



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "C2" SKUNDO**

2020 m. vasario 14 d. Nr. S-25 (7-159/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „C2“ (toliau – Pareiškėjas) 2019-12-09 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-11-15 sprendimo Nr. 69-96 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjo atstovai E. U., I. F., Inspekcijos atstovė U. C. 2020-01-21 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas 2019-12-09 skunde nurodo dėstantis faktinius bei teisinius argumentus, kodėl skundžiamas sprendimas yra nepagrįstas ir neteisėtas bei turėtų būti panaikintas.

Pareiškėjas tvirtina, jog ginčo atveju svarbu įvertinti Pastato–sandėlio, esančio (duomenys neskelbtini) (toliau – Pastatas–sandėlis), pardavimo sandorio ekonominę logiką bei visas su sandoriu susijusias aplinkybes ir nustatyti, ar vienintelis Pareiškėjos įvykdyto sandorio su UAB "G1" tikslas buvo gauti mokestinės naudos.

Pareiškėjas skunde dėsto šio sandorio ekonominę logiką ir esmines sudarymo aplinkybes:

Nekilnojamasis turtas buvo parduotas UAB "G1" nes grupės lygiu buvo priimtas sprendimas, kad grupės įmonių veikla turi būti specializuota pagal vykdomą veiklą, o būtent UAB "G1" specializavosi nekilnojamojo turto nuomos ir pardavimo srityje. Tai pagrindžia ne tik Pareiškėjos bei UAB "G1" paaiškinimai, bet ir mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės. Patikrinimo akto 8 puslapyje nurodyta, kad UAB "G1" 2017-11-07 pardavė net dvi patalpas, esančias (duomenys neskelbtini). Papildomai pažymima, kad UAB "G1" turi įsigijusi ir daugiau nekilnojamojo turto objektų: 2016-08-31 bendrovė įsigijo ūkinius pastatus, laboratoriją, kontrolės postą ir kitus susijusius pastatus; 2016-09-20 – administracines patalpas; 2018-08-31 – kitą nebaigtą statybą. Šios aplinkybės, pasak Pareiškėjo, patvirtina, kad UAB "G1" intensyviai vykdė nekilnojamojo turto įsigijimo sandorius. Taip pat vykdė ir turto pardavimo sandorius, nes 2015–2017 m. pardavė šį nekilnojamąjį turtą: 2015-07-10 pardavė 13 poilsio namelių ir žemės sklypą; 2017-11-07 pardavė administracines, gamybines patalpas. Šie sandoriai, pasak Pareiškėjo, patvirtina aplinkybę, kad UAB "G1" prekybą nekilnojamoju turtu 2015–2017 m. vykdė nuolatos ir intensyviai.

Inspekcija neatsižvelgia į šias faktines aplinkybes, nurodydama, kad UAB "G1" deklaruota veikla yra nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuomos ir eksploatavimo veikla, tačiau prekybos nekilnojamoju turtu veikla nėra deklaruota. Tačiau Pareiškėjo pateikti duomenys patvirtina, kad UAB "G1" specializacija buvo nekilnojamojo turto pirkimas ir pardavimas bei nuoma, o visos kitos grupės įmonės nekilnojamojo turto pardavimo sandorių nuo 2017 m. nebevykdo ir jeigu grupės lygiu atsirastų poreikis parduoti nekilnojamojo turto objektus, toks nekilnojamas turtas būtų perleistas UAB "G1" Šią aplinkybę, Pareiškėjo nuomone, papildoma ir I. K. paaiškinimai,

jog UAB "S1" ne vieną kartą 2015 ir 2016 m. kreipėsi į Pastato–sandėlio darbuotojus dėl šio pastato pardavimo, tačiau jokio atsakymo nebuvo suteikiama, nes Pareiškėjas neužsiima nekilnojamojo turto prekyba. Derybos buvo pradėtos anksčiausiai 2017-04-21, kai UAB "G1" vadovas O. I. atvyko apžiūrėti įsigyto turto ir susipažino su UAB "S1" vadovu P. N..

Faktinės aplinkybės, Pareiškėjo teigimu, įrodo, kad jis nuo pat pradžių siekė nekilnojamąjį turtą perleisti susijusiam asmeniui UAB "G1" Atsižvelgdamas į Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) reikalavimą, kad sandoriai tarp susijusių asmenų privalo būti vykdomi rinkos kainomis, Pareiškėjas užsakė nepriklausomą nekilnojamojo turto vertinimą. Nekilnojamojo turto vertinimas buvo užsakytas 2017-03-20, kada Pareiškėjas pasirašė nekilnojamojo turto vertinimo sutartį su UAB "B1" Inspekcija šią Pareiškėjo pateiktą sutartį atsisakė vertinti motyvuodama tuo, kad Pareiškėjas pateikė skirtingas tokios sutarties versijas – 2016-03-20 ir 2017-03-20. Pareiškėjas paaiškina, kad tai buvo apsirikimas ir nurodo pridedantis visus tai patvirtinančius dokumentus (susirašinėjimą su UAB "B1" vadovu, UAB "B1" pagal paslaugų teikimo sutartį Nr. 17/CREP-357 2017-04-11 išrašytą PVM sąskaitą–faktūrą, UAB "B1" vadovo rašytinį paaiškinimą, kad minėta sutartis buvo sudaryta 2017-03-20, tačiau nurodant datą įsivėlė klaida).

Kaip nurodyta skundžiamame sprendime ir UAB "S1" paaiškinimuose, UAB "S1" su UAB "G1" derybas pradėjo 2017 m. balandžio viduryje, tuo tarpu vertinimas buvo užsakytas 2017-03-20. Taigi, šiuo atveju nesutampa mokesčių administratoriaus daromos išvados su faktinėmis aplinkybėmis. Pareiškėjas ėmėsi aktyvių veiksmų, susijusių su nekilnojamojo turto vertinimu, daugiau nei mėnesį prieš UAB "S1" ir UAB "G1" pradėdant derybas. Todėl Inspekcijos daroma išvada, kad Pareiškėjo ir UAB "G1" sandoris buvo apsimestinis ir sudarytas siekiant mokestinės naudos yra nelogiškas ir neteisingas, nes Pareiškėjas šiam sandoriui pradėjo ruošti dar tuomet, kai UAB "S1" nebuvo išreiškusi ketinimo įsigyti parduodamą turtą iš UAB "G1"

Dar viena aplinkybė, pasak Pareiškėjo, įrodanti, kad pardavimo sandoris buvo planuojamas iš anksto, yra Pareiškėjo vadovės paaiškinimai, kuriuose yra nurodoma, kad dėl nekilnojamojo turto pardavimo preliminariai buvo susitarta dar 2016 m. Nors preliminari sutartis ir nebuvo išsaugota (buvo pamesta), tokia pozicija negali būti vertinama kaip gynybinė Pareiškėjo pozicija, Pareiškėjo vadovės paaiškinimas buvo pateiktas dar 2018-09-04, o tuo metu Pareiškėjas dar negalėjo žinoti kokiomis aplinkybėmis ir dėl ko yra vykdomas mokestinis patikrinimas.

Atsižvelgiant į visas aukščiau išdėstytas aplinkybes, Pareiškėjo tvirtinimu, yra akivaizdu, kad jis šį sandorį siekė sudaryti ilgą laiką, sandorio su UAB "G1" sudarymas neturėjo nieko bendro su vėlesniu to paties turto pardavimu UAB "S1"

Inspekcija kaip reikšmingą aplinkybę pažymi tai, kad sandoris tarp UAB "G1" ir UAB "S1" buvo sudarytas netrukus po sandorio tarp Pareiškėjo ir UAB "S1" Pareiškėjo nuomone, šiuo atveju nėra neįprasta tai, kad sandoris buvo sudarytas per trumpą laiko tarpą. Kaip savo paaiškinimuose pažymi UAB "S1" akcininkas I. K., UAB "S1" šalia Pareiškėjo valdomo turto taip pat priklausė nemažai turto, nuo 2014 m. UAB "S1" siekė praplėsti savo valdomą turtą. 2017 m., kuomet UAB "S1" atsirado galimybė įsigyti Pastatą–sandėlį, ji netruko įgyvendinti šį sandorį, nes bendrovei buvo žinoma turto būklė, kaina buvo priimtina, o įsigijimas buvo įvykdytas iš nuosavų lėšų.

Pareiškėjas tvirtina, jog aukščiau išdėstytos aplinkybės pagrindžia patikrinimo akte ir skundžiamame sprendime aprašytų sandorių ekonominę logiką bei kitas jo naudas ir aplinkybes, dėl ko šiuo atveju Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 ir 69 straipsnių taikymas yra negalimas ir, atitinkamai, skundžiamas sprendimas privalo būti panaikintas.

Pareiškėjas skunde dėsto argumentus dėl su Pastato–sandėlio pardavimo sandorio įgyvendinimu susijusių aplinkybių.

Inspekcija, pasak Pareiškėjo, neteisingai nurodo, kad Pareiškėjo direktorės paaiškinimai dėl aliuminio profilio gamybos linijos išmontavimo yra neteisingi. Pareiškėjo direktorė nurodė, kad aliuminio profilių gamybos linijos įrengimus turėjo išmontuoti UAB "Z1" ir Ko darbuotojai, tačiau kai šie įrengimai buvo parduoti, jie nebebuvo išmontuojami, nes visą iniciatyvą (kartu su nuosavybės teisėmis) perėmė naujasis jų savininkas UAB "S1" Pareiškėjo direktorė tiesiog nurodė, kad prieš parduodant pastatą UAB "G1" buvo planuojama visus įrengimus išmontuoti ir patalpas atlaisvinti, tačiau vėliau, UAB "S1" nusprendus šiuos įrengimus įsigyti, jie nebebuvo išmontuojami. Nors ši

aplinkybė papildomų mokesčių apskaičiavimui tiesioginės įtakos neturi, tačiau, Pareiškėjo nuomone, atskleidžia subjektyvų mokesčių administratoriaus aplinkybių vertinimą.

Panevėžio AVMI, kreipdamasi į UAB "S1" paaiškinimus prašė pateikti ne šios bendrovės vadovo, tačiau valdybos pirmininko I. K., nors eilė patikrinimo metu surinktų paaiškinimų nurodo, kad derybos su UAB "S1" buvo vedamos su šios bendrovės vadovu, o ne valdybos pirmininku, sutartį pasirašė UAB "S1" direktorius P. N.. Tačiau patikrinimo metu nebuvo gauti paaiškinimai iš vieno iš svarbiausių asmenų, kuris vedė derybas su UAB "G1" – P. N..

Skundžiamame sprendime Inspekcija nurodo, kad 2019-08-05 gavo UAB "S1" direktoriaus P. N. pasirašytą raštą–atsakymą, kuriame direktorius nurodo, kad I. K. dalyvauja UAB "S1" sprendimų priėmime ir UAB "S1" pozicija sutampa su I. K. mokesčių administratoriui pateiktais atsakymais. Tačiau, Pareiškėjo nuomone, tiriant faktines aplinkybes, kurios yra svarbios tiksliai MAĮ 69 straipsnio taikymui, svarbu yra tai, kas dalyvavo derybose su UAB "G1" atstovais. Pareiškėjas dar kartą pažymi, kad derybose dalyvavo UAB "S1" direktorius P. N., o ne I. K.. Patikrinimo metu P. N. paaiškinimai paimti nebuvo, vadinasi, mokesčių administratorius netinkamai ištyrė su sandorio įvykdymu susijusias aplinkybes.

Pareiškėjo tvirtinimu, net kelios mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės, kuriomis remiamasi patikrinimo akte ir skundžiamame sprendime, yra nepagrįsto faktine informacija bei neatitinka tikrovės.

Patikrinimo akto 8 puslapyje yra nurodyta, kad nesutampa ir paaiškinimai dėl Pastato–sandėlio pardavimo aplinkybių. UAB "S1" valdybos pirmininko I. K. paaiškinimu, jų bendrovei pastatą pirkti buvo pasiūlyta 2017 m. balandžio viduryje, o UAB "G1" direktorius teigia, kad apie pastato pardavimą su UAB "S1" direktoriumi kalbėjo po pastato įsigijimo <...>, tai turėjo būti 2017-04-21–2017-04-25. I. K. (asmuo, kuris nedalyvavo derybose dėl nekilnojamojo turto pardavimo) nurodo, kad derybos vyko balandžio viduryje, atitinkamai, UAB "G1" vadovas nurodo, kad derybos vyko apytiksliai 2017 m. balandžio 21–25 d. Tokią informaciją Inspekcija vertina kaip prieštaraujančią viena kitai.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad šis sandoris vyko prieš daugiau negu dvejus metus, derybų procesas nebuvo dokumentuotas, todėl negalima tikėtis matematinio tikslumo, tuo labiau iš asmenų, kurie derybose net nedalyvavo.

Inspekcijos nuomone taip pat nesutampa asmenų paaiškinimai dėl nekilnojamojo turto kainos nustatymo. UAB "G1" vadovas teigia, kad kaina buvo nustatoma atsižvelgiant į patirtį bei tarpusavio sutartį, tuo tarpu UAB "S1" valdybos pirmininkas nurodo, kad kaina buvo nustatyta atsižvelgiant į sukauptą patirtį, tarpusavio sutarimą, EDOMUS bei ARUODAS informaciją. Inspekcijos teiginys, kad nepaminėjimas fakto, jog svarstant kainą buvo remiamasi EDOMUS ir ARUODAS informacija, rodo, jog parodymai neatitinka vienas kito, yra nepagrįstas.

Aukščiau nurodytos faktinės aplinkybės, pasak Pareiškėjo, parodo, kad tiek Pareiškėjo, tiek ir UAB "G1" bei UAB "S1" paaiškinimai visiškai sutampa ir vienas kitą papildo. Pareiškėjas nurodo papildomai pridėdantis UAB "S1" paaiškinimus, kuriuose įmonės vadovas patvirtina, kad Pareiškėjo pastabose dėl patikrinimo akto surašyti paaiškinimai atitinka faktines aplinkybes.

Pareiškėjas skunde dėsto argumentus dėl Pastato–sandėlio perleidimo apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM). Cituoja Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 32 straipsnio nuostatas, oficialių šio straipsnio komentarą, komentare minimą ESTT bylą Nr. C-326/11, kurioje akcentuojama pirkėjo ketinimų ir faktinių aplinkybių svarba. Iš skunde pacituotų nuostatų, pasak Pareiškėjo, yra akivaizdu, kad faktiniams sandorių šalių ketinimams teikiamas prioritetas tiek apsprendžiant atskirų tiekimų kiekį, tiek nustatant sandoriams taikytiną mokesstinį režimą.

Pareiškėjas pabrėžia, kad Pastato–sandėlio pirkimas ir pardavimas sudarytas dėl vieno neskaidomo sandorio objekto. Pareiškėjas Pastatą–sandėlį 2014-05-30 pirkimo ir pardavimo sutartimi kartu su kitomis negyvenamosios paskirties patalpomis įsigijo iš UAB "T1" su Y. L. nėra nurodytas joks kitas sutarties objektas. Taip pat sutartyje yra nurodyta, kad Pastatas–sandėlis užbaigtas 1989 m., baigtumo procentas – 100 proc., bendras plotas – 604,72 m². PVM sąskaita faktūra Nr. RNT 1405130 tiekimui įforminti išrašyta 100 000 Lt (ir 21 000 Lt PVM) sumai.

Pareiškėjo tvirtinimu, sutartis laikytina vienu svarbiausių sandorio šalių ketinimus, sutarties objektą pagrindžiančių dokumentų. Atsižvelgiant į tai, kad nei vienoje iš sutarčių nėra minimas jokių su priestatu susijusių teisių (išskyrus rekonstrukcijos leidimą Nr. LNS-21-140220-00111) perdavimas, nė viena iš šalių negalėjo sudarytomis sutartimis siekti įgyti papildomo objekto, taip pat po sandorių sudarymo juo disponuoti. Nedisponuojamo turto šalys negalėjo parduoti – nei viena iš šalių neįgijo nuosavybės teisių į priestatą sutartimis, jo neapskaitė kaip turto vieneto savo apskaitoje ir todėl jo negalėjo parduoti kaip atskiro turto vieneto kitiems asmenims.

Pareiškėjas, įsigydamas Pastatą–sandėlį, turėjo tikslą įsigyti tik Pastatą–sandėlį, bet ne „nebaigtą statybą“, jis neturėjo tikslo vystyti naują statybą ar atlikti Pastato–sandėlio rekonstrukciją, taip pat tokių darbų neatlikti, nes Pastatas–sandėlis nedelsiant po įsigijimo buvo naudojamas PVM apmokestinamoje veikloje nuomos pagrindais iki pat minimo nekilnojamojo turto pardavimo UAB "G1" (2014-05-30 nuomos sutartimi nuomojo UAB "Z1" ir Ko su PVM, bendras išnuomoto turto plotas – 604,72 m²).

Tiek sutarties, kurios objektu nurodytas tik Pastatas–sandėlis, nuostatos, tiek Pareiškėjo ilgalaikio turto apskaitos kortelė Nr. INT 004, kurioje turtas apskaitytas kaip vienas vienetas, tiek turto naudojimas po turto įsigijimo, Pareiškėjo tvirtinimu, pagrindžia, jog buvo vykdomas vieno turto objekto pirkimo sandoris, kuris PVM tikslais neturėtų būti skaidomas į atskirą tikslą turinčius tiekimus.

Pareiškėjo 2017-04-11 akcininko sprendimu buvo nuspręsta „parduoti Pastatą–sandėlį, esantį adresu: (duomenys neskelbtini), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), bendras plotas 604,72 m², ir perleisti nuomos teisę į valstybinės žemės sklypo dalį prie parduodamo pastato UAB "G1" už 100 000 Eur. Pareiškėjas Pastatą–sandėlį 2017-04-21 pardavė UAB "G1" Sutarties objektas: Pastatas–sandėlis, esantis adresu: (duomenys neskelbtini), statybos pabaigos metai – 1989, baigtumo procentas – 100 proc., bendras plotas – 604,72 m². UAB "G1" Pastatą–sandėlį 2017-04-26 pirkimo ir pardavimo sutartimi pardavė UAB "S1" Šio sandorio dalykas aprašytas identiškai. Šiuose duomenyse yra minimas tik 604,72 m² Pastatas–sandėlis ir nėra minimas joks kitas sutarties objektas. Sutarties 7.1. punkte UAB "G1" atstovas pareiškia ir patvirtina, kad „yra išduotas leidimas statyti naują (-us) statinį (-ius), rekonstruoti statinį (-ius), atnaujinti (modernizuoti) pastatą ir 2014-02-20 buvo gautas Kauno m. savivaldybės administracijos rašytinis leidimas statinio projektui Nr. LNS-21-140220-00111. Pardavėjas yra perėmęs iš buvusio pastato savininko visą turimą projektinę bei technologinę dokumentaciją, leidimus, planus, brėžinius, kuriuos perduoda Pirkėjui“. Pažymima, jog UAB "G1" pirkėjui UAB "S1" neperdavė jokių „nebaigtos statybos“ ar rekonstrukcijos darbų, o perdavė tik „projektinę ir technologinę dokumentaciją“, susijusią su Pastato–sandėlio atžvilgiu numatytu rekonstravimu.

Pareiškėjas nurodo, jog Pastatas–sandėlis negali būti laikomas nebaigta statyba. Nekilnojamojo turto registre (toliau – NTR) įregistruota, jog Pastatas–sandėlis yra užbaigtas, todėl, atsižvelgiant į PVMĮ oficialaus komentaro nuostatas, negali būti laikomas nebaigta statyba (nebaigtos statybos įregistravimas NTR yra būtina sąlyga). Atitinkamai, NTR nėra įregistruota jokių naujų statinių / pastatų nebaigtos statybos. Pastatas–sandėlis buvo faktiškai ir teisėtai naudojamas, kas, Pareiškėjo tvirtinimu, prieštarautų nebaigtos statybos apibrėžimui pagal PVMĮ nuostatas.

Atsižvelgiant į tai, kad NTR nėra jokių nebaigtą statybą pagrindžiančių duomenų, o statybos įregistravimas, vadovaujantis Civilinio kodekso (toliau – CK) 4.47 straipsnio 1 dalies 1 punktu, yra privaloma sąlyga įgyti nuosavybės, naudojimosi ir disponavimo turtu teises, nė viena iš sandorių (tiek Pareiškėjui perkant Pastatą–sandėlį iš UAB "T1" tiek parduodant Pastatą–sandėlį UAB "G1" tiek UAB "G1" perparduodant įsigytą Pastatą–sandėlį UAB "S1" šalių neįgijo nei nuosavybės, nei disponavimo, nei kokių kitų teisių į joki kitą, išskyrus patį Pastatą–sandėlį, turtą, esantį adresu: (duomenys neskelbtini). Todėl, vadovaujantis PVMĮ 4 straipsnio nuostatomis, atskiros nuo Pastato–sandėlio nebaigtos statybos nuosavybės ar disponavimo teisės nebuvo Pareiškėjo įgytos ir parduotos.

2014-05-30, 2017-04-21 bei 2017-04-26 Pastato–sandėlio pirkimo ir pardavimo sutartyse numatyta, kad Kauno m. savivaldybės administracija yra išdavusi statybą leidžiantį dokumentą – leidimą Nr. LNS-21-140220-00111 (toliau – Leidimą), kuriuo leidžiama: 1) Statyti naują (-us) statinį (-ius): Statinio paskirtis – Nuotekų šalinimo tinklų (inžineriniai tinklai); Statinio paskirtis – Vandentiekio tinklų (inžineriniai tinklai); Statinio paskirtis – Nuotekų šalinimo tinklų (inžineriniai

tinklai); 2) Rekonstruoti statinį (-ius): 2.1) Esama paskirtis – sandėliavimo, būsima paskirtis – Gamybos, pramonės, kategorija – Ypatingas, unikalus Nr. 1998-3002-1042. Nė viena iš sandorių šalių (nei UAB "T1" nei Pareiškėjas, nei UAB "G1" neatliko su statinio rekonstravimu susijusių darbų, kurie leistų daryti prielaidą, kad perkant / parduodant Pastatą–sandėlį, jis buvo laikytinas nebaigta statyba.

Visos sandorio sudarymo aplinkybės (nei UAB "T1" nei Pareiškėjas, nei UAB "G1" nevykdė jokių su Pastato–sandėlio rekonstravimu susijusių darbų), po įsigijimo nedelsiant sudaryta nuomos sutartimi, įrodo Pareiškėjo tikslą įsigyti seną pastatą. UAB "G1" įsigytą Pastatą–sandėlį, neatlikusi jokių statybos darbų, perpardavė UAB "S1" praėjus 5 dienoms nuo įsigijimo. Pažymima, jog UAB "S1" pagal NTR išrašo duomenis Pastatą–sandėlį nuomojo UAB „B. G.“ (nuomos terminas: 2019-02-01–2021-02-01). Todėl laikytina, jog UAB "S1" iš UAB "G1" įsigijo nekilnojamąjį turtą, numatytą naudoti veikloje neatlikus jokių papildomų darbų.

Pareiškėjas skunde pažymi nesutinkantis su mokesčių administratoriaus tvirtinimu, jog nekilnojamasis turtas, adresu: (duomenys neskelbtini), buvo parduodamas sudarius tiekimo grandinę, kuriai, pritaikius MAĮ 10 straipsnyje nustatytą turinio viršenybės prieš formą principą, t. y. neatsižvelgus į tarpinį Pastato–sandėlio perleidimo asocijuotam asmeniui UAB "G1" sandorį, laikoma, kad nekilnojamąjį turtą įmonei UAB "S1" už 355 000 Eur sumą pardavė Pareiškėjas. Šiuo klausimu pažymi, jog Pastatą–sandėlį parduoti UAB "G1" nuspręsta dar 2016 m. ir šis sprendimas nebuvo susijęs su sandoriu tarp UAB "G1" ir UAB "S1" dėl kurio derybos UAB "S1" iniciatyva vyko 2017 m. balandžio mėn. viduryje, t. y., pasiūlymas parduoti Pastatą–sandėlį, atsižvelgiantį faktines aplinkybes, įvyko spontaniškai, po Pareiškėjo ir UAB "G1" įvykdyto sandorio ir vertintinas kaip laimingas sutapimas, ką pagrindžia ir UAB "G1" direktoriaus O. I. paaiškinimai.

Pareiškėjas nurodo taip pat nesutinkantis su Inspekcijos sprendimu pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą dėl nebaigtos statybos apmokestinimo PVM. Skundžiamame sprendime Inspekcija nurodo, kad yra būtinybė iš naujo nagrinėti Pareiškėjo apmokestinimo PVM dalyje aplinkybes, tačiau ką konkrečiai turėtų nagrinėti Panevėžio AVMI, lieka neaišku. Vienintelis dalykas, ką nurodo Inspekcija, kad tikslinga kreiptis į Valstybinę teritorijų planavimo ir statybos inspekciją (toliau – Statybos priežiūros institucija) dėl informacijos apie jų atliktus / neatliktus kontrolės veiksmus nebaigtos statybos atžvilgiu. Tačiau Inspekcija nepaaiškina, kokią įtaką Pareiškėjo apmokestinimui gali turėti Statybos priežiūros institucija ir jos atlikti arba neatlikti kontrolės veiksmai.

Pareiškėjas skunde cituoja Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87, MAĮ 32 straipsnio 7 punkto nuostatas ir nurodo, jog pakartotinis kontrolės veiksmas, kuomet net nėra atskleidžiama to priežastis – kaip Statybos priežiūros institucijos kontrolės veiksmai gali daryti įtaką Pareiškėjo apmokestinimui, yra prieštaraujantis MAĮ ir kitiems mokestiniams teisės aktams. Šiuo atveju Inspekcija turėtų aiškiai nurodyti prejudicinį ryšį, egzistuojantį tarp Pareiškėjo apmokestinimo ir Statybos priežiūros institucijos kontrolės veiksmų.

Patikrinimo akte ir skundžiamame sprendime Inspekcija nurodo, jog Pareiškėjas 2017 m. pabaigoje, sumažindamas įrangos nuomos kainą asocijuotam asmeniui, siekė mokestinės naudos. Pareiškėjas nesutinka su tokia mokesčių administratoriaus pozicija, nes nuomos kaina buvo mažinama ne siekiant mokestinės naudos, o atsižvelgiant į susiklosčiusias aplinkybes – įrenginių remonto trukmę bei technikos prastovas. Pareiškėjas pažymi, jog šiuo atveju mokesčių administratorius nepagrįstai taiko MAĮ 10 bei 69 straipsnių nuostatas, taikomas tiems atvejams, kai dirbtinai sukuriama teisinė situacija, lemianti mokestinę naudą. Tai reiškia, kad sudaryti sandoriai yra visiškai dirbtini ir ekonomiškai nepagrįsti, jais siekiama vien mokestinės naudos.

Pareiškėjo įsitikinimu, skundžiamame sprendime Inspekcija nenustatė jokių aplinkybių, kurios vykdant įrangos nuomos sandorį buvo iškreiptos ir turėtų būti atstatytos vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio pagrindu: įranga faktiškai buvo nuomojama, buvo atliekamas įrangos remontas, šalys susitarė dėl nuomos kainos sumažinimo. Be to, kad įrangos nuomos kaina buvo sumažinta nuomininko prašymu, atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes, o ne siekiant mokestinės naudos. Pareiškėjas gavo UAB "F1" prašymą, kuriuo buvo prašoma sumažinti įrengimų, įrangos, prietaisų, įrankių bei inventoriaus nuomos kainą laikotarpiui nuo 2017-10-01 iki 2017-12-31, nes išaugo nuomojamos pagrindinės gamybinės įrangos, inventoriaus priežiūros ir remonto sąnaudos.

Pareiškėjas 2017-09-28 detalizavo, jog Bendrovė per paskutinius 8 mėnesius patyrė daugiau nei 180 000 Eur gamybinės įrangos ir kt. remonto sąnaudų, taip pat investavo daugiau nei 16 000 Eur į įrangos atnaujinimą bei per ateinančius 3–4 mėn. planavo investuoti daugiau nei 30 000 Eur. Taigi, yra akivaizdu, jog nuomos kainos sumažinimo tikslas nebuvo gauti mokesstinės naudos, sumažinimą nulėmė nuomininko investicijos į įrangos remontą bei dėl remonto susidariusios prastovos, dėl kurių UAB "F1" negalėjo vykdyti savo veiklos pilnu pajėgumu.

Keldama klausimą dėl įrangos nuomos kainos sumažinimo pagrįstumo, Inspekcija, Pareiškėjo nuomone, turėtų vadovautis PMĮ 40 straipsnio 2 dalies nuostatomis. Jeigu, Inspekcijos nuomone, įrengimų nuomos kaina tarp asocijuotų asmenų yra neatitinkanti tikrosios rinkos kainos, tokia išvada turėtų būti pagrįsta objektyviais duomenimis, t. y. įrangos nuomos rinkos kainos nepriklausomu vertinimu. Tik nustatius, kad įrangos nuomos kaina pritaikius nuolaidą neatitinka rinkos kainos, atsirastų pagrindas Pareiškėjui priskaičiuoti papildomas pajamas bei mokėtiną pelno mokestį (toliau – PM). Tačiau skundžiamame sprendime, pasak Pareiškėjo, nėra jokių duomenų, kuriais minėta įrenginių nuomos kaina gali būti nustatoma kitokia, nei dėl kurios šalys susitarė.

Pareiškėjas skunde pateikia teisinius argumentus dėl paskolų suteikimo H. H. ir S. F.. Nurodo, jog Inspekcija neginčija fakto ir Pareiškėjo pateiktų argumentų, kad nuo 2015-01-01 Pareiškėjas su H. H. bei S. F. nebuvo laikomi susijusiais asmenimis. Tačiau, Inspekcijos nuomone, Pareiškėjas su H. H. bei S. F. buvo asocijuoti asmenys, nes Pareiškėjo H. H. bei S. F. suteiktos paskolos sudarė didelę dalį jo nuosavo kapitalo bei daug kartų viršijo įstatinį kapitalą. Inspekcija taip pat nurodo, kad S. F. buvo susijusi su AB "A1" todėl galėjo daryti įtaką su AB "A1" asocijuotiems asmenims, tarp jų ir Pareiškėjui. Be to, už Pareiškėjo paskolintas pinigines lėšas buvo įsigytas nekilnojamasis turtas iš su S. F. susijusios įmonės UAB "T1" Jokių kitų argumentų, kodėl Pareiškėjas su H. H. bei S. F. gali būti laikomi asocijuotais asmenimis nuo 2015 m., skundžiamame sprendime nenurodyta.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad pagal Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 2 straipsnio 8 dalies 2 punkto formuluotę asmenys gali būti laikomi asocijuotais tik tokiu atveju, jeigu „gali vienas kitam daryti įtaką“. Skundžiamame sprendime nėra paaiškinama, kaip dėl suteiktų paskolų H. H. bei S. F. gali daryti įtaką Pareiškėjui arba Pareiškėjas galėjo daryti įtaką H. H. bei S. F.. Pareiškėjas teigia, kad dėl suteiktų paskolų, neatsižvelgiant į jų dydį, šalys negalėjo daryti įtakos viena kitai, nes sandorius sudarė laisva valia, nepriklausydamos viena nuo kitos ir siekdamos sau maksimalios ekonominės naudos.

Skunde atkreipiamas dėmesys į PMĮ 2 straipsnio 8 dalies 2 punkto komentarą ir nurodoma, jog nagrinėjamu atveju Inspekcija skirtingai interpretavo šio komentaro nuostatas ir išplėtė jo taikymą, teikdama, kad paskolos H. H. ir S. F. sudarė žymią Pareiškėjo, t. y. paskolos davėjo kapitalo dalį. Pažymima, kad paskolos gavėjai nagrinėjamu atveju buvo fiziniai, o ne juridiniai asmenys, todėl nurodytieji argumentai nėra aktualūs PMĮ 2 straipsnio 8 dalies 2 punkto prasme.

Pareiškėjas neginčija fakto, kad S. F. buvo susijusi su AB "A1" nes ji buvo šios bendrovės valdybos narė bei direktoriaus pavaduotoja. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad 2014 m. AB "A1" turėjo 4 valdybos narius, iš kurių kiekvienas turi po vieną balsą. Pagal AB "A1" įstatus valdybos priimti sprendimai yra teisėti, kai už juos balsuoja daugiau kaip pusė visų išrinktų valdybos narių. Taigi, S. F. neturi galimybės vienbalsiai daryti įtakos AB "A1" sprendimams. Taip pat pažymima, kad AB "A1" galutinius sprendimus dėl sandorių sudarymo priima ir atsakomybę prisiima direktorius. Todėl nors ir Inspekcija užsimena apie tai, kad S. F. yra susijusi su AB "A1" tačiau nėra jokio paaiškinimo, kaip S. F. dėl šios aplinkybės galėjo daryti įtaką Pareiškėjui dėl sudaryto paskolos sandorio.

S. F. įsigijo nekilnojamąjį turtą iš UAB "T1" kurios akcininke tuo metu buvo asociacija EEEE, kurios viena iš steigėjų yra S. F.. Pasak Inspekcijos, S. F. netiesiogiai valdė UAB "T1" Šis konstatuotas faktas nepaaiškina, kaip tai yra susiję su galimybe daryti įtaką Pareiškėjo priimamiems sprendimams. Inspekcija mokesstinio patikrinimo metu smulkiai išnagrinėjo S. F. sąsajas su įvairiomis įmonėmis, tačiau nepaaiškino, kaip dėl šių sąsajų S. F. ir H. H. galėjo daryti įtaką Pareiškėjui. Tačiau Inspekcija ignoruoja faktą, kad nei H. H., nei S. F. su Pareiškėju nesudarė jokių kitų sandorių. Todėl Pareiškėjui nesuprantama, kaip nesudarant jokių sandorių, galima daryti Pareiškėjui tokią didelę įtaką, kad šiuos asmenimis būtų galima laikyti asocijuotais asmenimis.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Pareiškėjo tvirtinimu, jis su H. H. bei S. F. negali būti laikomi asocijuotais asmenimis nuo 2015 m. Todėl Inspekcija neturi pagrindo šių asmenų sudarytiems sandoriams, kurie ir toliau vykdomi, nuo 2015-01-01 taikyti Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) GPMĮ 15 straipsnio 2 dalį. Vadinasi, koreguojamos gali būti tik tos kainos, kurios buvo išmokėtos iki 2015-01-01.

Be to, Inspekcija papildomai apskaičiavo mokėtinas palūkanas, vadovaudamasi Lietuvos Banko skelbiamomis 2014 m. lapkričio mėn. vidutinėmis „paskolų kitiems tikslams“ nustatytomis palūkanų normomis. Skunde pažymima, kad Lietuvos Banko skelbiami statistiniai duomenys yra labiau apibendrinti ir jie neatspindi individualizuotų konkretaus sandorio sąlygų. Inspekcija, norėdama palyginti palūkanų normą, vertino tik vidinius Pareiškėjo sandorius, o išoriniu palyginimu pasirinko Lietuvos Banko statistiką, nevertindama galimybių pagrįsti palūkanų normas kitais išoriniais palyginimais.

Dėl paskolos sandorio su H. H. skunde nurodoma, jog Inspekcija neatsižvelgė į tai, kad paskolos dalykas yra ne tik parduotuvė, bet ir butas. Todėl Pareiškėjas nesutinka su palūkanų apskaičiavimui pritaikyta 5,21 proc. palūkanų norma, kuri buvo nustatyta vadovaujantis Lietuvos Banko statistikoje nurodyta „paskolų kitiems tikslams“ palūkanų normomis. Inspekcija neatsižvelgė į „paskolų būstui įsigyti“ palūkanų normą, kuri 2014 m. lapkričio mėn. siekė 2,91 proc., nors buto vertė sudarė reikšmingą viso įsigyto nekilnojamojo turto dalį.

Pareiškėjas, 2014 m. gruodžio mėn. sudaręs paskolos sandorį su H. H., nustatė 2 proc. palūkanų normą, atsižvelgdamas į tai, kad H. H. turėjo vertybinių popierių, t. y. valdė UAB "B2" kurios apyvarta 2014 m. siekė 100–200 tūkst. Eur, 100 proc. akcijų. Taip pat Pareiškėjas atsižvelgė į tai, kad H. H. neturėjo kitų paskolų, užstatyto nekilnojamojo turto, todėl turėjo gerą kreditingumo ir patikimumo lygį. Tuo atveju, jei H. H. taptų nemoki, Pareiškėjas visada galėtų pareikalauti grąžinti paskolą iš jos nekilnojamojo turto.

Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos Banko statistika atspindi tik vidutines, o ne mažiausias palūkanų normas bei į tai, kad įsigyta ne tik parduotuvė, bet ir butas, kuris sudaro reikšmingą viso įsigyto nekilnojamojo turto dalį, H. H. turėjo gerą kreditingumo ir patikimumo lygį, Pareiškėjo tvirtinimu, paskolai gali būti taikoma 2 proc. metinė palūkanų norma.

Inspekcija vertino jungtinės veiklos su S. F. sandorį kaip paskolos sandorį ir papildomai apskaičiavo mokėtinų palūkanų nuo jungtinės veiklos sandorio sudarymo, taikant 5,21 proc. palūkanų normą. Pareiškėjas nesutinka su tokiu vertinimu bei pažymi, kad iki sudaryto paskolos sandorio turi būti taikoma jungtinės veiklos sutartyje nustatyta 2 proc. palūkanų norma. Ši palūkanų norma buvo nustatyta už piniginių lėšų naudojimą iki bus pakeičiama nekilnojamojo turto paskirtis ir iš jungtinės veiklos bus pradedamas gauti pelnas, kurį šalys dalijasi pusiau. Pareiškėjas teigia turintis įrodymų, kad S. F. dėjo pastangas pakeisti būsto bei parduotuvės paskirtis, taip pat ir susirašinėjimus elektroniniais laiškais, kurie pagrindžia jungtinės veiklos sutarties vykdymą. Nepavykus pakeisti nekilnojamojo turto paskirčių, S. F. mokėjo 2 proc. metines palūkanas iki 2016 m. kovo mėn., kai jungtinės veiklos sandoris novacijos būdu buvo pakeistas į paskolos sandorį. Pažymima, kad jungtinės veiklos sandoris buvo naudingas Pareiškėjui, nes jis turėjo teisę laikyti lėšas banke ir mokėti administravimo mokesčius, arba juos įdarbinti – sudaryti jungtinės veiklos sandorį ir gauti iš to papildomas pajamas.

Taigi, jungtinės veiklos sandoryje Pareiškėjas investavo lėšas, o S. F. investavo savo žinias ir darbą šiai sutarčiai vykdyti. Todėl Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu traktuoti jungtinės veiklos sandorį kaip paskolos ir taikyti 5,21 proc. metinių palūkanų normą. Jungtinės veiklos sandoris turėtų būti lyginamas su kitais panašiais sandoriais, tačiau ne su Lietuvos Banko skelbiamomis palūkanų normomis, nes šis sandoris savo esme nėra prilyginamas paskolai.

Pareiškėjas, 2016 m. kovo mėn. sudaręs paskolos sandorį su S. F., nustatė 2 proc. palūkanų normą, atsižvelgdamas į tai, kad S. F. neturėjo kitų paskolų, užstatyto nekilnojamojo turto, todėl turėjo gerą kreditingumo ir patikimumo lygį. Tuo atveju, jei S. F. taptų nemoki, Pareiškėjas visada galėtų iš jos pareikalauti grąžinti paskolą nekilnojamojo turto.

Taip pat, vadovaujantis 2016 m. vasario mėn. Lietuvos Banko pateikta statistine informacija, paskoloms gyventojams „kitiems tikslams“ nustatyta 3,47 proc. palūkanų norma, o paskoloms gyventojams „būstui įsigyti“ nustatyta 1,96 proc. palūkanų norma. Atsižvelgiant į tai, kad

Lietuvos Banko statistika atspindi tik vidutines, o ne mažiausias palūkanų normas bei į tai, kad įsigyta ne tik parduotuvė, bet ir butas, kuris sudaro reikšmingą viso įsigyto nekilnojamojo turto dalį, S. F. turėjo gerą kreditingumą ir patikimumo lygį, todėl, pasak Pareiškėjo, paskolai gali būti taikoma 2 proc. metinė palūkanų norma.

Atsižvelgiant į visus aukščiau išdėstytus argumentus ir faktines aplinkybes, remiantis MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2019-11-15 sprendimą Nr. 69-96.

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2019-08-20 sprendimą Nr. (36.9) FR0682-191 dalyje dėl apskaičiuotų 62 894,42 Eur PM, 3 780 Eur PVM, 7 594,5 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), 7 266,93 Eur PM delspinigių, 614,84 Eur PVM delspinigių, 1544,80 Eur GPM delspinigių, 18 867 Eur PM baudos, 1 134 Eur PVM baudos ir 2 278 Eur GPM baudos, panaikino Panevėžio AVMI sprendimo dalį dėl nebaigtos statybos apmokestinimo PVM ir pavedė atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą.

Panevėžio AVMI atliko Pareiškėjo PM už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2017-12-31, GPM už laikotarpį nuo 2014-12-01 iki 2018-01-31, PVM už laikotarpį nuo 2017-04-01 iki 2017-04-30 ir nuo 2017-10-01 iki 2017-12-31 apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą ir 2019-06-19 surašė patikrinimo aktą Nr. (36.1) FR0680-215 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriame, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, konstatavo, kad Pareiškėjas Pastatą–sandėlį pardavęs per grandinę, įterpiant asocijuotą asmenį UAB "G1" bei 2017 m. pabaigoje sumažinęs įrangos nuomos kainą asocijuotam asmeniui UAB "F1" siekė mokestinės naudos – atitikti PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje 5 proc. tarifui taikyti nustatytą sąlygą – 300 000 Eur mokestinio laikotarpio pajamų ribą, todėl apskaičiavo 33 692 Eur PM ir 47 168 Eur PVM. Panevėžio AVMI taip pat nustatė, kad Pareiškėjas suteikęs paskolas asocijuotiems asmenims, nesivadovavo PMĮ 40 straipsniu ir neapskaičiavo rinkos kainų atitinkančių palūkanų ir šiomis sumomis sumažino atitinkamų metų apmokestinamąjį pelną, todėl, vadovaudamasi PMĮ 5 straipsnio 1 dalimi, apskaičiavo 5 200,42 Eur PM. Dėl šių paskolų Pareiškėjas neapskaičiavo pajamų natūra, todėl, vadovaujantis GPMĮ nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiuotas mokėtinas 7 594,5 Eur GPM. Kadangi Pareiškėjas 2017 m. apmokestinamąjį pelną apmokestino 5 proc. PM tarifu, atlikus perskaičiavimą, vadovaujantis PMĮ 5 straipsnio 1 dalimi, apskaičiuotas papildomai mokėtinas 24 002 Eur PM.

Panevėžio AVMI sprendimu patvirtino Patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjui sumokėti 62 894,42 Eur PM, (iš to skaičiaus vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis apskaičiuota 33 692 Eur PM), 47 168 Eur PVM (vadovaujantis PVMĮ 14 straipsniu, 32 straipsnio 1 dalimi ir MAĮ 69 straipsniu), 7 594,50 Eur GPM (vadovaujantis GPMĮ 6, 8, 22, 23 straipsnių nuostatomis), 7 266,93 Eur PM delspinigius, 10 413,78 Eur PVM delspinigius, 1 544,80 Eur GPM delspinigius, 18 867 Eur PM baudą, 14 150 Eur PVM baudą, 2 278 Eur GPM baudą.

Inspekcija sprendime pasisako dėl MAĮ 69 straipsnio nuostatų taikymo. Cituoja MAĮ 10 straipsnio, 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, šias nuostatas aiškinančią Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką (LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007, 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A556-250/2008, 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A602-1718/2013, 2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-26-602/2015). Nagrinėjamu atveju, pasak Inspekcijos, Panevėžio AVMI MAĮ 69 straipsnio nuostatas taikė dviem aspektais – vertinant Pastato–sandėlio pirkimo ir pardavimo sandorį ir nustatant įrangos nuomos kainą.

Dėl Pastato–sandėlio pardavimo.

Inspekcija nurodo, jog nustatyta, kad Pareiškėjas ir UAB "G1" pagal PMĮ 2 straipsnio 8 dalį ir 33 dalies 8 punktą yra asocijuoti asmenys, nes Pareiškėjas tiek 2016 m., tiek 2017 m. valdė 100 proc. UAB "D1" akcijų, o pastarasis valdė 100 proc. UAB "G1" akcijų, t. y. Pareiškėjas netiesiogiai valdė 100 proc. UAB "G1" akcijų (2016–2017 m. ataskaitų apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančius vienetus bei asmenis FR0438 formos A dalis). Pareiškėjas, netiesiogiai valdydamas 100 proc. UAB "G1" akcijų, galėjo daryti įtaką UAB "G1" taigi, šis ryšys lėmė UAB "G1" priklausomumą nuo Pareiškėjo bei sąlygojo nekilnojamojo turto sandorio sudarymą.

2017-04-21 pirkimo ir pardavimo sutartimi (toliau – 2017-04-21 Sutartis) Pareiškėjas netiesiogiai kontroliuojamai UAB "G1" už 100 000 Eur pardavė 604,72 m² bendrojo ploto Pastatą–sandėlį. Sutartyje nurodyta, kad Kauno m. savivaldybės administracija yra išdavusi statybą leidžiantį dokumentą – 2014-02-20 leidimą statyti naują (-us) statinį (-ius), rekonstruoti statinį (ius), atnaujinti (modernizuoti) pastatą (-us) Nr. LNS-21-140220-00111 (toliau – Leidimas), Leidimas išduotas pastato rekonstravimui. 2017-04-21 Sutarties V dalyje nustatyta, kad UAB "G1" 100 000 Eur pastato kainą įsipareigoja įmokėti bankiniu pavedimu į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą per 15 kalendorinių dienų nuo sutarties pasirašymo, kad pirkėjas be atskiro raštiško pardavėjo sutikimo įsipareigojo turto niekam neparduoti, neįkeisti, neišnuomoti, neperleisti kitokiais būdais tretiesiems asmenims ar kitaip suvaržyti savo teises į turtą iki pilno, tinkamo ir galutinio atsiskaitymo su pardavėju pagal šią 2017-04-21 Sutartį.

Pareiškėjas Pastatą–sandėlį įsigijo iš UAB "T1" 2014-05-30 pagal PVM sąskaitą–faktūrą RNT Nr. 1405130 už 100 000 Lt ir 21 000 Lt PVM. 2014-05-30 Pastato–sandėlio įsigijimo sutartyje nurodyta, kad įsigijamas Pastatas–sandėlis, turintis 604,72 m² bendrojo ploto, kad Kauno m. savivaldybės administracija yra išdavusi Leidimą, kuris galioja iki 2019-02-03. Įsigytą Pastatą–sandėlį Pareiškėjas nuo 2014-05-30 iki 2017-04-20 nuomojo UAB "Z1" ir Ko. Pastate–sandėlyje stovėjo aliuminio profilių gamybos linija ELUMATEC, kuri, kaip ir pastatas, buvo išnuomota UAB "Z1" ir Ko (nuomota iki 2016 m.). Nuo 2016 m. sausio mėn. ši įranga buvo nenaudojama ir neuždirbo pajamų. Ją 2017-04-26 Pareiškėjas pardavė UAB "S1".

UAB "G1" po 5 dienų po Pastato–sandėlio įsigijimo iš Pareiškėjo, t. y. 2017-04-26 pirkimo ir pardavimo sutartimi (toliau – 2017-04-26 Sutartis) už 355 000 Eur jį pardavė nesusijusiam asmeniui UAB "S1" UAB "G1" su Pareiškėju atsiskaitė gavusi pinigus iš UAB "S1" 2017-04-26 Sutartyje pažymėta, kad pardavėjas informavo pirkėją, jog yra išduotas Leidimas, pardavėjas yra perėmęs iš buvusio pastato savininko visą turimą projektinę bei techninę dokumentaciją, leidimus, planus, brėžinius, kuriuos perduoda pirkėjui. Pirkėjo atstovas patvirtino, kad pirkėjas perima rekonstrukcijos bei statybos projektus ir įsipareigoja susitvarkyti visus su statinio rekonstrukcija reikalingus dokumentus įmonės vardu.

Kaip minėta aukščiau, UAB "S1" įsigijo ne tik Pastatą–sandėlį, bet ir jame stovėjusią aliuminio profilių gamybos liniją ELUMATEC: liniją įsigijo iš Pareiškėjo pagal 2017-04-26 PVM sąskaitą faktūrą RNV Nr. 0246, t. y. tą pačią dieną, kai iš UAB "G1" įsigijo Pastatą–sandėlį. Pareiškėjo direktorė C. F. 2019-04-23 paaiškiniame nurodė, kad „pirkėją aliuminio profilių gamybos linijai pirkti surado UAB "Z1" ir Ko“ darbuotojas Y. T.“.

Mokestinio tyrimo metu UAB "S1" valdybos pirmininkas I. K., UAB "G1" direktorius O. I. pateikė paaiškinimus. Panevėžio AVMI, išanalizavusi UAB "G1" direktoriaus O. I. paaiškinimuose pateiktą informaciją, nustatė, kad ji prieštarauja faktinėms aplinkybėms.

Inspekcija sprendime aprašo nustatytus prieštaravimus tarp UAB "S1" valdybos pirmininko I. K., UAB "G1" direktoriaus bei Pareiškėjo direktorės paaiškinimų (dėl Pastato–sandėlio, aliuminio profilių gamybos linijos ELUMATEC pardavimo aplinkybių, dėl parduoto Pastato–sandėlio kainos nustatymo). UAB "G1" direktoriaus O. I. paaiškinimuose pateiktą informaciją dėl Pastato–sandėlio įsigijimo ir pardavimo aplinkybių, jo kainos nustatymo Panevėžio AVMI bei Inspekcija įvertino kritiškai, nes Pareiškėjas, netiesiogiai valdydamas 100 proc. UAB "G1" akcijų, galėjo daryti įtaką UAB "G1" ir šis ryšys lėmė UAB "G1" priklausomumą nuo Pareiškėjo.

Mokestinio tyrimo metu 2018-09-04 Pareiškėjo direktorė C. F. paaiškino: „Parduotas pastatas buvo UAB "G1" todėl, kad šis turto perleidimas aptartas buvo dar 2016 m. Buvo pasirašyta preliminari turto pirkimo ir pardavimo sutartis. Jos neradau, tad negaliu prisegti. Kaina buvo nustatyta remiantis nepriklausomų turto vertintojų ataskaita“. Taigi, Pareiškėjo direktorė pateikė bendro pobūdžio paaiškinimą, kuris, pasak Inspekcijos, nepagrindžia Pastato–sandėlio perleidimo sandorio tikslų ir siekio gauti ekonominės naudos. Be to, UAB "G1" direktorius paaiškiniame nenurodė sudaręs ir pasirašęs preliminarį turto pirkimo ir pardavimo sutartį.

Pareiškėjas rinkos kainai pagrįsti pateikė UAB "B1" Nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitą Nr. 2017/04-03 (surašymo data 2017-04-06, toliau – Ataskaita), kurioje nurodyta, kad turto rinkos vertė turto vertės nustatymo dieną yra 105 000 Eur. Ataskaitoje nurodyta, kad vertinamas pastatas turi priestatą, kuris nėra inventorizuotas, todėl jis nevertintas. Vadinasi, Ataskaitoje nurodyta

105 000 Eur vertė yra tik Pastato–sandėlio (be priestato) rinkos vertė. Pastatą asocijuotam asmeniui Pareiškėjas pardavė už gerokai mažesnę kainą, nei asocijuotas asmuo jį pardavė nesusijusiam asmeniui. Pastato rinkos kainos palyginimui pateikta iš pastato draudimo liudijime nurodytos draudimo sumos apskaičiuota 1 m² kaina. Pareiškėjas pagal ADB „Gjensidige“ 2017-03-01 Įmonių turto draudimo liudijimą Nr. GJELT Nr. 2403232 apdraudė pastatą 391 309 Eur suma.

Panevėžio AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas siekė mokestinės naudos, t. y. išvengti PM mokėjimo į biudžetą už parduotą pastatą ir PVM už parduotą nebaigtos statybos priestatą. Šiuo atveju, pasak Inspekcijos, Pareiškėjo mokestinės naudos siekimas yra identifiikuotas įvertinus visumą nustatytų aplinkybių:

Pareiškėjas asocijuotam asmeniui UAB "G1" už 100 000 Eur pardavė Pastatą–sandėlį, kurį UAB "G1" po 5 d. pardavė nesusijusiam asmeniui UAB "S1" už 355 000 Eur. Pastatą parduodant per grandinę, įterpiančią ją asocijuotą asmenį, siekta mokestinės naudos – atitikti PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje nustatytą sąlygą 5 proc. mokesčio tarifui taikyti, t. y., kad Pareiškėjo mokestinio laikotarpio pajamos neviršytų 300 000 Eur pajamų ribos ir Pareiškėjas galėtų taikyti PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje nustatytą lengvatinį 5 proc. mokesčio tarifą.

Pagal PMĮ 2 straipsnio 8 dalį ir 33 dalies 8 punktą Pareiškėjas ir UAB "G1" laikytini asocijuotais ir susijusiais asmenimis. Pareiškėjas, netiesiogiai valdydamas 100 proc. UAB "G1" akcijų, galėjo daryti įtaką UAB "G1" taigi, šis ryšys ir lėmė UAB "G1" priklausomumą nuo Pareiškėjo bei sąlygojo nekilnojamojo turto sandorio sudarymą.

Patikrinimo metu surinktų faktų visuma ir aplinkybė, kad Pastato–sandėlio su priestatu tiekimo grandinėje dalyvavo asocijuoti asmenys, įrodo, kad nekilnojamojo turto grandinėje dalyvavusios asocijuotos įmonės (UAB "T1" Pareiškėjas, UAB "G1" elgėsi nesąžiningai, nes žinojo apie prie Pastato–sandėlio esantį nebaigtą statyti priestatą, nebaigtas statyti priestatas kiekvienoje grandinėje buvo parduodamas kartu su Pastatu–sandėliu, tačiau jo tiekimas nebuvo įforminamas išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, atitinkamai, asocijuotų įmonių buhalterinėje apskaitoje nebuvo apskaitomas ir nebaigtos statybos įsigijimas.

Pareiškėjas neginčija, kad Pastato–sandėlio pardavimas įvyko su asocijuotu asmeniu. Pateiktame skunde nurodo, kad UAB "G1" prekybą nekilnojamuoju turtu vykdė intensyviai, kas įrodo ginčijamo sandorio sudarymą būtent su šiuo subjektu.

Atsakydama į šį Pareiškėjo argumentą Inspekcija sprendime nurodo, jog Panevėžio AVMI vertino šias aplinkybes, tačiau kartu ir nustatė, kad O. I. (UAB "G1" direktorius) paaiškinimuose minimą įmonių grupę 2017 m. sudarė: Pareiškėjas, UAB "D1" UAB "Y1" UAB "R1" UAB "O1" UAB "A2" UAB "F1" UAB "G1" ir UAB "N1" UAB "G1" direktorius O. I. paaiškiniame minėjo, kad 2016 m. grupės įmonių susirinkimo metu buvo nuspręsta, kad įmonių veikla turi būti specializuota pagal turimo turto grupes (kilnojamąjį, finansinį, nekilnojamąjį), tačiau, pasak Inspekcijos, išanalizavus grupės įmonių deklaruojamas veiklas, nustatyta, kad statybų plėtros ir nuosavo nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo veiklą be UAB "G1" deklaravo ir kitos grupės įmonės: UAB "Y1" UAB "R1" UAB "O1" UAB "A2" UAB "N1" Pareiškėjas deklaruoja nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuomos ir eksploatavimo veiklą. Peržiūrėjus informaciją apie atskirų grupės įmonių turimą nekilnojamąjį turtą, nustatyta, kad 2016-12-31 nekilnojamojo turto turėjo Pareiškėjas, UAB "Y1" UAB "R1" UAB "G1" UAB "N1" (nebaigtą statybą), 2017-12-31 – Pareiškėjas, UAB "Y1" UAB "G1" UAB "N1" (nebaigtą statybą). Pareiškėjas 2016-12-31 be Pastato–sandėlio nuosavybės teise turėjo negyvenamąsias patalpas (duomenys neskelbtini) bei 12 žemės sklypų. Taigi, Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjo argumentas, kad sandoriu buvo siekta perleisti nekilnojamąjį turtą įmonei, kuri užsiima nekilnojamojo turto prekyba, yra nepagrįstas, nes ir kitos grupės įmonės deklaravo tokias pat / ar panašias veiklas.

Pareiškėjas teigia, kad Panevėžio AVMI vertina UAB "S1" valdybos pirmininko paaiškinimus, bet turėtų paaiškinimų prašyti iš šios įmonės vadovo P. N., visos derybos buvo vedamos būtent su P. N., o ne valdybos pirmininku. Inspekcija pažymi, kad ginčo medžiagoje yra pateiktas UAB "S1" vadovo P. N. 2019-08-05 atsakymas į raštą, kuriame nurodyta, kad I. K. yra pagrindinis įmonės akcininkas, dalyvauja įmonės sprendimų priėmime ir UAB "S1" pozicija sutampa su I. K. 2018-08-27 ir 2019-03-14 mokesčių administratoriui pateiktais atsakymais. Minėtu atsakymu UAB "S1" vadovas patvirtino, kad I. K. teikti paaiškinimai atitinka įmonės vadovo poziciją. Taip pat

prie bylos yra pridėtas P. N. 2018-08-06 paaiškinimas dėl sandorio, kuris buvo pateiktas mokestinio tyrimo metu. Be to, Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjo kartu su skundu pateiktas P. N. paaiškinimas neprieštaruoja UAB "S1" pateiktam paaiškinimui, taigi, Pareiškėjo argumentas dėl P. N. paaiškinimų nebuvimo yra nepagrįstas.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Inspekcija sprendime konstatuoja, kad Panevėžio AVMI tinkamai taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas bei konstatavo, kad 2017-04-21 pirkimo ir pardavimo sutartimi Pareiškėjas asocijuotam asmeniui UAB "G1" už 100 000 Eur pardavė Pastatą–sandėlį, kurį UAB "G1" po 5 d. pardavė nesusijusiam asmeniui UAB "S1" už 355 000 Eur. Pastatą parduodant per grandinę, įterpiančią ją asocijuotą asmenį ir į 2017 m. PM bazę neįtraukus Pastato–sandėlio pardavimo pajamų, siekta mokestinės naudos – atitikti PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje nustatytą sąlygą 5 proc. mokesčio tarifui taikyti, t. y., kad Pareiškėjo mokestinio laikotarpio pajamos neviršytų 300 000 Eur pajamų ribos ir jis galėtų taikyti lengvatinį 5 proc. mokesčio tarifą. Inspekcijos vertinimu, Panevėžio AVMI pagrįstai, taikydama MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, neatsižvelgė į tarpinį Pastato–sandėlio perleidimo asocijuotam asmeniui UAB "G1" sandorį ir konstatavo, kad minėtą objektą UAB "S1" pardavė Pareiškėjas už 355 000 Eur sumą. Dėl nustatytų tikrųjų sandorio tikslų Pareiškėjo pajamos viršijo 300 000 Eur, todėl Panevėžio AVMI apmokestinamąjį pelną apmokestino 15 proc. tarifu, ko ir siekė apsimestiniu sandoriu išvengti Pareiškėjas.

Dėl įrangos nuomos kainos sumažinimo.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2015-10-01 sutartį asocijuotam asmeniui UAB "F1" nuomojo įrengimus, įrangą, prietaisus bei inventorių už 8 000 Eur mėnesinį nuomos mokesį. 2017-10-02 Pareiškėjas su UAB "F1" sudarė susitarimą, kuriuo trijų mėnesių (2017 m. spalio–gruodžio mėn.) laikotarpiui sumažino mėnesio nuomos kainą iki 2 000 Eur. Nuo 2018-01-01 UAB "F1" PVM sąskaitas faktūras už nuomą vėl išrašė už 8 000 Eur sumą. Panevėžio AVMI padarė išvadą, kad metų gale sumažindamas įrengimų, įrangos, prietaisų bei inventoriaus mėnesinę nuomos kainą nuo 8 000 iki 2 000 Eur, Pareiškėjas siekė mokestinės naudos – atitikti PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje nustatytą sąlygą 5 proc. mokesčio tarifui taikyti, t. y. neviršyti 300 000 Eur mokestinio laikotarpio pajamų ribos.

Pareiškėjas teigia, kad Panevėžio AVMI nepagrįstai taiko MAĮ 69 straipsnio nuostatas, nes nuomos kaina sumažinta atsižvelgiant į įrenginių remonto trukmę bei susidariusias technikos prastovas.

Panevėžio AVMI nustatė, kad UAB "F1" 2017-09-22 Pareiškėjui pateikė prašymą (toliau – Prašymas), kuriame prašė nuo 2017-10-01 iki 2017-12-31 sumažinti įrengimų, įrangos, prietaisų bei inventoriaus nuomos mokesį. Prašyme nurodyta priežastis – „išaugo nuomojamos pagrindinės gamybinės įrangos, inventoriaus priežiūros ir remonto sąnaudos“. UAB "F1" Pareiškėjui 2017-09-28 adresuotame rašte „Dėl 2017-09-22 prašymo detalizavimo“ nurodė, kad „Per 2017 m. sausio–rugpjūčio mėn. UAB "F1" patyrė daugiau nei 180 000 Eur gamybinės įrangos, inventoriaus priežiūros ir remonto sąnaudas, todėl įmonė pradėjo pagrindinių mazgų atnaujinimą ir į šį procesą investavo daugiau nei 16 000 Eur. Dar apie 30 000 Eur įmonė planuoja investuoti per ateinančius 3–4 mėnesius. Nuomos kainos mažinimas palengvintų UAB "F1" piniginių srautų pasiskirstymą bei sumažintų bendras įrangos nuomos bei priežiūros ir remonto sąnaudas. <...> įrengimų atnaujinimų metu bus įrengimų prastovos ir po atnaujinimų įrengimai nedirbs pilnu pajėgumu dėl jų sureguliuavimo, todėl sumažės įmonės pajamos iš parduotos produkcijos“.

Operatyvaus patikrinimo metu (2019-01-23 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (42.59) FR1041-25) UAB "F1" pateikė 63016 buhalterinės sąskaitos „Gamybinės įrangos, inventoriaus priežiūros ir remonto sąnaudos“ 2016–2018 m. iššifravimą. Pagal pateiktus duomenis, 2016 m. UAB "F1" patyrė 306 971,75 Eur, 2017 m. – 295 724,75 Eur, 2018 m. – 130 367,41 Eur sąnaudas. Šios sąnaudos apima visų UAB "F1" nuomojamų įrengimų, įskaitant ir nuomojamus iš UAB "K1" bei AB "A1" priežiūros ir remonto sąnaudas. Kaip paaiškino UAB "F1" buhalterinė apskaita tvarkančios AB "A1" vyr. buhalterė D. D., „pagal metus pateikti tik iš Pareiškėjo nuomojamų įrengimų remonto ir priežiūros sąnaudas galimybės nėra. Didžiąją dalį sąnaudų sudaro iš Pareiškėjo nuomojamų įrenginių (291 vnt.) remontas ir eksploatacija: nuomojama įrenginių iš UAB "K1" ir AB "A1" 32 vnt., iš kurių 17 pagaminti 2012 m. ir vėliau. Šie įrenginiai nereikalavo remonto. Likę įrenginiai pagal savo paskirtį ir amžių reikalauja minimalių išlaidų“.

UAB "F1" 2017-09-22 Pareiškėjui adresuotame prašyme dėl nuomos mokesčio sumažinimo nurodė, kad „išaugo nuomojamos pagrindinės gamybinės įrangos, inventoriaus priežiūros ir remonto sąnaudos“. Pateikti 63016 buhalterinės sąskaitos „Gamybinės įrangos, inventoriaus priežiūros ir remonto sąnaudos“ duomenys, Inspekcijos tvirtinimu, paneigia šį UAB "F1" teiginį. Pagal šios buhalterinės sąskaitos 2016-01-01–2016-08-31 laikotarpio apyvartą UAB "F1" patyrė 207 438,96 Eur sąnaudas, kai tuo pačiu laikotarpiu 2017 m. patyrė 180 290,22 Eur sąnaudas, t. y. 2017 m. sausio–rugspjūčio mėn. sąnaudos buvo 27 148,74 Eur mažesnės nei 2016 m. sausio–rugspjūčio mėn.

Operatyvaus patikrinimo metu UAB "F1" pateikė investuotų 16 000 Eur detalizaciją.

Dėl 2017-09-28 rašte nurodytų 30 000 Eur investicijų 2017 m. spalio–gruodžio mėn. UAB "F1" pateikė sandorio su Šveicarijos įmone *S. O. AG* dėl marginimo juostos ir magneto marginimo juostai įsigijimo dokumentus. Pagal pateiktus dokumentus užsakymas detalėms įsigyti Šveicarijos įmonei pateiktas 2017-07-13. Šveicarijos įmonė *S. O. AG* 2017-09-18 UAB "F1" išrašė išankstinę sąskaitą Nr. 12993 apmokėti už 30 300 CHF, UAB "F1" šią sumą apmokėjo 2017-09-20, t. y. dar iki prašymo Pareiškėjui sumažinti įrangos nuomos kainą pateikimo. Detales UAB "F1" gavo 2017-12-20, *S. O. AG* sąskaitą Nr. 14036 už jas (už 32 300 CHF sumą) UAB "F1" išrašė 2017-12-13. Detalės įdėtos į marginimo mašiną „Buser“, 63016 buhalterinėje sąskaitoje 29 354,98 Eur sąnaudos apskaitytos 2017-12-20. Taigi, UAB "F1" dar 2017 m. liepos mėn. planavo įsigyti detales marginimo mašinai, už jas sumokėjo rugsėjo mėn. 20 d., ir tik po to – 2017-09-22 Pareiškėjo paprašė sumažinti įrengimų nuomos kainą 2017 m. paskutiniam ketvirčiui, motyvuodama 30 000 Eur investicija, kurią investuos į nuomojamus įrengimus.

Panevėžio AVMI nustatė, kad nurodytas UAB "F1" motyvas dėl nuomos kainos sumažinimo 30 000 Eur investavus į nuomojamus įrengimus 2017 m. paskutiniame ketvirtyje, neatitinka tikrovės.

Inspekcija nurodo, jog UAB "F1" rašte „Dėl 2017-09-22 prašymo detalizavimo“ nurodytą teiginį dėl to, kad „įrengimų atnaujinimų metu bus įrengimų prastovos ir po atnaujinimų įrengimai nedirbs pilnu pajėgumu dėl jų suregulavimo, todėl sumažės įmonės pajamos iš parduotos produkcijos“ paneigia atlikta 2017 m. UAB "F1" PVM deklaracijose rodomų apyvartų analizė. Nustatyta, kad UAB "F1" 2017 m. spalio mėn. apyvarta 405 255 Eur, lapkričio mėn. – 392 010 Eur buvo didesnė už vidutinę metų mėnesio apyvartą (364 009 Eur), o 2017 m. gruodžio apyvartos (269 012 Eur) sumažėjimą, lyginant su vidutine metų mėnesio apyvarta, galėjo lemti tai, kad nuo 2017-12-27 iki metų pabaigos bendrovės darbuotojai atostogavo.

Dėl nuomos kainos sumažinimo 2017 m. spalio–gruodžio mėn. UAB "F1" direktorė 2019-01-09 paaiškino: „UAB "F1" išanalizavus sąnaudas, pastebėjome, kad labai didelės įrengimų remonto ir eksploatacijos sąnaudos. Įmonėje buvo pradėtas pagrindinių įrengimų mazgų remontas (suremontavus pagrindinius mazgus buvo tikėtina, kad tolimesni mažesni mazgai rečiau ges), nusprendėme jį tęsti. Išanalizavus būsimas išlaidas, buvo priimtas sprendimas kreiptis į Pareiškėją dėl įrengimų nuomos kainos laikino sumažinimo. Įrengimų pagrindinių mazgų remonto metu buvo numatytos įrengimų prastovos, nes remontą atlikinėjo įmonės šaltkalviai ir techninių tarnybų darbuotojai. Detalių keitimo procesas, velenų restauravimas stabdė įrengimų darbą. Įrengimų remonto laikas buvo derintas su numatomomis įrengimų apkrovomis pagal užsakymus, tačiau įmonė vis vien dėl įrengimų prastovų neteko užsakymų, nes prasitęsė užsakymo įvykdymo laikas, o pirkėjams tai buvo nepriimtina. Užsakinėjant įrengimų atsargines dalis, susidūrėme su piniginių srautų paskirstymo problemomis. Įrengimų dalimis užsakyti buvo reikalaujami išankstiniai apmokėjimai iš tiekėjų. Šis argumentas dėl įrengimų nuomos sumažinimo taip pat buvo įtrauktas į prašymą. Su Pareiškėju buvo sutarta, kad įrengimų nuomos mokesčiai 2017-10-01–2017-12-31 būtų 2 000 Eur / mėn. (plius PVM). Suremontavus pagrindinius įrengimų mazgus, įmonės sąnaudos įrengimų remontui ir eksploatacijai ženkliai sumažėjo (sumažėjo gedimų tolimesniuose mazguose), todėl manome, kad įrengimų pagrindinių mazgų remontas buvo atliktas ekonomiškai naudingai įmonei ir tai leido sumažinti įmonės sąnaudas“. UAB "F1" direktorė dokumentais nepagrindė savo teiginių, pvz., kokių užsakymų neteko dėl įrengimų prastovų.

2018-09-04 Pareiškėjo direktorė paaiškino, kad „nuomos kaina UAB "F1" buvo sumažinta remiantis jų pateiktu prašymu ir paaiškinimu dėl vykdomų investicijų į nuomojamą turtą, o nuo 2018 m. padidinta, nes dalyvavome investicijų projekte, tad kaina vėl buvo nustatyta ta pati –

8 000 Eur“. Panevėžio AVMI pažymėjo, kad 2017 m. Pareiškėjui pardavus Pastatą–sandėlį bei aliuminio profilių gamybos liniją ELUMATEC, už juos gautos pajamos padidino 2017 m. apyvartą: ji už 2017 m. sausio–rugsėjo mėn. sudarė 276 737 Eur ir iki 300 000 Eur ribos tetrūko 23 263 Eur, o vien įrangos nuoma UAB "F1" už tris mėnesius sudarė 24 000 Eur. Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėjas 2017 m. pabaigoje sumažinęs įrangos nuomos kainą asocijuotam asmeniui UAB "F1" siekė mokesstinės naudos – atitikti PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje 5 proc. tarifui taikyti nustatytą sąlygą – 300 000 Eur mokesstinio laikotarpio pajamų ribą.

Inspekcijos vertinimu, Panevėžio AVMI paneigė tiek UAB "F1" tiek Pareiškėjo nurodytus paaiškinimus dėl nuomos kainos sumažinimo, nes įrodė, kad paaiškinimuose nurodytos aplinkybės neatitinka tikrovės. Todėl konstatuojama, kad Panevėžio AVMI pagrįstai taikė MAĮ 10 straipsnyje nustatytą turinio viršenybės prieš formą principą, t. y. neatsižvelgė į formalią mokesčių mokėtojo valios išraišką, bet atkūrė iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Mokesčiai apskaičiuoti pagal mokesčio įstatyme nustatytas veiklos turiniui taikomas apmokestinimo taisykles neatsižvelgiant į 2017-10-02 susitarimą Nr. 5 prie turto nuomos sutarties Nr. 20151001-2 su UAB "F1" dėl nuomojamo turto mėnesinės nuomos kainos 2017-10-01–2017-12-31 laikotarpiui sumažinimo iki 2 000 Eur. Atsižvelgiant į tai, mokesčių administratorius laikė, kad 2017 m. spalio–gruodžio mėn. Pareiškėjas įrengimus, įrangą, prietaisus bei inventorių nuomojo už 8 000 Eur mėnesinį nuomos mokesį, todėl už 2017 m. spalio–gruodžio mėn. PM ir PVM pagrįstai apskaičiuotas nuo 18000 Eur bazės.

Dėl paskolų suteikimo asocijuotiems asmenims.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2014-12-09 jungtinės veiklos sutartimi, kuri 2016-03-15 novacijos būdu pakeista į paskolos sutartį, S. F. suteikė 429 796,11 Eur paskolą su 2 proc. palūkanomis ir 2014-12-09 paskolos sutartimi H. H. suteikė 730 000 Lt paskolą su 2 proc. palūkanomis. H. H. ir S. F. buvo asocijuoti su Pareiškėju asmenys, todėl padaryta išvada, kad Pareiškėjas pažeidė PMĮ 40 straipsnį, nes asocijuotiems asmenims paskolas suteikė su rinkos kainų neatitinkančiomis palūkanomis ir dėl to sumažino PM bazę.

Dėl paskolos S. F..

2014-12-09 Pareiškėjas ir S. F. sudarė jungtinės veiklos sutartį, kuria susitarė vykdyti jungtinę veiklą – Pareiškėjas finansiškai investuos į jungtinę veiklą 1 484 000 Lt piniginių lėšų nekilnojamojamam turtui įsigyti, kurios bus perduodamos S. F. įforminant pinigų perdavimą kaip paskolą, o S. F. savo vardu jungtinei veiklai vykdyti iš gautų lėšų įsigis nekilnojamojį turtą. Sutartyje nustatytos 2 proc. dydžio metinės palūkanos.

S. F. sutartyje nurodytą nekilnojamojį turtą įsigijo iš UAB "T1" 2014-12-30. Tiek butą, adresu: (duomenys neskelbtini), tiek parduotuvę, adresu: (duomenys neskelbtini), UAB "T1" įsigijo 2014-11-28 iš S. F. sutuoktinio Y. T.. S. F. laikotarpiu nuo 2011-07-14 iki 2014-11-14 ir nuo 2015-01-13, o jos sutuoktinis laikotarpiu nuo 2014-05-21 iki 2016-01-08 bute (duomenys neskelbtini) deklaravo gyvenamąją vietą, nuo 2015-02-09 butas įregistruotas kaip šeimos turtas.

Pareiškėjas pateikė S. F.-03-14 raštą „Dėl jungtinės veiklos vykdymo“, kuriuo ji informavo Pareiškėją, kad gyventojų bendrijos nesutinka duoti sutikimo dėl buto gyvenamųjų patalpų paskirties pakeitimo į administracinės paskirties patalpas bei parduotuvės komercinių patalpų paskirties pakeitimo į viešojo maitinimo paskirties patalpas, todėl pasiūlė Pareiškėjui dvi alternatyvas: 1) abiems sutarties šalims kreiptis į teismą dėl gyvenamųjų namų bendrijų sutikimo keisti nekilnojamojo turto paskirtį teismo tvarka, arba 2) pakeisti sudarytą sutartį novacijos būdu į paskolos sutartį, kurios pagrindu S. F. Pareiškėjas būtų suteikęs 1 484 000 Lt (429 796,11 Eur) paskolą, o S. F. įsipareigotų grąžinti paskolą bei sumokėti 2 proc. metines palūkanas nuo negrąžintos paskolos sumos.

Pareiškėjas sutiko taikyti novaciją sutarties atžvilgiu ir ją pakeitė naujai šalių sudaryta paskolos sutartimi. 2016-03-15 Pareiškėjas su S. F. sudarė paskolos sutartį, kuria Pareiškėjas suteikė S. F. 429 796,11 Eur (1 484 000 Lt) paskolą iki 2020-12-31 su 2 proc. palūkanomis. Paskolos sutartyje pažymėta, kad paskolos davėjas paskolos gavėjo nurodymu paskolą yra pervedęs nekilnojamojo turto pardavėjui UAB "T1"

Pagal Pareiškėjo banko sąskaitos išrašus nustatyta, kad 2014-12-12 Pareiškėjas UAB "T1" pervedė 2 200 000 Lt sumą bei 2014-12-29 pervedė 14 000 Lt sumą, banko išrašuose nurodyta mokėjimo paskirtis – „mokėjimas pagal paskolos sut. ir prašymą“. Iš 2 200 000 Lt sumos Pareiškėjo apskaitoje 1 484 000 Lt apskaityti kaip S. F. suteikta paskola, 730 000 Lt – kaip H. H. suteikta paskola.

Nurodoma, jog pinigai, kuriuos 2014-12-12 Pareiškėjas pervedė į UAB "T1" sąskaitą, į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą buvo gauti iš UAB "U1" 2014-12-12 UAB "U1" Pareiškėjui pervedė 2 300 000 Lt, banko išrašė nurodyta mokėjimo paskirtis – „Gražinama pagal paskolos sutartis“. Pareiškėjas pagal 2014-04-15 paskolos sutartį Nr. 2014/04/01 UAB "U1" iki 2015-12-31 buvo suteikęs 1 500 000 Lt paskolą bei pagal 2014-07-02 paskolos sutartį Nr. 2014/07/02 UAB "U1" iki 2015-12-31 buvo suteikęs 1 002 000 Lt paskolą, per 2014 m. pagal šias paskolų sutartis Pareiškėjas UAB "U1" pervedė 2 319 500 Lt. Šaltiniai minėtoms paskoloms UAB "U1" suteikti buvo: iš AB "A1" pagal 2014-07-01 paskolos sutartį Nr. 2014/07/01 2014-07-03 gauti 1 100 000 Lt, iš UAB "K1" 2014-07-02 gautas 500 000 Lt avansas už nuomą, iš UAB "T1" 2014-08-13 gautas 160 000 Lt avansas pagal 2013-12-01 preliminarią gamybinės įrangos pirkimo-pardavimo sutartį, 2014-07-15 UAB "B2" suteikta 120 000 Lt paskola ir kt.

AB "A1" 2018-05-30 mokestinio tyrimo metu nustatyta, kad 2014-11-19 UAB "U1" su AB "A1" sudarė finansavimo sutartį, kuria AB "A1" įsipareigojo finansuoti 0,4633 ha sklypo, adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijimą UAB "U1" vardu bei nekilnojamojo turto vystymą jame. 2 300 000 Lt AB "A1" UAB "U1" pervedė per banką 2014-12-11, 880 000 Lt užskaitė kaip suteiktą finansavimą pagal 2014-10-31 skolos perleidimo sutartį. UAB "U1" nekilnojamojo turto, esanti (duomenys neskelbtini), įsigijo iš UAB "C1" už 3 150 000 Lt ir su UAB "C1" atsiskaitė 2014-08-14 ir 2014-08-21 banko pavedimais, t. y. finansavimo sutartyje minimą turtą (0,4633 ha sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini) UAB "U1" įsigijo dar prieš tris mėnesius iki finansavimo sutarties su AB "A1" sudarymo. AB "A1" vyr. buhalterė mokestinio tyrimo metu paaiškino, kad „UAB "U1" įsigijo ir pilnai atsiskaitė už sklypą, tačiau dalis sumos buvo skolintos lėšos. AB "A1" norėdama dalyvauti nekilnojamojo turto projekto vystyme šiame sklype ir ateityje uždirbti pelną, refinansavo paskolas už sutartines palūkanas“. AB "A1" vyr. buhalterės paaiškinimą mokesčių administratorius vertina kritiškai. Mokesčių administratoriaus duomenimis, UAB "U1" įsigytam nekilnojamajam turtui, esančiam (duomenys neskelbtini), apmokėti panaudojo: 2014-08-14 iš Pareiškėjo kaip paskolą gautus 880 000 Lt, 2014-08-14 iš UAB "B2" gautus 370 000 Lt ir 1 900 000 Lt, 2014-08-20 gautus iš UAB "V1" už pastarajai bendrovei parduotą nekilnojamojo turto. Panevėžio AVMI nustatė, kad Pareiškėjas suteikė 880 000 Lt paskolą UAB "U1" didžiąja dalimi iš AB "A1" Pareiškėjui suteiktos paskolos (2014-07-03 pervesta 1 100 000 Lt), 120 000 Lt UAB "B2" suteiktos paskolos ir 160 000 Lt UAB "T1" pervestų pagal preliminarią turto pirkimo ir pardavimo sutartį. Taigi, faktiškai 2014-11-19 finansavimo sutarties objektas nebuvo toks, koks nurodytas minėtoje sutartyje. Šį faktą patvirtino ir UAB "U1" direktorius B. A.. UAB "U1" operatyvaus patikrinimo metu direktorius paaiškino, kad UAB "U1" paskolą Pareiškėjui gražino iš AB "A1" pervestų pagal finansavimo sutartį lėšų. Šį faktą patvirtina ir UAB "U1" atsiskaitomosios sąskaitos duomenys: AB "A1" 2014-12-11 į UAB "U1" atsiskaitomąją sąskaitą pervedė 2 300 000 Lt, kuriuos UAB "U1" tą pačią dieną pervedė Pareiškėjui.

Inspekcijos duomenimis, UAB "T1" su Y. T. už iš jo pirktą turtą atsiskaitė 2014-12-12 (tą pačią dieną, kai gavo 2 200 000 Lt iš Pareiškėjo) pervesdama 2 200 000 Lt į SEB banko vidinę sąskaitą, skirtą klientų kreditų administravimui. 2014-11-28 nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutarties, sudarytos tarp UAB "T1" ir Y. T. dėl butų (duomenys neskelbtini), parduotuvės, adresu: (duomenys neskelbtini) ir parduotuvės, adresu: (duomenys neskelbtini) pirkimo ir pardavimo, 4.1. punkte nurodyta, kad visą kainą pirkėjas UAB "T1" įsipareigojo ne vėliau kaip per 20 kalendorinių dienų pervesti į pardavėjo kreditoriaus – SEB banko sąskaitą, padengiant restruktūrizuojamos Y. T. įmonės skolą šiam bankui pagal 2008-04-04 kredito sutartį Nr. 0740818070449-11 su vėlesniais jos pakeitimais ir papildymais bei pagal 2003-06-19 kredito sutartį Nr. 0740318010641-02 su vėlesniais jos pakeitimais ir papildymais. AB Vilniaus bankas Y. T. pagal 2003-06-19 būsto pirkimo kreditavimo sutartį Nr. 0740318010641-02 suteikė 114 685,56 Eur kreditą butui (duomenys neskelbtini), įsigyti, 950 000 Lt kreditą butui (duomenys neskelbtini) įsigyti bei

185 819,64 Eur kreditą, skirtą būsto remontui; pagal 2008-04-04 kredito sutartį Nr. 0740818070449-11 AB SEB bankas suteikė 497 938,57 Eur kreditą komercinėms patalpoms, esančioms (duomenys neskelbtini) pirkti (pinigų, kuriais buvo suteikta paskola S. F., judėjimo schema pateikta Patikrinimo akto 45 priede).

Panevėžio AVMI nustatė, kad 2 200 000 Lt sumos, kuria 2014-12-12 buvo padengtos Y. T. paskolos, šaltinis buvo AB "A1" pinigai. Pinigai iš AB "A1" per asocijuotų asmenų grandinę (UAB "U1" UAB "T1" ir Pareiškėją) SEB banką pasiekė per dvi dienas.

Panevėžio AVMI pažymėjo, kad S. F. laikotarpiu nuo 2011-05-17 iki 2017-07-18 buvo AB "A1" valdybos narė, nuo 2013-06-03 dirba AB "A1" direktoriaus pavaduotoja, o jos sutuoktinis Y. T. laikotarpiu nuo 2011-05-17 iki 2017-07-18 buvo AB "A1" valdybos pirmininkas, nuo 2014-05-31 iki 2014-12-31 – direktorius. Vadinasi, tiek S. F., tiek Y. T. pagal PMĮ 2 straipsnio 33 dalies 2 punktą buvo susiję su AB "A1" asmenys. AB "A1" sandorius su UAB "U1" UAB "T1" ir Pareiškėju Asocijuotų asmenų tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų ataskaitoje (forma FR0528) deklaravo kaip sandorius su asocijuotomis įmonėmis, t. y. AB "A1" ir UAB "U1" UAB "T1" bei Pareiškėjas yra asocijuoti asmenys. AB "A1" ir Y. T. bei AB "A1" ir S. F. schemoje aprašytų sandorių sudarymo metu buvo susiję asmenys, todėl jie galėjo daryti įtaką tiek AB "A1" tiek AB "A1" asocijuotiems asmenims.

Be to, UAB "T1" kuriai nekilnojamąjį turtą pardavė Y. T. ir iš kurios nekilnojamąjį turtą įsigijo S. F., akcininkė nuo 2014-05-14 iki 2015-04-08 buvo asociacija E, kurios viena iš steigėjų yra S. F., vadinasi, ji netiesiogiai valdė UAB "T1" Asociaciją E sudarė 7 tikrieji nariai: S. F. (ji iki 2014-04-17 buvo ir asociacijos vadovė), C. F. (Pareiškėjo akcininkė nuo 2013-11-11 ir direktorė nuo 2014-07-31, UAB "U1" akcininkė 2012–2013 m.), B. A. (UAB "U1" direktorius nuo 2014 balandžio mėn. bei akcininkas nuo 2014 m. gegužės mėn., UAB "T1" direktorius 2012-11-23–2015-08-10 laikotarpiu), O. I. (UAB "D1" direktorius, UAB "U1" direktorius nuo 2010-05-26 iki 2014-01-31, UAB "M1" akcininkas ir direktorius, asociacijos E direktorius nuo 2014-04-17), H. I. (AB "A1" dukterinės įmonės UAB "K1" direktorė nuo 2008-05-15 iki 2015-09-17), D. J. (AB "A1" vyr. buhalterė nuo 2008-10-13 iki 2016-10-05), P. K. (Pareiškėjo direktorė iki 2014-07-31, UAB "B2" tvarkančios Pareiškėjo, asociacijos E bei Pareiškėjo valdomų įmonių UAB "Y1" UAB "A2" UAB "R1" UAB "O1" UAB "G1" UAB "N1" UAB "D1" buhalterinę apskaitą, direktorė nuo 2012-03-26) ir 5 asocijuoti nariai: AB "A1" UAB "K1" UAB "U1" UAB "B2" UAB "M1"

Inspekcija sprendime cituoja Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) praktikos, suformuotos analizuojant jungtinės veiklos sutarties esmę, nuostatas (CK 6.974–6.976 straipsniai, LAT 2015-07-10 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-427-611/2015, 2013-09-17 civ. byloje Nr. 3K-3-435/2013). Nurodo, jog Panevėžio AVMI pažymėjo, kad 2014-12-09 jungtinės veiklos sutartis buvo sudaryta formaliai, jos tikslas buvo ne vykdyti jungtinę veiklą, o S. F. suteikti paskolą, kad ji galėtų (turėtų šaltinį) atsiskaityti už įsigytą nekilnojamąjį turtą, dėl ko ginčo nėra. Iš pateiktų apskaitos dokumentų nustatyta, kad nuo 2014-12-12 (data, kai pinigai pervesti UAB "T1" už S. F. įsigytą nekilnojamąjį turtą) Pareiškėjas skaičiavo sutartyse numatytas 2 proc. dydžio metines palūkanas: už 2014 m. priskaičiavo 1 613,26 Lt, už 2015 m. 8 595,92 Eur, už 2016 m. 8 619,47 Eur, už 2017 m. 8 595,92 Eur palūkanas.

Pareiškėjo akcininke, operacijų akcijomis registravimo žurnalo duomenimis, nuo 2012-08-30 iki 2013-10-29 buvo H. H., kuri yra S. F. motina. Vadinasi, pagal PMĮ 2 straipsnio 33 dalies 3 punktą Pareiškėjas ir S. F. 2014 m. buvo susiję asmenys.

Inspekcijos tvirtinimu, Pareiškėjas ir S. F. pagal PMĮ 2 straipsnio 8 dalies 2 punktą yra asocijuoti asmenys, nes Pareiškėjo suteikta paskola sudarė žymią (88 proc.) nuosavo kapitalo dalį (2013-12-31 nuosavas kapitalas sudarė 1 018 533 Lt, S. F. suteikta paskola viršijo nuosavą kapitalą 465 467 Lt, 2014-12-31 nuosavas kapitalas sudarė 1 677 917 Lt), Pareiškėjo įstatinis kapitalas yra 10 000 Lt, S. F. suteikta paskola viršijo įstatinį kapitalą 148,4 kartų. Be to, S. F. su AB "A1" buvo susiję asmenys, todėl ji galėjo daryti įtaką tiek AB "A1" (kurio pinigai panaudoti sumokėti už S. F. įsigytą nekilnojamąjį turtą suteikiant jai paskolą), tiek AB "A1" asocijuotiems asmenims (per kurių grandinę AB "A1" pinigais buvo apmokėtas S. F. įsigytas nekilnojamasis turtas, kuris, beje, įsigytas taip pat iš su S. F. susijusios įmonės).

Inspekcija sprendime cituoja PMĮ 40 straipsnio 1 ir 2 dalių, Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004-04-09 įsakymu Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ patvirtintų Taisyklių (toliau – Taisyklės) 3, 5, 6, 24 punktų nuostatas ir nurodo, jog, taikant palyginamosios nepriklausomos kainos metodą, ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma palyginant kontroliuojamo sandorio dalyko kainą su nekontroliuojamo sandorio dalyko kaina.

Nurodo, jog už Pareiškėjo S. F. pervestus 1 484 000 Lt ji įsigijo butą, adresu: (duomenys neskelbtini), ir parduotuvę, adresu: (duomenys neskelbtini). 2014-12-09 jungtinės veiklos sutartyje numatyta, kad 1 484 000 Lt S. F. perduodami įforminant pinigų perdavimą kaip paskolą. Taigi, minėtoje sutartyje numatyta, kad lėšos perduodamos litais, tačiau neaptartas terminas, kuriam suteikiama 1 484 000 Lt suma. Kadangi 2016-03-15 (praėjus penkiolikai mėnesių po jungtinės veiklos sutarties sudarymo ir pinigų S. F. perdavimo) pritaikius novaciją Pareiškėjas su S. F. sudarė paskolos sutartį iki 2020-12-31, laikoma, kad paskola pagal 2014-12-09 sutartį buvo suteikta ilgesniam nei metų laikotarpiui. Sandorio dalykas – piniginių lėšos litais, suma – 1 484 000 Lt, metinė palūkanų norma – 2 proc., paskola nėra užtikrinta jokiais užtikrinimo priemonėmis.

Vertinant asocijuotam asmeniui suteiktos paskolos nustatytą palūkanų normą bei kitas sąlygas, Sprendime daroma išvada, kad Pareiškėjas prisiėmė paskolos suteikimo riziką patirti nuostolius dėl S. F. nesugebėjimo įvykdyti savo finansinius įsipareigojimus, nes 2014-12-09 ir 2016-03-15 sutartyse, sudarytose su susijusiu asmeniu, nebuvo aptartos paskolos grąžinimo užtikrinimo priemonės, praradimo pasekmės, kokios prievolės atsiranda skolininkui, jei laiku paskola nėra grąžinama, nebuvo numatyti mokesčiai, susiję su administravimu, įsipareigojimais ir pan.

Inspekcija nurodo, jog Taisyklių 6.2 punkte numatyta, kad siekiant nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią kontroliuojamo sandorio kainą, vadovaujantis informacija, gauta įvertinus kontroliuojamą sandorį, palyginimui turi būti parinkti ir įvertinti nekontroliuojami sandoriai. Taisyklių 16 punkte nurodyta, kad parenkant palyginti nekontroliuojamą sandorį, visų pirma, turi būti naudojami vidiniai palyginimai, kuriuos Panevėžio AVMI pateikė. Pareiškėjas patikrinimo metu pateikė 2015-06-30 reikalavimo perleidimo sutartį, kuria UAB "T1" (pradinis kreditorius) Pareiškėjui (naujasis kreditorius) perleido reikalavimo teisę pagal 2012-11-23 paskolos sutartį į U. E.. 2012-11-23 paskolos sutartimi UAB "T1" (paskolos davėjas), atstovaujama direktoriaus U. E., U. E. iki 2013-12-31 suteikė 33 000 Lt paskolą su 8 proc. dydžio palūkanomis. 2013-01-02 susitarimu prie 2012-11-23 paskolos sutarties palūkanų norma pakeista į 5 proc. dydžio palūkanas, 2014-01-02 susitarimu prie 2012-11-23 paskolos sutarties pratęstas paskolos grąžinimo terminas iki 2014-12-31, 2015-01-02 susitarimu prie 2012-11-23 paskolos sutarties pratęstas paskolos grąžinimo terminas iki 2015-12-31. Nekontroliuojamas sandoris tarp Pareiškėjo ir U. E., Inspekcijos teigimu, negali būti vertinamas kaip palyginimas, nes paskolos sutartyje palūkanų dydis buvo nustatytas ne Pareiškėjo, o UAB "T1" iš kurios Pareiškėjas įsigijo reikalavimo teisę pagal 2012-11-23 paskolos sutartį į U. E.; nekontroliuojamame sandoryje pasirašytos sutarties sąlygos žymiai skiriasi paskolos sumos dydžiu, skiriasi paskolos suteikimo laikotarpis (paskola U. E. suteikta 2012 m. pabaigoje, Pareiškėjo apskaitoje U. E. skola apskaityta 2015-06-30) ir terminas (1 metams, jis kelis kartus pratęstas dar vieneriems metams).

Vadovaujantis Taisyklių I dalies 18 punktu, mokesčių administratorius, tikrindamas kontroliuojamo sandorio kainodaros atitiktį ištiesiosios rankos principui, turi naudoti mokesčio mokėtojo pateiktą ir kitą mokesčių mokėtojui prieinamą informaciją. Daroma išvada, kad šiuo atveju geriausiai tinka Pareiškėjui prieinama informacija – tai išorinis palyginimas. Taikant ištiesiosios rankos principą, laikoma, kad Pareiškėjo suteiktos paskolos palūkanų norma gali būti lyginama su Lietuvos Banko (toliau – LB) skelbiamomis vidutinėmis palūkanų normomis (skelbiamos internetiniame puslapyje www.lb.lt). 2014 m. lapkričio mėn. (imamas lapkričio mėn., nes LB einamojo mėnesio palūkanų normas paskelbia po mėnesio ar vėliau) LB skelbiama naujų paskolų namų ūkiams, suteiktų litais, palūkanų fiksavimo terminui esant ilgesniam kaip vieneri metai, palūkanų norma buvo 5,21 proc. (2014 m. gruodžio mėn. – 5,94 proc.). Kontroliuojamam sandoriui faktiškai pritaikyta 2 proc. palūkanų norma. Atsižvelgus į palyginamus duomenis, sprendime konstatuota, kad kontroliuojamasis sandoris neatitiko ištiesiosios rankos principo, t. y. paskolai

nustatytos ir faktiškai apskaičiuotos palūkanos buvo ženkliai mažesnės, negu būtų nustatytos sandorį sudarius tarp neasocijuotų asmenų.

2019-04-24 Pareiškėjo direktorė paaiškino, kad vadovavosi LB pateikta statistine informacija apie vyravusias palūkanas, t. y. LB skelbiama suteiktų naujų paskolų euras nefinansinėms korporacijoms ir namų ūkiams, palūkanų norma, kuri buvo 2 proc. Kaip minėta, Pareiškėjas paskolą suteikė litais, o ne euras, vadinasi, Pareiškėjas kontroliuojamam sandoriui negalėjo taikyti 2 proc. palūkanų normos. Be to, Pareiškėjo nurodyta 2 proc. palūkanų norma, kuria Pareiškėjas vadovavosi apskaičiuojant palūkanas už paskolą, LB skelbiamoje informacijoje pateikiama kaip bendra palūkanų norma nefinansinėms korporacijoms ir namų ūkiams, o ne atskira norma namų ūkiams.

Panevėžio AVMI pažymėjo, kad pats Pareiškėjas, suteikdamas paskolą asocijuotam asmeniui, privalėjo numatyti tokį palūkanų dydį, kuris paskolos suteikimo metu būtų ekonomiškai pagrįstas ir atitiktų tikrąją rinkos kainą.

Taikant ištiestosios rankos principą laikoma, kad Pareiškėjo suteiktos paskolos palūkanų norma gali būti lyginama su LB skelbiama vidutine palūkanų norma, kuri tiriamuoju laikotarpiu buvo 5,21 proc. Inspekcijos vertinimu, aukščiau išdėstytos aplinkybės paneigia Pareiškėjo teiginį, kad jis nėra su S. F. asocijuotais asmenimis, todėl konstatuojama, kad Panevėžio AVMI padarė pagrįstą išvadą, kad Pareiškėjas, suteikęs asocijuotam asmeniui paskolą, nesivadovavo PMĮ 40 straipsniu, nes 2014 m. neapskaičiavo 2 345,33 Lt palūkanų, 2015 m. neapskaičiavo 13 796,46 Eur palūkanų, 2016 m. neapskaičiavo 13 834,26 Eur palūkanų, 2017 m. neapskaičiavo 13 796,46 Eur palūkanų ir šiomis sumomis nepagrįstai sumažino atitinkamų metų apmokestinamąjį pelną.

Dėl paskolos H. H.

2014-12-09 Pareiškėjas paskolos sutartimi H. H. suteikė 730 000 Lt paskolą iki 2020-12-31 su 2 proc. palūkanomis. Paskola suteikta įsigyti butą, adresu: (duomenys neskelbtini), ir parduotuvę, adresu: (duomenys neskelbtini). Pareiškėjas H. H. prašymu 2014-12-12 730 000 Lt sumą pervedė UAB "T1" H. H. paskolos sutartyje nurodytą turtą įsigijo 2014-12-30 iš UAB "T1" o pastaroji jį įsigijo 2014-11-28 iš H. H. žento Y. T..

Pagal Pareiškėjo banko sąskaitos išrašus nustatyta, kad 2014-12-12 Pareiškėjas UAB "T1" pervedė 2 200 000 Lt sumą. Iš 2 200 000 Lt sumos Pareiškėjo apskaitoje 1 484 000 Lt apskaityti kaip S. F. suteikta paskola, 730 000 Lt – kaip H. H. suteikta paskola. Pinigai, kuriuos kaip paskolą H. H. Pareiškėjas 2014-12-12 pervedė į UAB "T1" sąskaitą, į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą buvo gauti iš UAB "U1" 2014-12-12 UAB "U1" pervedė 2 300 000 Lt, banko išraše nurodyta mokėjimo paskirtis – „grąžinama pagal paskolos sutartis“. Pareiškėjas pagal 2014-04-15 paskolos sutartį Nr. 2014/04/01 UAB "U1" iki 2015-12-31 buvo suteikęs 1 500 000 Lt paskolą bei pagal 2014-07-02 paskolos sutartį Nr. 2014/07/02 iki 2015-12-31 buvo suteikęs 1 002 000 Lt paskolą, per 2014 m. pagal šias sutartis Pareiškėjas UAB "U1" pervedė 2 319 500 Lt.

AB "A1" 2018-05-30 mokestinio tyrimo metu nustatyta, kad AB "A1" perveddama 2 300 000 Lt sumą UAB "U1" banko dokumentuose nurodė pagrindą – 2014-11-19 finansavimo sutartis. Kaip nurodyta aukščiau, UAB "U1" iš AB "A1" gautus 2 300 000 Lt panaudojo ne 2014-11-19 finansavimo sutartyje numatytam tikslui (įsigyti nekilnojamąjį turtą), o grąžinti Pareiškėjui iš jo gautas paskolas. Pareiškėjo grąžintos paskolos buvo paskolos H. H. suteikimo šaltinis, tačiau, kaip buvo aprašyta, pradinis pinigų šaltinis paskolai buvo AB "A1" lėšos, atėjusios per asocijuotų asmenų UAB "U1" ir Pareiškėjo grandinę. AB "A1" ir Y. T. bei AB "A1" ir S. F. sandorių sudarymo metu buvo susiję asmenys, todėl jie galėjo daryti įtaką tiek AB "A1" tiek AB "A1" asocijuotiems asmenims. UAB "T1" su Y. T. už iš jo pirktą turtą atsiskaitė 2014-12-12 (tą pačią dieną, kai gavo 2 200 000 Lt iš Pareiškėjo). Pinigų, kurie kaip paskola suteikti H. H., judėjimo schema pateikta Patikrinimo akto 45 priede.

Iš pateiktų apskaitos dokumentų nustatyta, kad už H. H. suteiktą paskolą Pareiškėjas skaičiavo sutartyje numatytas 2 proc. dydžio metines palūkanas: už 2014 m. priskaičiavo 800 Lt, už 2015 m. 4 228,45 Eur, už 2016 m. 4 240,04 Eur, už 2017 m. 4 228,45 Eur.

Vadovaujantis PMĮ 2 straipsnio 33 dalies 1 punktu, Pareiškėjo operacijų akcijomis registravimo žurnalo duomenimis, nuo 2012-08-30 iki 2013-10-29 H. H. buvo Pareiškėjo akcininkė. Vadinasi, Pareiškėjas ir H. H. 2014 m. buvo susiję asmenys. Pareiškėjas ir H. H. pagal PMĮ 2

straipsnio 8 dalies 2 punktą yra asocijuoti asmenys, nes H. H. suteikta paskola sudarė žymią Pareiškėjo nuosavo kapitalo dalį (2013-12-31 nuosavas kapitalas sudarė 1 018 533 Lt, H. H. suteikta paskola sudarė 72 proc. nuosavo kapitalo, 2014-12-31 nuosavas kapitalas sudarė 1 677 917 Lt, H. H. suteikta paskola sudarė 44 proc. nuosavo kapitalo), Pareiškėjo įstatinis kapitalas yra 10 000 Lt, H. H. suteikta paskola įstatinį kapitalą viršijo 73 kartus.

Inspekcija sprendime cituoja PMĮ 40 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas ir tvirtina, jog šiuo atveju vertinant suteiktą paskolą vertinimui taikytinos aukščiau aprašytos Taisyklių 5 punkto nuostatos.

Vertinant asocijuotam asmeniui suteiktos paskolos nustatytą palūkanų normą bei kitas sąlygas, Panevėžio AVMI padarė išvadą, kad Pareiškėjas prisiėmė paskolos suteikimo riziką, nes paskolos sutartyje, sudarytoje su asocijuotu asmeniu, nebuvo aptartos paskolos grąžinimo užtikrinimo priemonės, praradimo pasekmės, kokios prievolės atsiranda skolininkui, jei laiku paskola nėra grąžinama, nebuvo numatyti mokesčiai, susiję su administravimu, įsipareigojimais ir pan. Nagrinėjamu atveju paskola buvo rizikingesnė nei įprastai teikiamos bankų (be jokių užtikrinimo priemonių).

Kad kontroliuojamą sandorį palygintų su nekontroliuojamu sandoriu, mokesčių administratorius pateikė vidinį palyginamumą – dėl paskolos (pagal perleidimo sutartį) U. E.. Tačiau šis anksčiau aprašytas sandoris negali būti vertinamas kaip palyginimas, nes paskolos sutartyje palūkanų dydį nustatė ne Pareiškėjas, o UAB "T1" iš kurios Pareiškėjas įgijo reikalavimo teisę pagal 2012-11-23 paskolos sutartį į U. E.; nekontroliuojamame sandoryje pasirašytos sutarties sąlygos žymiai skiriasi paskolos sumos dydžiu, paskolos suteikimo laikotarpis. Todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis Taisyklių I dalies 18 punktu, naudojo Pareiškėjui prieinamą informaciją, t. y. išorinį palyginimą – LB nustatytas vidutinės palūkanų normas. 2014 m. lapkričio mėn. LB skelbiama naujų paskolų namų ūkiams, suteiktų litais, palūkanų fiksavimo terminui esant ilgesniam kaip vieneri metai, palūkanų norma buvo 5,21 proc. (2014 m. gruodžio mėn. – 5,94 proc.).

Kontroliuojamam sandoriui faktiškai pritaikyta 2 proc. palūkanų norma. Pareiškėjo direktorės paaiškinimu, 2 proc. palūkanų norma nustatyta vadovaujantis LB pateikta statistine informacija apie vyravusias palūkanas, t. y. LB skelbiama suteiktų naujų paskolų eurais nefinansinėms korporacijoms ir namų ūkiams, palūkanų norma, kuri 2014 m. gruodžio mėn. buvo 2 proc. Pareiškėjas paskolą H. H. suteikė litais, o ne eurais, vadinasi, Pareiškėjas kontroliuojamam sandoriui negalėjo taikyti 2 proc. palūkanų normos. Be to, Pareiškėjo nurodyta 2 proc. palūkanų norma, kuria Pareiškėjas vadovavosi apskaičiuodamas palūkanas už paskolą, LB skelbiamoje informacijoje pateikiama kaip bendra palūkanų norma nefinansinėms korporacijoms ir namų ūkiams, o ne atskira norma namų ūkiams. Panevėžio AVMI pažymėjo, kad 2014-12-09 (sutarties sudarymo data) LB už 2014 m. gruodžio mėn. palūkanų normų dar nebuvo paskelbęs.

Atsižvelgus į palyginamus duomenis (LB skelbiamus duomenis), Panevėžio AVMI konstatavo, kad kontroliuojamasis sandoris neatitiko ištiesiosios rankos principo, t. y. paskolai nustatytos ir faktiškai apskaičiuotos palūkanos buvo ženkliai mažesnės, negu būtų nustatytos sandorį sudarius tarp neasocijuotų asmenų.

Pareiškėjas asocijuotam asmeniui suteikė paskolą su rinkos kainų neatitinkančiomis palūkanomis, todėl taikant ištiesiosios rankos principą, laikoma, kad Pareiškėjo suteiktos paskolos palūkanų norma gali būti lyginama su LB skelbiama vidutine palūkanų norma, kuri tiriamuoju laikotarpiu buvo 5,21 proc. Atsižvelgiant į išdėstytą, Inspekcijos vertinimu, Panevėžio AVMI tinkamai įvertino suteiktą paskolą, padarė pagrįstą išvadą, kad Pareiškėjas, suteikęs asocijuotam asmeniui paskolą, nesivadovavo PMĮ 40 straipsniu, 2014 m. neapskaičiavo 1 284 Lt palūkanų, 2015 m. 6 786,67 Eur palūkanų, 2016 m. 6 805,26 Eur palūkanų, 2017 m. 6 786,67 Eur palūkanų ir šiomis sumomis nepagrįstai sumažino atitinkamų metų apmokestinamąjį pelną.

Dėl nebaigtos statybos apmokestinimo PVM.

Inspekcija nurodo, jog patikrinimo metu neatsižvelgus į tarpinį Pastato–sandėlio perleidimo asocijuotam asmeniui UAB "G1" sandorį, laikoma, kad nekilnojamąjį turtą UAB "S1" už 355 000 Eur sumą pardavė Pareiškėjas: Pastatą–sandėlį už 105 000 Eur ir nebaigtą statyti priestatą už 250 000 Eur. Panevėžio AVMI vertinimu, Pareiškėjas pažeidė PVMĮ 32 straipsnio 1 dalį, nes 250 000 Eur nebaigto statyti priestato tiekimo neapmokestino PVM.

2017-04-21 pardavimo sutartyje nurodyta, kad: parduotas 604,72 m² bendrojo ploto Pastatas–sandėlis; kad Kauno m. savivaldybės administracija yra išdavusi statybą leidžiantį dokumentą – 2014-02-20 leidimą statyti naują (-us) statinį (-ius), rekonstruoti statinį (ius), atnaujinti (modernizuoti) pastatą (-us) Nr. LNS-21-140220-00111, leidimas išduotas pastato rekonstravimui; kad pardavėjas informavo pirkėją, jog yra išduotas leidimas statyti naują (-us) statinį (-ius), rekonstruoti statinį (ius), atnaujinti (modernizuoti) pastatą bei perduoda visą turimą projektinę bei techninę dokumentaciją, leidimus, planus, brėžinius, taip pat perleidžia visas savo teises perimti užsakovo ir / ar statytojo ir / ar rangovo teises bei pareigas pagal visas su statinio rekonstrukcija susijusias pasirašytas sutartis su visais priedais, sutikimus bei susitarimus; pirkėjo atstovas patvirtino, kad pirkėjas perima rekonstrukcijos bei statybos projektus ir įsipareigoja susitvarkyti visus su statinio rekonstrukcija reikalingus dokumentus įmonės vardu.

Pareiškėjas Pastatą–sandėlį įsigijo 2014-05-30 iš UAB "T1" su PVM. 2014-05-30 Pastato–sandėlio pirkimo ir pardavimo sutartyje nurodyta, kad Pastatas–sandėlis turi 604,72 m² bendrojo ploto. Sutarties 2.2. punkte nurodyta, kad Kauno m. savivaldybės administracija yra išdavusi Leidimą. UAB "T1" Pastatą–sandėlį įsigijo iš UAB "Z1" kuri 2014-02-24 išregistruota iš Įmonių registro. Mokestinio patikrinimo metu Panevėžio AVMI nustatė, kad UAB "Z1" buhalterinės apskaitos dokumentuose apskaitė nebaigtą statybą.

Atlikto mokestinio tyrimo metu Pareiškėjo direktorė tvirtino, kad kartu su Pastatu–sandėliu įsigijo ir priestatą, tik tvirtino, kad nežino, kas jį statė. Tačiau mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas pakeitė savo poziciją ir neigė įsigijęs priestatą. Pateiktame skunde Pareiškėjas nurodo, kad ne viena iš šalių nesiekė įsigyti papildomo objekto, taip pat po sandorio juo disponuoti.

Inspekcija sprendime cituoja PVMĮ 32 straipsnio 1 dalį ir nurodo, jog nebaigta statyba laikoma nauju pastatu ir šios normos pagrindu nebaigto statyti priestato tiekimas apmokestintas PVM. Panevėžio AVMI vadovavosi nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitoje Nr. 2017/04-03 nustatyta Pastato–sandėlio verte, todėl nuo įvykdyto sandorio sumos (355 000 Eur) minusavo minėtoje ataskaitoje nustatytą kainą ir taip apskaičiavo nebaigto statyti priestato vertę – 250 000 Eur (355 000 – 105 000).

Nagrinėjamu atveju Panevėžio AVMI vadovavosi PVMĮ 32 straipsnio 1 dalies nuostatomis, kuriose reglamentuota, kad nauju pastatu ar statiniu taip pat yra pripažįstamas nebaigtas pastatas ar statinys. Tačiau Inspekcija sprendime atkreipia dėmesį į tai, kad vadovaujantis Statybos įstatymo 39 straipsnio 1 dalimi nebaigtas statyti ar rekonstruoti ypatingasis ar neypatingasis statinys ir daiktinės teisės į jį, taip pat nebaigtas rekonstruoti į ypatingąjį ar neypatingąjį statinį nesudėtingasis statinys ir daiktinės teisės į jį ne vėliau kaip per 3 metus nuo statybą leidžiančio dokumento išdavimo pradžios turi būti įregistruoti NTR. Šią teisės normą patvirtina ir PVMĮ 32 straipsnio komentaras, kuriame yra nurodyta, kad: 3.4. nebaigtu statyti pastatu (statiniu), kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą, PVM tikslais laikomas pastatas (statinys): 3.4.1. kuris NTR įregistruotas kaip nebaigta statyba ir 3.4.2. kuriam nėra pasirašytas nei Statinio pripažinimo tinkamo naudoti aktas, nei Statybos užbaigimo aktas, nei patvirtinta Deklaracija apie statybos užbaigimą, kai tai privaloma. Šiuo atveju apmokestintas objektas, Inspekcijos teigimu, neatitinka būtinosios sąlygos – jis nėra įregistruotas NTR kaip nebaigta statyba. Taip pat Inspekcija atkreipia dėmesį į tai, kad pirkimo ir pardavimo sutartyse tarp Pareiškėjo ir UAB "G1" bei tarp UAB "G1" ir UAB "S1" nėra nurodytas kaip sandorio objektas Pastato–sandėlio priestatas – nebaigta statyba. Priešingai, yra nurodoma, kad sandoriais perduodama rekonstrukcijos ir statybos projektų dokumentacija, todėl nagrinėjamu atveju nebaigta statyba (priestatas) PVMĮ prasme nėra PVM objektas, todėl Panevėžio AVMI sprendimas šioje dalyje naikinamas.

Inspekcija nurodo, jog nagrinėjamu atveju iš naujo įvertinus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, Pareiškėjo skundo motyvus (dėl nebaigtos statybos perleidimo) bei teisminę praktiką, yra būtinybė iš naujo nagrinėti Pareiškėjo apmokestinimo aplinkybes šioje dalyje (dėl nebaigtos statybos apmokestinimo PVM). Inspekcijos vertinimu, atliekant pakartotinį patikrinimą, taip pat tikslinga kreiptis į statybos priežiūros instituciją (Valstybinę teritorijų planavimo ir statybos inspekciją) dėl informacijos apie jų atliktus / neatliktus kontrolės veiksmus išduoto Leidimo bei jo pagrindu vykdytos / vykdomos statybos atžvilgiu.

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

Pareiškėjo 2019-12-09 skundas iš dalies tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos 2019-11-15 sprendimas Nr. 69-96 naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuotų PM, PVM, GPM, su šiais mokesčiais susijusių delspinigių ir baudų mokesčių administratoriui Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu konstatavus, kad: Pareiškėjas, siekdamas mokestinės naudos, o būtent, neviršyti PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje nustatytos mokestinio laikotarpio pajamų ribos (300 000 Eur), kuriai esant taikomas 5 proc. PM tarifas, per sandorių grandinę, įterpiančią asocijuotą asmenį UAB "G1" pardavė Pastatą–sandėlį bei 2017 m. spalio–gruodžio mėn. sumažino asocijuotam asmeniui UAB "F1" išnuomos įrangos nuomos kainą; Pareiškėjas 2014-12-09 suteikė paskolas asocijuotiems asmenims ne rinkos kaina bei neapskaičiavo nuo jų rinkos kainų atitinkančių palūkanų; Pareiškėjas, pardavęs nebaigtą statybą, šio pardavimo neapmokestino PVM.

Pažymėtina, kad nagrinėjamo ginčo atveju Pareiškėjas iš esmės neginčija Inspekcijos sprendimo bei patikrinimo akto aprašomosiose dalyse (ir šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, dėl ko Komisija pakartotinai jų nebeatkartoja) detaliam aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir pateikia konkrečius nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvus. Pareiškėjas taip pat nepateikia jokių argumentų dėl aritmetinio mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo. Atsižvelgdama į tai, kad mokestinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamo atveju Komisija sprendime pasisakys dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus bei jo atstovų mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Dėl Pastato–sandėlio pardavimo pajamų apmokestinimo taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalį.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas 2017-04-21 pirkimo ir pardavimo sutartimi asocijuotam asmeniui UAB "G1" už 100 000 Eur pardavė 604,72 m² bendrojo ploto Pastatą–sandėlį, kurį pastarasis po 5 dienų, t. y. 2017-04-26, pardavė jau nesusijusiam asmeniui UAB "S1" už 355 000 Eur. Pareiškėjas ir UAB "G1" ginče aptariamo sandorio sudarymo metu buvo asocijuoti asmenys, taigi galėjo daryti įtaką vienas kitam, ginčas tarp šalių dėl šios aplinkybės nekyla. Mokesčių administratoriaus nuomone, Pareiškėjo ir UAB "G1" 2017-04-21 pirkimo ir pardavimo sutartis yra sudaryta dirbtinai ir formaliai, siekiant mokestinės naudos – išvengti gautų pajamų priskyrimo Pareiškėjui. Nustatyta, jog, nekilnojamąjį turtą iš Pareiškėjo tiesiogiai įsigijus UAB „S1“ bei šio turto pardavimo pajamas priskyrus jo PM bazei, Pareiškėjas prarastų teisę taikyti PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje nustatytą 5 proc. (lengvatinį) PM tarifą, nes Pareiškėjas 2017 m. pelno mokesčio deklaracijoje deklaravo 298 780 Eur į PM bazę įtrauktų pajamų, neįskaitant ginčo objekto pardavimo pajamų.

Pareiškėjas skunde bei jo atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu įrodinėja, jog Pareiškėjas 2017-04-21 nekilnojamojo turto pardavimo sandorį su asocijuotu asmeniu sudarė siekdamas ne mokestinės naudos, kaip kad tvirtina mokesčių administratorius, tačiau siekdamas įgyvendinti dar 2016 m. įmonių grupės lygiu priimtą sprendimą, kad grupės įmonių veikla turi būti specializuota pagal vykdomą veiklą, o nekilnojamojo turto pirkimas ir pardavimas bei nuoma buvo būtent UAB "G1" specializacija. Tuo tarpu mokesčių administratoriaus vertinimu, ginče aptariamas 2017-04-21 nekilnojamojo turto pardavimo sandoris buvo sudarytas siekiant išimtinai mokestinės naudos ir todėl vertinant šį sandorį mokestiniu teisiniu aspektu jo atžvilgiu taikytinos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos.

MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad 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 mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Iš nurodytojo teisinio reglamentavimo yra akivaizdu, jog MAI 69 straipsnio 1 dalies nuostatos, be kita ko, yra skirtos dirbtiniams, savo forma turinio ir tikslų neatitinkantiems sandoriams ir jų grandinėms, kurių tikslas yra mokestinė nauda. Tokiais sandoriais nepasiekiami jiems būdingi teisiniai, ekonominiai, verslo tikslai, kurie paprastai turėtų būti pasiekiami sudarant tokio pobūdžio sandorius, jie nepagrindžiami ekonomine logika, racionalia verslo rizika ir pan.

LVAT yra išaiškinęs, kad siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAI 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos (pavyzdžiui, LVAT 2008-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. A556-250/2008, 2011-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A575-371/2011, 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A556-715/2013, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016 ir kt.). Taikant turinio viršenybės prieš formą principą, iš esmės yra atliekamas konkretaus mokestinio teisinio santykio dalyvio veiklos turinio vertinimas. Šis veiklos vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokestinius teisinius santykius, t. y. santykius, kurie yra reguliuojami mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius. Tai reiškia, jog taikant aptariamą principą yra atliekamas tokios mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos vertinimas, pirmenybę teikiant ne šios veiklos formaliai išraiškai, bet jos turiniui, kuri ne tik tiesiogiai ir betarpiškai yra susijusi su konkrečiais mokestiniais teisiniais santykiais, bet ir kuri lemia (lėmė) šių santykių ar jų dalies atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą. Šis veiklos vertinimas atliekamas *inter alia* (be kita ko) paisant protingumo ir sąžiningumo principų. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas pats savaime (savarankiškai) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimtį ar sukurti naujas mokestinių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką (LVAT 2013-04-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-724/2013, 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013, 2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017, 2017-10-09 nutartis adm. byloje Nr. eA-786-442/2017).

Taigi MAI 69 straipsnio 1 dalies taikymą lemia konkrečios faktinės aplinkybės, kurios ir suponuoja nurodytą teisinį kvalifikavimą. Dėl to mokesčių administratorius, taikydamas minimą teisinį reguliavimą, turi surinkti atitinkamus bei pakankamus įrodymus, kurių pagrindu galėtų padaryti išvadą, kad mokesčių mokėtojo viešai deklaruojamų sandorių ir ūkinių operacijų grandinių atlikimo forma neatitinka realaus turinio (LVAT 2019-07-17 nutartis adm. byloje Nr. eA-817-575/2019).

Komisija, įvertinusi šioje mokestinio ginčo dalyje surinktų įrodymų ir jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių visumą, nurodo sutinkanti su mokesčių administratoriaus išvada, jog Pareiškėjo 2017-04-21 sudarytu nekilnojamojo turto pardavimo sandoriu su asocijuotu asmeniu UAB "G1" buvo siekta tik mokestinės naudos gavimo, ekonomine, įprasta verslo logika pagrįstų tikslų siekimas ginčo atveju nenustatytas. Pareiškėjas ginčo byloje įrodinėja, jog dar 2016 m. įmonių grupės lygiu buvo priimtas sprendimas, kad grupės įmonių veikla turi būti specializuota pagal vykdomos veiklos pobūdį. Būtent dėl to, kad UAB "G1" specializavosi nekilnojamojo turto nuomos ir pardavimo srityje, Pareiškėjas pardavė Pastatą–sandėlį šiam asocijuotam asmeniui. Pasisakant dėl šių Pareiškėjo argumentų pažymėtina, jog mažai tikėtina, jog įmonių grupės lygiu priimtas sprendimas specializuoti įmonių veiklas pagal jų vykdomos veiklos sritis bei turimo turto grupes buvo žodinis, nes Pareiškėjas be savo direktorės C. F. bei asocijuoto asmens UAB "G1" direktoriaus O. I. žodinių tvirtinimų apie tokio sprendimo priėmimą, nepateikė jokių šių aplinkybę patvirtinančių įrodymų. Be to, kaip matyti iš Pareiškėjo patikrinimo akto turinio (akto 8 psl.), mokesčių administratorius detaliai išanalizavo Pareiškėjo įrodinėjamą aplinkybę apie grupės įmonių specializaciją pagal turimas turto grupes ir, įvertinęs aplinkybes, jog visa eilė grupės įmonių ginčui aktualiu laikotarpiu taip pat deklaravo statybų plėtros ir nuosavo nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo, nuomos, eksploatavimo veiklą,

nuosavybės teise valdė ne vieną nekilnojamojo turto objektą (pažymėtina, jog pats Pareiškėjas be ginčo aptariamo Pastato–sandėlio nuosavybės teise turėjo negyvenamąsias patalpas (duomenys neskelbtini) bei 12 žemės sklypų), Komisijos vertinimu, padarė pagrįstą išvadą, jog šių aplinkybių visuma paneigia aplinkybę apie grupės įmonių specializaciją pagal turimo turto grupes. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad dar 2016 m. neva priimtas sprendimas dėl įmonių specializacijos buvo pradėtas realizuoti tik 2017 m. balandžio mėn. ir tai sutapo (tik keliomis dienomis skyrėsi) su momentu, kada prasidėjo derybos su UAB „S1“. Jokių duomenų apie tai, kad kitos grupės įmonės perkėlė nekilnojamąjį turtą į UAB "G1" byloje nėra. Pareiškėjo direktorė 2018-09-04 paaiškino taip pat nurodė, jog dar 2016 m. buvo pasirašyta preliminari ginčo turto pirkimo ir pardavimo sutartis, tačiau ji jos negalinti pateikti, nes nerado. Pažymėtina, jog paaiškinimus teikęs UAB "G1" direktorius O. I. apie tokios dar 2016 m. pasirašytos sutarties egzistavimą net neužsiminė.

Pareiškėjas skunde Komisijai nurodo bei jo atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo, jog mokesčių administratorius nepagrįstai nevertino aplinkybės, kad Pareiškėjas Pastato–sandėlio pardavimui pradėjo ruošti dar 2017 m. kovo mėn., nes, įvertinęs tai, kad turtas bus parduotas asocijuotam asmeniui, užsakė ketinamo parduoti turto nepriklausomą vertinimą. Turto vertinimas perleidžiant turtą tarp nesusijusių asmenų nėra būtinas, todėl, Pareiškėjo teigimu, būtų visiškai nesuprantamas Pareiškėjo tikslas ir siekis gauti turto vertintojų išvadą dėl turto rinkos vertės, jeigu turtas būtų planuojamas perleisti nesusijusiam asmeniui. Komisija nurodytąjį Pareiškėjo veiksma, atsižvelgiant į visą šiame ginče nustatytą faktinių aplinkybių, susijusių su Pastato–sandėlio pardavimu, visumą, vertina kaip formaliai atliktą, siekiant sudaryti regimybę, kad ginčo nekilnojamas turtas asocijuotam asmeniui buvo parduotas laikantis PMĮ kontroliuojamajai transakcijai įtvirtintų reikalavimų. Pastebėtina, jog nors Pareiškėjas šiame ginče akcentuoja, kad nekilnojamojo turto vertinimas buvo užsakytas turint labai aiškų tikslą – parduoti turtą asocijuotam asmeniui, turto vertinimo ataskaitoje tai neatsispindi (ataskaitoje nurodytas vertinimo atvejis ir tikslas – kai to pageidauja užsakovas, turto rinkos vertės nustatymas kitu tikslu).

Taigi, ginčo atveju Pareiškėjas objektyviais įrodymais nepagrindė jo 2017-04-21 sudaryto nekilnojamojo turto pardavimo asocijuotam asmeniui UAB "G1" sandorio ekonominio tikslo. Tuo tarpu mokesčių administratoriui, Komisijos vertinimu, nustatė visumą aplinkybių, pagrindžiančių, kad sandoris buvo dirbtinis, sudarytas siekiant vien tik mokestinės naudos. Nustatyta, jog UAB "G1" jau po penkių dienų, t. y. 2017-04-26, po nekilnojamojo turto įsigijimo, pardavė šį turtą nesusijusiam asmeniui UAB "S1" už daugiau nei tris kartus didesnę kainą – 355 000 Eur (UAB "G1" direktorius O. I. nurodė, jog pagrindinis įsigijimo tikslas buvo prie Pastato–sandėlio buvusio priestato užbaigimas ir tuomet viso pastato nuoma arba pardavimas, tačiau, neatsižvelgiant į šį pirkėjo deklaruotą turto įsigijimo tikslą, turtas po 5 dienų buvo parduotas trečiajam asmeniui). Pažymėtina, jog pagal LVAT suformuojamą teisės aiškinimo ir taikymo praktiką, vien per trumpą laiko tarpą įvykusių sandorių daugėtas, nesant kitų aplinkybių, patvirtinančių tokių sandorių būtinumą, yra pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą (LVAT 2008-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. A556-250/2008, 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-201/2011). Taip pat nustatyta, jog nors 2017-04-21 Pastato–sandėlio pirkimo ir pardavimo sutartyje buvo numatytas įsipareigojimas atsiskaityti už įsigytą turtą bankiniu pavedimu į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą per 15 kalendorinių dienų nuo sutarties pasirašymo, o toks terminas, UAB "G1" direktoriaus O. I. teigimu, buvo nustatytas todėl, kad buvo numatyta parduoti kitą įmonei priklausantį turtą ir iš gautų lėšų atsiskaityti su Pareiškėju, tačiau UAB "G1" su Pareiškėju atsiskaitė kitą dieną po to, kai gavo pinigus iš UAB "S1" Inspekcijos duomenimis, UAB "G1" tik po pusės metų – 2017-11-07 sutartimis pardavė dvi patalpas, už kurias pirkėjai nėra atsiskaitę. Tą pačią dieną, kada buvo sudarytas Pastato–sandėlio pardavimo UAB "S1" sandoris, pats Pareiškėjas pagal 2017-04-26 PVM sąskaitą faktūrą RNV Nr. 0246 pardavė tam pačiam pirkėjui UAB "S1" Pastate–sandėlyje stovėjusią aliuminio profilių gamybos liniją ELUMATEC. Šių aplinkybių visuma, Komisijos nuomone, buvo pakankamas pagrindas mokesčių administratoriui apskaičiuoti mokestines prievoles Pareiškėjui pagal MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas taisykles, t. y. eliminuojant Pareiškėjo dirbtinai sudarytą tarpinį ginčo nekilnojamojo turto pardavimo asocijuotam asmeniui UAB "G1" sandorį ir pripažįstant, jog ginčo nekilnojamąjį turtą UAB "S1" už 355 000 Eur sumą pardavė pats Pareiškėjas. Pareiškėjo parduodant nekilnojamąjį turtą per asocijuotą asmenį gauta

mokestinė nauda yra akivaizdi – Pareiškėjas 2017 m. PM deklaracijoje deklaravo 298 780 Eur į PM bazę įtrauktas pajamas, mokesčių administratoriui nustačius, jog į PM bazę turėjo būti įtrauktos 206 612 Eur Pastato–sandėlio pardavimo pajamos (355 000 Eur – 105 000 Eur (Pareiškėjo įtrauktos pajamos) – 43 388 Eur PVM) bei į 2017 m. PM bazę įtraukus minėtą pajamų sumą, Pareiškėjo mokestinio laikotarpio pajamos viršija 300 000 Eur ribą ir yra apmokestinamos ne 5, bet 15 proc. PM tarifu. Atsižvelgiant į tai, jog mokesčių administratorius ginčo situacijoje tinkamai taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą mokesčių apskaičiavimo būdą – eliminavo tarpinį nekilnojamojo turto pardavimo sandorį, tačiau jam nekilo abejonių dėl Pareiškėjo UAB "S1" parduoto Pastato–sandėlio kainos (355 000 Eur), mokesčių administratorius neprivalėjo iš naujo atlikti nekilnojamojo turto vertinimą arba vadovautis Pareiškėjo atliktu turto vertinimu nustatančiu, jog turto pardavimo pajamos sudaro 100 000 Eur, kaip kad skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu tvirtino Pareiškėjo atstovai. Mokesčių administratorius, atsižvelgiant į šioje ginčo dalyje aptariamą situaciją, taip pat, kaip minėta, pasirinkęs tinkamą susiklosčiusių teisinių santykių vertinimo ir mokesčių apskaičiavimo instrumentą – MAĮ 69 straipsnio 1 dalį ir eliminavęs iš sandorių grandinės dirbtinai sudarytą sandorį su asocijuotu asmeniu UAB "G1" neturėjo teisinio pagrindo ginčo situacijoje taikyti PMĮ 40 straipsnio 2 dalį ir aiškintis kontroliuojamosios transakcijos kainos atitiktį ištiesiosios rankos principui, nes, kaip jau minėta, kontroliuojamoji transakcija buvo eliminuota iš ginče aptariamų sandorių grandinės, nustačius, kad ji buvo įtraukta tik dėl mokestinės naudos.

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, vertindamas Pastato–sandėlio pardavimo aplinkybes, ypač atidžiai vertino Pareiškėjo bei UAB "G1" direktorių, taip pat ir UAB "S1" atstovo teiktus paaiškinimus dėl nekilnojamojo turto bei įrangos pardavimo ir pirkimo sandorio tikslų, derybų eigos, kainos nustatymo aplinkybių, įsigyto turto būklės. Nustatęs prieštaravimus tarp iš skirtingų šaltinių gautų paaiškinimų turinio, mokesčių administratorius UAB "G1" direktoriaus O. I. paaiškinimuose pateiktą informaciją dėl Pastato–sandėlio įsigijimo ir pardavimo aplinkybių, jo kainos nustatymo, atsižvelgęs į tai, kad Pareiškėjas, netiesiogiai valdydamas 100 proc. UAB "G1" akcijų, galėjo daryti įtaką šiai bendrovei, vertino kritiškai. Iš tiesų, kaip jau buvo minėta aukščiau, tiek Pareiškėjo direktorės C. F., tiek UAB "G1" direktoriaus I. K. tvirtinimai dėl ginčo sandorio sudarymo tikslų nėra pagrįsti jokiais objektyviais bei patikimais įrodymais, išskyrus jų pačių tvirtinimus. Pareiškėjas skunde bei jo atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, pasisakydami dėl byloje pateiktų paaiškinimų turinio, mokesčių administratoriaus procesiniuose dokumentuose akcentuotų jų neatitikimų, ypač pabrėžė tai, kad mokesčių administratorius ginčo byloje nepagrįstai rėmėsi UAB "S1" valdybos pirmininko I. K., bet ne šios bendrovės direktoriaus P. N., su kuriuo buvo vedamos derybos dėl turto pardavimo, pasirašyta sutartis, paaiškinimais. Pareiškėjas prie skundo Komisijai taip pat pateikia UAB "S1" vadovo P. N. 2019-09-16 pateiktus paaiškinimus atsakant į Pareiškėjo atstovų paklausimą. Pasisakant dėl šių Pareiškėjo argumentų pastebėtina, jog iš ginčo bylos medžiagos matyti, jog Panevėžio AVMI Pareiškėjo mokestinio tyrimo metu (2018-09-18 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (42.59) FR0686-1063) siekdama išsiaiškinti Pastato–sandėlio įsigijimo iš UAB "G1" aplinkybes, siuntė UAB "S1" ne vieną paklausimą. Tuo tarpu, Komisijos vertinimu, diskrecijos teisę pasirinkti, kas juridinio asmens vardu atsakys į mokesčių administratoriaus užduodamus klausimus bei pateiks atsakymus (ar bendrovės direktorius, ar jos valdybos pirmininkas), turi pats juridinis asmuo. Todėl mokesčių administratorius ginčo atveju pagrįstai atsižvelgė ir į UAB "S1" valdybos pirmininko I. K., kuris, pasak P. N., priėmė sprendimą pirkti ginče aptariamą nekilnojamąjį turtą, paaiškinimus. Juolab, kad šių abiejų UAB "S1" atstovų paaiškinimai, Komisijos vertinimu, papildė vienas kitą ir pagrindžia mokesčių administratoriaus šiame ginče įrodinėjamas aplinkybes, jog derybose su UAB "S1" dėl Pastato–sandėlio bei aliuminio profilių gamybos linijos ELUMATEC pardavimo dalyvavo tiek UAB "G1" tiek Pareiškėjo direktoriai bei derybos buvo pradėtos anksčiau, nei Pastatą–sandėlį įsigijo UAB "G1" (I. K. Panevėžio AVMI teiktame paaiškiniame nurodė, jog pirkti pastatą bendrovei buvo pasiūlyta 2017 m. balandžio viduryje (pastebėtina, jog UAB "G1" Pastatą–sandėlį įsigijo 2017-04-21, pirkimo sutartyje buvo įrašytas apribojimas parduoti turtą be atskiro raštiško pardavėjo sutikimo iki pilno atsiskaitymo pagal sutartį), derybos dėl įrangos pirkimo buvo pradėtos tuo pačiu metu kaip ir derybos dėl pastato įsigijimo ir truko tiek pat, pastato savininkai buvo nežinomi,

deramasi buvo su Virginijumi ir Laima; P. N. Pareiškėjo atstovams teiktuose atsakymuose taip pat nurodo, jog jokios derybos dėl Pastato–sandėlio įsigijimo iki 2017 m. balandžio vidurio, kada jis susipažino su UAB "G1" vadovu O. I. bei C. F., nebuvo vykdomos, kas yra pastato savininkas UAB "S1" iki pirkimo ir pardavimo sandorio dokumentų formavimo nežinojo, derybas su UAB "G1" dėl nekilnojamojo turto įsigijimo vedė jis pats, tačiau sprendimą pirkti priėmė I. K., kuris kartu dalyvavo susitikimuose su pardavėju, iš kurio pusės dalyvavo O. I. ir C. F.).

Komisija, atsižvelgusi į aukščiau aprašytų mokesčių administratoriaus Pareiškėjo patikrinimo metu nustatytų faktinių duomenų visumą, įvertinusi šioje ginčo dalyje mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų patikimumą bei sąsajumą, daro išvadą, jog mokesčių administratoriaus surinko pakankamai įrodymų, leidusių jam ginčo situacijoje neatsižvelgti į formalią Pareiškėjo veiklos išraiškos formą – dirbtinai išformintą Pastato–sandėlio pardavimo asocijuotam asmeniui UAB "G1" sandorį, kuriuo buvo siekiama vien mokestinės naudos, nes kitų ekonomiškai arba kitaip pagrįstų tikslų siekimas nenustatytas, ir atkūrus šiuo sandoriu iškreiptas aplinkybes, pripažinti, jog Pastatą–sandėlį UAB "S1" už 355 000 Eur pardavė ir būtent tokio dydžio turto pardavimo pajamas gavo ne UAB "G1" o pats Pareiškėjas.

Dėl nebaigtos statybos pardavimo apmokestinimo PVM.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Panevėžio AVMI taip pat surinko informaciją apie tai, jog kartu su Pastatu–sandėliu buvo parduotas ir priestatas, kuris sandorio sudarymo metu nebuvo inventorizuotas ir kurio pardavimas nebuvo aptartas nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartyje, nors UAB „S1“ buvo perduota visa su parduotu statiniu susijusi dokumentacija. Pasak Panevėžio AVMI, nepaisant pasikeitusios Pareiškėjo pozicijos (2018-08-31 paaiškinime Pareiškėjo direktorė nurodė, kad kartu su Pastatu–sandėliu įsigijo ir priestatą, teigdama, jog nežino, kas jį pastatė; 2019 m. pateiktame paaiškinime paneigė priestato įsigijimą) dėl neinventorizuoto Pastato–sandėlio priestato pardavimo, aplinkybes dėl realiai įvykusio priestato tiekimo patvirtina nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitoje užfiksuoti duomenys, UAB „S1“ atstovo pateikta informacija, kad viena iš pirkimo ir pardavimo sutarties sudarymo priežasčių buvo kartu su Pastatu–sandėliu įsigyti ir neinventorizuotą jo priestatą. Todėl Panevėžio AVMI patikrinimo metu laikėsi pozicijos, jog Pareiškėjas pirkimo ir pardavimo sutartimi pardavė ir neinventorizuotą Pastato–sandėlio priestatą – nebaigtos statybos statinį ir nuo priestato kainos dalies – 250 000 Eur (355 000 Eur (pirkimo–pardavimo sutartyje nustatyta kaina) – 105 000 Eur turto vertinimo ataskaitoje nustatyta Pastato–sandėlio rinkos kaina be priestato), vadovaudamasi PVMĮ 32 straipsnio nuostatomis, apskaičiavo 43 388 Eur PVM. Atitinkamai, kaip minėta, Pareiškėjo PM bazei priskirtos 206 612 Eur pajamos (iš 250 000 Eur atskaičius apskaičiuotą 43 388 Eur PVM). Inspekcija sprendime, atsižvelgusi į tai, kad pagal formaliuosius teisės aktų reikalavimus statinys gali būti pripažintas nebaigta statyba tuomet, kai jis registruotas NTR kaip nebaigta statyba ir jam nėra pasirašytas statinio pripažinimo tinkamu naudoti ar statybos užbaigimo aktas, ar deklaracija apie statybos užbaigimą, vertino, kad Panevėžio AVMI patikrinimo akte aptartas Pastato–sandėlio priestatas (kuris nėra inventorizuotas, taip pat nėra aptartas pirkimo ir pardavimo sutartyje) PVMĮ prasme nėra PVM objektas. Todėl Inspekcija panaikino Panevėžio AVMI sprendimą dėl nebaigtos statybos apmokestinimo PVM bei pavedė atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą. Pasak Inspekcijos, yra būtinybė iš naujo nagrinėti Pareiškėjo apmokestinimo aplinkybes, įvertinus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, Pareiškėjo skundo motyvus, teisminę praktiką, taip pat tikslinga kreiptis į statybos priežiūros institucijas (Valstybinę teritorijų planavimo ir statybos inspekciją) dėl informacijos apie jų atliktus / neatliktus kontrolės veiksmus išduoto leidimo bei jo pagrindu vykdytos / vykdomos statybos atžvilgiu.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimo dalimi pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą, teigdamas, jog, Inspekcija sprendime nėra pagrindusi, kokią įtaką jos nurodomi statybos priežiūros institucijų atlikti / neatlikti veiksmai gali turėti Pareiškėjo apmokestinimui. Skunde akcentuojama, jog ginčo atveju prioritetą turi būti teikiamas šalių ketinimams, kurie lemia atskirų tiekimų kieki ar sandoriams taikytiną mokesstinį režimą. Pasak skundo, Pastato–sandėlio pirkimas ir pardavimas sudarytas dėl vieno neskaidomo sandorio objekto. Nurodoma, kad šį objektą Pareiškėjas kartu su kitomis patalpomis įsigijo iš UAB „T1“ su PVM, sutartyje nėra nurodytas joks kitas objektas, išskyrus Pastatą–sandėlį, kuris yra 100 proc. baigtumo, užbaigtas 1989 m., 604,72 m² ploto.

Teigiama, kad nė vienoje iš sutarčių nėra minimas jokių su priestatu susijusių teisių (išskyrus rekonstrukcijos leidimą) perdavimas, todėl nė viena iš šalių negalėjo sudarytomis sutartimis įgyti papildomo objekto, taip pat po sandorio juo disponuoti, o nedisponuojamo turto parduoti. Pareiškėjas teigia, kad jis siekė įsigyti tik Pastatą–sandėlį, bet ne nebaigtą statybą, jis neturėjo tikslo vystyti naują statybą ar atlikti pastato rekonstrukciją, taip pat tokių darbų neatliko. Pareiškėjas taip pat teigia, kad UAB „F1“ pirkėjui UAB „S1“ neperdavė jokių nebaigtos statybos ar rekonstrukcijos darbų, o perdavė tik „projektinę ir technologinę dokumentaciją“. Todėl, pasak Pareiškėjo, atsižvelgiant į tai, jog sutarties objektu nurodytas Pastatas–sandėlis, toks pat objektas apskaitytas ir apskaitos kortelėje, taip pat turto naudojimas po jo įsigijimo pagrindžia, jog buvo vykdytas vieno turto objekto pirkimo sandoris, kuris PVM tikslais neturėtų būti skaidomas į atskirą tikslą turinčius tiekimus.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo skunde Komisijai nurodytų su faktinėmis aplinkybėmis susijusių motyvų, Komisija pažymi, jog Pareiškėjo skunde dėstoma pozicija, kad nei Pareiškėjas, įsigydamas pastatą iš UAB „T1“, nei kiti vėlesniuose pirkimo ir pardavimo sandoriuose dalyvavę subjektai neįsigijo nieko daugiau, išskyrus Pastatą–sandėlį, kuris užbaigtas 1989 m. ir kurio plotas yra 604,72 m², vertintina kritiškai. Pagal byloje pateiktus duomenis matyti, jog Pareiškėjo perleisto nekilnojamojo turto objekto būklė faktiškai neatitiko NTR fiksuotų duomenų. Byloje pateiktoje nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitoje nurodyta, jog Pastato–sandėlio antresolėse yra įrengti du kabinetai bei virtuvėlė, šildymas yra dujomis, taip pat pastatas turi priestatą, kuris nėra inventorizuotas (20 psl.), turto vertinimo ataskaitoje yra neinventorizuotų patalpų vidaus vaizdo nuotrauka, iš kurios matyti, jog patalpose yra sudėtos medžiagos, pastatyti įrengimai, yra pakeliami vartai. Paminėtina ir tai, jog UAB „S1“ atstovai 2018–2019 m. pateiktuose paaiškinimuose (15 priedo 1–2 lapai, 16 priedas) patvirtino, jog buvo derėtasi dėl 800 m² pastato, įskaitant 200 m² priestatą, taip pat patikrinimo akto 17 priede – „Priedas Nr. 1. Prie Susitarimo SAN–20171, (duomenys neskelbtini) valstybinės žemės sklypo naudojimo tvarka“ indeksu pažymėtas 4F1g Pastatas–sandėlis susideda iš 2 dalių: didesnės, kuri yra pažymėta įstrižai, ir mažesnės (neinventorizuoto priestato). UAB „F1“ direktoriaus O. I. pateiktame paaiškinime (18 priedo 1–2 lapai) nurodyta, kad 2017-07-21 nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sandoris buvo sudarytas su tikslu užbaigti prie Pastato–sandėlio buvusį priestatą. Panevėžio AVMI patikrinimo metu surinko duomenis, jog 2008–2009 m. UAB „Š1“ (ankstesnis turto savininkas) buvo užsakiusi Pastato–sandėlio projektinės dokumentacijos parengimo darbus, ekspertizės atlikimą, sudariusi techninės priežiūros darbų sutartį, iš Kauno m. savivaldybės administracijos miesto plėtros departamento gavusi 2009-02-03 Statybų leidimą, išduotą objekto 4F1g rekonstravimui, paskirties keitimui į gamybinę ir priestato statybai pagal UAB „H1“ projektą (statybos darbų rūšis – nauja statyba), buvo sudariusi sutartis su UAB „Q1“ dėl statybos darbų atlikimo. Pagal surinktus dokumentus nustatyta, jog UAB „Q1“ 2008 m. atliko priestato statybos darbus, 2009 m. taip pat atlikti esamo Pastato–sandėlio metalinių kolonų, metalinių ilginių–esamo pastato šiltinimo darbai, įrengtos pertvaros kompresorinėje ir pan. Aptarti darbai buvo kaupiti buhalterinėje „nebaigtos statybos“ sąskaitoje. Pagal UAB „Š1“ 2010-01-05 inventorizacijos aprašą nustatyta, kad nebaigta statyba adresu: (duomenys neskelbtini), 2009-12-31 sudarė 592 265,35 Lt. Nustatyta, kad jai priskirti 2009 m. atlikti darbai ir medžiagos, iš jų: UAB „Q1“ 113 416,21 Lt, UAB „P1“ 22 277,31 Lt vertės darbai, 54 939,72 Lt atsargų vertė, perkelta iš kitos buhalterinės sąskaitos. Kas sudarė jau 2008 m. apskaitytą 399 902 Lt nebaigtos statybos sumą, Panevėžio AVMI dėl sunaikintų 2008 m. dokumentų nustatyti nepavyko. UAB „Š1“ (nuo 2010-01-25 vykdyta bankroto procedūra, 2014-02-24 išregistruota iš Įmonių registro) pagal 2013-08-12 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo be varžytinių sutartį pardavė UAB „T1“ Pastatą–sandėlį, nekilnojamojo turto tiekimas įformintas 2013-09-12 PVM sąskaita faktūra SA Nr. 10905 už 100 000 Lt ir 21 000 Lt PVM (pagal bankroto administratorės pateiktą lentelę „Nekilnojamojo turto pardavimo kainos 2013-09-12 vertės“ nustatyta, kad į nurodytą kainą įeina ir nebaigtos statybos (įsigijimo kaina 592 316 Lt) 77 206 Lt pardavimo kaina). Tokiu būdu, nepaisant to, jog ankstesni turto savininkai, taip pat ir Pareiškėjas Pastate–sandėlyje atliktų statybos darbų nėra įforminę statybos vykdymą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka, jų inventorizavę, bylos duomenys patvirtina, jog priestato statybos darbai, taip pat Pastato–sandėlio rekonstravimo darbai 2017 m. balandžio mėn. (sandorių sudarymo metu) buvo atlikti. Todėl nėra jokio pagrindo pripažinti,

jog sudarius pirkimo ir pardavimo sutartis, priestatas nebuvo perleistas Pastato–sandėlio pirkėjui, nes tokio pobūdžio aplinkybes paneigė UAB „S1“ atstovai, akcentavę, kad paskata sandoriui sudaryti buvo siekis įsigyti ir naujai pastatytą, tačiau neinventorizuotą *priestatą*. Mokestiniuose teisiniuose santykiuose tiek mokesčių mokėtojai, tiek mokesčių administratoriui yra taikomas turinio viršenybės prieš formą principas, kuris sudaro pagrindą apmokestinimą sieti ne su formaliuoju tam tikrų veiksmų atlikimu, o su realiai įvykusiomis aplinkybėmis. Todėl, Komisijos vertinimu, Inspekcijos sprendime daroma nuoroda į PVMĮ komentare pateiktą teisės aktuose numatytą *nebaigtos statybos* įforminimą, nustačius, jog konkrečioje situacijoje faktiškai jo nesilaikyta (statinys neregistruotas NTR), nesudaro pagrindo šią aplinkybę pripažinti esmine sprendžiant dėl objekto apmokestinimo PVM. Inspekcija, remdamasi aptarta aplinkybe, vertino, jog priestatas (nebaigta statyba) nėra PVM objektas, pavesdama Panevėžio AVMI atlikti papildomą patikrinimą dėl apmokestinimo PVM, todėl Komisija pasisakys dėl šio Inspekcijos veiksmo pagrįstumo.

LVAT mokestinių ginčų nagrinėjimo praktikoje (2008-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-163/2008, 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009, 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011) nuosekliai laikosi pozicijos, kad pagrindas mokestinį ginčą gražinti mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo (pakartotinai nagrinėti skundą ar atlikti pakartotinį patikrinimą) atsiranda tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokestinio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, iširti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). LVAT (2013-01-02 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2805/2012) taip pat teigia, kad MAĮ apibrėžta centrinio mokesčių administratoriaus, kaip ikiteisminės mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos, kompetencija suteikia galimybę centriniam mokesčių administratoriui savarankiškai vertinti mokestinio patikrinimo metu surinktus faktinius duomenis bei šių duomenų, taip pat kitų byloje esančių įrodymų pagrindu konstatuoti mokestinio ginčo išsprendimui reikšmingų aplinkybių buvimą ar nebuvimą, pateikti konstatuotų faktinių aplinkybių teisinę kvalifikaciją. Tačiau centrinis mokesčių administratorius, nagrinėdamas mokestinį ginčą ikiteisimine tvarka, ne tik privalo laikytis formalių procesinių normų reikalavimų, bet ir turi garantuoti, kad nebus pažeisti fundamentalūs teisės principai, ypač užtikrinantys mokesčių mokėtojo teises. Iš kitos pusės, paminėtina ir tai, jog LVAT 2013-01-02 nutartyje adm byloje Nr. A-442-2805/2012, atsižvelgęs į MAĮ 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą mokesčių privalomumo principą, akcentuoja, kad mokesčių administratorius neturi diskrecijos, nesant įstatymuose tiesiogiai nustatytų pagrindų, atleisti mokesčių mokėtoją nuo įstatymuose nustatytų mokesčių ir su jais susijusių sumų mokėjimo.

Todėl, atsižvelgiant į tai, jog pavedimas atlikti pakartotinius veiksmus sukelia teises pasekmes pakartotinius kontrolės veiksmus turinčiam atlikti mokesčių administratoriui, kuris neturi teisės be pagrįsto pagrindo trikdyti mokesčių mokėtoją, taip pat mokesčių mokėtojai, kuris turi teisę dalyvauti pakartotiniame patikrinime, rinkti dokumentus ir informaciją savo pozicijai pagrįsti, o Inspekcija yra viešojo administravimo subjektas, kurio priimamiems sprendimams yra keliami teisėtumo ir pagrįstumo reikalavimai, pakartotinių kontrolės veiksmų atlikimo būtinybė ir jų metu nustatinėjamos aplinkybės turi būti motyvuotos ir pagrįstos. Ginčo atveju Inspekcija nepagrindė, kokias aplinkybes reikia nustatyti pakartotinio patikrinimo metu, kreipiantis į statybų priežiūrą vykdančias institucijas, kaip šios aplinkybės gali būti susijusios su Pareiškėjo apmokestinimu (ar neapmokestinimu). Taip pat, nors Inspekcija sprendime ir nurodė, jog Pareiškėjo apmokestinimas PVM turi būti sprendžiamas iš naujo, bendrai paminėdama Pareiškėjo skundo motyvus bei teismų praktiką, tačiau nenurodė, kokie konkretūs Pareiškėjo skundo motyvai (taip pat teismų praktikos nuostatos) pripažintini reikšmingais, į kuriuos turėtų atsižvelgti pakartotinius kontrolės veiksmus atliksianti Panevėžio AVMI. Šios aplinkybės iš esmės lemia tai, jog Komisija negali nei patvirtinti, nei paneigti šių veiksmų atlikimo būtinybės, nes iš sprendimo turinio nėra jokios galimybės nustatyti, kaip statybos priežiūrą vykdančių institucijų kontrolės veiksmai gali būti susiję su nekilnojamojo turto apmokestinimu PVM. Tuo tarpu pats mokesčių administratorius turi teisę apmokestinimą sieti ne su formaliu pagal teisės aktų reikalavimus būtinų atlikti veiksmų buvimu (ar nebuvimu), o su realiai egzistuojančiomis aplinkybėmis, ginčo situacijoje su tuo, jog Pastato–sandėlio priestatas

objektyviai yra pastatytas, nors jis nėra inventorizuotas, registruotas NTR ir galimai dėl šių priežasčių neaptartas pirkimo ir pardavimo sutartyse. Paminėtina ir tai, jog, nors Inspekcija panaikino Panevėžio AVMI sprendimo dalį dėl nebaigtos statybos apmokestinimo PVM, tačiau neatsižvelgė į tai, kad aplinkybės, ar Pareiškėjas turi prievolę mokėti PVM ar tokios pareigos neturi, turi įtaką Pareiškėjo 2017 m. PM bazei, nes Panevėžio AVMI patikrinimo akte 2017 m. PM bazei priskirtos 2017-04-26 pirkimo–pardavimo sutartimi perleidus nekilnojamąjį turtą gautos pajamos, eliminavus iš jų apskaičiuotą PVM. Todėl nustačius, jog Pareiškėjas neturi pareigos mokėti PVM, atitinkamai turi būti koreguojama Pareiškėjo PM bazė, nors galimybė koreguoti PM bazę vietos mokesčių administratoriui nesuteikta, nes kita sprendimo dalimi nurodymai dėl patikrinimo akte apskaičiuoto PM patvirtinti. Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, Komisijos vertinimu, Inspekcijos sprendimas pavesti Panevėžio AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą negali būti pripažintas pagrįstu ir motyvuotu. Todėl Inspekcijos sprendimas naikintinas ir, atsižvelgiant į tai, jog Inspekcija nėra priėmusi sprendimo iš esmės dėl Pastato–sandėlio apmokestinimo PVM pagrįstumo, Pareiškėjo skundas gražintinas iš naujo nagrinėti Inspekcijai. Pakartotinio Pareiškėjo skundo nagrinėjimo metu Inspekcija, vadovaudamasi jai suteikta ikiteisminius ginčus nagrinėjančios institucijos kompetencija, gali pati atlikti teisinį Panevėžio AVMI nustatytų aplinkybių vertinimą, o tuo atveju, jeigu Inspekcija negali priimti galutinio sprendimo dėl nepilnai nustatytų, ištirtų faktinių aplinkybių ar procesinio pobūdžio pažeidimų, pavedimas atlikti pakartotinį patikrinimą turi būti pagrįstas ir motyvuotas.

Komisijos vertinimu, pakartotinio Pareiškėjo skundo nagrinėjimo metu yra reikšminga įvertinti tai, jog nors Panevėžio AVMI Pastato–sandėlio priestato pardavimą PVMĮ 32 straipsnio taikymo prasme vertino kaip *nebaigtos statybos pardavimą*, tačiau ginčo atveju nors ir nėra pateikta priestato užbaigimą patvirtinančių įrodymų, pagal byloje pateiktus duomenis nėra nustatyta, jog po 2008–2009 m. būtų atlikti kokie nors papildomi priestato statybos darbai. Po 2010 m. pradėtų vykdyti bankroto procedūrų UAB „Š1“, 2013 m. sudarius pirkimo–pardavimo sandorį, PVM sąskaita faktūra UAB „T1“ pardavė ir buhalterinėje „nebaigtos statybos“ sąskaitoje 2008–2009 m. sukauptus statybos darbus. Pagal turto vertinimo ataskaitoje esančią nuotrauką matyti, kad 2017 m. balandžio mėn. priestate yra laikomos medžiagos, yra įrengti pakeliami vartai, taip pat ir UAB „S1“ atstovas 2019-03-14 paaiškiniame yra nurodęs, kad priestate buvo atlikti šie statybos darbai: įrengti pamatai, šlifuoti betono grindys, sumontuotos nešančios konstrukcijos, surinktos „sandvič“ tipo sienos ir stogas, įrengtas apšvietimas, išvedžiota elektros instaliacija, sumontuota šildymo kalorifieriai, įrengti pakeliami vartai. PVM direktyvos 2006/112 (toliau – PVM direktyva) 135 straipsnio 1 dalies j punkte nustatyta, kad pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimas neapmokestinamas PVM, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą teikimą. Pagal 12 straipsnio 1 dalies a punktą valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijusį sandorį, ypač kurį nors iš šių sandorių: a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo. Atitinkamai PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad taikant 1 dalies a punktą, „pastatas“ – bet koks žemėje įtvirtintas statinys. Valstybės narės gali nustatyti 1 dalies a punkte nurodyto kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui išsamias taisykles ir apibrėžti, ką reiškia sąvoka „žemė, ant kurios stovi pastatas“. Valstybės narės gali taikyti ne tik pastato pirmo panaudojimo, bet ir kitus kriterijus, pavyzdžiui, laikotarpio nuo pastato užbaigimo iki jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarpio nuo pastato pirmo panaudojimo iki jo vėlesnio tiekimo dienos, jei pirmu atveju laikotarpis ne ilgesnis kaip penkeri metai, o antru atveju – ne ilgesnis kaip dveji metai. Šią PVM direktyvos nuostatą įgyvendina PVMĮ 32 straipsnis, pagal kurio nuostatas nebaigtai statybai, nesant jo baigtumą patvirtinančių įrodymų, netaikomas nustatytas 24 mėnesių terminas, po kurio pastatas neatitinka naujumo kriterijaus. Aiškinant aptartas PVM direktyvos nuostatas yra akcentuojama, kad leidžiama, jog būtų apmokestinamas ne tik „naujų“ pastatų tiekimas, bet ir „naudotų ar senų“, tačiau tik tada, kai pastarieji buvo pertvarkyti ir iš esmės tapatinami su pirmaisiais. Pastato perstatymo funkcija yra ekonominė (vertės pridėjimas), kurią savo ruožtu turėjo pradinis pastatymas. Akcentuojama ir tai, jog neapmokestinimo esmė yra perduodamų pastatų naujumo nebuvimas, kitų pastatų (kurie jau nėra „nauji“, bet „naudoti“) tiekimai netenka mokesčių naštos ir tai atitinka PVM sistemą (Generalinio advokato išvados byloje C-308/16, 47, 50 punktai). Todėl, Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į LVAT praktikos nuostatas (2019-05-15

nutartis adm. byloje Nr. A-958-575/2019), susijusias su turinio viršenybės prieš formą principo taikymu, vertintinas klausimas, ar toks nekilnojamojo turto objektas, kurio esminiai statybos darbai buvo atlikti ženkliai anksčiau nei prieš 24 mėnesius (2008–2009 m.), gali būti pripažintas atitinkančiu pastato naujumo kriterijų, su kuriuo tiek PVM direktyva, tiek PVMĮ sieja jo tiekimo apmokestinimą PVM.

Dėl įrangos nuomos kainos sumažinimo vertinimo taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalį.

Šioje mokesčio ginčo dalyje nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2015-10-01 sutartį asocijuotam asmeniui UAB "F1" nuomojo įrengimus, įrangą, prietaisus bei inventorių už 8 000 Eur mėnesinį nuomos mokesį. Pažymėtina, jog ginčas tarp mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjo dėl aplinkybės, kad Pareiškėjas ir UAB "F1" yra asocijuoti asmenys, nekyla. Taip pat nustatyta, kad 2017-10-02 Pareiškėjas su UAB "F1" sudarė susitarimą, kuriuo trijų mėnesių (2017 m. spalio–gruodžio mėn.) laikotarpiui sumažino mėnesio nuomos kainą iki 2 000 Eur. Pareiškėjas nuo 2018-01-01 UAB "F1" PVM sąskaitas faktūras už nuomą vėl išrašė už 8 000 Eur sumą. Mokesčių administratorius šioje ginčo dalyje padarė išvadą, kad metų gale sumažindamas įrengimų, įrangos, prietaisų bei inventoriaus mėnesinę nuomos kainą nuo 8 000 iki 2 000 Eur, Pareiškėjas siekė mokesstinės naudos – atitikti PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje nustatytą sąlygą 5 proc. mokesčio tarifui taikyti, t. y. neviršyti 300 000 Eur mokesčio laikotarpio pajamų ribos. Mokesčių administratorius, kaip teigiama Inspekcijos sprendime, pritaikęs ginčo situacijoje MAĮ 10 straipsnyje nustatytą turinio viršenybės prieš formą principą, neatsižvelgė į formalią mokesčių mokėtojo valios išraišką, bet atkūrė iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą ir mokesčius apskaičiavo pagal mokesčio įstatyme nustatytas veiklos turiniui taikomas apmokestinimo taisykles, o būtent, neatsižvelgė į 2017-10-02 susitarimą Nr. 5 prie turto nuomos sutarties Nr. 20151001-2 su UAB "F1" dėl nuomojamo turto mėnesinės nuomos kainos 2017-10-01–2017-12-31 laikotarpiui sumažinimo iki 2 000 Eur, ir laikė, kad 2017 m. spalio–gruodžio mėn. Pareiškėjas įrengimus, įrangą, prietaisus bei inventorių nuomojo už 8 000 Eur mėnesinį nuomos mokesį, todėl už 2017 m. spalio–gruodžio mėn. PM ir PVM apskaičiavo nuo 18 000 Eur mokesčių bazės.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Panevėžio AVMI, detalai ištyrusi UAB "F1" 2017-09-22 Pareiškėjui pateiktame prašyme bei 2017-09-28 rašte „Dėl 2017-09-22 prašymo detalizavimo“ nurodytus motyvus, priežastis, dėl kurių ši įmonė paprašė Pareiškėjo nuo 2017-10-01 iki 2017-12-31 sumažinti įrengimų, įrangos, prietaisų bei inventoriaus nuomos mokesį, o Pareiškėjas šį UAB "F1" prašymą tenkino (2019-01-23 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (42.59) FR1041-25), konstatavo, jog nurodytosios nuomos mokesčio sumažinimo priežastys – būtent 2017 m. pabaigoje išaugusios nuomojamos įrangos, inventoriaus priežiūros ir remonto sąnaudos (pažymėtina, jog pagal 2015-10-01 sutarties 9.3 punktą, būtent nuomininkas įsipareigojo padengti visas turto eksploataavimo išlaidas, daryti savo lėšomis ir jėgomis turto einamąjį ir kapitalinį remontą, vykdyti techninę turto priežiūrą), 30 000 Eur investicija į iš Pareiškėjo nuomojamus įrengimus 2017 m. paskutiniame ketvirtyje, įmonės pajamų sumažėjimas dėl įrengimų prastovos jų atnaujinimo metu, neatitiko tikrovės.

Komisija, įvertinusi ginčo šalių pozicijas, jas pagrindžiančių argumentų ir surinktų faktinių duomenų visumą šioje ginčo dalyje (detaliai aprašyta Pareiškėjo patikrinimo akto 11–13, ginčijamo Inspekcijos sprendimo 6–8 psl., dėl ko Komisija jų šioje sprendimo dalyje nebeatkartoja, nes tai nėra tikslinga), nurodo sutinkanti su mokesčių administratoriaus konstatuota išvada, jog tiek Pareiškėjas, tiek UAB "F1" objektyviais įrodymais nepagrindė įrengimų nuomos mokesčio sumažinimo būtinumą 2017 m. spalio–gruodžio mėn. laikotarpiu lėmusių priežasčių. Todėl vertinti, jog nuomos mokesčio sumažinimą tarp asocijuotų asmenų lėmė kitos, ne vien tik su mokesstinės naudos siekimu susijusios aplinkybės, nėra pagrindo. Tačiau, atsižvelgiant į MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos teisės normos turinį, į LVAT suformuotą šios teisės normos taikymo praktiką, tam, kad būtų pagrindas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą specialų mokesčių apskaičiavimo būdą, būtina ne tik mokesčių mokėtojo veiksmuose, sudarytuose sandoriuose nustatyti mokesstinės naudos siekį, bet ir aplinkybę, jog mokestinę naudą realiai gavo apmokestintas mokesčių mokėtojas, taip pat nurodyti atkuriamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Paminėtina ir tai, kad mokesčių apskaičiavimo taisykles nustato ne tik MAĮ įtvirtinti mokesčių

apskaičiavimo (perskaičiavimo) metodai, bet ir konkrečių mokesčių įstatymų nustatytos pajamų pripažinimo ir apmokestinimo taisyklės. Tokiu būdu taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, yra atliekamas realiai gautų pajamų perapibūdinimas, eliminavus sandorius, kuriais siekta mokesstinės naudos. Ginčo atveju nustatyta, kad Pareiškėjas realių pajamų negavo, nors, mokesčių administratoriaus vertinimu, turėjo jas gauti, nes neegzistavo asocijuotų asmenų nurodytos prielaidos sumažinti sutartyje nustatytą įrengimų nuomos mokesčio dydį. Taigi Panevėžio AVMI apmokestino „menamas“ pajamas, kurias Pareiškėjas turėjo gauti iš UAB "F1" Pagal PMĮ nuostatas PM apmokestinamos apmokestinamojo asmens uždirbtos pajamos (pajamos – visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais, PMĮ 2 straipsnio 24 dalis, 4 straipsnio 1 dalis). Atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėjo mokesčių bazei buvo priskirtos ne realiai gautos (uždirbtos) pajamos, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius ginčo situacijoje negalėjo taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje nustatyto mokesčių apskaičiavimo būdo. Tačiau, atsižvelgiant į aukščiau konstatuotas aplinkybes, jog sandoris buvo sudarytas tarp asocijuotų asmenų, jog juo buvo siekta vien mokesstinės naudos gavimo, mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju turi teisę spręsti klausimą dėl Pareiškėjo sudarytos kontroliuojamosios transakcijos rinkos kainos nustatymo ir tuo pagrindu Pareiškėjo papildomo apmokestinimo (neapmokestinimo), vadovaudamasis specialia teisės norma – PMĮ 40 straipsnio 2 dalies nuostatomis. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Inspekcijos sprendimas šioje dalyje yra naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo, mokesčių administratoriui ginčo situacijoje pritaikant tinkamas mokesčių administravimą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas.

Dėl papildomai apskaičiuotų mokesčių, konstatavus, jog sandoriuose tarp asocijuotų asmenų nebuvo skaičiuotos tikrąją rinkos kainą atitinkančios palūkanos.

Panevėžio AVMI patikrinimo metu konstatavo, kad Pareiškėjas, sudarydamas sandorius su asocijuotais asmenimis, tai yra 2014-12-09 jungtinės veiklos sutartimi (2016-03-15 novacijos būdu pakeista į paskolos sutartį) S. F. suteikdamas 1 484 000 Lt (429 796,11 Eur), taip pat 2014-12-09 sutartimi H. H. – 730 000 Lt paskolas su 2 proc. metinėmis palūkanomis, kurios neatitiko tikrosios rinkos kainos, pažeidė PMĮ 40 straipsnio nuostatas, sumažindamas PM bazę. Todėl Pareiškėjo 2014–2017 m. PM bazei priskirtas skirtumas (menamos pajamos) tarp Pareiškėjo skaičiuotų ir tikrąją rinkos kainą (kuri nustatyta pagal LB skelbiamus duomenis) atitinkančių palūkanų. Atitinkamai skirtumas tarp Pareiškėjo skaičiuotų ir nustatytų tikrąją rinkos kainą atitinkančių palūkanų priskirtas fizinių asmenų apmokestinamoms pajamoms natūra, nuo kurių Pareiškėjui (kaip mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui) atsirado pareiga apskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti GPM.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu, teigdama, jog, nors mokesčių administratorius ir neginčija, kad nuo 2015 m. Pareiškėjas negali būti pripažintas susijusiu asmeniu su paskolų gavėjomis, tačiau nepagrįstai vertina, kad šalys buvo asocijuotos. Pasak Pareiškėjo, Inspekcija netinkamai aiškina PMĮ komentarą. Skunde taip pat dėstomi motyvai, kad sutartyse su fiziniais asmenimis nustatyta palūkanų norma atitinka tikrąją rinkos kainą, o LB skelbiamos palūkanų normos yra apibendrintos ir negali būti panaudotos nustatinėjant tikrąją rinkos kainą. Atsižvelgiant į tai, jog šioje situacijoje Pareiškėjas nedėsto motyvų dėl PMĮ ir GPMĮ nuostatų, reglamentuojančių mokesčių bazę ir pajamų priskyrimą PM ar GPM bazei, aiškinimo ir taikymo, nurodydamas konkrečius nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus dėl šalių asocijuotumo, netinkamo palyginamosios palūkanų normos parinkimo, Komisija, nebekartodama sprendimo nustatomojoje dalyje aptartų faktinių aplinkybių, dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo šioje dalyje pasisakys vertindama Pareiškėjo skundo motyvus.

Pareiškėjo apmokestinimas yra grindžiamas faktine situacija, jog sandoriuose su asocijuotais fiziniais asmenimis nustatyta palūkanų norma neatitiko tikrosios rinkos kainos. Ginčo atveju teisinį apmokestinimo pagrindą numato ne tik pajamų pripažinimą reglamentuojančios bendrosios PMĮ, GPMĮ normos, bet ir įtvirtinta mokesčių mokėtojo pareiga – apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, pajamomis pripažinti pajamų sumą, atitinkančią sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą (PMĮ 40 straipsnis, GPMĮ 15 straipsnis). Tokiu būdu teisinis reglamentavimas numato, kad mokesčių administratoriaus teisė pripažinti kitokio dydžio apmokestinamąsias pajamas gali atsirasti, esant dviem sąlygoms: sandoriui (ūkinei operacijai) įvykus

tarp asocijuotų asmenų, kaip tai suprantama pagal mokesčių teisės aktų (PMĮ) nuostatas (1); nustatius aplinkybes, kad sandorio ar ūkinės operacijos kaina neatitinka tikrosios rinkos kainos (2). Atsižvelgiant į tai, kad įstatymų leidėjas mokėtoju yra nustatęs reikalavimus dėl jo sudarytų sandorių (vykdytų ūkinių operacijų) atitikimo tikrajai rinkos kainai, todėl būtent mokėtoju mokesčių (Pareiškėjui) pirmiausia tenka pareiga tinkamais įrodymais pagrįsti, jog sandorio ar ūkinės operacijos kaina atitinka tikrąją rinkos kainą, kaip ir pagrįsti aplinkybes dėl to, jog sandorio kaina atitinka ištiesiosios rankos principą.

PMĮ 2 straipsnio 8 dalis nustato, kad asocijuoti asmenys – asmenys (vienetai arba fiziniai asmenys), kai jie atitinka bent vieną iš šių kriterijų: yra susiję asmenys (1); gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos (2). Tam, kad asmenys būtų pripažinti asocijuotais (ar ne) yra nustatyti du kriterijai, kuriuos sąlyginai galima įvardyti kaip objektyvųjų (faktinį šalių sąsajumą, PMĮ 2 straipsnio 23 dalis apibrėžia, kokie asmenys laikomi susijusiais) ir subjektyvųjų, t. y. tai, ar šalys yra nepriklausomos, ar dėl tam tikrų priežasčių, tarpusavio sandorio ar kitokių aplinkybių gali daryti viena kitai įtaką. Įstatymų leidėjas labai konkrečiai apibrėžia susijusius asmenis ir laiko, jog, esant numatytiems ryšiams, šalių tarpusavio įtaka yra preziumuojama. Antrojo kriterijaus apibrėžimo įstatymo leidėjas nedetalizuoja, todėl, ar šalys jį atitinka (ar ne), yra sprendžiama konkrečioje situacijoje, atsižvelgiant į sandoryje dalyvaujančių šalių tarpusavio sandorius, veiksmus, ryšius, šių ryšių įtaką laisvam šalių apsisprendimui siekti sau maksimalios ekonominės naudos, kurios būtų siekta sandoriams vykstant tarp nesusijusių asmenų. Paminėtina ir tai, jog aptartu reglamentavimu įstatymų leidėjas nereikalauja, kad mokesčių administratorius įrodytų realų įtakos kitam sandorio dalyviui darymą, sandorio kainai koreguoti pakanka aplinkybių, kurios įrodo, jog tokia įtaka buvo galima.

Ginčo atveju nustatyta, jog Pareiškėjas 2014 m. gruodžio mėn. sudarė du sandorius, kuriais fiziniams asmenims suteikė paskolas:

S. F. suteikta 1 484 000 Lt (429 796,11 Eur) paskola panaudota parduotuvei, adresu: (duomenys neskelbtini), taip pat butui, adresu: (duomenys neskelbtini), įsigyti. Šalys savo susitarimą įformino jungtinės veiklos sutartimi, kuria Pareiškėjas (1 Partneris) įsipareigojo teikti finansavimą, 2 Partneris (S. F.) įsipareigojo įgyti nekilnojamąjį turtą, imtis veiksmų keisti jo paskirtį, atlikus šiuos veiksmus įgyvendinti nekilnojamojo turto nuomą, komercinės veiklos vykdymą ar panaudoti turtą kitu šalių sutartu būdu. Panevėžio AVMI, įvertinusi sutartyje nustatytus prieštaravimus (pavyzdžiui, numatyta keisti paskirtį iš komercinės į viešojo maitinimo, nors patalpų paskirtis – prekybos), taip pat duomenis apie tai, ar realiai buvo atlikti sutartyje numatyti veiksmai, konstatavo, kad susitarimas dėl jungtinės veiklos vykdymo buvo įformintas formaliai, o realiai sutartimi fiziniam asmeniui buvo suteikta paskola.

H. H. suteikta 730 000 Lt paskola panaudota butui, adresu: (duomenys neskelbtini), taip pat parduotuvei, adresu: (duomenys neskelbtini), įsigyti.

Atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėjas dėsto motyvus dėl to, kad iki 2016 m. novacijos pagrindu įvykusio jungtinės veiklos sutarties pakeitimo į paskolos sutartį, sutartyje numatytus veiksmus atliko abu partneriai, todėl sutartis neturi būti vertinama tik kaip paskolos sutartis, pirmiausia pasisakytina dėl šių aplinkybių. S. F. 2014-12-30 iš UAB „T1“ įsigijusi nekilnojamojo turto objektus, esant jungtinės veiklos sutarties susitarimui pakeisti patalpų, esančių (duomenys neskelbtini), paskirtį iš komercinių patalpų į viešojo maitinimo, buto gyvenamąją paskirtį – į administracinę, 2016-03-14 raštu informavo Pareiškėją, kad jai nepavyko įgyvendinti sutartyje numatytų veiksmų, nes ji negavo buto (taip pat patalpų) namo gyventojų bendrijų sutikimo patalpų paskirčiai pakeisti, todėl šalys sutiko novacijos būdu pakeisti sudarytą sutartį į paskolos sutartį. Patikrinimo metu Pareiškėjo direktorė nepateikė jokių kitų dokumentų (išskyrus aptartą), pagrindžiančių vykdytus 2 Partnerio veiksmus, teigdama, jog dokumentų paprašys iš jo. Buvo pateikti 2019-05-06 739 daugiabučių namų savininkų bendrijos atstovo N. J. (36 priedas, aptarta 15 psl.), 2019-05-03 N. E., gyvenančios (duomenys neskelbtini), patvirtinimai (37 priedas). Inspekcijai Pareiškėjo skundo 9 priedu taip pat pateikti dokumentai, kuriais Pareiškėjas įrodo, kad jungtinės veiklos sutartyje numatyti veiksmai buvo atliekami. Tai yra S. F. 2019-09-05 savo atstovui yra pateikusi: 1. elektroninio formato laišką (2015-01-15) tarp dviejų įmonių (nurodoma, kad tai yra „susirašinėjimas su S. Y. dėl kliento

„Statoil“ susidomėjimo mūsų patalpomis (duomenys neskelbtini) ir galimybės teikti paraišką dėl alkoholio licencijos“, 2. nuo 2014-12-15 iki 2014-12-16 elektroniniu paštu (duomenys neskelbtini) vykusį S. F. susirašinėimą su „(duomenys neskelbtini)“ atstove Jurgita (nurodoma, kad tai yra „susirašinėjimas su Jurgita, kur matosi, kad yra dirbama dėl paskirties keitimo ir renkama informacija apie namo gyventojus), 3. 2015-01-19 prašymo Vilniaus m. savivaldybės Ekonomikos ir investicijų departamentui Nr. 2015 kopiją. Pateiktame 2015-01-19 prašyme UAB „T1“ (*patalpų savininkė*) prašo Vilniaus m. savivaldybės (kaip vienos iš patalpų, esančių (duomenys neskelbtini), savininkės, prie prašymo yra pridėtas NTR išrašas apie pastato / butų savininkus, taip pat pažyma apie UAB „T1“ priklausantį turtą) suteikti sutikimą / leidimą mažmeninei veiklai. S. F. komercinės paskirties patalpas įsigijo pagal 2014-12-30 pirkimo–pardavimo sutartį, todėl 2014 m. gruodžio 14–15 d. (kai patalpų savininkė buvo UAB „T1“) vykęs susirašinėjimas negali būti vertinamas kaip pagrindžiantis S. F. veiksmus pagal jungtinės veiklos sutartį, susijusius su jai nuosavybės teise priklausančio turto paskirties keitimu, tuo labiau, kad byloje esantis 2015-01-19 prašymas yra pateiktas ne S. F., o UAB „T1“ vardu, NTR pažyma apie patalpų savininkus yra gauta (užsakyta) ne siekiant atlikti veiksmus dėl paskirties pakeitimo, o ją pridėdant kaip priedą prie prašymo Vilniaus m. savivaldybei, kreipiantis į vieną iš patalpų savininkų. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad prašyme nurodyta, jog patalpose numatyta vykdyti *prekybos*, bet ne restoranų, naktinio baro ar naktinio klubo veiklą, todėl tokios veiklos vykdymas nėra siejamas su jungtinės veiklos sutartyje numatytu *prekybinės paskirties keitimu į viešojo maitinimo paskirtį*. Pasisakant dėl kitų jungtinės veiklos sutartyje nurodytų veiksmų atlikimą pagrindžiančių dokumentų, sutiktina su mokesčių administratoriaus vertinimu, jog pateikti duomenys nepagrindžia realiai atliktų veiksmų, prieštarauja kitoms byloje nustatytiems aplinkybėms, nes nustatyta, jog aktualiuoju laikotarpiu, pavyzdžiui, butas buvo naudojamas pagal tiesioginę jo paskirtį, jame buvo deklaruota fizinių asmenų gyvenamoji vieta, nuo 2015-02-09 butas įregistruotas kaip šeimos turtas (turtas, skirtas bendriems šeimos poreikiams tenkinti), be to, nepaisant nepakeistos buto paskirties, butas nuo 2004 m. apie 10 metų buvo nuomotas biurui, kas leidžia manyti, kad buto gyvenamoji paskirtis nėra kliūtimi jį naudoti kaip administracinės paskirties patalpas ir iš to gauti jungtinės veiklos pajamas, kaip aptarta sutartyje. Taip pat kritiškai vertintini 2019 m. pateikti N. J. ir N. E. paaiškinimai apie tai, kad 2016 m. S. F. žodžiu kreipėsi dėl paskirties keitimo, ar dėl tokios galimybės klausinėjo kaimynų, nes jau 2016 m. kovo mėn. rašte Pareiškėjui S. F. nurodė, kad jai po *ilgalaikių derybų (nors patvirtinimuose teigiama, kad buvo žodiniai kreipimaisi, klausinėjimai)* nepavyko atlikti sutartyje numatytų veiksmų. Komisijos vertinimu, Pareiškėjo pozicija dėl realiai vykdytos jungtinės veiklos sutarties pagrįstai įvertinta kritiškai, nes įprasta gyvenimiška ir ekonomine logika nepaaiškinama yra situacija, kai į jungtinės veiklos vykdymą dideles lėšas investavęs vienetas nesidomi sutartyje aptartų kito partnerio veiksmų atlikimu ir jų rezultatais, nereikalauja ataskaitų dėl konkrečių veiksmų atlikimo, sutarties pakeitimas yra pagrįstas tik tvirtinimu apie dėtą pastangas ir nepasiektą rezultatą, o ne objektyviais duomenimis apie atliktus veiksmus bei realias kliūtis rezultatams pasiekti. Paminėtina ir tai, kad sutartyje nėra numatyti jungtinės veiklos vykdymo etapai, laikotarpis, po kurio gali būti reikalaujama vykdytos veiklos ir atliktų veiksmų rezultatų, nenumatytos poveikio priemonės dėl veiksmų neatlikimo. Paminėtina taip pat ir tai, kad ginčo byloje nėra pateikta duomenų, kokios objektyvios aplinkybės ar Pareiškėjo partnerės žinios, įgūdžiai ar patirtis tokių projektų įgyvendinime lėmė tai, kad ji buvo pasirinkta jungtinės veiklos partnere. Aptartų aplinkybių visuma, taip pat ir tai, jog turtas, pasinaudojus suteiktu finansavimu, buvo įsigytas iš UAB „T1“, kuri savo ruožtu jį įsigijo ir S. F. sutuoktinio, sudaro pakankamą pagrindą išvadai, kad sudaryta sutartimi šalys nesiekė sukurti jungtinei veiklai būdingų pasekmių ir bendrai vykdyti veiklą. Sutartyje nurodomi būtini atlikti veiksmai yra nurodyti formaliai, nes, pavyzdžiui, numatoma keisti patalpos paskirtį, kurios patalpa neturi, o numatytų veiksmų atlikimas grindžiamas komunikavimu su institucija (namų bendrija), kurios namo, adresu: (duomenys neskelbtini), gyventojai nėra įsteigę, siekiant pagrįsti sutarties atitikimą jungtinės veiklos formai. Todėl Panevėžio AVMI pagrįstai minėtą sandorį pripažino paskolos sandoriu, ką pripažino ir pats Pareiškėjas savo 2019-05-07 paaiškinime.

Kaip jau aptarta sprendime, Pareiškėjas neginčija to, kad 2014 m. jis, S. F., H. H. laikytini susijusiais asmenimis, kaip tai suprantama pagal PMĮ 2 straipsnio 33 dalies 3 punktą, nes H. H. 2013 m. valdė Pareiškėjo akcijas. Nepaisant to, Komisijos vertinimu, Panevėžio

AVMI patikrinimo metu surinko pakankamai duomenų apie tai, kad Pareiškėjas ir paskolų gavėjos yra asocijuoti asmenys. Pareiškėjo skundo motyvai, kad mokesčių administratorius netinkamai (plečiamai) taikė PMĮ komentaro nuostatas, gali būti pripažinti pagrįstais, nes mokesčių įstatymo komentaras nėra mokesčių apskaičiavimą reglamentuojantis norminis aktas, o pagalbinė mokesčių teisės akto taikymo priemonė, atspindinti oficialią mokesčių administratoriaus poziciją mokesčių apskaičiavimo klausimais (MAĮ 12 straipsnis). Komentare esančių paaiškinimų sąrašas nėra baigtinis, todėl tai, jog viena ar kita situacija šiame akte nėra aptarta ar paaiškinta, nesudaro pagrindo pripažinti, kad mokesčių apskaičiavimą numatantis teisės aktas konkrečioje situacijoje yra pritaikytas netinkamai. Kaip jau aptarta sprendime, S. F., H. H. finansavimą (paskolas) nekilnojamajam turtui įsigyti gavo iš Pareiškėjo, nekilnojamas turtas buvo įsigytas iš UAB „T1“, kuri prieš mažiau nei mėnesį šį turtą buvo įsigijusi iš S. F. sutuoktinio Y. T.. Pagal byloje esančius duomenis nustatyta, kad sutuoktiniai yra sudarę poveidybinę sutartį, todėl S. F. aptartą turtą įsigijo asmeninės nuosavybės teise. Pareiškėjas lėšas už S. F., H. H. pervedė UAB „T1“ (2 200 000 Lt), kuri gautomis lėšomis padengė Y. T. įsiskolinimus kredito įstaigai. Įvertinus Panevėžio AVMI surinktą informaciją apie sandorių sudarymo aplinkybes, šių sandorių finansavimą (lėšos iš AB „A1“ pervestos ne tiesiogiai, o įvykdžius pervedimą per kitą ūkio subjektą, lėšų pervedimą jam grindžiant nekilnojamojo turto įsigijimui finansuoti skirta sutartimi), darytina išvada, kad sutarčių sudarymas, ūkinių operacijų vykdymas buvo nulemtas sandoriuose dalyvavusių asmenų (vienetų) tarpusavio ryšių, nes nustatyta, jog Y. T. priklausantį nekilnojamąjį turtą, sudarius pirkimo–pardavimo sutartis su UAB „T1“, įsigijo jo sutuoktinė ir sutuoktinės mama H. H.. Komisijos vertinimu, šalia kitų patikrinimo akto 16–17 psl. aptartų aplinkybių, kuriomis mokesčių administratorius grindžia galimą sandorių šalių tarpusavio įtaką, taip pat to, kad AB „A1“ sandorius su UAB „B1“, UAB „T1“, Pareiškėju asocijuotų asmenų tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų ataskaitoje (forma FR0528) deklaruoja kaip sandorius su asocijuotais asmenimis, reikšminga aplinkybe, pagrindžiančia galimus sandorių šalių tarpusavio ryšius bei galėjimą daryti įtaką, pripažintina tai, kad suteiktų paskolų finansavimo šaltiniu buvo AB „A1“ lėšos (aptartų išvadų Pareiškėjas neginčija), o šios įmonėje valdybos nare nuo 2011-05-15 buvo S. F. (ji taip pat nuo 2013-06-03 dirba AB „A1“ direktoriaus pavaduotoja), valdymo nariu nuo 2011-05-17 iki 2017-07-18 buvo jos sutuoktinis Y. T., jis taip pat nuo 2014-05-31 iki 2014-12-31 buvo šios įmonės direktorius (susiję asmenys su AB „A1“). Ginčo byloje nustatyta, kad paskoloms suteikti skirtas lėšas Pareiškėjas gavo iš UAB „B1“, kuri pervesdama Pareiškėjui grąžino lėšas pagal 2014-04-15 ir 2014-07-02 paskolų sutartis. Atlikus UAB „B1“ kontrolės veiksmus, taip pat įvertinus UAB „B1“ direktoriaus B. A. paaiškinimus nustatyta, jog, nors AB „A1“ buvo pervedęs UAB „B1“ lėšas pagal 2014-11-19 finansavimo sutartį, siekiant finansuoti nekilnojamojo turto įsigijimą ir vystymą Palangoje, tačiau nustatyta, kad už nekilnojamąjį turtą, adresu: (duomenys neskelbtini), jau buvo atsiskaityta 2014-08-14 ir 2014-08-21. Todėl pagal tikslinę sutartį gautas lėšas UAB „B1“ 2014-12-11 suteikė Pareiškėjui (iš jų buvo suteiktos paskolos): 2 300 000 Lt 2014-12-12 pervesta per banką, 880 000 Lt užskaityta pagal 2014-10-31 skolos perleidimo sutartį (šia sutartimi kreditorius – AB „A1“ perleido pradinio skolininko – Pareiškėjo 880 000 Lt skolą pagal 2014-07-01 paskolos sutartį UAB „B1“). Nustatyta, kad Pareiškėjo paskolos UAB „B1“ didžiąją dalį sudarė AB „A1“ Pareiškėjui suteikta paskola (2014-07-03 pervesta 1 100 000 Lt). Iš Pareiškėjo mokestinio tyrimo ataskaitoje esančios informacijos nustatyta, kad 2014-07-01 AB „A1“ paskolos sutartimi paskola suteikta su 5 proc. metinėmis palūkanomis, o AB „A1“ finansinių ataskaitų aiškinamuosiuose raštuose Pareiškėją nurodo kaip susijusį asmenį (25 psl.). Iš ginčo byloje pateiktų AB „A1“ nuostatų, apibrėžiančių bendrovės valdybos įgaliojimus (27–39 punktai), matyti, jog valdyba šalia kitų atliekamų veiksmų priima sprendimus dėl ilgalaikio turto pirkimo, investavimo, perleidimo, nuomos, įkeitimo, hipotekos (34 punktas). Atsižvelgiant į tai, Komisijos vertinimu, valdybai suteikti įgaliojimai leidžia spręsti dėl lėšų panaudojimo strategijos, jų investavimo būdų, krypties ir galimų investuojamų lėšų gavėjų, kas pagrindžia tai, jog dalyvavimas tokių sprendimų priėmimo lemia numatomą lėšų panaudojimo būdą, sąlygas, galimų rizikų įvertinimą, siekiant iš investuojamų lėšų gauti maksimalią naudą. Todėl Pareiškėjo sandorio šalies (S. F., taip pat jos sutuoktinio) dalyvavimas įmonės (finansuotojos) valdybos veikloje, taip pat galėjimas priimti sprendimus dėl finansinių išteklių panaudojimo vertintinas kaip aplinkybė, pagrindžianti, kad Pareiškėjas, gaunantis lėšas iš AB „A1, negali būti pripažintas nepriklausomu šias lėšas skolindamas su finansuotoju

susijusiam asmeniui (jo giminaičiui), kurios skirtos įsigyti turtą iš kito konkretaus su finansuotoju susijusio asmens. Pareiškėjo skunde nurodoma aplinkybė, jog valdyba yra sudaroma iš keturių asmenų, todėl nei S. F., nei jos sutuoktinis neturėjo lemiamos įtakos priimant sprendimus, atsižvelgiant į tai, jog įstatymų leidėjas neįtvirtina pareigos mokesčių administratoriui įrodyti daromą (padarytą įtaką), bet tik galimybę tokią įtaką daryti, nepaneigia sandorio šalių asocijuotumo. Todėl įvertinus Pareiškėjo veiklos apimtį, fiziniams asmenims suteiktų paskolų santykį su Pareiškėjo nuosavu kapitalu (2013-12-31 nuosavas kapitalas sudarė 465 467 Lt, 2014 m. – 1 677 917 Lt), įvertinus tai, kad paskolų suteikimo šaltiniu buvo AB „A1“ lėšos, kurios buvo suteiktos ir panaudotos konkrečiam turtui iš su AB „A1“ susijusio asmens įsigyti, o turtą įsigijo su šia įmone susijęs asmuo (taip pat susijusio asmens I-os eilės giminaitė), darytina išvada, kad sandorio šalys galėjo daryti viena kitai įtaką, dėl kurios palūkanos neatitiko tikrosios rinkos kainos. Akcentuotina ir tai, jog faktinės bylos aplinkybės rodo, kad aptartų sandorių sudarymas nebuvo atsitiktinis, o buvo nulemtas sandoriuose dalyvavusių fizinių ir juridinių asmenų tarpusavio ryšių, įvairių sandorių. Todėl, Komisijos vertinimu, Pareiškėjo skunde nurodomos aplinkybės nepaneigia mokesčių administratoriaus patikrinimo akte padarytų išvadų, kad Pareiškėjas 2014 m. gruodžio mėn. sudarė paskolų sandorius su asmenimis, kurie laikytini asocijuotais asmenimis pagal PMĮ 2 straipsnio 8 dalies 2 punktą.

Įstatymų leidėjas preziumuoja aplinkybes, kad sandoris tarp asocijuotų asmenų (dėl šių asmenų tarpusavio ryšių, įtakos vienas kitam) ne visuomet gali atitikti įprastas komercines sąlygas, numatydamas ir galimą kitokio dydžio apmokestinamųjų pajamų pripažinimą. Atitinkamai, tikroji rinkos kaina yra apibrėžta kaip suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba pan., sudarius sandorį tarp nepriklausomų asmenų (PMĮ 2 straipsnio 37 dalis). Pareiga pagrįsti sandorio (ūkinės operacijos) atitikimą tikrajai rinkos kainai pirmiausia tenka mokesčių mokėtojui. Mokestinio patikrinimo metu paprašius pagrįsti, kodėl buvo nustatytos būtent tokios palūkanų normos, Pareiškėjo atstovė paaiškino, jog buvo remtasi LB skelbiama suteiktų naujų paskolų eurais nefinansinėms korporacijoms ir namų ūkiams 2 proc. palūkanų norma. Panevėžio AVMI, atsižvelgusi į tai, jog paskolos buvo suteiktos ne eurais, o litais, kritiškai įvertino Pareiškėjo nustatytos paskolos tikrosios palūkanų rinkos normos pagrindimą, patikrinimo metu rinkos kainą atitinkančią palūkanų normą apskaičiuodama pagal LB skelbiamas palūkanų normas, įvertinusi tai, kad paskolų S. F. ir H. H. suteikimo metu naujų paskolų namų ūkiams, suteiktų litais, palūkanų fiksavimo terminui esant ilgesniam kaip vieneri metai, palūkanų norma buvo 5,21 proc. (remtasi „paskolų kitiems tikslams“ nustatytomis normomis). Šioje ginčo stadijoje Pareiškėjas nesutinka su nustatyta paskolų palūkanų dydžiu, teigdamas, kad LB statistiniai duomenys yra labiau apibendrinti ir neatspindi individualizuotų konkretaus sandorio sąlygų, o mokesčių administratorius nevertino galimybių pagrįsti palūkanų normos kitais išoriniais palyginimais. Pareiškėjas taip pat laikosi pozicijos, kad Panevėžio AVMI be pagrindo neatsižvelgė į paskolų būstui palūkanų normas, kurios yra mažesnės, nes už paskolas abiem atvejais buvo įsigyti ir butai, kurių vertė yra ženkli (H. H. atveju sudaro 80,5 proc. viso turto vertės, S. F. atveju – 44,7 proc.). Akcentuojama ir tai, jog S. F. atveju iki 2016 m. kovo mėn. įvykusios novacijos buvo vykdyta jungtinės veiklos sutartis, todėl palūkanų norma už paskolą gali būti perskaičiuota (jeigu būtų pagrindas tai padaryti) nebent nuo 2016 m. kovo mėn. Taip pat teigiama, kad turėjo būti atsižvelgta ir į tai, kad abi paskolos gavėjos turėjo patikimą kreditingumo ir patikimumo lygį, todėl, pasak skundo, joms pagrįstai gali būti taikoma tik sutartyse nustatyta 2 proc. palūkanų norma.

Pasisakant dėl šių Pareiškėjo skundo motyvų, akcentuotina, kad PMĮ 2 straipsnio 32 dalyje nurodyta, kad tikroji rinkos kaina – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas. Pagal CK Šeštosios knygos 6.872 straipsnį palūkanų už naudojamą paskolos suma dydį ir mokėjimo tvarką šalys nustato susitarimu. Jeigu šalys nėra susitarusios dėl palūkanų dydžio, palūkanos nustatomos pagal paskolos davėjo ar verslo vietos komercinių bankų vidutinę palūkanų normą. Komisijos nuomone, mokesčių administratoriui suteikta teisė pasirinkti tokį informacijos šaltinį, kuris leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą, naudotis informacija, gauta iš Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registrų (kadastrų), statistikos leidinių, žinybų, katalogų, spaudos, informacinių

biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją, todėl Panevėžio AVMI pagrįstai vadovavosi LB statistinėmis palūkanų normomis. LB skelbiamos vidutinės palūkanų normos interneto puslapyje (www.lb.lt/stat), skiltyje „Statistika“ Pinigų finansinių institucijų paskolų ir indėlių palūkanų normų statistika, 3.1. Suteiktos naujos paskolos nefinansinėms korporacijoms ir jų palūkanų normos“ atspindi realią situaciją, kuri yra paskolų teikimo rinkoje, nes čia apskaičiuota ir skelbiama vidutinė palūkanų norma nebuvo nulemta kontroliuojamųjų transakcijų. Todėl, atsižvelgiant į tai, kad Panevėžio AVMI vertino paskolos šalių ypatybes, sutarties terminus, paskolos sutarties valiutą, palūkanų pobūdį, laikotarpį, kuomet buvo sudarytos sutartys, Pareiškėjo pozicija, kad mokesčių administratorius turėjo svarstyti galimybę remtis kitais išoriniais palyginimais, negali būti pripažinta pagrįsta. Juolab, kad mokestinio patikrinimo metu ir pats Pareiškėjas nurodė, kad palūkanų normai nustatyti rėmėsi LB informacija, nors ji, Panevėžio AVMI vertinimu, nebuvo parinkta tinkamai.

Paminėtina, kad LVAT 2018-05-16 nutartyje adm. byloje Nr. A-676-602/2018 pasisakydamas dėl PM bazės perskaičiavimo, vadovaujantis PMĮ 40 straipsnio nuostatomis ir jas įgyvendinančiomis Taisyklėmis, yra detalai išaiškinęs šio mokesčio perskaičiavimo metodo taikymo taisykles, akcentuodamas, kad mokesčių administratorius turi atsakingai parinkti palyginamąsias transakcijas, nes Taisyklių 26.1 punktas įpareigoja įsitikinti, ar tarp palyginamųjų transakcijų bei transakcijų šalių nėra esminių skirtumų. Atitinkamai Taisyklių 24 punktas numato, jog, taikant palyginamosios nepriklausomos kainos metodą, ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma palyginant kontroliuojamosios transakcijos dalyko kainą su nekontroliuojamosios transakcijos dalyko kaina. Ginčo situacijoje iš tikrųjų buvo remtasi palūkanų norma, kuri taikyta paskoloms, gautoms ne būstui įsigyti, o kitiems tikslams ir tokį pasirinkimą Pareiškėjas kritikuoja.

Pasisakant dėl šių aplinkybių, paminėtina, jog pats Pareiškėjas Panevėžio AVMI pateiktame paaiškinime nėra nurodęs, kad kriterijumi nustatyti 2 proc. palūkanų norma buvo tai, jog už suteiktas paskolas buvo įsigyti ir butai. Iš sandorių sudarymo aplinkybių matyti, kad paskolų sudarymas nebuvo grindžiamas siekiu sudaryti gyvenamojo būsto finansavimo sandorius, priešingai, skunde Komisijai Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog sudarę jungtinės veiklos sutartį, šalys siekė butą pritaikyti komercinei veiklai. Akcentuotina ir tai, jog suteikus paskolas sutartinių įsipareigojimų vykdymas nebuvo užtikrintas jokiais užtikrinimo priemonėmis, kas yra įprasta būsto paskoloms ir todėl būsto paskolos yra vertinamos kaip mažiau rizikingesnės, nustatant joms mažesnę palūkanų normą nei paskolos be įkeitimo (laidavimo). Komisijos vertinimu, nepaisant to, jog iš paskolų lėšų buvo įsigyti ir butai, sudarytos paskolų sutartys negali būti pripažintos atitinkančiomis įprastines būstų paskolų sutartis, sudarytas tarp nepriklausomų asmenų, todėl palūkanų norma buvo parinkta tinkamai, kaip kitiems tikslams gautoms paskoloms nustatyta palūkanų norma. Tačiau ši Komisijos pozicija, įvertinus tai, kad Pareiškėjo skundas yra grąžintinas pakartotiniam Inspekcijos nagrinėjimui, esant Pareiškėjo įrodymais pagrįstai pozicijai, kad paskolos gavėjai iš tikrųjų siekė gauti finansavimą būstui įsigyti ir sudarytos sutartys iš esmės atitinka įprastines būsto paskolų sutartis, neužkerta galimybės atlikti kitokių aptartų aplinkybių vertinimą.

Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, darytina išvada, jog Komisija šiame ginče tik iš dalies sutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių vertinimu bei pasirinktu Pareiškėjo apmokestinimu. Tačiau dėl nebaigtos statybos apmokestinimo PVM bei dėl įrengimų nuomos mokesčio sumažinimo tarp asocijuotų asmenų vertinimo šioje ginčo nagrinėjimo stadijoje Komisija negali priimti sprendimo iš esmės, o šių aplinkybių vertinimas turi įtakos bendrai nustatytai Pareiškėjo mokesčių bazei. Vadovaujantis proceso ekonomiškumo kriterijais, mokestinio ginčo išskaidymas į atskiras dalis negali būti vertinamas kaip tikslingas, todėl Komisija Pareiškėjo skundą grąžina Inspekcijai nagrinėti iš naujo visoje skundo apimtyje.

Komisija taip pat papildomai atkreipia šalių dėmesį į tai, kad pagal MAĮ 71 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Minėtas susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinio ginčo nagrinėjimo etapų metu.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-11-15 sprendimą Nr. 69-96 ir Pareiškėjo skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pagal MAĮ 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, 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 narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė