visų Bendrovės kasos išlaidų; didžiąją dalį UAB „E1“ 2011 m. gautų pajamų sudarė iš Bendrovės gautos pajamos (Bendrovė šių aplinkybių neginčija ir argumentų dėl jų skunde Komisijai neteikia). Mokesčių administratorius, patikrinimo metu įvertinęs UAB „E1“ tarpusavio ryšius su Bendrove (patikrinimo akto 8 psl.), konstatavo, jog šios dvi įmonės yra asocijuoti asmenys pagal PMĮ 2 str. 8 dalį ir 33 dalį, bei, vadovaudamasis ištiestosios rankos principu ir remdamasis Lietuvos Banko statistikos departamento nustatyta vidutine palūkanų norma (www.lb.lt/stat), Bendrovei pagal 2011-07-25, 2011-10-15, 2012-07-07 sudarytas paskolų sutartis apskaičiavo negautas („menamas“) palūkanas už 2011 metus 14942 Lt ir už 2012 metus 44085 Lt (iš viso 59027 Lt). Aplinkybių, kad Bendrovė ir UAB „E1“ PMĮ prasme pripažintos asocijuotomis, Bendrovė neginčija.

Taigi matyti, jog šioje ginčo dalyje Bendrovės apmokestinimas yra grindžiamas faktine situacija, jog sandoriuose su asocijuotu juridiniu asmeniu, suteikiant paskolas, Bendrovė nepriskaičiavo palūkanų, atitinkančių tikrąją rinkos kainą ir palūkanų neįtraukė į 2011 ir 2012 metų apmokestinamąsias pajamas. Teisinį apmokestinimo pagrindą numato ne tik bendrosios PMĮ normos, reglamentuojančios pajamų PMĮ prasme pripažinimą, bet ir šiame teisės akte (PMĮ 40 str.) įtvirtinta mokesčių mokėtojo pareiga – apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, pajamomis pripažinti pajamų sumą, atitinkančią sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Atitinkamai, tikroji rinkos kaina yra apibrėžta kaip suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio išipareigojimas (PMĮ 2 str. 37 dalis). Tokiu būdu, teisinis reglamentavimas numato, kad mokesčių administratoriaus teisė pripažinti kitokio dydžio apmokestinamąsias pajamas gali atsirasti, esant dviem sąlygoms: sandoriui įvykus tarp asocijuotų asmenų, kaip tai suprantama pagal mokesčių teisės aktų (PMĮ) nuostatas (1); nustačius aplinkybes, kad sandorio kaina neatitinka tikrosios rinkos kainos (2). Atsižvelgiant į tai, kad įstatymų leidėjas mokėtojui yra nustatęs reikalavimus dėl jo sudarytų sandorių atitikimo tikrajai rinkos kainai, todėl būtent mokėtojui (Bendrovei) tenka pareiga tinkamais įrodymais pagrįsti, jog sandorio ar ūkinės operacijos kaina atitinka tikrąją rinkos kainą (ištiestosios rankos principą). Šią savo pareigą Bendrovė galėjo įgyvendinti laikydamasi Taisyklių nuostatų ar, įvertinant mokesčiuose teisiniuose santykiuose įtvirtintą turinio viršenybės principą, pateikdama bet kokius kitus įrodymus, pagrindžiančius aplinkybes, jog sandorio kaina (ginčo atveju beprocentinės palūkanos) atitiko tikrąją rinkos kainą. Kadangi įstatymų leidėjas preziumuodamas aplinkybes, kad sandoris tarp asocijuotų asmenų (dėl šių asmenų tarpusavio ryšių, įtakos vienas kitam) ne visuomet gali atitikti įprastas komercines sąlygas, atitinkamai numatydamas ir galimą kitokio dydžio apmokestinamųjų pajamų pripažinimą. Komisijos nuomone, Bendrovė ginčo byloje privalėjo pagrįsti aplinkybes, jog juridinis asmuo, kuriam ji teikė beprocentes paskolas, galėjo gauti tokio pat dydžio paskolas, analogiškomis sąlygomis iš nesusijusių asmenų (t. y. paskolas be palūkanų, kaip ir buvo numatyta 2011-07-25, 2011-10-15, 2012-07-07 sutartyse). Bendrovė beprocentių paskolų sutarčių sudarymo priežastis grindžia ekonomine logika (2011-11-15 iki 2012-11-30 Bendrovė turėjo atlikti statybos rangos darbus UAB „E1“ pagal statybos rangos sutartį Nr. 2011/04-1) ir viešo intereso apsauga, jos kontrahentei (UAB „E1“) vykdant Europos Sąjungos lėšomis finansuojamą projektą „Viešbučio „A1“ infrastruktūros sukūrimas“ pagal 2010-08-12 finansavimo ir administravimo sutartį, bei tvirtina, kad nėra pagrindo taikyti ištiestosios rankos principo dėl „menamų“ palūkanų apskaičiavimo. Komisijos vertinimu, Bendrovės teiginiai dėl viešojo intereso saugojimo, teikiant ekonomiškai nenaudingą milijoninę paskolą ūkiniam subjektui, prieštarauja verslo logikai ir yra nesuderinami su finansiniais pelno siekiančio ūkio subjekto interesais. Nors skunde Bendrovė dėsto argumentus dėl sudarytų sandorių ekonominio pagrįstumo bei to, jog sandorių aplinkybės neatitinka MAĮ 69 str. nuostatų, tačiau Komisija pažymi, jog MAĮ 69 str. nuostatų taikymas nėra šio ginčo dalykas, nes šis mokesčių apskaičiavimo būdas Bendrovės atžvilgiu nebuvo taikytas. Ginčo atveju

Bendrovei menamos palūkanos apskaičiuotos, taikant PMĮ 40 str. nuostatas (specialų mokesčių apskaičiavimo būdą, numatytą PMĮ), nustatčius, jog sudaryti sandoriai neatitiko sąlygų, kurios būtų numatytos sandoriuose tarp nesusijusių (neasocijuotų) asmenų. Todėl tokio pobūdžio Bendrovės paaiškinimai nepagrindžia paskolos gavėjo (UAB „E1“) galimybės gauti beprocentę paskolą iš nesusijusio asmens tapačiomis sandorio sudarymo sąlygomis, taip pat nepagrindžia aplinkybių, jog paskolų gavėjai rinkoje iš kitų ūkio subjektų (ne kredito įstaigų) galėjo gauti paskolas su tokiomis pat (beprocentinėmis) palūkanų normomis apskritai.

Apibendrinant išdėstytas aplinkybes, Komisija daro išvadą, kad Bendrovė nepagrindė minėtų sandorių atitikimo tikrajai rinkos kainai, kaip tai numato PMĮ 40 straipsnio reikalavimai, t. y. mokesčių administratorius tinkamai vertino ginčo byloje nustatytas faktines aplinkybes dėl Bendrovės sudarytų beprocentinių paskolų sutarčių su asocijuotu asmeniu bei taikė teisės aktus, apskaičiuodamas „menamas“ paskolų palūkanas bei priskirdamas jas Bendrovės apmokestinamosioms pajamoms.

Kaip minėta, Bendrovė skunde ir Bendrovės atstovė posėdžio metu Komisijoje, palaikė poziciją, kad Bendrovės mokesčių administratoriui teikti dokumentai, įrodantys cesijos sutarčių pripažinimą negaliojančiomis, suteikia pagrindą perskaičiuoti Bendrovės 2011 metų apmokestinamąjį pelną. Pasisakant šiuo skundo aspektu, pažymėtina, kad byloje nustatyta, jog 2011-04-01 Bendrovė, kaip subrangovas, sudarė statybos subrangos sutartį Nr. 01 su UAB „R1“, kaip rangovu. Remdamasi šia sutartimi, Bendrovė 2011 metais atliko darbus ir už juos išrašė UAB „R1“ keturias PVM sąskaitas faktūras iš viso už 520234,71 Lt sumą, kurią, vadovaudamasi kaupimo principu, pripažino pajamomis. Tačiau minėta suma kontrahento Bendrovei buvo nepilnai apmokėta, todėl Bendrovė, kaip naujasis kreditorius, sudarė dvi cesijos sutartis (2011-06-09 Nr. 2011-06-09/1 ir 2011-08-31 Nr. 2011-08-01/2) su UAB „R1“, pradiniais kreditoriumi, pagal kurias UAB „R1“, remdamasi 2011-04-01 subrangos sutartimi, perleido Bendrovei teisę reikalauti ir gauti su skolos grąžinimu susijusius mokėjimus iš UAB „E1“. Pastebėtina, kad minėtų cesijos sutarčių pripažinimas negaliojančiomis (Panevėžio apygardos 2013-03-04 sprendimas civilinėje byloje Nr. 2-262-544/2013, Lietuvos apeliacinio teismo 2014-02-11 nutartis civilinėje byloje Nr. 2A-374/2014) neturi įtakos Bendrovės apmokestinimui, nes cesijos sutartimis, kurios buvo pripažintos negaliojančiomis, buvo sprendžiami šalių (Bendrovės ir UAB „R1“) atsiskaitymo, tačiau ne pajamų pripažinimo klausimai. Pažymėtina ir tai, kad nei skunde, nei Bendrovės atstovė Komisijos posėdžio metu nepagrindė aplinkybių dėl minėtų cesijos sutarčių įtakos Bendrovės pelno apmokestinimui.

Dėl baudų sumažinimo. Kaip matyti iš skundo, Bendrovė nesutinka su jai paskirtų PVM ir pelno mokesčio baudų dydžiu, savo nesutikimą motyvuodama tuo, kad jos nebuvimas geranoriška mokesčio patikrinimo metu yra nepagrįstas objektyviais įrodymais, bei žada imtis visų nuo jos valios priklausančių veiksmų, reikalingų pirkimo PVM atskaitą pagrindžiančius dokumentus atkurti. Be to, Bendrovė teigia, kad baudų skyrimas (jų dydis) sukels sunkias socialines / ekonomines pasekmes jai. Taip pat Bendrovė nurodo, kad pažeidimą sudarančios aplinkybės negali būti laikomos sunkinančiomis aplinkybėmis.

PMĮ 56 straipsnyje, MAĮ 139 str. 1 dalyje bei PVMĮ įstatymo 123 str. 2 ir 4 dalyse yra įtvirtinta, jog mokesčių mokėtojui pažeidus PMĮ nuostatas ir nepagrįstai sumažinus apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidinus apskaičiuotą grąžintiną iš biudžeto PVM sumą), skiriama nuo apskaičiuotų papildomai mokėtinų PVM ir pelno mokesčio sumų 10 iki 50 procentų dydžio baudos. 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. Vertindama paskirtos baudos 40 proc. dydžio pagrįstumą, Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad baudos paskirtis sietina su pažeidėjo nubaudimu bei bendrąja ir specialiąja prevencija. Tiek nubaudimo elementas, tiek ir specialioji prevencija yra nukreipti į pažeidėjo valią, sukelti jam turtinio pobūdžio praradimus. Komisijos vertinimu, skirtingai nei apskaičiuojant mokesstinę prievolę, kurios dydis yra objektyvus, skiriant baudą visuomet privalu atsižvelgti į

daugelį aplinkybių, susijusių su padaryto pažeidimo pobūdžiu, taip pat į mokesčio mokėtojo elgesį mokesčio patikrinimo metu ir kitas aplinkybes, kad skirtos baudos dydis ir padarytas pažeidimas būtų proporcingi. LVAT, atsižvelgęs į 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 (2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008). Pažymėtina ir tai, jog mokesčių administratoriaus nurodoma aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas nepripažino padaryto mokesčių įstatymo pažeidimo iš esmės, LVAT praktikoje nėra laikoma mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinančia aplinkybe (2009-05-28 nutartis adm. byloje Nr. A-556-595/2009). Todėl, nors Bendrovės veiksmai, tvarkant buhalterinę apskaitą, pagrindžiant PVM atskaitą bei išlaidas priskiriant leidžiamiems atskaitymams, neatitinka teisės aktų reikalavimų, Komisijos vertinimu, vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais, yra pagrindas išvadai, kad pagal MAĮ 139 straipsnį skiriamos baudos tikslai bus pasiekti Bendrovei skiriant 30 proc. nuo papildomai apskaičiuotų PVM ir pelno mokesčio dydžio baudas, t. y. 11492 Eur PVM baudą (38308,91 Eur x 30 proc.) ir 8978 Eur pelno mokesčio baudą (29927,88 Eur x 30 proc.).

Dėl prašymo pavesti mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį mokesčių patikrinimą. MAĮ 155 str. 4 d. 5 punktą numato, jog Komisija gali perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. LVAT praktikoje (2008-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-163/2008, 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009) yra konstatuota, kad minėta teisės norma yra tinkamai pritaikoma tik tuomet, kai tokiam sprendimui priimti egzistuoja teisinis pagrindas. Paprastai toks pagrindas atsiranda, kai yra nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti nepilnai ištyrus visas reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas ir kt. Taigi, kaip yra pažymėjęs LVAT, MAĮ 155 str. 4 d. 5 punkto nuostatų taikymas ir skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, surinkti papildomų įrodymų, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Kadangi nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius tinkamai ištyrė faktines aplinkybes ir įvertino byloje surinktus įrodymus, bei Bendrovės apmokestinimą PVM ir pelno mokesčiu pagrindė atitinkamų mokesčių įstatymų normomis, byloje yra pakankamai duomenų priimti pagrįstą sprendimą, todėl Komisija sprendžia, kad perduoti Bendrovės skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo nėra teisinio pagrindo.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-04-20 sprendimo Nr. 69-37 nurodymus sumokėti Bendrovei į biudžetą 38308,91 Eur PVM, 29927,88 Eur pelno mokesį, 12446,57 Eur PVM delpinigių, 7035,82 Eur pelno mokesčio delpinigių, 11492 Eur PVM baudą ir 8978 Eur pelno mokesčio baudą.
2. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-04-20 sprendimo Nr. 69-37 dalį, kurioje Bendrovei nurodyta sumokėti 3832 Eur PVM baudą, 2993 Eur pelno mokesčio baudą.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokesčių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygmantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ

159 str. 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliienė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliienė