



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „G1“ 2017-10-09 SKUNDO**

2017 m. gruodžio 8 d. Nr. S-248 (7-213/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovams
mokesčių administratoriaus atstovui

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės – pranešėja
Jelenai Krochmalieni
A. A.
L. P.
R. M.

2017 m. lapkričio 28 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „G1“ (toliau – Pareiškėja) 2017-10-09 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-09-14 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-371, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino 2017-05-12 patikrinimo akte Nr. (21.60-32) FR0680-213 Pareiškėjai papildomai apskaičiuotą 24074,38 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 35268,77 Eur pelno mokestį (toliau – PM), apskaičiavo 16786,85 Eur PVM ir 21635,20 Eur PM delspinigius, skyrė 7222,31 Eur PVM ir 10580,63 Eur PM baudas.

Sprendime nurodoma, jog 2017-05-12 patikrinimo aktas Nr. (21.60-32) FR0680-213 (toliau – Patikrinimo aktas) buvo surašytas Inspekcijai atlikus Pareiškėjos PVM ir PM už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2010-12-31 apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą. Pareiškėja, susipažinusi su Patikrinimo akte apskaičiuotu PVM, PM, 2017-07-20 pateikė pastabas, kuriomis prašo netvirtinti Patikrinimo akto. Tačiau, Inspekcijos tvirtinimu, Pareiškėjos pastabos netenkintinos ir Patikrinimo aktas tvirtintinas.

Dėl turto pardavimo susijusiems asmenims

Inspekcija sprendime cituoja Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 2 str. 8, 33, 37 dalių, kuriose pateiktos asocijuotų bei susijusių asmenų, tikrosios rinkos kainos sąvokos, PMĮ 40 str. 1 ir 2 dalių, Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004-04-09 įsakymu Nr. 1K-123 patvirtintų Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos

Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių 3, 5, 6, 19 punktų, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMI) 17 str. 1 ir 2 dalių nuostatas.

Iš bylos medžiagos, Inspekcijos tvirtinimu, matyti, kad Pareiškėja pagal 2002-04-23 Kultūros vertybių apsaugos departamento prie Kultūros ministerijos leidimą Nr. 02/51A (duomenys neskelbtini) esančiame žemės sklype Nr. (duomenys neskelbtini) pastatė 4 (keturių) poilsio pastatų 892,37 m² bendro ploto kompleksą, kuriame buvo suprojektuotos iš viso 22 poilsio patalpos – butai. Pastatų kompleksą sudaro 1 atskiras – 7 poilsio patalpų dviejų aukštų pastatas (adresas: (duomenys neskelbtini) ir 3 sublokuoti dviejų aukštų pastatai, iš kurių viename (unikalus (duomenys neskelbtini) suprojektuotos 7 (septynios) 18–45 m² ploto poilsio patalpos; 2-juose pastatuose (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), adresas: (duomenys neskelbtini) ir unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), adresas: (duomenys neskelbtini) suprojektuota po 4 (keturias) 55–65 m² bendrojo ploto poilsio patalpas, per du aukštus, su atskirais įėjimais. Statiniai Nekilnojamojo turto registre (toliau – NTR) įregistruoti pagal 2009-12-30 Klaipėdos apskrities viršininko administracijos Teritorijų planavimo ir statybos valstybinės priežiūros departamento Valstybinės priežiūros skyriuje išduotą pažymą Nr. NS-730-(14.4)-N apie statinio statybą be esminių nukrypimų nuo projekto. Poilsio komplekso statybos darbai užbaigti pagal 2013-05-27 Statybos užbaigimo aktą Nr. SUA-30-130527-00122.

Sprendime nurodoma, jog pagal preliminarias poilsio butų pirkimo–pardavimo sutartis ir papildomus susitarimus turto pardavėja Pareiškėja įsipareigojo iki 2006-05-01 pati arba pasitelkusi trečiuosius asmenis užbaigti poilsio komplekso statybos darbus, pripažinti pastatus tinkamais naudoti, įregistruoti juos nuosavybės teise bei pranešti pirkėjams apie pasiruošimą sudaryti poilsio patalpų pirkimo ir pardavimo sutartis. Nebaigus statybos darbų, t. y. 2006 m. kovo mėn. Klaipėdos apygardos administraciniame teisme Pareiškėjai buvo iškelta administracinė byla dėl žemės sklypo, kuriame buvo vykdomos poilsio pastatų statybos, detaliojo plano ir žemės nuomos sutarčių teisėtumo. Teisminių ginčų metu Pareiškėjai buvo apribotos teisės į naujai statomus nekilnojamojo turto objektus ir turto pirkimo ir pardavimo sutarčių pasirašymas buvo atidėtas vėlesniems laikotarpiams. Pirkimo–pardavimo sutartys dėl nekilnojamojo turto – poilsio patalpų, esančių poilsio paskirties komplekse, adresu: (duomenys neskelbtini), perleidimo pradėtos pasirašyti 2010 m. balandžio mėn.

Nurodoma, jog Pareiškėja 2010 m. poilsio pastatų komplekse, adresu: (duomenys neskelbtini), pardavė 18 poilsio patalpų, kurių baigtumas 93 proc. Nustatyta, kad tikrinamuju laikotarpiu Pareiškėja susijusiems fiziniams asmenims pardavė 4 poilsio butus 39–40 proc. žemesne nei rinkos kaina.

Inspekcija, atlikusi Pareiškėjos poilsio patalpų pardavimo tyrimą, nustatė šias svarbias aplinkybes:

1) Pareiškėja pagal 2010-04-08 nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartį Nr. AG-635 akcininkei D. A. pardavė 2 negyvenamas – poilsio paskirties patalpas: 57,95 kv. m bendrojo ploto, nebaigtas statyti (baigtumas 93 proc.), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) (toliau – Patalpos Nr. 1) ir 65,13 kv. m bendrojo ploto, nebaigtas statyti (baigtumas 93 proc.), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) (toliau – Patalpos Nr. 2), esančias (duomenys neskelbtini). Turtas parduotas už 371086 Lt, iš kurių: 174720 Lt Patalpos Nr. 1 kaina, 196366 Lt – Patalpos Nr. 2 kaina. D. A. parduoto 1 kv. m bendrojo ploto nekilnojamojo turto kaina – 3015 Lt (371086:(57,95 m²+65,13 m²).

Pagal 2010-04-08 nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartį Nr. AG-636 pirkėjai L. M. pardavė 2 negyvenamas – poilsio paskirties patalpas: 56,59 kv. m bendrojo ploto, nebaigtas statyti (baigtumas 93 proc.), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) (toliau – Patalpos Nr. 1) ir 58,13 kv. m bendrojo ploto, nebaigtas statyti (baigtumas 93 proc.), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) (toliau – Patalpos Nr. 2), esančias (duomenys neskelbtini). Parduoto turto kaina 345880 Lt arba 3015 Lt už 1 kv. m (345880:114,72 m²), iš kurių: 170618 Lt Patalpos Nr. 1 kaina, 175262 Lt – Patalpos Nr. 2 pardavimo kaina.

2) Pareiškėja D. A. poilsio patalpas pardavė 39 proc. žemesne kaina už vidutinę rinkos kainą, L. M. – 39,8 proc. žemesne kaina už vidutinę rinkos kainą.

3) Minėti nekilnojamojo turto objektų perleidimo sandoriai buvo sudaryti tarp susijusių asmenų: D. A. yra Pareiškėjos akcininkė ir kartu su sutuoktiniu A. A. valdo 100 proc. Pareiškėjos akcijų; L. M. yra akcininkės D. A. sesuo.

4) Su asocijuotais asmenimis preliminarios sutartys buvo pasirašytos 2002 m., su neasocijuotais asmenimis pradėtos pasirašyti 2004 m. 2004–2005 m. preliminarios sutartys buvo pasirašytos dėl 14 poilsio patalpų pardavimo. Preliminariose sutartyse, sudarytose su neasocijuotais asmenimis, parduodamų poilsio patalpų kaina 2–2,25 kartų didesnė už patalpų, numatomų parduoti susijusiems asmenims kainą. Preliminariose sutartyse Pareiškėja asocijuotiems asmenims numatė atlikti daugiau vidaus apdailos darbų, negu neasocijuotiems asmenims. Taip pat neasocijuotiems asmenims nebuvo numatyta įrengti židinį, apsauginę signalizaciją, sumontuoti įmontuojamus baldus, virtuvės įrangą ir prietaisus.

5) Faktiškai pirkimo ir pardavimo sutartys su visais pirkėjais pasirašytos ir turtas pirkėjų nuosavybėn perėjo 2010 m.

6) Pareiškėja pagal pirkimo ir pardavimo sutartis asocijuotiems bei neasocijuotiems asmenims poilsio patalpas pardavė vienodo baigtumo lygio, t. y. sutartyse nurodytas 93 proc. baigtumas, tačiau asocijuotiems asmenims, skirtingai nuo neasocijuotų asmenų, Pareiškėja įsipareigojo po patalpų pardavimo atlikti visus preliminarioje sutartyje numatytus vidaus apdailos darbus, o sutartyse su neasocijuotais asmenimis įsipareigojo atlikti pilną vidaus apdailą tik bendrojo naudojimo patalpose. Patalpų pardavimo kaina dėl prisiimtų įsipareigojimų nei vieniems, nei kitiems pirkėjams nesikeitė, t. y. atitiko preliminariose sutartyse numatytą kainą.

7) Pareiškėja vykdė savo su L. M. ir D. A. 2010-04-08 pasirašytose nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartyse prisiimtus įsipareigojimus ir šiems asmenims parduotose poilsio patalpose po jų pardavimo ir perdavimo sumontavo virtuvės baldus, spintas, plautuves, maišytuvus.

8) Asocijuotiems asmenims buvo sudarytos palankesnės ir atsiskaitymo už perkamą turtą sąlygos: visais atvejais su neasocijuotais pirkėjais buvo sudaromas atsiskaitymų grafikas, pagal kurį 70–80 proc. (įskaitant sumokėtą 3000–4000 Lt avansą už buto rezervaciją) buto kainos buvo reikalaujama sumokėti per 1–5 mėn. nuo preliminarios sutarties pasirašymo dienos, likusi 20–30 proc. kainos dalis – per apibrėžtą (nuo 5 iki 40 dienų) terminą po pirkimo ir pardavimo sutarties pasirašymo dienos. Faktiškai neasocijuoti asmenys mokėjimus atliko laiku pagal nustatytą grafiką, t. y. per 1–6 mėn. nuo preliminarios sutarties pasirašymo dienos apmokėjo 70–80 proc. visos perkamo buto kainos, likusią turto vertės dalį apmokėjo prieš pasirašydami nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartį.

9) Pareiškėja preliminarių sutarčių sąlygų laikėsi ne su visais pirkėjais. Patikrinimo akto 3 lentelėje išvardintiems asmenims J. R. , R. G. , P. N. , UAB „M1“, L. S. pardavė poilsio butus 500–611 Lt / kv. m aukštesne kaina, negu buvo numatyta preliminariose 2004–2005 m. pasirašytose sutartyse. Pareiškėjos direktorius nepaaiškino, kodėl Patikrinimo akto 3 lentelėje nurodytiems pirkėjams poilsio butai buvo parduoti aukštesnėmis kainomis, negu buvo numatyta pagal preliminarias nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartis.

Atsižvelgdama į minėtas bylos aplinkybes, Inspekcija Patikrinimo akte konstatavo, kad nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sandoriai tarp Pareiškėjos ir asocijuotų asmenų D. A. ir L. M. buvo sudaromi kitokiomis sąlygomis, negu sandoriai su neasocijuotais asmenimis, t. y. palankesnėmis atsiskaitymo sąlygomis, geresnėmis savo padėtimi (toliau nuo gatvės, mažiau kaimynų), geriau įrengtos (su įrengtu židiniu, virtuvės baldais ir įranga) poilsio patalpos asocijuotiems asmenims D. A. ir L. M. buvo parduotos žemesne kaina, negu analogiško ploto, bet be baldų, virtuvės įrangos, židinio poilsio patalpos, parduotos neasocijuotiems asmenims. D. A. ir L. M. parduotų poilsio patalpų pardavimo kaina neatitiko to meto nekilnojamojo turto rinkos kainos.

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad nustatant ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą bei koreguojant ištiesiosios rankos principo neatitinkančią poilsio patalpų asocijuotiems asmenims D. A. ir L. M. pardavimo kainą, naudotas Taisyklių 19 punkte nustatytas palyginamosios nepriklausomos kainos metodas. Ištiesiosios rankos principą atitinkančios kainos nustatymui naudoti tame pačiame poilsio komplekse esančių ir į koreguojamus sandorius dydžiu ir suplanavimu bei pardavimo laikotarpiu panašiausių poilsio patalpų pardavimo neasocijuotiems asmenims sandoriai, t. y. 56,57 m² bendrojo ploto poilsio patalpos (duomenys neskelbtini) (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) pardavimo sandoris J. R. ir D. R. pagal 2010-08-05 pirkimo ir pardavimo sutartį Nr. 9255; 53,53 m² bendrojo ploto poilsio patalpos (duomenys neskelbtini) (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) ir 57,13 m² bendrojo ploto poilsio patalpos (duomenys neskelbtini) (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) pardavimo sandoriai D. T. A. pagal 2011-03-07 pirkimo ir pardavimo sutartis. Nustatyta, kad Pareiškėja neasocijuotiems asmenims pardavė poilsio patalpas, kurių 1 kv. m pardavimo kaina buvo 5076,14 Lt (E. A.), 5137,30 Lt (E. A.), 7700 Lt (J. R.).

Inspekcija Patikrinimo akte, vadovaudamasi Taisyklių 51 p. nuostatomis, apskaičiavo ištiesiosios rankos intervalo vidurkį $5971 \text{ Lt} = (7700 \text{ Lt} + 5076,14 \text{ Lt} + 5137,30 \text{ Lt}) / 3$.

Atsižvelgus į minėtas bylos aplinkybes, Inspekcijos sprendime konstatuojama, jog mokesčių administratorius Patikrinimo akte pagrįstai Pareiškėjos PM ir PVM mokesčių bazę padidino 484400 Lt (140291,94 Eur) suma.

Dėl poilsio pastatų komplekso savikainos

Sprendime nurodoma, jog nustatyta, kad Pareiškėja 2010 m. sąnaudoms priskyrė 1271202 Lt parduotų poilsio butų (duomenys neskelbtini), savikainą (D6000 Parduotų prekių savikaina; K20140 Prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina). Pareiškėja savo jėgomis ir samdydama subrangovus 2002 m. pradėjo statyti poilsio pastatų kompleksą (duomenys neskelbtini), ir statybos sąnaudas registravo 20140 buhalterinėje sąskaitoje. 2010-12-31 viso pastatų komplekso statybos savikaina buvo 1308113 Lt. Iš viso poilsio pastatų komplekse pastatyta 892,37 m² bendrojo ploto; apskaičiuojama 1 m² patalpų savikaina 1465,89 Lt (1308113 Lt / 892,37 m). 2010 m. Pareiškėja pardavė 18 poilsio butų, iš viso 704,57 m². Parduotų butų savikaina sudarė 1032822 Lt (704,57 m² x 1465,89), t. y. 238380 Lt (1271202 Lt – 1032822 Lt) mažiau, negu apskaičiavo ir leidžiamais atskaitymams priskyrė Pareiškėja.

Pareiškėja nesutinka su Patikrinimo akte apskaičiuota savikaina, nurodo, kad parduotų 704,57 kv. m poilsio butų baigtumas 2010 m. sudarė 93 proc. Šiuos darbus atlikti, užbaigti iki 100 proc. turėjo Pareiškėja. Papildomos išlaidos buvo patirtos 2011–2013 m., todėl bendra sąnaudų suma nuo statybos pradžios sudarė 1581891 Lt. 1 kv. m parduodamo ploto sąnaudos sudarė 1772,68 Lt (1581891 Lt / 892,37 kv. m), o ne 1465,89 Lt, kaip nurodo Inspekcija.

Inspekcija sprendime atkreipia dėmesį į tai, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas atliktas už 2010 m., todėl jos argumentai dėl papildomų išlaidų, patirtų už vėlesnį, t. y. 2011–2013 m. laikotarpį, atmestini.

Dėl leidžiamų atskaitymų sąnaudų UAB „S1“

Sprendime nurodoma, jog pagal PMĮ 11 str. 4 dalies nuostatas 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. Teigiama, jog iš Patikrinimo akto matyti, kad Pareiškėja, apskaičiuodama 2010 m. apmokestinamąjį pelną, sąnaudomis pripažino 75679,85 Lt UAB „S1“ sumokėtą sumą, tačiau mokestiniam patikrinimui nepateikė šias sąnaudas patvirtinančių dokumentų.

Pareiškėja nurodo, kad 2008 m. neįtraukė 3356,76 Lt, 2009 m. – 2707,30 Lt išlaidų palūkanų ir draudimo dengimui, o šias išlaidas įtraukė į 2010 m. sąnaudas, todėl mažinamos

leidžiamų atskaitymų sąnaudos turi būti 69615,79 Lt, o ne 75679,85 Lt. Atsižvelgiant į tai, kad patikrinimas atliktas už 2010 m., Pareiškėjos argumentai dėl išlaidų, patirtų už ankstesnį, t. y. 2008–2009 m. laikotarpį, pasak Inspekcijos, yra atmestini.

Dėl delspinigių

Inspekcija sprendime cituoja Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – KT) 2003-11-17 nutarime išdėstytas nuostatas, 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 40 straipsnyje įtvirtintas mokesčių mokėtojo pareigas. Nurodo, jog mokesčių mokėtojui laiku neapskaičiavus ir nesumokėjus mokesčio, atsiranda nauja prievolė – sumokėti už pradelstą laikotarpį atitinkamą sumą – delspinigius. Delspinigiai – tai kompensavimo priemonė, kurios tikslas yra atlyginti valstybei žalą už tai, kad ji tam tikrą laikotarpį biudžete neturėjo lėšų, kurios jai teisėtai priklausė.

Vadovaujantis delspinigių skaičiavimo tvarką reglamentuojančiais MAĮ 96 str. 1 d. 1 punktu, 97 str. 1 dalimi, Pareiškėjai sprendime apskaičiuojama 16786,85 Eur PVM ir 21635,20 Eur PM delspinigių.

Dėl delspinigių dydžio

Pareiškėja nurodo, kad patikrinimas tęsėsi nuo 2015-12-31 iki 2017-05-12, t. y. 1,5 metų, todėl jai priskaičiuotinas delspinigių dydis prasilenks su teisingumo ir protingumo principais.

Inspekcija sprendime tvirtina, jog atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ir baudų pagrindai yra apibrėžti MAĮ 100 str. 1 dalyje (141 str. 1 dalyje). MAĮ nėra įtvirtinta galimybė atleisti mokesčių mokėtoją nuo delspinigių ir / ar baudų mokėjimo kitu negu šiame įstatyme nustatytu pagrindu. Tačiau LVAT, nagrinėdamas mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į KT suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis A-556-2544/2011 adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011). Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011), paties mokėtojo elgesys (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011).

Sprendime nurodoma, jog iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas pradėtas 2015-12-31 ir baigtas 2017-05-12 (surašytas patikrinimo aktas). Mokestinis patikrinimas pratęstas nuo 2016-03-01 iki 2016-05-02 (dėl dokumentų vertinimo); nuo 2016-12-20 iki 2017-01-20 (dėl didelio kiekio dokumentų vertinimo); nuo 2017-01-17 iki 2017-02-17 (dėl dokumentų vertinimo); nuo 2017-02-18 iki 2017-03-20 (dėl mokesčių administratoriaus nurodymo Nr. (21.75-32) FR0706-1918 vykdymo); nuo 2017-03-21 iki 2017-04-21 (dėl gautų dokumentų ir paaiškinimų vertinimo); nuo 2017-04-22 iki 2017-05-22 (dėl gautų dokumentų ir paaiškinimų vertinimo). Mokestinis patikrinimas sustabdytas nuo 2016-01-20 iki 2016-02-28 (dėl patikrinimui reikalingų dokumentų pateikimo); nuo 2016-03-10 iki 2016-12-19 (dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Nr. (11.48) FR0706-3520, Nr. (11.48) FR0706-3698 vykdymo); nuo 2016-12-23 iki 2017-01-16 (dėl mokesčių administratoriaus nurodymo Nr. (21.75-32) FR0706-23149 vykdymo).

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Pareiškėja nustatytu laiku nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų, patikrinimui nepateikė parduotų poilsio butų statybos savikainos ir priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams apskaičiavimo (Patikrinimo akto 4–5 psl.).

Inspekcijos tvirtinimu, bylos duomenys nesudaro pagrindo konstatuoti buvus kokius nors neteisėtus ir nepagrįstus mokesčių administratoriaus veiksmus (pvz., sąmoningą vengimą vertinti

gautą informaciją, mokesčio patikrinimo vilkinimą ar pan.), tuo tarpu Pareiškėja nustatytu laiku nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų, todėl sprendime konstatuojama, kad taikyti MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintus principus ir atleisti Pareiškėją nuo delspinigių nėra pagrindo.

Dėl baudos skyrimo

Inspekcija sprendime cituoja baudų skyrimo taisykles įtvirtinančio MAĮ 139 str. 1 dalį, KT 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, LVAT praktiką (2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A261-214/2008, adm. byloje Nr. A438-1117/2010). Nurodo, jog Pareiškėja patikrinimo metu iš dalies bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus. Minėtos aplinkybės, Inspekcijos tvirtinimu, pripažįstamos Pareiškėjos padėtį lengvinančiomis aplinkybėmis. Pareiškėjos padėtį sunkinanti aplinkybė yra siejama su pažeidimą padariusio mokesčių mokėtojo kaltės forma (tyčia, neatsargumu), pažeidimu siektais tikslais, jų (pažeidimų) trukme, daugėtu, padarytos žalos dydžiu ir pan. Įvertinusi Pareiškėjos ginčijamo pažeidimo siektą tikslą (išvengti PVM ir PM mokėjimo) bei padarytos žalos dydį (apskaičiuota 24074,38 Eur PVM ir 35268,77 Eur PM suma), Inspekcija sprendime tvirtina, jog minėtos aplinkybės pripažįstamos Pareiškėjos atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis. Įvertinus nustatytą Pareiškėjos atsakomybę lengvinančią aplinkybę bei atsizvelgus į sunkinančias aplinkybes, Pareiškėjai šiame sprendime skiriama vidutinė 30 proc. dydžio bauda, t. y. 7222,31 Eur (24074,38 Eur x 30 proc.) PVM ir 10580,63 Eur (35268,77 Eur x 30 proc.) PM bauda.

Pareiškėja 2017-10-09 skunde nurodo nesutinkanti su Inspekcijos sprendime dėstomais argumentais ir žemiau pateikianti paaiškinimus, patvirtinančius skundžiamo sprendimo nepagrįstumą ir neteisėtumą, kuriais remiantis Inspekcijos sprendimas turi būti panaikintas:

1) Inspekcija 2002 m. sudarytus sandorius lygina su 2004, 2010 ir net 2011 m. sudarytais sandoriais. Pasak Pareiškėjos, yra akivaizdu, kad sandorio sudarymo data yra esminis skirtumas tarp transakcijų, ypačingai nekilnojamojo turto rinkoje, kurioje kainos kinta sparčiai. Taisyklių 26 punktą numato, kad įvertinant, ar nekontroliuojamosios nepriklausomos transakcijos palyginamumas kontroliuojamosios transakcijos atžvilgiu pakankamas tiek, kad leistų taikyti palyginamosios nepriklausomos kainos metodą, reikia įsitikinti, kad tarp palyginamų transakcijų bei transakcijų šalių nėra esminių skirtumų. Jeigu tokių skirtumų yra, reikia įsitikinti, kad šie skirtumai nedaro poveikio kainai. Taigi, pasak Pareiškėjos, skundžiamas sprendimas prieštarauja Taisyklėms.

2) Inspekcija Patikrinimo akte nurodo, kad Pareiškėja nepateikė turto vertinimo ataskaitos. Skunde pažymima, kad prie šio skundo pridedama UAB „V1“ nekilnojamojo turto vertinimo ataskaita (Priedas Nr. 5). Ataskaitoje nurodyta, kad Neringos m. sav. 2002 m. nekilnojamojo turto 1 m² kaina buvo 523–590 Eur. Tai reiškia, kad imant didžiausią turto vertintojų nustatytą vertę – 590 Eur, preliminariose sutartyse nurodyta nekilnojamojo turto kaina yra 283 Eur didesnė negu tikroji rinkos vertė. Pareiškėja buvo pateikusi nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitas, tačiau Inspekcija jų nevertino.

3) Pareiškėja visada laikėsi preliminariųjų sutarčių, sudarytų tiek su asocijuotais asmenimis, tiek ir su ne asocijuotais asmenimis. Pareiškėja taip pat laikėsi preliminariųjų sutarčių, sudarytų su J. R. , R. G. , P. N. , UAB „M1“ ir L. S. , tačiau jose nurodyta kaina buvo padidinta dėl objektyvių priežasčių – prieš Pareiškėją pateikto ieškinio. Tai yra objektyvi aplinkybė, kuri neleidžia teigti, kad Pareiškėja nesilaikė preliminariųjų sutarčių.

4) Net jeigu ir būtų nustatyta, kad Pareiškėja nekilnojamojo turto asocijuotiems asmenis perleido ne rinkos kaina, dėl to Pareiškėjai padidinti PM ir PVM bazę yra nelogiška, nes Pareiškėja iš to jokios naudos negavo. Dėl sandorio, sudaryto mažesne nei rinkos kaina, naudą gauna pirkėjai, šiuo atveju D. A. ir L. M. . Remiantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 str. 15 dalimi, lengvatine kaina (mažesne nei tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybėn turtas yra pajamos natūra, kurios apmokestinamos GPMĮ 8 ir 9 straipsniuose nurodyta tvarka. Vadinasi, skirtumas tarp

tikrosios nekilnojamojo turto rinkos vertės ir kainos, kurią už turtą sumokėjo D. A. ir L. M., turėtų būti apmokestinamas gyventojų pajamų mokesčiu, o ne taip, kaip nurodyta skundžiamame akte.

5) Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja neteisingai apskaičiavo parduotų butų savikainą, kuri sudarė 238380 Lt mažiau, negu apskaičiavo ir leidžiamiems atskaitymams priskyrė Pareiškėja. Minėtas sąnaudas Pareiškėja patyrė 2011–2013 m. Inspekcija šios aplinkybės netyrė, tačiau tai yra svarbu, nes šios sąnaudos sumažino 2010 m. apmokestinamąjį pelną, tuo tarpu 2011–2013 m. apmokestinamasis pelnas buvo proporcingai didesnis ir žala valstybės biudžetui padaryta nebuvo.

Toliau skunde Pareiškėja nurodo pateikianti išsamius paaiškinimus dėl aukščiau išvardintų argumentų, dėl ko ji nesutinka su Inspekcijos skundžiamame sprendime išdėstyta pozicija ir nustatytais mokesčių įstatymų pažeidimais.

Pareiškėjos tvirtinimu, Inspekcija negali lyginti nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sandorių, sudarytų 2002 m. ir tokių pat sandorių, sudarytų 2010–2011 m. Taisyklių 19 punktą numato, kad siekiant pritaikyti palyginamosios nepriklausomos kainos metodą, reikia rasti nekontroliuojamąsias transakcijas ir įsitikinti, ar nėra esminių skirtumų (25–26 punktai). 2002 m. Pareiškėja nesusijusiems asmenims butų nepardavė, nesudarė preliminarinių sutarčių. Tuo tarpu Inspekcija lygina 2002 m. kainas su 2004–2005 m. kainomis (butas parduotas J. R.) ir su 2011 m. (butas parduotas E. A.). Inspekcija neatsižvelgė, jog nuo 2002 m. birželio iki 2005 m. nekilnojamojo turto, esančio Neringoje, rinkos kaina kilo, be to, dėl investicijų ir vystymo darbų augo paties nekilnojamojo turto vertė. Priežastis, kodėl 2002 ir 2004 m. kainos yra nepalyginamos – Lietuvos narystė Europos Sąjungoje, nes po 2004-05-01 nekilnojamojo turto vertė Lietuvoje pradėjo ženkliai didėti.

Taip pat, pasak Pareiškėjos, svarbi ekonominė aplinkybė yra ta, kad sudarant preliminarinį sutartį 2002 m. nekilnojamojo turto dar nebuvo pastatytas, tuo tarpu 2004–2005 m. statybos jau buvo beveik baigtos. Logiška, kad pirkėjas prisiima daug didesnę riziką tuomet, kai susitaria sudaryti sandorį dėl nebaigto statyti nekilnojamojo turto. Šios aplinkybės Inspekcija nevertino ir, lygindama sandorius, pažeidė Taisyklių 11 punktą.

Pareiškėja laikosi pozicijos, jog 2002 ir 2005 m., tuo labiau 2002 m. ir 2010–2011 m. kainų skirtumai sudaro esminį skirtumą, todėl sandorių negalima lyginti.

Pareiškėja nurodo pateikianti įrodymus, kad nekilnojamojo turto kaina atitinka rinkos kainą. Taisyklių 74 punktą nurodo, kad mokesčių mokėtojas turi teisę pateikti ir mokesčių administratoriaus nepareikalautus dokumentus, jeigu, jo nuomone, šie dokumentai gali atstoti mokesčių administratoriaus pareikalautus dokumentus arba juose esanti informacija įrodo, kad mokesčių mokėtojas laikosi ištiestosios rankos principo. Pareiškėja naudojasi Taisyklių 74 punkte įtvirtinta teise ir pateikia nekilnojamojo turto vertinimą (Priedas Nr. 5), kuris yra pagrindinis įrodymas vertinant turto rinko kainą.

Skunde pažymima, kad Inspekcija preliminarinį sutartį lygina ir su 2011-03-07 sudarytu sandoriu. Pareiškėja visiškai nesutinka su tokiu rinkos kainos nustatymo metodu. 2010-12-29 Pareiškėja 2 poilsio butus pardavė asocijuotam asmeniui UAB „K1“ (5073,32 Lt už 1 m²). Tuo tarpu UAB „K1“ 2011-03-07 tuos pačius poilsio butus pardavė Danutei T. A., tačiau 5000 Lt brangiau. Šiuo atveju Inspekcija nustatė, kad per kiek daugiau nei 2 mėnesius nekilnojamojo turto vertė padidėjo 5000 Lt, tačiau, nepaisant to, preliminariose sutartyse nustatytas kainas lygino su 2010–2011 m. pirkimo ir pardavimo kainomis.

Nurodoma, jog pareigą vertinti 2002 m. kainą pagrindžia ir LVAT, pavyzdžiui, 2016-01-04 sprendime adm. byloje Nr. A-763-602/2015 nurodęs, kad tokios GPMĮ 2 str. 15 dalyje minimos aplinkybės, kaip „tam tikri interesai ar sandoriai“ bei „mažesnė negu tikroji rinkos kaina“ turi egzistuoti turto ar paslaugų davėjui priimant sprendimą dėl sandorio (ūkinės operacijos) kainos nustatymo. Nagrinėjamoje byloje nustatyta, kad nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sandorių kaina buvo nustatyta būtent preliminariose pirkimo ir pardavimo sutartyse. Taip pat LVAT praktikoje yra pastebėta, kad preliminariose sutartyse įtvirtintos kainos gali būti vertinamos kaip įrodymas, rodantis, kokia kaina iš tikrųjų buvo perleistas turtas, net kai pagrindinėje sutartyje buvo

numatyta kitokia turto perleidimo kaina. Be to, ne kartą yra pasitaikę atvejų, kada mokesčių administratorius nusprendė laikyti preliminariojoje sutartyje nustatytą kainą tikrąja pardavimo kaina, atitinkamai, įpareigojo mokėti mokesčius nuo pajamų, apskaičiuotų preliminarios, o ne pagrindinės sutarties, pagrindu.

Pareiškėja nurodo pateikianti turto vertintojų ataskaitą, atitinkančią visus teisės aktų reikalavimus. Inspekcija patikrinimo akte nurodė, kad Pareiškėja nepateikė turto vertinimo ataskaitos, o kiti dokumentai, kurie patvirtina nekilnojamojo turto kainą, neturi juridinės galios ir buvo nevertinti. Pareiškėja, siekdama užtikrinti MAĮ 27 straipsnyje įtvirtintą mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendradarbiavimo principą, prie skundo nurodo pridėdanti UAB „V1“ nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitą, į kurią Inspekcija privalo atsižvelgti, nes ataskaita atitinka visus Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatyme nustatytus kriterijus.

Pareiškėja pabrėžia, kad net viršutinė nekilnojamojo turto vertė, kurią nustatė turto vertintojai, yra daug mažesnė už tą, kuri nurodyta preliminariuose sutartyse (873 Eur – 590 Eur = 283). Preliminariuose sutartyse nustatyta kaina viršija rinkos kainą dėl to, kad pirkėjoms D. A. ir L. M. buvo nustatyta ganėtinai palanki atsiskaitymo tvarka ir nekilnojamojo turto buvo dalinai įrengtas, buvo instaliuota virtuvės įranga, židynys ir dalis baldų. Būtent dėl šių priežasčių susidarė teigiamas skirtumas tarp preliminariosiose sutartyse nurodytos kainos ir tikrosios rinkos vertės.

Turto vertinimo ataskaita, Pareiškėjos tvirtinimu, akivaizdžiai pagrindžia, kad preliminariosios sutartys buvo sudarytos netgi didesne nei rinkos kaina. Todėl Inspekcijos teiginys, kad NT D. A. ir L. M. buvo perleistas ne rinkos kaina, yra nepagrįstas ir skundžiamas sprendimas privalo būti panaikintas.

Skunde tvirtinama, jog skundžiamame sprendime Inspekcija nepilnai ir netiksliai atskleidė preliminariųjų sutarčių laikymosi ir nesilaikymo aplinkybes. Pabrėžiama, kad Inspekcija neatsižvelgia ir sprendime nepamini to fakto, kad su O. D. , S. P. , J. N. sudarytų preliminariųjų sutarčių Pareiškėja laikėsi. Pareiškėja laikėsi aukščiau nurodytų preliminariųjų sutarčių, tačiau butus pardavė didesne kaina dėl objektyvių priežasčių. J. R. , R. G. , P. N. , UAB „M1“ ir L. S. pateikė ieškinį prieš Pareiškėją dėl to, kad Pareiškėja iki pat 2010 m. negalėjo sudaryti pagrindinių pirkimo ir pardavimo sutarčių. Tai Pareiškėjai sudarė papildomas išlaidas bei nepatogumus. Dėl šios priežasties su minėtais asmenimis preliminariuose sutartyse numatyta nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo kaina buvo padidinta. Tuo tarpu asmenys, kurie Pareiškėjos atžvilgiu nesiėmė jokių civilinės gynybos būdų, pagrindines pirkimo ir pardavimo sutartis sudarė pagal preliminarioje sutartyje nurodytas kainas. Prie skundo Pareiškėja nurodo pridėdanti minėtų asmenų advokatės E. S. 2007-08-10 pranešimą dėl įsipareigojimų vykdymo.

Pareiškėja nurodo esanti įsitikinusi, kad preliminariųjų sutarčių privaloma laikytis. Skunde cituoja Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) praktiką, kurioje teismas yra pasisakęs dėl teisinių padarinių, kai viena šalis siekia sudaryti pagrindinę sutartį kitomis nei sulygta preliminariojoje sutartyje sąlygomis (2006-09-25 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-441/2006, 2010-11-08 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-435/2010, 2010-07-30 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-353/2010, 2014-10-29 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-460/2014). Nurodo, jog tiek CK, tiek teismų praktika įpareigoja šalis laikytis preliminariosiose sutartyse nustatytų butų kainų, nors tai gali būti ir ekonomiškai nenaudinga. Atitinkamai, vertinant iš civilinės teisės perspektyvos, Pareiškėja, sudarydama pagrindines sutartis su L. M. bei D. A. , buvo įpareigota turtą perleisti kainomis, kurios buvo sulygotos preliminariosiose sutartyse.

Skunde tvirtinama, jog jeigu būtų nustatyta, kad nekilnojamojo turto perleistas ne rinkos kaina, Pareiškėjai mokesčiai apskaičiuoti neteisingai ir nepagrįstai. Juridinis asmuo, parduodamas turtą mažesne nei rinkos kaina, jokių papildomų pajamų ar naudos negauna, priešingai, jis savo valdomą turtą parduoda mažesne kaina ir tokiu būdu uždirba mažiau pajamų. Todėl nėra jokio pagrindo Pareiškėjai apskaičiuoti „menamas“ pajamas ir jas apmokestinti PM ir PVM. Šiuo konkrečiu atveju naudą gavo fiziniai asmenys D. A. ir L. M. . GPMĮ 2 str. 15 dalis nurodo, kad lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne

negu tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybės turtas pagal GPMĮ nuostatas priskiriamas pajamoms. GPMĮ 5 str. 1 dalis nurodo, kad pajamų mokesčio objekto yra gyventojų pajamos. Todėl nėra jokio pagrindo apmokestinti Pareiškėją, nes naudą (turtą) gavo D. A. ir L. M. .

Be to, apmokestinant Pareiškėją susidaro nelogiška ir neteisinga situacija: Pareiškėja papildomai privalo sumokėti PM ir PVM; D. A. ir L. M. nekilnojamojo turto pardavimo atveju turės sumokėti didesnę GPM, nors Inspekcija galimai nustatė, kad rinkos kaina yra didesnė nei faktinė įsigijimo kaina. Toks apmokestinimo modelis prieštarauja MAĮ įtvirtintiems teisingumo ir protingumo principams ir šiuo atveju mokesstinė našta būtų nelogiškai didelė. Todėl, Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratoriaus pozicija yra neteisinga ir neatitinkanti teisės aktų.

Dėl parduotų butų savikainos skunde nurodoma, jog Inspekcija skundžiamame sprendime nurodo, kad Pareiškėja neteisingai apskaičiavo parduotų butų savikainą, kuri sudarė 238380 Lt mažiau, negu apskaičiavo ir leidžiamoms atskaitymams priskyrė Pareiškėja. Pareiškėja pastabose nurodė, kad 2010 m. parduotų 704,57 kv. m poilsio butų baigtumas buvo 93 proc. Analogiškas baigtumas buvo ir visų pastatų bendrų konstruktyvų (lauko sienų, stogo, bendro naudojimo laiptinių), vandens apskaitos mazgų, bendros elektros įrangos, bendrų ryšių komunikacijų, lauko inžinerinių komunikacijų, sklypo sutvarkymo darbų. Šiuos darbus turėjo atlikti, t. y. užbaigti iki 100 proc. baigtumo, Pareiškėja. Buvo sudarytas detalus tokių darbų vertės apskaičiavimas, iš kurio paaiškėjo, kad Pareiškėja dar turės apie 273000 Lt išlaidų. Faktiškai buvo išleista 273777 Lt. Šios išlaidos buvo patirtos 2011–2013 m. Bendra sąnaudų suma nuo statybos pradžios – 1581891 Lt. Tokiu būdu sąnaudos vienam kvadratiniam metrui parduodamo ploto: 1581891 Lt / 892,37 kv. m = 1772,68 Lt, o ne 1465,89 Lt, kaip nurodyta Inspekcijos patikrinimo akte.

Inspekcija nurodė, kad tokie Pareiškėjos argumentai yra atmestini, nes ji tyrė 2010 m., o ne 2011–2013 m. Toks argumentas, Pareiškėjos nuomone, neatitinka Viešojo administravimo įstatymo 3 straipsnyje įtvirtintų gero administravimo principų. Pareiškėjos elgesys nedaro jokios žalos valstybės biudžetui, nes 2010 m. sumažintas PM reiškia didesnę 2011–2013 m. pelno mokesčių.

Skundžiamame sprendime Pareiškėjai paskirta 30 proc. bauda – 17802,94 Eur. Pareiškėjos nuomone, tokia bauda yra per didelė ir nepagrįsta. Viso mokesčio patikrinimo metu Pareiškėja bendradarbiavo su Inspekcija, teikė dokumentus ir visus prašomus veiksmus atliko operatyviai. Todėl Pareiškėjai bauda turėtų būti neskiriama arba skiriama minimali.

Inspekcija skundžiamame sprendime, Pareiškėjos nuomone, neišdėsto nei vienos sunkinančios aplinkybės. Skundžiamame sprendime nurodomi blanketiniai motyvai: „įvertinusi ginčijamo pažeidimo tikslą ir Pareiškėjos padarytą žalą dydį konstatuotina, kad tai yra sunkinančios aplinkybės“. Tačiau tokiu paaiškinimu Inspekcija jokių sunkinančių aplinkybių neatskleidžia ir lieka neaišku, kuo remiantis teigia, kad tariamai Pareiškėjos įvykdyto pažeidimo tikslas buvo išvengti PM ir PVM prievolių.

Pareiškėja nurodo nesutinkanti su Inspekcija. MAĮ 139 str. 1–3 dalyse nurodyta, kad skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis. Šiuo atveju Pareiškėjai neaišku, kokias aplinkybes (be lengvinančios aplinkybės – bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi) mokesčių administratorius laiko svarbiomis ir visiškai nepagrindžia didelės baudos skyrimo.

Pareiškėjos nuomone, jai apskaičiuotų delspinigių dydis – 38422,05 Eur yra nepagrįstai didelis. Mokesčių administratorius net 6 kartus stabdė ir pratęsė Pareiškėjos mokesstinį patikrinimą. Inspekcija tokį ilgą mokesstinį patikrinimą grindžia tuo, kad buvo vertinamas paaiškinimų ir pateiktos informacijos kiekis. Toks Inspekcijos teiginys dar kartą patvirtina, kad Pareiškėja teikė išsamią ir gausią informaciją, siekiant bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi. Pareiškėja nėra kalta dėl to, kad Inspekcija delsė užbaigti mokesstinį patikrinimą, todėl ji turi būti atleista nuo delspinigių MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkto pagrindu.

Remdamasi aukščiau išdėstytu, MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2017-09-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-371.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas keistinas į sprendimą atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 24074,38 Eur PVM ir 35268,77 Eur PM bei su šiais mokesčiais susijusių delspinigių ir baudų sumas mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjos su asocijuotais asmenimis 2010-04-08 sudarytuose nekilnojamojo turto (poilsio paskirties patalpų) pardavimo sandoriuose šio turto pardavimo kaina neatitiko tikrosios rinkos kainos. Todėl Pareiškėjai PM ir PVM apskaičiuoti taikant PMĮ 40 str. 2 dalies ir ją įgyvendinančių Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004-04-09 įsakymu Nr. 1K-123 patvirtintų Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių (toliau – Taisyklės) bei PVMĮ 17 str. 1 ir 2 dalių nuostatas.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja pagal 2010-04-08 nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartį Nr. AG-635 akcininkei D. A. pardavė 2 negyvenamas – poilsio paskirties nebaigtas statyti (baigtumas 93 proc.) 57,95 kv. m ir 65,13 kv. m bendrojo ploto patalpas, esančias (duomenys neskelbtini), už 371086 Lt. VĮ Registrų centro nustatyta parduotų patalpų vidutinė rinkos vertė 2010-04-02 – 613000 Lt. Pagal 2010-04-08 nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartį Nr. AG-636 pirkėjai L. M. (kuri yra Pareiškėjos akcininkės D. A. sesuo) pardavė 2 negyvenamas – poilsio paskirties patalpas nebaigtas statyti (baigtumas 93 proc.) 56,59 kv. m ir 58,13 kv. m bendrojo ploto patalpas, esančias (duomenys neskelbtini), už 345880 Lt. VĮ Registrų centro nustatyta parduotų patalpų vidutinė rinkos vertė 2010-04-02 – 574000 Lt. Mokesčių administratorius vertino, jog Pareiškėja D. A. poilsio patalpas pardavė 39 proc., o L. M. – 39,8 proc. žemesne kaina už vidutinę rinkos kainą. Pažymėtina, jog ginčas dėl aplinkybės, kad Pareiškėja ir D. A. bei L. M. yra asocijuoti asmenys pagal PMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas, tarp šalių nekyla.

Pagal PMĮ 40 str. 1 dalyje (2004-01-22 įstatymo Nr. IX-1972 redakcija, galiojanti nuo 2004-02-14) įtvirtintą bendrąją taisyklę 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. Tikroji rinkos kaina – tai suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas (PMĮ 2 str. 37 dalis).

Jeigu sandoriuose nustatytos kainos neatitinka tikrosios rinkos kainos ir nurodytoje teisės normoje nustatyta prievolė nevykdoma, taikomos PMĮ 40 str. 2 dalyje įtvirtintos taisyklės: 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 tokių sąlygų nebūtų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose nustatyta kaina gali neatitikti tikrosios rinkos kainos ir esant tokiai situacijai sandorio ar ūkinės operacijos tikroji rinkos kaina apskaičiuojama taikant PMĮ 40 str. 2 dalį įgyvendinančias Taisykles. Taisyklių 1 punkte numatytas jų tikslas – užtikrinti, kad vienetai bei gyventojai (toliau – mokesčių mokėtojai), apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną arba apmokestinamąsias pajamas, pajamomis iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos pripažintų sumą, atitinkančią šio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais ar ribojamųjų dydžių leidžiamais atskaitymais (išlaidomis) pripažintų sąnaudų iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos sumą, atitinkančią tokio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Taisyklių nuostatos taikomos bet kokiai kontroliuojamajai transakcijai (kontroliuojamoji transakcija – bet koks sandoris arba bet kokia ūkinė operacija tarp asocijuotų asmenų, Taisyklių 3 punktas) nepriklausomai nuo to, ar jos yra pagrįstos rašytine

sutartimi arba kitu dokumentu ar įrodymu. Nustatant kontroliuojamosios transakcijos kainas, turi būti laikomasi ištiesiosios rankos principo (Taisyklių 4, 5 punktai). Atitinkamai Taisyklių 3 punkte įtvirtinta, kad ištiesiosios rankos principas – principas, pagal kurį kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o pelnas, uždirbtas arba pajamos, gautos atlikus kontroliuojamasias transakcijas, neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris būtų uždirbtas, atlikus transakciją tikrąja rinkos kaina. Ištiesiosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamosios transakcijos sąlygų palyginimu su palyginamąja transakcija ar transakcijomis. Pagal Taisyklių nuostatas, siekiant nustatyti tikrąją rinkos kainą atitinkančią ginčo sandorio kainą, turi būti atlikti šie veiksmai: 1) įvertinta kontroliuojamoji transakcija, vadovaujantis Taisyklių 7–13 punktais; 2) vadovaujantis informacija, gauta įvertinus kontroliuojamąją transakciją, palyginimui turi būti parinktos nekontroliuojamosios transakcijos; 3) įvertintos parinktos nekontroliuojamosios transakcijos, vadovaujantis Taisyklių 7–13 punktais; 4) vadovaujantis gauta informacija ir Taisyklių 19–22 punktų nuostatomis, pritaikytas vienas iš šių taisyklių 19 punkte išvardytų metodų.

Pažymėtina, kad Taisyklių 21 punktas tiesiogiai nurodo *mokesčių mokėtojo pareigą įrodyti mokesčių administratoriui, kad transakcijos kaina atitinka ištiesiosios rankos principą*, tai reiškia, kad ji atitinka kainą, kuri tokiomis sąlygomis būtų ir sandoriuose tarp nesusijusių asmenų.

Įvertinusi ginčo byloje mokesčių administratoriaus surinktų bei įvertintų įrodymų visumą, Komisija nurodo sutinkanti su Inspekcijos ginčijamame sprendime išdėstyta pozicija, jog Pareiškėjos asocijuotiems asmenims D. A. ir L. M. parduotų poilsio patalpų pardavimo kaina neatitiko to nekilnojamojo turto tikrosios rinkos kainos, taigi, jog Pareiškėja, sudarydama kontroliuojamasias transakcijas, nesilaikė ištiesiosios rankos principo. Tokią išvadą, Komisijos vertinimu, suponuoja Pareiškėjos patikrinimo akte išsamiai aprašytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos 2002 m. su asocijuotais asmenimis pasirašytų preliminarinių sutarčių bei 2004–2005 m. su neasocijuotais asmenimis pasirašytų preliminarinių sutarčių, 2010 m. sudarytų nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutarčių, vėlgi pasirašytų su asocijuotais ir neasocijuotais asmenimis, sąlygų palyginimas, šių sutarčių vykdymo aplinkybės (patikrinimo akto 9–19 psl.), lėmęs mokesčių administratoriaus išvadą, jog nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sandoriai tarp Pareiškėjos ir asocijuotų asmenų D. A. ir L. M. buvo sudaryti kitokiomis sąlygomis, negu sandoriai su neasocijuotais asmenimis, t. y. palankesnėmis atsiskaitymo sąlygomis, geresnės savo padėtimi (toliau nuo gatvės, mažiau kaimynų), geriau įrengtos (su įrengtu židiniu, virtuvės baldais ir įranga) poilsio patalpos asocijuotiems asmenims buvo parduotos žemesne kaina, negu analogiško ploto, bet be baldų, virtuvės įrangos, židinio poilsio patalpos, parduotos neasocijuotiems asmenims ir, jog D. A. ir L. M. parduotų poilsio patalpų pardavimo kaina neatitiko to meto nekilnojamojo turto rinkos kainos.

Pažymėtina, jog pati Pareiškėja, Vilniaus apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai atlikus jos operatyvų patikrinimą (2015-04-15 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (4.65)-FR1041-656), koregavo pajamas, gautas iš nekilnojamojo turto pardavimo D. A. ir L. M. sandorių ir 2015-12-18 mokesčių administratoriui pateikė patikslintas 2010 m. pelno mokesčio deklaraciją ir 2010 m. 04 mėn. PVM deklaraciją, kuriose PM ir PVM bazę padidino 16705 Lt ir papildomai apskaičiavo 3508 Lt pardavimo PVM. Taigi, Pareiškėja šiais savo veiksmais iš esmės pripažino aplinkybę, jog jos sudarytų kontroliuojamųjų transakcijų su asocijuotais asmenimis kaina neatitiko (nepilnai atitiko) tikrosios rinkos kainos.

Atsižvelgiant į aukščiau nurodytąjį teisinį reglamentavimą, pagal kurį būtent mokesčių mokėtojui, kilus abejonėms dėl kontroliuojamosios transakcijos kainos atitikties ištiesiosios rankos principui, tenka pirminė pareiga tinkamais įrodymais pagrįsti, kad, sudarydamas kontroliuojamąją transakciją, jis laikėsi šio principo. Šią savo pareigą Pareiškėja privalėjo įgyvendinti laikydamasi Taisyklių nuostatų ar pateikdama bet kokius kitus įrodymus, pagrindžiančius aplinkybes, jog sandorių kaina atitiko tikrąją rinkos kainą.

Ginčo byloje nėra duomenų apie tai, kad Pareiškėja jos mokesstinio patikrinimo metu būtų pateikusi mokesčių administratoriui dokumentus, patvirtinančius, kad Pareiškėja, pasirinkusi vieną

iš Taisyklėse nurodytų kainodaros metodų (19, 20 punktai) bei laikydamosi visų kitų Taisyklėse įtvirtintų imperatyvių reikalavimų, nustatė kontroliuojamųjų transakcijų kainas. Todėl nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius pagal Taisyklių nuostatas taikydamas jose įtvirtintą palyginamosios nepriklausomos kainos metodą perskaičiavo Pareiškėjos kontroliuojamųjų transakcijų kainas ir apskaičiavo ištiesiosios rankos principą atitinkančias kainas.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo ir pastabų nagrinėjimo dėl patikrinimo akto metu akcentavo, jog Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė nepriklausomų turto vertintojų ginčo nekilnojamojo turto objektų vertinimo ataskaitų (sutiktina su Inspekcija, jog byloje esančios Pareiškėjos pateiktos 2015-11-11 konsultacinė nuomonė dėl nekilnojamojo turto, esančio (duomenys neskelbtini), kainų ar UAB „O1“ 2015-05-07 pažyma Nr. 201505-01 dėl nekilnojamojo turto pardavimo kainų, nelaikytinos nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitomis, nes surašytos nesilaikant Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo reikalavimų). Tačiau Pareiškėja, teikdama 2017-10-09 skundą Komisijai dėl ginčijamo Inspekcijos sprendimo panaikinimo, pridėjo UAB „V1“ surašytą 2017-10-03 retrospektyvinio nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitą Nr. KL-N-17-196. Iš ataskaitos turinio matyti, jog kvalifikacijos pažymėjimą turinti turto vertinimo įmonė UAB „V1“ Pareiškėjos užsakymu atliko retrospektyvinį (atgalinį) ginčo turto rinkos vertės nustatymą 2002-06-25 ir 2002-07-04 datai pardavimo tikslu. Ataskaitoje pateikta išvada dėl ginčo turto rinkos vertės ir nurodyta, jog 2002-06-25 (preliminarijosios poilsio butų pirkimo ir pardavimo sutarties tarp Pareiškėjos ir D. A. pasirašymo data) dviejų poilsio butų rinkos vertė buvo 76400 Eur, o 2002-07-04 (preliminarijosios poilsio butų pirkimo ir pardavimo sutarties tarp Pareiškėjos ir L. M. pasirašymo data) kitų dviejų poilsio butų rinkos vertė buvo 72600 Eur. Pareiškėja, ginčydama Inspekcijos sprendimą, savo poziciją grindžia nurodytą turto vertinimo ataskaita. Nurodo, jog pagal ataskaitą 2002 m. nekilnojamojo turto 1 m² kaina buvo 523–590 Eur. Tai, pasak Pareiškėjos, reiškia, kad imant didžiausią turto vertintojų nustatytą vertę – 590 Eur, preliminarijose sutartyse nurodyta nekilnojamojo turto kaina yra 283 Eur didesnė negu tikroji rinkos vertė. Vadinas, su asocijuotais asmenimis sudarytose preliminarijose sutartyse (Pareiškėja įrodinėja, jog ginčo nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sandorių kaina buvo nustatyta būtent preliminarijose pirkimo ir pardavimo sutartyse ir todėl ji 2010 m. pardavė ginčo nekilnojamąjį turtą asocijuotiems asmenims šiose sutartyse nustatytais kainomis) buvo numatyta netgi didesnė kaina, lyginant ją su rinkos verte ir todėl ginčo nekilnojamasis turtas D. A. ir L. M. buvo parduotas tikrąją rinkos kaina.

Pasisakant dėl įrodymų vertinimo proceso, pažymėtina, jog LVAT savo praktikoje yra pasisakęs, kad įrodinėjimo procesu siekiama nustatyti tiesą ginče (byloje). Nekyla abejonių, kad dažniausiai absoliučios tiesos nustatymas nebus įmanomas dėl įvairiausių faktorių, todėl būtų galima teigti, jog įrodinėjimo metu siekiama tik reliatyvios tiesos nustatymo. Santykinės tiesos nustatymo procese, vertinant jau surinktus įrodymus, svarbu nustatyti įrodymų sąsajumą, tikrumą, leistinumą bei pakankamumą (LVAT 2007-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A17-1086/2007). Todėl, Komisijos vertinimu, pasisakant dėl Pareiškėjos apmokestinimo pagrįstumo ginčo byloje, reikšminga paminėti, kad PMĮ 40 straipsnyje įtvirtinta iš sandorio ar ūkinės operacijos gautų pajamų (patirtų išlaidų) atitikimo tikrajai rinkos kainai prezumpcija leidžia teigti, jog pirmiausia pagrįsti šias aplinkybes privalo mokesčių mokėtojas, o jam pateikus atitinkamus tai pagrindžiančius įrodymus, paneigti sandorio kainos neatitikimą tikrajai rinkos kainai privalo mokesčių administratorius. Įrodinėtinoms aplinkybėms pagrįsti Pareiškėja šioje inicijuoto mokesstinio ginčo stadijoje pateikė specifinį įrodymą – asmens, turinčio žinių ir teisę atlikti konkretaus turto vertinimą, pateiktą turto vertinimo ataskaitą. Pasisakant dėl šių įrodymų vertinimo pažymėtina, jog LVAT savo praktikoje nuosekliai laikosi pozicijos, jog šie įrodymai yra specifiniai, jiems paneigti gali būti naudojami tokiu pat būdu surinkti, specialių žinių turinčių asmenų pateikti duomenys. Tokiu būdu LVAT yra nurodęs, jog nei mokesčių administratorius, nei mokestinį ginčą ikiteismine tvarka nagrinėjančios institucijos, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nespėdžia dėl turto vertinimo ataskaitų teisingumo ir iš to kylančių teisinių pasekmių, o vertina susiklosčiusius

teisinius santykius, reguliuojamus Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymu, mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1546/2010, 2008-10-16 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1708/2008). LVAT praktikoje taip pat laikomasi pozicijos, jog jeigu byloje yra pateikta turto vertinimo ataskaita, tai jos tinkamumas mokesčiams apskaičiuoti ir pagrįsti gali būti įvertintas tik pasitelkiant specialių žinių turinčius specialistus, tuo tarpu, nei teismui, nei mokesčių administratoriui teisė vertinti turto vertinimo ataskaitų tinkamumą nėra suteikta. Atitinkamai 1999-05-25 Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo Nr. VIII-1202 (toliau – TVVPI) 23 straipsnio nuostatos numato, jog turto arba verslo vertinimo ataskaita laikoma teisinga, kol Priežiūros įstaiga nėra nustačiusi jos neatitikties šio įstatymo 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams ir (arba) kol ji nėra nuginčyta teisme. Tokiu būdu norminiuose aktuose nurodytiems asmenims pasinaudojus teise kreiptis dėl turto vertinimo ataskaitos teisingumo įvertinimo, turto vertinimo ataskaitos atitikimą norminių aktų reikalavimams vertina speciali institucija – Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba, kurios priimti sprendimai, jeigu juose yra konstatuojamas turto vertinimo ataskaitų neatitikimas norminių aktų reikalavimams, paneigia galimybę remtis šiais dokumentais kaip patikimais įrodymais, pagrindžiančiais vertinamo turto vertę.

Pagal MAĮ nuostatas mokesčių administratorius turi pareigą kontroliuoti mokesčių mokėtojo mokesčių apskaičiavimą, šioms funkcijoms įgyvendinti pasirinkdamas teisiškai leistinus ir norminiais aktais numatytus būdus, o kilus mokestiniam ginčui, yra ginčo šalis, turinti teisę pasinaudoti ginčo proceso šaliai suteiktomis procesinėmis teisėmis. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta bei į aplinkybę, jog įrodymą dėl ginčo turto kainos atitikimo tikrajai rinkos kainai Pareiškėja pateikė Komisijai (kuri pagal Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016-09-05 įsakymu Nr. V1-349 patvirtintų Paklausimų dėl turto arba verslo vertinimo ataskaitų atitikties TVVPI 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams nagrinėjimo taisyklių 2.7 papunktį neturi teisės kreiptis su paklausimu dėl turto vertinimo ataskaitos), o mokesčių administratorius neturėjo galimybių atlikti šio dokumento teisinio vertinimo, Komisijos nuomone, mokesčių administratorius turi jam suteiktomis priemonėmis atlikti šio dokumento vertinimą, pasisakydamas dėl jo pakankamumo ginčo turto tikrajai kainai pagrįsti.

Pažymėtina, jog LVAT praktikoje pripažįstama, kad Komisijai, kaip mokestinį ginčą tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus nagrinėjančiai institucijai, įvertinus ir atsižvelgus į jai naujai pateiktus įrodymus, centriniam mokesčių administratoriui būtų užkirsta galimybė savo turimomis priemonėmis patikrinti Komisijai naujai pateiktus įrodymus, taip pat atsirastų pagrindas skirtingam faktinių aplinkybių interpretavimui, dėl ko centrinis mokesčių administratorius netektų teisės apskūsti nepalankų pastarajam Komisijos sprendimą. Todėl tikslinga, kad Pareiškėjos naujai pateikta nekilnojamojo turto vertinimo ataskaita pirmiausiai būtų įvertinta centrinio mokesčių administratoriaus. LVAT, vertindamas MAĮ 155 str. 6 dalies nuostatą kartu su draudimu centriniam mokesčių administratoriui skūsti teismui Komisijos sprendimus dėl skirtingo faktinių aplinkybių interpretavimo, padarė išvadą, jog šios nuostatos paskirtis yra užtikrinti, kad naujų įrodymų, kurių nevertino centrinis mokesčių administratorius, pateikimas Komisijai, nebūtų pagrindas atsirasti skirtingam faktinių aplinkybių interpretavimui (2006-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A8-738/2006), taip pat, jog šios normos tikslas – užtikrinti centriniam mokesčių administratoriui teisę pasinaudoti galimybe savo turimomis priemonėmis patikrinti Komisijai naujai pateiktus įrodymus (2005-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A11-180/2005).

Vertindamas Pareiškėjos pateiktą dokumentą mokesčių administratorius, Komisijos nuomone, turėtų atkreipti dėmesį ir į LVAT praktiką dėl nurodyto pobūdžio dokumentų (turto vertinimo ataskaitų) kaip įrodymų vertinimo mokestiniuose ginčiuose, kada sprendžiant klausimą dėl sandorio vertės (kainos) nustatymo yra taikomas specialus norminis aktas – ginče minimos Taisyklės. LVAT 2017-10-09 nutartyje adm. byloje Nr. eA-786-442/2017 yra nurodęs, jog, atsižvelgiant į tai, jog ginčo teisinius santykius reglamentuoja Taisyklės, kurių nuostatomis nustatydamos kontroliuojamosios transakcijos kainą privalo vadovautis tiek mokesčių mokėtojas,

tiesiogiai mokėtojų administratorius, „mokesčių administratoriaus pasirinktas pareiškėjo GPM bazės bei analizuojamo ginčo sandorio vertės nustatymo metodas (pagal dviejose turto vertinimo ataskaitose nurodytų ginčo žemės sklypo rinkos kainų verčių vidurkį) negali būti pripažintas teisėtu bei taikytinu šiai ginčo situacijai (LVAT 2013-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A-438-492/2013)“.

Pareiškėja skunde išdėsto argumentus dėl to, jog, jos nuomone, jeigu būtų nustatyta, kad Pareiškėja nekilnojamąjį turtą asocijuotiems asmenims perleido ne rinkos kaina, dėl to Pareiškėjai padidinti PM ir PVM bazę yra nelogiška. Pareiškėja iš to jokios naudos negavo, o dėl sandorio, sudaryto mažesne nei rinkos kaina, naudą gavo nekilnojamojo turto pirkėjos D. A. ir L. M., kurios turėtų būti apmokestintos vadovaujantis GPMĮ nuostatomis. Dėl nurodytųjų Pareiškėjos argumentų Komisija pažymi, jog šiame mokestiniame ginče yra sprendžiamas Pareiškėjos mokestinės atsakomybės dėl netinkamo PMĮ 40 straipsnio nuostatų apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną taikymo klausimas. Todėl kitų mokesčių mokėtojų galimai padaryti mokestiniai pažeidimai, jų mokestinės atsakomybės klausimai nėra šio mokestinio ginčo dalykas ir todėl šie Pareiškėjos argumentai kaip neturintys jokios įtakos teisingam šio mokestinio ginčo išsprendimui nevertintini.

Pareiškėja skunde pateikia argumentus dėl to, jog Inspekcija patikrinimo akte nepagrįstai perskaičiavo parduotų butų savikainą. Mokesčių administratorius nustatė, kad ji sudarė 238380 Lt mažiau, negu apskaičiavo ir leidžiamiesiems atskaitymams priskyrė pati Pareiškėja.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja 2010 m. *sąnaudoms* priskyrė 1271202 Lt parduotų poilsio butų (duomenys neskelbtini), savikainą (D6000 Parduotų prekių savikaina; K20140 Prekių, skirtų perparduoti, įsigijimo savikaina). Nustatyta, kad Pareiškėja savo jėgomis ir samdydama subrangovus 2002 m. pradėjo statyti poilsio pastatų kompleksą (duomenys neskelbtini), ir statybos sąnaudas registravo 20140 buhalterinėje sąskaitoje. 2010-12-31 viso pastatų komplekso statybos savikaina buvo 1308113 Lt. Iš viso poilsio pastatų komplekse pastatyta 892,37 kv. m bendrojo ploto; apskaičiuojama 1 kv. m patalpų savikaina 1465,89 Lt (1308113 / 892,37). 2010 m. Pareiškėja pardavė 18 poilsio butų, iš viso 704,57 kv. m. Parduotų butų savikaina sudarė 1032822 Lt (704,57 x 1465,89), t. y. 238380 Lt (1271202 – 1032822) mažiau, negu apskaičiavo ir leidžiamiesiems atskaitymams priskyrė Pareiškėja.

Pareiškėja nesutinka su patikrinimo akte mokesčių administratoriaus apskaičiuota parduotų butų savikaina, nurodo, kad parduotų 704,57 kv. m poilsio butų baigtumas 2010 m. sudarė 93 proc. Analogiškas baigtumas buvo ir visų pastatų bendrų konstruktyvų (lauko sienų, stogo, bendro naudojimo laiptinių), vandens apskaitos mazgų, bendros elektros įrangos, bendrų ryšių komunikacijų, lauko inžinerinių komunikacijų, sklypo sutvarkymo darbų. Šiuos darbus turėjo atlikti, t. y. užbaigti iki 100 proc. baigtumo, Pareiškėja. Buvo sudarytas detalus tokių darbų vertės apskaičiavimas, iš kurio paaiškėjo, kad Pareiškėja dar turės apie 273000 Lt išlaidų. Faktiškai buvo išleista 273777 Lt. Šios išlaidos buvo patirtos 2011–2013 m. Bendra sąnaudų suma nuo statybos pradžios – 1581891 Lt. Tokiu būdu sąnaudos vienam kvadratiniam metrui parduodamo ploto: 1581891 Lt / 892,37 kv. m = 1772,68 Lt, o ne 1465,89 Lt, kaip nurodyta Inspekcijos patikrinimo akte.

PMĮ 7 str. 1 dalis (2005-12-20 įstatymo Nr. X-456 redakcija, galiojusi nuo 2006-01-01) numato, kad pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus. PMĮ 57 str. 2 dalyje nustatyta, jog mokesčių mokėtojai apskaitą ir atskaitomybę tvarko vadovaudamiesi Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymu bei kitais teisės aktais. Šio straipsnio 3 dalyje yra nurodyta, jog pelno mokesčiui skaičiuoti vienetas gali naudoti buhalterinėje apskaitoje naudojamus visuotinai pripažintus pajamų, sąnaudų pripažinimo, atsargų įkainojimo metodus, jei šis įstatymas nenustato ko kita.

2001-11-06 Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo Nr. IX-575 5 str. 2 dalyje yra nurodyta, jog visos įmonės, tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansines ataskaitas, vadovaujasi bendraisiais apskaitos principais, tarp kurių yra nurodyti kaupimo ir palyginimo bendrieji apskaitos principai. Pagal kaupimo principą pajamos registruojamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos –

tada, kai jos patiriamos (11 straipsnis). Pagal palyginimo principą įmonės pajamos, uždirbtos per ataskaitinį laikotarpį, siejamos su sąnaudomis, patirtomis uždirbant tas pajamas (12 straipsnis).

Remiantis 2001-11-06 Buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 3 str. 4 dalimi (2008-07-03 įstatymo Nr. X-1679 redakcija, galiojusi iki 2016-01-01), ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikla siekiantys pelno, tvarkydami apskaitą vadovaujasi verslo apskaitos standartais (VAS) arba tarptautiniais apskaitos standartais.

Remiantis 10 VAS „Pajamos“ 7 punktu, apskaitoje pajamos pripažįstamos, registruojamos ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomos, kai atitinka pajamų apibrėžimą ir galima patikimai nustatyti jų vertę. Apskaitoje pajamos registruojamos vadovaujantis kaupimo ir palyginimo principais. Pagal 10 VAS 8 punktą vadovaujantis kaupimo principu pajamos apskaitoje registruojamos, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant į laiką, kada buvo gauti pinigai. Pagal palyginamumo principą pajamos ir sąnaudos, susijusios su tuo pačiu sandoriu, turi būti pripažįstamos tą patį laikotarpį. Sąnaudos pripažįstamos tada, kai uždirbamos su jomis susijusios pajamos. Tačiau pajamos negali būti pripažįstamos, kol negalima patikimai įvertinti sąnaudų (9 punktas).

Pagal 11 VAS „Sąnaudos“ 7 punktą apskaitoje sąnaudos pripažįstamos, registruojamos ir pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomos, kai atitinka sąnaudų apibrėžimą ir galima patikimai nustatyti jų vertę. Apskaitoje sąnaudos registruojamos vadovaujantis kaupimo ir palyginimo principais. Pagal 11 VAS 8 punktą vadovaujantis kaupimo principu, apskaitoje sąnaudos registruojamos, kai jos patiriamos, neatsižvelgiant į laiką, kada buvo išleisti pinigai. Vadovaujantis palyginimo principu, apskaitoje sąnaudos registruojamos tuo pačiu metu, kaip ir pajamos, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusios su tuo pačiu sandoriu. Sąnaudomis pripažįstama tik ta sunaudoto turto, jo vertės sumažėjimo ar padidėjusių įsipareigojimų dalis, kuri tenka per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms (9 punktas).

Komisija, atsižvelgdama į byloje esančius įrodymus bei aukščiau nurodytas teisės aktų nuostatas, konstatuoja, jog šioje ginčo dalyje mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjos 2010 m. sąnaudoms priskyrė tas jos patirtas sąnaudas, kurios teko per ginčo mokestinį laikotarpį, t. y. 2010 m., uždirbtoms pajamoms, bet ne būsimųjų laikotarpių numatytas patirti (kaip nurodo Pareiškėja, 2011–2013 m. patirtas) sąnaudas.

Komisija, atsižvelgusi į aukščiau aprašytas aplinkybes, daro išvadą, jog ginčijamas Inspekcijos sprendimas, kuriuo buvo patvirtintas Pareiškėjos patikrinimo aktas, negali būti pripažintas pagrįstu ir teisingu, priimtu įvertinus visas su Pareiškėjos apmokestinimu susijusias aplinkybes. Todėl Inspekcijos sprendimas patvirtinti patikrinimo aktą keistinas į sprendimą atlikti pakartotinį Pareiškėjos mokestinį patikrinimą. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjai Inspekcijos sprendime nurodytos sumokėti PVM ir PM sumos atlikus pakartotinį mokestinį patikrinimą gali būti perskaičiuotos, Komisija šioje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje dėl Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų ginčijant mokesčių administratoriaus jai apskaičiuotų delspinigių ir skirtos baudos dydžius nepasisako, nes tai nėra tikslinga.

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

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-09-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-371 į sprendimą atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

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

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė