



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „SAURIDA“ SKUNDO**

2021 m. balandžio d. Nr. S- (7-28/2021)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininko Evaldo Raistensko, narių Editos Galiauskaitės, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės (toliau – UAB) „Saurida“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2021-02-18 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2021-01-26 sprendimo Nr. 69-5. Pareiškėjos atstovai: advokatas L. K., I. P., D. O. ir Y. B. bei Inspekcijos atstovas Y. G. dalyvavo 2021-03-30 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja Komisijos prašo panaikinti skundžiamą Inspekcijos sprendimą, kuriuo patvirtintas Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2020-10-21 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (28.1) FR0682-413 ir Pareiškėjai nurodyta sumokėti 5 017,81 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 808,80 Eur GPM delspinigius (2 500,55 Eur – 1 691,75 Eur) ir 1 505 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio). Taip pat Pareiškėja prašo jai skirtą baudą sumažinti iki 10 proc. dydžio.

Klaipėdos AVMI 2020-10-21 sprendimu Nr. (28.1) FR0682-413 Pareiškėjai buvo apskaičiuoti 2 500,55 Eur GPM delspinigiai, tačiau, vadovaujantis teisingumo, protingumo ir proporcingumo principais, Klaipėdos AVMI Pareiškėją atleido nuo 1 691,75 Eur GPM delspinigių mokėjimo už laikotarpį nuo 2015-02-27 iki 2019-10-14, įvertinus tai, kad Pareiškėjos pirminis mokestinis patikrinimas pradėtas 2014-12-09, nuo 2015-02-27 iki 2019-10-14 buvo sustabdytas informacijos gavimui iš trečiųjų šaltinių.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad, atlikus Pareiškėjos pakartotinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31, Klaipėdos AVMI nustatė, jog I. P. laikotarpiu nuo 2012-09-12 iki 2012-12-31 iš susijusios Pareiškėjos neapmokestinamų palūkanų forma gavo 115 503,17 Lt pajamas. Šias pajamas Klaipėdos AVMI, vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalimi, perkvalifikavo į kitas apmokestinamas pajamas. Pritaikiusi 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 22 ir 23 straipsnių nuostatas, Bendrovei papildomai apskaičiavo aukščiau nurodytą GPM ir su juo susijusias sumas. Taip pat nustatė, kad Bendrovė, pažeisdama 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) 17 ir 40 straipsnių nuostatas, 2012 m. ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais pripažino 85 638,34 Lt nusidėvėjimo sąnaudas, apskaičiuotas nuo iš susijusio asmens įsigyto ilgalaikio turto įsigijimo kainos dalies, viršijančios tikrąją rinkos kainą. Klaipėdos AVMI Pareiškėjos mokestinio laikotarpio veiklos nuostolius sumažino 85 638 Lt, t. y. nuo 1 124 008 Lt iki 1 038 370 Lt.

Inspekcija nurodo, kad mokestinis ginčas vyksta dėl nurodymo Pareiškėjai sumokėti 5 017,81 Eur GPM ir su juo susijusias sumas, konstatavus, kad Pareiškėja susijusiam asmeniui neapmokestinamų palūkanų forma išmokėjo 115 503,17 Lt kitas ne su darbo santykiais susijusias

ir ne individualios veiklos išmokas. Šios palūkanos (palūkanos apskaičiuotos nuo skirtumo tarp pirkimo–pardavimo sutartyje ir teismo ekspertizės akte nurodytų kainų), vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, perkvalifikuotos į kitas apmokestinamąsias pajamas.

*Dėl palūkanų pagal paskolos sutartį*

Pakartotinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja iš susijusių asmenų I. P. ir D. K. pagal 2012-09-12 pirkimo–pardavimo sutartį įsigijo aštuonis 1968–1995 metų statybos pastatus ir vieną inžinerinį įrenginį (dvi cisternas) adresu: Ventos g. 8, Mažeikiai, iš viso už 30 145 340 Lt (toliau – ginčo nekilnojamasis turtas). VĮ Registrų centro duomenimis minėto turto vidutinė rinkos vertė 2012-09-10 sudarė 7 187 320 Lt. Šiaulių apygardos teismo nutartimi civ.e byloje buvo paskirta ekspertizė. 2016-12-09 ekspertizės akto Nr. 1610/17-NT išvadoje nurodyta, kad bendra minimo nekilnojamojo turto vertė sandorio sudarymo dieną (2012-09-12) buvo 6 634 460 Eur (22 907 463,48 Lt).

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) nutartimi adm. byloje Nr. A14-548/07 konstatavo, jog individuali turto vertinimo ataskaita savo prigimtimi yra patikimesnis (tikslėnis) turto vertės įrodymas negu vienarūšių turto objektų vidutinė rinkos kaina. Be to, 2011-05-23 sprendime adm. byloje Nr. A-556-1029/2011 LVAT nurodė, kad turto vertinimo ataskaita yra vienas iš pagrindinių ir esminių įrodymų (tokiam įrodymui suteikiamas *prima facie* įrodymo statusas, taip jį išskiriant iš įrodymų visumos), bylojančių apie parduoto turto kainą. Atsižvelgus į tai, kaip nurodo Inspekcija, pakartotinio patikrinimo metu ekspertizės akte nurodyta ginčo turto vertė vertinta kaip atitinkanti rinkos kainai.

Nustatyta, kad Pareiškėjos direktorius ir vienintelis akcininkas I. P. kartu su sutuoktine D. K. pardavė Pareiškėjai bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančius nekilnojamojo turto objektus už kainą (30 145 340 Lt), didesnę nei tikroji rinkos kaina 7 237 876,52 Lt suma (30 145 340 Lt – 22 907 463,48 Lt).

Pagal 2012-09-12 Trišalį skolų užskaitymo aktą Nr. 604 atlikus 10 300 000 Lt užskaitą tarp Bendrovės, I. P. ir D. K., Bendrovės skolos likutis už įsigytą nekilnojamąjį turtą sudarė 19 845 340 Lt (30 145 340 Lt – 10 300 000 Lt). Tą pačią dieną (2012-09-12) I. P. pagal Paskolos sutartį Nr. 10P-12-F suteikia Pareiškėjai (Paskolos gavėjas) 19 845 340 Lt paskolą (pinigines lėšas) su 6,5 proc. dydžio metinėmis palūkanomis. Taip pat šioje Paskolos sutartyje nurodyta, kad Paskolos gavėjas yra skolingas Paskolos davėjui 19 845 340 Lt už parduotą nekilnojamąjį turtą pagal 2012-09-12 Pirkimo–pardavimo sutartį (be Nr.), todėl šalių susitarimu įsiskolinimo už nekilnojamąjį turtą suma užskaitoma kaip Paskolos davėjo suteikta paskola Paskolos gavėjui. Klaipėdos AVMI 2015-06-26 atlikto Pareiškėjos operatyvaus patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėja už jai suteiktą 19 845 340 Lt paskolą laikotarpiu nuo 2012-09-28 iki 2013-11-18 (restruktūrizavimo bylos iškėlimo) I. P. priskaičiavo ir išmokėjo 1 509 470,34 Lt išmokas (iš jų 2012 m. išmokėta 364 035,54 Lt ir 2013 m. – 1 145 434,80 Lt), mokėjimo pavedimuose įvardindama kaip „palūkanos už suteiktą paskolą“, tačiau tikrinamuoju laikotarpiu negrąžino paskolos ar jos dalies.

Pagal Pareiškėjos VĮ Registrų centrui pateiktų finansinių ataskaitų duomenis mokėtinos sumos ir įsipareigojimai 2011 m. pabaigoje sudarė 33 040 228 Lt, 2012 m. pabaigoje sudarė 51 582 861 Lt, t. y. Pareiškėjos kreditorinis įsiskolinimas padidėjo 18 542 633 Lt (56 proc.) dėl apskaitoje užfiksuotų ūkinių operacijų, susijusių su 2012-09-12 Paskolos sutartimi Nr. 10P-12-F, kuri buvo įforminta atlikus nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorius su susijusiais asmenimis pagal 2012-09-12 pirkimo–pardavimo sutartį (be Nr.).

VĮ Registrų centrui pateiktų finansinių ataskaitų duomenimis tikrinamuoju laikotarpiu įmonė turėjo finansinių sunkumų, Šiaulių apygardos teismas 2013-11-19 nutartimi Pareiškėjai iškėlė restruktūrizavimo bylą, kuri įsiteisėjo 2013-11-27, Pareiškėjai pareikšti kreditoriniai reikalavimai viršijo 46 mln. Lt.

I. P., būdamas Pareiškėjos direktoriumi ir vieninteliu akcininku, nepasinaudojo sutartyje numatytu atsiskaitymo terminų nukėlimu, įformino paskolos sutartį pats su savimi su 6,5 proc. dydžio metinėmis palūkanomis. I. P. bet kokių atveju nebūtų praradęs teisės į kreditorinį reikalavimą už parduotą nekilnojamąjį turtą, tačiau jam naudinga su susijusia Bendrove formaliai įforminti paskolos sutartį su palūkanomis, kurios pagal tuo metu galiojusias GPMĮ nuostatas buvo

neapmokestinamos. Kreditorinio įsiskolinimo už įsigytą nekilnojamąjį turtą performinimas į paskolą yra tik formalus ir apsimestinis. Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties 3.4 punkte nurodyta, jog „laiku neatlikus mokėjimų pagal šią sutartį, Pirkėjas už kiekvieną pradelstą dieną moka Pardavėjams 0,05 proc. dydžio delspinigius nuo laiku nesumokėtos sumos. Delspinigiai pradedami skaičiuoti kitą dieną, pasibaigus mokėjimo terminui, ir baigiami skaičiuoti, Pirkėjui sumokėjus skolą.“ Tokiu būdu Bendrovė, laiku neatsiskaičiusi už įsigytą nekilnojamąjį turtą, I. P. būtų mokėjusi 18,25 proc. metinių netesybų (delspinigių), kurios pagal GPMĮ nuostatas būtų laikomos I. P. apmokestinamosiomis pajamomis ir apmokestinamos GPM.

GPMĮ 15 straipsnis numato asocijuotų asmenų tarpusavio sudarytų sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimą, gyventojų apmokestinamosiomis pajamomis pripažįstant sumą, atitinkančią tokio sandorio ar bet kokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, kuria šiuo atveju laikytina teismo ekspertizės akte nurodyta kaina. Kadangi ši kaina (22 907 463,48 Lt) yra mažesnė už nurodytąją pirkimo–pardavimo sutartyje (30 145 340 Lt), Inspekcija daro išvadą, kad dalis palūkanų, dirbtinai padidinus turto pardavimo kainą, sutuoktiniams buvo išmokėta nepagrįstai, ne dėl pasekmių, kylančių iš turto pirkimo–pardavimo ir paskolos sutarčių. Atitinkamai iki 12 607 463,48 Lt (22 907 463,48 Lt – 10 300 000 Lt) sumažinus Pareiškėjos įsiskolinimo sumą, nuo kurios skaičiuojamos mokėtinos palūkanos, perskaičiuota GPM neapmokestinamų palūkanų suma laikotarpiu nuo 2012-09-12 iki 2012-12-31 sudaro 248 532,37 Lt (12 607 463,48 Lt x 6,5 proc. / 366 d. x 111 d.), t. y. 115 503,17 Lt (364 035,54 Lt – 248 532,37 Lt) mažiau už tuo pačiu laikotarpiu I. P. faktiškai išmokėtų palūkanų sumą. Todėl, kaip nurodo Inspekcija, Klaipėdos AVMI taikydama MAĮ 69 straipsnio nuostatas, išmokėtų palūkanų dalį (palūkanos apskaičiuotos nuo skirtumo tarp pirkimo–pardavimo sutartyje ir teismo ekspertizės akte nurodytų kainų), t. y. 115 503,17 Lt pagrįstai perkvalifikavo į kitas apmokestinamas pajamas. Bendrovė, išmokėjusi I. P. palūkanų dalį (palūkanos apskaičiuotos nuo skirtumo tarp pirkimo–pardavimo sutartyje ir teismo ekspertizės akte nurodytų kainų), siekė mokestinės naudos, t. y. išvengti GPM mokėjimo.

Dėl Pareiškėjos argumentų, susijusių su paskolos sutarties (jos sąlygų) galiojimu, Inspekcija pažymi, kad nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pavyzdžiui, sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT 2010-05-17 nutartis adm. byloje Nr. A556-735/2010).

*Dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų nepagrįstai priskirtų leidžiamų atskaitymų sumai bei mokestinio laikotarpio veiklos nuostolių sumažinimo*

Nustatyta, kad Pareiškėja įformino ilgalaikio materialiojo turto pirkimą iš susijusių asmenų už kainą, neatitinkančią tikrosios rinkos kainos ir nuo šios kainos apskaičiuotą nusidėvėjimo sumą pripažino ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ 17 ir 18 straipsnių nuostatas. Pelno (nuostolio) ataskaitos už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31 duomenimis Pareiškėja iš įprastinės veiklos apskaičiavo 2 157 587,21 Lt pelną prieš apmokestinimą. Buhalterinėje sąskaitoje Nr. 61150 „Materialaus turto nusidėvėjimas“ Pareiškėja užfiksavo materialiajam turtui apskaičiuotą nusidėvėjimą iš viso už 2 670 400,14 Eur sumą, iš jų 338 717,27 Lt – nuo nekilnojamojo turto, įsigyto pagal aukščiau nurodytą 2012-09-12 pirkimo–pardavimo sutartį, pradinės vertės apskaičiuota nusidėvėjimo suma. Visą apskaičiuotą nusidėvėjimo sumą (338 717,27 Lt) Pareiškėja priskyrė ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams.

Nustatyta, kad Pareiškėja, pažeisdama PMĮ 17 ir 40 straipsnių nuostatas, 2012 m. ribojamų dydžių atskaitymams priskyrė 85 638,34 Lt nusidėvėjimo sąnaudų, apskaičiuotų nuo iš susijusio asmens įsigyto ilgalaikio turto įsigijimo kainos dalies, viršijančios tikrąją rinkos kainą. Duomenys apie neleidžiamiems atskaitymams priskirtą nekilnojamojo turto nusidėvėjimo sumą pateikti patikrinimo akto 2 lentelėje.

Skundžiamame sprendime Inspekcija, atsižvelgusi į aukščiau nurodytų įstatymų nuostatas, surinktas faktines aplinkybes dėl sandorio vertės koregavimo metinėje pelno mokesčio deklaracijoje (forma (duomenys neskelbtini) už 2012 m., konstatavo, kad deklaruoti mokestinio laikotarpio veiklos nuostoliai turi būti sumažinami iš viso 85 638 Lt (24 802,48 Eur), t. y. nuo 1 124 008 Lt iki 1 038 370 Lt. Bendrovė nesutikimo argumentų dėl šio pažeidimo nepateikė.

*Dėl baudos skyrimo*

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad LVAT, atsižvelgęs į G. U. 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, yra pasisakęs, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, o tuomet atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą, bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio (LVAT 2008-2-15 nutartis adm. byloje Nr. A261-214/2008).

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Klaipėdos AVMI nenustatė pažeidimo pobūdį sunkinančių ar lengvinančių aplinkybių. Tačiau, atsižvelgusi į tai, kad patikrinimo metu taikytos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos, pažeidimas susijęs su mokesčių vengimu, Pareiškėjai skyrė 30 proc. dydžio baudą, t. y. 1 505 Eur GPM baudą (5 017,81 Eur x 30 proc.).

Inspekcija nurodo, kad Klaipėdos AVMI nustatė atsakomybę sunkinančią aplinkybę – pažeidimas padarytas asmeniui siekiant gauti mokestinę naudą, kaip ji suprantama pagal MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, ir mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriui taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Nenustatyta, kad lengvinančių aplinkybių būtų daugiau, nei sunkinančių, todėl, Inspekcijos vertinimu, Klaipėdos AVMI pagrįstai skyrė sankcijoje numatytos baudos vidurkį, t. y. 30 proc. mokesčio dydžio baudą.

Pareiškėja skunde Komisijai nurodo nesutikimo su skundžiamu sprendimu argumentus.

*Dėl 2012-09-12 sudaryto tarp Pareiškėjos, I. P. ir D. K. sandorio teisėtumo, nepagrįstai ir neteisėtai apskaičiuoto GPM*

Pareiškėja pažymi, kad 2012-09-12 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartis ir 2012-09-12 paskolos sutartis yra galiojančios ir teisėtos. Mokesčių administratoriui žinoma, kad bendrosios kompetencijos teisme buvo nagrinėjama civilinė byla pagal ieškovo I. P. ieškinį atsakovei Pareiškėjai (RUAB „Saurida“), tretieji asmenys akcinės bendrovės (toliau – AB) SEB bankas ir „Nordea Bank“ Lietuvos skyrius, dėl finansinio reikalavimo patvirtinimo ir trečiųjų asmenų su savarankiškais reikalavimais priešieškinį atsakovams I. P., jo sutuoktinei, Pareiškėjai, trečiasis asmuo notaras D. J., dėl sandorių pripažinimo negaliojančiais. Lietuvos apeliacinis eismas 2018-03-07 sprendimu I. P. ieškinį tenkino, AB SEB banko ir AB „Nordea Bank“ Lietuvos skyriaus priešieškinį atmetė. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas (toliau – LAT) 2018-12-07 nutartimi Lietuvos apeliacinio teismo sprendimą paliko nepakeistą. Minėtoje civilinėje byloje AB SEB bankas ir AB „Nordea Bank“ Lietuvos skyrius 2014-09-15 pareiškė ieškinį (šis ieškinytis Šiaulių apygardos teismo 2014-10-14 nutartimi pripažintas priešieškiniu), prašydami: pripažinti negaliojančia Šiaulių m. 6-ojo notaro biuro notaro D. J. patvirtintą 2012-02-12 pirkimo–pardavimo sutartį, sudarytą I. P., jo sutuoktinės D. K. ir Pareiškėjos, dėl Mažeikiuose, Ventos g. 8, esančių statinių ir nuosavybės teisių juos perleidimo; pripažinti negaliojančia 2012-09-12 Paskolos sutartį Nr. 10P-12-F, sudarytą Pareiškėjos ir I. P.; pripažinti negaliojančiu 2013-09-30 tarpusavio skolų įskaitymo aktą, sudarytą Pareiškėjos ir I. P.; pripažinti negaliojančiu 2013-09-30 tarpusavio skolų įskaitymo aktą, sudarytą Pareiškėjos ir D. K. bei I. P.; pripažinus sutartis ir aktus negaliojančiais, taikyti restituciją natūra. Tačiau, kaip jau minėta, 2018-12-07 LAT nutartimi teisinius santykius tarp Pareiškėjos, I. P. ir D. K. pripažino teisėtais ir pagrįstais.

Pareiškėjos teigimu, mokesčio administratorius neteisėtai bando ginčyti 2012-09-12 nekilnojamojo pirkimo–pardavimo sutartį ir paskolos sutartį, iškreipti ir / ar pakoreguoti šių sandorių sąlygas. Vienas iš svarbiausių civiliniuose santykiuose galiojančių principų – sutarties laisvės principas (Civilinio kodekso (toliau – CK) 1.2 straipsnio 1 dalis). Mokesčių administratorius dalį I. P. išmokėtinų palūkanų „pervardindamas“ kitomis pajamomis, neteisėtai ir nepagrįstai panaikina paskolos sutartį (jos sąlygas), nors pati sutartis yra teisėta bei galiojanti ir ji gali būti pripažinta niekine ar apsimestiniu sandoriu tik teismine tvarka. Tokiais savo veiksmais mokesčių administratorius pažeidžia sutarties laisvės principą ir neteisėtai viršija savo turimus įgalinimus. Pareiškėja pažymi, kad palūkanas I. P. išmokėjo pagal teisėtai sudarytą ir galiojančią paskolos sutartį (jos sąlygas), o minėtos palūkanos pagal tuo metu galiojančius teisės aktus yra neapmokestinamos GPM. Todėl mokesčių administratoriaus sprendimas yra visiškai neteisėtas ir tokiu būdu naikintinas.

*Dėl GPM delspinigių ir GPM baudos*

Skundžiamas sprendimas šioje dalyje naikintinas, kadangi, kaip jau minėta, mokesčių administratorius netesėtai ir nepagrįstai kvestionuoja 2012-09-12 sandorius.

Dėl skirtos 30 proc. dydžio GPM baudos Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratoriaus sprendimas šioje dalyje laikytinas neteisėtas ir nemotyvuotas. Pareiškėjos nuomone, net laikant, kad ji turi prievolę sumokėti papildomai apskaičiuotą GPM, Pareiškėjai turi būti taikytina ne didesnė nei 10 proc. dydžio bauda. Pareiškėja, remdamasi LVAT praktika, akcentuoja, kad viso patikrinimo metu, pradėto dar nuo 2014-12-09, nuolat laiku ir tinkamai bendradarbiavo su patikrinimą atliekančiais mokesčių administratoriaus pareigūnais, teikė visus jų prašomus dokumentus, paaiškinimus, o taip pat buvo sudariusi ir suteikusi patikrinimą atlikusiems pareigūnams darbo vietą, orgtechniką (kopijavimo aparatą) ir atsakingą Pareiškėjos darbuotoją, pateikiantį pareigūnams prašomus dokumentus, Pareiškėjos buveinėje. Be to, dalis dokumentų, mokesčių administratoriaus pareigūnų prašymu, buvo Pareiškėjos transportu ir sąskaita pristatoma į Klaipėdos AVMI. Skundžiamame sprendime net neužsimenama apie atsakomybę lengvinančią aplinkybę – patikrinimo metu vykdytą bendradarbiavimą bei teiktą pagalbą mokestinį patikrinimą atliekantiems pareigūnams.

*Papildomi argumentai*

I. P. siekė pelningai parduoti nekilnojamąjį turtą, o Pareiškėja siekė įsigyti turtą, reikalingą veiklai vystyti. Bendrovei neturint galimybės atsiskaityti iš karto, buvo pasirašyta paskolos sutartis. Tai, kad tuo metu galiojusi GPMĮ redakcija nenumatė išmokamų palūkanų apmokestinimo, negali būti laikoma aplinkybe, patvirtinančia I. P. siekį piktnaudžiauti. Teise neapmokestinti išmokamų palūkanų pasinaudojo tūkstančiai Lietuvos Respublikos ūkio subjektų. Be to, mokesčių administratorius jau seniai dėl nekilnojamojo turto perleidimo sandorio ir paskolos sutarties buvo priskaičiavęs sumokėti į biudžetą D. K. ir I. P. beveik po 350 000 Eur. Po ilgai trukusių ginčų mokesčių administratoriaus sprendimai buvo panaikinti. Vykęs mokestinis ginčas ir jo rezultatas patvirtino, jog patikrinimą atliko ir sprendimus priiminėjo nekompetentingi mokesčių administratoriaus darbuotojai. Mokesčių administratoriaus teiginys, kad I. P. „įformino sutartį pats su savimi“, vėlgi patvirtina mokesčių administratoriaus darbuotojų nekompetenciją. Sandoriai buvo sudaryti dviejų subjektų – I. P. ir Pareiškėjos. Tai, kad už Pareiškėją pasirašė direktorius I. P., neeliminuoja Pareiškėjos iš sandorio šalių.

*Dėl senaties terminų pažeidimo*

Pareiškėja cituoja MAĮ 68 straipsnio nuostatas ir nurodo, kad jos mokestinis patikrinimas pradėtas pagal 2020-05-13 Klaipėdos AVMI pavedimą tikrinti (28.1)FR0773-1118, kuriame nurodyta, jog GPM, įmokų į Garantinį fondą, PM, valstybinio socialinio draudimo įmokų tikrinamasis laikotarpis yra nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31. Pareiškėjos teigimu, tikrinamasis laikotarpis yra pasibaigęs prieš aštuonerius metus, kas tokį mokestinį patikrinimą daro negalimu. Vadinasi nėra teisėtos galimybės mokesčių administratoriui Pareiškėjai apskaičiuoti mokėtinus mokesčius.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas keistinas, sumažinant Pareiškėjai paskirtą GPM baudą.

Mokestinis ginčas vyksta dėl Inspekcijos skundžiamu sprendimu Pareiškėjai nurodytų sumokėti 5 017,81 Eur GPM, 808,80 Eur GPM delspinigių ir 1 505 Eur GPM baudos sumų, konstatavus, kad Pareiškėja susijusiam asmeniui (I. P. – Pareiškėjos direktoriui ir akcininkui, valdančiam 100 proc. Pareiškėjos akcijų) neapmokestinamų palūkanų forma išmokėjo 115 503,17 Lt kitas ne su darbo santykiais susijusias ir ne individualios veiklos išmokas. Mokesčių administratorius minėtą palūkanų sumą (palūkanos apskaičiuotos nuo skirtumo tarp 2012-09-12 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyje ir teismo ekspertizės akte nurodytų kainų), vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, perkvalifikavo į kitas apmokestinamas pajamas, nuo kurių, remdamasis GPMĮ 22 ir 23 straipsnių nuostatomis, apskaičiavo ir nurodė Pareiškėjai, kaip išskaičiuojančiam asmeniui, sumokėti minėtą GPM sumą. Taip pat Pareiškėjos 2012 metais deklaruotus veiklos nuostolius, susidariusius dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų, nepagrįstai

priskirtus leidžiamoms atskaitymams, mokesčių administratorius sumažino 85 638 Lt (24 802,48 Eur) suma, t. y. nuo 1 124 008 Lt iki 1 038 370 Lt. Nesutikdama su Inspekcijos pozicija, Pareiškėja, akcentuodama CK įtvirtintą sutarties laisvės principą, nurodo, kad mokesčio administratorius neteisėtai bando ginčyti 2012-09-12 nekilnojamojo pirkimo–pardavimo sutartį ir paskolos sutartį, iškreipti ir / ar pakoreguoti šių sandorių sąlygas. Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius dalį I. P. išmokėtinų palūkanų „pervardindamas“ kitomis pajamomis, neteisėtai ir nepagrįstai panaikina paskolos sutartį (jos sąlygas). Pareiškėjas mano, kad ginčo atveju buvo pažeistas MAĮ 68 straipsnyje įtvirtintas mokesčių apskaičiavimo senaties terminas, taip pat teigia, kad jam 30 proc. dydžio GPM bauda skirta nepagrįstai, prašo baudą sumažinti.

*Dėl palūkanų pagal paskolos sutartį*

Pareiškėja iš susijusių asmenų I. P. ir D. K. pagal 2012-09-12 pirkimo–pardavimo sutartį įsigijo ginčo nekilnojamąjį turtą iš viso už 30 145 340 Lt. VĮ Registrų centro duomenimis minėto turto vidutinė rinkos vertė 2012-09-10 sudarė tik 7 187 320 Lt. Šiaulių apygardos teismo nutartimi civilinėje byloje buvo paskirta ekspertizė. 2016-12-09 ekspertizės akto Nr. 1610/17-NT išvadoje nurodyta, kad bendra minimo nekilnojamojo turto vertė sandorio sudarymo dieną (2012-09-12) buvo 6 634 460 Eur (22 907 463,48 Lt). Pareiškėja nepateikė sandorio vertės nustatymą pagrindžiančių dokumentų, savarankiškai sandorio vertės koregavimo neatliko. Remdamasis aukščiau nurodytoje LVAT praktikoje pateiktais išaiškinimais (Komisijos sprendimo p. 2), jog vertinimo ataskaita yra vienas iš pagrindinių ir esminių įrodymų (tokiam įrodymui suteikiamas *prima facie* įrodymo statusas, taip jį išskiriant iš įrodymų visumos), taip pat nustatęs, kad ekspertizės akto ataskaitoje išdėstyti principai ir metodologija atitinka 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 patvirtinimo“ patvirtintose Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklėse keliamus reikalavimus, mokesčių administratorius Pareiškėjos pakartotinio patikrinimo metu ekspertizės akte nurodytą ginčo turto vertę vertino kaip atitinkančią rinkos kainai (detaliau patikrinimo akto p. 2–5). Atsižvelgiant į tai, mokesčių administratorius padarė išvadą, kad Pareiškėjos direktorius ir vienintelis akcininkas I. P. kartu su sutuoktine D. K. pardavė Pareiškėjai bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą už kainą (30 145 340 Lt), didesnę nei tikroji rinkos kaina 7 237 876,52 Lt suma (30 145 340 Lt – 22 907 463,48 Lt).

MAĮ 10 straipsnyje nurodyta, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Specifinis teisinis instrumentas, kuriuo remiantis mokesčiai gali būti perskaičiuojami taikant šį principą, yra įtvirtintas MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje, t. y. mokesčių administratoriui, apskaičiuojant mokesčius, kai mokesčių mokėtojas siekia gauti mokestinę naudą, suteikta teisė taikyti 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. Tam, kad būtų pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą ir perskaičiuoti mokesčius, būtina konstatuoti, kad sandorio ar ūkinės operacijos turinys, užfiksuotas dokumentuose, neatitinka realaus to sandorio ar ūkinės operacijos turinio. Tokiu atveju, mokesčių administratorius, siekdamas užtikrinti mokestinių prievolių tinkamą vykdymą, turėtų koreguoti mokesčių mokėtojo sandorius ar ūkines operacijas ir nustatyti tikrąją atliktų veiksmų ar jų grupės kokybinę ar kiekybinę išraišką, kuri keičia mokesčio bazę ir mokėtinus mokesčius. Todėl, jeigu mokesčių administratorius nustato, kad ūkinės operacijos (sandorio) formalus turinys yra susijęs su siekimu pasinaudoti palankesnėmis apmokestinimo sąlygomis ir dėl to gaunama mokestinė nauda, jis turi teisę apskaičiuoti mokesčius pagal tikrąją ūkinės operacijos (sandorio) turinį. Tokią mokesčių administratoriaus teisę ir pareigą suponuoja mokesčių mokėtojų lygybės (MAĮ 8 straipsnis) ir draudimo piktnaudžiauti principai. Siekiant taikyti minėtą mokesčių apskaičiavimo būdą, turi būti konstatuota, jog mokestinė nauda, gauta iš analizuojamų sandorių, yra reali, t. y. turi būti realiai viena ar kita forma išvengta mokesčių mokėjimo.

Mokesčių administratorius nustatė, kad pagal 2012-09-12 Trišalį skolų užskaitymo aktą Nr. 604 atlikus 10 300 000 Lt užskaitą tarp Pareiškėjos, I. P. ir D. K., Pareiškėjos skolos likutis už įsigytą nekilnojamąjį turtą sudarė 19 845 340 Lt (30 145 340 Lt – 10 300 000 Lt). Tą pačią dieną (2012-09-12) direktorius I. P. pagal Paskolos sutartį Nr. 10P-12-F suteikia Pareiškėjai (Paskolos gavėjas) 19 845 340 Lt paskolą (pinigines lėšas) su 6,5 proc. dydžio metinėmis palūkanomis. Šioje Paskolos sutartyje nurodyta, kad Paskolos gavėjas yra skolingas Paskolos davėjui 19 845 340 Lt už parduotą nekilnojamąjį turtą pagal 2012-09-12 Pirkimo–pardavimo sutartį (be Nr.), todėl šalių susitarimu įsiskolinimo už nekilnojamąjį turtą suma užskaitoma kaip Paskolos davėjo suteikta paskola Paskolos gavėjui. Nustatyta, kad Pareiškėja už jai suteiktą 19 845 340 Lt paskolą laikotarpiu nuo 2012-09-28 iki 2013-11-18 (iki Pareiškėjos restruktūrizavimo bylos iškėlimo) I. P. priskaičiavo ir išmokėjo 1 509 470,34 Lt išmokas (iš jų: 2012 m. išmokėti 364 035,54 Lt ir 2013 m. – 1 145 434,80 Lt), mokėjimo pavedimuose įvardindama kaip „palūkanos už suteiktą paskolą“, tačiau tikrinamuoju laikotarpiu negrąžino paskolos ar jos dalies.

Pagal Pareiškėjos VĮ Registrų centrui pateiktų finansinių ataskaitų duomenis mokėtinos sumos ir įsipareigojimai 2011 m. pabaigoje sudarė 33 040 228 Lt, 2012 m. pabaigoje sudarė 51 582 861 Lt, t. y. Pareiškėjos kreditorinis įsiskolinimas padidėjo 18 542 633 Lt (56 proc.) dėl apskaitoje užfiksuotų ūkinių operacijų, susijusių su 2012-09-12 Paskolos sutartimi Nr. 10P-12-F, kuri buvo įforminta atlikus nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorius su susijusiais asmenimis pagal 2012-09-12 pirkimo–pardavimo sutartį (be Nr.). Nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja turėjo finansinių sunkumų, Šiaulių apygardos teismas 2013-11-19 nutartimi Pareiškėjai iškėlė restruktūrizavimo bylą, kuri įsiteisėjo 2013-11-27, Pareiškėjai pareikšti kreditoriniai reikalavimai viršijo 46 mln. Lt.

Pareiškėja turėdama finansinių sunkumų nepasinaudojo sutartyje numatytu atsiskaitymo terminų nukėlimu, įformino paskolos sutartį su vieninteliu akcininku su 6,5 proc. dydžio metinėmis palūkanomis. I. P. bet kokių atveju nebūtų praradęs teisės į kreditorinį reikalavimą už parduotą nekilnojamąjį turtą, tačiau jam naudinga su susijusia Bendrove formaliai įforminti paskolos sutartį su palūkanomis, kurios pagal tuo metu galiojusias GPMĮ nuostatas buvo neapmokestinamos. Taigi kreditorinio įsiskolinimo už įsigytą nekilnojamąjį turtą performinimas į paskolą yra tik formalus ir apsimestinis. Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties 3.4 punkte nurodyta, jog „laiku neatlikus mokėjimų pagal šią sutartį, Pirkėjas už kiekvieną pradelstą dieną moka Pardavėjams 0,05 proc. dydžio delspinigius nuo laiku nesumokėtos sumos. Delspinigiai pradedami skaičiuoti kitą dieną, pasibaigus mokėjimo terminui, ir baigiami skaičiuoti, Pirkėjui sumokėjus skolą.“ Tokiu būdu Pareiškėja, laiku neatsiskaičiusi už įsigytą nekilnojamąjį turtą, I. P. būtų mokėjusi 18,25 proc. metinių netesybų (delspinigių), kurios pagal GPMĮ nuostatas būtų laikomos I. P. apmokestinamosiomis pajamomis ir apmokestinamos GPM.

Atsižvelgiant į tai, jog ginčo byloje yra nustatyta, kad nekilnojamojo turto kaina neatitiko rinkos kainos (šių aplinkybių Pareiškėja neginčija), darytina išvada, kad pagal pirkimo–pardavimo I. P. išmokėtina nekilnojamojo turto rinkos kainą viršijanti suma (kurią šalys performino į I. P. suteiktą paskolą) negali būti laikoma nekilnojamojo turto pardavimo pajamomis ar gražintinomis paskolos lėšomis, nes I. P. realiai jokių piniginių lėšų Pareiškėjai neperdavė. Įvertinus aukščiau nurodytas aplinkybes dėl ginčo nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo ir paskolos sutarčių sudarymo, atsiskaitymo sąlygų, Pareiškėjos ir I. P. sąsajumo, taip pat tai, kad 2016-12-09 ekspertizės akto išvadoje nurodyta kaina (22 907 463,48 Lt) yra mažesnė už nurodytą pirkimo–pardavimo sutartyje (30 145 340 Lt), darytina išvada, kad mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog dalis palūkanų, dirbtinai padidinus turto pardavimo kainą, sutuoktiniams buvo išmokėta nepagrįstai, ne dėl pasekmių, kylančių iš turto pirkimo–pardavimo ir paskolos sutarčių. Atitinkamai iki 12 607 463,48 Lt (22 907 463,48 Lt – 10 300 000 Lt) sumažinus Pareiškėjos įsiskolinimo sumą, nuo kurios skaičiuojamos mokėtinos palūkanos, perskaičiuota GPM neapmokestinamų palūkanų suma laikotarpiu nuo 2012-09-12 iki 2012-12-31 sudaro 248 532,37 Lt (12 607 463,48 Lt x 6,5 proc. / 366 d. x 111 d.), t. y. 115 503,17 Lt (364 035,54 Lt – 248 532,37 Lt) mažiau už tuo pačiu laikotarpiu I. P. faktiškai išmokėtų palūkanų sumą (detaliau patikrinimo akto p. 8). Įvertinus šias aplinkybes, Komisija

konstatuoja, jog mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 69 straipsnio nuostatas, įvertinęs Pareiškėjos išmokėtų palūkanų dalį (palūkanos apskaičiuotos nuo skirtumo tarp pirkimo–pardavimo sutartyje ir teismo ekspertizės akte nurodytų kainų), t. y. 115 503,17 Lt pagrįstai, atsižvelgęs į realiai, o ne remiantis paskolos sutartyse nurodytomis nuostatomis dėl palūkanų mokėjimo, išmokėtų pajamų pobūdį, perkvalifikavo į kitas apmokestinamas pajamas, nuo kurių apskaičiavo ginčo mokėtiną GPM. Mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, nagrinėjamu atveju vertino išmokėtų piniginių lėšų turinį, ar jų įforminimas atitinka tikrąjį išmokų turinį, todėl mokesčių administratoriaus atlikti I. P. išmokėtų pajamų dalies perapibūdinimo veiksmai pripažintini pagrįstais, nes Pareiškėja, išmokėjusi I. P. minėtą palūkanų dalį, siekė mokesstinės naudos, t. y. nevykdyti jai tenkančios išskaičiuojančio asmens pareigos, neskaičiuoti nuo susijusiam asmeniui išmokėtinų pajamų GPM, nepagrįstai jas vertindama kaip GPM neapmokestinamas palūkanas. Akcentuotina ir tai, jog pagal GPMĮ nuostatas Pareiškėja yra mokesčių išskaičiuojantis asmuo, kuriam GPMĮ nustatytais atvejais, išmokant išmokas, kurios yra priskirtinos apmokestinamosioms pajamoms, yra nustatyta pareiga apskaičiuoti ir sumokėti GPM. Todėl GPMĮ 22 ir 23 straipsnio nuostatos įtvirtina Pareiškėjos, kaip mokesčių išskaičiuojančio asmens, pareigą – įvertinti (pagrįsti) išmokamų pajamų pobūdį ir nuo gyventojų gautų pajamų, jeigu jos priskirtinos A klasės apmokestinamosioms pajamoms, apskaičiuoti GPM ir sumokėti jį į biudžetą (LVAT 2012-09-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2100/2012).

Dėl Pareiškėjos argumentų, susijusių su ginčo paskolos sutarties (jos sąlygų) galiojimu vertinant jas (sutarties sąlygas) civilinės teisės aspektu, sutiktina su ginčijamame sprendime Inspekcijos išdėstytais argumentais, jog nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprendžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pavyzdžiui, sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokesstiniais teisiniais aspektais (LVAT 2010-05-17 nutartis adm. byloje Nr. A556-735/2010, 2019-05-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-856-575/2019). Iš to seka, kad tai, jog paskolos sutartys atitinka CK nurodytus reikalavimus, nereiškia, kad mokesčių administratorius jomis privalo vadovautis apskaičiuodamas mokesčius (2019-05-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-856-575/2019). Taip pat Komisija nepasisako dėl Pareiškėjos skunde išdėstytų kitų argumentų („Papildomi argumentai“), kaip neturinčių įtakos apskaičiuotos ginčo prievolės pagrįstumui ir teisėtumui.

*Dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų nepagrįstai priskirtų leidžiamų atskaitymų sumai bei mokesstinio laikotarpio veiklos nuostolių sumažinimo*

Nustatyta, kad Pareiškėja, pažeisdama PMĮ 17 ir 40 straipsnių nuostatas, 2012 m. ribojamų dydžių atskaitymams priskyrė 85 638,34 Lt nusidėvėjimo sąnaudas, apskaičiuotas nuo iš susijusio asmens įsigyto ilgalaikio turto įsigijimo kainos dalies, viršijančios tikrąją rinkos kainą. Duomenys apie neleidžiamiems atskaitymams priskirtą nekilnojamojo turto nusidėvėjimo sumą pateikti patikrinimo akto 2 lentelėje. Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius, atsižvelgęs į aukščiau nurodytas PMĮ nuostatas, surinktas faktines aplinkybes dėl sandorio vertės koregavimo metinėje pelno mokesčio deklaracijoje už 2012 m., pagrįstai konstatavo, kad deklaruoti mokesstinio laikotarpio veiklos nuostoliai turi būti sumažinami iš viso 85 638 Lt (24 802,48 Eur), t. y. nuo 1 124 008 Lt iki 1 038 370 Lt (detalesniam patikrinimo akto p. 8–9). Pareiškėjai šiuo klausimu nepateikus jokių nesutikimo argumentų, kitaip vertinti Inspekcijos sprendimą šioje dalyje Komisija neturi pagrindo.

*Dėl skirtos GPM baudos dydžio*

Klaipėdos AVMI sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo skyrė Pareiškėjai 30 proc. mokesčio dydžio 1 505 Eur GPM baudą, nurodžiusi, jog nenustatė pažeidimo pobūdį sunkinančių ar lengvinančių aplinkybių, tačiau atsižvelgė į tai, kad patikrinimo metu taikytos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos, pažeidimas susijęs su mokesčių vengimu. Komisija pažymi, kad Klaipėdos AVMI patikrinimo akte atsakomybę lengvinančios aplinkybės nurodytos.

Inspekcija, nors ir atkartoją Klaipėdos AVMI teiginius dėl patikrinimo metu nenustatytų pažeidimo pobūdį sunkinančių ar lengvinančių aplinkybių, tačiau skundžiamame sprendime padarė išvadą, kad MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymas, apskaičiuojant mokesstinę prievolę Pareiškėjai, laikytinas atsakomybę sunkinančia aplinkybe. Taip pat Inspekcija



nurodė, jog nenustatyta, kad lengvinančių aplinkybių būtų daugiau, nei sunkinančių, todėl ginčijamu sprendimu Pareiškėjai skirtą 30 proc. mokesčio dydžio baudą pripažino pagrįsta.

Apibendrinant Pareiškėjos atžvilgiu priimtų mokesčių administratoriaus sprendimų nuostatas dėl Pareiškėjai skirtos baudos, matyti, jog patikrinimo akte pažymėta Pareiškėjos atsakomybę lengvinanti aplinkybė – Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė reikalingus dokumentus, Klaipėdos AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nurodyta, jog lengvinančios aplinkybės nenustatytos, o skundžiamame sprendime teigta, kad nenustatyta, jog lengvinančių aplinkybių būtų daugiau, nei sunkinančių.

Nagrinėjamu atveju Komisija sutinka su mokesčių administratoriaus pozicija MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymą Pareiškėjos atžvilgiu laikyti sunkinančia aplinkybe, tačiau mano, jog nagrinėjamu atveju tiek Klaipėdos AVMI sprendime, tiek skundžiamame sprendime apskritai nepasisakant dėl Pareiškėjos atsakomybę lengvinančių aplinkybių (t. y. jų neįvardinant bei neįvertinant), skirtos baudos dydis negali būti laikomas pakankamai pagrįstas.

Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje, kurioje 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.

LVAT atsižvelgęs į G. U. 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, yra pasisakęs, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, o tuomet atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą, bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio. Bendrieji baudos skyrimo principai bei MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės, turinčios įtakos baudos dydžiui, įpareigoja subjektą skiriantį baudą motyvuoti ir pagrįsti skiriamos baudos dydį (LVAT 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A261-214/2008). LVAT adm. byloje Nr. A438-1117/2010 taip pat pažymėjo, kad vadovaujantis bendraisiais baudų skyrimo principais, skiriant baudą asmeniui, padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimus, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis, mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mokesčio mokėtojo pri(si)pažinimas padarius mokesčių įstatymų pažeidimus, taip pat ir į kitas svarbias panašaus pobūdžio aplinkybes.

Nagrinėjamu atveju Pareiškėja tiek skunde Inspekcijai, tiek ir skunde Komisijai nurodė viso patikrinimo metu nuolat laiku ir tinkamai bendradarbiavusi su patikrinimą atliekančiais mokesčių administratoriaus pareigūnais, teikusi visus jų prašomus dokumentus, paaiškinimus, o taip pat buvo sudariusi ir suteikusi patikrinimą atlikusiems pareigūnams darbo vietą, orgtechniką (kopijavimo aparatą) ir atsakingą Pareiškėjos darbuotoją, pateikiantį pareigūnams prašomus dokumentus Pareiškėjos buveinėje. Be to, kaip nurodo Pareiškėja, dalis dokumentų, mokesčių administratoriaus pareigūnų prašymu, buvo Pareiškėjos transportu ir sąskaita pristatoma į Klaipėdos AVMI.

Tai, kad Klaipėdos AVMI patikrinimo akte, kaip minėta, akcentuota Pareiškėjos atsakomybę lengvinanti aplinkybė – Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė reikalingus dokumentus, Komisijos nuomone, patvirtina aukščiau nurodytus Pareiškėjos teiginius dėl patikrinimo metu jos geranoriško ir aktyvaus bendradarbiavimo su patikrinimą atlikusiais Klaipėdos AVMI pareigūnais. Be to, nagrinėjamu atveju Pareiškėja pripažino, t. y. nei Inspekcijai, nei Komisijai neskundė jos atžvilgiu nustatytų pažeidimų dėl netinkamai taikytų PMĮ nuostatų (dėl ginčo nekilnojamojo turto nusidėvėjimo sumų priskyrimo ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams) apskaičiuojant apmokestinamojo pelno dydį (ginčo atveju – nuostolių sumą), o tokia situacija, t. y. mokesčių įstatymo pažeidimo pripažinimas (kartu ir bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi), kaip nurodyta ir MAĮ 140 straipsnio 3 dalyje

(2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija, galiojanti nuo 2019-01-01), pripažįstamas lengvinančia aplinkybe, nuo kurios priklauso skiriamos baudos dydis. Taip pat pažymėtina, kad pažeidimo mastas yra sąlyginai nedidelis (Pareiškėjai papildomai apskaičiuota 5 017,81 Eur GPM suma). Taigi, Komisijos nuomone, nurodytos aplinkybės leidžia spręsti apie mokesčių mokėtojo atsakomybę lengvinančių aplinkybių buvimą ir sudaro pagrindą išvadai, jog ginčo byloje nustatyta Pareiškėjos atsakomybę lengvinančių aplinkybių daugiau, nei sunkinančių. O tai savo ruožtu leidžia spręsti, kad Pareiškėjai paskirta 30 proc. dydžio bauda yra nepakankamai motyvuota bei paskirta neįvertinus visų lengvinančių aplinkybių. Todėl Pareiškėjai paskirtoji bauda, vadovaujantis MAĮ 139 straipsniu, mažintina iki minimalios (10 proc.), t. y. 502 Eur GPM baudos (5 017,81 Eur GPM x 10 proc.).

*Dėl senaties terminų*

Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius pažeidė MAĮ 68 straipsnyje įtvirtintus mokesčių apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties terminus, nes ginčo pavedimas tikrinti išrašytas 2020-05-13, o mokesčiai tikrinti už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31.

Nuo 2020-01-01 galiojanti MAĮ 68 straipsnio 1 dalis nustato, kad jeigu kitaip nenustatyta šiame straipsnyje ar atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradėdama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Minėto straipsnio 2 dalyje nustatyta, jog šio Įstatymo nustatyta tvarka mokesčių administratoriui atliekant pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą, šio straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos, tačiau mokesčių administratorius tokio patikrinimo metu negali apskaičiuoti mokesčio už ilgesnį laikotarpį negu pirminio patikrinimo metu. Iki 2020-01-01 galiojusi MAĮ 68 straipsnio 1 dalis nustatė, jeigu kitaip nenustatyta šiame straipsnyje ar atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradėdama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Minėtos redakcijos 68 straipsnio 2 dalyje taip pat buvo nustatyta, jog šio Įstatymo nustatyta tvarka mokesčių administratoriui atliekant pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą, šio straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos, tačiau mokesčių administratorius tokio patikrinimo metu negali apskaičiuoti mokesčio už ilgesnį laikotarpį negu pirminio patikrinimo metu. Taigi, kaip matyti iš MAĮ 68 straipsnio 2 dalies nuostatų (galiojusių iki 2020-01-01 ir po šios datos), mokesčiai bei su jais susijusios sumos pakartotinio patikrinimo turi būti apskaičiuotos už tokį laikotarpį, kaip ir pirminio patikrinimo metu.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjos pirminis patikrinimas atliktas pagal 2014-11-17 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-430. Pareiškėja galėjo būti tikrinama už einamuosius 2014 m. ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, t. y. 2009–2013 m. Nagrinėjamu atveju tikrintas laikotarpis buvo nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31. Pareiškėjos pakartotinio patikrinimo pavedimas Nr. (28.1) FR0773-1118 išrašytas 2020-05-13, tikrintas laikotarpis sutampa su pirmojo patikrinimo laikotarpiu. Atliekant pakartotinį patikrinimą, mokesčiai bei su jais susijusios sumos buvo apskaičiuotos už tokį laikotarpį, kaip ir pirminio patikrinimo metu. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, konstatuotina, kad MAĮ 68 straipsnio 1 dalis pažeista nebuvo. Ginčo atveju mokesčių administratorius Pareiškėjos pakartotinio patikrinimo metu turėjo teisę mokesčių apskaičiavimo teisingumą tikrinti už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31.

Pareiškėjos atžvilgiu surašytame ginčo Klaipėdos AVMI 2020-09-11 patikrinimo akte Nr. (28.1) FR0680-405 (akto p. 2) yra išdėstytos aplinkybės dėl Pareiškėjos atžvilgiu atlikto pirminio mokesstinio patikrinimo ir nurodyta, jog Pareiškėjos pakartotinis patikrinimas inicijuotas pagal Inspekcijos 2020-04-10 sprendimą Nr. 69-41 „Dėl UAB „Saurida“ 2020-02-10 skundo“. Klaipėdos AVMI 2020-09-11 patikrinimo akte Nr. (28.1) FR0680-405 yra aiškiai chronologine tvarka išdėstyta Pareiškėjos pirminio patikrinimo eiga ir Pareiškėjos pakartotinio patikrinimo teisinis bei faktinis pagrindimas. Be to, Komisija 2021-04-08 raštu Nr. 5-188 (7-28/2021) Pareiškėjos atstovui persiuntė po Komisijos 2021-03-30 posėdžio Inspekcijos pateiktą pirminio patikrinimo medžiagą (2014-11-17 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-430 ir jo priedus, Klaipėdos

AVMI 2019-11-05 patikrinimo aktą Nr. FR0680-405, 2020-01-22 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (28.19) FR0682-50 ir Inspekcijos 2020-04-10 sprendimą NR. 69-41).

Atsižvelgus į aukščiau išdėstytas aplinkybes, darytina išvada, jog Inspekcija iš esmės visapusiškai ištyrė bei įvertino ginčui reikšmingos aplinkybės ir pagrįstai nurodė Pareiškėjai sumokėti apskaičiuoto GPM ir GPM delspinigių sumas. Tačiau dalyje, kuria Pareiškėjai buvo paskirta ir patvirtinta bauda už mokesčių įstatymų pažeidimus, sprendimas yra keistinas.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2021-01-26 sprendimo Nr. 69-5 dalį dėl nurodymo Pareiškėjai sumokėti 5 017,81 Eur GPM, 808,80 Eur GPM delspinigių.

2. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2021-01-26 sprendimo Nr. 69-5 dalį ir vietoj nurodymo sumokėti 1 505 Eur GPM baudą, nurodyti Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 502 Eur GPM baudą.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Edita Galiauskaitė
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė