



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „ATG1“ SKUNDO**

2020 m. vasario 17 d. Nr. S-26 (7-167/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja) išnagrinėjo UAB „ATG1“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2019-12-23 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija) 2019-11-27 sprendimo Nr. 69-101 (toliau – Sprendimas). Atsakovo atstovas M.M. 2020-01-21 dalyvavo Komisijos posėdyje, Pareiškėjos atstovas nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija Sprendimu patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2019-09-02 sprendimą dėl patikinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1)FR0682-221, kuriuo Bendrovei buvo apskaičiuota ir nurodyta sumokėti 7966 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), 4880,63 Eur PVM delspinigius, 2389 Eur PVM baudą, 6470 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), 3536,36 Eur GPM delspinigius ir 1941 Eur GPM baudą.

Dėl automobilio įsigijimo kainos. Pareiškėja nurodo, kad Inspekcijos Sprendimas grindžiamas susirašinėjimu su V.P. (toliau – V. P.), susirašinėjimo kopija nėra autentiška, nėra patvirtinta saugiu elektroniniu parašu, gauta panaudojant įrangą, kuri yra be metrologinės patikros, dėl to pažeistas Metrologijos įstatymo 16 straipsnio 2 dalies 23 punktą. Inspekcija Sprendimu negalėjo konstatuoti, kad darbo laikotarpiu V. P. siuntė elektroninį laišką automobilio pardavėjui, kadangi šie duomenys nėra patvirtinti saugiu elektroniniu parašu ir gauti panaudojant matavimo priemonę, kuriai nėra atlikta metrologinė patikra.

Pareiškėja nurodo, kad jos buhalterinėje įskaitoje nėra jokių duomenų, kad Pareiškėja tiesiogiai ar netiesiogiai būtų mokėjusi automobilio pardavėjui, taip pat nėra duomenų, kad Pareiškėja būtų išmokėjusi pinigų V. P., todėl mokesčių administratorius, nurodydamas, kad Bendrovė 22500 Eur grynais pinigais Vokietijos įmonei apmokėjo iš neapskaitytų pajamų, pažeidė nekaltumo prezumpciją. Pajamų neapskaitymas ir nedeklaravimas atitinka nusikaltimų, numatytų BK 222 straipsnio I dalies požymius, tačiau nei Bendrovės, nei jos vadovo atžvilgiu nėra priimtas apkaltinamasis teismo nuosprendis.

Pareiškėjos nuomone, skundžiamas Sprendimas neteisėtai grindžiamas dokumentais, kurie su Pareiškėja nesusiję, nėra jos pasirašyti, neįmanoma identifikuoti asmens, sudariusio tokį dokumentą. 2013-08-29 sąskaita Q210RR 72500 eurų sumai Bendrovės atstovo nepasirašyta, sąskaitoje esantis antspaudas yra ne Bendrovės, taip pat nėra Bendrovės įgaliojimo asmens parašo, V. P. nebuvo duotas įgaliojimas pasirašinėti apskaitos dokumentus Pareiškėjos vardu (Buhalterinės apskaitos įstatymo 14 straipsnio 1 dalis). Pinigų priėmimu kvituose yra nežinomo asmens, pasirašiusio už gavėją, parašas, nėra nei gavėjo pavadinimo, nei asmens,

pasirašiusio už gavėją, duomenų, prie patikrinimo akto pridėti kvitai neatitinka Buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 6 punkto reikalavimų, todėl neturi juridinės galios.

Pareiškėja pažymi, kad Bendrovės vadovas R.G. 2013 08 29 nebuvo Berlyne ir negalėjo pasirašyti sąskaitos Q210RR. Patikrinimo akte nurodytas asmuo V. P. yra OOO V (Kaliningrad, Rusija), kuri verčiasi automobilių prekyba, pardavimų vadovas, kuris nuolat sudarinėjo sandorius su Q GmbH bei kitomis automobilių prekybos įmonėmis. Visi mokėjimai tarp V. P. ir Q GmbH susiję su šių asmenų veikla, tačiau nesusijusią Pareiškėjos automobilio įsigijimu

Dėl neapskaičytų pajamų ir pelno mokesčio. Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos Sprendimo išvadomis, kad Pareiškėja 2013 m. nepagrįstai sumažino pelno mokesčio bazę ir neapskaičiavo PVM.

Pareiškėjos nuomone, papildomas PVM ir PM apskaičiavimas pažeidžia Konstitucijos 31 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą nekaltumo prezumpciją. Inspekcijos Sprendime konstatuotas faktas, kad Pareiškėja gavo neapskaičytas pajamas, kurių neįformino buhalterinės apskaitos dokumentais, atitinka apgaulingos apskaitos, neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo požymius, už kuriuos numatyta atsakomybė Baudžiamojo kodekse 220 ir 222 straipsniuose. Tokia išvada padaryta neužtikrinus Pareiškėjai teisės į tinkamą teismo procesą. Inspekcijos Sprendimas išimtinai grindžiamas užsienio fizinio asmens parodymais, jo pateikta Pareiškėjos darbuotojo neautentiška privalaus elektroninio susirašinėjimo kopija.

Dėl žemės sklypo nuomos. Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos Sprendimo išvada, kad Pareiškėjos 2012–2015 m. išmokėtos 43129,84 Eur išmokos už žemės sklypą, kuriame yra Pareiškėjai priklausantys statiniai ir kuriuo ji visą laiką naudojosi, pripažintos išmokomis už nekilnojamojo turto nuomą.

Pareiškėja pažymi, kad Inspekcijos Sprendimas grindžiamas tuo, kad nuo 2012-11-15 iki 2015-12-31 Z.T. (toliau – Z. T., Pardavėja) išmokėjo 43129,84 Eur išmokas, nurodydama išmokų paskirtį – dalinis mokėjimas už žemę ir iki patikrinimo akto surašymo dienos – žemės sklypo Pirkimo–pardavimo sutartis nebuvo sudaryta. Pareiškėjos nuomone, Inspekcija nepagrįstai neatsižvelgė į faktą, kad Preliminarioji sutartis yra pasibaigusi ir Pareiškėja įgijo teisę reikalauti sumokėto avanso grąžinimo.

Pareiškėja pažymi, kad 2012-11-15 Preliminariosios pirkimo–pardavimo sutarties (toliau – Sutartis) 21 punkte numatyta, kad jeigu Pirkimo–pardavimo sutartis šioje Sutartyje nustatytais terminais ir sąlygomis nesudaroma dėl to, kad dėl Pirkėjo kaltės per šios Sutarties 24 punkte nustatyta terminą neatsirado atidedamoji sąlyga, nurodyta šios Sutarties 3 punkte, arba dėl to, kad Pirkėjas neįvykdė ar netinkamai vykdė kitus šioje Sutartyje numatytus įsipareigojimus, taip pat tais atvejais, kai Pirkėjas nepagrįstai vengia arba atsisako sudaryti Pirkimo–pardavimo sutartį, Pirkėjo sumokėtas avansas, nurodytas šios Sutarties 26.1 punkte, lieka Pardavėjai kaip „Pirkėjo mokesčiai už naudojimąsi žemės sklypo, kadastrinis Nr. (Duomenys neskelbiami), dalimi, kurioje planuojama suformuoti žemės sklypą, ir kuri perduota Pirkėjui naudotis ir valdyti pagal šią Sutartį“.

Pareiškėja teigia, kad tik nustatius, kad Pareiškėja per 3 metus, kaip pastatų savininkė, kliudė įregistruoti žemės sklypą, būtų pagrindas konstatuoti, kad yra Sutarties 21 nustatyta sąlyga užskaityti sumokėtą avansą kaip nuomos mokesčių. Tokių aplinkybių nebuvo nustatyta, todėl, Pareiškėjos nuomone, Z. T. neįgijo teisės avansą užskaityti kaip nuomos mokesčių.

Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius patikrinimo akte pripažino, kad Nekilnojamojo turto registro duomenimis žemės sklypas atidalintas 2014 m. rugsėjo 30 d. ir įregistruoti 8 (aštuoni) nauji nekilnojamoji daiktai, kurių vienas žemės sklypas reg. Nr. (Duomenys neskelbiami). Pagal Preliminariosios sutarties 1 punktą ne vėliau kaip per 20 dienų nuo 2014-09-30 privalėjo būti sudaryta pagrindinė Pirkimo–pardavimo sutartis, tačiau ji nebuvo sudaryta dėl Pardavėjos kaltės, kadangi Pardavėja nepateikė dokumentų notarui, neparuošė pagrindinės Pirkimo–pardavimo sutarties ir neinformavo Pareiškėjos apie galimybę pasirašyti pagrindinę Pirkimo–pardavimo sutartį.

Pareiškėja nurodo, kad Preliminariosios sutarties 20 punkte numatyta, kad jeigu Pirkimo–pardavimo sutartis nustatytais terminais ir sąlygomis nesudaroma dėl Pardavėjos kaltės, Pardavėja įsipareigoja pagal pirmąjį Pirkėjo pareikalavimą nedelsdama grąžinti Pirkėjui gautą avansą. Taigi, Pareiškėjos teigimu, Z. T. netapo gauto avanso savininke ir privalo jį grąžinti, kadangi pagrindinė pirkimo pardavimo sutartis nebuvo sudaryta dėl jos kaltės per Preliminarioje sutartyje nustatytą terminą. Be to, dėl Z. T. neįvykdytų įsipareigojimų, Pareiškėja patyrė nuostolių. Z. T. negavus pajamų už žemės nuomą ir privalant grąžinti gautas sumas, Patikrinimo akte mokesčiai priskaičiuoti nepagrįstai.

Pareiškėja pažymi, kad 2012-11-15 iki 2015-12-31 laikotarpyje galiojusio Lietuvos respublikos gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPMĮ) 2 straipsnio 14 dalyje buvo nustatyta, kad pajamos – pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo nutartis ar išstojus iš pensijų fondo grąžinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą, turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra (įstatymo Nr. XI-1501, 2011-06-22, Žin., 2011, Nr. 86-4143 (2011-07-13) redakcija).

Pareiškėja akcentuoja, kad pagrindinė nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartis nebuvo sudaryta dėl Z. T. kaltės, teisės negrąžinti avanso Z. T. neįgijo, todėl Z. T. gautas avansas neatitinka GPMĮ 2 straipsnio 14 dalyje nurodytų šio straipsnio taikymo atvejų. Pareiškėjos nuomone, skundžiamu sprendimu nurodyta aplinkybė, kad Bendrovė nepateikė įrodymų, kad siekė susigrąžinti sumokėtą avansą (kaip numatyta Sutarties 20 punkte), neturi teisinės reikšmės, kadangi reikalavimui grąžinti sumokėtą avansą taikomas 10 metų ieškinio senaties terminas (CK 1.125 straipsnio 1 dalis), per kurį Pareiškėja gali kreiptis į teismą su reikalavimu priteisti skolą.

Dėl senaties termino. Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius tai, kad mokestinis patikrinimas galėjo būti atliekamas už 2012 m., grindžia tuo, kad mokestinis patikrinimas pradėtas 2017-12-11 pavedimu tikrinti Nr.FR773-2455. Pareiškėja pažymi, kad ji 2018-01-12 susipažino su 2017-12-11 pavedimu tikrinti Nr. (4I.2)FR0773-2455, o mokestinis patikrinimas pradėtas 2018-01-10.

Pareiškėja teigia, kad pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 68 straipsnio 1 dalį termino pradžia siejama su pradėjimu mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti. Nurodo, kad Pareiškėjos patikrinimas pradėtas 2018 m. sausio mėn., todėl mokesčiai negalėjo būti apskaičiuoti už 2012 m. Pareiškėjos nuomone, Inspekcija nepagrįstai neatsižvelgė į tai, kad MAĮ sprendimas atlikti mokestinį patikrinimą ir mokestinio patikrinimo pradėjimas yra du skirtingi veiksmai. Pareiškėjos nuomone, senaties terminas siejamas su mokestinio patikrinimo pradėjimu 2018-01-10. Remiantis išdėstytais motyvais, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą.

Inspekcija skundžiamame Sprendime išdėsto su patikrinimo metu nustatytais pažeidimais susijusias aplinkybes ir motyvus.

Dėl automobilio įsigijimo. Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja 2013-08-29 iš Vokietijos bendrovės, PVM mokėtojos, įsigijo naują lengvąjį automobilį ir buhalterinėje apskaitoje apskaitė kaip ilgalaikį turtą. Pareiškėja 2013 m. rugpjūčio mėn. pateiktos PVM deklaracijos 21 laukelyje lengvojo automobilio įsigijimo vertę nurodė 50000 Eur ir nuo šios vertės apskaičiavo 10500 Eur pardavimo PVM, ir šį apskaičiuotą pardavimo PVM įrašė į PVM deklaracijos 34 laukelį. Kadangi lengvasis automobilis yra laikomas ilgalaikiu turtu, tai apskaičiuota pardavimo PVM suma nebuvo įtraukta į PVM atskaitą. Pareiškėja 2013 m. rugpjūčio mėn. pateiktos PVM deklaracijos 36 laukelyje deklaravo 10993 Eur mokėtiną į biudžetą PVM sumą.

Pareiškėja patikrinimui pateikė Vokietijos bendrovės išrašytą 2013-08-29 sąskaitą Q210AR, kurioje nurodyta kaina 50000 Eur ir 2013 m. rugpjūčio mėn. AB „NN“ banko sąskaitos išrašą, kuriame nurodyta, jog 2013-08-29 padarytas Vokietijos bendrovei tarptautinis mokėjimo pavedimas 50000 Eur. Pareiškėjos direktorius paaiškino, jog iš Vokietijos pirkė naują lengvąjį automobilį, už kurį sumokėjo 50000 Eur pavedimu į Vokietijos bendrovės banko sąskaitą.

Vokietijos įmonė PVM informacijos mainų sistemoje (VIIES) nurodė tiekiamų prekių (lengvojo automobilio) apmokestinamąją vertę 72500 Eur.

Šiaulių AVMI, siekdama nustatyti tikrąsias sandorio aplinkybes kreipėsi į Vokietijos mokesčių administratorių. Vokietijos mokesčių administratorius, atsakydamas į paklausimą, informavo, kad automobilis buvo parduotas už 72500 Eur ir 22500 Eur sumokėta grynais pinigais bei pateikė sandorį pagrindžiančius dokumentus: 2013-08-29 sąskaitą Q210RR (toliau – sąskaita Q210 RR), grynų pinigų gavimo kvitą, susirašinėjimą elektroniniu paštu. Grynų pinigų kvite nurodyta, kad 2013-08-29 grynais pinigais už lengvąjį automobilį sumokėta 22500 Eur, Vokietijos įmonės išrašytoje sąskaitoje Q210 RR nurodyta Vokietijos įmonės PVM mokėtojos kodas, pirkėjo PVM mokėtojo kodas, įrašas ranka „50 000 Eurų, 22500 Eurų grynais“, galutinis mokėjimas 22500 Eur, lengvojo automobilio bendra kaina 72500 Eur ir nuoroda, kad keičia išankstinio mokėjimo sąskaitą Q210AR, išrašytą 2013-08-29 50000 Eur. Susirašinėjimo laiškuose su Pareiškėjos darbuotoju V. P. (darbo sutartis sudaryta 2012-08-13, mokesčių administratoriaus duomenimis Bendrovėje dirbo iki 2016-05-03) nurodyta, jog Pareiškėja domisi galimybe sumokėti iš dalies per banką, iš dalies grynais. Sutaria, kad apie 70 proc. automobilio vertės sumokės per banką, likusią sumą galės sumokėti grynais Berlyne. 2013-08-28 11 val. elektroniniame laiške (e. paštas) klausama: „kokia minimali kaina gali būti nurodyta dokumentuose?“ (pasirašo O). Atsižvelgdama į nustatytas aplinkybes, Inspekcija padarė išvadą, kad automobilis buvo įsigytas už 72500 Eur, už kurį 50000 Eur buvo sumokėta pagal išankstinę sąskaitą Q210AR per banką, likusi suma 22500 Eur sumokėta grynais pinigais.

Inspekcija nurodė, kad Vokietijos mokesčių administratoriaus informacija apie Vokietijos bendrovės bei Lietuvos ūkio subjekto – Pareiškėjos – sandorius Lietuvos mokesčių administratoriaus buvo gauta vadovaujantis Lietuvos Respublikos ir Vokietijos sutarties dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo pagrindu, kaip yra nustatyta MAĮ 28 straipsnio 1 dalyje. Taigi įrodymus mokesčių administratorius gavo įstatymo nustatyta tvarka ir abejoti jais nėra pagrindo (2012 m. gegužės 24 d. LVAT nutartis Nr. A-442-1601-12). Taip pat nėra gauta jokių objektyvių juos paneigiančių įrodymų.

Inspekcija išdėstė MAĮ 67 straipsnio nuostatą ir LVAT praktiką ir pažymėjo, kad Pareiškėja, siekdama objektyviai ir per kuo trumpesnę laiką išspręsti ginčą, privalėjo laikytis ir MAĮ 40 straipsnyje numatytų mokesčių mokėtojo pareigų ir pateikti visus papildomus dokumentus bei įrodymus, galinčius turėti įtakos Pareiškėjos mokesstinės prievolės dydžiui. Tokių įrodymų nepateikus, Inspekcija neturi pagrindo nesutikti su išvada, kad Pareiškėja ginčo automobilį įsigijo už 72500 Eur.

Dėl neapskaitytų pajamų. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje neapskaitė Vokietijos įmonei sumokėtų 22500 Eur grynais pinigais. Pareiškėjos komercijos direktoriui V. P., avansinių mokėjimų 2013 m. rugpjūčio mėn. taip pat nebuvo nustatyta, todėl padaryta išvada, kad Pareiškėja 22500 Eur grynais pinigais Vokietijos bendrovei apmokėjo iš neapskaitytų pajamų, todėl PVM apskaičiuotas vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu (mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą).

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja pateiktose 2013 m. PVM deklaracijose deklaravo pardavimų iš viso 62102 Eur, iš kurių PVM apmokestinamų sandorių standartiniu 21 proc. pardavimo PVM sudarė 51602 Eur ir prekių tiekimo sandorių, kurie įvykę už Lietuvos Respublikos teritorijos ribų (ne PVM objektas Lietuvoje) už 10500 Eur, t. y. prekių tiekimo sandoriai, kurie apmokestinami standartiniu PVM tarifu, sudarė 83 proc. ir prekių tiekimo sandoriai, kurių tiekimo vieta ne šalies teritorija, sudarė 17 proc. Nustatyta, kad Pareiškėja neapskaitytų pajamų gavo 22500 Eur, vadinasi, 18675 Eur gavo už prekių tiekimus (paslaugų teikimą), kurie apmokestinami standartiniu PVM tarifu ir 3825 Eur už prekių tiekimus (paslaugų teikimą), kurie yra ne PVM objektas šalies teritorijoje, nuo kurių PVM neskaičiuojamas.

Inspekcija, atsižvelgdama į išvardintas aplinkybes, konstatavo, kad Pareiškėja pažeidė Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 14 straipsnio 1

dalis ir 89 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes nuo neapskaitytų 18675 Eur pajamų sumos, neapskaičiavo standartinio 21 proc. PVM tarifo, kuris sudaro 3241 Eur.

Dėl pelno mokesčio. Inspekcija nurodė, kad pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 4 straipsnio 1 dalies nuostatas Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja 2013 m. gavo 15434 Eur (18675 Eur – 3241 Eur PVM) neapskaitytų pajamų už prekių tiekimą (paslaugų teikimą) šalies teritorijoje, kurios apmokestinamos taikant standartinį 21 proc. PVM tarifą ir 3825 Eur už prekių tiekimą (paslaugų teikimą) ne šalies teritorijoje, iš viso gavo neapskaitytų pajamų 19259 Eur.

Pareiškėja mokesčių administratoriui pateiktoje 2013 m. pelno mokesčio deklaracijoje (forma PLN204) deklaravo pajamų, įtrauktų į mokestinio laikotarpio pelno mokesčio bazę 56506 Eur, pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuotą mokestinių metų pelną (nuostolius) prieš apmokestinimą – 25514 Eur, sąnaudų sumas laikomas neleidžiamais atskaitymais 2868 Eur ir mokestinio laikotarpio veiklos rezultatą – nuostolį 22646 Eur.

Inspekcijos nuomone, Pareiškėjai 2013 m. pelno mokesčio bazė pagrįstai padidinta 19259 Eur suma ir šia suma pagrįstai sumažintas apskaičiuotas veiklos nuostolis, kuris po sumažinimo sudaro 3387 Eur.

Dėl žemės sklypo nuomos. Inspekcija nurodė, kad Z. T. (Pardavėja) 2012-11-15 su Pareiškėja sudarė Sutartį, pagal kurią Pardavėja parduoda, o Pareiškėja perka žemės sklypo, kadastrinis Nr. 9124/0007:128 dalį – 175 arų žemės sklypo plotą už 113675,86 Eur sumą.

Inspekcija Sprendime išdėstė Sutarties 3 punktą, apibrėžiantį atidedamąsias sąlygas, 7 punkto nuostatas, apibrėžiančias apmokėjimo sąlygas, 18 punkto nuostatas, apibrėžiančias nuosavybės teisę, taip pat Sutarties 20–21 punktus, apibrėžiančius numatytas pasekmes tiek Pardavėjos, tiek Pareiškėjos kaltės atvejais bei Sutarties 24 punktą, numatantį, kad jeigu per 3 (tris) metus nuo šios Sutarties sudarymo atidedamoji sąlyga, nurodyta šios Sutarties 3 punkte, neatsiranda dėl nei vienos iš Šalių kaltės, ši Sutartis pasibaigia. Tokiu atveju Šalys įsipareigoja gražinti viena kitai viską, ką yra gavusios pagal šią Sutartį“ .

Inspekcija, įvertinusi Sutarties nuostatas ir nustatytas aplinkybes, nurodė, kad: 1) žemės sklypas atidalintas 2014-09-30 ir įregistruoti 8 nauji nekilnojamoji daiktai, t. y. 2014-09-30 atsirado Sutartyje numatyta atidedamoji sąlyga. 2014-10-02 Pardavėja su Pareiškėja pasirašė susitarimą dėl 2012-11-15 Preliminarios pirkimo-pardavimo sutarties, prašydamos įregistruoti Preliminarią sutartį į naują suformuotą sklypą (Susitarimas Nekilnojamojo turto registre įregistruotas 2014-10-02). Tai patvirtina, kad Pareiškėja buvo informuota apie atidedamosios sąlygos atsiradimą, taip pat apie šalių prievolę sudaryti Pirkimo-pardavimo sutartį; 2) 2018-05-22 Z. T. pateikė paaiškinimą, kuriame nurodo, kad pagrindinė pirkimo sutartis nebuvo sudaryta, nes Pareiškėja nesumokėjo sutartos pinigų sumos; 3) 2018-05-22 Z. T. pateiktame paaiškinime pažymėjo, kad pasibaigus Preliminariosios sutarties terminui Pareiškėjos vadovas buvo kelis kartus kviestas į Šiaulių –ąjį notarų biurą pas notarą, užbaigti sandorį ir sudaryti pagrindinę sutartį, tačiau neatvyko; 4) Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, kad siekė susigrąžinti sumokėtą avansą; 5) po atlikto operatyvaus patikrinimo, Pareiškėja pripažino, kad 2016 m. Z. T. už žemę išmokėtos išmokos yra laikomos nekilnojamojo turto nuomos pajamomis ir pateikė patikslintas 2016 m. sausio-lapkričio mėnesio Mėnesinės pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijos FR0572 formas, kuriose deklaravo išskaičiuotą pajamų mokesčių.

Inspekcija nurodė, kad vadovaujantis GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies nuostatomis, gyventojas pagal preliminaras turto pirkimo-pardavimo sutartis, kuriose numatyta, kad potencialus turto pirkėjas iki turto pirkimo –pardavimo sutarties sudarymo turi teisę tuo turto naudotis, gautos sumos yra laikomos gyventojas gautomis pajamomis už turto nuomą ir apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. Kai turto pirkimo-pardavimo sutartis

sudaroma, gyventojų pagal preliminariąją turto pirkimo-pardavimo sutartį gautos sumos turi būti perkvalifikuojamos į turto pardavimo pajamas.

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-11-15 iki 2015-12-31 Z. T. išmokėjo 43129,84 Eur išmokas, nurodydama išmokų paskirtį – dalinis mokėjimas už žemę. Iki patikrinimo akto surašymo dienos žemės sklypo Pirkimo-pardavimo sutartis nebuvo sudaryta.

Inspekcija priėjo išvados, kad, remiantis GPMĮ Pareiškėjos 2012–2015 metais Z. T. išmokėtos 43129,84 Eur išmokos už žemės sklypą, kuriame yra Pareiškėjai priklausantys statiniai ir kuriuo ji visą laiką naudojosi, pagrįstai pripažintos išmokomis už nekilnojamojo turto nuomą, t. y. A klasės pajamomis, todėl Pareiškėja nuo išmokėtų 43129,84 Eur turėjo išskaičiuoti 6470 Eur GPM.

Dėl senaties termino. Inspekcija nurodė, kad MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad jeigu kitaip nenustatyta atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. To paties straipsnio 2-oje dalyje numatyta, kad šio įstatymo nustatyta tvarka mokesčių administratoriui atliekant pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą, šio straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos, tačiau mokesčių administratorius tokio patikrinimo metu negali apskaičiuoti mokesčio už ilgesnį laikotarpį negu pirminio patikrinimo metu.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas pradėtas 2017-12-11 pavedimu tikrinti Nr. (41.2)FR773-2455. Tikrintas laikotarpis nuo 2012-01-01 iki 2017-10-31. Inspekcijos vertinimu, atlikus patikrinimą (2019-08-02 patikrinimo aktas Nr. (31.49)FR0680-292) mokėtinos mokesčių sumos buvo apskaičiuotos nepažeidžiant MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje nustatytų terminų.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjos skundas netenkintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl to, ar Inspekcija pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėja neapskaitė visų gautų pajamų, nedeklaravo viso pardavimo PVM už iš Vokietijos įsigytą automobilį bei nuo išmokėtų nuomos pajamų neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo GPM. Be to, ginčijamas mokesčių administratoriaus mokesčio apskaičiavimo terminas.

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, apskaitoje neužregistravo visų ūkinių operacijų, pridėtinės vertės mokesčio ir į pelno mokesčio deklaraciją įrašė neteisingus duomenis apie savo pajamas. Dėl to 2013 m. apmokestinamasis pelnas (nuostolis) ir PVM nuo neapskaičytų pajamų apskaičiuotas vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, taikant ekonominių modelių metodą, panaudojant iš Vokietijos mokesčių administratoriaus gautą informaciją.

Dėl papildomai apskaičiuoto 4725 Eur PVM ir su juo susijusių sumų. Mokesčių administratorius patikrinimo metu Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 4725 Eur PVM, nustatęs, kad Pareiškėja, įsigijusi lengvąjį automobilį iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės (Vokietijos), pardavimo PVM apskaičiavo ir deklaravo PVM deklaracijoje nuo mažesnės apmokestinamosios vertės nei nurodyta įsigijimo dokumente.

Pareiškėja savo skunde neginčija PVMĮ nuostatų taikymo teisingumo, bet pareiškia pretenzijas dėl dokumentų, kuriais remiantis apskaičiuoti papildomi mokesčiai, vertinimo. Pareiškėja teigia, kad visa Bendrovės veikla įforminta buhalterinės apskaitos dokumentais, o Inspekcijos Sprendimas grindžiamas dokumentais, kurie su Pareiškėja nesusiję, 2013-08-29 sąskaita Q210RR 72500 Eur Pareiškėjos atstovo nepasirašyta, Pareiškėja šios sąskaitos savo spaudu netvirtino, pinigų priėmimo kvituose yra nežinomo asmens, pasirašiusio už gavėją, parašas, tačiau nėra jo duomenų, nėra gavėjo pavadinimo, V. P. elektroninio susirašinėjimo kopija gauta panaudojant įrangą, kuri yra be metrologinės patikros. Pareiškėjos teigimu, dėl to,

kad nei sąskaita, nei pinigų priėmimo kvitai nepasirašyti Pareiškėjos atstovo, šie dokumentai neatitinka Buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 6 punkto reikalavimų, neturi juridinės galios ir negali būti naudojami asmens pareigoms nustatyti.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Pareiškėja 2013-08-29 iš Vokietijos bendrovės, PVM mokėtojos, įsigijo naują lengvąjį automobilį, 2013 m. rugpjūčio mėn. pateiktoje PVM deklaracijoje nurodė 50000 Eur automobilio įsigijimo vertę ir nuo šios vertės apskaičiavo 10500 Eur pardavimo PVM pagal 2013-08-29 sąskaitą Q210AR, kurioje nurodyta kaina 50000 Eur ir 2013 m. rugpjūčio mėn. AB „Citadele“ banko sąskaitos išrašą, kuriame nurodyta, jog 2013-08-29 padarytas Vokietijos bendrovei tarptautinis mokėjimo pavedimas 50000 Eur.

Vokietijos mokesčių administratorius informavo, kad automobilis buvo parduotas už 72500 Eur ir 22500 Eur sumokėta grynais pinigais bei pateikė šią informaciją pagrindžiančius dokumentus: 2013-08-29 sąskaitą Q210RR, grynų pinigų gavimo kvitą, susirašinėjimą elektroniniu paštu.

Komisija pažymi, kad LVAT yra išaiškinęs, jog konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma. Nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes, turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas (2015-02-26 nutartis adm. byloje Nr. A-544-822/2015, 2016-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-887-442/2016).

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, mokesčių administratorius išvadą, kad automobilis buvo įsigytas už 72500 Eur, už kurį 50000 Eur buvo sumokėta pagal išankstinę sąskaitą Q210AR per banką, likusi suma 22500 Eur sumokėta grynais pinigais, padarė atsižvelgdamas į šias nustatytas aplinkybes: 1) Vokietijos mokesčių administratoriaus pateiktuose dokumentuose, t. y. grynų pinigų kvite nurodyta, kad 2013-08-29 grynais pinigais už lengvąjį automobilį sumokėta 22500 Eur, 2) Vokietijos įmonės išrašytoje sąskaitoje Q210RR nurodyta Vokietijos įmonės PVM mokėtojos kodas, pirkėjo PVM mokėtojo kodas, įrašas ranka „50000 Eurų, 22500 Eurų grynais“, galutinis mokėjimas 22500 Eur, lengvojo automobilio bendra kaina 72500 Eur ir nuoroda, kad keičia išankstinio mokėjimo sąskaitą Q210AR, išrašytą 2013-08-29 50000 Eur; 3) Vokietijos įmonė PVM informacijos mainų sistemoje (VIES) nurodė tiekiamų prekių (lengvojo automobilio) apmokestinamąją vertę 72500 Eur; 4) Susirašinėjimo laiškuose su Pareiškėjo darbuotoju V. P (darbo sutartis sudaryta 2012-08-13, mokesčių administratoriaus duomenimis Bendrovėje dirbo iki 2016-05-03 komercijos direktoriumi) nurodyta, jog Pareiškėja domisi galimybe sumokėti iš dalies per banką, iš dalies grynais. Sutaria, kad apie 70 proc. automobilio vertės sumokės per banką, likusią sumą galės sumokėti grynais Berlyne; 5) Bendrovės buhalterinėje apskaitoje mokėjimo Vokietijos įmonei 22500 Eur grynais pinigais neapskaityta. V. P. avansinių mokėjimo nenustatyta.

MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šiuo teisės aktu nenustatytas dokumentų, kuriais mokesčių administratorius gali grįsti apskaičiuotus mokesčius, sąrašas, todėl mokesčių mokėtoju apskaičiuotos mokesčio ir su juo susijusios sumos gali būti grindžiamos įrodymų leistinumą kriterijus atitinkančiais dokumentais. Iš Vokietijos mokesčių administratoriaus informacija apie Vokietijos bendrovės bei Lietuvos ūkio subjekto – Pareiškėjos sandorius Lietuvos mokesčių administratoriaus buvo gauta vadovaujantis Lietuvos Respublikos ir Vokietijos sutarties dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo pagrindu, kaip yra nustatyta MAĮ 28 straipsnio 1 dalyje. Taigi, iš užsienio mokesčių administratoriaus gauta informacija atitinka leistinumą kriterijus, o Pareiškėjos nurodytų rekvizitų nebuvimas iš užsienio subjekto gautuose dokumentuose neužkerta kelio teisingam ūkinės operacijos įvertinimui.

Remdamasi išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad Inspekcija teisingai nustatė faktines bylos aplinkybes, tinkamai jas įvertino ir padarė surinktais įrodymais pagrįstą išvadą, kad

Pareiškėja ginčo automobilį įsigijo už 72500 Eur. Pareiškėjai nepateikus jokių objektyvių įrodymų, paneigiančių Inspekcijos išvadą, laikytina, kad Inspekcijos išvada, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ, nedeklaravo ir neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą 4725 Eur yra pagrįsta. Komisija keisti Sprendimą neturi teisinio pagrindo.

Dėl papildomai apskaičiuoto 3241 Eur PVM ir su juo susijusių sumų bei 2013 m. veiklos muostolio sumažinimo 19259 Eur. Inspekcija, nustačiusi, kad Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje neapskaitė Vokietijos įmonei sumokėtų 22500 Eur grynais pinigais, konstatavo, kad Pareiškėja 2013 m. 22500 Eur grynais pinigais Vokietijos bendrovei apmokėjo iš neapskaitytų pajamų ir, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, apskaičiavo 18675 Eur mokesčio bazę, nuo kurios, vadovaudamasi PVMĮ 14 straipsnio 1 dalies ir 89 straipsnio 1 dalies nuostatomis, apskaičiavo 3241 Eur PVM. Be to, įvertinus papildomai apskaičiuotą PVM, Inspekcija nustatė neapskaitytų pajamų sumą 19259 Eur ir šia suma sumažino Bendrovės 2013 m. apskaičiuotą veiklos nuostolį, kuris po sumažinimo sudaro 3387 Eur.

Pareiškėjos nuomone, tokios Sprendimo išvados neteisėtos, pažeidžiančios Konstitucijos 31 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą nekaltumo prezumpciją. Konstatuotas faktas, atitinkantis Baudžiamojo kodekso 220 ir 222 straipsnių nuostatas, tačiau Pareiškėjai neužtikrinant teisės į tinkamą teismo procesą, kurio metu būtų Sprendimo išvados negalėtų būti grindžiamos melagingais parodymais.

Komisija pažymi, kad mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarką nustato MAĮ, kurio 70 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prirėkus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

Komisija, įvertinusi anksčiau išvardintas aplinkybes dėl lengvojo automobilio įsigijimo, daro išvadą, kad mokesčių administratorius, nustatęs, jog Pareiškėja nedeklaravo 22500 Eur gautų pajamų, turėjo pagrindą vadovautis MAĮ 70 straipsniu ir Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintomis Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėmis (toliau – Taisyklės) ir apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nes mokesčių apskaičiuoti pagal įvertinimą mokesčių administratorius turi teisę, kai mokesčių mokėtojas į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis (Taisyklių 4.1 punktas), mokesčių mokėtojas netinkamai vykdo savo pareigas tvarkant apskaitą (Taisyklių 4.3 punktas). Taisyklių 7 punkte nustatyta, kad mokesčių administratoriaus įvertinimo rezultatai turi būti pagrįsti atliktais palyginimais, skaičiavimais, nepriklausomai nuo to, koku būdu buvo apskaičiuotas mokeskis.

Ginčo atveju mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčio bazę, vadovavosi Taisyklėse nustatytu ekonominių modelių metodu Taisyklių (6.3.6, 25–27 punktai). Taikant ekonominių modelių metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių. Šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius (Taisyklių 25 punktas). Surinktiems duomenims įvertinti turi būti parinktas realus ekonominis modelis, kurį naudodamas mokesčių administratorius turi atlikti skaičiavimus (Taisyklių 26 punktas).

Šioje byloje mokesčių administratorius, nustatęs, kad Pareiškėja į 2013 m. PVM ir pelno mokesčio deklaracijas įrašė neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, netinkamai vykdė savo pareigas tvarkant apskaitą, mokesčius apskaičiavo pagal iš užsienio (Vokietijos) mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją (dokumentus), kas, Komisijos

nuomone, leido tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti PVM ir PM (šiuo atveju – nuostolio) skaičiavimus. Pagal MAĮ 67 straipsnio 2 dalį, mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos.

Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokesťį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokesstinė prievolė, todėl jis, norėdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą konkretų mokesťį, privalo pateikti pagrįstus argumentus ir juos pagrindžiančius įrodymus, lemiančius nustatyto mokesčio dydžio neteisingumą (žr., pvz., 2010 m. lapkričio 8 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A556-1527/2010; 2010 m. spalio 25 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A438-1147/2010; 2011 m. gruodžio 22 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A575-912/2011; 2012 m. gegužės 24 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A442-1601/2012; 2015 m. spalio 12 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-1021-442/2015 ir kt.).

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, pažymi, kad mokesčių administratoriaus teiginiai yra motyvuoti, pagrįsti įstatymais ir įrodymais. Taigi, mokesčių administratorius pareigas, numatytas Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnyje, įvykdė. Kaip nurodyta aukščiau, mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus išvadomis, privalėjo pateikti įrodymus, kurie pagrįstų, kodėl mokesťis ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuotos neteisingai. Tai šioje byloje nėra padaryta. Pareiškėjos neapskaitytos pajamos užfiksuotos pakankamais įrodymais ir neaiškumų, kuriuos reiktų vertinti Pareiškėjos naudai, Komisija nenustatė.

Dėl papildomai apskaičiuoto 6470 Eur GPM ir susijusių sumų. Ginčas šioje dalyje kilo dėl nurodymo Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 6470 Eur GPM, 3536,36 Eur GPM delspinigių ir 30 proc. dydžio 1941 Eur GPM baudos, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja laikotarpyje nuo 2012-11-15 iki 2015-12-31 Z. T. už nekilnojamojo turto nuomą išmokėjo 43129,84 Eur išmokų, pripažintinų gyventojų A klasės pajamomis, tačiau, pažeidžiant GPMĮ 22 straipsnio 1 dalies ir GPMĮ 23 straipsnio 1 dalies nuostatas, neapskaityto ir nesumokėjo į biudžetą GPM.

Pareiškėja teigia, kad 43129,84 Eur išmoka buvo išmokėta Z. T. kaip avansas už žemės sklypą, kuriame yra Pareiškėjai priklausantys pastatai. Sutartis yra pasibaigusi ir Pareiškėja įgijo teisę reikalauti sumokėto avanso grąžinimo, Z. T. netapo gauto avanso savininke ir privalo jį grąžinti, kadangi Pirkimo–pardavimo sutartis nebuvo sudaryta dėl jos kaltės per Preliminarioje sutartyje nustatytą terminą. Z. T. negavus pajamų už žemės nuomą ir privalant grąžinti gautas sumas, jai išmokėtas avansas neatitinka GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies nuostatų, todėl GPM apskaičiuotas nepagrįstai.

Taigi, byloje sprendžiant, ar Pareiškėjos 2012–2015 metais išmokėtos 43129,84 Eur išmokos už žemės sklypą, kuriame yra Pareiškėjai priklausantys statiniai ir kuriais ji visą laiką naudojosi, pagrįstai pripažintos išmokomis už nekilnojamojo turto nuomą, priskirtos A klasės pajamoms ir apmokestintos GPMĮ nustatyta tvarka.

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja (Pirkėja) su Z. T. (Pardavėja) 2012-11-15 sudarė preliminarįją pirkimo pardavimo sutartį, pagal kurią Pardavėja parduoda, o Pareiškėja perka žemės sklypo, kadastrinis Nr. 9124/0007:128 dalį – 175 arų žemės sklypo plotą už 113675,86 Eur sumą. Sutarties 7 punkte nustatyta, kad 50000 litų Pareiškėja sumoka avansu, o likusią kainos dalį sumokės ne vėliau kaip Pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo dieną. Sutarties 18 punktu šalys patvirtino, kad žemės sklypo dalyje, kurioje planuojama formuoti žemės sklypą, yra Pareiškėjai nuosavybės teise priklausantis 1017,9 kv. m. bendro ploto pastatas – sandėlis, 400,28 kv. m. bendro ploto administracinis pastatas ir inžinerinis statinys tvora.

Sutarties 3 punkte apibrėžta, kad šalių prievolė sudaryti Pirkimo–pardavimo sutartį atsiranda Nekilnojamojo turto registre įregistravus žemės sklypą, kuris teisės aktų nustatyta tvarka bus suformuotas padalijant Pardavėjai nuosavybės teise priklausantį žemės sklypą

(kadastrinis Nr. 9124/0007:128) į atskirus sklypus pagal proe šios sutarties pridėtą preliminarią žemės sklypo padalijimo schemą <...>. Šalys susitaria, kad jeigu per 3 (tris) metus nuo šios Sutarties sudarymo atidedamoji sąlyga, nurodyta šios Sutarties 3 punkte, neatsiranda dėl nei vienos iš Šalių kaltės, ši sutartis pasibaigia. Tokiu atveju šalys įsipareigoja grąžinti viena kitai viską, ką yra gavusios pagal šią sutartį (Sutarties 24 punktas).

Sutarties 20 punkte numatyta, kad jeigu pirkimo – pardavimo sutartis šioje Sutartyje nustatytais terminais ir sąlygomis nesudaroma dėl to, kad dėl Pardavėjos kaltės per šios Sutarties 24 punkte nustatytą terminą, neatsirado atidedamoji sąlyga, nurodyta šios Sutarties 3 punkte, arba dėl to, kad Pardavėja neįvykdė ar netinkamai vykdė kitus šioje sutartyje numatytus įsipareigojimus, taip pat tais atvejais, kai Pardavėja nepagrįstai vengia arba atsisako sudaryti Pirkimo-pardavimo sutartį, Pardavėja įsipareigoja pagal pirmąjį Pirkėjo pareikalavimą nedelsdama grąžinti Pirkėjui gautą avansą, nurodytą šios sutarties 16.1 punkte (50000 Lt dydžio avansas, kuris sudarius Pirkimo–pardavimo sutartį įskaitomas į parduodamo žemės sklypo kainą).

Sutarties 21 punkte nusatyta, kad jeigu Pirkimo–pardavimo sutartis šioje Sutartyje nustatytais tyerminais ir sąlygomis nesudaroma dėl to, kad dėl Pirkėjo kaltės per šios Sutarties 24 punkte nustatytą terminą neatsirado atidedamoji sąlyga, nurodyta šios sutarties 3 punkte, arba dėl to, kad Pirkėjas nevykdė ar netinkamai vykdė kitus šioje Sutartyje numatytus įsipareigojimus, taip pat tais atvejais, kad Pirkėjas nepagrįstai vengia arba atsisako sudaryti Pirkimo–pardavimo sutartį, Pirkėjo sumokėtas avansas, nurodytas šios Sutarties 16.1 punkte lieka Pardavėjai kaip Pirkėjo mokestis už naudojimąsi žemės sklypo, kadastrinis Nr. 9124/0007:128, dalimi, kurioje planuojama suformuoti Žemės sklypą, ir kuri perduoda Pirkėjui naudotis ir valdyti pagal šią sutartį.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad žemės sklypas 2014-09-30 buvo atidalintas ir įregistruoti 8 nauji nekilnojamieji daiktai, t. y. 2014-09-30 atsirado Sutartyje numatyta atidedamoji sąlyga. 2014-10-02 Pardavėja su Pirkėja pasirašė susitarimą dėl 2012-11-15 Preliminarios pirkimo–pardavimo sutarties, prašydama įregistruoti Preliminarią sutartį į naują suformuotą sklypą (Susitarimas Nekilnojamojo turto registre įregistruotas 2014-10-02). Tai patvirtina, kad Pareiškėja buvo informuota apie atidedamosios sąlygos atsiradimą, taip pat apie šalių prievolę sudaryti Pirkimo–pardavimo sutartį. Be to, 2018-05-22 Z. T. pateikė paaiškinimą, kuriame nurodo, kad pagrindinė Pirkimo–pardavimo sutartis nebuvo sudaryta, nes Pareiškėja nesumokėjo sutartos pinigų sumos, pasibaigus Preliminariosios sutarties terminui Pareiškėjos vadovas buvo kelis kartus kviestas į Šiaulių -ąjį notarų biurą pas notarą Viktorą Žilinską užbaigti sandorį ir sudaryti pagrindinę sutartį, tačiau neatvyko. Byloje nepateikta jokių įrodymų, kad Pardavėja nepagrįstai vengė arba atsisakė sudaryti Pirkimo–pardavimo sutartį, o Pareiškėja siekė susigrąžinti sumokėtą avansą (kaip numatyta Sutarties 20–21 punkte).

Pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies nuostatas pajamomis pripažįstamas <...> atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra.

Komisija, atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, t. y. į tai, kad Pareiškėjos išmokėtos lėšos, vadovaujantis Sutarties nuostatomis, liko Pardavėjai, o Pareiškėja turėjo teisę naudotis ir faktiškai naudojosi siekiamu įgyti turtu, pažymi, kad pritaria Inspekcijos išvadai, kad šios išmokos pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 dalį vertintinos kaip Z. T. gautos pajamos už turto nuomą. Iki patikrinimo akto surašymo dienos žemės sklypo Pirkimo–pardavimo sutartis nebuvo sudaryta, Pareiškėja skundo nagrinėjimo metu nepateikė jokių dokumentų, susijusių su žemės sklypo Pirkimo–pardavimo sutarties sudarymu, todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies ir 23 straipsnio 1 dalies nuostatomis, nuo 2012–2015 metais išmokėtų 43129,84 Eur išmokų pagrįstai apskaičiavo 6470 Eur GPM. Pažymėtina, kad Pareiškėja 2016 m. pati pateikė patikslintas 2016 m. sausio–lapkričio mėnesio Mėnesinės pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijas, kuriose deklaravo išskaičiuotą pajamų mokestį.

Dėl mokesčių apskaičiavimo senaties termino. Pareiškėja nurodo, kad, jos nuomone, buvo pažeistas MAĮ 68 straipsnyje nustatytas senaties terminas. Pareiškėjos nuomone, vadovaujantis MAĮ 68 straipsnio 1 dalimi, mokesčiai galėjo būti perskaičiuoti tik už laikotarpį nuo 2013-01-01. Taigi, šioje ginčo dalyje spręstinas klausimas, ar mokesčių administratoriaus atliktas Pareiškėjo mokestinis patikrinimas už 2012-01-01 iki 2017-10-31 laikotarpį yra teisėtas.

Komisija pažymi, kad LVAT 2016-04-21 nutartyje adm. byloje Nr. A-493-438/2016 yra nurodęs, kad mokestinio patikrinimo pavedimas yra tas administracinis teisės aktas, kuris apsprendžia mokesčio administratoriaus legitimumą atliekant mokesčio mokėtojo mokestinį patikrinimą bei šio patikrinimo pobūdį ir apimtį, t. y. mokesčių administratorius gali pradėti vykdyti mokesčio mokėtojo mokestinį patikrinimą, kai nustatyta tvarka yra išrašytas pavedimas atlikti mokestinį patikrinimą, o šį patikrinimą gali vykdyti tik toje srityje ir tik toje apimtyje, kurie yra nurodyti pavedime. Reikalavimas laikytis šios tvarkos yra suformuluotas imperatyvia forma („Pavedime privalu nurodyti“) ir jo nepaisyti draudžiama.

Iš bylos medžiagos matyti, jog pavedimą tikrinti Nr. (41,2)FR0773-2455 Šiaulių AVMI išrašė 2017-12-11, nurodydama mokesčių administratoriaus specialistą, kuriam pavedama patikrinti Pareiškėją, patikrinimo dalyką – MAĮ 13 straipsnyje nurodytų mokesčių ir kitų įmokų apskaičiavimą (šiuo atveju – PM, GPM, PVM) deklaravimą bei sumokėjimą, mokestinio patikrinimo pradžios ir pabaigos datas.

MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje (redakcija, galiojusi patikrinimo metu) nustatyta, kad jeigu kitaip nenustatyta šiame straipsnyje ar atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradėdama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

LVAT nuosekliai laikosi pozicijos, jog MAĮ 68 straipsnio taikymo požiūriu šioje teisės normoje nustatyto termino skaičiavimo pradžia yra siejama su tokio patikrinimo pradžia – pavedimo tikrinti priėmimu (2009-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A143-214/2009, 2019-06-05 nutartis adm. byloje Nr. eA-1007-556/2019). Vadinasi, penkerių metų laikotarpis turi būti skaičiuojamas atgal nuo tų metų, kuriais buvo išrašytas pavedimas tikrinti, sausio 1 dienos. Remiantis lingvistiniu aiškinimu, akivaizdu, kad šioje teisės normoje apibrėžtas konkretus laikotarpio terminas, už kurį gali būti apskaičiuojamas (perskaičiuojamas) mokestis, t. y. žodžiai „ne daugiau kaip“ aiškiai parodo, kad mokestis gali būti apskaičiuotas (ar perskaičiuotas) ne daugiau kaip už 6 metų laikotarpį (einamieji ir 5 praėję kalendoriniai metai). Atsižvelgus į tai, kad ginčo atveju pavedimas tikrinti Pareiškėją buvo išrašytas 2017-12-11, konstatuotina, kad mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju turėjo teisę tikrinti Pareiškėją ir apskaičiuoti mokesčius tik už einamuosius 2017 metus ir penkerius praėjusius kalendorinius metus (2016 m., 2015 m., 2014 m., 2013 m., 2012 m.).

Šiaulių AVMI 2019-08-02 patikrinimo akte Nr. (31.49) R0680-292 nurodyta, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas atliktas už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2017-10-31, faktiškai papildomi mokesčiai (PVM, GPM ir 2013 m. nuostolis) buvo apskaičiuoti nepažeidžiant šių ribų, todėl Komisija daro išvadą, kad mokestinis patikrinimas už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2017-10-31 buvo atliktas MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje numatytose ribose ir senaties terminai pažeisti nebuvo.

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

Patvirtini Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-11-27 sprendimą Nr. 69-101.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 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, 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 narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė