



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „K3“ 2018-05-04 SKUNDO**

2018 m. liepos 9 d. Nr. S- 113 (7-80/2018)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės – pranešėja

Martyno Endrijaičio

Rasos Stravinskaitės

Andriaus Veniaus

Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

J. K.

dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovams

A. A.

B. A.

mokesčių administratoriaus atstovei

S. A.

2018 m. birželio 12 d. posėdyje išnaginėjusi UAB „K3“ (toliau – Pareiškėjas arba Bendrovė) 2018-05-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-04-09 sprendimo Nr. 69-41, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino 2018-01-15 Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) sprendimą Nr. (7.45)-4.7.2, kuriuo patvirtintas Kauno AVMI 2017-11-14 patikrinimo aktas Nr. FR0680-468 (toliau – Patikrinimo aktas) ir nurodė Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 47649,80 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 4616 Eur nekilnojamojo turto mokestį (toliau – NTM), 14255,67 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 5333,87 Eur PVM delspinigius, 545,61 Eur NTM delspinigius, 2352,76 Eur PM delspinigius, 4765 Eur PVM baudą, 462 Eur NTM baudą ir 1426 Eur PM baudą. Sprendime nurodoma, jog patikrinimo aktas surašytas atlikus Pareiškėjo mokestinį patikrinimą: PVM už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31, NTM už laikotarpį nuo 2015-01-01 iki 2015-12-31, PM už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2015-12-31.

Pareiškėjas, nesutikdamas su 2018-01-15 Kauno AVMI sprendimu Nr. (7.45)-4.7.2, 2018-02-08 pateikė Inspekcijai skundą, kuriuo prašė iš dalies pakeisti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą panaikinant dėl mokestinių nuostolių perėmimo papildomai apskaičiuotą PM ir su juo susijusias sumas, ir atleisti nuo paskirtų PVM ir NTM delspinigių ir baudų vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 100 ir 141 straipsnio nuostatomis bei Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 patvirtintų Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklėmis (toliau – Taisyklės). Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjas pateiktame skunde

neginčijo Kauno AVMI sprendimu patvirtintų PVM ir NTM sumų, kurias sumokėjo, todėl dėl minėtų mokesčių apskaičiavimo teisingumo sprendime nepasisakys. Pareiškėjas nesutiko su papildomai apskaičiuotomis PM ir su juo susijusiomis sumomis ta apimtimi, kiek tai susiję su Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 56<sup>1</sup> straipsnio nuostatų aiškinimu ir taikymu. Sprendime nurodoma, jog Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 150 straipsnio nuostatomis, vertino skundžiamo Kauno AVMI sprendimo pagrįstumą dėl patikrinimo metu nustatytų 22 ir 23 pažeidimų, t. y. dėl netinkamai taikytų PMĮ 56<sup>1</sup> straipsnio nuostatų, reglamentuojančių mokestinių nuostolių perdavimą tarp vienetų grupės vienetų, t. y. dėl iš AB „P1“ ir UAB „K1“ perimtų mokestinių nuostolių, kuriais Pareiškėjas sumažino 2011 m. ir 2014 m. apmokestinamąjį pelną.

Mokestinio tyrimo metu nustatyta, kad AB „P1“ 2011 m. susidariusius mokestinius nuostolius pagal 2012-03-01 sutartis perdavė Koncerno „V2“ grupės įmonėms: UAB „V1“, AB „A1“ ir ŽŪKB „M1“. AB „A1“ operatyvaus patikrinimo metu (priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma) nustatyta, kad 2015-09-18 prie AB „A1“ prijungimo būdu buvo prijungta dukterinė įmonė AB „P1“, kuri po reorganizavimo nutraukė veiklą ir 2015-09-22 buvo išregistruota iš juridinių asmenų registro. AB „A1“ perėmė visą AB „P1“ turtą, teises ir pareigas ir tęsia veiklą, nekeisdama apskaitos politikos. 2016-12-28 UAB „P1“ ir AB „A1“ įformino 2012-03-01 sutarties dėl mokestinių nuostolių perdavimo grupės įmonėms pakeitimus, kuriais 529391 Lt (41907+487484) sumažino AB „A1“ ir ŽŪKB „M1“ (pastaroji 2015-09-18 prijungta prie AB „K2“) perduotus mokestinius nuostolius ir 529391 Lt mokestinius nuostolius perdavė Pareiškėjui.

Mokesčių administratorius taip pat nustatė, jog UAB „K1“ 2014 m. susidariusius 3402270 Lt (802202,85 Eur) mokestinius nuostolius 2015-03-03 sutartimi perdavė trims Koncerno „V2“ UAB grupės įmonėms (tame tarpe – UAB „V1“), tačiau 2016-12-28 įformino 2015-03-03 sutarties pakeitimą, kuriuo UAB „V1“ perduotus mokestinius nuostolius sumažino 190736 Lt (55240,96 Eur) ir juos 2016-12-28 perdavimo-priėmimo aktu perdavė kitai Koncerno „V2“ grupės įmonei – Pareiškėjui.

Pareiškėjas 2016-12-29 pateikė patikslintas PM deklaracijas (forma PLN204) už 2011 ir 2014 metus, kuriose deklaravo:

- 2011 m. patikslintoje PM deklaracijoje padidino 529391 Lt perimtų nuostolių sumą iš kitų vienetų grupės vienetų ir apskaičiavo 144963 Lt PM, t. y. PM už 2011 m. sumažino 79408 Lt (529391x15 proc.), kas, pasak mokesčių administratoriaus, atitinka 22998 Eur mokėtiną į biudžetą PM;

- 2014 m. patikslintoje PM deklaracijoje 190736 Lt padidino perimtų nuostolių sumą iš kitų vienetų grupės vienetų ir apskaičiavo 242627 Lt PM, t. y. PM už 2014 m. sumažino 28610 Lt (190736x15 proc.), kas atitinka 8286,03 Eur mokėtiną į biudžetą PM.

Kauno AVMI sprendimu patvirtino, jog Pareiškėjas iš AB „A1“ (iki prijungimo AB „P1“) ir UAB „K1“ persikirstytų 2011 m. ir 2014 m. vienetų grupės vienetams mokestinių nuostolių perėmimo gavo mokestinę (PM) naudą, todėl mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjo atžvilgiu taikė MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatas. Pareiškėjas skunde Inspekcijai nurodė, jog jis nesutinka su Kauno AVMI išvada dėl jam perduotų mokestinių nuostolių vertinimo, mano, kad MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos jo atžvilgiu taikytos nepagrįstai, nes susitarimų dėl mokestinių nuostolių perdavimo turinys ir forma sutampa ir nėra jokių slepiamų ar iškreipiamų aplinkybių, kurias reikėtų atkurti, todėl mokestinis ginčas turėtų vykti tik dėl PMĮ 56<sup>1</sup> straipsnio nuostatų taikymo teisėtumo. Centrinis mokesčių administratorius su Pareiškėjo skunde išdėstytais argumentais nesutiko ir sprendime plačiai aprašo Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką, susijusią su šio straipsnio nuostatų taikymu.

Sprendime konstatuojama, jog AB „A1“ AB „P1“ vardu atlikti 2011 m. nuostolių perdavimo persikirstymai tarp vienetų grupės vienetų jos pateiktos 2011 m. metinės PM deklaracijos duomenimis įtakos neturėjo, nes *bendra perduodamų grupės įmonėms nuostolių suma liko nepakitusi*. Tačiau minėtas mokestinių nuostolių sumų persikirstymas tarp grupės vienetų buvo naudingas galutiniam nuostolių perėmėjui – Pareiškėjui. Šią išvadą Inspekcija grindžia Pareiškėjo teiktų pirminių ir

patikslintų PM deklaracijų už 2011 ir 2014 m. duomenimis, t. y. Pareiškėjui 2016-12-29 pateikus 2011 m. patikslintą PM deklaraciją, kurioje apmokestinamąjį pelną mažinančią sumą padidino 529391 Lt iš kitų vienetų grupės vienetų perimta nuostolių suma (ankstesnėje deklaracijoje buvo deklaruota 134345 Lt) ir dėl to sumažino mokėtiną PM 79408 Lt, t. y. 22998 Eur suma. Inspekcija teigia, kad Pareiškėjo gauta mokestinė nauda yra akivaizdi.

UAB „K1“ 2016-12-28 sumažino UAB „V1“ pagal 2015-03-03 sutartį neatlygintinai perduoto mokestinio nuostolio 190736 Lt (55240,96 Eur) sumą ir 2016-12-28 sutartimi Nr. TC16-01 dėl mokestinių nuostolių perdavimo – perėmimo 55240,96 Eur (190736 Lt) 2014 m. mokestinių nuostolių sumą perdavė Pareiškėjui, kuris šia suma sumažino savo apmokestinamąjį pelną bei mokėtiną į biudžetą PM 28610 Lt, t. y. 8286,03 Eur ir, Inspekcijos nuomone, taip pat gavo mokestinę naudą.

Inspekcija neginčija, kad AB „A1“ po UAB „P1“ prijungimo perėmė visas UAB „P1“ mokestines prievoles ir teises – tiek buvusias iki reorganizavimo, tiek atsiradusias po reorganizavimo. Tačiau AB „A1“ perėmė 2015-09-18 finansinėje ataskaitoje nurodytą UAB „P1“ turtą ir pareigas bei prievoles, kurios užfiksuotos nepasibaigus kalendoriniam mokestiniam laikotarpiui ir už kurį nebuvo suvesti mokėtojo finansiniai rezultatai, AB „A1“ PMĮ 43 str. nuostatomis perėmė 2015-09-18 susidariusį reorganizuojamos AB „P1“ 108643 Eur veiklos nuostolį, bet po sujungimo AB „A1“ realiai neturėjo ir nebuvo perėmusi 2011 metų AB „P1“ mokestinių nuostolių, kadangi visi 2011 metų susidarę mokestiniai nuostoliai buvo perduoti vieneto grupės įmonėms AB „A1“, UAB „V1“ ir KŽŪB „M1“. Sprendime nurodoma, jog nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nustatė, kad UAB „K1“ 2014 m. mokestinius nuostolius, vadovaujantis PMĮ 56<sup>1</sup> str. 1 dalies nuostatomis, buvo paskirsčiusi ir perdavusi kitoms koncerno „V2“ grupės įmonėms, todėl šios įmonės *grąžinti ir perskirstyti perduotų mokestinių nuostolių kitam įmonių grupės vienetui – Pareiškėjui negalėjo*.

Inspekcija nesutiko su Pareiškėjo skundo argumentu, jog perduotų mokestinių nuostolių tikslinimas (perskirstymas) yra galimas, nes PMĮ 56<sup>1</sup> straipsnyje nenumatyta jokių apribojimų ir specifinių nuostatų, draudžiančių ar ribojančių galimybę atlikti mokestinių nuostolių perskirstymą grupės įmonėms, o teisę tikslinti pelno mokesčio deklaracijas mokesčių mokėtojui suteikia MAĮ nuostatos. Inspekcija savo sprendime nurodė, jog mokesčių teisė yra viešosios teisės šaka, kurioje vyrauja imperatyvusis teisinio reguliavimo metodas, todėl teisės normose nustatomi griežti reikalavimai, kurių teisinių santykių subjektai privalo laikytis, t. y. imperatyvioji yra tokia teisės norma, kuria siekiama apsaugoti visos visuomenės interesus. Šio principo taikymas mokestiniuose teisiniuose santykiuose nesuteikia teisės nei mokesčių administratoriui, nei mokėtojui plečiamai aiškinti mokesčių teisės normų, taip pat, pasinaudojant civiliniuose teisiniuose santykiuose įtvirtintais principais ar deklaruota laisve sukurti, pakeisti ar panaikinti teisinius santykius, siekiant formaliai pasinaudoti mokesčių teisės aktų suteiktomis galimybėmis, o ne realiai atitikti mokesčių įstatymų normų reikalavimus.

Pirmiau minėto argumento pagrindu Inspekcija konstatavo, kad tiek AB „P1“ (po prijungimo – AB „A1“) negalėjo iš naujo perskirstyti AB „A1“ ir ŽŪKB „M1“ perduotų 2011 m. mokestinių nuostolių, kurios jų nepanaudojo, kitoms koncerno „V2“ UAB grupės įmonėms, tiek ir UAB „K1“ negalėjo iš naujo perskirstyti UAB „V1“ perduotų ir jos nepanaudotų 2014 m. mokestinių nuostolių ir juos atiduoti Pareiškėjui, nes PMĮ nepanaudotų mokestinių nuostolių grąžinimo juos davusiam vienetų grupės vienetui nenumato.

#### *Dėl atleidimo nuo PVM ir NT baudų ir delspinigių*

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjo reikalavimus atleisti jį nuo priskaičiuotų PVM ir NTM delspinigių bei paskirtų baudų vadovaujantis MAĮ 100 str. ir / arba MAĮ 141 str., nes Pareiškėjas pats pastebėjo klaidas, savanoriškai sumokėjo PVM ir žalos biudžetui nepadarė, geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, sumokėjo Kauno AVMI sprendimu patvirtintas PVM ir NTM sumas, sprendime nurodo, jog atleidimo nuo mokesčių mokėtojui apskaičiuotų delspinigių ir baudų teisiniai pagrindai įtvirtinti MAĮ 100 str. ir 141 str. bei Taisyklių 5 ir 7 punktuose, t. y.:

– MAĮ 100 str. 1 dalyje bei Taisyklių 7 punkte nurodyta, jog mokesčių mokėtojai atleidžiami nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu: 1) (neteko galios nuo 2007 m. liepos 19 d.); 2) yra MAĮ 141 str. 1 dalyje nustatytas pagrindas; 3) kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 str. 1 dalies 3 punktą. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims.

– MAĮ 141 str. 1 dalyje nustatyti atleidimo pagrindai yra: 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; 2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas; 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui; 4) kai mokesčio mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija Centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

– Pagal MAĮ 141 str. 2 dalies nuostatas, nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Taigi, atleidimas nuo baudos, visų pirma, sietinas su sumokėjimu mokesčio arba priverstiniu išieškojimu, arba priskaičiuoto mokesčio sumokėjimo atidėjimu arba išdėstymu, priešingu atveju įstatymų leidėjas draudžia atleisti nuo atitinkamo mokesčio baudos (LVAT 2011 m. rugsėjo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-621/2011, LVAT 2015 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1412-575/2015).

Pareiškėjas atleidimą nuo delspinigių ir baudų grindė MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkto ir 141 str. 2 dalies nuostatomis – kadangi geranoriškai sumokėjo Kauno AVMI sprendimu patvirtintas PVM ir NTM sumas, todėl žala biudžetui nebuvo padaryta.

Sprendime nurodoma, jog LVAT ne kartą yra pasisakęs, kad mokesčių mokėtojui mokesčio įstatymo nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjus į biudžetą mokėtinos mokesčio sumos, biudžetas laiku negauna pajamų atitinkamo mokesčio forma, todėl jam (biudžetui) paprastai padaroma žala ir tokiu būdu nėra MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatytos sąlygos mokesčių mokėtojo atleidimui nuo baudos ir delspinigių (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017-06-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1321-442/2017). Nagrinėjamu atveju, Pareiškėjas įstatymų nustatytais terminais ir tvarka nesumokėjo papildomai apskaičiuotų mokesčių, todėl atsirado žala valstybės biudžetui, t. y. valstybė atitinkamu laikotarpiu neturėjo biudžete pajamų, kurios jai teisėtai priklausė, taip Pareiškėjo kaltais veiksmais buvo padaryta reali žala valstybės biudžetui, todėl Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjas negali būti atleistas nuo delspinigių, ar baudų mokėjimo MAĮ 141 str. 1 dalies 3 punkte įtvirtintu pagrindu.

Pagal MAĮ 141 str. 2 dalies nuostatas, nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Taigi, atleidimas nuo baudos, visų pirma, sietinas su sumokėjimu mokesčio arba priverstiniu išieškojimu, arba priskaičiuoto mokesčio sumokėjimo atidėjimu arba išdėstymu, priešingu atveju įstatymų leidėjas draudžia atleisti nuo atitinkamo mokesčio baudos (LVAT 2011 m. rugsėjo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-621/2011, LVAT 2015 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1412-575/2015). Inspekcija taip pat nurodo, jog VAT 2013 m. vasario 28 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-244/2013 nurodė, kad aplinkybė, jog mokesčio mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda yra sumokėjęs nėra savarankiškas ir absoliutus atleidimo nuo baudų mokėjimo pagrindas, o yra viena iš būtinų sąlygų tam, kad nustatytas MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatytą pagrindą, būtų galima mokesčių mokėtoją atleisti nuo baudų mokėjimo.

*Inspekcija, sutikdama su Pareiškėjo teiginiu, jog jis yra įvykđęs prievolę sumokėti PVM ir NTM, sprendime pabrėžė, kad vien tik ši aplinkybė, nenustačius kurio nors MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto atleidimo nuo baudos pagrindo, nepakankama atleidimui nuo baudos.*

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėjas taip pat prašė atleisti jį nuo PM baudų ir delspinigių MAĮ 141 str. 1 d. 4 punkto ir MAĮ 100 str. 1 d. 2 punkte numatytais pagrindais (jeigu būtų paliktas galioti nurodymas sumokėti PM), kadangi Pareiškėjas atlikdamas mokestinių nuostolių perdavimo tikslinimą atsižvelgė ir vadovavosi vienai iš grupės įmonių pateiktu VMI prie FM 2016-06-03 išaiškinimu Nr. (32.40-PM) RM-16169, tačiau šis Pareiškėjo prašymas netenkintas nurodant, jog nėra įrodymų, jog mokesčių mokėtojas pažeidė įstatymą, kurį sąlygojo paties mokesčių administratoriaus suteiktas klaidingas taikytinų mokestinių teisės normų aiškinimas.

Inspekcija sprendime daro išvadą, jog Kauno AVMI tinkamai vertino ginčijamo sandorio esmę, įvertino esamus duomenis bei aplinkybes ir priėmė teisėtą bei pagrįstą sprendimą, kurį naikinti ar keisti Pareiškėjo nurodytais motyvais nėra teisinio pagrindo.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2018-04-09 sprendimu Nr. 69-41 ir teigia, jog ginčijamu sprendimu nepagrįstai patvirtintos mokesčių administratoriaus apskaičiuotos papildomos pelno mokesčio ir su juo susijusios delspinigių ir baudų sumos, nes mokesčių administratorius nepagrįstai ir klaidingai Pareiškėjo atžvilgiu taikė MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatas.

Pareiškėjas pateikia savo faktinių aplinkybių vertinimą 2-ose situacijose: 1-a situacija (nuostoliai perimti iš UAB „K1“), 2-a situacija (nuostoliai perimti iš AB „P1“).

*1 situacija (Faktinės aplinkybės):*

Inspekcija ginčija 190736 Lt mokestinių nuostolių sumą, perimtą iš UAB „K1“ (papildomai apskaičiuota PM suma – 8286,03 Eur).

UAB „K1“ už 2014 m. apskaičiavo ir deklaravo mokestinius nuostolius, kuriuos 2015 m. kovo 3 d. perdavė trims Koncerno V2, UAB grupės įmonėms, viena iš jų – UAB „V1“. 2016 m. UAB „V1“ pastebėjo, kad 2014 m. įsigytam turtui, atitinkančiam PMĮ 2 str. 12-1 dalyje ir 46-1 straipsnyje nurodytas sąlygas, galėjo būti pritaikyta PMĮ numatyta investicinio projekto lengvata. Dėl pritaikytos PMĮ lengvatos UAB „V1“ apmokestinamasis pelnas už 2014 m. sumažėjo ir UAB „V1“ patikslinus PM deklaraciją už 2014 m. liko nepanaudota dalis mokestinių nuostolių, perimtų iš UAB „K1“.

2016-12-28 UAB „K1“ atliko 2015-03-03 mokestinių nuostolių perdavimo sutarties patikslinimą, t. y. sumažino nuostolių sumą, perduotą UAB „V1“, ir gautą nepanaudotų nuostolių skirtumą 2016-12-28 sutartimi perdavė Pareiškėjui. Pareiškėjo teigimu, visos nuostolių perdavime dalyvavusios įmonės (UAB „K1“, UAB „V1“ ir Pareiškėjas) atitiko PMĮ 56-1 str. 1 dalyje nustatytas sąlygas.

*2 situacija (Faktinės aplinkybės):*

Inspekcija ginčija 2011 m. 529391 Lt mokestinių nuostolių sumą, perimtą iš AB „P1“.

AB „P1“ už 2011 m. deklaravo mokestinius nuostolius, kuriuos 2012-03-01 sutartimis perdavė trims įmonėms: AB „A1“, UAB „V1“ ir ŽŪKB „M1“. 2016 m. buvo pastebėta, kad 2011 m. įsigytam turtui, atitinkančiam PMĮ 2 str. 12-1 dalyje ir 46-1 straipsnyje nurodytas sąlygas, galėjo būti pritaikyta PMĮ numatyta investicinio projekto lengvata. Dėl pritaikytos PM lengvatos AB „A1“ ir ŽŪKB „M1“ apmokestinamasis pelnas už 2011 m. sumažėjo ir patikslinus PM deklaracijas liko nepanaudoti 529391 Lt mokestinių nuostolių, perimtų iš AB „P1“.

2015-09-08 AB „P1“ pagal PMĮ 41 str. 2 d. 1 punktą buvo prijungta prie AB „A1“, o ŽŪKB „M1“ 2015-09-18 buvo prijungta prie AB „K2“. 2016-12-28 AB „A1“, kaip AB „P1“ teisių ir pareigų perėmėja, atliko 2012-03-01 sutarčių dėl mokestinių nuostolių perdavimo pakeitimus, kuriais buvo patikslinti perduoti mokestiniai nuostoliai AB „A1“ ir ŽŪKB „M1“ (sumažinti šių įmonių nepanaudota dalimi) ir susidaręs nepanaudotas 529391 Lt mokestinis nuostolis perduotas Pareiškėjui.

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija neįvykdė būtinos sąlygos MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymui, t. y. nei viename iš administracinių aktų nėra atkurtos iškreiptos ir slepiamos aplinkybės, susitarimų, pagal kuriuos Pareiškėjas perėmė mokestinius nuostolius, tiek turinys, tiek forma sutampa

ir yra visiškai akivaizdūs – pagal juos Pareiškėjui buvo perduoti mokestiniai nuostoliai vadovaujantis PMĮ 56-1 str. nuostatomis.

Pareiškėjas nurodo, jog Inspekcija savo sprendime nurodo tik vienintelį argumentą MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymui – mokestinės naudos gavimą, t. y. Pareiškėjas sumažino apmokestinamąjį pelną iš UAB „K1“ ir UAB „P1“ perimtais mokesčiais nuostoliais, kuriais dėl objektyvių priežasčių negalėjo pasinaudoti kitos grupės įmonės (AB „A1“, UAB „V1“ ir ŽŪKB „M1“). Pareiškėjo teigimu, tai, kad jis įgyvendino PMĮ suteiktą teisę perimti mokesčius nuostolius ir jais sumažino apmokestinamąjį pelną, nėra pagrindas taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų.

Pareiškėjas skunde nurodo, jog Inspekcija savo išvadą, jog Pareiškėjas negalėjo perimti nuostolių grindžia dviem argumentais:

a) PMĮ 56-1 str. nuostatos numato tik mokesčių nuostolių perdavimą, tačiau nenumato perduotų mokesčių nuostolių grąžinimo jį perdavusiam vienetai procedūros;

b) vienetas negali tikslinti perduotų mokesčių nuostolių sumos už vieneta, kurį reorganizavimo metu prisijungė, nors jis ir yra visų prijungto turto, teisių ir pareigų perėmėjas.

Pareiškėjas nurodo, jog nėra ginčo dėl PMĮ 56-1 str. 1 dalies nustatytų sąlygų tenkinimo, tai nurodyta patikrinimo akte, o mokesčių nuostolių perdavimo tikslinimas yra galimas ir atitinka PMĮ ir MAĮ 80 str. 1 dalies nuostatas.

Pareiškėjas nurodo, jog *1-os situacijos atveju* mokesčių nuostolių tikslinimas (dėl objektyvių priežasčių sumažinant UAB „V1“ perduotų mokesčių nuostolių sumą ir susidariusį skirtumą perduodant Pareiškėjui) yra galimas ir juridškai pagrįstas taikant PMĮ 56-1 ir MAĮ 80 str. nuostatas. Įmonių reorganizavimas prijungimo būdu taip pat neužkertą kelio mokesčių nuostolių perdavimo tikslinimui, nes PMĮ 56-1 str. nenumatyta apribojimų ar specialių nuostatų, draudžiančių ar ribojančių galimybę prijungtos įmonės turto, teisių ir pareigų perėmėjui atlikti mokesčių nuostolių perdavimo tikslinimą ir MAĮ 91 str. 1 dalies nuostatos aiškiai numato, kad reorganizuoto vieneto mokesčią prievolę (įskaitant teisingos mokesčių deklaracijos pateikimą) privalo įvykdyti jo turto, teisių ir pareigų perėmėjas.

Apibendrinamas Pareiškėjas skunde nurodo, jog Inspekcijos išvados, jog PMĮ 56-1 str. nuostatos numato tik mokesčių nuostolių perdavimą, tačiau nenumato perduotų nuostolių tikslinimo (grąžinimo) procedūros ir kad AB „A1“, kaip AB „P1“ turto, teisių ir pareigų perėmėja, negalėjo tikslinti perduotų mokesčių nuostolių už AB „P1“, kuri buvo prijungta prie AB „A1“ reorganizavimo būdu, nėra teisingos, todėl turi būti panaikintos.

Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą: (a) panaikinant Kauno AVMI patikrinimo akto 22 ir 23 pažeidimais (mokesčių nuostolių perėmimu) susijusią PM sumą (pastaba: iš viso patvirtinta 14255,67 Eur PM suma, dėl 22 ir 23 pažeidimų atitinkamai 22998, 15 Eur ir 8286,03 Eur PM, iš viso 31284,18 Eur, t. y. kituose pažeidimuose buvo rasta pažeidimų, mažinančių apmokestinamąjį pelną), atitinkamai perskaičiuojant 2352,76 Eur PM delspinigius ir naikinant 1426 Eur PM baudą. Tuo atveju, jeigu PM nebus naikinamas, Pareiškėjas prašo jį atleisti nuo baudos ir delspinigių, nes jis vadovavosi vienai iš grupės įmonių būtent šiuo klausimu (UAB „S1“ pateiktu Inspekcijos 2016-06-03 pateiktu išaiškinimu Nr. (32.40-PM)RM-16169).

Pareiškėjas taip pat prašo atleisti nuo 5333,87 Eur PVM delspinigių, 1426 Eur PVM baudos ir nuo 545,61 Eur NTM delspinigių ir 462 Eur NTM baudos. Nurodo, jog Kauno AVMI pradėjęs mokesčių patikrinimą, pats pastebėjo klaidą, savanoriškai ir nelaukdamas patikrinimo pabaigos, sumokėjo PVM ir NTM. Žala biudžetui nebuvo padaryta, todėl Pareiškėjo atžvilgiu gali būti taikomos MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkto nuostatos ir turėtų būti atsižvelgta, jog jis geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), išnagrinėjusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas dalyje dėl 2011 m. perimtų iš vienetų grupės vienetų 529391 Lt ir 2014 m. – 190736 Lt mokesčių nuostolių, kurių Inspekcija nepripažino mažinančiais Pareiškėjo 2011 ir 2014 m. apmokestinamojo pelno, yra tenkintinas, o

Pareiškėjo prašymas dalyje dėl atleidimo nuo PVM ir NTM delspinigių perduodamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Nagrinėjamoje byloje ginčas kilo dėl Inspekcijos 2018-04-09 sprendimo Nr. 69-41, kuriuo buvo patvirtintas Kauno AVMI 2018-01-15 sprendimas Nr. (7.45)-4.7.2 ir kuriuo Pareiškėjo 2011 m. ir 2014 m. apmokestinamasis pelnas buvo padidintas atitinkamai 529391 Lt (153322 Eur) ir 190736 Lt (55241 Eur) nepripažintų iš kitų grupės įmonių perimtų mokestinių nuostolių sumomis ir apskaičiuotas 31284,18 Eur PM (įvertinus patikrinimo akte nustatytus pažeidimus, mažinančius apmokestinamąjį pelną, minėtais mokesčių administratorių sprendimais patvirtinta 14255,67 Eur PM suma, 2352,76 Eur PM delspinigiai ir skirta 1426 Eur PM bauda). Pareiškėjas taip pat prašo panaikinti 5333,87 Eur PVM ir 545,61 Eur NTM delspinigius ir 4765 Eur PVM ir 462 Eur NTM baudas MAĮ 141 str. 1 dalies 3 punkto pagrindu. Minėtieji Pareiškėjo reikalavimai apsprendžia mokestinio ginčo ribas, ginčo dėl sprendimais patvirtintų PVM ir NTM ir su jais susijusių sumų nėra.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius atliko Pareiškėjo PM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2011–2015 metus ir nepripažino pagal Pareiškėjo 2016 m. pateiktą patikslintą 2011 m. PM deklaraciją deklaruotų iš AB „P1“ (po reorganizavimo prijungimo būdu – AB „A1“) perimtų 529391 Lt mokestinių nuostolių, kurie buvo gauti perskirsčius AB „P1“ grupės įmonėms perduotus 2011 m. mokestinius nuostolius, t. y. sumažinus 41907 Lt perduotą nuostolį AB „A1“ ir 487484 Lt – ŽŪKB „M1“, kuri 2015-09-18 prijungta prie AB „K2“.

Mokesčių administratorius taip pat nepripažino pagal Pareiškėjo 2016 m. pateiktą patikslintą 2014 m. PM deklaraciją deklaruotų iš UAB „K1“ perimtų 190736 Lt mokestinių nuostolių, kurie buvo gauti UAB „K1“ 190736 Lt sumažinus UAB „V1“ perduotus 2014 m. mokestinius nuostolius.

2011 m. UAB „P1“ (po prijungimo – AB „A1“) mokestinių nuostolių perskirstymą grupės įmonėms įformino 2016-12-28 sutartimi dėl 2012-03-01 sutarties dėl nuostolių perdavimo pakeitimo ir 2014 m. UAB „K1“ mokestinių nuostolių perdavimo grupės įmonėms perskirstymą (tikslinimą) įformino 2016-12-28 sutartimi dėl 2015-03-03 sutarties dėl nuostolių perdavimo pakeitimo. Ginčo tarp šalių dėl mokestinių nuostolių perskirstymo įforminimo nėra.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog faktinės bylos aplinkybės yra išsamiai išdėstytos Inspekcijos sprendime, Pareiškėjo skunde ir šio sprendimo aprašomojoje dalyje, detaliam jų neatkartoja ir pažymi, jog šalys neginčija faktinių aplinkybių, bet jas vertina skirtingai. Nagrinėjamoje byloje iš esmės būtina nustatyti, ar mokesčių administratorius pagrįstai mokestinių nuostolių perskirstymą tarp vienetų grupės vienetų, kuris buvo atliktas paaiškėjus, jog jų gavėjai dalies perduotų mokestinių nuostolių negali panaudoti, ko pasekmėje nepanaudoti mokestiniai nuostoliai buvo perduoti Pareiškėjui, vertina mokestinės naudos siekimo aspektu taikydamas MAĮ 10 str. ir 69 str. nuostatas.

*Dėl MAĮ 10 str. ir 69 str. nuostatų taikymo Pareiškėjo iš vienetų grupės vienetų perimtiems mokestiniams nuostoliams.*

Kaip jau minėta šio sprendimo aprašomojoje dalyje, mokesčių administratorius savo išvada, jog Pareiškėjas iš vienetų grupės vienetų perimdamas jų perskirstytus mokestinius nuostolius gavo mokestinę naudą grindžia tuo, jog:

– 2016 m. Pareiškėjas patikslinęs 2011 m. PM deklaraciją ir apmokestinamąjį pelną sumažinęs 529391 Lt mokestinių nuostolių suma, kurią UAB „P1“ buvo perdavęs AB „A1“ ir ŽŪKB „M1“ (41097 Lt + 487484 Lt) ir kurių minėti vienetų grupės vienetai nepanaudojo, todėl 2016 m., pakeitus 2012-03-01 m. sutartį dėl 2011 m. UAB „P1“ nuostolių perdavimo, 529391 Lt nepanaudoti mokestiniai nuostoliai buvo perduoti Pareiškėjui ir Pareiškėjas gavo 22998 Eur PM mokestinę naudą;

– 2016 m. Pareiškėjas patikslinęs 2014 m. PM deklaraciją ir apmokestinamąjį pelną sumažinęs 190736 Lt mokestinių nuostolių suma, kurią UAB „K1“ 2015-03-03 sutartimi buvo perdavusi UAB „V1“, tačiau UAB „V1“ patikslinus 2014 m. PM deklaraciją ir paaiškėjus, kad 190736 Lt mokestinių nuostolių ji panaudoti negali, minėtus 190736 Lt mokestinius nuostolius UAB „K1“, 2016-12-28 atlikusi 2015-03-03 sutarties dėl mokestinių nuostolių perdavimo pakeitimą, 2016-12-28 perdavimo–

priėmimo aktu perdavė Pareiškėjui. Konstatuota, jog perskirsčius mokestinius nuostolius tarp vienetų grupės vienetų 8286,03 Eur pelno mokesčio (190736 Lt x 15 proc./3,4258) mokestinę naudą gavo galutinis nuostolių gavėjas, t. y. Pareiškėjas.

Kaip teisingai pažymėjo centrinis mokesčių administratorius savo sprendime, MAĮ 69 str. 1 dalyje numatyta, kad atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris sudaromas siekiant gauti mokestinę naudą, *inter alia* tiesiogiai ar netiesiogiai sumažinti mokėtinas mokesčių sumas ar visiškai išvengti mokesčių mokėjimo, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-715/2013). Pagal LVAT praktiką, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. 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) atitinkamą mokestinę naudą (LVAT 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>11</sup>-719/2007; LVAT 2012 m. gruodžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-2698/2012; LVAT 2013 m. kovo 5 d. nutartis administracinėje byloje A<sup>556</sup>-404/2013). Iš tiesų joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (LVAT 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-201/2011; LVAT 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-2316/2011).

Tačiau Inspekcija savo sprendime nenurodė, kuo pasireiškė Pareiškėjo piktnaudžiavimas mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis, kaip sutarčių pakeitimais įformintas mokestinių nuostolių perdavimas Pareiškėjui neatitinka jų turinio, neginčijant, jog vienetų grupės vienetai mokestinius nuostolius turėjo, juos paskirstė, o vėliau paaiškėjus, kad jų gavėjai pilna apimti perimtų mokestinių nuostolių panaudoti negali, nepanaudotus mokestinius nuostolius perdavė Pareiškėjui. Pažymėtina, kad visi deklaruoti mokestinių nuostolių davėjų mokestiniai nuostoliai buvo panaudoti tarp vienetų grupės vienetų ir ginčo dėl to nėra.

Teisės aktų nustatyta tvarka mokesčių mokėtojui pasinaudojus mokesčių įstatyme įtvirtinta mokesčio lengvata, kai nėra nustatomas sandorių dirbtinumas ar piktnaudžiavimas, visuomet yra gaunama leistina ir teisėta mokestinė nauda. Akivaizdu, jog mokesčių mokėtojas, pasinaudojęs PMĮ 56-1 str. nustatyta pelno mokesčio lengvata, mokės mažiau pelno mokesčio. Todėl teigti, jog Pareiškėjas, perimdamas iš vienetų grupės vienetų jų perskirstytus mokestinius nuostolius, atliko prieštaraujančius teisei veiksmus, nėra pagrindo.

*Dėl PMĮ 56-1 str. nuostatų taikymo.*

PMĮ 56-1 str. reglamentuoja mokestinių nuostolių perdavimą tarp vienetų grupės vienetų, t. y. (cit.): „1. Vienetas šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali perduoti už mokestinį laikotarpį



*apskaičiuotus mokestinius nuostolius (ar jų dalį) kitam vienetų grupės vienetai, kuris jam perduotais nuostoliais turi teisę sumažinti apmokestinamojo pelno sumą, apskaičiuotą už tą mokestinį laikotarpį, už kurį buvo apskaičiuoti jam kito vieneto perduoti nuostoliai (ar jų dalis), jeigu:*

*1) vienetų grupėje patronuojantis vienetas mokestinių nuostolių perdavimo dieną tiesiogiai arba netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 2/3 kiekvieno mokestinių nuostolių perdavime dalyvaujancio dukterinio vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytino pelno dalį, ir*

*2) mokestiniai nuostoliai perduodami tarp vienetų grupės vienetų, kurie toje grupėje yra ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos, arba*

*3) mokestinius nuostolius perduoda ar perima vienetų grupės vienetas (vienetai), kuris (kurie toje grupėje yra nuo jo (jų) įregistravimo dienos ir bus vienetų grupėje be pertraukų ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojamus nuo jo (jų) įregistravimo dienos. <...>*

*5. Paaiškėjus, kad mokestiniai nuostoliai, kuriais buvo sumažinta juos perėmusio Lietuvos vieneto apskaičiuota apmokestinamojo pelno suma, buvo apskaičiuoti neteisingai, turi būti atitinkamai padidinta mokestinius nuostolius perėmusio Lietuvos vieneto dėl tokio perėmimo sumažinta apmokestinamojo pelno suma. Jeigu mokestinius nuostolius juos perdavęs vienetas apskaičiavo neteisingai, o kitam vienetai yra perdavęs tik dalį nuostolių, laikoma, kad pirmiausiai buvo perduoti neteisingai apskaičiuoti nuostoliai.“*

Sprendime konstatuota, kad nagrinėjamu atveju PMĮ 56-1 str. 1 dalyje nustatytos sąlygos dėl mokestinių nuostolių perdavimo tarp vienetų grupės vienetų buvo tenkinamos. Inspekcija taip pat neginčija, jog mokestinių nuostolių davėjai vienetų grupės vienetais perduotus 2011 m. ir 2014 m. mokestinius nuostolius apskaičiavo teisingai. Tačiau tvirtinama, jog jau paskirstytų mokestinių nuostolių perskirstymas kitiems vienetų grupės vienetais, paaiškėjus, kad jų gavėjai pilna apimtimi ar dalies gautų mokestinių nuostolių panaudoti negali, nėra galimas, nes tokia nuostolių davėjų teisė nėra tiesiogiai įvardinta PMĮ 56-1 straipsnyje.

Komisija nesutinka su minėta centrinio mokesčių administratoriaus išvada. PMĮ 56-1 str. 5 dalyje yra įtvirtinta imperatyvi Įstatymo norma, kad mokestinius nuostolius perėmęs Lietuvos vienetas turi atitinkamai padidinti apmokestinamojo pelno sumą, jeigu juos perdavęs vienetas mokestinius nuostolius apskaičiavo neteisingai, t. y. turi patikslinti to mokesčio laikotarpio, kurį buvo perėmęs neteisingai apskaičiuotus mokestinius nuostolius PM deklaraciją. Tačiau tai nereiškia, kad mokesčių mokėtojai negali tikslinti PM deklaracijų MAĮ nustatyta tvarka. MAĮ 80 str. nustatyta, jog mokesčių mokėtojas turi teisę patikslinti mokesčio deklaraciją, jei nėra pasibaigęs šio Įstatymo 68 straipsnyje nustatytas mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) laikotarpis.

Iš bylos medžiagos matyti, kad visi vienetų grupės vienetai, dalyvavę perduodant (perskirstant) mokestinius nuostolius tarp vieneto grupės įmonių, patikslino PM deklaracijas už 2011 ir 2014 metus nepasibaigus MAĮ 68 str. nustatyto mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) laikotarpiui ir ginčo tarp šalių dėl to nėra.

Komisija nepritaria Inspekcijos išvadai, jog po juridinio asmens reorganizavimo prijungimo būdu jo teisių ir pareigų perėmėjas, paaiškėjus naujoms aplinkybėms, negali perskirstyti ankstesniais mokesčiais laikotarpiais reorganizuoto juridinio asmens mokestinių nuostolių. Šią Inspekcijos išvadą paneigia MAĮ 91 str. 1–3 dalių nuostatos, kuriomis nustatyta, jog reorganizuoto juridinio asmens mokesčinę prievolę privalo vykdyti jo teisių ir pareigų perėmėjas; reorganizuoto juridinio asmens teisių ir pareigų perėmėjui pereina prievolė padengti visas nesumokėtas reorganizuoto juridinio asmens mokesčio ir su juo susijusias sumas (tarp jų paaiškėjusias po juridinio asmens reorganizavimo); jam gali būti grąžinta reorganizuoto juridinio asmens turima mokesčio permoka šio Įstatymo 87 str. nustatyta tvarka. Nagrinėjamu atveju, teisę tikslinti 2011 m. mokestinių nuostolių paskirstymą ir PM deklaraciją po 2015 m. UAB „P1“ reorganizavimo prijungimo būdu perėmė UAB „P1“ teisių ir pareigų perėmėjas – AB „A1“.

Dėl aukščiau nurodytų priežasčių Pareiškėjo skundas dalyje dėl 2011 m. ir 2014 m. mokestinių nuostolių perėmimo iš vienetų grupės vienetų yra tenkintinas, Pareiškėjui apskaičiuota mokesčinė prievolė: 14255,67 Eur PM, 2352,76 Eur PM delspinigiai ir 1426 Eur PM bauda yra

naikintini, Inspekcija įpareigojama nustatyti PM permoką už 2011 ir 2014 m. Pareiškėjo apmokestinamąjį pelną sumažinant, atitinkamai, perimtų 529391 Lt ir 190736 Lt mokesčių nuostolių sumomis.

*Dėl atleidimo nuo PVM ir NTM baudų ir delspinigių.*

Kaip jau minėta, Pareiškėjas neginčija mokesčių administratoriaus sprendimais patvirtintų 47649,80 Eur PVM ir 4616 Eur NTM bei su jais susijusių baudų ir delspinigių sumų, tačiau prašo atleisti nuo 5333,87 Eur PVM ir 545,61 Eur NTM delspinigių bei 4765 Eur PVM ir 462 Eur NTM baudų MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkto pagrindu, skunde Komisijai nurodydamas, jog mokesčių administratoriui pradėjus patikrinimą pats pastebėjo klaidas, jas ištaisė, geranoriškai sumokėjo Kauno AVMI sprendimu patvirtintas PVM ir NTM sumas, t. y. žalos valstybės biudžetui nepadarė.

Inspekcija ginčijamu sprendimu neatleido Pareiškėjo nuo mokesčių administratoriaus sprendimu patvirtintų PVM ir NTM delspinigių ir baudų nurodydama, jog LVAT ne kartą yra pasisakęs, kad mokesčių mokėtojui mokesčio įstatymo nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjus į biudžetą mokėtinos mokesčio sumos, biudžetas laiku negauna pajamų atitinkamo mokesčio forma, todėl jam (biudžetui) paprastai padaroma žala ir tokiu būdu nėra MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkte numatytos sąlygos mokesčių mokėtojo atleidimui nuo baudos ir delspinigių (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017-06-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1321-442/2017). Pareiškėjui įstatymų nustatytais terminais ir tvarka nesumokėjus papildomai apskaičiuotų mokesčių, atsirado žala valstybės biudžetui, t. y. valstybė atitinkamu laikotarpiu neturėjo biudžete pajamų, kurios jai teisėtai priklausė, todėl buvo padaryta reali žala valstybės biudžetui ir Pareiškėjas negali būti atleistas nuo delspinigių, ar baudų mokėjimo MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkte įtvirtintu pagrindu.

Komisija sutinka su Inspekcijos sprendime pateikta atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindų teisine argumentacija, todėl jos neatkartoja, tačiau nagrinėjamu atveju nustačius, jog mokesčių administratorius nepagrįstai nepripažino Pareiškėjui vienetų grupės vienetų 2011 m. perduotų 529391 Lt/153322 Eur ir 2014 m. perduotų 190736 Lt/55241 Eur mokesčių nuostolių, mažinančių Pareiškėjo 2011 m. ir 2014 m. apmokestinamąjį pelną, dėl kurių mokesčių administratorių sprendimais buvo nustatyta, jog Pareiškėjas sumažino pelno mokesť už 2011 m. – 22998 Eur ir už 2014 m. – 8286,03 Eur, iš viso 31284,03 Eur, tačiau savo sprendimais įvertinę Pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu padarytus pažeidimus, kuriais mažinamas minėtų laikotarpių apmokestinamasis pelnas, patvirtino papildomai mokėtiną 14255,67 Eur PM. Vadinas, Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu turėjo PM permoką, kurią Inspekcija, vykdydama Komisijos sprendimą, turi patikslinti. Konstatuotina, jog tikrinamuoju laikotarpiu turint vieno mokesčio permoką, o kitų mokesčių nepriemoką, taikant MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkte nustatytą atleidimo nuo baudų ir delspinigių pagrindą, žala biudžetui buvo padaryta mažesnė nei laiku nesumokėtas PVM ir NTM, nuo kurių apskaičiuotos su šiais mokesčiais susijusios sumos. Komisijos vertinimu, šioje dalyje yra pagrindas Pareiškėjo prašymą atleisti nuo PVM ir NTM baudų ir delspinigių pavesti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Įvertinusi tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog Inspekcijos 2018-04-09 sprendimas Nr. 69-41 nelaikytinas teisėtu dalyje dėl mokesčių nuostolių perėmimo iš vienetų grupės vienetų. Inspekcija, išnagrinėjusi vietos mokesčių administratoriaus sprendimą ir Pareiškėjo skundo argumentus, neteisingai sprendė dėl viešojo administravimo subjekto taikytų materialinės teisės normų, todėl šioje dalyje priėmė neteisėtą ir nepagrįstą sprendimą.

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

1. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018 m. balandžio 9 d. sprendimą Nr. 69-41 dalyje dėl nurodymo sumokėti 14255,67 Eur pelno mokesť, 2352,76 pelno mokesčio delspinigius ir 1426 pelno mokesčio baudą bei

perskaičiuoti mokėtinas (grąžintinas) pelno mokesčio sumas už 2011 ir 2014 m. įvertinus Pareiškėjo teisėtai atskaitytus 2011 m. – 529391 Lt ir 2014 m. 242627 Lt mokestinius nuostolius perimtus iš vienetų grupės vienetų;

2. Likusioje dalyje Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018 m. balandžio 9 d. sprendimą Nr. 69-41 patvirtinti;

3. Nurodyti Pareiškėjo prašymą atleisti nuo PVM ir NTM baudų ir delspinigių (ar jų dalies) MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkte nustatytu pagrindu nagrinėti iš naujo atsižvelgiant į Pareiškėjo realiai padarytą žalą valstybės biudžetui.

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

Vilma Vildžiūnaitė