



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „A1“ 2017-09-21 SKUNDO**

2017 m. lapkričio 24 d. Nr. S-240 (7-207/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susedanti iš:

komisijos narės, pavaduojančios komisijos
pirmininkę
komisijos narių

Linos Vosylienės
Martyno Endrijaičio
Andriaus Veniaus – pranešėjas

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo
atstovui advokatui

L. E.

mokesčių administratoriaus atstovui

Renaldui Mundeikiui

2017 m. spalio 31 d. išnagrinėjusi UAB "A1" (toliau – Pareiškėjas) 2017-09-21 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-09-01 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-358, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-09-01 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-358 pirma dalimi atnaujino 2017-07-14 pastabų nagrinėjimą.

Antra 2017-09-01 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-358 dalimi patvirtino Inspekcijos 2017-06-15 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-265 ir jame apskaičiuotą 110055,60 Eur gyventojų pajamų mokesį (toliau – GPM).

Trečia minėto sprendimo dalimi Inspekcija apskaičiavo 61177,39 Eur GPM delspinigius.

Ketvirta sprendimo dalimi Inspekcija skyrė 33016,68 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio).

Inspekcija, atlikusi Pareiškėjo 2011-01-01–2012-12-31 laikotarpio GPM patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjas formaliai sudarytomis paskolų sutartimis vieninteliam Pareiškėjo akcininkui B. U. tikrinamuoju laikotarpiu suteikė ne 1900000 Lt paskolas, o išmokėjo dividendus, siekdamas išvengti GPM nuo pajamų iš paskirstytojo pelno mokėjimo, todėl Inspekcija, vadovaudamasi 2004-04-04 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 10 straipsnio, 66 str. 2 dalies, 69 str. 1 dalies, 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 5 str. 1 dalies, 6 str. 2 dalies nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiavo ir nurodė sumokėti 110055,60 Eur (2011 m. rugsėjo mėn. – 57924 Eur, 2012 m.

gruodžio mėn. – 52131,60 Eur) GPM, 61177,39 Eur GPM delspinigius bei 33016,68 Eur GPM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas teikė pasiūlymą pasirašyti susitarimą su mokesčių administratoriumi dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, tačiau toks susitarimas tarp Pareiškėjo ir Inspekcijos nebuvo pasirašytas.

Dėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo. Inspekcija pažymėjo, jog siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (LVAT 2007-07-07 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007; 2012-12-10 nutartis adm. byloje Nr. A602-2698/2012; 2013-03-05 nutartis adm. byloje A556-404/2013). Sąžiningai veikiantis mokesčių mokėtojas turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-201/2011; 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A442-2316/2011).

Nustatyta, kad Pareiškėjas (Kreditorius), pagal įgaliojimą atstovaujamas UAB X klinikų vadovės G. U., suteikė B. U. (Paskolos gavėjas) 1000000 Lt paskolą pagal 2011-09-30 paskolos sutartį Nr. SIC-11-03 ir 900000 Lt paskolą pagal 2012-12-03 paskolos sutartį Nr. SIC-12-04. Sutartyse nurodyta, kad Paskolos gavėjas moka Kreditoriui 4,3 proc. nuo 1000000 Lt ir 1,5 proc. nuo 900000 Lt fiksuotas metines palūkanas, kurios mokamos kas ketvirtį pagal pateiktą sąskaitą bei paskola išduodama 10 metų su galimybe pratęsti, tačiau nenurodyta, kokiam tikslui suteiktos paskolos, jų suteikimas neužtikrintas įkeitimu, laidavimu ar garantija. Pagal Pareiškėjo pateiktus kasos išlaidų orderius (toliau – KIO) 2011-09-30 Nr. 562 ir 2012-12-03 Nr. 638, kuriuose nurodyta, kad B. U. išmokėti 1900000 Lt grynaisiais pinigais pagal paskolų sutartis, Inspekcija nustatė, jog grafose „Įmonės vadovas“, „Gavėjo parašas“ ir „Išdavė kasininkas“ pasirašyta ta pačia rašysena, nenurodant vardo bei pavardės asmens, pasirašiusio dokumentą.

Pareiškėjas 2015-06-30 pakeitė minėtų paskolų sutartis, nurodydamas, kad kiekvienų ateinančių metų sausio mėn. metinės palūkanos gali būti peržiūrėtos ir naujai nustatytos, remiantis Europos banko paskolų statistika, taip pat, kad naikinamas punktas, kuriuo sutartyse buvo numatytas palūkanų mokėjimas kas ketvirtį pagal pateiktą sąskaitą bei pratęsimas paskolų gražinimo terminas nuo 2015 m. birželio 30 d. iki 2050 m. birželio 30 d.

Pareiškėjas 2011-01-01–2011-12-31 laikotarpio ir 2012-01-01–2012-12-31 laikotarpio Didžiosios knygos registru sąskaitose Nr. 1710 „kiti skolininkai“ 2011-01-01 apskaitė 1350000 Lt suteiktų ir negražintų paskolų likutį, per tikrinamą laikotarpį apskaitė 1900000 Lt (1000000 Lt ir 900000 Lt) suteiktų paskolų bei 350000 Lt (150000 Lt ir 200000 Lt) gražintų paskolų sumą ir tikrinamojo laikotarpio pabaigoje (2012-12-31) apskaitos registruose apskaitė 2900000 Lt suteiktų ir negražintų paskolų likutį. Pareiškėjas paskolų sutartimis (2009-04-21 Nr. SIC-09-01, 2009-12-21 Nr. SIC-09-02), t. y. iki tikrinamojo laikotarpio pradžios, B. U. įformino 1350000 Lt paskolas: 150000 Lt ir 1200000 Lt. Buhalterinės apskaitos registruose 2011-12-30 apskaitė 150000 Lt B. U. paskolos gražinimą pagal sutartį Nr. SIC-09-01 (2011-12-30 kasos pajamų orderis (toliau – KPO) serija Nr. 1533), o pagal 2009-12-21 paskolos sutartį Nr. SIC-

09-02 apskaitė dalies (400000 Lt) paskolos grąžinimą 2012–2013 metais (2012-12-12 – 200000 Lt, 2013-02-01 – 30000 Lt, 2013-07-01 – 100000 Lt ir 2013-09-01 – 70000 Lt).

Pareiškėjas dokumentų, patvirtinančių, jog Paskolos gavėjas pagal paskolos sutartis (2011-09-30 Nr. SIC-11-03, 2012-12-03 Nr. SIC-12-04) grąžino Pareiškėjui 1900000 Lt paskolas, nepateikė. Pareiškėjas nuo B. U. apskaitytos suteiktos 1900000 Lt paskolų sumos tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31 palūkanų neskaičiavo ir apskaitos registruose neapskaitė, tik 2013 m. Didžiosios knygos registro sąskaitoje Nr. 535 „Palūkanų pajamos“ apskaitė 42375 Lt priskaičiuotas palūkanas, t. y. už 1–3 ketv. 32250 Lt pagal paskolos sutartį 2011-09-30 Nr. SIC-11-03 ir 10125 Lt pagal paskolos sutartį 2012-12-03 Nr. SIC-12-04. Pareiškėjas jokių B. U. palūkanų Pareiškėjui mokėjimą įrodančių dokumentų nepateikė bei 2013 m. apskaičiuotą palūkanų sumą 42375 Lt Didžiosios knygos registro sąskaitoje Nr. 2411 „Pirkėjų skolos“ apskaitė kaip B. U. skolą Pareiškėjui.

Nustatyta, kad vienintelis Pareiškėją valdantis akcininkas nuo 2003-01-27 iki 2016-03-29 buvo B. U., kuris taip pat vadovavo ir Pareiškėjui, t. y. galėjo vienasmeniškai priimti visus su Pareiškėjo valdymu susijusius klausimus. Pareiškėjas 2010-12-31 turėjo 1776153 Lt nepaskirstytojo pelno, 2011-12-31 – 2171505 Lt nepaskirstytojo pelno, 2012-12-31 – 2823629 Lt nepaskirstytojo pelno, kuris realiai priklausė ir dividendų forma galėjo būti išmokėtas vieninteliui Pareiškėjo akcininkui B. U.. Nuo 2013 m. Pareiškėjo pajamos ženkliai sumažėjo, dalis Pareiškėjo darbuotojų nuo 2011 m. įdarbinti UAB Y institute (įregistruotas nuo 2011-09-14), 2015-06-30 Pareiškėjo prašymu Pareiškėjas išregistruotas iš PVM mokėtojų registro, nuo 2015 m. liepos mėn. įdarbintas vienas darbuotojas (akcininkas ir vadovas B. U.), Pareiškėjo direktoriaus 2016-11-23 paaiškinimu Pareiškėjas nuo 2015-06-30 veiklos faktiškai nevykdo, veiklos vykdymo patalpas perleido UAB Y institutui, kurio 65 proc. akcijų priklauso B. U.. Abi bendrovės vykdo tą pačią veiklą – medicininės ir odontologijos praktikos veikla, abiejų bendrovių buhalterinę apskaitą tvarko ta pati buhalterines paslaugas teikianti įmonė.

B. U. į mokesčių administratoriaus nurodymą atsakė, kad suteikti paskolas buvo nuspręsta, nes ateityje planuota plėsti Pareiškėjo veiklą, kuriai reikalingos lėšos, taip pat, kad pasiskolintus pinigus panaudojo šeimos gerovei kurti (pastatyti du namai K ir T), verslui plėtoti (nupirkta ir visiškai įrengta klinika S g., V), tačiau tame pačiame rašte B. U. nurodė, kad 2011 m. dėl prasidėjusio Pareiškėjo vadovo B. U. ir jo žmonos V. P. skyrybų proceso ir nesutarimų Pareiškėjas veiklos nevykdo. B. U. panaudojęs pasiskolintus pinigus, kaip pats teigia, šeimos gerovei kurti ir per mėnesį gaudamas vidutiniškai tik 2056 Lt darbo užmokestį (2011 m. vidutinis mėnesinis darbo užmokestis sudarė 1616 Lt, 2012 m. – 2496 Lt), pagal Pareiškėjo pareikalavimą nebūtų turėjęs objektyvių galimybių skubiai grąžinti suteiktos 1900000 Lt paskolos. Inspekcija pažymi ir tai, kad B. U. dar iki paskolų suteikimo 2011 ir 2012 metais, jau turėjo iš Pareiškėjo paimtų ir negrąžintų paskolų, kurių likutis 2011-01-01 sudarė 1350000 Lt.

Skundžiamame sprendime pažymėta, kad B. U. suteiktų paskolų grąžinimas nebuvo užtikrintas jokiais užtikrinimo priemonėmis – garantijomis, įkeitimu ar laidavimu. Nors pateiktame atsakyme B. U. nurodo, kad paskolų grąžinimo užtikrinimo priemonės nebuvo numatytos, nes Pareiškėjo akcininkai to nereikalavo, tačiau pats B. U. tuo laikotarpiu ir buvo vienintelis Pareiškėjo akcininkas, galintis priimti Pareiškėjo interesus apsaugančius sprendimus, tačiau buvo nutarta paskolas suteikti be jokių užtikrinimo priemonių.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Inspekcija konstatuota, jog MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos taikytos pagrįstai, nes Pareiškėjas, sudarydamas paskolų sutartis su vieninteliu akcininku B. U., siekė ne ekonomiškai pagrįstų tikslų, o vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą, t. y. išvengti GPM mokėjimo.

Dėl delspinigių. Vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 1 punktu, 97 str. 1 dalimi, už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį, delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą. Kaip nurodyta skundžiamame sprendime, kadangi nenustatytas teisinis

pagrindas neskaičiuoti delspinigių, remiantis minėtomis nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiuoti 61177,39 Eur GPM delspinigiai.

Dėl baudos skyrimo. MAĮ 139 str. 1 dalyje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Inspekcija, atsižvelgusi į pažeidimo pobūdį, į tai, kad patikrinimo metu Pareiškėjas iš dalies bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir turimus dokumentus, šias aplinkybes pripažino Pareiškėjo padėtį lengvinančiomis aplinkybėmis. O, įvertinusi Pareiškėjo ginčijamo pažeidimo siektą tikslą (išvengti GPM nuo pajamų iš paskirstytojo pelno mokėjimo) bei padarytą žalą dydį (apskaičiuota 110055,60 Eur GPM), Inspekcija minėtas aplinkybes pripažino Pareiškėjo atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis. Įvertinusi nustatytas Pareiškėjo atsakomybę tiek lengvinančias, tiek ir sunkinančias aplinkybes, Inspekcija Pareiškėjui skyrė vidutinę 30 proc. GPM dydžio, t. y. 33016,68 Eur GPM baudą (110055,60 Eur x 30 proc.).

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos priimtu sprendimu ir prašo Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) šį sprendimą panaikinti.

Pareiškėjas nurodo, kad nėra GPM mokėtojas, nes GPMĮ 3 straipsnyje numatyta, jog pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas, tačiau nėra nurodyta, kad GPM turi mokėti ir juridiniai asmenys. Pareiškėjas pagal GPMĮ 23 str. 1 dalį privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio įstatymo nustatytą pajamų mokestį, t. y. Pareiškėjas atlieka techninę funkciją iš gyventojui pervedamos sumos išskaičiuodamas gyventojui mokėtiną GPM ir jį pervesdamas tiesiai į biudžetą.

Pareiškėjas pažymi, kad nors Inspekcija nurodo, jog sudarytomis paskolų sutartimis su vieninteliu akcininku B. U. jis (Pareiškėjas) siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą, t. y. išvengti GPM mokėjimo, tačiau Inspekcija nenurodo kaip ir kokią mokestinę naudą gavo ar siekė gauti Pareiškėjas. Pareiškėjo nuomone, jis net teoriškai negalėjo siekti išvengti GPM mokėjimo, nes nėra GPM mokantis subjektas, o jeigu tokios pareigos mokėti GPM neturi – tai ir išvengti jos Pareiškėjas negali. Be to, naudos Pareiškėjas būtų gavęs tik tuo atveju, jeigu iš gyventojui išmokamų sumų būtų išskaitęs GPM ir nepervedęs jo į biudžetą, o pasilikęs sau. Pareiškėjo teigimu, mokestinę naudą, jei paskolos būtų laikomos dividendų išmokėjimu, gavo Pareiškėjo akcininkas, nes būtent jis gavo visą pinigų sumą, iš kurios nebuvo atimta GPM suma. Pinigai, įskaitant ir mokėtiną GPM sumą, atsidūrė pas Pareiškėjo akcininką, kuris yra GPM subjektas ir kuriam Inspekcija privalėjo taikyti MAĮ 69 straipsnio nuostatas. Šią poziciją pagrindžia ir naujausia LVAT praktika. Pavyzdžiui, išplėstinė teisėjų kolegija 2017-07-04 priimtoje administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017, kurioje pareiškėjas buvo fizinis asmuo, iš kontroliuojamos bendrovės gavęs A klasės pajamas, ir kuris, remdamasis GPMĮ 23 straipsniu, įrodinėjo, kad pareiga sumokėti GPM tenka ne jam, o bendrovei, teisėju kolegija, įvertinusi visas aplinkybes, konstatavo, kad pareiškėjas negali remtis GPMĮ 23 straipsnio nuostatomis, siekdamas nevykdyti mokesčių administratoriaus sprendime nurodytų prievolių. Teisėjų kolegija pripažino, kad mokesčių administratorius pagrįstai pripažino, jog už ginčo mokestinių prievolių įvykdymą atsakingas pareiškėjas (mokesčių mokėtojas).

Pareiškėjas nurodo, jog pasirinko teisėtą elgesio variantą – suteikti paskolas savo vieninteliam akcininkui B. U. ir šios paskolos negali būti prilyginamos išmokėtiems dividendams, nes paskoliniai teisiniai santykiai savo esme nėra tolygūs pelno išmokėjimui akcininkams, o ir šie santykiai Pareiškėjui turi visiškai kitokias teises ir turtines pasekmes, nei dividendų išmokėjimas. Pareiškėjui neaišku, kodėl paskolomis suteiktos pinigų sumos,

kurios po paskolų suteikimo kaip gautinos sumos liko Pareiškėjo turtu, papildomai turi būti apmokestinamos GPM. Pareiškėjui nesuprantama, kodėl ir kokiu pagrindu Inspekcija nori apmokestinti Pareiškėjo turtą, taip jį sumažindama apskaičiuojama GPM suma. Inspekcija nenustatė fakto, kad paskolomis suteiktos pinigų sumos paskolos gavėjui yra perduotos visam laikui ir nebus gražintos, kas pateisintų Pareiškėjo apmokestinimą.

Pareiškėjas nurodo, kad Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 20 str. 1 d. 10 punkte numatyta, jog visuotinio akcininkų susirinkimo išimtinė kompetencija yra priimti sprendimą dėl pelno (nuostolių) paskirstymo, todėl Pareiškėjas negalėjo suteikti ne paskolas, o išmokėti dividendus, nes sprendimas juos mokėti yra išimtinė akcininkų kompetencija. Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog sudarydamas paskolos sutartis, Pareiškėjas siekė realizuoti tikrąjį dokumentuose nurodytą turinį ir atitinkamų ūkinių bei finansinių tikslų, t. y. paskolinti iš Pareiškėjo lėšas nustatytam terminui, už paskolas gauti sutartyse nustatytas palūkanas ir paskolas susigražinti iki sandoriuose nurodyto termino pabaigos.

Inspekcija visiškai neatsižvelgė į tai, jog Pareiškėjas ir kitais laikotarpiais (iki tikrinamojo laikotarpio) su savo akcininku B. U. turėjo paskolinių santykių, t. y. buvo sudaręs ir iki galo įvykęs kitas paskolos sutartis. Iš Inspekcijai teiktų pažymų dėl B. U. tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo suteiktų paskolų matyti, kad B. U. taip pat gražino dalį Inspekcijos tikrintų paskolų sumos (ne mažiau kaip 400000 Lt).

Pareiškėjo teigimu, Inspekcija klaidingai tapatina Pareiškėjo akcininką su Pareiškėju ir jo turtą su akcininko turtu. Uždaroji akcinė bendrovė yra savarankiškas, atskiras nuo juridinio asmens dalyvio civilinių teisinių santykių subjektas, kurio turtas kitiems civilinių teisinių santykių subjektams yra svetimas. Tai reiškia, jog juridinio asmens dalyvis ir pats juridinis asmuo turi atskirą savo turtą, kuriuo atsako pagal savo prievoles ir kuris yra svetimas atitinkamai juridinio asmens dalyviui ar juridiniam asmeniui, neturinčiam to turto nuosavybės teise.

Pareiškėjas nurodo, kad jam nepagrįstai ir be kaltės taikomas MAĮ 69 straipsnis, nes paskolų suteikimo metu jį visiškai kontroliavo ir jo sprendimus lėmė tuo metu vienintelis Pareiškėjo akcininkas – B. U., fizinis asmuo. Be to, Pareiškėjui paskolų suteikimas akcininkui mokestine prasme buvo skausmingesnis, nei būtų buvęs dividendų išmokėjimas, nes Pareiškėjas už suteiktas paskolas gaunamas palūkanas deklaruoja ir moka pelno mokestį, o išmokant dividendus pelno mokestis nėra mokamas, o mokamas tik GPM, kurio subjektas yra gyventojas, o ne Pareiškėjas.

Dėl atleidimo nuo delspinigių ir baudos. Kadangi Pareiškėjas elgėsi sąžiningai ir teisėtai suteikdamas paskolas ir visus sprendimus dėl jų suteikimo priėmė ne pats, o jo akcininkas, tai tuo atveju, jei Inspekcijos sprendimas nebūtų panaikintas, remiantis MAĮ 100 str. 1 dalies 2 punktu, egzistuoja pagrindai jį atleisti nuo baudos ir delspinigių mokėjimo. Jei būtų nuspręsta Pareiškėjo neatleisti nuo baudos mokėjimo, Pareiškėjas prašo baudos dydį sumažinti iki 10 proc. mokesčio dydžio.

Skundžiamame sprendime nurodytos tiek Pareiškėjo atsakomybę lengvinančios (*bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, paaiškinimų teikimas, turimų dokumentų teikimas*), tiek ir sunkinančios aplinkybės (*siektas tikslas išvengti GPM nuo pajamų iš paskirstytojo pelno mokėjimo bei padaryta žala*). Pareiškėjas lengvinančiomis aplinkybėmis taip pat nurodo faktą, kad jis anksčiau nėra baustas už mokestinius pažeidimus, visada tinkamai ir laiku mokėjo ir vis dar moka visus mokesčius, laiku ir tinkamai deklaruoja savo pajamas. Nesutinka su Inspekcijos nurodytų sunkinančių aplinkybių traktavimu, nes Pareiškėjas neturėjo tikslo išvengti GPM nuo pajamų iš paskirstytojo pelno mokėjimo, nes GPM ne juridinio asmens mokestis. Be to, Pareiškėjas net teoriškai negalėjo gauti jokios mokestinės naudos, nes tiek visą skolinamą sumą pervedus akcininkui ir iš jos neišskaičius GPM, tiek ir kitu atveju, jeigu būtų išskaičiuotas GPM, Pareiškėjui likusių pinigų suma nekistų, todėl ir jokios naudos negautų. Pareiškėjas nurodo, kad padarytos žalos dydis taip pat negali būti jo padėtį sunkinanti aplinkybė, nes nėra Pareiškėjo kaltės, o žalą, jeigu būtų pripažinta, kad tokia apskritai buvo padaryta, padarė Pareiškėjo akcininkas, kuris ir priėmė visus sprendimus.

Tuo atveju, jei būtų nuspręsta Pareiškėjo neatleisti nuo delspinigių mokėjimo, Pareiškėjas prašo atkreipti dėmesį, kad skundžiamame sprendime delspinigiai apskaičiuoti neteisingai. Pareiškėjo nuomone, delspinigiai turėtų būti skaičiuojami ne nuo pirminių paskolos sutarčių sudarymo datų 2011 ir 2012 metais, o nuo 2015-06-30, kai paskolos sutartys buvo pratęstos, numatant, pasak Inspekcijos, „nepagrįstus jų grąžinimo terminus“. Pareiškėjas pažymi, kad Inspekcija nekonstatavo, jog pirminis 10 metų paskolų terminas yra nepagrįstas, taip pat nenustatė, kad sudarant paskolų sutartis iš anksto buvo suplanuota, kad vėliau sutarčių terminai bus pratęsti. Pareiškėjo teigimu, nėra jokio pagrindo delspinigius skaičiuoti nuo ankstesnio termino nei 2015-06-30.

Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas netenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas ir Pareiškėjas neatleistinas nuo ginčo delspinigių.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju kilo dėl Pareiškėjo pagal dvi paskolos sutartis vieninteliam akcininkui išmokėtų piniginių lėšų (1900000 Lt) pripažinimo Pareiškėjo vienintelio akcininko gautais dividendais, kurie priskirtini su darbo santykiais nesusijusioms A klasės pajamoms, ir jų apmokestinimo.

Atlikęs Pareiškėjo GPM patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31, mokesčių administratorius, įvertinęs visas su pagal 2011-09-30 paskolos sutartį Nr. SIC-11-03 ir pagal 2012-12-03 paskolos sutartį Nr. SIC-12-04 Pareiškėjo (Kreditorius) B. U. (Paskolos gavėjas; Pareiškėjo vienintelis akcininkas) suteiktomis paskolomis (iš viso 1900000 Lt) bei jų grąžinimu susijusias aplinkybes (*paskolos suteiktos 35 metų laikotarpiui be jokių jų grąžinimą užtikrinančių priemonių; akcininkas už gautas paskolas realiai palūkanų nemokėjo*), taip pat įvertinęs Pareiškėjo tiek tikrinamojo laikotarpio pradžioje, tiek ir pabaigoje turėtas nepaskirstyto pelno sumas, konstatavo, kad Pareiškėjas vieninteliam akcininkui B. U. piniginių lėšų išmokėjimą įformindamas per paskolas, siekė išvengti mokesčių prievolių, kurios atsirastų, jei šios sumos, kaip dividendai, būtų išmokėtos B. U.. Nustatęs šias aplinkybes, mokesčių administratorius, vadovaudamasis turinio viršenybės prieš formą principu, atkūrė iškreiptas bei paslėptas aplinkybes ir vadovaudamasis atitinkamomis GPMĮ nuostatomis Pareiškėjui, kaip išskaičiuojančiam asmeniui, nuo Pareiškėjo vieninteliam akcininkui išmokėtų 1900000 Lt dydžio dividendų, apskaičiavo ir nurodė sumokėti į biudžetą 110055,60 Eur (*2011 m. rugsėjo mėn. – 57924 Eur, 2012 m. gruodžio mėn. – 52131,60 Eur*) GPM, 61177,39 Eur GPM delspinigius bei skyrė 33016,68 Eur GPM baudą.

Pareiškėjas su skundžiamu Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Komisijai nurodo, kad GPMĮ nėra įtvirtinta, jog GPM turi mokėti ir juridiniai asmenys. Inspekcija nenurodė, kaip ir kokią mokesstinę naudą Pareiškėjas gavo ar siekė gauti. Pareiškėjas mano, kad nėra GPM mokantis subjektas, todėl ir išvengti šios pareigos negali, nes pagal GPMĮ 23 str. 1 dalį atlieka tik techninę funkciją, t. y. iš gyventojui pervedamos sumos išskaičiuodamas mokėtiną GPM ir jį pervesdamas į biudžetą. Pinigai, įskaitant ir mokėtiną GPM sumą, atsidūrė pas Pareiškėjo akcininką, kuriam Inspekcija ir privalėjo taikyti MAĮ 69 straipsnio nuostatas. Šią poziciją, Pareiškėjo teigimu, pagrindžia naujausia LVAT praktika (*2017-07-04 priimtoje administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017 pareiškėjas buvo fizinis asmuo ir teisėjų kolegija konstatavo, kad pareiškėjas negali remtis GPMĮ 23 straipsnio nuostatomis, siekdamas nevykdyti mokesčių administratoriaus sprendime nurodytų prievolių. Pripažinta, jog už ginčo mokesčių prievolių įvykdymą atsakingas pareiškėjas (mokesčių mokėtojas)*). Inspekcija nenustatė fakto, kad paskolomis suteiktos pinigų sumos paskolos gavėjui yra perduotos visam laikui ir nebus grąžintos. Pareiškėjas pažymi, kad negalėjo suteikti ne paskolas, o išmokėti dividendus, nes sprendimas juos mokėti yra išimtinė akcininkų kompetencija. Pažymi, kad uždaroji akcinė bendrovė yra savarankiškas, atskiras nuo juridinio asmens dalyvio civilinių teisinių santykių subjektas. Tai reiškia, jog juridinio asmens dalyvis ir pats juridinis asmuo turi atskirą savo turtą, kuriuo atsako pagal savo prievoles. Pareiškėjo teigimu, jis atleistas nuo delspinigių ir baudos, nes visus sprendimus dėl paskolų suteikimo priėmė ne pats, o jo akcininkas, taip pat yra pagrindas sumažinti jam skirtą baudą.

Komisija pažymi, kad Pareiškėjas neginčija mokesčių administratoriaus apskaičiuotų mokestinių nepriemokų aritmetinio teisingumo, tačiau iš esmės nesutinka su mokestinio patikrinimo metu surinktų įrodymų vertinimais. Taigi Komisija spręs, ar mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių visuma patvirtina išvadas, kad Pareiškėjas elgėsi nesąžiningai ir piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, siekdamas įgyti mokestinį pranašumą, t. y. teisę nemokėti GPM nuo vieninteliame akcininkui išmokėtų dividendų.

Vertinant Inspekcijos sprendimo pagrįstumą, pirmiausia paminėtinos mokesčių administratoriaus nustatytos ir ginčo teisiniams santykiams aktualios faktinės aplinkybės, kurios pagrįstos byloje surinktais duomenimis.

Vienintelis Pareiškėją valdantis akcininkas nuo 2003-01-27 iki 2016-03-29 buvo B. U., kuris taip pat vadovavo ir Pareiškėjui. Pareiškėjas 2010-12-31 turėjo 1776153 Lt nepaskirstytojo pelno, 2011-12-31 – 2171505 Lt nepaskirstytojo pelno, 2012-12-31 – 2823629 Lt nepaskirstytojo pelno, kuris realiai priklausė ir dividendų forma galėjo būti išmokėtas vieninteliame Pareiškėjo akcininkui B. U.. Komisija nurodo, kad nagrinėjamu atveju vykdytų ūkinių operacijų metu galiojęs teisinis reglamentavimas numatė, jog fiziniame asmeniui išmokėti dividendai, t. y. pajamos iš paskirstyto pelno, pagal GPMĮ 2 dalies nuostatas buvo apmokestinami 20 proc. GPM tarifu, o pagal GPMĮ 22 ir 23 straipsnių nuostatas pareiga apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM, kaip mokesť išskaičiuojančiam asmeniui, tenka šias A klasės pajamas išmokančiam vienietui.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjo akcininkui U. išmokėtos pinigines lėšos (*1000000 Lt suma pagal 2011-09-30 paskolos sutartį Nr. SIC-11-03 ir 900000 Lt suma pagal 2012-12-03 paskolos sutartį Nr. SIC-12-04*) panaudotos B. U. šeimos gerovei kurti (pastatyti du namai K ir T) ir verslui plėtoti (nupirkta ir visiškai įrengta klinika S g., V). 2016-12-05 pateiktame atsakyme į mokesčių administratoriaus nurodymą B. U. nurodė, kad Pareiškėjo vadovo sprendimas neišmokėti dividendų, o suteikti paskolas buvo priimtas dėl to, kad ateityje planuota plėsti Pareiškėjo veiklą. Tačiau tame pačiame rašte B. U. teigė, kad 2011 m. dėl prasidėjusių Pareiškėjo vadovo ir jo žmonos V. P. skyrybų proceso ir nesutarimų Pareiškėjas veiklos nevykdė. Didžioji dalis įgyto turto po skyrybų atiteko V. P.. Taigi akivaizdu, kad jei būtų planuojama ateityje plėsti Pareiškėjo veiklą, Pareiškėjui būtų netikslinga suteikti paskolas 35 metų laikotarpiui, kurių (paskolų) grąžinimas nebuvo užtikrintas jokiais užtikrinimo priemonėmis – garantijomis, įkeitimu ar laidavimu. Vadinasi Pareiškėjas, suteikdamas paskolas B. U., nepriėmė Pareiškėjo interesus apsaugančių sprendimų. Nors pasirašant 2011-09-30 paskolos sutartį Nr. SIC-11-03 ir 2012-12-03 paskolos sutartį Nr. SIC-12-04 buvo numatytos palūkanos, atitinkamai 4,3 proc. ir 1,5 proc., tačiau, 2015-06-30 pasirašius minėtų paskolos sutarčių pakeitimą, buvo panaikintas sutartyse numatytas palūkanų mokėjimas kas ketvirtį ir tokiu būdu neliko aptarta, kada paskolos gavėjas turi mokėti palūkanas Pareiškėjui ir Pareiškėjas iš suteiktų paskolų negavo jokios ekonominės naudos. Priešingai, nors palūkanų pajamos Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje apskaitytos, tačiau realiai akcininko B. U. Pareiškėjui nebuvo mokėtos. Be to, aplinkybę, kad tokiu būdu (suteikiant paskolas) buvo siekiama išmokėti vieninteliame akcininkui dividendus, Komisijos nuomone, taip pat pagrindžia ir tai, kad B. U., panaudojęs pasiskolintus pinigus taip pat ir šeimos gerovei, ir per mėnesį gaudamas vidutiniškai tik 2056 Lt darbo užmokestį, pagal Pareiškėjo pareikalavimą nebūtų turėjęs objektyvių galimybių skubiai grąžinti suteiktų paskolų. Pažymėtina, kad B. U. dar iki paskolų suteikimo 2011 m. ir 2012 m., jau turėjo iš Pareiškėjo paimtų ir negrąžintų paskolų, kurių likutis tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2011-01-01) sudarė 1350000 Lt. Šiuo atveju darytina išvada, kad Pareiškėjo akcininkui tokiam ilgam laikotarpiui be jokių grąžinimų užtikrinančių garantijų tikrinamuoju laikotarpiu suteikta 1900000 Lt dydžio paskola, akcininkui jau turint 1350000 Lt dydžio įsipareigojimus Pareiškėjui, nelaikytina įprasta ūkine situacija, atitinkančia įprastus pelno siekiančio subjekto verslo standartus. Taip pat pažymėtina, kad nuo 2013 m. Pareiškėjo pajamos ženkliai sumažėjo, dalis Pareiškėjo darbuotojų nuo 2011 m. įdarbinti UAB Y institute (įregistruotas nuo 2011-09-14), 2015-06-30 Pareiškėjo prašymu Pareiškėjas išregistruotas iš PVM mokėtojų registro, nuo 2015 m. liepos mėn. įdarbintas vienas darbuotojas (akcininkas ir vadovas B. U.), Pareiškėjo direktoriaus 2016-11-23 paaiškinimu

Pareiškėjas nuo 2015-06-30 veiklos faktiškai nevykdo, veiklos vykdymo patalpas perleido UAB Y institutui, kurio 65 proc. akcijų priklauso B. U.. Abi bendrovės vykdo tą pačią veiklą – medicininės ir odontologijos praktikos veikla, abiejų bendrovių buhalterinę apskaitą tvarko ta pati buhalterines paslaugas teikianti įmonė. Paminėtos aplinkybės, Komisijos teigimu, akivaizdžiai parodo, kad Pareiškėjas net neketino reikalauti iš akcininko B. U. grąžinti jam suteiktas ginčo paskolas.

Apibendrinus aukščiau išdėstytas aplinkybes, yra pakankamas pagrindas pritarti mokesčių administratoriaus pozicijai, kad Pareiškėjas, sudarydamas paskolų sutartis su vieninteliu akcininku B. U., siekė ne ekonomiškai pagrįstų tikslų, o vienintelio tikslo – mokestinės naudos – išvengti GPM, t. y. įvertinus tai, jog išmokėti akcininkui dividendus be mokesčių remiantis galiojančiais mokesčių teisės aktais nebus galimybių, Pareiškėjas įformino paskolų sutartis bei numatė jokia verslo logika nepagrįstus jų grąžinimo terminus (*paskolų sutartys sudarytos 10 metų, tačiau, 2015-06-30 surašius paskolų sutarčių pakeitimus, paskolų sutarčių grąžinimo terminas pratęsiamas 35 metams, t. y. iki 2050-06-30*).

MAĮ 69 str. 1 dalyje numatyta, kad atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris sudaromas siekiant gauti mokestinės naudos, *inter alia* tiesiogiai ar netiesiogiai sumažinti mokėtinas mokesčių sumas ar visiškai išvengti mokesčių mokėjimo, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (*LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-715/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016*).

LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, jog turinio viršenybės prieš formą principas reikalauja, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė būtų teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Taigi aiškiai pastebima įstatymų leidėjo pozicija tikrajam ūkinės operacijos turiniui teikti pirmenybę šio turinio įforminimo atžvilgiu (*2004-10-27 plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-1-355/2004, Administracinių teismų praktika Nr. 6, 2004, p. 128-143; 2015-01-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A-26-602/2015*).

Pagal LVAT praktiką, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamos mokestinės naudos (*2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-719/2007; 2012-12-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-2698/2012; 2013-03-05 nutartis adm. byloje A⁵⁵⁶-404/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016*). Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, jog MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teise faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (*LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-1718/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016*).

Ginčo atveju įvertinus visas nustatytas faktines aplinkybes, kurios svarbios mokesčių apskaičiavimui, mokesčių tikslais daroma išvada, kad B. U., būdamas Pareiškėjo akcininkas ir žinodamas, kad Pareiškėjas turi sukaupto nepaskirstyto pelno, kaip Pareiškėjo vadovas, siekdamas išvengti mokestinių prievolių išmokant dividendus, formaliai nepažeisdamas

mokesčio įstatymo (GPMĮ), dirbtinai sukūrė teisės aktų reikalavimus atitinkančią ūkinių operacijų grandinę tarp Pareiškėjo ir jo, kaip fizinio asmens (akcininko), formaliai vykdė teisės aktų normoms neprieštaraujančius juridinius sandorius – įformino paskolų suteikimo sutartis. Tačiau retrospektyviai įvertinus aplinkybių, susijusių su paskolų suteikimu ir jų gražinimu visumą, darytina išvada, kad B. U. pinigų išmokėjimą įforminant per suteiktas paskolas bei nustatant 35 metų paskolų gražinimo terminus, buvo siekiama išvengti mokestinių prievolių, kurios atsirastų, jei šios sumos būtų išmokėtos akcininkui B. U. kaip dividendai. Atkūrus iškreiptas ir paslėptas aplinkybes ir faktus, jų pagrindinis ir tikėtina vienintelis tikslas buvo mokestinės naštos, t. y. GPM nuo dividendų išvengimas. Atsižvelgdama į tai, Komisija daro išvadą, kad mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog nustatytų sandorių – paskolų suteikimas pagal 2011-09-30 paskolos sutartį Nr. SIC-11-03 bei pagal 2012-12-03 paskolos sutartį Nr. SIC-12-04 ir atitinkamai pagal šias sutartis Pareiškėjo apskaitoje įformintų ūkinių operacijų turinys neatitinka realaus nustatytų sandorių ar ūkinių operacijų turinio ir tų tikslų, kurių paprastai būna siekiama sudarant tokio pobūdžio sandorius. Kaip nurodyta patikrinimo akte, aplinkybės, sudarančios pagrindą teigti, kad B. U., kontroliuodamas Pareiškėją kaip vienintelis akcininkas laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31 bei įformindamas paskolų sutartis, turėjo kitų teisėtų lūkesčių, o ne mokestinės naudos siekimo, nebuvo nustatytos.

Taigi Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius pagrįstai nagrinėjamu atveju taikė MAĮ 69 str. 1 dalį – nustatęs, kad Pareiškėjas piktnaudžiavo sudarydamas paskolos sutartis ir siekė mokestinės naudos, t. y. visiškai išvengti GPM mokėjimo nuo akcininkui B. U. priskaičiuotų dividendų – atkūrė iškreiptas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir Pareiškėjui, kaip išskaičiuojančiam asmeniui, pagal GPMĮ 6 str. 2 dalį ir 23 str. 1 dalį apskaičiavo mokėtiną GPM.

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog pagal GPMĮ nuostatas jis nėra GPM mokantis subjektas ir MAĮ 69 straipsnio nuostatas mokesčių administratorius turėjo taikyti ne jo, o B. U. atžvilgiu, Komisija akcentuoja, kad administracinių teismų praktikoje aiškinant bei taikant GPMĮ įstatymo nuostatas, susijusias su mokesčių išskaičiuojančio asmens teisiniu statusu, nurodoma, kad mokesčių, kaip prievolę valstybei, struktūriškai sudaro pareiga mokėti įstatymo nustatytą mokesčių ir pareiga laikytis įstatymo nustatytos mokesčio mokėjimo tvarkos. Daugumos mokesčių atžvilgiu šios dvi pareigos sutampa ir už tinkamą vykdymą atsako vienas asmuo – savarankiškas mokesčio mokėtojas. Tačiau galimi dvejopos mokestinės prievolės atvejai, kai vienas asmuo pagal mokesčio įstatymą privalo mokėti mokesčių (GPMĮ 3 str.), o kitas asmuo šią prievolę faktiškai atlieka sumokėdamas (pervesdamas) į biudžetą nustatyta tvarka apskaičiuotą mokesčių (GPMĮ 23 str.). Šiuo atveju viena mokestinė prievolė tenka mokesčio mokėtojui ir mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui. Atsižvelgiant į tai, GPMĮ mokesčių mokėtojų pajamos pagal mokėjimo tvarką suskirstytos į dvi klases – A ir B, o A klasei priskirtinos pajamos, nuo kurių mokesčių apskaičiuoti, išskaičiuoti ir pervesti į biudžetą privalo mokesčių išskaičiuojantis asmuo. Pagal MAĮ 2 str. 16 dalį (nuo 2012-01-01 pagal MAĮ 2 str. 18 dalį), mokesčių išskaičiuojantis asmuo – tai subjektas, kuriam mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčių ir jį sumokėti į biudžetą. Šio įstatymo 2 str. 15 dalis (nuo 2012-01-01 pagal MAĮ 2 str. 17 dalį) *expressis verbis* įtvirtina bendrą taisyklę – mokesčių išskaičiuojantis asmuo yra laikomas mokesčių mokėtoju – asmeniu, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesčių. Vadinasi, mokesčių išskaičiuojantis asmuo paprastai pakeičia mokesčių mokėtoją, t. y. jam MAĮ nuostatos, *inter alia* nuostatos, reglamentuojančios atsakomybę už mokesčių įstatymuose numatytų pareigų nevykdymą, taikomos analogiškai kaip ir mokesčių mokėtojui, o išimtys galimos tik tiesiogiai specialiai numatytais atvejais (*LVAT 2010-04-12 nutartis adm. byloje Nr. A-438-359-2010, 2011-11-21 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2754/2011, 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-372-13 ir kt.*). Viena iš tokių išimčių numatyta MAĮ 69 straipsnyje. Pareiškėjas iš esmės neginčija, kad apmokestinimo GPM tikslais B. U. gautos ginčo pajamos (dividendai) priskirtinos A klasės pajamoms, tačiau iš Pareiškėjo skundo ir jo atstovo Komisijos posėdyje išdėstytų argumentų matyti, kad Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius privalėjo nesilaikyti (nukrypti) nuo įstatymo leidėjo nustatytos taisyklės, t. y. nustatęs MAĮ 69 str. 1 dalyje nurodytas

aplinkybes, prievolę apskaičiuoti ir sumokėti GPM privalėjo perkelti B. U., o ne jam (Pareiškėjui). Tačiau tokia Pareiškėjo pozicija pripažintina nepagrįsta.

Kaip 2017-07-04 priimtoje nutartyje administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017, kurią taip pat savo skunde minėjo ir Pareiškėjas, nurodė teisėjų kolegija, LVAT praktikoje *nepripažįstama*, jog vien nustatymas, kad atitinkamų mokesčių teisinių santykių kvalifikavimui reikšmingi mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė buvo sudaryti turint (vienintelį) tikslą gauti mokesstinę naudą, savaime eliminuoja mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigą nuo gyventojų A klasės pajamų išskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti atitinkamas mokesčių bei kitų privalomųjų įmokų sumas. Nei MAĮ 10 straipsnis, nei šio įstatymo 69 str. 1 dalis savaime nesuteikia teisės atitinkamas mokesčines prievoles paskirstyti kitiems asmenims, nei tiems, kurie eksplicitiškai nurodyti atitinkamo mokesčio įstatyme (2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-715/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m.; 2016-01-28 nutartis adm. byloje Nr. A-153-438/2016).

Kita vertus, kaip pažymėjo teisėjų kolegija minėtoje byloje, nesant mokesčių įstatymuose nustatytų specialių nuostatų, taikant MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą ir (ar) mokėtinus mokesčius apskaičiuojant pagal to paties įstatymo 69 str. 1 dalyje nustatytas taisykles, mokesčių teisės aktuose nustatyta mokesčių išskaičiuojančio asmens prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčių ir jų sumokėti į biudžetą gali būti perkelta atitinkamo mokesčio įstatyme nurodytam mokesčio mokėtojui tuo atveju, jei toks neperkėlimas pažeistų mokesčių mokėtojų lygybę, teisingumo, visuotinio privalomumo, sąžiningumo principus ir (ar) neatitiktų protingumo bei teisingumo kriterijų, kurių turi būti paisoma ir mokesčių administratoriui administruojant mokesčius. Šis vertinimas atliekamas atsižvelgiant į konkrečiame mokesčiame santykiyje susiklosčiusias individualias aplinkybes (2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-715/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m.). Galimybė reikalauti mokesčines prievolės, kylančios iš A klasės gyventojų pajamų, įvykdymo tiesiogiai iš mokesčio mokėtojo, o ne iš mokesčių išskaičiuojančio asmens, yra administracinių teismų praktikoje pripažįstama išimtis iš bendros taisyklės, įtvirtintos GPMĮ 23 straipsnyje. Ši išimtis gali būti taikoma tik išskirtiniais atvejais (2016-01-28 nutartis adm. byloje Nr. A-153-438/2016), t. y., kai nustatomi juridinę reikšmę turintys faktai – mokesčines nepriemoka susidarė dėl mokesčių mokėtojo sukčiavimo, piktnaudžiavimo teise ar kitų teisei prieštaraujančių veiksmų, apie kuriuos pirmasis (mokesčių išskaičiuojantis) asmuo, veikdamas sąžiningai ir rūpestingai, nežinojo ir negalėjo žinoti ir kai mokesčių santykių dalyviai tikslingai siekia perkelti mokesčių mokėjimą mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, kuris dėl mokumo problemų (pavyzdžiui, gresiančio bankroto) šių prievolių akivaizdžiai negalės įvykdyti. O šis juridinę reikšmę turinčių faktų nustatymas, priklauso nuo konkrečios bylos individualių aplinkybių, kurios ir apsprendžia šių juridinę reikšmę turinčių faktų buvimą arba ne.

Nagrinėjamu atveju byloje nėra nustatyta jokių objektyviais įrodymais pagrįstų ypatingų ir (ar) išskirtinių aplinkybių, kurios taikant minėtus principus bei kriterijus leistų nukrypti nuo aiškių šioje byloje taikytinų mokesčių įstatymų nuostatų bei pripažinti Pareiškėją, kaip mokesčių išskaičiuojantį asmenį, neatsakingu už skundžiamame Inspekcijos sprendime nurodytų mokesčių prievolių įvykdymą, jų neįrodė ir Pareiškėjas. Atvirkščiai, kaip nurodyta aukščiau, būtent Pareiškėjas, piktnaudžiaudamas mokesčio įstatymu (GPMĮ), gavo mokesčines naudas. Taigi mokesčių administratorius pagrįstai mokesčines prievoles apskaičiavo ir nurodė sumokėti mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, t. y. Pareiškėjui.

Dėl Pareiškėjo prašymo atleisti jį nuo GPM delspinigių ir baudos mokėjimo. Pareiškėjo teigimu, kadangi visus sprendimus dėl paskolų suteikimo priėmė ne pats, o jo akcininkas, tai, remiantis MAĮ 100 str. 1 dalies 2 punktu, egzistuoja pagrindai jį atleisti nuo 61 177,39 Eur GPM delspinigių ir 33016,68 Eur GPM baudos (toliau – ginčo delspinigiai ir bauda).

Komisija pažymi, kad MAĮ 141 str. 1 dalies nuostatų dėl atleidimo nuo baudos taikymas yra sąlygotas ir MAĮ 141 str. 2 dalyje nustatytų reikalavimų – mokesčio mokėtojas turi būti sumokėjęs priskaičiuoto mokesčio sumą arba šio mokesčio sumokėjimo terminas nustatyta

tvarka turi būti atidėtas ar išdėstytas. Po Komisijos posėdžio Inspekcija 2017-11-21 pateikė informaciją, kad Pareiškėjas nėra sumokėjęs apskaičiuoto GPM ar jo mokėjimas būtų atidėtas ar išdėstytas, todėl atleidimas nuo paskirtos GPM baudos šioje mokestino ginčo proceso stadijoje nespręstinas (MAĮ 141 str. 3 d.). Atsižvelgiant į tai, Komisija nagrinės tik Pareiškėjo prašymą atleisti nuo ginčo 61177,39 Eur GPM delspinigių.

Atleidimo nuo mokesčių mokėtojui apskaičiuotų delspinigių teisiniai pagrindai įtvirtinti MAĮ 100 straipsnyje ir 141 straipsnyje bei Inspekcijos 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“ patvirtintose Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklėse (toliau – Taisyklės). MAĮ 100 str. 1 dalyje bei Taisyklių 7 punkte nurodyta, jog mokesčių mokėtojais atleidžiami nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu: 1) (neteko galios nuo 2007-07-19); 2) yra MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas; 3) kitais atvejais, kai delspinigių išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims.

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

Iš Komisijai pateikto skundo matyti, kad Pareiškėjas prašo atleisti jį nuo ginčo delspinigių MAĮ 100 str. 1 dalies 2 punkte, t. y. 141 str. 1 dalies 1 punkte nurodytu pagrindu. Nors Pareiškėjas skunde neįvardijo konkretaus MAĮ 141 str. 1 dalyje nurodyto punkto, kurio sąlygoms esant svarstytinas klausimas dėl atleidimo nuo ginčo delspinigių, tačiau iš skundo turinio spręstina, kad Pareiškėjas prašo taikyti MAĮ 141 str. 1 dalies 1 punktą. Kitų pagrindų, įgalinančių svarstyti atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimą, Pareiškėjas nenurodė, tokių pagrindų nenustatyta ir iš byloje esančios medžiagos.

Pagal MAĮ 141 str. 1 dalies 1 punktą (MAĮ 100 str. 1 d. 2 p.) mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Taigi įstatymų leidėjas atleidimą nuo delspinigių sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo paties pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti. Įrodinėjimo našta tenka mokesčių mokėtojui, jei jis siekia pasinaudoti aptariama atleidimo nuo delspinigių teisine galimybe. Pareiškėjas teigia, jog yra nekaltas, tačiau to nepagrindė faktiniais duomenimis, kurie nekeltų tuo jokių abejonių. Pareiškėjas teigia, kad delspinigiai jam apskaičiuoti ir bauda skirta dėl vienintelio akcininko priimtų sprendimų. Komisija pažymi, jog vien ta aplinkybė, kad tam tikrus klausimus Pareiškėjas sprendė, vykdydamas vienintelio akcininko sprendimus, neduoda pagrindo išvadai, kad jis nėra kaltas dėl GPM į pažeidimo. Pats Pareiškėjas yra pažymėjęs, kad uždaroji akcinė bendrovė yra savarankiškas, atskiras nuo juridinio asmens dalyvio civilinių teisinių santykių subjektas, kas reiškia, jog juridinio asmens dalyvis ir pats juridinis asmuo turi atskirą savo turtą, kuriuo atsako pagal savo prievoles. Be to, už tinkamą mokesčių sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas, kuris privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti. Asmuo, kuris nevykdė pareigos elgtis rūpestingai ir atidžiai arba nesugebėjo toks būti konkrečioje situacijoje, negali būti atleistas nuo delspinigių, nesant kaltės dėl padaryto pažeidimo. MAĮ įtvirtina bendrąsias mokesčių mokėtojo pareigas – teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 str. 1 d. 6 p.), pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti

reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 p.). 2001-11-06 Buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 (toliau – BAI) 4 straipsnis nustato bendruosius reikalavimus apskaitos tvarkymui, t. y. ūkio subjektai apskaitą tvarko taip, kad apskaitos informacija būtų: 1) tinkama, objektyvi ir palyginama; 2) pateikiama laiku; 3) išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams. Pagal BAI 12 straipsnio nuostatas visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, t. y. popieriniais arba elektroniniais liudijimais, patvirtinančiais ūkinę operaciją arba ūkinį įvykį ir turinčiais rekvizitus, pagal kuriuos galima nustatyti ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą (BAI 2 str. 1 d.), o apskaitos dokumentai surašomi ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio metu arba jiems pasibaigus ar įvykus. Kaip minėta, pagal GPMĮ nuostatas nuo A klasės pajamų mokesčių apskaičiuoti, išskaičiuoti ir pervesti į biudžetą privalo mokesčių išskaičiuojantis asmuo (Pareiškėjas), kuris yra laikomas mokesčių mokėtoju. Vadinasi, kaip minėta, jam (*nagrinėjamu atveju – Pareiškėjui*) MAĮ nuostatos, *inter alia* nuostatos, reglamentuojančios atsakomybę už mokesčių įstatymuose numatytų pareigų nevykdymą, taikomos analogiškai kaip ir mokesčių mokėtojui, o išimtyms galimos tik tiesiogiai specialiai numatytais atvejais. Pažymėtina, kad juridinių asmenų vadovų atsakomybė už MAĮ nustatytų pareigų nevykdymą ar netinkamą vykdymą nustatyta taip pat ir MAĮ 143 straipsnyje (*mokesčių mokėtojų pareigos, kaip minėta, nustatytos MAĮ 40 straipsnyje*). Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas, be teiginių apie vienintelio akcininko veiksmus, įrodymais nepaneigė savo kaltės, todėl šiuo pagrindu negali būti atleistas nuo delspinigių MAĮ 100 str. 1 dalies 2 punkte, t. y. 141 str. 1 dalies 1 punkte nurodytu pagrindu.

Pareiškėjas, nors ir teigia, kad delspinigiai apskaičiuoti neteisingai, tačiau jokių minėtiems teiginiams pagrįsti savo skaičiavimų nepateikia. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius delspinigius turėjo skaičiuoti ne nuo pirminių paskolos sutarčių sudarymo datų 2011 ir 2012 metais, o nuo 2015-06-30, kai paskolos sutartys buvo pratęstos numatant, pasak Inspekcijos, „nepagrįstus jų grąžinimo terminus“. Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius Pareiškėjo akcininkui išmokėtas ginčo paskolų sumas pripažino akcininkui išmokėtais dividendais, kurie pagrįstai pagal GPMĮ nustatytą tvarką apmokestinti jų išmokėjimo momentu 2011 ir 2012 metais. Kadangi Pareiškėjas minėtu laikotarpiu nuo akcininkui išmokėtų dividendų GPM neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo į biudžetą, mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 96 str. 1 dalies 1 punkto ir 97 str. 1 dalies nuostatomis, pagrįstai apskaičiavo ginčo GPM delspinigius.

Dėl Pareiškėjo prašymo sumažinti skirtos GPM baudos dydį. Baudos skyrimo taisyklės reglamentuotos MAĮ 139 str. 1 dalyje. MAĮ detalai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką. LVAT teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008 atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis (*LVAT 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008*). Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (*LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A438-1117/2010*). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (*taip pat žiūrėti: 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010; 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010*).

Padėtį sunkinanti aplinkybė yra siejama su pažeidimą padariusio mokesčių mokėtojo kaltės forma (tyčia, neatsargumu), pažeidimu siektais tikslais, jų (pažeidimų) trukme, daugetu, padarytos žalos dydžiu ir pan. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A438-1546/2010 kaip atsakomybę sunkinančia aplinkybe LVAT pripažino akivaizdų mokesčių mokėtojo tikslą

atliktais akcijų pirkimo–pardavimo sandoriais gauti mokestinę naudą (2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A438-1546/2010, 2010-12-06 nutartį adm. byloje Nr. A438-1117/2010). Įvertinus Pareiškėjo ginčijamo pažeidimo siektą tikslą ir mastą – siekimą nesažiningai išvengti mokėtino GPM mokesčio, padarytą žalos dydį (apskaičiuota vien 110055,60 Lt nesumokėto GPM), aplinkybę, jog mokesčiai apskaičiuoti taikant turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 69 str.), konstatuotina, jog minėtos aplinkybės pripažįstamos Pareiškėjo padėtį sunkinančiomis aplinkybėmis. Iš kitos pusės, aplinkybės, jog Pareiškėjas iš dalies bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir turimus dokumentus, mokesčių administratorius pripažino Pareiškėjo padėtį lengvinančiomis aplinkybėmis. Taigi šiuo konkrečiu atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių, sunkinančių Pareiškėjo atsakomybę, tiek ir ją švelninančių. Nenustatyta, jog švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau ir suponuojančių mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą. Dėl Pareiškėjo argumentų, susijusių su vienintelio akcininko sprendimų vykdymu, jau pasisakyta sprendžiant dėl Pareiškėjo atleidimo nuo ginčo delspinigių. Atsižvelgus į tai, nėra ir teisinio pagrindo skirti Pareiškėjui nei maksimalaus, nei minimalaus dydžio GPM baudos. Vadinas, mokesčių administratorius teisėtai bei pagrįstai paskyrė 30 proc. GPM sumos dydžio baudą, kuri ir paliktina galioti, kaip visiškai atitinkanti MAĮ 139 str. 1 dalyje numatytas nuostatas. O dėl Pareiškėjo nurodomų aplinkybių dėl laiku ir sąžiningai mokamų mokesčių pažymėtina, kad tai yra Pareiškėjo, kaip mokesčių mokėtojo, MAĮ ir GPMĮ įtvirtintų pareigų vykdymas, kurios pačios savaime nesuponuoja jas pripažinti mokestinę atsakomybę lengvinančiomis aplinkybėmis, juo labiau, kad nagrinėjamu atveju buvo nustatytas Pareiškėjo siekis išvengti GPM prievolės valstybei.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 2 dalimi ir 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-09-01 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-358.

2. Neatleisti Pareiškėjo nuo Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-09-01 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-358 apskaičiuotų 61177,39 Eur GPM delspinigių.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesstinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-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, sprenddami mokestinį ginčą (arba mokesstinio 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 narė, pavaduojanti komisijos pirmininkę

Lina Vosyliienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius