



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „P1“ 2017-11-09 SKUNDO**

2018 m. sausio 15 d. Nr. S-5 (7-252/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovei
mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

K. Z.

2017-12-19 posėdyje išnaginėjusi UAB „P1“ (toliau – Bendrovė) 2017-11-09 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-10-17 sprendimo Nr. 69-103, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-10-17 sprendimu Nr. 69-103 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2017-07-13 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (04.7.2)-FR0682-294, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 10927,94 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 4554,56 Eur GPM delspinigius ir 3278,37 Eur (30 proc.) GPM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Kauno AVMI atliko Bendrovės GPM, pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31.

Nustatyta, kad Bendrovė neišmokėjo J. A. ir M. M. per 2012–2014 metų laikotarpį solidariai priskaičiuotų 244143,76 Lt (įvertinus panaikintą 627798,24 Lt įsiskolinimą už 2012 m.), per laikotarpį 2015–2016 m. solidariai priskaičiuotų 104759,52 Eur pajamų už patalpų nuomą. Bendrovė tokius nuomos pajamų įsiskolinimus performina vis į naujas rašytines sutartis, nukeldama pajamų išmokėjimo terminus net iki 2025-12-31. Inspekcija pažymėjo, kad už patalpų nuomą su juridiniais asmenimis UAB „P3“ ir UAB „O1“ buvo dalinai atsiskaitoma. Bendrovė gaudavo dalį pajamų už subnuomotas patalpas, o banko sąskaitose ir kasoje piniginių lėšų trūkumo nenustatyta.

Inspekcija padarė išvadą, kad Bendrovės atsakingi asmenys elgėsi nesąžiningai, sudarydami su fiziniiais asmenimis įsipareigojimų atidėjimo sutartis, kurių pagalba vengdavo pripažinti nuomos pajamų išmokėjimo faktus ir prievolę mokėti GPM, nors už įformintus įsipareigojimų atidėjimus palūkanas išmokėdavo, jas deklaruodavo, o GPM neskaičiuodavo.

1. Dėl taikytinų teisės aktų ir teismų praktikos mokestinės naudos aspektu

Ginčijamame sprendime aptariamos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnio, 69 str. 1 dalies nuostatos bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika aiškinant pastarojo MAĮ straipsnio taikymą konkrečiose mokestinėse bylose (2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007; 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A556-250/2008, 2017-03-09 nutartis adm. byloje Nr. eA-2885-438/2017).

Inspekcijos sprendime pabrėžiama, kad palūkanos, gautos už suteiktas paskolas (išskyrus paskolas, kurias vieneto dalyvis suteikia vienetui arba gyventojas suteikia asmeniui, susijusiam su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, jeigu už šias paskolas vienetas arba asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, vieneto dalyviui arba gyventojui moka palūkanas, viršijančias tikrąją rinkos kainą), jeigu paskolos bus pradėtos grąžinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos, yra neapmokestinamos GPM (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) (2008-12-23 redakcija Nr. XI-111) 17 str. 1 d. 19 punktas).

Ginčijame sprendime nurodomos Bendrovės mokestinio patikrinimo metu nustatytos aplinkybės (Patikrinimo aktas, 3–22 psl., Kauno AVMI Sprendimas, 1–11 psl.):

1) Bendrovė teikė medienos impregnavimo ir patalpų subnuomos paslaugas. Pajamos, gautos iš medienos impregnavimo, 2012 metais sudarė 95 proc., 2013 m. – 90 proc., 2014 m. – 82 proc., 2015 m. – 70 proc. ir 2016 metais – 81 proc. visų Bendrovės gautų pajamų. Bendrovė nuomoja patalpas iš J. A. ir M. M. bei iš UAB „P3“ ir UAB „O1“, kurias pernuomoja kitiems asmenims;

2) Bendrovė su visais minėtais patalpų nuomotojais yra pasirašiusi patalpų nuomos sutartis, tačiau atsiskaitymus vykdo tik su UAB „P3“ ir UAB „O1“. Bendrovės buhalterinės apskaitos registruose tiesioginių išmokėjimų už patalpų nuomą fiziniams asmenims neapskaityta;

3) Bendrovė 2012–2015 metų laikotarpiu patalpų nuomotojams J. A. ir M. M. patalpų nuomos mokesčio išmokėjimų nedeclaravo. 2016 metais deklaravo dalį išmokėjimų už 2010 metus. 2012–2013 metais mokėjo palūkanas už įsiskolinimų atidėjimą;

4) M. M. bei J. A. ir Bendrovė 2009-12-31 sudarė Patalpų nuomos sutartį Nr. 16/10 PN, pagal kurią nuomotojai perdavė nuomininkui valdyti ir naudotis patalpomis, esančiomis adresu: (*duomenys neskelbtini*), bendras plotas – 17438,84 kv. m., nuomos mokestis – 2 Lt/1 kv. m. per mėnesį;

5) M. M., J. A. ir Bendrovė 2010-12-31 pasirašė Protokolą prie 2009-12-31 patalpų nuomos sutarties Nr. 16/10 PN, pagal kurį šalys sutarė nuo 2011-01-01 pakeisti nuomos mokestį į 3 Lt / 1 kv. m. per mėnesį, 2012-12-31 šalys sutarė nuo 2013-01-01 pakeisti nuomos mokestį į 0,66 Lt / 1 kv. m. per mėnesį, 2013-12-31 šalys sutarė nuo 2014-01-01 pakeisti nuomos mokestį į 0,50 Lt / 1 kv. m. per mėnesį, 2014-12-30 nustatė 1 Eur per metus nuomos mokestį;

6) UAB „P3“ (Nuomininkas Nr. 1), Bendrovė (Nuomininkas Nr. 2) ir patalpų savininkai J. A. bei M. M. 2014-04-25 pasirašė Susitarimą „Dėl susikeitimo nuomojamomis patalpomis“, pagal kurį Nuomininkas Nr. 1 ir Nuomininkas Nr. 2 iš patalpų savininkų nuomoja atskiras patalpas, esančias tuose pačiuose pastatuose. Šalys susitarė, kad nuo 2014-05-01 abu nuomininkai susikeičia nuomojamomis patalpomis, esančiomis adresu: (*duomenys neskelbtini*);

7) M. M. bei J. A. ir Bendrovė 2014-06-02, 2015-06-02, 2015-06-30, 2015-09-28 keitė patalpų nuomos sutartį dėl valdomų patalpų. 2015-11-12 šalys susitarė dėl nuomos sutarties nutraukimo nuo 2015-11-16;

8) M. M. ir J. A. 2016-05-26 su Bendrove pasirašė Negyvenamųjų patalpų nuomos sutartį Nr. 03-05-16 AJ, pagal kurią nuomotojai įsipareigoja perduoti nuomininkui patalpas, esančias adresu: (*duomenys neskelbtini*), bendras plotas – 4149,08 kv. m. Patalpų nuomos terminas prasideda nuo 2016-06-01 ir baigiasi praėjus 3 metams, t. y. 2019-06-01. Nuomos mokestis – 0,1 Eur / 1 kv. m. per mėnesį;

9) Inspekcija nustatė, kad Bendrovei nuomojant patalpas adresu: (*duomenys neskelbtini*), iš fizinių asmenų už 1 kv. m. plotą nuomos kaina laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2014-12-31 buvo nuo

0,5 iki 3 Lt per mėnesį, nuo 2015-01-01 viso nuomojamo ploto kaina 1 Eur per metus, 2016 metais 0,1 Eur už kv. m. per mėnesį. Nuomojant patalpas iš UAB „P3“ mėnesio nuomos mokestis už 1 kv. m. nuo 2012-01-01 iki 2014-01-31 nekito ir buvo 1,34 Lt be PVM, nuomojant patalpas iš UAB „O1“ nuomos mokestis svyravo nuo 0,15 Eur iki 0,44 Eur;

10) Inspekcija nustatė, kad Bendrovė patalpas nuomoja 11 juridinių asmenų ir 1 fiziniam asmeniui. Bendrovės buhalterinės apskaitos registruose 2012-01-01 apskaitytas 168418,90 Lt paslaugų pirkėjų įsiskolinimas. Patalpų nuomininkai UAB „B1“, UAB „D1“ ir UAB „S1“ laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2014-04-01 (iki sutarčių nutraukimo) nuomos mokesčio nemokėjo. Paslaugų pirkėjų įsiskolinimas 2014-12-31 pagal Bendrovės apyvartos žiniaraščius siekė 324747,03 Lt: UAB „B1“ – 237472,12 Lt, UAB „D1“ – 32213,86 Lt, UAB „S1“ – 55061,05 Lt;

11) Bendrovė (Nuomotojas) ir UAB „D1“ (Nuomininkas) 2012-11-02 pasirašė Įsipareigojimų atidėjimo sutartį Nr. 01/2012 PS-PG-DB, kurią keitė 2013-12-30, 2014-04-01, 2014-12-31 ir nustatė įsipareigojimų atidėjimo terminą 2025-01-01;

12) Bendrovės direktorė S. N. 2017-04-25 paaiškinime Nr. 8/17 apie nuomos kainas susijusiems subnuomininkams nurodė, kad visos susijusios su Bendrove įmonės susikūrė iš dešimtmečių dirbusios šioje teritorijoje valstybinės metalo apdirbimo įmonės „P“ atskirų padalinių ir ilgamečių darbuotojų. „Jausdami socialinę atsakomybę dėl keliolikos dešimčių darbuotojų ir nematydami greitos galimybės pernuomoti didelio ploto (kelių tūkstančių kv. m.) gamybines patalpas, priėmėme sprendimą taikyti mažą nuomos kainą, kad nesužlugdyti sunkiai besiverčiančių įmonių. Tuo pačiu buvo užtikrinta patalpų ir jose esančių komunalinių tinklų priežiūra ir turto apsauga, nenyko nenaudojamas nekilnojamas turtas“;

13) 2012-01-01 apskaitytas Bendrovės įsiskolinimas fiziniams asmenims už patalpų nuomą sudarė 1055930,40 Lt, kuris 2010 m. ir 2011 m. pakeistas į Įsipareigojimų atidėjimo sutartis. 2010-12-31 minėti fiziniai asmenys ir Bendrovė pasirašė Įsipareigojimų atidėjimo sutartį Nr. 02/2010PS-PG, kurioje nurodyta, kad už patalpų nuomą laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2010-12-31 yra susidariusi 428132,16 Lt dydžio skola. Šalys sutarė, kad dėl sudėtingos finansinės padėties šios skolos gražinimas atidedamas iki 2015-01-01, nustatoma metinė 7,7 proc. palūkanų norma. 2010-12-31, 2013-12-31, 2014-12-31 sutartis buvo keičiama – skolos gražinimas pratęstas iki 2025-12-31, nuo 2014-01-01 nustatyta 1 proc. palūkanų norma, nuo 2015-01-01 – 0,1 proc. 2011-12-30 fiziniai asmenys ir Bendrovė pasirašė Įsipareigojimų atidėjimo sutartį Nr. 01/2010PS-PG, kurioje nurodyta nuo 2011-01-01 iki 2011-12-31 susidariusi 627798,24 Lt dydžio skola, jos gražinimas atidedamas iki 2025-01-01, nustatoma metinė 8,5 proc. palūkanų norma, 2014-12-31, 2012-12-28 buvo keičiamos palūkanų normos. Iš esmės tokios pačios atidėjimo sutarys tarp šalių buvo sudarytos 2012-12-28, 2013-12-31, 2014-12-31;

14) Inspekcija pagal Bendrovės pateiktus dokumentus nustatė, kad nuomos mokesčio fiziniams asmenims Bendrovė nemokėjo, todėl buhalterinės apskaitos registruose buvo formuojami kasmet didėjantys įsiskolinimai. Įvertinus 2012-01-01 suformuotą įsiskolinimo likutį 1055930,40 Lt bei per 2012–2014 m. priskaičiuotą 871942,00 Lt nuomos mokesčio sumą, buhalterinės apskaitos registre Nr. 4042 „Skolos savininkams – ilgalaikiai įsipareigojimai“ 2014-12-31 suformuotas 1927872,40 Lt įsiskolinimas J. A. ir M. M.;

15) Bendrovė 2015 metais pagal J. A. ir M. M. 2015-07-22 sutikimą panaikino 1255596 Lt (363645,74 Eur) įsiskolinimą minėtiems asmenims už patalpų nuomą, tačiau palūkanos 254850,04 Lt (kiekvienam po 127425,02 Lt) už įsipareigojimų atidėjimą už minėtus metus buvo išmokėtos;

16) UAB „P3“, Bendrovė ir J. A. bei M. M. 2015-06-01 pasirašė Trišalę reikalavimų įskaitymo sutartį, pagal kurią po atitinkamo tarpusavio užskaitymo: UAB „P3“ lieka skolinga 213574,51 Eur (737430,00 Lt) minėtų fizinių asmenų naudai, o Bendrovė – 101854,19 Eur (351682,17 Lt) minėtų asmenų naudai;

17) nuo 2011-01-01 iki 2016-12-31 J. A. ir M. M. pagal 2011-12-09, 2013-12-27, 2014-03-25 paskolos sutartis suteikė Bendrovei paskolų iš viso 313000 Lt (kiekvienas po 156500 Lt). Šiems asmenims už suteiktas paskolas buvo skaičiuojamos ir mokamos palūkanos, 2013 metais buvo išmokėta 3300 Lt palūkanų už suteiktas paskolas (kiekvienam po 1650 Lt);

18) Inspekcija nustatė, kad pagal Bendrovės 2012–2016 m. balanso duomenis didžiausi įsiskolinimai buvo apskaityti J. A. ir M. M., pvz., 2012 m. pabaigoje apskaityta: skolos savininkams – ilgalaikiai įsipareigojimai – 1683728,64 Lt, palūkanų skola už ilgalaikius įsipareigojimus savininkams – 58309,00 Lt, įsipareigojimai pagal paskolos sutartis – 33000 Lt, prekybos skolos–pabėgių mirkymas – 101796,33 Lt, skolos paslaugų tiekėjams – 86500,31 Lt; 2013 m. pabaigoje apskaityta: skolos savininkams – ilgalaikiai įsipareigojimai – 1683728,64 Lt, įsipareigojimai pagal paskolos sutartis – 73000 Lt; prekybos skolos – pabėgių mirkymas – 33933,63 Lt; skolos paslaugų tiekėjams – 98941,59 Lt; ilgalaikiai įsipareigojimai – paskolos (UAB „P3“) – 101000 Lt;

19) Inspekcija išanalizavo 2012–2016 m. kiekvieno ataskaitinio mėnesio piniginius likučius ir nustatė, kad Bendrovė turėjo piniginių lėšų mėnesio nuomos pajamoms fiziniams asmenims išmokėti, tačiau apiformintiems įsiskolinimams mokėjimų nevykdė, pvz., 2012 m. sausio mėn. pinigų likutis – 293033,75 Lt, pagal sutartis priklausė išmokėti per mėnesį – 52316,52 Lt, 2012 m. balandžio mėn. pinigų likutis – 168440,46 Lt, priklausė išmokėti – 52316,52 Lt, 2012 m. rugpjūčio mėn. pinigų likutis – 108095,35 Lt, priklausė išmokėti – 52316,52 Lt ir t.t.);

20) Bendrovė priskaičiuotomis palūkanomis (2012 m. – 88968,96 Lt, 2013 m. – 132914,88 Lt ir 2014 m. – 18562,40 Lt) atitinkamų metų Metinėse pelno mokesčio deklaracijose mažino nuostolį prieš apmokestinimą, pagal Lietuvos Respublikos PM įstatymo 40 str. 3 dalies nuostatas.

Ginčijamame sprendime nurodoma, kad Bendrovė patalpas iki 2014-01-01 subnuomavo mažesnėmis kainomis, nei nuomojo iš patalpų savininkų, įsiskolinimų kitiems nuomotojams neturėjo arba jie buvo nedideli lyginant su skola minėtiems fiziniams asmenims, subnuomininkai žymių įsiskolinimų už patalpų nuomą neturėjo, Bendrovė turėjo piniginių lėšų mėnesio nuomos pajamoms išmokėti, didžiausi Bendrovės apskaityti įsiskolinimai buvo J. A. ir M. M., todėl Inspekcija konstatavo, jog Bendrovė galėjo atsiskaityti su nuomotojais fiziniais asmenimis. Inspekcija padarė išvadą, Bendrovė siekė išvengti mokesčių mokėjimo, taip gaudama mokestinę naudą, todėl neatsižvelgė į formalias įsipareigojimų atidėjimo sutartis ir nustatė pajamų išmokėjimo faktus pagal išmokėtas palūkanas. Inspekcija pažymėjo, jog Bendrovė ir fiziniai asmenys įsipareigojimų atidėjimą taikė nuompinigiams, už kurį skaičiavo palūkanas, todėl nebuvo pagrindo šių išmokėjimų laikyti paskolų grąžinimu pagal atskirai sudarytas 2011-12-09, 2013-12-27, 2014-03-25 paskolų sutartis (Patikrinimo aktas, 16–22 psl.).

Inspekcija taip pat pažymi, kad šiuo atveju mokesčių administratorius neprivalėjo ginčyti Bendrovės sudarytų paskolos sandorių. Nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprendžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pvz., sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT 2010-05-17 nutartis adm. byloje Nr. A556-735/2010, 2013-09-23 nutartis adm. byloje Nr. A575-1583/2013, 2017-01-25 nutartis adm. byloje Nr. A-195-556/2017, 2017-10-04 nutartis adm. byloje Nr. A-1398-556/2017). Kaip matyti, LVAT aiškiai pasisakė, jog mokesčių administratorius civilinius sandorius vertina mokesčių teisės aspektais.

Šiuo atveju, Inspekcija minėtus sandorius (nuomos, įsipareigojimų atidėjimo sutartis, protokolus prie jų ir t. t.) vertino mokesčių teisės aspektais (MAĮ 69 str. taikymo aspektu), nes mokesčių administratoriui nesuteikti įgaliojimai spręsti sandorių vykdymo civilinės teisės prasme klausimų, todėl nėra pagrindo pasisakyti dėl įsipareigojimų vykdymo tvarkos (palūkanų, delpinigių skaičiavimo, baudų taikymo, komercinio kreditavimo vykdymo, įmokų paskirstymo). Kitaip sakant, šiuo konkrečiu atveju mokesčių administratorius Bendrovės ir J. A. bei M. M. sudarytus sandorius vertino per mokestinės naudos siekimo prizmę, todėl įsipareigojimų pagal civilinės teisės reikalavimus vykdymas nėra šios bylos nagrinėjimo dalykas.

Atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus argumentus ir faktines aplinkybes, Inspekcija patvirtino Kauno AVMI 2017-07-13 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-294.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu, teigdama, kad Inspekcija ginčijamo sprendimo išvadas grindė atskirais iš konteksto išimtais faktais, ignoravo ekonominės krizės įtaką, neatsižvelgė į platesnį Bendrovės verslo kontekstą ir platesnį laikotarpį, nevertino Bendrovės pateiktų argumentų bei įrodymų apie Bendrovės skolas ir prastą finansinę būklę.

2008–2009 metų ekonominė krizė neigiamai įtakojo ir Bendrovės bei jos įmonių grupės veiklą: Bendrovė 2012 m. patyrė 111864 Lt veiklos nuostolį, 2013 m. – 284018 Lt veiklos nuostolį, 2014 – 90783 Lt veiklos nuostolį ir tik 2015 m. pavyko pasiekti 4743 Eur apmokestinamąjį pelną. Blogėjant finansinei situacijai Bendrovės veikla tapo neprognozuojama. Dėl galimų verslo partnerių nemokumo arba mokėjimo atidėjimų, Bendrovei atsirado neišvengiamas poreikis turėti pakankamą lėšų sąskaitoje rezervą. Bendrovė ėmėsi reikiamų priemonių padėčiai stabilizuoti. „Susiveržti diržus“ teko ir patalpų savininkams. Dėl sunkių finansinių aplinkybių Bendrovė negalėjo vykdyti visų mokėjimų, ir pradėjo kauptis skola būtent už nuomą. Bendrovė pradėjo tartis su patalpų savininkais dėl skolos mokėjimo terminų atidėjimo.

Bendrovė skunde pažymi, kad sprendimas sudaryti susitarimus dėl skolų gražinimo atidėjimo už patalpų nuomą buvo priimtas atsižvelgiant į metinio finansinių ataskaitų audito metu pateiktas auditorių pastabas. Neatidėjus skolų gražinimo, t. y. nepakeitus trumpalaikių įsipareigojimų į ilgalaikius, Bendrovė būtų buvusi priversta skelbti bankrotą, kadangi pradelsti Bendrovės įsipareigojimai viršijo pusę į jos balansą įrašyto turto vertės (Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymo 2 str. 8 dalis). Todėl Bendrovė ekonominės krizės aplinkybėmis kaip tik elgėsi ypatingai sąžiningai: dėjo visas pastangas bei sugebėjo tinkamai suvaldyti verslą (nebankrutavo) ir savo pinigų srautus taip, kad įstengė laiku mokėti visus jai priklausančius mokesčius valstybei ir darbuotojams. Taigi, Bendrovės tikslai, sudarant paskolų ir įsipareigojimų atidėjimo sandorius, buvo ekonomiškai pagrįsti.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos išvada, kad tikrinamu laikotarpiu Bendrovė turėjo pakankamai piniginių lėšų einamiesiems nuomos mokesčio mokėjimams vykdyti. Bendrovė skunde pateikia informaciją apie 2012–2016 metų pinigų likučius, t. y. kokie būtų buvę piniginių lėšų likučiai kiekvieno ataskaitinio mėnesio pabaigai, jeigu būtų išmokėti nuomos mokesčiai už ginčo patalpų nuomą. Iš pateiktų skaičiavimų matyti, kad tik 2012 metų sausio–kovo mėn. piniginių lėšų likutis sąskaitoje būtų buvęs teigiamas, kitus mėnesius iki pat 2016 metų pabaigos likutis – neigiamas, t. y. laiku vykdant nuomos mokesčio mokėjimą Bendrovei būtų pritrūkę pinigų kitiems atsiskaitymams.

Kadangi tarp Bendrovės ir patalpų savininkų realiai buvo susiklostę nuomos teisiniai santykiai, nagrinėjamu atveju yra aktualios Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) normos, reguliuojančios nuomininko ir nuomotojo teisinius santykius.

CK 6.487 str. 1 dalis nustato, kad nuomininkas privalo laiku mokėti nuomos mokesť. Už šios pareigos tinkamą nevykdymą nuomininkui kyla teisinės pasekmės – pareiga mokėti palūkanas. Terminą vykdyti piniginę prievolę praleidęs skolininkas privalo mokėti 5 proc. dydžio metines palūkanas už sumą, kurią sumokėti praleistas terminas, jeigu įstatymai ar sutartis nenustato kitokio palūkanų dydžio. Kai abi sutarties šalys yra verslininkai ar privatūs juridiniai asmenys, tai už termino praleidimą mokamos 6 proc. dydžio metinės palūkanos, jeigu įstatymai ar sutartis nenustato kitokio palūkanų dydžio (CK 6.210 straipsnis). Bendrovė pažymi, kad jeigu palūkanų mokėjimas už nuomos mokesčio skolos negražinimą nebūtų nustatytas pačios Bendrovės, tai tokiu atveju Bendrovei mokesčių tikslais būtų taikomas menamų palūkanų nustatymas ir jų skaičiavimas pagal rinkos vidutinę palūkanų normą.

Skunde akcentuojama, kad nagrinėjamu atveju turi būti atsižvelgiama į subsidiarų CK normų taikymą. LVAT jurisprudencijoje vadovaujamosi nuostata, kad susidūrus su viešosios teisės normomis nereglamentuotais teisiniais santykiais, yra galimas subsidiarus privatinės teisės normų taikymas. Subsidiarus CK normų taikymas pildant viešosios teisės spragas leidžia tiksliau prognozuoti galimą susiklosčiusių teisinių santykių įvertinimą nei teisės spragas šalinant kitu būdu – įstatymų arba teisės analogijos pagalba (LVAT 2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A11-648/2003).

Šio ginčo atveju egzistuoja teisinis pagrindas subsidiariai taikyti privatinės teisės normas (CK 1.1 str. 2 dalis), kadangi nuompinigių ir palūkanų už laiku nesumokėtus nuompinigius mokėjimo eilės tvarką tiesiogiai reglamentuoja ne mokesčių įstatymai, o CK, kuriame nustatyta, kad palūkanų mokėjimas turi įstatymuose numatytą pirmumą palyginus su pagrindinės prievolės įvykdymu. CK 6.54 straipsnyje „Įmokų paskirstymas“ nurodytas toks mokėjimų eiliškumas: 1) jeigu šalys nesusitaria kitaip, įmokos, kreditoriaus gautos vykdant prievolę, pirmiausiai skiriamos atlyginti kreditoriaus

turėtoms išlaidoms; 2) antrąja eile įmokos skiriamos mokėti palūkanoms; 3) trečiaja eile įmokos skiriamos netesyboms mokėti; 4) ketvirtąja eile įmokos skiriamos pagrindinei prievolei įvykdyti.

CK 6.54 straipsnis aiškiai nurodo, kad be Kreditoriaus sutikimo Bendrovė negali vienašališkai pakeisti įmokų paskirstymo. Kreditoriai tokio sutikimo nedavė, todėl nei Bendrovė, nei Inspekcija negali nustatyti kitokios įmokų paskirstymo tvarkos. Tai prieštarautų minėtam CK straipsniui.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą ir vadovaudamasi MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, Bendrovė prašo panaikinti Inspekcijos 2017-10-17 sprendimą Nr. 69-103.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi Bendrovės skundo motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas byloje yra kilęs dėl Inspekcijos 2017-10-17 sprendimo Nr. 69-103 nurodymų Bendrovei sumokėti 10927,94 Eur GPM, 4554,56 Eur GPM delspinigius ir 3278,37 Eur GPM baudą teisėtumo ir pagrįstumo.

Mokesčių administratorius, įvertinęs kontrolės procedūrų metu surinktą informaciją, taikydamas MAĮ 10 straipsnį ir 69 str. 1 dalį, konstatavo, kad Bendrovė, formaliai sudarydama įsiskolinimo atidėjimo sutartis, nukeldama įsiskolinimo už nuomą mokėjimą, palūkanų forma siekė išmokėti nuomos pajamas fiziniams asmenims, išvengiant GPM mokėjimo.

Bendrovė pateiktame skunde bei Bendrovės atstovė posėdžio Komisijoje metu nesutiko su mokesčių administratoriaus išvadomis, nurodydama, jog skolos fiziniams asmenims už nuomą atidėjimas buvo sąlygotas 2008–2009 metų ekonominės krizės. Bendrovė akcentuoja, jog neatidėjus šių skolų grąžinimo, Bendrovė būtų buvusi priversta skelbti bankrotą, nes jos pradelsti įsipareigojimai viršijo pusę balanse įrašyto turto vertės. Skunde pateikti skaičiavimai, Bendrovės nuomone, pagrindžiantys piniginių lėšų nepakankamumą (priešingai, negu teigia Inspekcija) nuomos mokesčio mokėjimams vykdyti. Bendrovė nurodo, jog išmokėdama palūkanas už pradelstą skolą fiziniams asmenims už nuomą, vadovavosi CK normomis, kurios nagrinėjamu atveju turi būti taikomos subsidiariai.

Iš ginčijamo Inspekcijos 2017-10-17 sprendimo, Bendrovės 2017-11-09 skundo, Komisijos posėdžio metu išsakytos Bendrovės atstovės pozicijos matyti, jog ginčas vyksta dėl faktinių aplinkybių vertinimo ir turinio viršenybės prieš formą principo taikymo šių aplinkybių kontekste. Todėl Komisija, nagrinėdama bylos faktines aplinkybes, vertina, ar mokesčių administratorius pagrįstai šioje byloje taikė turinio viršenybės prieš formą principą. Tokiu būdu Komisija, nagrinėjanti mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus, pažymi, jog šiame sprendime vertinamos faktinės aplinkybės konkrečiai tik mokesčių teisės aspektu, t. y., kaip jos aiškintinos mokestiniuose teisiniuose santykiuose vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu.

Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (MAĮ 69 str. 1 dalis).

Vienas iš pagrindinių mokesčių teisės principų yra turinio viršenybės prieš formą principas. Turinio viršenybės prieš formą principas, vadovaujantis MAĮ 10 straipsniu, reikalauja, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė būtų teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Taigi aiškiai pastebima įstatymų leidėjo pozicija tikrajam ūkinės operacijos turiniui teikti pirmenybę šio turinio įforminimo atžvilgiu (2004-10-27 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A1-355/2004).

Mokesčio apskaičiavimui taikant turinio viršenybės prieš formą principą, būtina nustatyti, kad sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaryta turint tikslą gauti mokestinę naudą.

Atsižvelgiant į MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatas, pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius (LVAT 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A502-1305/2008; 2013-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A438-97/2013). Konstatuodamas minėtas aplinkybes bei apskaičiuodamas mokesčius, mokesčių administratorius savo išvadas privalo pagrįsti motyvuotu ir aiškiu faktinių aplinkybių vertinimu ir objektyviais, abejonių nekeliančiais įrodymais. Paminėtina ir tai, kad viešojo administravimo subjektas privalo vadovautis Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) įtvirtintais principais (VAI 3 straipsnis), taip pat ir objektyvumo principu, kuris reiškia, kad sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išsiaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus. Šis reglamentavimas lemia ir tai, kad priimami sprendimai negali būti paremti prielaidomis ir spėjimais, o mokesčių administratorius turi konkrečiais, aiškiais ir neginčijamais įrodymais paremti savo sprendimus ir neturi būti jokių abejonių dėl sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo.

Tokiu būdu Komisija vertina, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorių (ūkinių operacijų) turinio (siekiama iš esmės tik mokestinės naudos) yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais.

Mokesčių administratorius savo išvadas dėl Bendrovei konstatuoto mokestinio pažeidimo – GPM vengimo nuo J. A. ir M. M. išmokėtų palūkanų už atidėtą skolą už nuomą, grindžia šiomis esminėmis aplinkybėmis: Bendrovė tikrintu laikotarpiu nuomojo patalpas iš J. A. ir M. M. bei iš UAB „P3“ ir UAB „O1“, kurias pernuomojo kitiems asmenims; atsiskaitymai buvo vykdomi tik su UAB „P3“ ir UAB „O1“; fiziniams asmenims tik 2016 metais buvo išmokėta dalis įsiskolinimo už 2010 metus; Bendrovė patalpas nuomoja 11 juridinių asmenų ir 1 fiziniam asmeniui; Patalpų nuomininkai UAB „B1“, UAB „D1“ ir UAB „S1“ laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2014-04-01 (iki sutarčių nutraukimo) nuomos mokesčio nemokėjo (Bendrovės buhalterinės apskaitos registruose 2012-01-01 apskaitytas 168418,90 Lt paslaugų pirkėjų įsiskolinimas, 2014-12-31 – 324747,03 Lt: UAB „B1“ – 237472,12 Lt, UAB „D1“ – 32213,86 Lt, UAB „S1“ – 55061,05 Lt); 2012-01-01 apskaitytas Bendrovės įsiskolinimas fiziniams asmenims už patalpų nuomą sudarė 1055930,40 Lt, jis 2010 m. ir 2011 m. buvo pakeistas į Įsipareigojimų atidėjimo sutartis (2010-12-31 J. A., M. M. ir Bendrovė pasirašė Įsipareigojimų atidėjimo sutartį Nr. 02/2010 PS-PG, kurioje nurodyta, kad už patalpų nuomą laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2010-12-31 yra susidariusi 428132,16 Lt dydžio skola; dėl sudėtingos finansinės padėties šios skolos grąžinimas buvo atidėtas iki 2015-01-01, nustatyta metinė 7,7 proc. palūkanų norma. 2010-12-31, 2013-12-31, 2014-12-31 sutartis buvo keičiama – skolos grąžinimas pratęstas iki 2025-12-31, nuo 2014-01-01 nustatyta 1 proc. palūkanų norma, nuo 2015-01-01 – 0,1 proc. 2011-12-30 fiziniai asmenys ir Bendrovė pasirašė Įsipareigojimų atidėjimo sutartį Nr. 01/2010PS-PG, kurioje nurodyta, kad laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2011-12-31 susidariusios 627798,24 Lt dydžio skolos grąžinimas atidedamas iki 2025-01-01, nustatoma metinė 8,5 proc. palūkanų norma. 2014-12-31, 2012-12-28 buvo keičiamos palūkanų normos); iš esmės tokios pačios atidėjimo sutartys tarp šalių buvo sudarytos 2012-12-28, 2013-12-31, 2014-12-31; 2012–2013 metais Bendrovė J. A. ir M. M. mokėjo palūkanas už įsiskolinimų atidėjimą; nuomos mokestis fiziniams asmenims nebuvo mokėtas, todėl buhalterinės apskaitos registruose buvo formuojami kasmet didėjantys įsiskolinimai; įvertinus 2012-01-01 suformuotą įsiskolinimo likutį 1055930,40 Lt bei per 2012–2014 m. priskaičiuotą 871942,00 Lt nuomos mokesčio sumą, Bendrovės buhalterinės apskaitos registruose 2014-12-31 suformuotas 1927872,40 Lt įsiskolinimas fiziniams asmenims; J. A. ir M. M. 2015-07-22 sutikimu Bendrovė panaikino 1255596 Lt įsiskolinimą minėtiems asmenims už patalpų nuomą, tačiau palūkanos 254850,04 Lt (kiekvienam po 127425,02 Lt) už įsipareigojimų atidėjimą už minėtus metus buvo išmokėtos; pagal Bendrovės 2012–2016 m. balanso duomenis didžiausi įsiskolinimai buvo apskaityti J. A. ir M. M.; išanalizavus 2012–2016 m. kiekvieno ataskaitinio mėnesio piniginius likučius, nustatyta, kad Bendrovė turėjo piniginių lėšų mėnesio nuomos pajamoms fiziniams asmenims išmokėti, tačiau apiformintiems įsiskolinimams mokėjimų nevykdė; Bendrovė priskaičiuotomis palūkanomis (2012 m. – 88968,96 Lt, 2013 m. – 132914,88 Lt ir 2014 m. –

18562,40 Lt) atitinkamų metų Metinėse pelno mokesčio deklaracijose mažino nuostolį prieš apmokestinimą pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 str. 3 dalies nuostatas.

Kaip matyti iš ginčijamo sprendimo, vertindamas minėtas faktines aplinkybes, mokesčių administratorius nustatė, jog minėti sandoriai sudaryti siekiant vienintelio tikslo – gauti mokesstinę naudą, įgyti mokesstinį pranašumą, išvengiant mokesčių įstatymuose numatytų mokesčių prievolių, kurios atsirastų, jei 254850,04 Lt suma, kaip nuomos pajamos, būtų išmokėta J. A. ir M. M., todėl nuo šios sumos buvo apskaičiuota mokėtina GPM suma ir su ja susijusios atitinkamos sumos.

Komisija kritiškai vertina Bendrovės teiginius, kad įsipareigojimų už nuomą atidėjimą sąlygojo išimtinai 2008–2009 metų ekonominė krizė, ir šis veiksmas turėjo ekonomiškai pagrįstus tikslus. Iš bylos medžiagos matyti, kad sutartis su J. A. ir M. M. buvo pasirašyta 2009-12-31, t. y. Bendrovė papildomus įsipareigojimus prisiėmė būtent ekonominės krizės metais; be to, nepaisant nuomos veiklos nuostolingumo, nuomos mokestis nuo 2011-01-01 buvo padidintas: 2010-12-31 Bendrovė su minėtais fiziniams asmenims pasirašė Protokolą prie 2009-12-31 patalpų nuomos sutarties Nr. 16/10 PN, kuriuo 2 Lt už 1 kv. m. nuomos mokestis nuo 2011-01-01 buvo padidintas iki 3 Lt už 1 kv. m. per mėnesį. Nuomos mokestis buvo sumažintas tik nuo 2013-01-01 (iki 0,66 Lt už 1 kv. m.). Komisija taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad Bendrovės skundo teiginiai, jog įsipareigojimų už nuomą atidėjimas išgelbėjo Bendrovę nuo bankroto (Bendrovės teigimu, pradelsti įsipareigojimai viršijo pusę į balansą įrašyto turto vertės), nepagrįsti rašytiniais bylos dokumentais.

Mokesčių administratorius vertino, kad Bendrovė tikrintu laikotarpiu turėjo pakankamai lėšų atsiskaityti už nuomą su J. A. ir M. M. Nepaisant skundo teiginių, kad tikrintu laikotarpiu Bendrovė neturėjo pakankamai piniginių lėšų einamiesiems nuomos mokesčio mokėjimams vykdyti, Komisija pažymi, jog byloje nustatytas aplinkybių visetas pagrindžia mokesčių administratoriaus išvada, jog nagrinėjama sandoriais (Įsipareigojimų atidėjimo sutartimis) buvo siekta tik mokesstinės naudos.

Pirma, Bendrovė 2009-12-31 su J. A. ir M. M. pasirašė Patalpų nuomos sutartį Nr. 16/10 PN, pagal kurią Bendrovė iš minėtų fizinių asmenų išnuomojo 17438,84 kv. m. patalpas, esančias adresu: (*duomenys neskelbtini*), ir įsipareigojo kas mėnesį mokėti 2 Lt už 1 kv. m. nuomos mokesį. Nuomos mokesčio dydis kelis kartus buvo keistas: nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31 nuomos mokestis sudarė 3 Lt už 1 kv. m. per mėnesį, 2013 metais – 0,66 Lt už 1 kv. m. per mėnesį, 2014 metais – 0,50 Lt už 1 kv. m. per mėnesį, nuo 2015-01-01 iki 2015-11-16 – 1 Eur per metus. 2014-12-31 Bendrovės įsiskolinimas už nuomą siekė 1927872,40 Lt. Tikrintu laikotarpiu J. A. ir M. M. buvo išmokėta tik labai nedidelė dalis nuomos pajamų: 2016 metų spalio mėn. išmokėta 9995,64 Eur už 2010 metų patalpų nuomą.

Antra, 2010-12-31 J. A. ir M. M. (Nuomotojai) ir Bendrovė (Nuomininkas) pasirašė Įsipareigojimų atidėjimo sutartį Nr. 02/2010 PS-PG ir Protokolą prie šios sutarties, kuriais 428132,16 Lt dydžio skolos už nuomą, susidariusios laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2010-12-31, grąžinimas buvo atidėtas iki 2025-12-31, už įsipareigojimų atidėjimą buvo nustatyta metinė 7,7 proc. palūkanų norma. 2011-12-30 J. A. ir M. M. (Nuomotojai) ir Bendrovė (Nuomininkas) pasirašė Įsipareigojimų atidėjimo sutartį Nr. 01/2010 PS-PG, kuria 627798,24 Lt dydžio skolos už nuomą, susidariusios laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2011-12-31, grąžinimas buvo atidėtas iki 2025-01-01, už įsipareigojimų atidėjimą buvo nustatyta metinė 8,5 proc. palūkanų norma. 627798,24 Lt dydžio skolos už nuomą, susidariusios laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31, grąžinimas taip pat buvo atidėtas iki 2025-01-01 pagal 2012-12-28 Įsipareigojimų atidėjimo sutartį Nr. 02/2012 PS-PG, nustačius 7,0 proc. metinę palūkanų normą. Komisija atkreipia dėmesį į Bendrovės veiksmų prieštarumą: 2010-12-31 Įsipareigojimų atidėjimo sutartimi Nr. 02/2010 PS-PG ir Protokolu prie šios sutarties dėl sudėtingos finansinės padėties skolos už nuomą grąžinimas buvo atidėtas iki 2025-12-31, mokant už tai palūkanas, tačiau tą pačią dieną šalys (Bendrovė ir minėti fiziniai asmenys) pasirašė Protokolą prie 2009-12-31 Patalpų nuomos sutarties Nr. 16/10 PN, pagal kurį patalpų nuomos mokestis nuo 2 Lt už 1 kv. m. per mėnesį buvo padidintas iki 3 Lt už 1 kv. m. mėnesį. Pastebėtina, kad padidinta nuomos kaina galiojo iki pat 2012-12-31, kas leido Bendrovei suformuoti dar didesnę įsiskolinimą fiziniams asmenims ir skaičiuoti už jį palūkanas.

Trečia, Bendrovė patalpas nuomojosi iš J. A., M. M., UAB „P3“ ir UAB „O1“. Bendrovės teigimu, su fiziniams asmenims nebuvo atsiskaityta už nuomą dėl sunkios finansinės padėties.

Komisija pastebi, kad, nepaisant sunkios finansinės padėties, nuomos sutartis su J. A. ir M. M. nebuvo nutraukta (nutraukta nuo 2015-11-16), atsiskaitymai už nuomą su juridiniais asmenimis buvo vykdomi, be to, buvo mokamos ir palūkanos fiziniams asmenims pagal Įsipareigojimų atidėjimo sutartis.

Ketvirta, vadovaujantis GPMĮ 17 str. 1 d. 19 punktu, palūkanos, gautos už suteiktas paskolas (išskyrus paskolas, kurias vieneto dalyvis suteikia vienetui arba gyventojas suteikia asmeniui, susijusiam su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, jeigu už šias paskolas vienetas arba asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, vieneto dalyviui arba gyventojui moka palūkanas, viršijančias tikrąją rinkos kainą), jeigu paskolos bus pradėtos gražinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos, iki 2013-12-31 buvo neapmokestinamos pajamų mokesčiu. Bylos duomenimis, palūkanos J. A. ir M. M. buvo mokamos tik 2012–2013 metais, t. y. laikotarpiu, kuomet palūkanos pagal minėtą GPMĮ nuostatą buvo neapmokestinamos; nuo 2014-01-01 iki tikrinto laikotarpio pabaigos (2016-12-31) palūkanos fiziniams asmenims nebuvo mokamos. Komisija taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad, bylos duomenimis, panaikinus minėtą GPMĮ lengvatą palūkanoms, atitinkamai buvo sumažintos ir palūkanos pagal Įsipareigojimų atidėjimo sutartis: 2013-12-31 Protokolu (prie Įsipareigojimų atidėjimo sutarties Nr. 02/2010 PS-PG, prie Įsipareigojimų atidėjimo sutarties Nr. 01/2011 PS-PG, prie Įsipareigojimų atidėjimo sutarties Nr. 02/2012 PS-PG ir prie Įsipareigojimų atidėjimo sutarties Nr. 01/2013 PS-PG) už įsipareigojimų atidėjimą nuo 2014-01-01 buvo nustatyta 1,00 proc. metinė palūkanų norma, o nuo 2015-01-01 – 0,1 proc. (pagal 2014-12-31 Protokolą prie Įsipareigojimų atidėjimo sutarties Nr.02/2010 PS-PG, prie Įsipareigojimų atidėjimo sutarties Nr.01/2011 PS-PG, prie Įsipareigojimų atidėjimo sutarties Nr.02/2012 PS-PG ir prie Įsipareigojimų atidėjimo sutarties Nr.01/2013 PS-PG). Pastebėtina ir tai, kad už 2013 ir 2014 metus susidariusios skolos J. A. ir M. M. už nuomą mokėjimas taip pat buvo atidėtas, remiantis 2013-12-31 ir 2014-12-31 Įsipareigojimų atidėjimo sutartimis, tačiau šį kartą buvo nustatytos mažesnės palūkanos – atitinkamai 1,00 proc. ir 0,1 proc. metinė palūkanų norma. Iš bylos medžiagos matyti, kad ryšium su GPMĮ 17 str. 1 d. 19 punkte numatytos lengvatos panaikinimu nuo 2014-01-01 keitėsi ne tik palūkanų išmokėjimas (nuo 2014-01-01 jos nebuvo mokamos), bet ir priskaičiavimas. Tai iliustruoja Bendrovės apskaitos registruose priskaičiuotų palūkanų sumos už atitinkamus metus: 2012 metais J. A. ir M. M. buvo priskaičiuota po 44484,50 Lt (tame skaičiuje 330 Lt už nuo kitų paskolų, nesusijusių su nuomos mokesčiu) palūkanų, 2013 metais – po 66457,44 Lt (tame skaičiuje 1320 Lt už nuo kitų paskolų, nesusijusių su nuomos mokesčiu), 2014 metais – po 9281,20 Lt (tame skaičiuje 165 Lt už nuo kitų paskolų, nesusijusių su nuomos mokesčiu), t. y. 7 kartus mažiau negu 2013 metais, 2015 metais – tik po 198,52 Eur (685,45 Lt), 2016 metais – po 97,35 Eur (336,13 Lt).

Penkta, M. M. ir J. A. 2015-07-22 pateikė Bendrovei sutikimą, kad „Apsvarstę 2015-07-20 Bendrovės prašymą Nr. 04/15 ir atsižvelgdami į Bendrovės finansinę padėtį, sutinka suteikti nuomos paslaugų nuolaidą ir panaikinti įsiskolinimą už patalpų nuomą už 2011–2012 metus, sumoje 1255596 Lt (363645,74 Eur). Likusių skolų už patalpų nuomą klausimas gali būti sprendžiamas po 2015 metų įmonės veiklos rezultatų.“ Bendrovė 2015 metais pagal minėtą J. A. ir M. M. 2015-07-22 Sutikimą panaikino 1255596 Lt (po 627798 Lt už 2011 ir 2012 metus) įsiskolinimą J. A. ir M. M. už patalpų nuomą. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad fizinių asmenų sutikimu buvo panaikinta net 65,13 proc. 2014-12-31 apskaitytos Bendrovės skolos už nuomą (2014-12-31 Bendrovės įsiskolinimas už nuomą sudarė 1927872,40 Lt). Tokio dydžio nuolaidos, Komisijos vertinimu, prieštarauja ekonominei verslo logikai: minėtų asmenų sutikimu buvo nurašyta Bendrovės skola už laikotarpį, kuriuo buvo nustatytas didžiausias nuomos mokeskis (3 Lt už 1 kv. m. per mėnesį), be to, skolos nurašymo laikotarpiu (2015 m.) nuomos kaina siekė tik 1 Eur per metus, o praėjus 4 mėnesiams po skolos nurašymo nuomos sutartis buvo nutraukta. Taip pat pastebėtina, kad, nors skola už 2011–2012 metus fizinių asmenų sutikimu buvo panaikinta, tačiau 254850,04 Lt palūkanos už šios skolos atidėjimą buvo išmokėtos.

Šešta, pagrindinė Bendrovės veikla, generuojanti didžiausią dalį pajamų, buvo medienos impregnavimas. Nuomos pajamų dalis bendroje pajamų sumoje svyravo nuo 5 iki 30 proc.: 2012 metais nuomos pajamos siekė tik 5 proc. visų Bendrovės gautų pajamų, 2013 metais – 10 proc., 2014 metais – 18 proc., 2015 metais – 30 proc., 2016 metais – 19 proc. Nuomos veikla buvo nuostolinga –

Bendrovė iki 2014-04-01 patalpas subnuomojo mažesnėmis kainomis, negu pati nuomojosi iš patalpų savininkų, tačiau, kaip minėta, įsipareigojo fiziniams asmenims mokėti ne tik nuomos mokesį, bet ir palūkanas už jo atidėjimą. Kaip minėta, nepaisant nuomos veiklos nuostolingumo, sutartis su J. A. ir M. M. buvo nutraukta tik nuo 2015-11-16. Komisija pažymi, kad šios aplinkybės paneigia Bendrovės atstovės teiginius, jog Bendrovė pradėjo vystyti nuomos veiklą siekdama išvengti bankroto. Priešingai, būtent įsipareigojimai fiziniams asmenims (J. A. ir M. M.) už nuomą tikrintu laikotarpiu sudarė didžiausią dalį Bendrovės prisiimtų įsipareigojimų.

Septinta, Bendrovė subnuomavo patalpas 11 juridinių asmenų, tame tarpe ir trims įmonėms (UAB „B1“, UAB „D1“ ir UAB „S1“), kurios laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2014-04-01 (iki sutarčių nutraukimo) nuomos mokesčio Bendrovei iš viso nemokėjo: minėtų trijų įmonių įsiskolinimas 2014-12-31 sudarė 324747,03 Lt. pastebėtina, kad Bendrovė valdo 100 proc. UAB „B1“ ir UAB „D1“ akcijų. Bendrovės veiksmai prieštarauja verslo logikai – Bendrovė prisiėmė didelius įsipareigojimus J. A. ir M. M., nors susiję asmenys nemokėjo nuomos mokesčio už Bendrovės subnuomojamas patalpas.

Todėl Komisija, vadovaudamasi aptartomis faktinėmis bylos aplinkybėmis, konstatuoja, kad šioje byloje pagrįstai taikytas turinio viršenybės prieš formą principas.

Be to, Komisija pažymi, kad LVAT yra ne kartą konstatavęs, jog, 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 mokesstinės 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 mokesstinės naudos (LVAT 2008-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. A556-250/2008; 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 Nr. A556-404/2013). MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokesčių nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokesstinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokesstinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų nuostatų taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teise 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).

Draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas. Šio bendrojo principo egzistavimą pagrindžia ESTT praktika (ESTT 2000-12-14 sprendimas byloje *Emsland-Starke*, C-110/99). Piktnaudžiaujant teise sukurtos teisinės pasekmės nepripažįstamos ir neginamos. Piktnaudžiavimu mokesčių įstatymais dirbtinai sukuriama teisinė situacija, lemianti mokesstinę naudą (mokesstinį pranašumą). Tokios mokesstinės naudos įgijimas pažeidžia mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principus (MAĮ 7, 8 straipsniai), nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šiuos principus pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla. Piktnaudžiavimo konstatavimas, kai tai atlieka mokesčių administratorius ar mokesstinius ginčus nagrinėjantys subjektai, neprivalo būti siejamas su specialiomis teisės normomis, suteikiančiomis tokią teisę, nes, kaip minėta, draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas, kurio taikymas yra neribotas laiko požiūriu. Teisės normos, leidžiančios konstatuoti mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą, gali detalizuoti teises pasekmes, susijusias su tokio piktnaudžiavimo konstatavimu, tačiau jų nebuvimas negali drausti mokesčių administratoriui nepripažinti piktnaudžiaujant sandoriais sukurtų teisinių pasekmių. Tačiau piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokesstinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokesstinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu

mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis (LVAT 2011-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A575-371/2011; LVAT 2006-04-06 nutartis adm. byloje Nr. A444-794/2006).

Tokiu būdu Komisija pažymi, kad MAĮ 69 straipsnio taikymą, kuris reiškia draudimo piktnaudžiauti teise principo taikymą, lemia konkrečios faktinės aplinkybės, kurios ir suponuoja atitinkamą teisinį kvalifikavimą. Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo medžiagą, sutinka su Inspekcijos išvada, kad Bendrovė, siekdama išvengti mokestinių prievolių išmokant nuomos pajamas fiziniams asmenims (J. A. ir M. M.), formaliai nepažeisdama mokesčių įstatymų, įformino įsipareigojimų atidėjimo sutartis, kuriomis siekta vienintelio tikslo – mokestinės naudos – išvengti GPM nuo nuomos pajamų, jeigu jos būtų išmokėtos ne palūkanų forma.

Dėl Bendrovės skundo argumentų, kad nagrinėjamu atveju egzistuoja teisinis pagrindas subsidiariai taikyti CK normas (pvz., CK 6.54 straipsnį), Komisija pažymi, jog kaip teisingai pastebėjo centrinis mokesčių administratorius, „nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pvz., sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT 2010-05-17 nutartis adm. byloje Nr. A556-735/2010, 2013-09-23 nutartis adm. byloje Nr. A575-1583/2013, 2017-01-25 nutartis adm. byloje Nr. A-195-556/2017, 2017-10-04 nutartis adm. byloje Nr. A-398-556/2017). Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Bendrovės skunde cituojamoje LVAT 2003-12-15 nutartyje adm. byloje Nr. A11-438/2003, Teismas pažymėjo, kad CK normos viešojo administravimo srityje taikytinos tik tais atvejais, kai tai yra įsakmiai nurodyta CK ir kai viešojo administravimo santykiai nėra tiesiogiai reglamentuoti viešosios teisės normomis. Tuo tarpu, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai reglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta CK, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius pagrįstai nesivadovavo Bendrovės skunde nurodytomis CK normomis, kadangi šiame mokestiniame ginče nustatyta, jog ginčo sandoriai sudaryti siekiant vienintelio tikslo – mokestinės naudos, vadinasi, mokesčių administratorius pagrįstai neatsižvelgė į formalią sandorių išraišką (nors ir atitinkančią CK normas), bet atkūrė tikrąsias sandorių aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą (MAĮ 69 str. 1 dalis), ir mokesčių apskaičiavo pagal GPMĮ nuostatas.

Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 dalis). Taigi nustatius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustatius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokesčių ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (LVAT 2011-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-147/2011, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1427/2011). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų, patvirtinančių, kad Bendrovė formalių įsipareigojimų atidėjimo sutarčių pagrindu išmokėdama palūkanas J. A. ir M. M., siekė išvengti GPM mokėjimo nuo šiems asmenims priklausantių išmokėti nuomos pajamų – MAĮ 67 str. 1 dalis vykdyta tinkamai. Tuo tarpu Bendrovė nepateikė Inspekcijos išvadas paneigiančių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą negu išdėstyta Inspekcijos sprendime.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-10-17 sprendimą Nr. 69-103.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene