



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „E1“ 2016-07-22 SKUNDO**

2016 m. rugsėjo 16 d. Nr. S-190 (7-153/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

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

sekretoriaujant

J. K.

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui

A. K.

mokesčių administratoriaus atstovui
nedalyvaujant

2016 m. rugpjūčio 30 d. išnagrinėjusi mokesčių mokėtojo UAB „E1“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2016-07-22 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-06-30 sprendimo Nr. 69-77, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamo sprendimo pirma dalimi atnaujino Pareiškėjos 2016-04-18 skundo nagrinėjimą iš esmės.

Antra skundžiamo sprendimo dalimi Inspekcija patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (Šiaulių AVMI) 2016-03-23 sprendimo Nr. (44.1)-FR0682-177 dalį, kuria Pareiškėjai nurodyta sumokėti 79118,69 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM) ir 7911 Eur GPM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Šiaulių AVMI, atlikusi Pareiškėjos pelno mokesčio (toliau – PM), pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), GPM ir valstybinio socialinio draudimo įmokų (toliau – VSD įmokos) patikrinimą (*PM tikrintas už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2012-12-31, PVM, GPM, VSD įmokos už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-07-31*), 2015-12-11 patikrinimo aktu Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 5910,57 Eur PVM, 66501,36 Eur PM ir 79118,69 Eur GPM.

Pareiškėja pateikė pastabas dėl patikrinimo akto. Šiaulių AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir Bendrovės pastabas, 2016-03-23 sprendimu Nr. (44.1)-FR0682-177 iš dalies patvirtino patikrinimo aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotą 79118,69 Eur GPM, o dėl apskaičiuotų 5910,57 Eur PVM ir 66501,36 Eur PM priėmė sprendimą pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą. Šiaulių AVMI 2016-03-23 sprendimu Nr. (44.1)-FR0682-177 apskaičiavo 23851,69 Eur GPM delspinigius bei skyrė 7911 GPM baudą ir taip pat atleido Pareiškėją nuo 23851,69 Eur GPM delspinigių.

Inspekcija nurodo, kad Šiaulių AVMI 2016-03-23 sprendimas Nr. (44.1)-FR0682-177 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl to, ar mokesčių administratorius, vadovaudamasis turinio viršenybės prieš formą principu, pagrįstai konstatavo, jog Bendrovė vienintelio akcininko skolą Bendrovei prilygino Bendrovės išmokoms iš paskirstytojo pelno (dividendams).

Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Vidaus reikalų ministerijos Šiaulių apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriuje (toliau – FNTT) 2014-05-02 buvo surašyta specialisto išvada Nr. 5/4-35 „Dėl UAB „E1“ ūkinės finansinės veiklos“ (toliau – 2014-05-02 FNTT specialisto išvada) ir 2014-05-15 buvo surašyta specialisto išvada Nr. 5/4-39 „Dėl UAB „E1“ ūkinės finansinės veiklos“ (toliau vadinama – 2014-05-15 FNTT specialisto išvada).

Šiose išvadose nustatyta:

FNTT tyrimui pateikti Bendrovės kasos operacijų dokumentai už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-06-17 ir kompiuteriu užpildyta kasos knyga už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2013-06-17, kurioje užfiksuotas dokumentinis pinigų likutis Pareiškėjos kasoje: 2008-01-01 – 922806,99 Lt, 2008-12-31 – 922806,99 Lt, 2009-12-31 – 922806,99 Lt, 2010-12-31 – 922806,99 Lt, 2011-12-31 – 959777,27 Lt, 2012-12-31 – 959777,27 Lt, 2013-06-17 – 980351,75 Lt.

FNTT tyrimas dėl Pareiškėjos atskaitingam asmeniui J. J. išduotų avansų panaudojimo atliktas pagal pateiktus Pareiškėjos banko sąskaitos išrašus, kasos operacijų įforminimo dokumentus, atskaitingų asmenų avanso apyskaitas bei ūkinių operacijų registracijos žurnalą.

FNTT pateiktos Pareiškėjos atskaitingo asmens J. J. avanso apyskaitos už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2012-12-31 ir į avanso apyskaitas įrašyti pinigų sumokėjimą pagrindžiantys dokumentai. Pateiktos avanso apyskaitos nepatvirtintos atskaitingo asmens J. J. parašais.

Bendrovės vyr. buhalterė A. R. į atskaitingo asmens J. J. avanso apyskaitas, surašytas už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-06-30, įrašė iš Bendrovės sąskaitos banke grynaisiais pinigais paimtus 1222873,80 Lt, išmokėtus iš Bendrovės kasos 113328,33 Lt, atsiskaitant už pirkinius mokėjimo kortelėmis sumokėtą 89605,02 Lt sumą, perkeltų iš A. R. avanso apyskaitų 61200,00 Lt, iš viso įrašė gautų avansų 1487007,15 Lt ir avansų panaudojimo ūkinių operacijų už 311970,66 Lt, iš jų atsiskaitymui su tiekėjais už prekes ir paslaugas panaudotą sumą 254635,00 Lt, darbo užmokesčio išmokėjimui panaudotus 57335,66 Lt ir 2012-12-31 nurodė nepanaudotų avansų likutį 1559711,39 Lt.

FNTT nustatė, kad į atskaitingo asmens J. J. avanso apyskaitas neįrašyti ir Bendrovės kasoje neužpajamuoti iš banko sąskaitos Nr. ...7103 su mokėjimo kortelėmis paimti gryniesi pinigai:

– Į 2010-11-30 avanso apyskaitą Nr. 11-1 kaip gautas avansas neįrašyta iš banko su mokėjimo kortele Nr. ...5057 nuo 2010-11-01 iki 2010-11-30 grynaisiais pinigais gauta 3000 Lt suma, nes tyrimui pateiktame Pareiškėjos sąskaitos išrašė už laikotarpį nuo 2010-11-01 iki 2010-11-30 užfiksuotas grynujų pinigų 32300 Lt išmokėjimas, o į avanso apyskaitą įrašyta iš banko sąskaitos gauta avansų suma 29300 Lt. Pareiškėjos tvarkomame ūkinių operacijų registracijos žurnale 2010 m. lapkričio mėn. iš banko su mokėjimo kortele paimta 32300 Lt suma užfiksuota kaip atsiskaitomosios sąskaitos išlaidos ir įmonės skolų sumažėjimas.

– Į 2012-01-31 avanso apyskaitą Nr. 1a kaip gautas avansas neįrašyta iš banko su mokėjimo kortele Nr. ...7909 nuo 2012-01-01 iki 2012-01-31 grynaisiais pinigais paimta 8950 Lt suma, kurios išmokėjimas užfiksuotas sąskaitos Nr. ...7103 išrašė už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31.

– Į 2012-11-30 avanso apyskaitą Nr. 11 neįrašyta iš banko su mokėjimo kortele Nr. ...4812 nuo 2012-11-01 iki 2012-11-30 grynaisiais pinigais gauta 476,20 Lt suma, nes tyrimui pateiktame Bendrovės sąskaitos išraše už laikotarpį nuo 2012-11-01 iki 2012-11-30 užfiksuotas grynujų pinigų 22100 Lt išmokėjimas, o į avanso apyskaitą įrašyta iš banko sąskaitos gauta avansų suma 21623,80 Lt.

– Į 2012-03-31 avanso apyskaitą Nr. 3 įrašyta su mokėjimo kortele už pirkinius sumokėta suma 2913,60 Lt, turėjo būti įrašyta 2057,20 Lt, į 2012-04-30 avanso apyskaitą Nr.4-1 įrašyta už pirkinius sumokėta suma 3691,76 Lt, turėjo būti įrašyta 1810,56 Lt, į 2012-05-31 avanso apyskaitą Nr. 5-1 įrašyta už pirkinius sumokėta suma 3930,59 Lt, turėjo būti įrašyta 1730,59 Lt, į 2012-09-30 avanso apyskaitą Nr. 9-1 įrašyta už pirkinius sumokėta suma 284,93 Lt, turėjo būti įrašyta 1636,50 Lt, 2012-11-30 avanso apyskaitoje Nr. 11 neužfiksuota už pirkinius su mokėjimo kortele sumokėta 1503,80 Lt suma, avanso apyskaitose – 2013-01-31 Nr. 2, 2013-02-28 Nr. 2-2, 2013-05-31 Nr. 5-1, 2013-06-30 Nr. 6 – neužfiksuota su mokėjimo kortele už pirkinius sumokėta suma 7941,13 Lt. Iš viso į šias avanso apyskaitas kaip gautas avansas neįrašyta 5858,90 Lt ((2913,60 + 3691,76 + 3930,59 + 284,93) - (2057,20 + 1810,56 + 1730,59 + 1636,50 + 1503,80 + 7941,13)) su mokėjimo kortele už pirkinius sumokėta suma, nei užfiksuota tyrimui pateiktame banko sąskaitos išraše.

– Į avanso apyskaitas: 2013-01-31 Nr. 2, 2013-02-28 Nr. 2-2, 2013-05-31 Nr. 5-1, 2013-06-30 Nr. 6, neįrašyta iš banko su mokėjimo kortele Nr. ...4812 laikotarpiu nuo 2013-01-01 iki 2013-06-30 grynaisiais pinigais gauta avansų suma 137200 Lt.

Už 2013 m. liepos mėn. nesurašyta atskaitingo asmens J. J. avanso apyskaita, kurioje turėjo būti užfiksuota iš banko su mokėjimo kortele Nr. ...4812 grynaisiais pinigais paimta 33400 Lt suma ir su mokėjimo kortele už pirkinius sumokėta 6614,48 Lt suma.

Atskaitingo asmens J. J. avanso apyskaitose neužfiksuoti iš Bendrovės kasos pagal kasos išlaidų orderius (toliau – KIO) J. J. atsiskaitymams nurašyti grynieji pinigai:

– Į 2010-12-31 avanso apyskaitą Nr. 12 neįrašytas pagal 2010-12-30 KIO Nr. 4 įformintas 78271,42 Lt išmokėjimas iš Bendrovės kasos J. J. atsiskaitymams. Bendrovės tvarkomame ūkinių operacijų registracijos žurnale pagal 2010-12-30 KIO orderį Nr. 4 įforminta 78271,42 Lt išmokėjimo suma užfiksuota kaip kasos išlaidos, tačiau į kitą apskaitos žurnalo sąskaitą neįrašyta.

– Į 2012-12-31 avanso apyskaitą Nr. 12 neįrašytas pagal 2012-12-31 KIO Nr. 11 įformintas 3852,05 Lt išmokėjimas iš kasos J. J. atsiskaitymams. Pareiškėjos tvarkomame ūkinių operacijų registracijos žurnale ši pinigų išmokėjimo operacija neužfiksuota.

FNTT nustatė, kad iš viso į Bendrovės direktoriaus J. J. avanso apyskaitas laikotarpiu nuo 2010-11-01 iki 2013-06-30 neįrašius iš Bendrovės sąskaitos banke su mokėjimo kortelėmis grynaisiais pinigais paimtų 149626,20 Lt (3000 + 8950 + 476,20 + 137200), neįrašius pagal 2 KIO įformintos J. J. išmokėtos ir iš Bendrovės kasos nurašytos 82123,47 Lt (78271,42 + 3852,05) sumos atsiskaitymams, neįrašius už pirkinius su mokėjimo kortelėmis sumokėtos 5858,90 Lt sumos, avanso apyskaitose užfiksuotas atskaitingo asmens J. J. dokumentinis nepanaudotų avansų likutis 2013-06-30 buvo sumažintas 237608,57 Lt (149626,20 + 82123,47 + 5858,90).

FNTT pateikto Bendrovės sąskaitos Nr. ...7103 išrašo duomenimis, Bendrovė laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2013-07-30 į A. R. asmeninę sąskaitą iš viso pervedė 390235 Lt (2009 m. – 17200 Lt, 2010 m. – 20900, Lt, 2011 m. – 90835,00 Lt, 2012 m. – 170841,00 Lt, nuo 2013-01-01 iki 2013-07-30 – 90459,00 Lt) mokėjimo pavedimuose nurodydama, kad pinigai pervedami atsiskaitymams.

FNTT pateiktos atskaitingo asmens A. R. avanso apyskaitos už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-07-31 ir į avanso apyskaitas įrašyti pinigų sumokėjimą pagrindžiantys dokumentai. Pateiktos avanso apyskaitos nepatvirtintos A. R. kaip atskaitingo asmens parašais.

Bendrovės vyr. buhalterė A. R. į savo avanso apyskaitas, surašytas už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-07-31, įrašė iš Bendrovės sąskaitos banke pervestą 390715 Lt sumą atsiskaitymams, avansų panaudojimo ūkinių operacijų už 389399,86 Lt, iš jų atsiskaitymui su tiekėjais už prekes ir paslaugas panaudotą sumą 121895,88 Lt, darbo užmokesčio išmokėjimą

173303,98 Lt, avanso 89200 Lt perdavimo J. J. ūkinę operaciją, avanso 5000 Lt grąžinimą į Bendrovės kasą ir 2012-12-31 nurodė nepanaudotų avansų likutį 752,85 Lt.

A. R. tiriamojo laikotarpio avanso apyskaitose užfiksuotas gautų avansų panaudojimas pagal šiuos KIO:

– 2010-02-26 avanso apyskaitoje Nr. 2–1 užfiksuotas 1200 Lt avanso panaudojimas pagal 2010-02-26 KIO Nr. 1, kuriame nurodyta, kad J. J. išduota 1200 Lt atsiskaitymams. Įmonės vadovo, kasininko ir pinigų gavėjo pasirašytas KIO Bendrovės kasos knygoje neužfiksuotas, KIO nurodyta 1200 Lt suma įrašyta ir į atskaitingo asmens J. J. 2010-02-26 avanso apyskaitą Nr. 02–2 kaip gautas avansas iš kito atskaitingo asmens.

– 2011-02-28 avanso apyskaitoje Nr. 02–2 užfiksuotas 6000 Lt avanso panaudojimas pagal 2011-02-28 KIO Nr. 1, nurodant, kad J. J. išduota 6000 Lt atsiskaitymams. Šiame pinigų gavėjo nepasirašytame KIO nurodyta 6000 Lt suma įrašyta ir į atskaitingo asmens J. J. 2011-02-28 avanso apyskaitą Nr. 02–1 kaip iš kito atskaitingo asmens gautas avansas.

– 2011-07-29 avanso apyskaitoje Nr. 7 užfiksuotas 5000 Lt avanso panaudojimas, nurodant, kad pinigai įnešti į Bendrovės kasą. Bendrovės 2011-07-29 KIO serija EUG Nr. I 1-07-1, kuriame nurodyta, kad iš A. R. priimtas 5000 Lt grąžinamas avansas, įrašytas į kasos knygą, tačiau šiame KIO nėra pinigų gavusio kasininko parašo.

– 2011-11-30 avanso apyskaitoje Nr. 11 užfiksuotas 5000 Lt avanso panaudojimas, nurodant, kad pinigai išduoti J. J. atsiskaitymams ir ši suma įrašyta į šio asmens 2011-11-30 avanso apyskaitą Nr. 11 kaip gautas avansas iš kito atskaitingo asmens, tačiau KIO ar kitas dokumentas, patvirtinantis 5000 Lt išdavimą, FNTT tyrimui nepateiktas.

– 2012-01-31 avanso apyskaitoje Nr. 1 b užfiksuotas 5000 Lt panaudojimas pagal 2012-01-31 KIO Nr. 1, kuriame nurodyta, kad J. J. išduota 5000 Lt atsiskaitymams. Šiame pinigų gavėjo ir pinigų išdavusios A. R. nepasirašytame KIO nurodyta 5000 Lt suma įrašyta ir į atskaitingo asmens J. J. 2012-01-31 avanso apyskaitą Nr. 1 a kaip iš kito atskaitingo asmens gautas avansas.

– 2012-11-30 avanso apyskaitoje Nr. 11 užfiksuotas 44000 Lt panaudojimas, nurodant, kad J. J. pagal 2012-11-22 KIO Nr. 1 grąžinami A. R. atsiskaitymams gauti pinigai. Šiame pinigų gavėjo ir pinigų išdavusio asmens nepasirašytame KIO nurodyta 44000 Lt suma įrašyta ir į atskaitingo asmens J. J. 2012-11-30 avanso apyskaitą Nr. 11 kaip gautas avansas.

– 2013-04-30 avanso apyskaitoje Nr. 4 užfiksuotas 10000 Lt panaudojimas, 2013-06-30 avanso apyskaitoje Nr. 6 užfiksuotas 10000 Lt panaudojimas ir 2013-07-30 avanso apyskaitoje Nr. 7 užfiksuotas 8000 Lt panaudojimas, iš viso 28000 Lt panaudojimas, nurodant, kad J. J. grąžinami A. R. atsiskaitymams gauti pinigai. Tačiau KIO ar kiti dokumentai, pagrindžiantys 28000 Lt išdavimą J. J., tyrimui nepateikti, šio asmens avanso apyskaitose 28000 Lt gavimas iš A. R. neužfiksuotas.

Pareiškėjos vyr. buhalterė A. R. laikotarpiu nuo 2010-02-26 iki 2013-04-30 surašytose avanso apyskaitose užfiksavusi atsiskaitymams gautų 89200 Lt išdavimą J. J. ir 5000 Lt grąžinimą į Pareiškėjos kasą, 94200 Lt sumažino savo skolą Pareiškėjai.

Atskaitingo asmens A. R. avanso apyskaitose užfiksuoti duomenys apie gautų avansų panaudojimą pagal darbo užmokesčio išmokėjimo žiniaraščius ir KIO laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2013-07-31. Iš viso pagal 39 darbo užmokesčio išmokėjimo žiniaraščius ir 8 KIO laikotarpiu nuo 2009-02-01 iki 2013-07-31 Bendrovės atskaitingas asmuo A. R. avanso apyskaitose 173303,98 Lt (37353,86 + 135950,12) sumažino savo skolą Bendrovei.

Pagal FNTT tyrimui pateiktus UAB „E1“ darbo užmokesčio priskaitymo žiniaraščius laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2013-07-31 vyr. buhalterei A. R. apskaičiuotas darbo užmokestis – 15218,61 Lt, atskaičius mokesčius, apskaičiuota mokėtina darbo užmokesčio suma 11955,68 Lt.

FNTT tyrimui pateiktose atskaitingų asmenų J. J. ir A. R. avanso apyskaitose užfiksuotas avansų panaudojimas A. R. darbo užmokesčio išmokėjimui:

– už laikotarpį nuo 2009-01-23 iki 2009-12-31 apskaičiuotas 2471,56 Lt mokėtinas atlyginimas, iš jų 2159,96 Lt atlyginimo išmokėjimas įrašytas į J. J. avanso apyskaitas, 311,60 Lt atlyginimo išmokėjimas įrašytas į A. R. avanso apyskaitas.

– už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2010-12-31 apskaičiuotas 3341,56 Lt mokėtinas atlyginimas, iš jų 1558,00 Lt atlyginimo išmokėjimas įrašytas į J. J. avanso apyskaitas, 1471,96 Lt atlyginimo išmokėjimas įrašytas į A. R. avanso apyskaitas ir 311,60 atostoginių išmokėjimas įformintas pagal 2010-07-16 KIO Nr. 2, kuris užfiksuotas Bendrovės kasos knygoje.

– Už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2011-12-31 apskaičiuotas 2381,58 Lt mokėtinas atlyginimas, kurio išmokėjimas įrašytas į A. R. avanso apyskaitas.

– Už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31 apskaičiuotas 1086,82 Lt mokėtinas atlyginimas, kurio išmokėjimas įrašytas į A. R. avanso apyskaitas.

– Už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2013-07-31 apskaičiuotas 2674,16 Lt mokėtinas atlyginimas, kurio išmokėjimas įrašytas į A. R. avanso apyskaitas.

Šiaulių apygardos teismas, išnagrinėjęs civilinę bylą pagal ieškovės UAB „E1“ (Pareiškėja) ieškinį atsakovei A. R. dėl turinės žalos atlyginimo, nustatė, kad atsakovė nuo 2009-02-18 iki 2013-07-24 neteisėtai pervedė iš įmonės sąskaitos banke į savo asmeninę banko sąskaitą 390235,00 Lt ir nepagrindė, kad pervestos lėšos buvo panaudotos įmonės veiklai. Šiaulių apygardos teismas 2014-03-17 priteisė Pareiškėjai iš atsakovės A. R. 378434,02 Lt žalos atlyginimą. Pareiškėjai padaryta žala nustatyta iš pervestos 390235 Lt sumos atėmus A. R. nuo 2009-01-23 iki 2013-07-31 apskaičiuotą mokėtiną darbo užmokestį 11800,98 Lt.

Pareiškėjos vyriausioji buhalterė A. R. laikotarpiu nuo 2009-02-01 iki 2013-07-31 į avansines apyskaitas kaip gautą avansą atsiskaitymams įrašė jai iš Pareiškėjos sąskaitos banke pervestą 390715 Lt sumą, o šių pinigų panaudojimui pagrįsti įrašė tikrovės neatitinkančius duomenis apie jai pervestų pinigų 389399,86 Lt išdavimą bei sumokėjimą, tai yra įrašė 33000 Lt panaudojimą, nurodant, kad ši suma gražinta J. J., tačiau jų išdavimui pagrįsti nesurašiusi dokumentų, įrašiusi 5000 Lt gražinimą į Bendrovės kasą, įformintą pagal KIO, kuriame nėra pinigų priėmusio kasininko parašo, išrašiusi KIO 1200 Lt sumai, pagal kurį įformintas pinigų išdavimas J. J. iš Bendrovės kasos, įrašė 55000 Lt išdavimą atskaitingam asmeniui J. J., įformintą pagal KIO, kuriuose nepasirašė pinigų gavėjas, įrašė pinigų 121895,88 Lt sumokėjimą Bendrovės tiekėjams pagrindžiančius dokumentus (KIO, kvitus, kasos aparatų čekius), tačiau už įsigytas prekes bei paslaugas mokėjo Bendrovės direktorius J. J., vykdydamas atsiskaitymų ūkinės operacijas kaip atskaitingas asmuo, įrašė 173303,98 Lt darbo užmokesčio Bendrovės darbuotojams sumokėjimą, tačiau atlyginimus darbuotojams mokėjo Bendrovės direktorius J. J., atlikdamas kasininko pareigas.

Dėl Pareiškėjos teiginių, jog mokesčių administratorius vadovaujasi nepasitvirtinusiomis ikiteisminio tyrimo išvadomis ir nurodomomis aplinkybėmis ir kad direktoriaus J. J. atžvilgiu pradėtas ikiteisminis tyrimas byloje Nr. 06-1-3045-13 Šiaulių apygardos prokuratūros prokuroro 2014-11-04 nutarimu buvo nutrauktas, nes direktorius nepadarė veikos, turinčios nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo požymių, centrinis mokesčių administratorius nurodo, kad pagal 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 72 straipsnio nuostatas mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčius remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio įstatymo nustatyta tvarka. Mokestis šio straipsnio 1 dalyje numatytu būdu gali būti apskaičiuojamas tais atvejais, kai minėtoje dalyje nurodytos institucijos pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau nėra įgalios šio įstatymo nustatyta tvarka atlikti mokesčių administravimo veiksmų. Šiuo atveju pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtojo mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokesčių administratorius neprivalo.

Be to, pažymėtina, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2007-05-28 sprendime (*adm. byla Nr. A⁶-238/2007*) pasisakė, „kad pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei

tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato“. Baudžiamosios atsakomybės taikymas neeliminuoja mokesstinės atsakomybės taikymo Pareiškėjai, nes tai yra dvi savarankiškos teisinės atsakomybės rūšys. Pažymėtina, kad ikiteisminio tyrimo metu surašyta specialisto išvada nėra dokumentas, kurio pagrindu atsiranda mokesčių mokėtojui prievolė mokėti mokesťį, todėl ji privalo būti įvertinta MAĮ nustatyta tvarka, t. y. mokesčių administratorius jam priklausančias papildomas mokėtinas mokesčių sumas apskaičiuoja patikrinimo metu. Kaip jau minėta, mokesstinis patikrinimas atliktas remiantis ir FNTT 2014-05-02 specialisto išvadoje Nr. 5/4-35 bei 2014-05-15 specialisto išvadoje Nr. 5/4-39 pateiktais duomenimis, t. y. vadovaujantis MAĮ 72 str. 1 dalies nuostatomis. Tai, kad Pareiškėjos direktoriaus atžvilgiu FNTT pradėtas ikiteisminis tyrimas Nr. 06-1-3045-13 Šiaulių apygardos prokuratūros prokuroro buvo nutrauktas, nėra kliūtis baudžiamojoje byloje surinktus įrodymus vertinti mokesstinėje byloje ir neturi įtakos Pareiškėjos prievolei teisingai apskaičiuoti mokesčius ir Pareiškėjos atsakomybei už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal mokesčių įstatymus.

Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (CK) 1.5 straipsnyje yra įtvirtinti trys civilinės teisės principai: teisingumo, protingumo ir sąžiningumo. Minėti principai yra ne tik civilinės, bet ir kitų teisės šakų principai, t. y. jie yra bendrieji teisės principai. Teisingumo, protingumo ir sąžiningumo principai taikomi ir mokesciniuose teisiniuose santykiuose.

LVAT 2013-04-11 nutartyje adm. byloje Nr. A442-724/2013 nurodė, kad „Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnis (turinio viršenybė prieš formą principą) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimties ar sukurti naujas mokesčių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokesčių teisių santykių dalyvių veiklos išraišką“.

LVAT 2006-04-06 nutartyje adm. byloje Nr. A1-794/2006 nurodė, kad „sąžiningumas yra bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principų reikalavimus. Sąžiningas subjektas yra toks, kuris veikia rūpestingai ir teisingai. Sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise.... Piktnaudžiaujant mokesčių įstatymu realiai atliekamos ir buhalterinėje apskaitoje, neiškreipiant jų turinio, fiksuojamos ūkinės operacijos, kurios formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams, tačiau šių ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne realios ūkinės komercinės veiklos vykdymas, o mokesstinės naudos gavimas, piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu“.

Piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokesčio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas (2011-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A444-794/2006). Nustačius piktnaudžiavimą, jam panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kaip, kad būtų atstatyta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių (Europos Teisingumo Teismo sprendimo byloje C-255/02 98 punktą). Taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, mokesčių administratorius turi atkurti iškreipiamas ar slepiamas sandorių sudarymo aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir skaičiuoti mokesťį taip, lyg formaliai sudarytų sandorių, kurių turinys skiriasi nuo jų formos, nebūtų buvę, arba būtų sudaryti tokie sandoriai, kurie turėjo būti, atsižvelgiant į nustatytą turinį.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos vienintelis akcininkas ir direktorius, kaip atskaitingas asmuo, J. J. pagal avansines apyskaitas Pareiškėjai buvo skolingas: 2009-01-01 – 381330,44 Lt; 2009-12-31 – 523475,60 Lt; 2010-12-31 – 758714,67 Lt; 2011-12-31 – 1105335,01 Lt; 2012-12-31 – 1559711,39 Lt; 2013-06-30 – 1554232,13 Lt.

J. J. avanso apyskaitose laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2012-12-31 užfiksuoti duomenys apie gautus avansus ir jų panaudojimą:

Metai	GAUTI AVANSAI	AVANSO PANAUDOJIMAS
-------	---------------	---------------------

	Iš s-tos banke grynaisiais pinigais	Išmokėta iš kasos	Atsiskait. mokėjimo kortele	Iš A. R.	Iš viso gauta avansų	Sumokėta už prekes ir paslaugas	Darbo užmokes- tis	Iš viso panaudota
2009-01	J. J. skola		bendrovei 381330,44 Lt					
2009	223050,00	53468,09	13787,87	-	290305,96	105118,42	43042,38	148160,80
2010	320850,00	-	29642,49	1200,00	351692,49	102160,15	14293,28	116453,43
2011	344700,00	-	22234,61	11000,00	377934,61	31963,24	-	31963,24
2012	334273,80	59860,24	23940,05	49000,00	467074,09	15393,19	-	15393,19
2013 01-06	-	-	-	-		5479,26	-	5479,26
	1222873,80	113328,33	89605,02	61200,00	1487007,15	254635,00	57335,66	311970,66
2012-12-31 J. J. skola bendrovei 1559711,39 Lt								

Pagal mokestinio patikrinimo metu pateiktą atskaitingo asmens apyvartos žiniaraštį atskaitingo asmens skola Bendrovei 2013-01-01 sudarė 1349174,66 Lt, 2013-07-31 skola Bendrovei sudarė 1500520,71 Lt.

Patikrinimo metu, įvertinus, kad į J. J. avansinę apyskaitą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2012-12-31 neįtraukti iš banko mokėjimo kortele išimti 12426,20 Lt, mokėjimo kortele už pirkinius padidinta 2082,23 Lt suma, iš Bendrovės kasos išmokėta 82123,47 Lt suma, įvertinus iš A. R. apyskaitos atsiskaitymui už prekes ir paslaugas panaudotą 93334,65 Lt sumą, išmokėtas 136989,58 Lt darbo užmokesčio sumas, įvertinus A. R. mokėtiną 5251,96 Lt darbo užmokesčių, iš A. R. avansinės apyskaitos J. J. perduotą 61200 Lt sumą (nėra gavėjo J. J. parašų), nustatyta, kad J. J. skola 2012-12-31 Bendrovei sudarė 1365906,56 Lt (1559711,39 Lt + 12426,20 Lt – 2082,23 Lt + 82123,47 Lt – 93334,65 Lt – 136989,58 Lt + 5251,96 Lt – 61200 Lt).

Bendrovė VĮ Registrų centrui pateiktame 2013 m. gruodžio 31 d. finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte nurodė, kad atskaitingo asmens skola įmonei 2013-12-31 – 1527351 Lt. Aiškinamajame rašte nurodyta: „2008–2012 metų finansinė atskaitomybė nebuvo pateikta dėl vyriausiosios finansininkės kaltės, kurios atžvilgiu vykdomas ikiteisminis tyrimas. FNNTT Šiaulių valdyba atlieka 2008–2012 metų dokumentinę reviziją. Įmonė jokių dokumentų neturi. Visus to laikotarpio dokumentus nagrinėja FNNTT“.

Bendrovė VĮ Registrų centrui pateiktame 2014 m. gruodžio 31 d. finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte nurodė, kad paskola akcininkui – 2182025 Lt, priteistos sumos – 378434 Lt.

Patikrinimo metu Bendrovė Šiaulių AVMI pateikė 2014-01-02 paskolos sutartį Nr. 2014/1, pagal kurią UAB „E1“ (paskolos davėjas) perduoda paskolos gavėjui UAB „E1“ direktoriui, vieninteliui įmonės akcininkui, J. J. 2470000 Lt (du milijonai keturi šimtai septyniasdešimt tūkstančių litų) beprocentinę paskolą, paskolos grąžinimo terminas – 2019-12-31.

Patikrinimo metu pagal Bendrovės avansinių ataskaitų duomenis už 2010–2012 m. nustatyta, kad akcininkas ir atskaitingas asmuo J. J. su Bendrove neatsiskaitė, naudojami Bendrovės pinigėmis lėšomis kaip gautais dividendais. Bendrovė 2008–2012 m. dirbo pelningai ir dividendų nemokėjo.

Bendrovės kasos knygoje ir ūkinių operacijų registracijos žurnale užfiksuotas dokumentinis pinigų likutis kasoje 2009-01-01 – 922806,99 Lt, 2012-12-31 – 959777,27 Lt.

Bendrovė VĮ Registrų centrui pateiktoje finansinėje atskaitomybėje už 2007 m. deklaravo nepaskirstytojo pelno likutį 2007-12-31 – 1468863 Lt, finansinėje atskaitomybėje už 2013 m. 2013-01-01 deklaravo 2557225 Lt nepaskirstytojo pelno likutį, 2013-12-31 deklaravo 2842844 Lt nepaskirstytojo pelno likutį.

Įvertinus minėtas aplinkybes, patikrinimo metu konstatuota, kad Bendrovė piktnaudžiaudama teise nuo J. J. avansinėje apyskaitoje likučio 2012-12-31 1365906,56 Lt neišskaitė ir nedeklaravo 273181 Lt GPM sumą nuo išmokėtų dividendų.

Vadovaujantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) (nuo 2009-01-01 iki 2013-12-31 įstatymo 2008-12-23 Nr. XI-111 redakcija) 6 str. 2 dalies nuostatomis, pajamų mokesčio 20 proc. tarifas taikomas pajamoms iš paskirstytojo pelno.

Šiaulių AVMI įvertinusi tai, kad Bendrovės direktoriaus ir akcininko J. J. avansinėje apyskaitoje nepanaudotų pinigų likutis 2009-01-01 sudarė 381330,44 Lt, už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2012-12-31 padidėjo iki 1365906,56 Lt, J. J. su Bendrove neatsiskaitė, Bendrovė VĮ Registrų centrui pateiktoje finansinėje atskaitomybėje 2007-12-31 deklaravo 1468863 Lt nepanaudoto pelno likutį, 2013-01-01 deklaravo 2557225 Lt nepanaudoto pelno likutį, pagrįstai konstatavo, kad Bendrovė elgėsi nesąžiningai ir piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, siekdama įgyti mokestinį pranašumą, t. y. teisę nemokėti GPM nuo išmokėtų dividendų. Šiaulių AVMI Bendrovės 2012-12-31 atskaitingo asmens J. J. avansinėje apyskaitoje nepanaudotų 1365906,56 Lt pinigų likutį prilyginusi išmokėtiems dividendams, vadovaudamasi MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatomis, pagrįstai Bendrovei papildomai apskaičiavo 273181 Lt (1365907 Lt x 20 proc.) GPM nuo paskirstytojo pelno, t. y. 79118,69 Eur GPM, bei skyrė 7911 Eur GPM baudą.

Inspekcija nurodo, jog neatsižvelgia į Pareiškėjos argumentus, kad direktorius pinigus naudojo Pareiškėjos reikmėms ir visada pateikdavo atsiskaitymo dokumentus ir kad, kol buvo nebaigtas mokestinis patikrinimas, Pareiškėjos vadovas su įmone sudarė paskolos sutartį tam, kad galėtų laikinai nusistatyti atskaitos tašką ir tvarkyti buhalterinę apskaitą. Inspekcija nurodo, kad J. J., atskaitingo asmens, skola Bendrovei pastoviai didėjo ir pagal avansines apyskaitas 2012-12-31 sudarė 1559711,39 Lt. Patikrinimo metu įvertinta, kad į avansines apyskaitas neįtraukti iš banko mokėjimo kortele išimti 12426,20 Lt, iš Bendrovės kasos išmokėti 82123,47 Lt, įvertinta 5251,96 Lt A. R. mokėtinas darbo užmokestis bei sumažintas įsiskolinimas A. R. avansinėje apyskaitoje nurodytomis sumomis: 93334,65 Lt už prekes ir paslaugas, 136989,58 Lt išmokėtas darbo užmokestis, iš avansinės apyskaitos J. J. perduota 61200 Lt suma, mokėjimo kortele už pirkinius sumokėta 2082,23 Lt suma ir nustatyta, kad J. J. skola Bendrovei 2012-12-31 sudarė 1365906,56 Lt. Be to, J. J. yra vienintelis Bendrovės akcininkas. Bendrovės išmokėtos piniginės lėšos Bendrovės reikmėms nepanaudotos, Bendrovei negražintos. Bendrovės nepaskirstytas pelno likutis pagal VĮ Registrų centrui pateiktą finansinę atskaitomybę 2007-12-31 sudarė 1468863 Lt, 2013-12-31 – 2842844 Lt. Taigi, vadovaujantis MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatomis, vienintelio akcininko skola 2012-12-31 pagrįstai prilyginta Bendrovės išmokoms iš paskirstytojo pelno (dividendams). Bendrovei nemokant dividendų, atsiskaitytinam asmeniui naudojantis Bendrovės lėšomis buvo išvengta mokestinių prievolių, kurios atsirastų, išmokėjus dividendus. Atskaitingo asmens pagal avansines apyskaitas laikomas grynųjų pinigų likutis, viršijantis milijoną litų, nelaikytinas įprasta ūkine komercine praktika.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad centrinis mokesčių administratorius nenagrinėja Pareiškėjos skundo dalies dėl Šiaulių AVMI 2016-03-23 sprendimo Nr. (44.1)-FR0682-177 dalies, kuria dėl apskaičiuotų 5910,57 Eur PVM ir 66501,36 Eur PM pavesta atlikti pakartotinį patikrinimą, nes šioje Šiaulių AVMI sprendimo dalyje mokesčiai neapskaičiuoti. Pareiškėjai paaiškinta, jog dėl minėtos Šiaulių AVMI sprendimo dalies pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo 18 straipsnio nuostatas ji turi teisę su skundu kreiptis į Šiaulių apygardos administracinį teismą.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir prašo skundžiamą sprendimą panaikinti. Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos sprendimas nėra pagrįstas pakankamais įrodymais, todėl remiantis LVAT ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika privalo būti panaikintas.

Pareiškėja nurodo, jog mokesčių administratorius formaliai išsprendė ginčo klausimą, t. y. mokesčių administratorius remiasi ta faktine aplinkybe, kad Bendrovė piktnaudžiavo teise ir nuo J. J. avansinėje apyskaitoje 2012-12-31 esančio likučio 1365906,56 Lt neišskaitė ir nedeklaravo

273181 GPM nuo neva išmokėtų dividendų, t. y. šiuo atveju Inspekcija identifikavo mokesčių vengimo požymius. Tačiau Inspekcija, siekdama įrodyti piktnaudžiavimą, tik remdamasi objektyviais įrodymais turi pagrįsti ūkinių operacijų tikslą. Ginčo atveju mokesčių administratorius, teigdamas, jog Pareiškėja nuo neva išmokėtų dividendų neiškaitė ir nedeklaravo GPM, rėmėsi tik prielaidomis.

Visų pirma, kaip teigia Pareiškėja, ji VĮ Registrų centrui pateiktame 2013-12-31 finansinės atskaitomybės rašte nurodė, kad atskaitingo asmens J. J. skola įmonei 2013-12-31 yra 1527351 Lt, taip pat nurodė, kad 2008–2012 metais finansinė atskaitomybė nebuvo teikiama dėl finansininkės kaltės, kurios atžvilgiu vykdomas ikiteisminis tyrimas. Visus to laikotarpio dokumentus nagrinėja FNTT. Antra, Pareiškėjos vadovas, sužinojęs apie milžiniškas sumas, kurioms pagrįsti dokumentai galimai yra neišsaugoti dėl finansininkės kaltės, sudarė su Bendrove paskolos sutartį (2014-01-02), kad galėtų sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir nustatyti atskaitos tašką. Trečia, Bendrovės vadovui išmokėtos sumos buvo naudojamos tik įmonės reikmėms, o mokesčių administratorius nepateikė įrodymų, kad pinigai buvo naudojami kitiems tikslams. Ketvirta, mokesčių administratorius nepagrįstai vadovaujasi FNTT 2014-05-02 specialisto išvada, kad J. J. galimai pasisavino didelės vertės Bendrovės turtą laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2012-12-31, nes J. J. atžvilgiu pradėtas ikiteisminis tyrimas byloje Nr. 04-1-3045-13 Šiaulių apygardos prokuroro 2014-11-04 nutarimu buvo nutrauktas, nes direktorius nepadarė veikos, turinčios nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo požymių.

Pareiškėja, remdamasi MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, pažymi, jog mokesčių mokėtojo veiksmai gali būti laikomi mokesčių vengimu tik tais atvejais, kai nustatomas pagrindinis tikslas – gauti mokestinės naudos. Tačiau, kaip nurodo Pareiškėja, kiekvienas mokesčių mokėtojas veikia pasirinkdamas jam priimtinausią ekonominį modelį, o mokesčiai iš esmės daro įtaką verslo sprendimams, todėl mokesčių mokėtojas renkasi jam ekonomiškai priimtinausią variantą. LVAT formuojamoje praktikoje išskiriamas pagrindinis mokesčių vengimo požymis – išimtinai tik mokestinės naudos siekimas, neatsižvelgiant į ekonominį tikslumą.

Pareiškėja pažymi, kad teisėtų lūkesčių principas suponuoja galimybę mokesčių mokėtojui iš anksto žinoti savo prievolių apimtį. Kita vertus, tokiu būdu jis gali laisvai organizuoti savo verslą ir dėl ekonominių motyvų pasirinkti apmokestinamuosius ar neapmokestinamuosius sandorius, kad sumažintų savo mokestinę naudą. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius neįrodė (nenustatė aplinkybių), kad Bendrovės veiklos turinys ir išraiška skirtųsi (MAĮ 10 str.).

Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos sprendimo išvados neatitinka apmokestinimo aiškumo principo reikalavimų, taip pat Viešojo administravimo įstatymo 3 straipsnyje įtvirtinto objektyvumo principo reikalavimų. Mokesčių administratorius nepagrindė savo išvadų, jog akcininko skola Bendrovei yra išmokos iš paskirstytojo pelno (dividendai).

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos 2016-06-30 sprendimas Nr. 69-77 tvirtintinas.

Ginčas šioje mokestinėje byloje kilo mokesčių administratoriui, vadovaujantis turinio prieš formą principu, Pareiškėjos vienintelio akcininko skolą Pareiškėjai prilyginus Pareiškėjos išmokoms iš paskirstytojo pelno (dividendams) ir atitinkamai apmokestinus.

Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos GPM patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-07-31, remdamasis FNTT 2014-05-02 specialisto išvadoje Nr. 5/4-35 bei 2014-05-15 specialisto išvadoje Nr. 5/4-39 pateiktais duomenimis, nustatė, jog Pareiškėjos direktoriaus ir vienintelio akcininko J. J. avansinėje apyskaitoje nepanaudotų pinigų likutis tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2009-01-01) sudarė 381330,44 Lt, už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2012-12-31 J. J. skola Pareiškėjai didėjo ir 2012-12-31 sudarė 1365906,56 Lt. FNTT tyrimas dėl Pareiškėjos atskaitingam asmeniui J. J. išduotų avansų panaudojimo atliktas pagal pateiktus Pareiškėjos banko sąskaitos išrašus, kasos operacijų įforminimo dokumentus, atskaitingų asmenų avanso apyskaitas bei ūkinių operacijų registracijos žurnalą. Įvertinęs aplinkybes, jog vienintelio akcininko J. J. skola Pareiškėjai nuolat didėjo (pagal pačios Pareiškėjos pateiktas avansines

apyskaitas J. J. skola Pareiškėjai 2012-12-31 sudarė 1559711,39 Lt), šios pinigines lėšas Pareiškėjos reikmėms nepanaudotos ir Pareiškėjai negražintos, o Pareiškėja dirbo pelningai, tačiau dividendų nemokėjo (*VĮ Registrų centrui pateiktoje finansinėje atskaitomybėje Pareiškėja 2007-12-31 deklaravo 1468863 Lt nepanaudoto pelno likutį, 2013-01-01 deklaravo 2557225 Lt nepanaudoto pelno likutį*), mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja elgėsi nesąžiningai ir piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, siekdama įgyti mokestinį pranašumą, t. y. teisę nemokėti GPM nuo vieninteliu akcininkui išmokėtų dividendų. Mokesčių administratorius, remdamasis MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatomis, Pareiškėjos 2012-12-31 atskaitingo asmens J. J. avansinėje apyskaitoje nepanaudotą 1365906,56 Lt pinigų likutį prilygino išmokėtiems dividendams ir, vadovaudamasis GPMĮ atitinkamomis nuostatomis, Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 273181 Lt (1365907 Lt x 20 proc.) GPM nuo paskirstytojo pelno, t. y. 79118,69 Eur GPM bei skyrė 7911 Eur GPM baudą.

Pareiškėja, nesutikdama su skundžiamame sprendime Inspekcijos išdėstyta pozicija, Komisijai nurodo, kad Inspekcija, teigdama, jog Pareiškėja nuo neva išmokėtų dividendų neiškaitė ir nedeklaravo GPM, rėmėsi tik prielaidomis, t. y., Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nepagrindė savo išvadų, jog vienintelio akcininko skola Bendrovei yra išmokos iš paskirstytojo pelno (dividendai). Dėl ginčo atveju taikytų MAĮ 69 straipsnio nuostatų Pareiškėja pažymi, kad mokesčių mokėtojo veiksmai gali būti laikomi mokesčių vengimu tik tais atvejais, kai nustatomas pagrindinis tikslas – gauti mokestinės naudos. Tačiau, kaip nurodo Pareiškėja, kiekvienas mokesčių mokėtojas veikia pasirinkdamas jam priimtinausią ekonominį modelį, o mokesčiai iš esmės daro įtaką verslo sprendimams, todėl mokesčių mokėtojas renkasi jam ekonomiškai priimtinausią variantą. Pareiškėja akcentavo, kad jos vadovui išmokėtos sumos buvo naudojamos tik įmonės reikmėms, o 2008–2012 metais finansinė atskaitomybė nebuvo teikiama dėl finansininkės kaltės, kurios atžvilgiu vykdomas ikiteisminis tyrimas.

Komisija pažymi, kad Pareiškėja neginčija mokesčių administratoriaus apskaičiuotų mokestinių nepriemokų aritmetinio teisingumo, tačiau iš esmės nesutinka su mokestinio patikrinimo metu surinktų įrodymų vertinimais. Taigi Komisija spęs, ar mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių visuma patvirtina išvadas, kad Pareiškėja elgėsi nesąžiningai ir piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, siekdama įgyti mokestinį pranašumą, t. y. teisę nemokėti GPM nuo vieninteliu akcininkui išmokėtų dividendų.

MAĮ 69 str. 1 dalyje numatyta, kad atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris sudaromas siekiant gauti mokestinės naudos, *inter alia* tiesiogiai ar netiesiogiai sumažinti mokėtinas mokesčių sumas ar visiškai išvengti mokesčių mokėjimo, 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 (*LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-715/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016*).

Pagal LVAT praktiką, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamos mokestinės naudos (*2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-719/2007; 2012-12-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-2698/2012; 2013-03-05 nutartis adm. byloje A⁵⁵⁶-404/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016*). Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, jog MAĮ 69 straipsnis taikytinas 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. 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 (*LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-1718/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016*).

Nagrinėjamu atveju Komisija, susipažinusi su byloje surinktais duomenimis, neturi pagrindo abejoti mokesčių administratoriaus išvada, jog Pareiškėjos atskaitingo asmens J. J. (vienintelio akcininko) 2012-12-31 avansinėje apyskaitoje nurodant 1365906,56 Lt pinigines lėšas, kaip šio asmens turimą ir Pareiškėjos reikmėms nepanaudotą pinigų likutį, iš esmės buvo siekiama vienintelio tikslo – įgyti mokestinės naudos, t. y. tokiu būdu sudaryti prielaidas Pareiškėjai vieninteliam akcininkui J. J. išmokėti atitinkamas sumas iš Pareiškėjos paskirstytojo pelno, išvengiant mokesčių įstatymuose numatytų mokestinių prievolių.

Tokį vertinimą pagrindžiančios aplinkybės ir jų turinys yra išsamiai atskleisti tiek Šiaulių AVMI patikrinimo akte ir sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo, tiek skundžiamame Inspekcijos sprendime. Pareiškėja iš esmės neginčija, kad dirbo pelningai, 2007-12-31 turėjo 1468863 Lt nepaskirstytojo pelno likutį, 2013-01-01 deklaravo 2557225 Lt nepaskirstytojo pelno likutį, o 2013-12-31 – 2842844 Lt nepaskirstytojo pelno likutį, t. y. turėjo nepaskirstytojo pelno, kuris realiai priklausė ir dividendų forma galėjo būti išmokėtas vieninteliam Pareiškėjos akcininkui J. J. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos J. J. išmokėtos piniginės lėšos (*nurodytos avansinėje apyskaitoje*) Pareiškėjos reikmėms nepanaudotos, Pareiškėjai negrąžintos, t. y. jokie sandoriai naudojant ginčo pinigines lėšas Pareiškėjos vardu realiai nebuvo sudaromi ar vykdomi. Nors Pareiškėja skunde nurodė, kad visos piniginės lėšos panaudotos Pareiškėjos reikmėms, tačiau jokių šias aplinkybes pagrindžiančių įrodymų nepateikė. Atvirksčiai, iš bylos medžiagos matyti, kad, mokesčių administratoriui atliekant patikrinimą (*pavedimas tikrinti Nr. 35-122 išrašytas 2013-12-23*), buvo pateikta Pareiškėjos 2014-01-02 paskolos sutartis Nr. 2014/1, pagal kurią Pareiškėja suteikė vieninteliam akcininkui J. J. 2470000 Lt beprocentę paskolą iki 2019-12-31, t. y. pinigines lėšas, nurodytas avansinėje apyskaitoje, ginčiui aktualiu laikotarpiu realiai nebuvo naudojamos Pareiškėjos reikmėms, o buvo pas vienintelį akcininką ir direktorių, kuriomis pastarasis galėjo laisvai disponuoti. Pažymėtina, kad Pareiškėja nei mokesčių administratoriui, nei Komisijai, be abstrakčių teiginių, objektyvių aplinkybių, paneigiančių faktą, kad Pareiškėjos direktorius ir vienintelis akcininkas nesinaudojo ginčo pinigėmis lėšomis, nenurodė. Be to, aplinkybę, kad tokiu būdu buvo siekiama išmokėti direktoriui ir vieninteliam akcininkui dividendus, Komisijos nuomone, taip pat pagrindžia ir tai, kad pagal FNTT tyrimui pateiktą Pareiškėjos darbo užmokesčio priskaitymo žiniaraščius direktoriui J. J. buvo mokamas tik minimalus mėnesinis darbo užmokestis (*FNTT 2014-05-02 specialisto išvados Nr. 5/4-35 6 psl.*). Šiuo atveju sutiktina su mokesčių administratoriaus argumentais, jog atskaitingo asmens pagal avansines apyskaitas laikomas grynųjų pinigų likutis, viršijantis milijoną litų, nelaikytinas įprasta ūkine situacija. Mokesčių administratorius pagrįstai nustatė, kad nors ginčo pinigines lėšas buvo nurodytos Pareiškėjos mokesčių administratoriui pateiktoje 2012-12-31 avanso apyskaitoje, t. y. apskaitoje fiksuotos kaip naudotinos Pareiškėjos reikmėms, tačiau faktiškai šiomis pinigėmis lėšomis naudojosi (jomis disponavo) Pareiškėjos direktorius ir vienintelis akcininkas J. J. Kadangi tokie Pareiškėjos veiksmai neturi jokio ekonominio ir verslo pagrindimo, nagrinėjamu atveju konstatuotinas Pareiškėjos piktnaudžiavimas teise, t. y. piniginių lėšų įrašymas į avansines apyskaitas formaliai atitiko Pareiškėjos apskaitos sąlygas, tačiau pagal šias apyskaitas pas vienintelį akcininką laikomas ir nenaudojamas Pareiškėjos reikmėms virš milijoną litų grynųjų pinigų likutis, kaip minėta, neturi ekonominio ir verslo pagrindimo.

Taigi šiuo atveju, konstatavus piktnaudžiavimą, neturi reikšmės Pareiškėjos pateikiami argumentai, kad ji atskaitingo asmens J. J. 2013-12-31 skolą įmonei nurodė VĮ Registrų centrui pateiktame 2013-12-31 finansinės atskaitomybės rašte, kad 2008–2012 metais finansinė atskaitomybė nebuvo teikiama dėl finansininkės kaltės, kad J. J. sudarė su Pareiškėja paskolos sutartį. Visų pirma, 2014-01-02 paskolos sutartis Nr. 2014/1 sudaryta tik mokesčių administratoriui pradėjus kontrolės veiksmus Pareiškėjos atžvilgiu (*pavedimas tikrinti Nr. 35-122*

išrašytas 2013-12-23). Antra, už apskaitos organizavimą, apskaitos dokumentų ir apskaitos registru išsaugojimą atsako ūkio subjekto vadovas (2001-11-06 *Buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 21 straipsnis (ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusi 2012-04-24 įstatymo Nr. XI-1988 redakcija)*). Nagrinėjamo ginčo aspektu akcentuotina, kad už įmonės finansinių ataskaitų, metinio pranešimo parengimą ir pateikimą Juridinių asmenų registru atsako įmonės vadovas, valdymo ir priežiūros organų nariai įstatymų nustatyta tvarka pagal įstatymų atitinkamai vadovui, valdymo ir priežiūros organams priskirtą kompetenciją (2001-11-06 *Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo Nr. IX-575 27 str.*). Bendrovės vadovo pareiga sudaryti metinių finansinių ataskaitų rinkinį ir parengti bendrovės metinį pranešimą bei pateikti bendrovės dokumentus ir duomenis juridinių asmenų registro tvarkytojui taip pat įtvirtinta 2000-07-13 Akcinių bendrovių įstatymo Nr. VIII-1835 (2003-12-11 įstatymo Nr. IX-1889 redakcija) 37 str. 12 dalies 2 ir 6 punktuose (2011-12-15 įstatymo Nr. XI-1798 redakcija). Juridinių asmenų vadovų atsakomybė už MAĮ nustatytų pareigų nevykdymą ar netinkamą vykdymą taip pat nustatyta MAĮ 143 straipsnyje (*mokesčių mokėtojų pareigos, iš jų – teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus, laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus – nustatytos MAĮ 40 straipsnyje*). Kaip jau ne kartą minėta šiame sprendime, J. J. yra Pareiškėjos vienintelis akcininkas ir direktorius. Taigi Pareiškėjos direktoriaus teiginiai dėl Pareiškėjos buhalterės netinkamos, net nusikalstamos, veiklos, įvertinus paties Pareiškėjos direktoriaus ir vienintelio akcininko minėtuose įstatymuose įtvirtintas aukščiau nurodytas pareigas, yra vertintini tik kaip gynybinė pozicija, siekiant savo paties pareigų nevykdymą (akivaizdų nerūpestingumą) pateisinti kito asmens (buhalterės) netinkamu pareigų vykdymu.

Nagrinėjamo ginčo aspektu nustatytos aplinkybės, t. y. vienintelio akcininko ir direktoriaus atsainus ir nerūpestingas požiūris į Pareiškėjos ūkinės ir finansinės veiklos priežiūrą ir / ar jos kontrolę, šio asmens iš Pareiškėjos pagal avansinę apyskaitą 2012-12-31 disponuojamų piniginių lėšų dydis (1365906,56 Lt) ir nenaudojimas Pareiškėjos reikmėms, Pareiškėjos direktoriui ir vieninteliam akcininkui mokamas tik minimalus darbo užmokestis, 2014-01-02 paskolos sutarties Nr. 2014/1 sudarymas tik mokesčių administratoriui pradėjus kontrolės veiksmus Pareiškėjos atžvilgiu, taip pat Pareiškėjos nepaskirstyto pelno turėjimas (*Pareiškėja dirbo pelningai*) sudaro pakankamą pagrindą suabejoti Pareiškėjos direktoriaus ir vienintelio akcininko J. J. sąžiningumu ir padaryti išvadą, kad tokiu elgesiu (tokia veikla) Pareiškėjos vienintelis akcininkas (piktnaudžiaudamas) sąmoningai pasirinko „*ekonomiškai priimtina variantą*“ pasinaudoti Pareiškėjos lėšomis iš paskirstytojo pelno, išvengiant mokestinių prievolių (*Pareiškėja skunde nurodė, kad mokesčiai iš esmės daro įtaką verslo sprendimams, todėl mokesčių mokėtojas renkasi jam ekonomiškai priimtinausią variantą*).

Komisija, nekartodama tų pačių argumentų, sutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu ginčo teisiniams santykiams aktualių GPMĮ ir MAĮ nuostatų aiškinimu, jog akcininkui išduodant pinigines lėšas pagal 2012-12-31 avansinę apyskaitą, šių lėšų nenaudojant Pareiškėjos reikmėms ir Pareiškėjai turinti nepaskirstyto pelno, buvo išvengta mokestinių prievolių, kurios atsirastų, jei ši suma (1365906,56 Lt), kaip dividendai, būtų išmokėta J. J.

Apibendrinama Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratorius įvykdė jam MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą pareigą ir pagrįstai sprendė, jog yra pagrindas ginčo mokestinius santykius vertinti taikant MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą bei klausimą dėl šiuose santykiuose dalyvaujančių subjektų mokestinių prievolių spręsti pagal to paties įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas taisykles. Mokesčių administratorius surinko pakankamai įrodymų padaryti išvadai, kad Pareiškėjos vienintelio akcininko skola (*formaliai atitiko Pareiškėjos apskaitos sąlygas*), pastarajam naudojantis šiomis Pareiškėjos lėšomis (*nenaudojimas Pareiškėjos reikmėms neturi ekonominio ir verslo pagrindo*), yra J. J. išmokėti dividendai iš paskirstytojo pelno. Nagrinėjamu atveju Pareiškėja nepateikė jokių objektyvių įrodymų, kurie pagrįstų J. J. pagal avansinę apyskaitą disponuojamų piniginių lėšų panaudojimą Pareiškėjos reikmėms ir leistų suabejoti mokesčių administratoriaus nustatyta aplinkybe, jog, nenaudodamas pagal avansinę apyskaitą piniginių lėšų Pareiškėjos reikmėms ir negrąžindamas jų Pareiškėjai, J.

J. (vienintelis Pareiškėjos akcininkas) siekė išimtinai mokestinės naudos. Pareiškėja įrodymų, jog ginčo lėšos turėjo būti pripažintos ne dividendais (kitokio pobūdžio lėšomis), nepateikė. Taigi Pareiškėjos atskaitingo asmens pagal avansinę apyskaitą turimos lėšos pagrįstai pripažintos Pareiškėjos išmokoms iš paskirstytojo pelno (dividendams).

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus argumentus, konstatuoja, jog skundžiamas sprendimas yra teisėtas ir pagrįstas. Pareiškėjos skunde išdėstytais motyvais nėra pagrindo jo panaikinti, todėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas yra tvirtintinas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-06-30 sprendimą Nr. 69-77.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė