



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL U. L. SKUNDO**

2023 m. balandžio d. Nr. S- (7-150/2022)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Rasos Stravinskaitės ir Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja) išnagrinėjo U. L. (toliau – Pareiškėja, U. L.) 2022-10-24 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2022-09-16 sprendimo Nr. 68-80 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovai I. L. ir advokatas O. L. bei Inspekcijos atstovas H. S. dalyvavo 2023-03-28 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Komisija 2022-12-21 posėdžio protokolu Nr. 298 (7-150/2022) sustabdė Pareiškėjos 2022-10-24 skundo dėl Inspekcijos Sprendimo nagrinėjimą iki Komisijoje bus gautos Inspekcijos išvados dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio I. L. (toliau – I. L.) 2020 m. ir 2021 m. deklaruotų pajamų už parduotas UAB „R2“ akcijas bei šių akcijų įsigijimo išlaidų teisingumo vertinimo.

Komisija 2023-03-02 gavo Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2023-02-27 Mokestinio tyrimo ataskaitą Nr. 2023-02-27 Nr. (7.45Mr)FR0686-112, todėl Pareiškėjos skundo nagrinėjimą atnaujina.

Kauno AVMI 2022-06-15 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45 Mr) FR0682-136 patvirtino 2022-04-14 patikrinimo aktą Nr. (7.45Mr) FR0680-121 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriame apskaičiavo 77803,71 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), taip pat apskaičiavo 18023,12 Eur GPM delspinigių ir skyrė 23341 Eur GPM baudą. Inspekcija Sprendimu patvirtino minėtą Kauno AVMI sprendimą.

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos Sprendimu, Komisijai pateikė skundą, kuriame nurodo, kad mokesčių administratorius vadovavosi išimtinai jam palankiomis prielaidomis.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratoriui priimti objektyvų sprendimą trukdė Sprendime padarytos klaidos:

1) Sprendimo 3 psl. argumentuojama, kad, neva, mokesčių mokėtojas vertino dovanojimo sandorius kaip realius, tačiau, Pareiškėjos teigimu, mokestinė nepriemoka kildinama išimtinai iš paskolos sutarčių, dovanojimo sandoriai neginčijami ir nevertinami;

2) Sprendimo 6 psl. aprašant SPA Vilniaus grupės optimizavimo procesą ir rezultatus, painiojama, kokios įmonės buvo sukurtos ir kam perėjo jų kontrolė. Nurodoma, kad mokesčių administratorius neteisingai traktuoja, kad UAB „R1“ tapo vienintele UAB „Anšilas“ akcininke, nepagrįstai abejojama atskyrimo tikslingumu ir nepagrįstai teigiama, kad visas milijonines apyvartas generuojančios SPA Vilnius įmonių grupės pertvarkymas buvo skirtas siekiant vieno trumparegiško tikslo – T1 skolos gražinimo priešpriešiniu įskaitymu pasiekimui;

3) Sprendimo 8 psl. mokesčių administratorius nepagrįstai apima daug platesnį, nei tiriamasis, laikotarpį ir nurodo, kad paskolos buvo mokamos kas mėnesį iki pat 2017 m. pabaigos.

Pareiškėja pažymi, kad visos ankstesniais (nei tiriamasis) laikotarpiais pasiskolintos lėšos, tiek dalis tiriamuoju laikotarpiu pasiskolintų lėšų yra gražintos, 2016 m. atsiradus poreikiui pasiskolinti piniginių lėšų, jos ir buvo išmokamos pagal poreikį, o ne visa suma iš karto. Pareiškėjos teigimu, per laikotarpį nuo 2016-01-07 iki 2016-11-09 viso 35 bankiniais pavedimais buvo išmokėta 819700 Eur, o vienu vieninteliu mokėjimu per 2017 m. (o ne kas mėnesį kaip teigiama Sprendime), t. y., 2017-11-21 buvo išmokėta paskutinė paskolos suma 50000 Eur. Per tą patį laiką buvo atlikti 67 pavedimai susiję su darbo santykiais, viso 55582,85 Eur sumai;

4) Sprendimo 9 psl. mokesčių administratorius nurodė, kad sutuoktiniai T1 gavo sąlyginai nedidelį darbo užmokestį, nereikšmingu laikant faktą, kad sutuoktiniai per laikotarpį nuo 2015 m. iki 2020 m. viso gavo 4665180,92 Eur pajamų, kas reiškia, kad ir Patikrinimo akte minima fiziškai negražintos paskolos suma – 1056549,40 Eur nesiekia nė ketvirtadalio šios sumos. Visos aukščiau paminėtos pajamos deklaruotos ir apmokestintos, sutuoktinių paskolos suma, kuri, iš viso buvo gražinta 2020-05-12 ir 2021-01-04 priešpriešinių prievolių įskaitymo aktais, sudaro nedidelę sutuoktinių T1 turto ir pajamų dalį;

5) Sprendimo 9 psl. mokesčių administratorius nepagrįstai teigia, kad UAB "B1" veikla buvo nuostolinga ir ji neturėjo laisvų piniginių lėšų skolinimui absoliučiai prieštarauja bet kokiai logikai. Pareiškėja paaiškina, kad UAB „A1“ nemokėjo dividendų, nes įmonei veikiant nuostolingai (iš esmės dėl didelių investicijų ir amortizacijos) mokėti dividendus nebuvo galimybės.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius selektyviai pasirenka patikrinimo momentą, t. y. ignoruoja nusistovėjusius nuoseklius civilinius santykius tarp Pareiškėjos ir I. L. ir įmonių grupės. Pareiškėja akcentuoja, kad kartu su sutuoktiniu I. L. buvo pasiskolinę viso 2741105,93 Eur ir nuolat paskolas gražino. Vien per tiriamąjį laikotarpį – 2016–2019 m. buvo gražinta 575167,54 Eur, o net nepasibaigus tyrimui, buvo gražintos ir visos likusios paskolos (2020-05-12 ir 2021-01-04 priešpriešinių prievolių įskaitymo aktais). Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius vieną ir tą patį teisinį santykį (paskolą) vertina nenuosekliai, t. y., viena vertus, gražintas paskolas laiko tinkamais paskolos santykiais ir dėl jų pretenzijų nėra. Antra vertus, paskolas, kurios negražintos tiriamojo laikotarpio metu (2016–2019 m.) kažkodėl laiko pajamomis. Trečia vertus, kai tos pačios paskolos yra gražintos dar iki tyrimo pradžios (nors ne per tiriamąjį laikotarpį) ir pateikiami tai pagrindžiantys įrodymai, mokesčių administratorius šių teisinių santykių jau nebevertina taip kaip ką tik įvertino.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad priešpriešiniu prievolių įskaitymu įvykdyta prievolė negali būti traktuojama niekaip kitaip kaip tik tinkamas prievolės įvykdymas, nes įskaitymas pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 6.130–6.140 straipsnius yra lygiai toks pats teisėtas prievolių vykdymo būdas kaip grynų pinigų mokėjimas, čekio išrašymas ar bankinio pavedimo atlikimas. Mokesčių administratoriaus pozicija, jog įskaitymu gražintos lėšos „nebuvo gražintos realia pinigine išraiška“ yra nepaaiškinamas ir visiškai prieštarauja teisinės valstybės principui.

Pareiškėja paneigia mokesčių administratoriaus prielaidas, pateikdama atsikirtimus pagal kiekvieną Inspekcijos teiginį:

1) *Paskolos suteiktos per ilgą laikotarpį ir reguliariai.* Pareiškėja nurodo, kad paskolos suteiktos pagal realų poreikį ir įmonės galimybes ją suteikti. Paskolos išmokėjimo būdas niekaip nekeičia paskolos esmės. Paskolos esmę atspindi jos gražintinumas, o nagrinėjamu atveju paskolos buvo gražinamos ir iki tiriamojo laikotarpio ir jo metu ir po jo. Šiai dienai visos paskolos gražintos.

2) *Paskolos gavėjai (Pareiškėja ir I. L.) per tiriamąjį laikotarpį gavo pajamų, atsiskaitė su kai kuriais kitais kreditoriais, o susijusioms įmonėms tiriamojo laikotarpio metu liko skolingi.* Pareiškėja nurodo, kad paskolos poreikis neišnyko, paskolos ir nebuvo gražinamos iki galo, tuo tarpu trečiųjų asmenų paskolos buvo gražinamos nustatytais grafikai, kas jokios nuostabos kelti neturėtų, kadangi toks buvo susitarimas su trečiaisiais asmenimis (G. M. LP ir „Swedbank“ AB).

3) *Palūkanos sumokėtos už 2016 metus, o už 2017 metus palūkanos priskaičiuotos bet apmokėtos nepilnai.* Pareiškėja nurodo, kad palūkanos buvo priskaičiuotos ir mokamos, o po auditorių pastabų pateikimo buvo pasiūlyta skaičiuoti menamas palūkanas ir apmokestinimą nuo

jų perkelti fiziniam asmeniui I. L.. Kadangi paskolos davėjo UAB "K1" interesais veikiantis I. L. turėjo teisę įmonės vardu nuspręsti tokį pokytį atlikti, tai ir buvo padaryta ir šis faktas niekaip nekeičia sandorio (paskolos) esmės, nes palūkanos už 2016–2017 m. buvo skaičiuojamos ir mokamos, o vėlesniu laikotarpiu priskaičiuojamos ir apmokestinamos, tokiu būdu vėl gi akivaizdžiai išlaikant skolininko ir kreditoriaus santykį

4) *Mokesčiu mokėtojas organizavo fiktyvų įmonių grupės pertvarkymą, kad būtų galima įgyti mokestinį pranašumą ir nemokėti GPM, ir esminis / pagrindinis įmonių grupės pertvarkymo tikslas – piktnaudžiavimas siekiant įgyti mokestinį pranašumą.* Pareiškėja pateikia pertvarkymo motyvus. Nuo pat 2015 metų prasidėjo SPA Vilniaus įmonių grupės optimizavimo procesas, pradėtos derybos su investuotojais (ORION securities), buvo siekiama atskirti turtą nuo veiklos, išgryninti tiesioginę veiklą ir pasirengti verslo perdavimui ateinančiai kartai. Skirtingai, nei teigia mokesčių administratorius (neva nepateikti įrodymai dėl realaus pertvarkymo), ne tik pateiktas nuoseklus paaiškinimas, kodėl ir kaip tai buvo daroma, tačiau tai pagrindžiantys įrodymai yra išviešinti valstybinėje įmonėje Registrų centras, visi struktūriniai pakitimai yra įgyvendinti – įmonių grupės valdymas optimizuotas atskiriant paslaugų teikimą nuo turto, ir pabaigtas realizuoti išgryninto verslo perdavimas jaunajai kartai (dukroms P. J. ir I. T.). P. J. vyras – T. E. perėmė vadovavimą pagrindinei bendrovei.

Pareiškėja nurodo, kad skundžiamame Sprendime pateikiamas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) išaiškinimas (2017-07-22 sprendimas Cussens Nr. C-251/16 ir kt.) ir minėtoje byloje cituojamos bylos 2006-02-21 sprendimu Halifax ir kt. C-255/02 *ratio decidendi* yra absoliučiai kitoks, nes minėtose bylose kalba apie piktnaudžiavimą tarptautinių mokesčių jurisdikcijų klausimais, t. y. siekiant pasinaudoti kitos Europos Bendrijos narės mokesčiais privalumais, o ne konkrečius sandorio vertinimais.

Pareiškėjos teigimu, neįmanoma ir nelogiška realios paskolos (kuri buvo nuolat gražinama ir šiai dienai yra pilnai gražinta) suteikimui daryti visos įmonių grupės pertvarkymą, dalies verslo pardavimą, turto nuo paslaugų teikimo atskyrimą ir tiesiogiai veikloje nenaudojamų turto ir gamybos ir priemonių perkėlimą į vieną bendrovę (UAB "R1" tam tikslui atlikti keturis atskyrimo / reorganizavimo procesus.

Pareiškėja skunde prašo Komisijos įvertinti aktualią šiam atvejui Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) taikytiną mokesčių ginčų praktiką, akcentuoja, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokesstinę naudą. Kai 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 mokesstinę naudą (2018-04-03 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-258-438/2018, 2021-05-26 LVAT nutartis adm. byloje Nr. eA-1390-438/2021, 2018-04-03 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-258-438/2018, 2015-09-22 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-1455-556/2015, 2011-12-14 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-556-3170-11, 2011-11-18 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-575-3448-11, 2011-10-27 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-442-2758-11, 2010-12-31 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-575-1747-10, 2010-02-31 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-575-1572-10; 2010-12-20 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-438-1655-10, 2010-10-11 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-438-1126/2010, 2010-10-08 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-556-1073/2010, 2010-09-30 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-442-1398/2010, 2010-09-22 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-442-965/2010, 2010-04-29 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-442-644/2010, 2010-04-19 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-438-481/2010). Pareiškėjos nuomone, pabrėžtina ir analizuotina 2021-05-12 LVAT nutartis adm. byloje Nr. eA-987-968/2021, kurioje konstatuojama, kad MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokesčių nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokesstinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokesčio 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 (pvz., LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013, 2015-01-26 nutartį adm. byloje Nr. A-26-602/2015). Taip pat, Pareiškėjos nuomone, pabrėžtina ir analizuotina LVAT 2019-06-26 nutartis adm. byloje Nr. A-2031-5556/2019, kurioje konstatuojama, kad vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokesstinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokesstinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokesstinį pranašumą (žr., pvz., LVAT 2011-02-23 nutartį adm. byloje Nr. A-575-371/2011, 2011-02-04 nutartį adm. byloje Nr. A-438-201/2011, 2011-09-15 nutartį adm. byloje Nr. A-442-2316/2011, 2011-11-18 nutartį adm. byloje Nr. A-575-3448/2011).

Pareiškėja nurodo, kad Patikrinimo akte neatskleidžiama, kokiais požymiais remiantis mokesčių administratorius nusprendė, kad D1 ir I. L., pasiskolinę pinigų iš savo įmonės, mokėję palūkanas už naudojamąsi pinigais, numatė kažkada atlikti įmonių grupės pertvarkymą ir įskaityti priešpriešines prievoles, o ne gražinti paskolą.

Pareiškėjos įsitikinimu, atlikdami mokesstinį patikrinimą mokesčių administratoriaus specialistai nesilaikė MAĮ 19 straipsnio 1 dalies 1 punkto reikalavimų „padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas“, ignoravo mokesčio mokėtojo teikiamus paaiškinimus, o pateikiamą informaciją dėl nesuvokiamų priežasčių vertino itin neadekvačiai. Mokesčių administratoriaus specialistai pažeidė MAĮ 32 straipsnio 1 dalies 2 punktą, t. y., pažeidė mokesčių mokėtojo teisę pasirinkti teisėtą elgesio variantą ir LVAT praktiką (2019-06-26 LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A-2031-5556/2019), mokesčių mokėtojas negalėjo ir negali būti verčiamas rinktis tokį elgesio variantą, kuris yra brangiausias mokesčių prasme. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratoriaus specialistai pažeidė MAĮ 32 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatytą pareigą tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų, kas apima ne tik pažodinį mokesčių įstatymų taikymą, tačiau ir jų praktikos analizę, nes Patikrinimo aktas prasilenkia su LVAT praktika.

Pareiškėjos įsitikimu, skundžiamas Sprendimas yra nepagrįstas ir neteisėtas, todėl naikintinas.

Inspekcija Sprendime nurodė, jog patikrinimo metu buvo nustatyta, jog iki tikrinto laikotarpio pabaigos (iki 2019-12-31) Pareiškėjos sutuoktinis I. L. į sąskaitą, esančią „Svvedbank“ AB, iš O. H. gavo iš viso 2835361,45 Eur (2016 m. 715361,45 Eur ir 2019 m. 2120000 Eur). I. L. 2021-04-30 paaiškiniame nurodė, kad visos O. H. pervestos sumos j sąskaitą yra už UAB "K1" akcijas. I. L. teigimu, O. H. įsigijo dalį UAB "K1" akcijų pagal 2012-02-29 sutartį, o keičiantis situacijai, dėl akcijų vertės buvo pasirašytas 2016-01-20 priedas prie akcijų pirkimo–pardavimo sutarties dėl kainos perskaičiavimo.

Po atlikto mokesstinio tyrimo Pareiškėja 2021-12-21 pateikė patikslintą pajamų mokesčio deklaraciją už 2016 ir pirminę pajamų mokesčio deklaraciją už 2019 metus:

- už 2016 metus Pareiškėja deklaravo 357680,72 Eur (715361,45/2) finansinių priemonių pardavimo pajamų, kurioms lengvata nenumatyta, ir 89420,18 Eur (178840,36 Eur/2) finansinių priemonių įsigijimo kainą, tačiau nepasinaudojo Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 30 punkte numatyta lengvata;

- už 2019 metus Pareiškėja deklaravo 1060000 Eur (2120000 Eur / 2) finansinių priemonių pardavimo pajamas ir 265000 Eur finansinių priemonių įsigijimo kainą. Pareiškėja, pažeidžiant GPMĮ 19 straipsnio nuostatas, neteisėtai deklaravo finansinių priemonių įsigijimo kainą, t. y. turėjo deklaruoti gautų pajamų daliai priklausančią akcijų įsigijimo išlaidų sumą. Inspekcija, įvertinusi finansinių priemonių pardavimo sandorio pajamas, jų įsigijimo kainą,

2019 m. faktiškai gautas pajamas, patikrinimo metu apskaičiavo finansinių priemonių įsigijimo kainą 265041,42 Eur, t. y. 41,42 Eur didesnę (1 pažeidimas).

Patikrinimo metu Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis I. L. sudarė su susijusiomis bendrovėmis UAB "K1" UAB "A1" UAB "R1" formalius paskolų sandorius, kurių tikslas buvo paskolų forma gauti kitų pajamų iš susijusių įmonių, kurios formaliai būtų laikomos neapmokestinamomis pajamomis. Tikrinamuoju laikotarpiu sutuoktiniai pagal įformintas paskolų sutartis iš viso gavo 1693164,60 Eur: iš UAB "K1" – 870164,60 Eur (2016 m. –820164,60 Eur, 2017 m. –50000 Eur), iš UAB "B1" – 600000 Eur (2017 m. 200000 Eur, 2018 m. 400000 Eur), iš UAB "R1" – 223000 Eur (2018 m. – 203000 Eur, 2019 m. – 20000 Eur).

Kauno AVMI padarė išvadą, kad atitinkamomis sąlygomis (paskolos gaunamos be užstato ir / ar laidavimo, palūkanos skaičiuojamos, tačiau faktiškai skolininkų nemokamos, paskolos gražinamos ne pinigine forma) finansų rinkoje sutuoktiniai nebūtų galėję skolintis. Sutuoktiniai, turėdami išiskolinimų, jų negražinę skolinasi iš įmonių toliau, o įvertinus paskolų forma gautų piniginių lėšų panaudojimą, jų gražinimo būdą (užskaitymą), buvo vertinama, kad sutuoktiniai nebuvo suinteresuoti gražinti iš kontroliuojamų įmonių gautas pinigines lėšas, o sudaryti regimybę (pinigine išraiška gražinant nedidelę dalį – 574372,36 Eur gautų lėšų) ir atitinkamą sandorių seką jų gražinimui. Kauno AVMI, įvertinusi nustatytas aplinkybes, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, neatsižvelgė į Pareiškėjos ir jos sutuoktinio I. L. 2016–2019 m. gautas pinigines lėšas pagal formaliai įformintus paskolų sandorius su UAB "K1" UAB "B1" UAB "R1" o pripažino, kad sutuoktiniai gavo 1056549,40 Eur neapmokestintų kitų pajamų (2016 m. – 386719,79 Eur, 2017 m. – 49777,27 Eur, 2018 m. – 600052,34 Eur, 2019 m. – 20000 Eur), kurias privalėjo deklaruoti GPM deklaracijose, nuo jų apskaičiuoti bei sumokėti į biudžetą GPM (2 pažeidimas).

*Dėl mokesčio apskaičiavimo taikant turinio viršenybės prieš formą principą*

Inspekcija įvertino mokesčių administratoriaus išvadą, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio sudaryti sandoriai dėl paskolų gavimo iš kontroliuojamų įmonių siekiant gauti neapmokestinamųjų pajamų (siekiant mokestinės naudos), todėl per 2016–2019 metus gautos 1056549,40 Eur kitos pajamos apmokestintos GPM. Inspekcija nurodė, kad svarbu įvertinti LVAT ir ESTT formuojamą praktiką dėl nepagrįstos mokestinės naudos vertinimo. Nurodė, kad LVAT savo praktikoje ne syki yra akcentavęs ir tai, jog MAĮ 69 straipsnio 1 dalis yra skirta mokestiniuose teisiniuose santykiuose užtikrinti draudimo piktnaudžiauti teise principo laikymąsi, šiuo tikslu eliminuojant mokesčių mokėtojų galimybę įgyti nepagrįstą mokestinę naudą. Netoleruotina ir viešąjį interesą pažeidžiančia turėtų būti pripažįstama situacija, kai dėl . atitinkamame mokestiniame santykiuje dalyvavusių asmenų piktnaudžiavimo teise mokesčių mokėtojai išvengtų jiems tenkančių mokestinių prievolių, atitinkamos sumos nebūtų sumokėtos į biudžetą (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013). Toleruojant tokią situaciją, be kita ko, būtų pažeisti mokesčių mokėtojų lygybės ir visuotinio privalomumo principai (MAĮ 7 straipsnis, 8 straipsnio 1 dalis), nebūtų užtikrinti iš atsakingo valdymo principo kylantys reikalavimai, susiję su biudžeto pajamų surinkimu. Tai ne tik lemia, kad mokesčių įstatymų nuostatų taikymas negali būti išplėstas tiek, kad apimtų veiksmus, atliekamus turint tikslą piktnaudžiaujant pasinaudoti apmokestinimo išimtimi ar kita mokesčio lengvata, bet ir įpareigoja mokesčių administratorių bei mokestinį ginčą nagrinėjančią instituciją atsisakyti leisti pasinaudoti mokesčių įstatymų nuostatomis, kai jomis remiamasi ne siekiant įgyvendinti šių nuostatų tikslus, bet siekiant pasinaudoti jomis nustatyta lengvata, nors galimybės pasinaudoti šia lengvata sąlygos buvo įvykdytos tik formaliai. Pats toks atsisakymas suteikti teisę arba lengvatą dėl su piktnaudžiavimu susijusių aplinkybių tėra paprasta konstatavimo, kad piktnaudžiavimo teise atveju objektyvios sąlygos, kurios būtinos, kad būtų suteikta siekiama teisė ar lengvata, nėra įvykdytos, išdava (pvz., LVAT 2020 m. gegužės 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-909-602/2020, 2020 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-862-438/2020).

Inspekcija nurodė, kad LVAT praktikoje yra laikomasi nuoseklios pozicijos, jog MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje numatytas mokesčių apskaičiavimo būdas yra taikomas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas

atitinkamą mokesčių nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokesčio 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 teisę faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises. Tai, jog, kaip nurodo skunde Pareiškėja, sudaryti dovanojimo sandoriai buvo realus turto perleidimas vaikams, nepaneigia mokesčių administratoriaus galimybės šiuos sandorius vertinti mokesčine teisine prasme, siekiant išsiaiškinti, ar sandorių sudarymu šalys siekė įprastinių dovanojimo sandoriams būdingų tikslų, ar mokesčines naudos, o mokesčių įstatymų nuostatų taikymas negali būti išplėstas tiek, kad apimtų veiksmus, atliekamus turint tikslą piktnaudžiaujant pasinaudoti apmokestinimo išimtimi ar kita mokesčio lengvata. LVAT yra išaiškinęs, kad siekiant įrodyti piktnaudžiavimą teise, tikslu taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, būtina nustatyti įgyjamo mokesčio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui ir objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokesčinių pranašumą (žr., pvz., 2016 m. vasario 8 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016). Taigi, mokesčių administratorius turi nustatyti situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių ir įvertinti šią iš naujo apibrėžtą situaciją pagal mokesčių teisės nuostatas.

Inspekcija nurodė, kad ESTT 2017-07-22 sprendimu Cussens ir kt. Nr. C-251/16 patikslino ir sukonkretino savo poziciją, suformuotą Halifax ir H. M. byloje, pažymėdamas, kad piktnaudžiavimo doktrinos taikymui nėra būtina įrodyti, kad piktnaudžiavimas yra vienintelis tikslas - užtenka įrodyti, kad piktnaudžiavimas yra esminis arba pagrindinis sandorio tikslas. Taigi sandoris gali turėti ir kitų su piktnaudžiavimu nesusijusių, ekonomiškai pagrįstų tikslų, tačiau jei nustatoma, kad pagrindinis sandorio tikslas yra piktnaudžiavimas, t. y. sandorio esmę sudaro siekis įgyti mokesčinių pranašumą, į kitus sandorio tikslus gali būti neatsižvelgiama taikant piktnaudžiavimo draudimo doktriną (ESTT 2017-11-22 sprendimo Cussens ir kt. Nr. C-251/16, 53 p., 60 p.). Taigi, mokesčių administratoriui nėra privaloma įrodyti, kad sandoris neturėjo jokių kitų tikslų, išskyrus tik tikslą įgyti mokesčinių pranašumą, o pakanka tik konstatuoti, kad sandorio pagrindinis tikslas buvo mokesčio pranašumo įgijimas ir iš mokesčių administratoriaus nėra reikalaujama paneigti kitus, šalutinius arba išvestinius sandorio tikslus, net jeigu jie ir turi ekonominį pobūdį ar pagrindimą.

*Dėl piniginių lėšų iš UAB "K1"*

Inspekcija nurodė, kad:

1) 2012-01-13, 2012-01-20, 2014-12-31, 2015-02-20, 2016-01-18 paskolos sutartyse nurodytos gaunamos paskolos įvairiomis sumomis, mokant 3 arba 5 proc. metines palūkanas nuo negrąžintos paskolos dalies, taip pat numatytas grąžinimo terminas. 2016-12-29 pasirašytame susitarime prie paskolų sutarčių SR14-54, SR15-8, SR16-1/1, nustatytas 1,93 proc. metinių palūkanų dydis nuo pagal sutartį negrąžintos paskolos dalies, susitarimą taikant nuo 2017-01-01. Pasirašant šį susitarimą paskolos davėją UAB "K1" atstovavo generalinis direktorius I. L.. 2017-01-30, 2018-01-23 paskolos sutartyse nurodytos įvairios grąžintinos sumos, paskolos gavėjas nemoka metinių palūkanų nuo negrąžintos paskolos dalies, taip pat numatytas grąžinimo terminas (Inspekcijos 2021-12-23 mokesčio tyrimo ataskaita Nr. (7.45 Mr) FR0686-1023 (toliau – Tyrimo ataskaita), 27, 28 psl.).

2) Tikrinto laikotarpio pradžioje (2016-01-01) I. L. negrąžintų paskolų UAB "K1" likutis sudarė 554425,76 Eur: 2016 m. I. L. suteikta 820164,60 Eur paskola, iš jų 819700 Eur pervesta pavedimais ir 464,60 Eur suteikta paslaugų forma; I. L. grąžino 524944,81 Eur, iš jų 124125,76 Eur pavedimu, 246,60 Eur grynaisiais pinigais, 572,45 Eur užskaitos būdu ir 250000 Eur pavedimu 2016-12-20 grąžino dukra P. J.; negrąžintų paskolų likutis 2016-12-31 sudarė 999645,55 Eur; 2017 m. suteikta 50000 Eur paskola ir grąžinta pavedimais 200000 Eur ir 222,73 Eur užskaitos būdu, negrąžintų paskolų likutis 2017-12-31 sudarė 849422,82 Eur; 2018 m.

piniginių lėšų skolinimo / grąžinimo nevyko, o pagal 2018-01-23 paskolos sutartį Nr. SR18-1 I. L. įsipareigojo 2017-12-31 negrąžintą piniginių lėšų likutį (849422,82 Eur) grąžinti iki 2019-12-31; pagal 2019-08-01 UAB "K1" atskyrimo sąlygas, I. L. įsipareigojimai (negrąžintos paskolos likutis – 849422,82 Eur) perėjo į naujai įsteigtą UAB "L1" (Tyrimo ataskaita, 28–30 psl.).

3) UAB "K1" pateiktos informacijos duomenimis, 2016-01-01 I. L. apskaičiuotų ir nesumokėtų palūkanų likutis sudarė 31278,83 Eur, per 2016 m. apskaičiuota 30168,88 Eur palūkanų ir I. L. sumokėjo 58500,05 Eur palūkanų (pavedimu pervesta 2016-11-30, pajamų šaltinis – iš O. H. gautos piniginės lėšos už UAB "K1" parduotas akcijas). Taip pat nurodyti nesumokėtų palūkanų likučiai: 2016-12-31 – 2947,66 Eur, 2017-12-31 – 2947,66 Eur, 2018-12-31 – 0 Eur (2018-07-07 pervesta 2947,66 Eur) (Tyrimo ataskaita, 30 psl.).

4) Inspekcija nustatė, kad pinigines lėšas iš UAB "K1" I. L. pradėjo skolintis jau nuo 2006 m., kai tapo šios įmonės akcininku:

– 2006 m. iš pateiktos deklaracijos „Juridinių asmenų duomenys apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas“ (toliau – FR0711) nustatyta, kad I. L. suteikta 2035000 Lt paskola (2006-12-13 suteikta paskola, kurios grąžinimas – 2010-12-31) ir deklaruota priklausanti sumokėti palūkanų suma – 5015 Lt. Išanalizavus I. L. sąskaitų išrašus mokesčių administratorius nenustatė paskolos suteikimą ir grąžinimą banko pavedimais.

– 2007 m. pagal pateiktą deklaraciją FR0711 I. L. suteikta 600000 Lt paskola (suteikta 2007-01-01, kurios grąžinimas – 2010-12-31), deklaruota priklausanti sumokėti palūkanų suma – 99581 Lt ir 2007-01-23 grąžintos piniginės lėšos – 600000 Lt bei sumokėta palūkanų suma 99581 Lt.

– pagal bankų sąskaitų išrašus nustatyta, kad UAB "K1" pervedė: 2009-12-30 – 1000 Lt, 2011 m. – 42035,58 Lt, tačiau bendrovė deklaracijų FR0711 už minėtus mokestinius laikotarpius nepateikusi (Tyrimo ataskaita, 30 psl.).

5) UAB "K1" paskolas I. L. suteikė iš apyvartinių lėšų ir iš banko gautos paskolos lėšų. Veiklos finansavimui buvo gauta paskola pagal 2003-06-09 Kredito sutartį Nr.03-017105-IN su „Swedbank“, AB, o 2016-05-05 pasirašytas priedas prie kredito sutarties (apyvartinių lėšų gavimą pagrindžiančių dokumentų bendrovė nepateikė, motyvuojant tuo, kad banko sąskaitų kiekis yra iracionaliai didelis). I. L. 2021-04-30 paaiškinime nurodė, kad iš UAB "K1" pasiskolintas pinigines lėšas panaudojo verslo vystymui ir asmeniniams poreikiams, taip pat kapitaliniam būsto remontui. Nuo 2015-01-01 paskoloms buvo taikoma 3 proc. metinių palūkanų norma, nuo 2017-01-01 - 1,93 proc., palūkanos buvo mokamos bankiniais pavedimais ir priešpriešinių prievolių įskaitymu. Nurodoma, kad sutartyse palūkanos buvo nustatomos ne žemesnės, nei kredito įstaigų taikytos palūkanų normos teikiamoms paskoloms. I. L. teigia, kad dalį paskolų grąžino bankiniais pavedimais, o po įmonių atskyrimo procedūros, skola, perėjusi bendrovei „R2“, o vėliau – UAB "R1" paaiškinimo pateikimo dieną yra grąžinta (Tyrimo ataskaita, 30, 31 psl., I. L. 2021-04-30 paaiškinimas, 3 psl.).

6) Mokesčių administratorius, išanalizavęs I. L. turėtų sąskaitų bankuose išrašus už 2012–2017 metus nustatė, kad UAB "K1" pinigines lėšas išmokėdavo beveik kiekvieną mėnesį ir per mėnesį po kelis kartus (Patikrinimo akto 6 lentelė, 9 psl.). Iki tikrinamojo laikotarpio gautas pinigines lėšas iš UAB "K1" I. L. naudojo šeimos einamiesiems poreikiams tenkinti, t. y. atsiskaitymams parduotuvėse Lietuvoje ir užsienio šalyse, įvairių paslaugų apmokėjimui, nekilnojamojo turto įsigijimui (2014 m. sausio mėn. – 150000 Lt, rugpjūčio mėn. – 160000 Lt, rugsėjo mėn. – 99814 Lt), paskolos grąžinimui užsienio kreditoriui (2014-05-14 G. M. LP I. L. suteikė 600000 Eur paskolą), vykdė kredito grąžinimą Lietuvos kreditoriui (2014-09-03 „Swedbank“, AB suteikė 3150000 Lt kreditą), vykdė grynųjų pinigų išėmimus bankomatuose bei vykdė pervedimus šeimos nariams ir kitiems fiziniams asmenims. Tikrinamuoju laikotarpiu (2016–2017 metais) UAB "K1" į I. L. sąskaitą pervestos 869700 Eur piniginės lėšos taip pat buvo naudojamos šeimos einamųjų poreikių tenkinimui (Patikrinimo akto 6, 7 lentelės, 9-11 psl.),

7) Inspekcijos informacinių bazių duomenimis, UAB "K1" įregistruota 2002-06-03. Nuo 2019-03-04 bendrovės vadovas T. E. (Pareiškėjos dukters P. J. sutuoktinis). I. L. vieninteliu

bendrovės akcininku buvo laikotarpiais nuo 2006-12-19 iki 2007-10-23 ir nuo 2019-08-01 iki 2019-08-19, o laikotarpiu nuo 2015-12-30 iki 2019-08-01 I. L. priklausė 39,52 proc. UAB "J1" akcijų. 2016-05-08 UAB "K1" atskyrimo sąlygų pagrindu buvo įsteigta bendrovė „Sveikata ir poilsis Druskininkuose“. 2019-07-16 neeiliniame visuotiniame akcininkų susirinkime patvirtintos UAB "K1" atskyrimo sąlygos, nusprendžiant atskyrimo sąlygų pagrindu įsteigti papildomai dvi bendroves – UAB "L1" ir UAB "C1" Atskyrimo sąlygų sudarymo dieną (2019-05-28) bendrovės akcininkai UAB "R1" (60,48 proc.) ir I. L. (39,52 proc.) (Patikrinimo akto 10 lentelė, 15 psl., Tyrimo ataskaita, 15, 16 psl., Gyventojų registro išrašai),

8) 2019-05-28 atskyrimo sąlygose nurodyti po UAB "K1" atskyrimo įregistruotų naujų bendrovių įstatinio kapitalo akcininkai: UAB "L1" akcininkai – UAB "R1" kuriai priklausys 69,27 proc. akcijų, ir I. L., kuriam priklausys 30,73 proc.; UAB "C1" akcininkas I. L., kuriam priklausys 100 proc. akcijų; po atskyrimo veiklą tęsiančios UAB "K1" akcininkas I. L.. Po UAB "K1" atskyrimo, nuo 2019-08-01 iki 2019-09-19 vienintelis bendrovės akcininkas buvo I. L., nuo 2019-09-19 akcininkais tapo ir Pareiškėjos dukros U. K. bei P. J. (turėjo po 33 proc.), o nuo 2020-11-27 P. J. yra vienintelė akcininke (Tyrimo ataskaita, 15 psl.),

9) UAB "K1" nuo 2012 metų turėjo nepaskirstyto pelno, dirbo pelningai (išskyrus 2015 ir 2017 m.), tačiau dividendų akcininkams niekada nemokėjo. Pagal I. L. įformintus paskolų sandorius su UAB "K1" nustatyta, kad nuo 2012 metų iš bendrovės pradėtos gauti pinigines lėšas ir jų grąžinimas nebuvo vykdomas pagal sutartyse numatytas sąlygas. Negrąžintų paskolų likučiai nustatyti: 2012-12-31 – 323776,23 Lt, 2013-12-31 – 200954,94 Lt; 2014-12-31 – 1068385,26 Lt; 2015-12-31 – 554425,76 Eur; 2016-12-31 – 999645,55 Eur; 2017-12-31 – 849422,82 Eur; 2018-12-31 – 849422,82 Eur. Pagal 2018-01-23 paskolos sutartį Nr. SR18-1 I. L. buvo įsipareigojęs 849422,82 Eur, t. y. 2017-12-31 negrąžintas pinigines lėšas, grąžinti iki 2019-12-31, tačiau pagal 2019-08-01 UAB "K1" atskyrimo sąlygas I. L. Eur skola perėjo į naujai įsteigtą bendrovę UAB "L1" (Patikrinimo akto 11 lentelė, 16 psl., Tyrimo ataskaita, 16 psl.),

10) UAB "L1" įregistruota 2019-08-01, išregistruota 2020-05-11, UAB "R1" perėmus UAB "L1" teises ir prievoles. Nuo 2019-08-01 iki 2019-11-28 akcininkais buvo I. L. (30,73 proc.) ir UAB "R1" (69,27 proc.), nuo 2019-11-28 iki 2020-05-11 - UAB "R1" (100 proc.). Šios bendrovės vadovu buvo I. L., kuris buvo vienintelis įdarbintas asmuo įmonėje. VĮ Registrų centras duomenimis, UAB "L1" finansinių ataskaitų neteikusi. 2019-05-30 perduodamo turto ir įsipareigojimų sąrašė, kurį pasirašė UAB "K1" generalinis direktorius T. E. ir UAB "L1" direktorius I. L., nurodytas atskyrimo būdu steigiamai bendrovei „R2“ perduodamas turtas ir įsipareigojimai: garažas, adresu Gedimino pr. 20, Vilnius, valstybiniame patentų biure registruoti prekių ženklai, UAB "F1" UAB "S1" UAB "H1" UAB "E1" UAB "N1" akcijos, reikalavimo teisės į T. E. (50000 Eur pagal paskolos sutartį), I. L. (849423 Eur pagal paskolos sutartį), UAB "S1" (37229 Eur pagal paskolos sutartį), pinigines lėšas – 303190 Eur. Po UAB "K1" atskyrimo I. L. priklausė 8456141 vnt. UAB "L1" akcijų, kurias pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį pardavė bendrovei „T1“ už 2452280,89 Eur, numatant atsiskaitymą per vienerius metus nuo sutarties pasirašymo dienos. I. L. 2021-04-30 paaiškinime nurodė, kad nėra pilnai atsiskaityta, tačiau prievolės pagal akcijų pardavimą didžiąja dalimi įskaitytos po 2019-12-31, t. y. pagal 2020-05-12 susitarimą dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo.

Inspekcija nustatė, kad nuo 2019-08-01 (kai I. L. 849422,82 Eur įsipareigojimai iš UAB "K1" perėjo UAB "L1" iki 2020-05-12 (kai UAB "R1" perėmė UAB "L1" teises ir prievoles) nebuvo vykdomi jokie piniginių lėšų grąžinimai (Tyrimo ataskaita, 16, 17 psl., I. L. 2021-04-30 paaiškinimas, 2 psl., 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartis, 2020-05-12 susitarimas dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo, kt.).

#### *Dėl piniginių lėšų iš UAB "B1"*

11) 2017 – 2018 m. Pareiškėja su UAB "B1" kurią tuo metu atstovavo direktorė P. N. (buvo direktorė nuo 2017-03-10 iki 2019-10-22), sudarė 2 paskolos sutartis: 2017-11-28 paskolos sutartyje nurodyta, kad UAB "B1" įsipareigoja į Pareiškėjos sąskaitą pervesti 500000 Eur; pagal 2018-08-01 paskolos sutartį – 100000 Eur. Sutartyse numatytas paskolos

gražinimas su apskaičiuotomis palūkanomis per 5 metus, o už negražintą paskolą Paskolos gavėja mokės 2,1 proc. dydžio metines palūkanas Sprendimą suteikti Pareiškėjai 500000 Eur paskolą priėmė įmonės valdyba 2017-11-24. Valdybos posėdyje dalyvavo I. L., dukra U. K., T. E. ir O. L. (Pareiškėją atstovaujantis advokatas), sprendimas priimtas vienbalsiai keturiais balsais (Tyrimo ataskaita, 12, 13 psl., 2017-11-28, 2018-08-01 paskolos sutartis).

12) UAB "B1" 2017-12-15 pervedė Pareiškėjos sutuoktiniui 200000 Eur ir 2018 m. pervedė 400000 Eur. Pareiškėja 2017–2018 m. pervedė minėtas lėšas I. L., kuris naudojo įvairiems apmokėjimams už pirkinius/paslaugas, piniginių lėšų pervesta ir į užsienyje turimą sąskaitą, ir dukrai U. K. (Tyrimo ataskaita, 13 psl., „Swedbank“, AB, sąskaitos išrašai).

13) UAB "R1" pateiktos informacijos duomenimis, UAB "B1" Pareiškėjai pinigines lėšas skolino gavusi iš banko „Swedbank“, AB paskolą. Pagal 2017-10-27 susitarimą Nr. 12-043852-IN-8 Dėl 2012-09-27 kredito sutarties Nr. 12-043852-IN sąlygų pakeitimo ir papildymo, „Swedbank“, AB suteikė UAB "B1" papildomai 1500000 Eur kreditą, kurio paskirtis – dividendų išmokėjimui, Kredito gavėjo paskoloms akcininkams ir/ar susijusiems asmenims suteikti ar re finansuoti. Kreditas į bendrovės sąskaitą pervestas 2017-11-02. Pareiškėja 2021-05-13 paaiškinime nurodė, kad 2018 m. UAB "A1" pervedė pinigines lėšas pagal 2017-11-28 ir 2018-08-01 paskolos sutartis, skola gražinta (įskaityta) pagal 2021-01-04 priešpriešinių prievolių įskaitymo aktą. Teigiama, kad iš UAB "B1" skolinosi pinigines lėšas asmeniniams poreikiams ir jas panaudojo būsto remontui (Tyrimo ataskaita, 13, 14 psl., Pareiškėjos 2021-05-13 paaiškinimas, 3, 4 psl., 2021-01-04 priešpriešinių prievolių įskaitymo aktas, kt.).

14) UAB "B1" įregistruota 2003-05-02. Paskolų teikimo metu (2017–2018 m.) vienintelis įmonės akcininkas buvo UAB "K1" (UAB "K1" 39,52 proc. akcijų turėjo Pareiškėjas ir 60,48 proc. – UAB "R1" Pagal 2016-11-22 akcininkų sprendimą UAB "B1" valdybos nariais buvo I. L., T. E., O. L. ir U. K., kurie pagal bendrovės įstatus išrinkti ketveriems metams. 2018-05-03 vienintelio akcininko UAB "K1" sprendimu nuspręsta UAB "B1" pertvarkyti atskyrimo būdu. Pagal 2018-06-28 UAB "B1" atskyrimo sąlygas, bus sukurtos dvi naujos bendrovės, kurių įstatinis kapitalas formuojamas atskyrimo dalyvaujančios bendrovės „A1“ įstatinio kapitalo pagrindu. UAB "B1" kuri toliau tęsia veiklą, dalis atskiriama ir šiai daliai priskirtų turto, teisių bei pareigų pagrindu sukurtos naujos, tos pačios teisinės formos bendrovės – UAB "N1" ir UAB "E1" Kreditoriniai įsipareigojimai ir debitoriniai reikalavimai paskirstomi tokiu būdu: 1) po atskyrimo veiklą tęsianti UAB "B1" pasilieka visus kreditorius, išskyrus banką „Swedbank“, AB, iš kurio gauta pagal 2012-09-27 Kredito sutartį Nr. 12-043852-IN paskola 2167864,64 Eur sumai, pereina UAB "N1" 2) po atskyrimo veiklą tęsianti UAB "B1" pasilieka visus debitorius, išskyrus: UAB "N1" perduodamą reikalavimą į O. L. pagal 2017-11-28 paskolos sutartį (likusi negražinta paskolos suma 245800 Eur) ir 438,52 Eur palūkanos; UAB "E1" perduodamus debitorius: a) reikalavimus į Pareiškėją pagal 2017-11-28 paskolos sutartį (paskolos suma 310000 Eur ir palūkanos 1440,08 Eur);

b) reikalavimus į P. J. pagal 2017-11-28 paskolos sutartį (paskolos suma 200000 Eur ir 138,08 Eur); 3) UAB "B1" valdytos UAB "D1" akcijos atskyrimo metu perduodamos UAB "E1" perduodamų akcijų vertė – 37653 Eur. Taigi, pagal UAB "B1" atskyrimo sąlygas, atskyrimo metu steigiama UAB "E1" iš UAB "B1" perėmė debitorinius reikalavimus pagal 2017-11-28 paskolos sutartis su Pareiškėja ir jos dukra P. J., t. y. visi Pareiškėjos įsipareigojimai (paskolos ir palūkanos) perėjo į UAB "E1" Po atskyrimo UAB "K1" tampa UAB "N1" UAB "E1" ir UAB "B1" vienintele akcininke. Po UAB "B1" atskyrimo, nuo 2018-08-28 iki 2019-08-01 vienintelis akcininkas buvo UAB "K1" nuo 2019-08-01 akcininkas UAB "C1" UAB "B1" vidutinis darbuotojų skaičius 2016 m. buvo 96 darbuotojai, 2017–2018 m. – 98 darbuotojai, 2019 m. – 103 darbuotojai. UAB "B1" pateiktų finansinių ataskaitų duomenimis, 2016–2018 m. finansinius metus įmonė baigė nuostolingai dėl atliekamų remonto ir restorano plėtros darbų, o 2019 m. finansinius metus baigė pelningai (pelnas 164254 Eur) (Patikrinimo akto 13 lentelė, 20 psl., Tyrimo ataskaita, 7–10 psl.).

15) UAB "E1" įregistruota 2018-08-28, išregistruota 2020-05-07 UAB "R1" perėmus teises ir prievoles. Bendrovės akcininkais buvo nuo 2018-08-28 iki 2019-11-29 UAB "K1" nuo 2019-11-29 iki 2020-05-07 - UAB "R1" bendrovei vadovavo I. L., kuris buvo vienintelis įdarbintas

asmuo (dirbo nuo 2019-04-09 iki 2020-05-07). Nuo 2018-08-28, kai UAB "E1" perėmė Pareiškėjos 600000 Eur įsipareigojimus, iki 2020-05-07, kai UAB "R1" perėmė UAB "E1" teises ir prievolės, Pareiškėja nevykdė jokių piniginių lėšų grąžinimų. UAB "E1" 2018 metais pardavimo pajamos sudarė 10000 Eur, veiklos sąnaudos 11234 Eur, ataskaitinių metų pelnas sudarė 6756 Eur, nepaskirstytasis pelnas 4321 Eur, 1100000 Eur po vienerių metų gautinas sumas sudarė iš UAB "B1" perkelti Pareiškėjos ir P. J. įsipareigojimai (Tyrimo ataskaita, 10, 11 psl., Juridinių asmenų duomenys apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas FR0711 už 2018 m.).

16) Pagal UAB "B1" 2018-06-28 atskyrimo sąlygų priedą, UAB "M1" perduodamas ilgalaikis turtas, O. L. debitorinis reikalavimas pagal kredito sutartį – 245800 Eur ir įsipareigojimai bankui „Svvedbank“, AB pagal 2012-09-27 Kredito sutartį Nr. 12-043852-IN su atitinkamais priedais ir pakeitimais, kredito bendra suma – 2281966,64 Eur. UAB "N1" 2018–2020 m. dirbo nuostolingai (Patikrinimo akto 15 lentelė, 21 psl., Tyrimo ataskaita, 11 psl.).

*Dėl piniginių lėšų iš UAB "R1"*

17) Pagal 2018-10-23 paskolos sutartį I. L. (Paskolos gavėjas) iš UAB "R1" kurią atstovavo direktorė Pareiškėja, pasiskolino 225000 Eur, kuriuos įsipareigojo grąžinti iki 2019-12-31. Sutartyje nurodyta, kad paskolos gavėjas mokės 2 proc. metinių palūkanų nuo negrąžintos paskolos dalies. Sprendimą suteikti paskolą vienasmenei įmonės akcininkui priėmė įmonės valdyba 2018-10-22. Valdybos posėdyje dalyvavo I. L., dukra U. K. ir T. E.. Sprendimas priimtas vienbalsiai. Be to, minėtu sprendimu sandorį įgaliota pasirašyti bendrovės „T1“ direktorė Pareiškėja. UAB "R1" pinigines lėšas skolino iš apyvartinių lėšų, kurios buvo gautos pardavus įmonės valdytą finansinį turtą, t. y. Uždarėjo tipo informuotiesiems investuotojams skirtos investicinės UAB "I1" akcijas. UAB "R1" į I. L. sąskaitą pervedė dalimis 2018–2019 m. iš viso 223000 Eur. I. L. pinigines lėšas naudojo šeimos einamųjų poreikių tenkinimui, didžiąją dalį išlaidų sudarė apmokėjimai įmonėms už prekes, paslaugas, gyvenamojo būsto gerinimui. Apie pasiskolintų piniginių lėšų grąžinimą I. L. nurodė, kad iš dalies paskola grąžinta 2020-05-12 įskaitymu (23000 Eur), likusi suma pilnai grąžinta įskaitymu po 2021-01-04 (Patikrinimo akto 9 lentelė, 12, 13 psl., Tyrimo ataskaita, 34–36 psl., I. L. 2021-04-30 paaiškinimas, 4 psl., 2018-10-23 paskolos sutartis, kt.),

18) UAB "R1" įregistruota 1997-06-27. I. L. yra vienintelis įmonės akcininkas ir nuo 2019-11-08 yra įmonės direktorius. I. L. įmonėje įdarbintas nuo 2019-11-22, nuo 2016-03-01 iki 2019-11-21 ir nuo 2021-04-12 įmonėje dirbo / dirba ir Pareiškėja (tikrinamuoju laikotarpiu įmonėje dirbo iš viso keturi asmenys). UAB "R1" 2016-10-11 vienintelio akcininko I. L. sprendimu, ketvirtų metų laikotarpiui sudaryta iš trijų narių bendrovės valdyba (I. L., T. E. ir U. K.). UAB "R1" perėmusi šių įmonių teises ir prievolės: nuo 2020-05-11 UAB "L1" nuo 2020-06-08 UAB "F1" nuo 2020-05-07 UAB "E1" nuo 2011-12-16 UAB "O1" nuo 2006-07-20 iki 2006-10-11 UAB "G1" UAB "R1" pateiktų finansinių ataskaitų duomenimis, 2016 - 2019 metais dirbo pelningai ir 2019-12-31 nepaskirstytas pelnas sudarė 652370 Eur. UAB "R1" 2020-06-19 pateiktame paaiškinyje nurodė, kad bendrovės pajamos 2016 m. buvo 5331925 Eur, 2017 m. – 8844039 Eur, 2018 m. – 3856595 Eur, 2019 m. - 4285019 Eur (Patikrinimo akto 17 lentelė, 22 psl., Tyrimo ataskaita, 31–33 psl.).

19) Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja ir jos sutuoktinis su UAB "R1" sudarė du akcijų pirkimo–pardavimo sandorius: 1) pagal 2019-11-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį UAB "R1" parduotos UAB "F1" akcijos (bendra pardavimo kaina – 98471 Eur). Sutartį pasirašė sutuoktiniai, kaip pardavėjai, ir Pareiškėja, kaip UAB "R1" direktorė. UAB "R1" pateikė informaciją, kad 2019-12-31 su I. L. nebuvo atsiskaičiusi; 2) pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį I. L. UAB "R1" pardavė UAB "L1" akcijas už 2452280,89 Eur sumą. Sutartį (kaip pardavėjai) pasirašė abu sutuoktiniai bei UAB "R1" direktorius (pavardė nenurodyta, bet iš parašo matyti, kad tai I. L. parašas). Bendrovė su I. L. už akcijas iš dalies atsiskaitė užskaitos būdu pasirašius 2020-05-12 ir 2021-01-04 susitarimus dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo (Tyrimo ataskaita, 33, 34 psl.).

20) 2020-05-12 susitarime dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo nurodyta, kad pagal 2018-01-23 paskolos sutartį UAB "K1" suteikė I. L. 849422,82 Eur paskolą. Po UAB "K1"

atskyrimo proceso skolą perėmė UAB "L1" o šią bendrovę prijungus prie motininės įmonės UAB "R1" ir ją 2020-05-11 išregistravus, I. L. liko skolingas 849422,82 Eur UAB "R1" I. L. taip pat skolingas UAB "R1" 223000 Eur pagal 2018-10-23 paskolos sutartį, o bendrovė I. L. skolinga 2452280,89 Eur pagal 2019-11-28 sutartį už UAB "L1" akcijas. Šiuo susitarimu užskaitoma I. L. 849422,82 Eur skola pagal 2018-01-23 paskolos sutartį ir dalis skolos – 23000 Eur pagal 2018-10-23 paskolos sutartį (iš viso užskaityta I. L. skola 872422,82 Eur). Po šio susitarimo UAB "R1" ir I. L. tarpusavio prievolė liko: UAB "R1" skolinga I. L. pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį 1579858,07 Eur, o I. L. skolingas UAB "R1" 200000 Eur pagal 2018-10-23 sutartį (Tyrimo ataskaita, 35, 36 psl.),

21) 2021-01-04 susitarime dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo nurodyta, kad pagal 2018-10-23 paskolos sutartį I. L. skolingas UAB "R1" 200000 Eur ir pagal 2017-11-28 paskolos sutartį I. L. ir jo sutuoktinė skolingi 600000 Eur UAB "B1" Be to, UAB "R1" skolinga I. L. pagal 2019-11-28 UAB "L1" akcijų pirkimo - pardavimo sutartį 1579858,07 Eur, o šiuo susitarimu iškaičius I. L. ir jo sutuoktinės 800000 Eur prievoles, UAB "R1" liko skolinga I. L. pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį 779858,07 Eur (Tyrimo ataskaita, 36 psl.),

22) Pagal 2020-05-12 ir 2021-01-04 susitarimus dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo buvo užskaitytos šios sutuoktinių sudarytos paskolų sutartys, kurių bendra suma sudarė 1672422,82 Eur: I. L. 8492,82 Eur skola UAB "K1" I. L. 223000 Eur skola UAB "R1" Pareiškėjos 600000 Eur skola UAB "B1" (Tyrimo ataskaita, 36, 37 psl.).

23) 2020-10-15 UAB "R1" pervedė į I. L. sąskaitą 50657,44 Eur, mokėjimo paskirtyje nurodant „dalinis atsiskaitymas už akcijas pagal 2019-11-28 pirkimo–pardavimo sutartį“. 2020-05-12 susitarime nurodyta, kad UAB "R1" lieka skolinga I. L. pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį 1579858,07 Eur, o I. L. lieka skolingas UAB "R1" pagal 2018-10-23 paskolos sutartį 200000 Eur. 2021-01-04 susitarime nurodyta, kad UAB "R1" lieka skolinga I. L. pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį 779858,07 Eur, įmonei Pareiškėja ir jos sutuoktinis nėra skolingi, t. y. 2021-01-04 susitarime neįvertinta UAB "R1" 2020-10-15 pervesta 50657,44 Eur suma (Tyrimo ataskaita, 36 psl.).

Inspekcija Sprendime apibendrina nustatytas esmines faktines aplinkybes:

1. I. L., 2006 m. tapęs UAB "K1" akcininku, iš savo paties tiesiogiai valdomos įmonės tęstinį laikotarpį iki 2017 m. (imtinai) skolinosi pinigines lėšas. Pareiškėjos sutuoktiniui pinigines lėšas tiek tikrinamuoju, tiek ankstesniais laikotarpiais buvo sistemingai pervedamos beveik kiekvieną mėnesį ir per mėnesį po kelis kartus. I. L. su UAB "K1" paskutinę paskolos sutartį sutartį įformino 2017-01-30, tačiau vėliau 2017 ir 2018 m. piniginių lėšų skolinimosi sandorius įformino Pareiškėja su UAB "B1" o 2018–2019 m. pinigines lėšas šeimos asmeniniams poreikiams vėl skolinosi I. L. iš UAB "R1"

2. I. L. visus sprendimus dėl piniginių lėšų skolinimosi iš UAB "K1" UAB "R1" UAB "B1" priimdavo pats, nes paskolų sandorių įforminimo metu galėjo daryti įtaką juridinio asmens priimtiems sprendimams kaip akcininkas, generalinis direktorius arba valdybos narys.

3. Paskolų grąžinimui nenumatytos jokios grąžinimo garantijos, t. y. suteikimas neužtikrintas turto įkeitimu, laidavimu ar garantija.

4. Piniginės lėšos buvo naudojamos šeimos einamųjų poreikių tenkinimui ir pragyvenimui. Mokesčių administratorius iš surinktos informacijos nenustatė, jog I. L. pasiskolintos pinigines lėšos buvo naudojamos verslui. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2016–2019 m. vartojimo išlaidos sudarė 1793851 Eur.

5. Dėl 2021-12-20 paaiškinime I. L. nurodytų teiginių, kad 2015–2020 m. pajamos sudarė 4665180,92 Eur ir GPM sumokėta 450579,10 Eur, Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis tikrintu laikotarpiu (2016–2019 m.) gavo iš viso 2955435 Eur pajamų (2016 m. – 745697 Eur, 2017 m. – 26897 Eur, 2018 m. – 21829 Eur, 2019 m. – 2161012 Eur) (Patikrinimo akto 18 lentelė). Sutuoktinių nuolatinio pobūdžio pajamos, t. y. darbo užmokestis, lyginant su pasiskolintų piniginių lėšų sumomis (2016 m. – 820164,60 Eur, 2017 m. – 250000 Eur, 2018 m. – 603000 Eur, 2019 m. – 20000 Eur) yra labai mažos. 2016 ir 2019 m. didžiąją pajamų dalį sudarė

pajamos už 2012 m. parduotas UAB "K1" akcijas, nuo kurių apskaičiuotas mokėtinas GPM virš 400000 Eur, tačiau tai vienkartinis sandoris. Be to, pajamų mokesčio sumokėjimas nuo vienos rūšies apmokestinamųjų pajamų, neatleidžia mokesčių mokėtojo nuo mokesčio mokėjimo gavus kitų apmokestinamųjų pajamų,

6. UAB "R1" turi nekilnojamojo turto ir 2021 m. pardavė du nekilnojamojo turto objektus (2021-04-30 ir 2021-07-21), tačiau pagal 2021-10-19 pateikto paaiškinimo datą, iš minėto turto pardavimo nebuvo atsiskaityta su I. L.. 2021-04-15 UAB "R1" iš I. L. įsigijo butą su žemės sklypu, adresu Pakalnės g. 21-2, Druskininkai. I. L. turėjo finansines galimybes grąžinti pinigines lėšas UAB "K1" ką ir darė 2016 m., tačiau grąžino tik nedidelę dalį. Nors 2016 m. pagal 2012-02-29 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas už parduotas UAB "K1" akcijas iš O. H. gavo 715361 Eur, o 2019 m. – 2120000 Eur, tačiau 2016 m. tik dalį gautų pajamų panaudojo pervedant į UAB "K1" sąskaitą, t. y. 2016 m. pervedė 182625,81 Eur ir 2017 m. pervedė 200000 Eur grąžinant paskolą.

7. UAB "C1" nors ir deklaravo vykdomą veiklą „Nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas“, tačiau po UAB "K1" atskyrimo naujai įsteigtai įmonei joks nekilnojamas turtas nebuvo perduotas, o pagal 2019-05-30 perduodamo turto ir įsipareigojimų sąrašą, UAB "C1" buvo perduotos tik UAB "B1" akcijos (pagal įmonės finansines ataskaitas, pagrindinis įmonės turtas yra finansinis turtas – 858959 Eur) ir 16000 Eur piniginių lėšos. Be to, UAB "C1" 2019–2020 m. veiklos nevykdė, pajamų negavo, patyrė tik sąnaudas. VĮ Registrų centras duomenimis, UAB "L1" finansinių ataskaitų neteikusi, o pateiktose Metinėse pelno mokesčio deklaracijose už 2019 m. deklaravo Pajamų (pelno) padidininimo sumą – 20131,32 Eur (palūkanos už paskolas Pareiškėjui), t. y. pateiktos deklaracijos duomenimis, įmonė veiklos nevykdė. Tiek UAB "C1" tiek UAB "L1" dirbo tik vienas asmuo – Pareiškėjos sutuoktinis, įmonės veiklos nevykdė, patyrė sąnaudas. Po UAB "B1" padalinimo, šios įmonės pelningumas išaugo, o UAB "N1" dirbo nuostolingai. UAB "E1" pateiktos finansinės ataskaitos už 2018 m. duomenimis, pajamos sudarė 10000 Eur, grynasis pelnas 6756 Eur, nepaskirstytasis pelnas 4321 Eur, o po vienerių metų gautinos sumos 1100000 Eur. I. L. pripažino, jog paskolos suteikimo metu UAB "B1" veikla buvo nuostolinga ir ji neturėjo laisvų piniginių lėšų skolinimui, tai patvirtina ir UAB "B1" finansiniai rodikliai (deklaruotas nuostolis 2016 m. – 28139 Eur, 2017 m. – 16065 Eur, 2018 m. – 609398 Eur). Taigi, UAB "B1" dirbdama nuostolingai, papildomai skolinosi pinigines lėšas iš banko tam, kad dalį jų galėtų perskolinti valdybos nario I. L. sutuoktinei asmeninių poreikių finansavimui.

8. I. L. 2006 m. įsigijus UAB "K1" akcijas, niekada nebuvo mokėti dividendai, nors tikrinamuoju laikotarpiu nepaskirstytasis pelnas buvo: 2016 m. – 1036268 Eur, 2017 m. – 860781 Eur, 2018 m. – 1267017 Eur, 2019 m. – 474617 Eur (nepaskirstytasis pelnas iki tikrinto laikotarpio: 2012 m. – 1300330 Lt, 2013 m. – 2646804 Lt, 2014 m. – 5621279 Lt, 2015 m. – 1326167 Eur). 2021-12-20 paaiškiniame I. L. ir UAB "R1" nepateikė informacijos dėl ko UAB "R1" kurios nepaskirstytasis pelnas 2017 m. buvo 95486 Eur, 2018 m. – 559191 Eur, 2019 m. – 652370 Eur, nemokėjo dividendų.

9. I. L. UAB "K1" nesumokėtų palūkanų likučiai: 2015-01-01 – 18785,50 Eur, 2015-12-31 – 31278,83 Eur, 2016-12-31 – 2947,66 Eur, 2017-12-31 – 2947,66 Eur, 2018-12-31 – 0 Eur. I. L. į UAB "K1" sąskaitą pervedė apskaičiuotas palūkanų sumas: 2016-11-30 – 58500,05 Eur, 2018-07-07 – 2947,66 Eur (iš viso 61447,71 Eur). Inspekcija bendrovei palūkanų forma pervestas pinigines lėšas (61447,71 Eur) patikrinimo metu įvertinto mažinant I. L. apmokestinamąsias pajamas, t. y. iš paskolų forma gautų pajamų atimtos palūkanos ir grąžintos pinigines lėšos. UAB "P1" pateikė informaciją, kad palūkanų suma pagal I. L. suteiktas paskolas 2018-12-31 sudarė 309,86 Eur, 2019-12-31 – 4729,15 Eur, 2020-12-31 – 6630,52 Eur, prievolė mokėti palūkanas yra pasibaigusi priešpriešinių prievolių įskaitymu 2021 metais. Be to, mokesčių administratorius nenustatė I. L. sumokėtų UAB "R1" palūkanų. UAB "R1" pateikė informaciją, kad palūkanų suma pagal Pareiškėjai suteiktas paskolas 2016-12-31 sudarė 0 Eur, 2017-12-31 – 946,72 Eur, 2018-12-31 – 12290,16 Eur, 2019-12-31 – 24855,74 Eur. UAB "B1" pateikė informaciją, kad palūkanų suma pagal minėtas

paskolas 2017-12-31 sudarė 195,62 Eur, 2018-08-28 – 4516,43 Eur. Mokesčių administratorius nenustatė Pareiškėjos sumokėtų palūkanų.

Inspekcija sutiko su Kauno AVMI padarytomis išvadomis, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis nebuvo suinteresuoti gražinti turimas paskolas, o sudaryti regimybę (pinigine išraiška gražinant nedidelę dalį – 574372,36 Eur gautų lėšų) ir atitinkamą sandorių seką jų gražinimui, t. y. tikslingai numatė sutuoktinių įsipareigojimų gražinimo schemą su susijusiais juridiniais vienetais, t. y. sutuoktinių Valdo ir U. L. reikalavimus perkelti į naujai steigiamas įmones, I. L. parduoti naujai įsteigtos UAB "L1" akcijas savo valdomai UAB "P1" taip imituojant įsiskolinimus tarpusavyje, įvykdyti sutuoktinių reikalavimus perėmusių įmonių prijungimą prie I. L. valdomos UAB "R1" ir užskaityti įsipareigojimus, taip imituojant piniginių lėšų gražinimą ir nepatiriant išlaidų realia pinigine išraiška, I. L. užskaitos būdu paskolą buvo padengęs ir iki tikrinto laikotarpio, t. y. 2013 m. I. L. UAB "K1" pardavė UAB "F1" akcijas, atsiskaitymas vyko užskaitos būdu dengiant jo paskolinius įsiskolinimus UAB "K1" (Sprendimas, 26–29 psl.).

Inspekcija išdėstė MAĮ 67 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas ir nurodė, kad mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius. O tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei pareiškėjo, nei atsakovo nurodomoms aplinkybėms, sprendimas turi būti priimtas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta (žr., pvz., LVAT 2003-12-15 nutartį adm. byloje Nr. A-11-648/2003; 2013-01-29 nutartį adm. byloje Nr. A-556-622/2013; 2014-06-25 nutartį adm. byloje Nr. A-556-1379/2014, 2021-04-21 nutartį adm. byloje Nr. A-715-556/2021).

Inspekcija konstatavo, kad mokesčių administratoriaus teiginiai yra motyvuoti, pagrįsti įrodymais – mokesčių administratorius pareigas, nustatytas MAĮ 67 straipsnyje, įvykdė. Tuo tarpu mokesčių mokėtoja, neigdama mokesčių administratoriaus poziciją, faktinių duomenų, kurie leistų spręsti kitaip, nepateikė. Skunde teikiami paaiškinimai dėl mokamo GPM, sudengtos įskaitymais sumos (1672422,82 Eur) pagal 2019-11-28 UAB "L1" akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, UAB "L1" akcijų pardavimą, paskolų iš kitų šaltinių nebuvo pagrįsti įrodymais, todėl Inspekcija pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjos su sutuoktiniu I. L. sudaryti sandoriai dėl paskolų gavimo iš kontroliuojamų įmonių siekiant gauti neapmokestinamųjų pajamų (siekiant mokesstinės naudos) ir per 2016–2019 m. gautos 1056549,40 Eur kitos pajamos apmokestintos GPM.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos Sprendimas naikintinas, Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas tarp Pareiškėjos ir mokesčių administratoriaus kilo dėl mokesčių administratoriaus nurodymo Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 77803,71 Eur GPM, 18023,12 Eur GPM delspinigių ir 23341 Eur GPM baudą.

Mokesčių administratorius patikrinimo metu konstatavo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis I. L. sudarė formalius paskolų sandorius su susijusiomis įmonėmis UAB „R1“, UAB „A1“, UAB „T1“, kurių tikslas buvo paskolų forma iš kontroliuojamų įmonių gauti neapmokestinamųjų pajamų. Formaliai įformindami šias sutartis, sutuoktiniai siekė pagrindinio tikslo – išvengti GPM mokėjimo.

Patikrinimo metu nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu (2016–2019 m.) pagal su minėtomis įmonėmis įformintas paskolų sutartis Pareiškėja ir V. K. iš viso gavo 1693164,60 Eur. Pripažinus, kad pervedimų / realių užskaitų forma Pareiškėja ir jos sutuoktinis paskolų davėjai – UAB „R1“ gražino 636615,20 Eur, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, patikrinimo metu vertinta, kad Pareiškėja ir I. L. gavo 1056549,40 Eur neapmokestintų pajamų. Įvertinus tai, kad sutuoktiniai vedė bendrą ūkį, pinigines lėšas paskolų forma gavo abu sutuoktiniai, visos paskolų forma gautos piniginės lėšos padalintos pusiau ir nustatyta, kad Pareiškėja gavo 528274,70 Eur (2016 m. – 193359,90 Eur, 2017 m. – 24888,64 Eur, 2018 m. – 300026,17 Eur ir 2019 m. – 10000 Eur) neapmokestintų kitų pajamų.

Pareiškėjos įsitikimu, skundžiamas Sprendimas yra nepagrįstas ir neteisėtas, todėl naikintinas. Pareiškėja bei jo atstovas skunde ir Komisijos posėdžio metu išdėstė nesutikimo argumentus, susijusius su:

1) Sprendime padarytomis klaidomis. Pareiškėja nurodo, kad Inspekcijos Sprendimo 3 psl. argumentuojama, kad mokesčių mokėtojas vertino dovanojimo sandorius kaip realius, tačiau, Pareiškėjos teigimu, mokestinė nepriemoka kildinama išimtinai iš paskolos sutarčių, dovanojimo sandoriai neginčijami ir nevertinami; Sprendimo 6 psl. aprašant SPA Vilniaus grupės optimizavimo procesą ir rezultatus, painiojama, kokios įmonės buvo sukurtos ir kam perėjo jų kontrolė; Sprendimo 8 psl. mokesčių administratorius nepagrįstai apima daug platesnį, nei tiriamasis, laikotarpį; Sprendimo 9 psl. mokesčių administratorius nurodė, kad sutuoktiniai T1 gavo sąlyginai nedidelį darbo užmokestį, nereikšmingu laikant faktą, kad sutuoktiniai per laikotarpį nuo 2015 m. iki 2020 m. viso gavo 4665180,92 Eur pajamų, kas reiškia, kad ir Patikrinimo akte minima fiziškai negrąžintos paskolos suma – 1056549,40 Eur nesiekia nė ketvirtadalio šios sumos; Sprendimo 9 psl. mokesčių administratorius nepagrįstai teigia, kad UAB "B1" veikla buvo nuostolinga ir ji neturėjo laisvų piniginių lėšų skolinimui absoliučiai prieštarauja bet kokiai logikai.

2) Mokesčių administratoriaus paskolų santykio vertinimu. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius selektyviai pasirenka patikrinimo momentą, t. y. ignoruoja nusistovėjusius nuoseklius civilinius santykius tarp I. L. ir Pareiškėjos ir įmonių grupės. Pareiškėja akcentuoja, kad kartu su sutuoktiniu I. L. buvo pasiskolinę viso 2741105,93 Eur ir nuolat paskolas gražino. Vien per tiriamąjį laikotarpį – 2016–2019 m. buvo gražinta 575167,54 Eur, o net nepasibaigus tyrimui, buvo gražintos ir visos likusios paskolos (2020-05-12 ir 2021-01-04 priešpriešinių prievolių įskaitymo aktais). Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius vieną ir tą patį teisinį santykį (paskolą) vertina nenuosekliai, t. y., viena vertus, gražintas paskolas laiko tinkamais paskolos santykiais ir dėl jų pretenzijų nėra, kitu atveju paskolas, kurios negrąžintos tiriamojo laikotarpio metu (2016–2019 metais) laiko pajamomis. Be to, kai tos pačios paskolos yra gražintos dar iki tyrimo pradžios (nors ne per tiriamąjį laikotarpį) ir pateikiami tai pagrindžiantys įrodymai, mokesčių administratorius šių teisinių santykių jau nebevertina taip kaip ką tik įvertino. Pareiškėja akcentuoja, kad priešpriešiniu prievolių įskaitymu įvykdyta prievolė negali būti traktuojama niekaip kitaip kaip tik tinkamas prievolės įvykdymas, nes įskaitymas pagal LR CK 6.130–6.140 straipsnius yra lygiai toks pats teisėtas prievolių vykdymo būdas kaip ir grynų pinigų mokėjimas, čekio išrašymas ar bankinio pavedimo atlikimas. Mokesčių administratoriaus pozicija, jog įskaitymu gražintos lėšos „nebuvo gražintos realia pinigine išraiška“ yra nepaaiškinamas ir visiškai prieštarauja teisinės valstybės principui.

3) Paskolų teikimu per ilgą laikotarpį ir reguliariai; paskolos gavėjų atsiskaitymu su kitais kreditoriais ir skola susijusioms įmonėms tiriamojo laikotarpio metu; palūkanų sumokėjimu už 2016–2017 m.; įmonių grupės pertvarkymu.

4) MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymu. Pareiškėja akcentuoja, jog siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos. Pareiškėjos teigimu, patikrinimo medžiagoje neatskleidžiama, iš kokių požymių mokesčių administratorius nusprendė, kad I. L. ir Pareiškėja, pasiskolinę pinigų iš savo įmonių, mokėję palūkanas už naudojamą pinigus, numatė ateityje atlikti įmonių grupės pertvarkymą ir įskaityti priešpriešines prievoles, o ne gražinti paskolą. Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratorius nepagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalį.

Pažymėtina, kad nagrinėjamu atveju Kauno AVMI Patikrinimo akto ir Sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, Inspekcijos Sprendimo, taip pat ir šio Komisijos sprendimo aprašomosiose dalyse detalios aprašytos faktinės aplinkybės, todėl Komisija šioje sprendimo dalyje pakartotinai jų nebeatkartoja, akcentuodama tik esmines patikrinimo metu ir naujai mokestinio ginčo metu paaiškėjusias aplinkybes bei su ginču susijusias teisės aktų nuostatas.

Pagal MAĮ 69 straipsnio 1 dalį tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar

netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Pažymėtina, jog formuojamoje administracinių teismų praktikoje LVAT ne sykį yra akcentavęs, jog siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. 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 2008-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-250/2008, 2011-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A-575-371/2011, 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m., 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016, 2019-06-26 nutartis adm. byloje Nr. A-2031-556/2019, 2021-01-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-2667-442/2020 ir kt.).

Siekiant įrodyti aptariamą piktnaudžiavimą teise, be kita ko, tikslu taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, būtina nustatyti: 1) įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, ir 2) objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (žr., pvz., LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimą adm. byloje Nr. A-556-715/2013, 2016-02-08 nutartį adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius (LVAT 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A-502-1305/2008, 2013-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-97/2013, 2021-01-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-2667-442/2020 ir kt.). Ginčui pasiekus teismą, pastarasis turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais (LVAT 2008-05-29 nutartis adm. byloje Nr. A-525-828/2008, 2012-09-27 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1715/2012, 2013-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-97/2013, 2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017).

Vadovaujantis galiojančiu teisiniu reguliavimu ir LVAT praktika, darytina išvada, jog MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas tinkamai pritaikomas tik mokesčių administratoriui nustačius ir įrodžius, kad: 1) ūkinės operacijos turėjo pagrindinį tikslą – sudaryti sąlygas gauti mokestinę naudą; 2) jokių kitų ekonomiškai arba kitaip pagrįstų tikslų vertinamos ūkinės operacijos neturėjo. Tai reiškia, jog visa ginčo ūkinėse operacijose dalyvavusių asmenų veikla yra dirbtina ir negali būti pateisinta ekonomine, verslo logika; ir 3) mokestinė nauda, gauta iš ginčo ūkinių operacijų, buvo reali.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad tikrinamuoju laikotarpiu pagal įformintas paskolų sutartis I. L. iš UAB „Raminora“ gavo 870164,60 Eur, iš UAB „Translinija“ gavo 223000 Eur, Pareiškėja iš UAB „Anšilas“ gavo 600000 Eur piniginių lėšų.

Nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu dalis piniginių lėšų UAB "K1" buvo grąžinta, o negrąžintam piniginių lėšų likučiu, kuris sudarė 849422,82 Eur, 2018-01-23 pasirašyta paskolos sutartis Nr. SR-18-1. Nuo 2019-08-01 pagal UAB "K1" atskyrimo sąlygas visi I. L. įsipareigojimai pagal 2018-01-23 paskolos sutartį Nr. SR-18-1 849422,82 Eur perėjo į naujai įsteigtą įmonę UAB "L1" kuri 2020-05-11 reorganizavimo būdu prijungta prie UAB "R1" t. y.

I. L. įsipareigojimai perėjo į UAB "R1" kurie užskaitos būdu užskaityti 2020-05-12 susitarimu dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo.

UAB "B1" piniginių lėšų grąžinimai nebuvo vykdomi. 2018-08-28 pagal UAB "B1" atskyrimo sąlygas visi Pareiškėjos įsipareigojimai (paskolos) 600000 Eur perėjo į naujai įsteigtą įmonę UAB "E1" kuri 2020-05-07 reorganizavimo būdu prijungta prie UAB "R1" t. y. U. L. įsipareigojimai perėjo į UAB "R1" kurie užskaitos būdu užskaityti 2021-01-04 susitarimu dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo.

UAB "R1" piniginių lėšų grąžinimai nebuvo vykdomi. I. L. įsipareigojimai įmonei buvo užskaityti 2020-05-12 ir 2021-01-04 susitarimais dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo.

Taip pat iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad tikrinamuoju laikotarpiu su UAB „T1“ buvo sudaryti du akcijų pardavimo sandoriai:

– Pagal 2019-11-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, I. L. ir U. L. įmonei UAB "R1" pardavė UAB "F1" (akcininkais buvo UAB "K1" UAB "R1" ir I. L.) 98471 vnt. akcijų, bendra akcijų pardavimo kaina 98471 Eur. Sutartyje nurodyta, kad pinigines lėšas įmonė I. L. sumokės per vienerius metus nuo šios sutarties pasirašymo dienos. Sutartį pasirašė sutuoktiniai kaip pardavėjai ir U. L. kaip UAB "R1" direktorė. UAB "R1" pateikė informaciją, kad įmonė 2019-12-31 dienai su I. L. nebuvo atsiskaičiusi.

– Pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį I. L. UAB „T1“ pardavė 8456141 vnt. UAB "L1" akcijų už 2452280,89 Eur, kuriuos UAB "R1" įsipareigojo sumokėti per vienerius metus nuo šios sutarties pasirašymo dienos. Sutartį pasirašė I. L. ir U. L. bei UAB "R1" direktorius (pavardė nenurodyta, parašas I. L.). UAB „T1“ už akcijas iš dalies atsiskaitė pasirašius 2020-05-12 ir 2021-01-04 susitarimus dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo.

Mokesčių administratorius nustatė, kad 2020-05-12 ir 2021-01-04 susitarimais dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo, iš vienos pusės, buvo įskaityta 1672422,82 Eur I. L. ir U. L. skola UAB „T1“, susidariusi pagal 2018-01-23 paskolos sutartį Nr. SR18-1 su UAB "K1" (849422,82 Eur), pagal 2018-10-23 paskolos sutartį su UAB "R1" (223000 Eur), pagal 2017-11-28 paskolos sutartį su UAB "B1" (600000 Eur) ir, iš kitos pusės, UAB „T1“ 2452280,89 Eur skola I. L., susidariusi pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį I. L. UAB „T1“ pardavus 8456141 vnt. UAB "L1" akcijų. Po šio susitarimo I. L. ir U. L. UAB „T1“ nebeliko skolingi, UAB „T1“ skolinga I. L. 779858,07 Eur pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį.

Inspekcija Sprendime konstatavo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis I. L. nebuvo suinteresuoti grąžinti turimas paskolas, siekė sudaryti regimybę (dalis gautų lėšų buvo grąžinta pinigine išraiška) ir atitinkamą sandorių seką jų grąžinimui: a) tikslingai numatė sutuoktinių įsipareigojimų grąžinimo schemą su susijusiais juridiniais vienetais, t. y. Pareiškėjos ir I. L. reikalavimus perkelti į naujai steigiamas įmones, b) I. L. parduoti naujai įsteigtos UAB "L1" akcijas jo valdomai UAB "R1" taip imituojant įsiskolinimus tarpusavyje, c) įvykdyti sutuoktinių reikalavimus perėmusių įmonių prijungimą prie Pareiškėjos sutuoktinio valdomos UAB "R1" ir užskaityti įsipareigojimus, taip imituojant piniginių lėšų grąžinimą ir nepatiriant išlaidų realia pinigine išraiška.

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, išvadą, jog sutuoktinių Valdo ir U. L. sudaryti paskolų sandoriai su UAB „R1“, UAB „A1“ ir UAB „T1“ buvo formalūs, vienintelis sandorių tikslas buvo iš susijusių tiesiogiai valdomų įmonių paskolų forma gauti kitų pajamų ir išvengti GPM mokėjimo, mokesčių administratorius padarė įvertinęs visą eilę aplinkybių, t. y.:

– *Pareiškėjos sutuoktinio I. L. ir Pareiškėjos bei jiems paskolas teikusių įmonių tarpusavio ryšį ir galimą įtaką priimamiems sprendimams suteikti paskolas, atlikti struktūrinius pertvarkymus, perimti įsiskolinimus, parduoti akcijas, įskaityti priešpriešinius reikalavimus ir kt. (V, T1 visus sprendimus dėl piniginių lėšų skolinimosi iš UAB „R1“, UAB „T1“, UAB „A1“ priimdavo pats, nes paskolų sandorių įforminimo metu galėjo daryti įtaką juridinių asmenų priimtiems sprendimams kaip akcininkas, generalinis direktorius ar valdybos narys, sutuoktiniams 2019-11-28 UAB „R2“ akcijas parduodant UAB „T1“, šios įmonės vieninteliu akcininku buvo V, T1, kuris akcijų pardavimo sutartį pasirašė*

ir kaip pardavėjas ir kaip pirkėjas, šie ir kiti patikrinimo metu nustatyti esminiai sandoriai / ūkinės operacijos vyko tarp sutuoktinių ir įmonių, kurių akcininkais, direktoriais, valdybos nariais buvo patys sutuoktiniai / su jais susiję asmenys);

- *paskolų sutarčių nuostatas* (paskolų grąžinimui nebuvo numatytos jokios grąžinimo garantijos, t. y. paskolų suteikimas neužtikrintas įkeitimu, laidavimu ar garantija);

- *paskolų mokėjimo periodiškumą* (UAB „R1“ pinigines lėšas I. L. išmokėdavo kas mėnesį ir per mėnesį po kelis kartus);

- *Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautų paskolų ir pajamų dalies santykį* (sutuoktinių darbo užmokesčio pajamos labai mažos lyginant su pasiskolintomis lėšomis);

- *gautų paskolų panaudojimą* (įmonių pervestos piniginės lėšos pagrinde naudojamos šeimos asmeniniams poreikiams tenkinti ir tik dalis turimiems kreditams grąžinti);

- *I. L. tiesiogiai (netiesiogiai) valdomų ūkio subjektų dividendų mokėjimą* (dividendai nemokami, nors UAB „R1“ ir UAB „T1“ turėjo nepaskirstytojo pelno);

- *palūkanų mokėjimą* (palūkanos buvo mokėtos tik UAB „R1“ ir tik 2016 m. ir 2018 m., o UAB „A1“ ir UAB „T1“ palūkanos nebuvo mokamos, nors sutartyse tai buvo numatyta);

- *paskolos forma gautų piniginių lėšų grąžinimo būdą* (didžioji dalis įsiskolinimų padengta užskaitų būdu);

- *įmonių paskolų teikimo ekonominį pagrindimą* (UAB „R1“ iš banko pasiskolintas pinigines lėšas įmonės veiklos finansavimui I. L. perskolindavo sau; UAB „A1“, dirbdama nuostolingai, papildomai skolinosi pinigines lėšas tam, kad dalį jų galėtų perskolinti valdybos nario Pareiškėjai asmeninių poreikių tenkinimui);

- *įmonių pertvarkymo proceso tikslų įgyvendinimą* (įvertinus I. L. 2021-12-20 paaiškiniame išdėstytais įmonių atskyrimo ir reorganizavimo tikslus, konstatuota, jog nurodyti įmonių atskyrimo tikslai neatitinka tikrovės. Konstatuota, kad tikslingai numatyta sutuoktinių reikalavimus perkelti į naujai steigiamas įmones (UAB „G1“ ir UAB „R2“), I. L. parduoti naujai įsteigtos įmonės UAB „R2“ akcijas savo valdomai įmonei UAB „T1“ taip imituojuant įsiskolinimus tarpusavyje, įvykdyti sutuoktinių reikalavimus perėmusių įmonių (UAB „G1“ ir UAB „R2“) prijungimą prie I. L. valdomos įmonės UAB „T1“ ir užskaityti įsipareigojimus, taip imituojuant piniginių lėšų grąžinimą ir nepatiriant išlaidų realia pinigine išraiška) ir kt.

Kaip jau minėta, Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos Sprendimu, Komisijai pateiktame skunde, be kita ko, išdėstė motyvus, susijusius su Pareiškėjos ir I. L. atžvilgiu nepagrįstai taikytu MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu. Tiek Komisijai pateiktame skunde, tiek 2022-11-15 Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovai akcentavo, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio iš UAB „R1“, UAB „A1“ bei UAB „T1“ gautos paskolos yra grąžintos 2020 m. ir 2021 m. priešpriešinių reikalavimų su UAB „T1“ įskaitymo būdu, pajamos iš parduotų UAB „R2“ akcijų yra deklaruotos, GPM sumokėtas. Be to, iš pateiktos medžiagos matyti, kad I. L. 2022-07-05 skunde Inspekcijai dėl Kauno AVMI 2022-06-15 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45Mr)FR0682-137 ir Pareiškėja 2022-07-05 skunde Inspekcijai dėl Kauno AVMI 2022-06-15 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45Mr)FR0682-136 nurodė, kad pasiskolintus pinigus iš įmonės, pardavus UAB „R2“ akcijas ir įskaičius priešpriešinius reikalavimus, atsirado pareiga mokėti GPM, kas ir buvo padaryta (26, 29 punktai).

Komisija, įvertinusi, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio I. L. GPM apskaičiavimo ir mokėjimo patikrinimas atliktas už 2016–2019 m. ir neapėmė jų 2020–2021 m. GPM deklaracijose nurodytų duomenų (būtent – gautų pajamų iš UAB „R2“ akcijų pardavimo ir šių akcijų įsigijimo išlaidų) analizės, 2022-12-21 posėdžio protokolu Nr. 299 (7-149/2022) įpareigojo Inspekciją įvertinti Pareiškėjos ir I. L. pateiktų 2020–2021 m. GPM deklaracijų duomenis, kiek tai susiję su deklaruotomis pajamomis už parduotas UAB „R2“ akcijas bei šių akcijų įsigijimo išlaidomis.

Inspekcija Komisijai pateikė Kauno AVMI 2023-02-27 Mokestinio tyrimo ataskaitą Nr. (7.45Mr)FR0686-112 (toliau – Tyrimo ataskaita Nr. (7.45Mr)FR0686-112), kurioje nurodyta, kad pirminę Pajamų mokesčio deklaraciją už 2020 m. Pareiškėja pateikė 2021-05-03 (akcijų pardavimo pajamos nedeclaruotos), ją tikslino 2021-12-22 (be pirminėje deklaracijoje deklaruotų

pajamų, deklaravo 13042,17 Eur finansinių priemonių pardavimo pajamų ir 3260,54 Eur jų įsigijimo išlaidų). Pagal deklaruotas pajamas Pareiškėjai susidarė mokėtina pajamų mokesčio suma – 1392,25 Eur, tiek pirminėje, tiek patikslintoje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2000 m. Pareiškėja UAB „R2“ akcijų pardavimo sandorio nedeclaravo.

Taip pat minėtoje Tyrimo ataskaitoje Nr. (7.45Mr)FR0686-112 nurodyta, kad Pareiškėja pirminę Pajamų mokesčio deklaraciją už 2021 m. pateikė 2022-05-01 (akcijų pardavimo pajamų nedeclaravo, deklaruota 8185,62 Eur gražintina pajamų mokesčio suma Pareiškėjai gražinta 2022-07-14). Pareiškėja 2022-12-22 (po Komisijos 2022-12-21 posėdžio) pateikė patikslintą pajamų mokesčio deklaraciją, kuria patikslino finansinių priemonių pardavimo sandorio duomenis, t. y. deklaravo gautas 400000 Eur finansinių priemonių pardavimo pajamas ir jų įsigijimo išlaidas – 28627,72 Eur. Pagal deklaruotus duomenis Pareiškėjai susidarė mokėtina GPM suma – 66058,24 Eur. Po deklaracijos tikslinimo susiformavo 66381,89 Eur mokestinė prievolė Eur, kurią 2022-12-29 įvykdė Pareiškėjos sutuoktinis I. L..

Iš minėtos Tyrimo ataskaitos Nr. (7.45Mr)FR0686-112 matyti, kad Pareiškėjos atstovas Kauno AVMI pateikė 2023-01-11 Pareiškėjos sutuoktinio I. L. paaiškinimą dėl deklaruotų finansinių priemonių pardavimo pajamų sumų ir jų įsigijimo išlaidų apskaičiavimo metodikos, taip pat pateikė I. L. 2023-01-26 paaiškinimą, kuriame nurodyta, kad skaičiuojant apmokestinamą pajamų sumą, nebuvo įvertinta, kad iš UAB „T1“ pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo pardavimo sutartį buvo gauta didesnė pajamų suma, deklaracijos netikslumai bus pakoreguoti. I. L., be kita ko, 2023-01-26 paaiškinime išdėstė savo motyvus ir dėl susidariusios skolos už UAB „J1“ akcijas.

Kauno AVMI Tyrimo ataskaitoje Nr. (7.45Mr)FR0686-112 Kauno AVMI nurodė, kad aptariamų paskolų, įmonių reorganizavimo ir akcijų pardavimo sandoriai vertinti vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis ir pripažinta, kad šie sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos (neapmokestinamųjų pajamų) ir per 2016–2019 m. gautos 1056549,40 Eur kitos pajamos (gautos paskolų forma iš kontroliuojamų įmonių) apmokestintos GPM. Tokiu būdu, mokesčių administratoriaus vertinimu, 2020-05-12 ir 2021-01-04 susitarimų dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo turinys yra neteisingas, t. y. kadangi paskoliniai santykiai buvo formalūs, jų dydžiu negalima mažinti akcijų pardavimo pajamų apmokėjimo, ir pajamų gavimo momentas šiuo atveju yra paskolų išmokėjimo, o ne akcijų pardavimo pajamų gavimo momentas.

Kauno AVMI Tyrimo ataskaitoje Nr. (7.45Mr)FR0686-112, be kita ko, detaliam išdėstė aplinkybes ir savo išvadas dėl Pareiškėjos ir I. L. pajamų už parduotas UAB „R2“ akcijas deklaravimo ir GPM nuo šių sumų sumokėjimo. Kauno AVMI vertinimu, tai, jog sutuoktiniai deklaruoja akcijų pardavimo pajamas vėlesniu nei tikrintasis laikotarpiu neįtakoja mokesstinio patikrinimo metu pasirinkto apmokestinimo modelio. Kauno AVMI nurodė, kad Pareiškėjas tiek pateiktame 2022-07-05 skunde centriniam mokesčių administratoriui, tiek 2022-11-15 Komisijos posėdžio metu neteisingai konstatavo ir akcentavo faktą, jog pajamos už parduotas UAB "L1" akcijas yra deklaruotos ir GPM nuo šių pajamų sumokėtas. Iki 2022-12-21 Komisijos posėdžio Pareiškėjos sutuoktinis V, T1 nuo finansinių priemonių pardavimo pajamų buvo sumokėjęs tik 14925 Eur (t. y. 2022-06-10 pagal 2021-05-01 pateiktą pirminę pajamų deklaraciją). Pareiškėja finansinių priemonių pardavimo sandorį už 2021 m. deklaravo tik po 2022-12-21 Komisijos posėdžio. Pirminėje deklaracijoje, kuri teikta tą pačią dieną kaip ir I. L. – 2022-05-01, Pareiškėja finansinių priemonių pardavimo pajamų nedeclaravo. Pagal pirminėje deklaracijoje deklaruotas mokesstinio laikotarpio pajamas B. V. susidarė gražintina 8185,62 Eur pajamų mokesčio suma, kuri 2022-07-14 Pareiškėjai buvo gražinta ir ja disponuojama. Ir tik po 2022-12-21 Komisijos posėdžio, kuriame nuspręsta mokesčių administratoriui pavesti įvertintini finansinių priemonių pardavimo sandorį, Pareiškėja deklaravo akcijų pardavimo pajamas, o I. L. patikslino pajamų deklaraciją, sumažindamas akcijų įsigijimo kainą, dėl ko susidarė bendroje sumoje 111261,68 Eur mokėtino pajamų mokesčio, t. y. deklaravo mokėtinas GPM sumas, apskaičiuotas nuo užskaitų būdu gautų pajamų pagal formaliai įformintą 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, surašytą tikslu padengti sutuoktinių išsiskolinimus pagal paskolų sutartis.

Taip pat Kauno AVMI nurodė, kad 2021-01-04 susitarime dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo, kuriame nurodoma, kad bendrovė sutuoktiniams lieka skoloje 779858,07 Eur, nėra vertintas 2020-10-15 UAB "R1" vykdytas mokėjimo nurodymas Nr. 264, kuriuo bendrovė I. L. vykdė dalinį atsiskaitymą už akcijas pagal 2019-11-28 pirkimo–pardavimo sutartį ir pervedė 50657,44 Eur. Minėtos sumos I. L. nenurodė ir teikdamas pirminį 2023-01-11 paaškinimą dėl 2020 m. deklaruotų (923080,26 Eur) finansinių priemonių pardavimo pajamų, taip pat atitinkamą sumą įvertino ir 2021 m. finansinių priemonių įsigijimo kainoje, kas kelia abejonių ar pervestų piniginių lėšų (50657,44 Eur) tikroji paskirtis buvo atsiskaitymas už akcijas pagal 2019-11-28 pirkimo–pardavimo sutartį. Nustatytos aplinkybės, neatitikimai, nepilnai pateikiama informacija rodo, kad mokėtojai nebuvo sąžiningi ir sudarytais sandoriais buvo siekiama tam tikrų tikslų. Be to, pagal 2020-01-04 ir 2021-01-04 susitarimus dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo UAB "R1" už UAB "L1" akcijų pardavimą sutuoktiniams dar liko skolinga, t. y. nėra sumokėjusi 729200,63 Eur ir nuo šių pajamų GPM nėra sumokėtas, o tai patvirtina Patikrinimo akto išvadą, kad 2019-11-28 UAB "L1" akcijų pirkimo–pardavimo sutartis buvo surašyta tikslu, užskaitos būdu, nepatiriant išlaidų realiai pinigine išraiška padengti sutuoktinių paskolinius įsiskolinimus.

Kauno AVMI, įvertinusi sutuoktinių veiksmų, t. y. finansinių priemonių deklaravimo, seką bei jų aplinkybes, konstatavo, kad nesant mokesčių administratoriaus veiksmų (inicijuotų kontrolės procedūrų), akcijų apmokėjimą būtų siekiama nukelti kaip galima toliau ir, tokiu būdu, 2016–2019 m. mokestiniais laikotarpiais paskolų forma gautos piniginės lėšos būtų neapmokestintos neribotą laiką. Nustatytų aplinkybių visuma (nuolatinis ir sistemingas asmeninių ir šeimos poreikių tenkinimas iš kontroliuojamų įmonių gautomis piniginėmis lėšomis, jas formaliai fiksuojant kaip paskolas, tikslingas kontroliuojamų įmonių struktūrinių pakeitimų ir įsiskolinimų sudengimo pasirinkimas, pajamų deklaravimo nenuoseklumas bei dalies mokesčio deklaravimas ir mokėjimas tik mokestinio ginčo eigoje, siekiant pagrįsti gynybinę poziciją) patvirtina, kad Pareiškėja tęstinį laikotarpį nesirenka veikti kaip sąžiningas mokesčių mokėtoja.

Kauno AVMI tyrimo metu įvertinusi atliktų patikrinimų metu nustatytas aplinkybes, sutuoktinių 2020–2021 m. finansinių priemonių pardavimo pajamų deklaravimo aplinkybes ir vykdytus veiksmus mokestinio ginčo metu, nurodė, kad sutuoktiniai siekia sudaryti regimybę, kad tiek akcijų pardavimo sandoris, tiek susitarimai dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo nėra formalūs ir kad paskolų forma nuolatos gautos piniginės lėšos iš susijusių įmonių nėra apmokestinamosios pajamos. Atsižvelgiant į tai, kad mokestinių patikrinimų nustatytų aplinkybių visumos kontekste 2019-11-28 įformintu akcijų pirkimo–pardavimo sandoriu siekta tik formaliai padengti Pareiškėjos ir I. L. įsiskolinimus, sutuoktinių deklaruotų pajamų už parduotas UAB "L1" akcijas bei šių akcijų įsigijimo išlaidų teisingumas negali būti vertinamas, o sutuoktinių finansinių priemonių pardavimo pajamų deklaravimas, kuris vertintinas kaip siekis sudaryti regimybę jog sandoriai realūs, o gautų piniginių lėšų kilmė – paskolos, ir mokesčių sumokėjimas už 2021 m. neįtakoja atliktų mokestinių patikrinimų metu nustatytų aplinkybių ir padarytų išvadų, t. y. nustatyto mokėtojų gautų pajamų dydžio, jų gavimo momento ir mokestinių prievolių.

Komisijos 2023-03-28 posėdžio metu, aptariant Kauno AVMI Tyrimo ataskaitos Nr. (7.45Mr)FR0686-112 išvadą, Inspekcijos atstovas iš esmės patvirtino, kad minėtos Kauno AVMI ataskaitoje išdėstytų aplinkybių analizės išvados nepakeitė Inspekcijos Sprendimo pozicijos dėl nustatyto pažeidimo vertinimo ir pažymėjo, jog ginčo ribas apibrėžia mokestinis patikrinimas. Inspekcijos atstovas, atsakydamas į klausimą, kokią mokesčio vengimo formą atitiko Pareiškėja ir jos sutuoktinis I. L. pagal MAĮ 69 straipsnio 1 dalį (išvengė mokesčio mokėjimo, atidėjo mokesčio mokėjimą ar kt.), nurodė, kad tai yra mokesčio atidėjimas.

MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Pagal Inspekcijos viršininko 2004-05-28 įsakymu Nr. VA-108 patvirtintų Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 12 punktą, mokestinio tyrimo ataskaita yra vidinis mokesčių administratoriaus dokumentas. Vienas iš mokėtojo mokestinio tyrimo tikslų – mokesčių įstatymų pažeidimų rizikos identifikavimas ir mokesčių įstatymų pažeidimų prevencija. Nagrinėjamu atveju, mokesčių administratoriui suteiktu mokestinio tyrimo instrumentu pasinaudota siekiant išsiaiškinti ir gauti informaciją dėl mokestinio

ginčo metu Pareiškėjo pateiktų argumentų pagrįstumo, tačiau aptariamose Kauno AVMI Tyrimo ataskaitos Nr. (7.45Mr)FR0686-112 išvados centrinio mokesčių administratoriaus, kaip mokesčinį ginčą nagrinėjančios institucijos (MAĮ 147 straipsnis), nebuvo įvertintos ir dėl jų nėra pasisakyta.

Komisija pažymi, kad mokesčių administratoriaus išvados dėl pažeidimų vertinimo negali būti apribotos tik mokesčių administratoriaus pasirinktu tikrinamuoju laikotarpiu. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokesčinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos netikrinamuoju laikotarpiu esamos faktinės aplinkybės, gali būti svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui) (žr., pvz., LVAT 2011-02-04 nutartį adm. byloje Nr. A-438-201/2011, 2017-04-11 nutartį adm. byloje Nr. A-196-438/2017, 2018-11-28 nutartį adm. byloje Nr. A-1648-438/2018, 2021-03-31 nutartį adm. byloje Nr. eA-2236-968/2021 ir kt.).

Komisija, atsižvelgdama į aptartas aplinkybes bei į tai, jog ir LVAT formuojamoje praktikoje (LVAT 2008-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-163/2008, 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009, 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011) laikosi nuoseklios pozicijos dėl to, kad pagrindas mokesčinį ginčą grąžinti mokesčių administratoriui vertinti pakartotinai (pakartotinai nagrinėti skundą, prašymą ar atlikti pakartotinį patikrinimą) yra tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo, pašalinimu (pvz., iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, iširti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.); jog siekiant išvengti skirtingo faktinių aplinkybių interpretavimo, dėl ko mokesčių administratorius neturėtų teisės dėl šių aplinkybių inicijuoti teisinį ginčą, remiantis MAĮ 159 straipsnio 2 dalies nuostatomis, pateikus Komisijai papildomus dokumentus (šiuo atveju – Kauno AVMI Tyrimo ataskaita Nr. (7.45Mr)FR0686-112 bei Pareiškėjos situoktinio I. L. paaiškinimai), kurių nevertino centrinis mokesčių administratorius, mokesčių administratoriui turi būti suteikiama galimybė savomis priemonėmis įvertinti šiuos dokumentus ir jų įtaką kilusiam ginčui.

Komisija pažymi, kad, kaip jau minėta, pagal MAĮ 69 straipsnio 1 dalį mokesstinė nauda (mokesstinis pranašumas) apima ne tik mokesstinės naštos sumažinimą, bet ir mokesčio mokėjimo terminų atitolinimą bei kitas mokesstinės naudos formas, todėl mokesčių administratorius, kiekvienu atveju konstatuodamas, jog mokesčių mokėtojas gavo mokesstinę naudą, turi įvardinti ir kokia forma ši nauda gauta. Komisija, atsižvelgdama į tai, jog ginčo byloje yra pateikti nauji dokumentai, turintys / galintys turėti įtakos mokesčio administratoriaus išvados dėl Pareiškėjos mokesstinės naudos gavimo, į mokesčio ginčo nagrinėjimo eigoje iškilusias nenuoseklias išvadas dėl Pareiškėjos ir jos situoktinio mokesčio vengimo formos, pažymi, jog Inspekcija turi išanalizuoti Kauno AVMI Tyrimo ataskaitoje Nr. (7.45Mr)FR0686-112 nustatytas faktines aplinkybes ir tikrinamojo laikotarpio 2016–2019 m. bei Kauno AVMI pateiktų papildomų duomenų visumos pagrindu iš naujo įvertinti Pareiškėjos ir jos situoktinio mokesstinės naudos pasireiškimo turinį ir iš naujo spręsti klausimą dėl Pareiškėjos apmokestinimo. Kaip ne kartą yra pažymėjęs LVAT formuojamoje teismų praktikoje, nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas (LVAT 2017-01-17 nutartis adm. byloje Nr. A-1067-575/2017) ir kt.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Inspekcijos Sprendimas naikintinas, o Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, 156 straipsnio 1 dalimi, n u s p r e n d ž i a :

1. Atnaujinti Pareiškėjos 2022-10-24 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-09-16 Sprendimo Nr. 68-80 nagrinėjimą.

2. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-09-16 sprendimą Nr. 68-80 ir Pareiškėjos skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 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 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 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

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė