



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL H. U. SKUNDO**

2023 m. balandžio d. Nr. S- (7-149/2022)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko J. U., narių Jurgitos Narkevičiūtės, Rasos Stravinskaitės ir Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja) išnagrino H. U. (toliau – Pareiškėjas, H. U.) 2022-10-24 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2022-09-16 sprendimo Nr. 68-79 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjas, Pareiškėjo atstovas advokatas Y. B. bei Inspekcijos atstovas Y. K. dalyvavo 2023-03-28 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Komisija 2022-12-21 posėdžio protokolu Nr. 299 (7-149/2022) sustabdė Pareiškėjo 2022-10-24 skundo dėl Inspekcijos Sprendimo nagrinėjimą iki Komisijoje bus gautos Inspekcijos išvados dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės ir B. N. (toliau – B. N.) 2020 m. ir 2021 m. deklaruotų pajamų už parduotas UAB „Raminora turtas“ 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. (7.45Mr)FR0686-113, todėl minėto skundo nagrinėjimą atnaujina.

Kauno AVMI 2022-06-15 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45 Mr) FR0682-137 patvirtino 2022-04-14 patikrinimo aktą Nr. (7.45Mr) FR0680-122 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriame apskaičiavo 79657,72 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), taip pat apskaičiavo 18097,40 Eur GPM delspinigių ir skyrė 23897 Eur GPM baudą. Inspekcija Sprendimu patvirtino minėtą Kauno AVMI sprendimą.

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

Pareiškėjo 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, Pareiškėjo 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 „A1“ akcininke, nepagrįstai abejojama atskyrimo tikslingumu ir nepagrįstai teigiama, kad visas milijonines apyvartas generuojančios SPA Vilnius įmonių grupės pertvarkymas buvo skirtas siekiant vieno tikslo – H.U. skolos grąžinimo priešpriešiniu įskaitymu pasiekimui;

3) Sprendimo 4 psl. mokesčių administratorius nepagrįstai apima daug platesnį, nei tiriamasis, laikotarpį ir nurodo, kad paskolos buvo mokamos kas mėnesį iki pat 2017 m. pabaigos.

Pareiškėjas 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. Pareiškėjo 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 Trinkūnai 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 H.U. turto ir pajamų dalį;

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

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius selektyviai pasirenka patikrinimo momentą, t. y. ignoruoja nusistovėjusius nuoseklius civilinius santykius tarp Pareiškėjo ir B. N. ir įmonių grupės. Pareiškėjas akcentuoja, kad kartu su sutuoktine B. N. 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). Pareiškėjo 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.) 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.

Pareiškėjas 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 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.

Pareiškėjas paneigia mokesčių administratoriaus prielaidas, pateikdamas atsikirtimus pagal kiekvieną Inspekcijos teiginį:

1) *Paskolos suteiktos per ilgą laikotarpį ir reguliariai.* Pareiškėjas 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 (Pareiškėjas ir B. N.) per tiriamąjį laikotarpį gavo pajamų, atsiskaitė su kai kuriais kitais kreditoriais, o susijusioms įmonėms tiriamojo laikotarpio metu liko skolingi.* Pareiškėjas 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 (R. Y. LP ir „Swedbank“ AB).

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

jų perkelti fiziniam asmeniui Pareiškėjui. Kadangi paskolos davėjo UAB "I1" interesais veikiantis Pareiškėjas 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 mokesstinį pranašumą ir nemokėti GPM, ir esminis / pagrindinis įmonių grupės pertvarkymo tikslas – piktnaudžiavimas siekiant įgyti mokesstinį pranašumą.* Pareiškėjas 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 U. M. ir I. T.). U. M. vyras – R. M. perėmė vadovavimą pagrindinei bendrovei.

Pareiškėjas nurodo, kad skundžiamame Sprendime pateikiamas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) išaiškinimas (2017-07-22 sprendimas Cussens ir kt. Nr. C-251/16) 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.

Pareiškėjo 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 "M1" tam tikslui atlikti keturis atskyrimo / reorganizavimo procesus.

Pareiškėjas 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). Pareiškėjo 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, Pareiškėjo 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).

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

Pareiškėjo 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. Pareiškėjo 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.

Pareiškėjo įsitikinimu, skundžiamas Sprendimas yra nepagrįstas ir neteisėtas, todėl naikintinas.

Inspekcija skundžiamame Sprendime nurodė, kad patikrinimo metu buvo nustatyta, jog iki tikrinto laikotarpio pabaigos (iki 2019-12-31) Pareiškėjas į sąskaitą, esančią „Swedbank“ AB, iš D. N. gavo iš viso 2835361,45 Eur (2016 m. 715361,45 Eur ir 2019 m. 2120000 Eur). Pareiškėjas 2021-04-30 paaiškiniame nurodė, kad visos D. N. pervestos sumos į sąskaitą yra už UAB "I1" akcijas. Pareiškėjo teigimu, D. N. įsigijo dalį UAB "I1" 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, Pareiškėjas 2021-12-21 pateikė patikslintas pajamų mokesčio deklaracijas už 2016 ir 2019 metus:

- už 2016 metus Pareiškėjas 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 Pareiškėjas deklaravo 1060000 Eur (2120000 Eur / 2) finansinių priemonių pardavimo pajamas ir 265000 Eur finansinių priemonių įsigijimo kainą. Pareiškėjas, pažeisdamas GPMĮ 19 straipsnio nuostatas, neteisingai 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).

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu Kauno AVMI nustatė, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė B. N. sudarė su susijusiomis bendrovėmis UAB "I1" UAB "A1" UAB "M1" 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 "I1" – 870164,60 Eur (2016 m. – 820164,60 Eur, 2017 m. – 50000 Eur), iš UAB "A1" – 600000 Eur (2017 m. – 200000 Eur, 2018 m. – 400000 Eur), iš UAB "M1" – 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 įsiskolinimų, jų negražinę, skolinasi iš įmonių toliau, o įvertinus paskolų forma gautų piniginių lėšų panaudojimą, jų gražinimo būdą (užskaitymą), mokesčių administratorius vertino, 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 Pareiškėjo ir jo sutuoktinės B. N. 2016–2019 m. gautas pinigines lėšas pagal formaliai įformintus paskolų sandorius su UAB "I1" UAB "A1" UAB "M1" 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, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės sudaryti sandoriai dėl paskolų gavimo iš kontroliuojamų įmonių siekiant gauti neapmokestinamųjų pajamų (siekiant mokestinės naudos). Inspekcija nurodė, kad svarbu atsižvelgti į LVAT ir ESTT formuojamą praktiką dėl nepagrįstos mokestinės naudos vertinimo. Nurodė, kad LVAT savo praktikoje ne sykį 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 2013-11-12 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 2020-05-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-909-602/2020, 2020-07-01 nutartis adm. 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 Pareiškėjas, jo 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., 2016-02-08 nutartį adm. 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 D. V. 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 "II"*

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 "II" atstovavo generalinis direktorius Pareiškėjas. 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) FR0686-1021 (toliau – Tyrimo ataskaita), 28, 29 psl.).

2) Tikrinto laikotarpio pradžioje (2016-01-01) Pareiškėjo negrąžintų paskolų UAB "II" likutis sudarė 554425,76 Eur: 2016 m. Pareiškėjui suteikta 820164,60 Eur paskola, iš jų – 819700 Eur pervesta pavedimais ir 464,60 Eur suteikta paslaugų forma; Pareiškėjas 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 U. M.; 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 Pareiškėjas įsipareigojo 2017-12-31 negrąžintą piniginių lėšų likutį (849422,82 Eur) grąžinti iki 2019-12-31; pagal 2019-08-01 UAB "I1" atskyrimo sąlygas, Pareiškėjo įsipareigojimais (negrąžintos paskolos likutis – 849422,82 Eur) perėjo į naujai įsteigtą UAB "J1" (Tyrimo ataskaita, 29–31 psl.).

3) UAB "I1" pateiktos informacijos duomenimis, 2016-01-01 Pareiškėjui apskaičiuotų ir nesumokėtų palūkanų likutis sudarė 31278,83 Eur, per 2016 m. apskaičiuota 30168,88 Eur palūkanų ir Pareiškėjas sumokėjo 58500,05 Eur palūkanų (pavedimu pervesta 2016-11-30, pajamų šaltinis – iš D. N. gautos pinigines lėšas už UAB "I1" 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, 31 psl.).

4) Nustatyta, kad pinigines lėšas iš UAB "I1" Pareiškėjas 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 Pareiškėjui suteikta 2035000 Lt paskola (2006-12-13 suteikta paskola, kurios grąžinimas – 2010-12-31) ir deklaruota priklausanti sumokėti palūkanų suma – 5015 Lt. Išanalizavus Pareiškėjo sąskaitų išrašus mokesčių administratorius nenustatė paskolos suteikimą ir grąžinimą banko pavedimais,

– 2007 m. pagal pateiktą deklaraciją FR0711 Pareiškėjui 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 pinigines lėšas – 600000 Lt bei sumokėta palūkanų suma 99581 Lt.

– pagal bankų sąskaitų išrašus nustatyta, kad UAB "I1" pervedė: 2009-12-30 – 1000 Lt, 2011 m. – 42035,58 Lt, tačiau bendrovė deklaracijų FR0711 už minėtus mokestinius laikotarpius nepateikusi (Tyrimo ataskaita, 31 psl.).

5) UAB "I1" paskolas Pareiškėjui 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). Pareiškėjas 2021-04-30 paaiškinime nurodė, kad iš UAB "I1" 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. Pareiškėjas teigia, kad dalį paskolų grąžino bankiniais pavedimais, o po įmonių atskyrimo procedūros, skola, perėjusi bendrovei „R1“, o vėliau – UAB "M1" paaiškinimo pateikimo dieną yra grąžinta (Tyrimo ataskaita, 31, 32 psl., Pareiškėjo 2021-04-30 paaiškinimas, 3 psl.).

6) Mokesčių administratorius išanalizavęs Pareiškėjo turėtų sąskaitų bankuose išrašus už 2012–2017 m. nustatė, kad UAB "I1" pinigines lėšas išmokėdavo beveik kiekvieną mėnesį ir per mėnesį po kelis kartus (Patikrinimo akto 6 lentelė). Iki tikrinamojo laikotarpio gautas pinigines lėšas iš UAB "I1" Pareiškėjas 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 R. Y. LP Pareiškėjui suteikė 600000 Eur paskolą), vykdė kredito grąžinimą Lietuvos kreditoriui (2014-09-03 „Swedbank“, AB suteikė 3150000 Lt kreditą), vykdė grynujų pinigų išėmus bankomatuose bei vykdė pervedimus šeimos nariams ir kitiems fiziniams asmenims. Tikrinamuoju laikotarpiu (2016–2017 metais) UAB "I1" į Pareiškėjo sąskaitą pervestos 869700 Eur pinigines lėšas taip pat buvo naudojamos šeimos einamųjų poreikių tenkinimui (Patikrinimo akto 6, 7 lentelės, 10, 11 psl.),

7) Inspekcijos informacinių bazių duomenimis, UAB "I1" įregistruota 2002-06-03. Nuo 2019-03-04 bendrovės vadovas R. M. (Pareiškėjo dukters U. M. sutuoktinis). Pareiškėjas vieninteliu bendrovės akcininku buvo laikotarpiams 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 Pareiškėjui priklausė 39,52 proc. UAB "I1" akcijų. 2016-05-08 UAB "I1" atskyrimo sąlygų pagrindu buvo įsteigta bendrovė „Sveikata ir poilsis Druskininkuose“. 2019-07-16 neeiliniame visuotiniame akcininkų susirinkime patvirtintos UAB "I1" atskyrimo sąlygos, nusprendžiant atskyrimo sąlygų pagrindu įsteigti papildomai dvi bendroves – UAB "J1" ir UAB "B1" Atskyrimo sąlygų sudarymo dieną (2019-05-28) bendrovės akcininkai UAB "M1" (60,48 proc.) ir Pareiškėjas (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 "I1" atskyrimo įregistruotų naujų bendrovių įstatinio kapitalo akcininkai: UAB "J1" akcininkai – UAB "M1" kuriai priklausys 69,27 proc. akcijų ir Pareiškėjas, kuriam priklausys 30,73 proc.; UAB "B1" akcininkas Pareiškėjas, kuriam priklausys 100 proc. akcijų; po atskyrimo veiklą tęsiančios UAB "I1" akcininkas Pareiškėjas. Po UAB "I1" atskyrimo, nuo 2019-08-01 iki 2019-09-19 vienintelis bendrovės akcininkas buvo Pareiškėjas, nuo 2019-09-19 akcininkais tapo ir Pareiškėjo dukros U. L. bei U. M. (turėjo po 33 proc.), o nuo 2020-11-27 U. M. yra vienintelė akcininke (Tyrimo ataskaita, 16, 17 psl.),

9) UAB "I1" nuo 2012 metų turėjo nepaskirstyto pelno, dirbo pelningai (išskyrus 2015 ir 2017 m.), tačiau dividendų akcininkams niekada nemokėjo. Pagal Pareiškėjo įformintus paskolų sandorius su UAB "I1" nustatyta, kad nuo 2012 metų iš bendrovės pradėtos gauti pinigines lėšos 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 Pareiškėjas buvo įsipareigojęs 849422,82 Eur, t. y. 2017-12-31 negrąžintas pinigines lėšas, grąžinti iki 2019-12-31, tačiau pagal 2019-08-01 UAB "I1" atskyrimo sąlygas Pareiškėjo 849422,82 Eur skola perėjo į naujai įsteigtą bendrovę UAB "J1" (Patikrinimo akto 11 lentelė, 16 psl., Tyrimo ataskaita, 17, 18 psl.),

10) UAB "J1" įregistruota 2019-08-01, išregistruota 2020-05-11, UAB "M1" perėmus UAB "J1" teises ir prievoles. Nuo 2019-08-01 iki 2019-11-28 akcininkais buvo Pareiškėjas (30,73 proc.) ir UAB "M1" (69,27 proc.), nuo 2019-11-28 iki 2020-05-11 – UAB "M1" (100 proc.). Šios bendrovės vadovu buvo Pareiškėjas, kuris buvo vienintelis įdarbintas asmuo įmonėje. VĮ Registrų centras duomenimis, UAB "J1" finansinių ataskaitų nėra teikusi. 2019-05-30 perduodamo turto ir įsipareigojimų sąrašė, kurį pasirašė UAB "I1" generalinis direktorius R. M. ir UAB "J1" direktorius Pareiškėjas, nurodytas atskyrimo būdu steigiamai bendrovei „R1“ perduodamas turtas ir įsipareigojimai: garažas, adresu Gedimino pr. 20, Vilnius, valstybiniame patentų biure registruoti prekių ženklai, UAB "E1" UAB "N1" UAB "G1" UAB "D1" UAB "K1" akcijos, reikalavimo teisės į R. M. (50000 Eur pagal paskolos sutartį), H. U. (849423 Eur pagal paskolos sutartį), UAB "N1" (37229 Eur pagal paskolos sutartį), pinigines lėšas – 303190 Eur. Po UAB "I1" atskyrimo Pareiškėjui priklausė 8456141 vnt. UAB "J1" 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. Pareiškėjas 2021-04-30 paaiškiniame nurodė, kad nėra pilnai atsiskaityta, tačiau prievolės pagal akcijų pardavimą didžiaja 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 Pareiškėjo 849422,82 Eur įsipareigojimai iš UAB "I1" perėjo UAB "J1" iki 2020-05-12 (kai UAB "M1" perėmė UAB "J1" teises ir prievoles) nebuvo vykdomi jokie piniginių lėšų grąžinimai (Tyrimo ataskaita, 18, 19 psl., Pareiškėjo 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 "A1"*

11) 2017–2018 m. Pareiškėjo sutuoktinė B. N. su UAB "A1" kurią tuo metu atstovavo direktorė B. C. (buvo direktorė nuo 2017-03-10 iki 2019-10-22), sudarė 2 paskolos sutartis: 2017-11-28 paskolos sutartyje nurodyta, kad UAB "A1" įsipareigoja į B. N. sąskaitą pervesti 500000 Eur; pagal 2018-08-01 paskolos sutartį – 100000 Eur. Sutartyse numatytas paskolos grąžinimas su apskaičiuotomis palūkanomis per 5 metus, o už negrąžintą paskolą Paskolos gavėja mokės 2,1 proc. dydžio metines palūkanas Sprendimą suteikti B. N. 500000 Eur paskolą priėmė įmonės valdyba 2017-11-24. Valdybos posėdyje dalyvavo Pareiškėjas, dukra U. L., R. M. ir Y. B. (Pareiškėją atstovaujantis advokatas), sprendimas priimtas vienbalsiai keturiais balsais (Tyrimo ataskaita, 14 psl., 2017-11-28, 2018-08-01 paskolos sutartys).

12) UAB "A1" 2017-12-15 pervedė Pareiškėjo sutuoktinei 200000 Eur ir 2018 m. pervedė 400000 Eur. B. N. 2017–2018 m. pervedė minėtas lėšas Pareiškėjui, kuris naudojo įvairiems apmokėjimams už pirkinius/paslaugas, piniginių lėšų pervesta ir į užsienyje turimą sąskaitą, ir dukrai U. L. (Tyrimo ataskaita, 14, 15 psl., „Swedbank“, AB, sąskaitos išrašai).

13) UAB "M1" pateiktos informacijos duomenimis, UAB "A1" B. N. 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 "A1" papildomai 1500000 Eur kreditą, kurio paskirtis – dividendų išmokėjimui, Kredito gavėjo paskoloms akcininkams ir / ar susijusiems asmenims suteikti ar refinansuoti. Kreditas į bendrovės sąskaitą pervestas 2017-11-02. B. N. 2021-05-13 paaiškinime nurodė, kad 2018 m. UAB "A1" pervedė pinigines lėšas pagal 2017-11-28 ir 2018-08-01 paskolos sutartis, skola grąžinta (įskaityta) pagal 2021-01-04 priešpriešinių prievolių įskaitymo aktą. Teigiama, kad iš UAB "A1" skolinosi pinigines lėšas asmeniniams poreikiams ir jas panaudojo būsto remontui (Tyrimo ataskaita, 15 psl., B. N. 2021-05-13 paaiškinimas, 3, 4 psl., 2021-01-04 priešpriešinių prievolių įskaitymo aktas, kt.).

14) UAB "A1" įregistruota 2003-05-02. Paskolų teikimo metu (2017–2018 m.) vienintelis įmonės akcininkas buvo UAB "I1" (UAB "I1" 39,52 proc. akcijų turėjo Pareiškėjas ir 60,48 proc. – UAB "M1" Pagal 2016-11-22 akcininkų sprendimą UAB "A1" valdybos nariais buvo Pareiškėjas, R. M., Y. B. ir U. L., kurie pagal bendrovės įstatus išrinkti ketveriems metams. 2018-05-03 vienintelio akcininko UAB "I1" sprendimu nuspręsta UAB "A1" pertvarkyti atskyrimo būdu. Pagal 2018-06-28 UAB "A1" atskyrimo sąlygas, bus sukurtos dvi naujos bendrovės, kurių įstatinis kapitalas formuojamas atskyrimo dalyvaujančios bendrovės „A1“ įstatinio kapitalo pagrindu. UAB "A1" kuri toliau tęsia veiklą, dalis atskiriama ir šiai daliai priskirtų turto, teisių bei pareigų pagrindu sukurtos naujos, tos pačios teisinės formos bendrovės – UAB "K1" ir UAB "D1" Kreditoriniai įsipareigojimai ir debitoriniai reikalavimai paskirstomi tokiu būdu: 1) po atskyrimo veiklą tęsianti UAB "A1" 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 "K1" 2) po atskyrimo veiklą tęsianti UAB "A1" pasilieka visus debitorius, išskyrus: UAB "K1" perduodamą reikalavimą į Y. B. pagal 2017-11-28 paskolos sutartį (likusi negrąžinta paskolos suma 245800 Eur) ir 438,52 Eur palūkanos; UAB "D1" perduodamus debitorius: a) reikalavimus į B. N. pagal 2017-11-28 paskolos sutartį (paskolos suma 310000 Eur ir palūkanos 1440,08 Eur); b) reikalavimus į U. M. pagal 2017-11-28 paskolos sutartį (paskolos suma 200000 Eur ir 138,08 Eur); 3) UAB "A1" valdytos UAB "C1" akcijos atskyrimo metu perduodamos UAB "D1" perduodamų akcijų vertė - 37653 Eur. Taigi, pagal UAB "A1" atskyrimo sąlygas, atskyrimo metu steigiama UAB "D1" iš UAB "A1" perėmė debitorinius reikalavimus pagal 2017-11-28 paskolos sutartis su B. N. ir jos dukra U. M., t. y. visi B. N. įsipareigojimai (paskolos ir palūkanos) perėjo į UAB "D1" Po atskyrimo UAB "I1" tampa UAB "K1" UAB "D1" ir UAB "A1" vienintele akcininke. Po UAB "A1" atskyrimo, nuo 2018-08-28 iki 2019-08-01 vienintelis akcininkas buvo UAB "I1" nuo 2019-08-01 akcininkas UAB "B1" UAB "A1" vidutinis darbuotojų skaičius 2016 m. buvo 96 darbuotojai, 2017–2018 m. – 98 darbuotojai, 2019 m. – 103 darbuotojai. UAB "A1" pateiktų finansinių ataskaitų duomenimis, 2016–2018 m. finansinius metus įmonė baigė nuostolingai dėl atliekamų remonto ir restorano

plėtos darbų, o 2019 m. finansinius metus baigė pelningai (pelnas 164254 Eur) (Patikrinimo akto 13 lentelė, 20 psl., Tyrimo ataskaita, 9–11 psl.).

15) UAB "D1" įregistruota 2018-08-28, išregistruota 2020-05-07 UAB "M1" perėmus teises ir prievoles. Bendrovės akcininkais buvo nuo 2018-08-28 iki 2019-11-29 UAB "I1" nuo 2019-11-29 iki 2020-05-07 – UAB "M1" bendrovei vadovavo H. U., kuris buvo vienintelis įdarbintas asmuo (dirbo nuo 2019-04-09 iki 2020-05-07). Nuo 2018-08-28, kai UAB "D1" perėmė B. N. 600000 Eur įsipareigojimus, iki 2020-05-07, kai UAB "M1" perėmė UAB "D1" teises ir prievoles, B. N. nevykdė jokių piniginių lėšų grąžinimų. UAB "D1" 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 "A1" perkelti B. N. ir U. M. įsipareigojimai (Tyrimo ataskaita, 11, 12 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 "A1" 2018-06-28 atskyrimo sąlygų priedą, UAB "K1" perduodamas ilgalaikis turtas, Y. B. debitorinis reikalavimas pagal kredito sutartį – 245800 Eur ir įsipareigojimai bankui „Swedbank“, AB pagal 2012-09-27 Kredito sutartį Nr. 12- 043852-IN su atitinkamais priedais ir pakeitimais, kredito bendra suma – 2281966,64 Eur. UAB "K1" 2018–2020 metais dirbo nuostolingai (Patikrinimo akto 15 lentelė, Tyrimo ataskaita, 12, 13 psl.).

*Dėl piniginių lėšų iš UAB "M1"*

17) Pagal 2018-10-23 paskolos sutartį Pareiškėjas (Paskolos gavėjas) iš UAB "M1" kurią atstovavo direktorė B. N., 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 vien asmeniui įmonės akcininkui priėmė įmonės valdyba 2018-10-22. Valdybos posėdyje dalyvavo Pareiškėjas, dukra U. L. ir R. M.. Sprendimas priimtas vienbalsiai. Be to, minėtu sprendimu sandorį įgaliota pasirašyti bendrovės „T1“ direktorė B. N.. UAB "M1" pinigines lėšas skolino iš apyvartinių lėšų, kurios buvo gautos pardavus įmonės valdytą finansinį turtą, t. y. Uždarėjo tipo informuotiesiems investuotojams skirtos investicinės UAB "H1" akcijas. UAB "M1" į Pareiškėjo sąskaitą pervedė dalimis 2018–2019 m. iš viso 223000 Eur. Pareiškėjas pinigines lėšas naudojo šeimos einamųjų poreikių tenkinimui, didžiąją dalį išlaidų sudarė apmokėjimai įmonėms už prekes, paslaugas, gyvenamojo būsto gerinimui. Apie pasiskolintų piniginių lėšų grąžinimą Pareiškėjas 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, Tyrimo ataskaita, 35, 36 psl., Pareiškėjo 2021-04-30 paaiškinimas, 4 psl., 2018-10-23 paskolos sutartis, kt.).

18) UAB "M1" įregistruota 1997-06-27. Pareiškėjas yra vienintelis įmonės akcininkas ir nuo 2019-11-08 yra įmonės direktorius. Pareiškėjas įmonėje įdarbintas nuo 2019-11-22, nuo 2016-03-01 iki 2019-11-21 ir nuo 2021-04-12 įmonėje dirbo/dirba ir Pareiškėjo sutuoktinė B. N. (tikrinamuoju laikotarpiu įmonėje dirbo iš viso keturi asmenys). UAB "M1" 2016-10-11 vienintelio akcininko Pareiškėjo sprendimu, ketverių metų laikotarpiui sudaryta iš trijų narių bendrovės valdyba (Pareiškėjas, R. M. ir U. L.). UAB "M1" perėmusi šių įmonių teises ir prievoles: nuo 2020-05-11 UAB "J1" nuo 2020-06-08 UAB "E1" nuo 2020-05-07 UAB "D1" nuo 2011-12-16 UAB "L1" nuo 2006-07-20 iki 2006-10-11 UAB "F1" UAB "M1" pateiktų finansinių ataskaitų duomenimis, 2016–2019 metais dirbo pelningai ir 2019-12-31 nepaskirstytas pelnas sudarė 652370 Eur. UAB "M1" 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, Tyrimo ataskaita, 32–35 psl.).

19) tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas ir jo sutuoktinė su UAB "M1" sudarė du akcijų pirkimo–pardavimo sandorius: 1) pagal 2019-11-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį UAB "M1" parduotos UAB "E1" akcijos (bendra pardavimo kaina – 98471 Eur). Sutartį pasirašė sutuoktiniai, kaip pardavėjai, ir B. N., kaip UAB "M1" direktorė. UAB "M1" pateikė informaciją, kad 2019-12-31 su Pareiškėju nebuvo atsiskaičiusi, 2) pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–

pardavimo sutartį Pareiškėjas UAB "M1" pardavė UAB "J1" akcijas už 2452280,89 Eur sumą. Sutartį (kaip pardavėjai) pasirašė abu sutuoktiniai bei UAB "M1" direktorius (pavardė nenurodyta, bet iš parašo matyti, kad tai Pareiškėjo parašas). Bendrovė su Pareiškėju už akcijas iš dalies atsiskaitė užskaitos būdu pasirašius 2020-05-12 ir 2021-01-04 susitarimus dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo (Tyrimo ataskaita, 34, 35 psl.).

20) 2020-05-12 susitarime dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo nurodyta, kad pagal 2018-01-23 paskolos sutartį UAB "I1" suteikė Pareiškėjui 849422,82 Eur paskolą. Po UAB "I1" atskyrimo proceso skolą perėmė UAB "J1" o šią bendrovę prijungus prie motininės įmonės UAB "M1" ir ją 2020-05-11 išregistravus, Pareiškėjas liko skolingas 849422,82 Eur UAB "M1" Pareiškėjas taip pat skolingas UAB "M1" 223000 Eur pagal 2018-10-23 paskolos sutartį, o bendrovė Pareiškėjui skolinga 2452280,89 Eur pagal 2019-11-28 sutartį už UAB "J1" akcijas. Šiuo susitarimu užskaitoma Pareiškėjo 849422,82 Eur skola pagal 2018-01-23 paskolos sutartį ir dalis skolos – 23000 Eur pagal 2018-10-23 paskolos sutartį (iš viso užskaityta Pareiškėjo skola 872422,82 Eur). Po šio susitarimo UAB "M1" ir Pareiškėjo tarpusavio prievolė liko: UAB "M1" skolinga Pareiškėjui pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo-pardavimo sutartį 1579858,07 Eur, o Pareiškėjas skolingas UAB "M1" 200000 Eur pagal 2018-10-23 sutartį (Tyrimo ataskaita, 36, 37 psl.).

21) 2021-01-04 susitarime dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo nurodyta, kad pagal 2018-10-23 paskolos sutartį Pareiškėjas skolingas UAB "M1" 200000 Eur ir pagal 2017-11-28 paskolos sutartį Pareiškėjas ir jo sutuoktinė skolingi 600000 Eur UAB "A1" Be to, UAB "M1" skolinga Pareiškėjui pagal 2019-11-28 UAB "J1" akcijų pirkimo-pardavimo sutartį 1579858,07 Eur, o šiuo susitarimu įskaičius Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 800000 Eur prievolės, UAB "M1" liko skolinga Pareiškėjui pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo-pardavimo sutartį 779858,07 Eur (Tyrimo ataskaita, 37 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: Pareiškėjo 8492,82 Eur skola UAB "I1" Pareiškėjo 223000 Eur skola UAB "M1" Pareiškėjo sutuoktinės B. N. 600000 Eur skola UAB "A1" (Tyrimo ataskaita, 38 psl.).

23) 2020-10-15 UAB "M1" pervedė į Pareiškėjo 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 "M1" lieka skolinga Pareiškėjui pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo-pardavimo sutartį 1579858,07 Eur, o Pareiškėjas lieka skolingas UAB "M1" pagal 2018-10-23 paskolos sutartį 200000 Eur. 2021-01-04 susitarime nurodyta, kad UAB "M1" lieka skolinga Pareiškėjui pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo-pardavimo sutartį 779858,07 Eur, įmonei Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nėra skolingi, t. y. 2021-01-04 susitarime neįvertinta UAB "M1" 2020-10-15 pervesta 50657,44 Eur suma.

Inspekcija Sprendime apibendrina nustatytas esmines faktines aplinkybes:

1. Pareiškėjas, 2006 m. tapęs UAB "I1" akcininku, iš savo paties tiesiogiai valdomos įmonės tęstinį laikotarpį iki 2017 m. (imtinai) skolinosi pinigines lėšas. Pareiškėjui pinigines lėšas tiek tikrinamuoju, tiek ankstesniais laikotarpiais buvo sistemingai pervedamos beveik kiekvieną mėnesį ir per mėnesį po kelis kartus. Pareiškėjas su UAB "I1" paskutinę paskolos sutartį įformino 2017-01-30, tačiau vėliau – 2017 ir 2018 m. piniginių lėšų skolinimosi sandorius įformino sutuoktinė B. N. su UAB "A1" o 2018–2019 m. pinigines lėšas šeimos asmeniniams poreikiams vėl skolinosi Pareiškėjas iš UAB "M1"

2. Pareiškėjas visus sprendimus dėl piniginių lėšų skolinimosi iš UAB "I1" UAB "M1" UAB "A1" 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. Iš surinktos informacijos nenustatyta, jog Pareiškėjo pasiskolintos pinigines lėšos

buvo naudojamos verslui. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės B. N. 2016–2019 metais vartojimo išlaidos sudarė 1793851 Eur.

5. Dėl 2021-12-20 paaiškinime Pareiškėjo nurodytų teiginių, kad 2015–2020 m. pajamos sudarė 4665180,92 Eur ir GPM sumokėta 450579,10 Eur, Inspekcija nustatė, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 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 m. ir 2019 m. didžiąją pajamų dalį sudarė pajamos už 2012 m. parduotas UAB "I1" 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 "M1" 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 Pareiškėju. 2021-04-15 UAB "M1" iš Pareiškėjo įsigijo butą su žemės sklypu, adresu Pakalnės g. 21-2, Druskininkai. Pareiškėjas turėjo finansines galimybes gražinti pinigines lėšas UAB "I1" ką ir darė 2016 m., tačiau gražino tik nedidelę dalį. Nors 2016 m. pagal 2012-02-29 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas už parduotas UAB "I1" akcijas iš D. N. gavo 715361 Eur, o 2019 m. – 2120000 Eur, tačiau 2016 m. tik dalį gautų pajamų panaudojo pervedant į UAB "I1" sąskaitą, t. y. 2016 m. pervedė 182625,81 Eur ir 2017 m. pervedė 200000 Eur gražinant paskolą,

7. UAB "B1" nors ir deklaravo vykdomą veiklą „Nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas“, tačiau po UAB "I1" atskyrimo naujai įsteigtai įmonei joks nekilnojamas turtas nebuvo perduotas, o pagal 2019-05-30 perduodamo turto ir įsipareigojimų sąrašą, UAB "B1" buvo perduotos tik UAB "A1" akcijos (pagal įmonės finansines ataskaitas, pagrindinis įmonės turtas yra finansinis turtas – 858959 Eur) ir 16000 Eur piniginių lėšos. Be to, UAB "B1" 2019–2020 m. veiklos nevykdė, pajamų negavo, patyrė tik sąnaudas. VĮ Registrų centras duomenimis, UAB "J1" finansinių ataskaitų neteikusi, o pateiktose Metinėse pelno mokesčio deklaracijose už 2019 m. deklaravo Pajamų (pelno) padidinimo sumą – 20131,32 Eur (palūkanos už paskolas Pareiškėjui), t. y. pateiktos deklaracijos duomenimis, įmonė veiklos nevykdė. Tiek UAB "B1" tiek UAB "J1" dirbo tik vienas asmuo – Pareiškėjas, įmonės veiklos nevykdė, patyrė sąnaudas. Po UAB "A1" padalinimo, šios įmonės pelningumas išaugo, o UAB "K1" dirbo nuostolingai. UAB "D1" 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. Pareiškėjas pripažino, jog paskolos suteikimo metu UAB "A1" veikla buvo nuostolinga ir ji neturėjo laisvų piniginių lėšų skolinimui, tai patvirtina ir UAB "A1" finansiniai rodikliai (deklaruotas nuostolis 2016 m. – 28139 Eur, 2017 m. – 16065 Eur, 2018 m. – 609 398 Eur). Taigi, UAB "A1" dirbdama nuostolingai, papildomai skolinosi pinigines lėšas iš banko tam, kad dalį jų galėtų perskolinti valdybos nario Pareiškėjo sutuoktinei asmeninių poreikių finansavimui.

8. Pareiškėjui 2006 m. įsigijus UAB "I1" 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 paaiškinime Pareiškėjas ir UAB "M1" nepateikė informacijos dėl ko UAB "M1" kurios nepaskirstytasis pelnas 2017 m. buvo 95486 Eur, 2018 m. – 559191 Eur, 2019 m. – 652370 Eur, nemokėjo dividendų.

9. Pareiškėjo UAB "I1" 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. Pareiškėjas į UAB "I1" 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 Pareiškėjo apmokestinamąsias pajamas, t. y. iš paskolų forma gautų pajamų atimtos palūkanos ir gražintos pinigines lėšos. UAB "M1" pateikė informaciją, kad palūkanų suma pagal Pareiškėjui 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 m. Be to, mokesčių administratorius nenustatė Pareiškėjo sumokėtų UAB "M1" palūkanų. UAB "M1" pateikė informaciją, kad palūkanų suma pagal B. N. 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 "A1" pateikė informaciją, kad palūkanų suma pagal minėtas paskolas 2017-12-31 sudarė 195,62 Eur, 2018-08-28 – 4516,43 Eur. Mokesčių administratorius nenustatė B. N. sumokėtų palūkanų.

Inspekcija sutiko su Kauno AVMI padarytomis išvadomis, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 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. a) tikslingai numatė sutuoktinių įsipareigojimų gražinimo schemą su susijusiais juridiniais vienetais, t. y. Pareiškėjo ir B. N. reikalavimus perkelti į naujai steigiamas įmones, b) Pareiškėjui parduoti naujai įsteigtos UAB "J1" akcijas savo valdomai UAB "M1" taip imituojuojant išskolinimus tarpusavyje, c) įvykdyti sutuoktinių reikalavimus perėmusių įmonių prijungimą prie H. U. valdomos UAB "M1" ir užskaityti įsipareigojimus, taip imituojuojant piniginių lėšų gražinimą ir nepatiriant išlaidų realia pinigine išraiška. Pareiškėjas užskaitos būdu paskolą buvo padengęs ir iki tikrinto laikotarpio, t. y. 2013 m. Pareiškėjas UAB "I1" pardavė UAB "E1" akcijas, atsiskaitymas vyko užskaitos būdu dengiant Pareiškėjo paskolinius išskolinimus UAB "I1".

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 mokėtojas, neigdamas 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 "J1" akcijų pirkimo –pardavimo sutartį, UAB "J1" akcijų pardavimą, paskolų iš kitų šaltinių nebuvo pagrįsti įrodymais, todėl Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjo su sutuoktine B. N. 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 :

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

Mokestinis ginčas tarp Pareiškėjo ir mokesčių administratoriaus kilo dėl mokesčių administratoriaus nurodymo Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 79657,72 Eur GPM, 18097,40 Eur GPM delspinigių ir 23897 Eur GPM baudą.

Mokesčių administratorius patikrinimo metu konstatavo, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė B. N. 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 Pareiškėjas ir B. N. iš viso gavo 1693164,60 Eur. Pripažinus, kad pervedimų / realių užskaitų forma Pareiškėjas ir jo sutuoktinė paskolų davėjai – UAB „R1“ grąžino 636615,20 Eur, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, patikrinimo metu vertinta, kad Pareiškėjas ir B. N. gavo 1056549,40 Eur neapmokestintų pajamų. Įvertinus tai, kad sutuoktiniai vedė bendrą ūkį, pinigines lėšas paskolų forma gavo abu sutuoktiniai, visos paskolų forma gautos pinigines lėšas padalintos pusiau ir nustatyta, kad Pareiškėjas 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.

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

1) Sprendime padarytomis klaidomis. Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcijos Sprendimo 3 psl. argumentuojama, kad mokesčių mokėtojas vertino dovanojimo sandorius kaip realius, tačiau, Pareiškėjo teigimu, mokesstinė 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 4 psl. mokesčių administratorius nepagrįstai apima daug platesnį, nei tiriamasis, laikotarpį; Sprendimo 9 psl. mokesčių administratorius nurodė, kad sutuoktiniai Trinkūnai 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 "A1" veikla buvo nuostolinga ir ji neturėjo laisvų piniginių lėšų skolinimui absoliučiai prieštarauja bet kokiai logikai.

2) Mokesčių administratoriaus paskolų santykio vertinimu. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius selektyviai pasirenka patikrinimo momentą, t. y. ignoruoja nusistovėjusius nuoseklius civilinius santykius tarp Pareiškėjo ir B. N. ir įmonių grupės. Pareiškėjas akcentuoja, kad kartu su sutuoktine B. N. buvo pasiskolinę viso 2741105,93 Eur ir nuolat paskolas grąžino. Vien per tiriamąjį laikotarpį – 2016–2019 m. buvo grąžinta 575167,54 Eur, o net nepasibaigus tyrimui, buvo grąžintos ir visos likusios paskolos (2020-05-12 ir 2021-01-04 priešpriešinių prievolių įskaitymo aktais). Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius vieną ir tą patį teisinį santykį (paskolą) vertina nenuosekliai, t. y., viena vertus, grąžintas 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 grąžintos 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. Pareiškėjas 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 grąžintos lėšos „nebuvo grąžintos 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. Pareiškėjas 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 mokesstinės naudos. Pareiškėjo teigimu, patikrinimo medžiagoje neatskleidžiama, iš kokių požymių mokesčių administratorius nusprendė, kad Pareiškėjas ir B. N., pasiskolinę pinigų iš savo įmonių, mokėję palūkanas už naudojamą pinigus, numatė ateityje atlikti įmonių grupės

pertvarkymą ir įskaityti priešpriešines prievoles, o ne gražinti paskolą. Pareiškėjo 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 detalai aprašytos faktinės aplinkybės, todėl Komisija šioje sprendimo dalyje pakartotinai jų nebeatkartoja, akcentuodama tik esmines patikrinimo metu ir naujai mokestinio ginču paaiškėjusias aplinkybes bei su ginčo esme 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 gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo 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 slepjamias 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. A556-715/2013, 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.). Ginčiui 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. O 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 Pareiškėjas iš UAB „R1“ gavo 870164,60 Eur, iš UAB „T1“ gavo 223000 Eur, Pareiškėjo sutuoktinė B. N. iš UAB „A1“ gavo 600000 Eur piniginių lėšų.

Nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu dalis piniginių lėšų UAB "I1" buvo gražinta, o negražintam piniginių lėšų likučiui, kuris sudarė 849422,82 Eur, 2018-01-23 pasirašyta paskolos sutartis Nr. SR-18-1. Nuo 2019-08-01 pagal UAB "I1" atskyrimo sąlygas visi Pareiškėjo įsipareigojimai pagal 2018-01-23 paskolos sutartį Nr. SR-18-1 849422,82 Eur perėjo į naujai įsteigtą įmonę UAB "J1" kuri 2020-05-11 reorganizavimo būdu prijungta prie UAB "M1" t. y. Pareiškėjo įsipareigojimai perėjo į UAB "M1" kurie užskaitos būdu užskaityti 2020-05-12 susitarimu dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo.

UAB "A1" piniginių lėšų gražinimai nebuvo vykdomi. 2018-08-28 pagal UAB "A1" atskyrimo sąlygas visi B. N. įsipareigojimai (paskolos) 600000 Eur perėjo į naujai įsteigtą įmonę UAB "D1" kuri 2020-05-07 reorganizavimo būdu prijungta prie UAB "M1" t. y. B. N. įsipareigojimai perėjo į UAB "M1" kurie užskaitos būdu užskaityti 2021-01-04 susitarimu dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo.

UAB "M1" piniginių lėšų gražinimai nebuvo vykdomi. H. U. 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, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė B. N. įmonei UAB "M1" pardavė UAB "E1" (akcininkais buvo UAB "I1" UAB "M1" ir Pareiškėjas) 98471 vnt. akcijų, bendra akcijų pardavimo kaina 98471 Eur. Sutartyje nurodyta, kad pinigines lėšas įmonė H. U. sumokės per vienerius metus nuo šios sutarties pasirašymo dienos. Sutartį pasirašė sutuoktiniai kaip pardavėjai ir B. N. kaip UAB "M1" direktorė. UAB "M1" pateikė informaciją, kad įmonė 2019-12-31 dienai su H. U. nebuvo atsiskaičiusi.

- Pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas UAB „T1“ pardavė 8456141 vnt. UAB "J1" akcijų už 2452280,89 Eur, kuriuos UAB "M1" įsipareigojo sumokėti per vienerius metus nuo šios sutarties pasirašymo dienos. Sutartį pasirašė Pareiškėjas ir jo sutuoktinė bei UAB "M1" direktorius (pavardė nenurodyta, parašas Pareiškėjo). 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 Pareiškėjo ir jo sutuoktinės skola UAB „T1“, susidariusi pagal 2018-01-23 paskolos sutartį Nr. SR18-1 su UAB "I1" (849422,82 Eur), pagal 2018-10-23 paskolos sutartį su UAB "M1" (223000 Eur), pagal 2017-11-28 paskolos sutartį su UAB "A1" (600000 Eur) ir, iš kitos pusės, UAB „T1“ 2452280,89 Eur skola Pareiškėjui, susidariusi pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjui UAB „T1“ pardavus 8456141 vnt. UAB "J1" akcijų. Po šio susitarimo Pareiškėjas ir B. N. UAB „T1“ nebeliko skolingi, UAB „T1“ skolinga Pareiškėjui 779858,07 Eur pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį.

Inspekcija Sprendime konstatavo, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nebuvo suinteresuoti gražinti turimas paskolas, siekė sudaryti regimybę (dalis gautų lėšų buvo gražinta pinigine išraiška) ir atitinkamą sandorių seką jų gražinimui: a) tikslingai numatė sutuoktinių įsipareigojimų gražinimo schemą su susijusiais juridiniais vienetais, t. y. Pareiškėjo ir B. N. reikalavimus perkelti į naujai steigiamas įmones, b) Pareiškėjui parduoti naujai įsteigtos UAB "J1" akcijas savo valdomai UAB "M1" taip imituojant įsiskolinimus tarpusavyje, c) įvykdyti sutuoktinių reikalavimus perėmusių įmonių prijungimą prie Pareiškėjo valdomos UAB "M1" ir užskaityti įsipareigojimus, taip imituojant piniginių lėšų gražinimą ir nepatiriant išlaidų realia pinigine išraiška.

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, išvadą, jog sutuoktinių Valdo ir B. N. 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.:

– *Pareiškėjo, jo sutuoktinės B. N. bei jiems paskolas teikusių įmonių tarpusavio ryšį ir galimą įtaką priimamiems sprendimams suteikti paskolas, atlikti struktūrinius pertvarkymus, perimti išiskolinimus, parduoti akcijas, įskaityti priešpriešinius reikalavimus ir kt.* (Pareiškėjas 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 „R1“ turtas“ akcijas parduodant UAB „T1“, šios įmonės vieninteliu akcininku buvo Pareiškėjas, 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 Pareiškėjui išmokėdavo kas mėnesį ir per mėnesį po kelis kartus);

– *Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautų paskolų ir pajamų dalies santykį* (sutuoktinių darbo užmokesčio pajamos labai mažos lyginant su pasiskolintomis lėšomis);

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

– *Pareiškėjo 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 išiskolinimų padengta užskaitų būdu);

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

– *įmonių pertvarkymo proceso tikslų įgyvendinimą* (įvertinus Pareiškėjo 2021-12-20 paaiškinime išdėstytus 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“), H. U. parduoti naujai įsteigtos įmonės UAB „R2“ akcijas savo valdomai įmonei UAB „T1“ taip imituojant išiskolinimus tarpusavyje, įvykdyti sutuoktinių reikalavimus perėmusių įmonių (UAB „G1“ ir UAB „R2“) prijungimą prie H. U. valdomos įmonės UAB „T1“ ir užskaityti įsipareigojimus, taip imituojant piniginių lėšų grąžinimą ir nepatiriant išlaidų realia pinigine išraiška) ir kt.

Kaip jau minėta, Pareiškėjas, nesutikdamas su Inspekcijos Sprendimu, Komisijai pateiktame skunde, be kita ko, išdėstė motyvus, susijusius su jo ir sutuoktinės 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 Pareiškėjas ir Pareiškėjo atstovas akcentavo, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 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 Pareiškėjas 2022-07-05 skunde Inspekcijai dėl Kauno AVMI 2022-06-15 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45Mr)FR0682-137 ir B. N. 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 Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 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 Pareiškėjo ir B. N. pateiktą 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)FR0686-113 (toliau – Tyrimo ataskaita Nr. (7.45Mr)FR0686-113), kurioje nurodyta, kad Pareiškėjas pajamų mokesčio deklaraciją už 2020 m. pateikė 2021-04-29 (akcijų pardavimo pajamos nedeclaruotos), ją tikslino 2021-05-17 (be pirminėje deklaracijoje deklaruotų pajamų, deklaravo 923080,26 Eur finansinių priemonių pardavimo pajamų ir 923080,26 Eur jų įsigijimo išlaidų) ir 2021-12-21 (be pirminėje ir patikslintoje deklaracijose gautų pajamų, papildomai deklaravo finansinių priemonių perleidimo nuosavybėn, išvestinių finansinių priemonių realizavimo pajamų, kurioms taikoma mokesčio lengvata – 13042,17 Eur ir 9781,63 Eur jų įsigijimo išlaidų). Inspekcijos informacinių bazių duomenimis papildomai mokėtina GPM suma 518,98 Eur užskaityta.

Taip pat minėtoje Tyrimo ataskaita Nr. (7.45Mr)FR0686-113 nurodyta, kad Pareiškėjas pirminę pajamų mokesčio deklaraciją už 2021 m. pateikė 2022-05-01, joje, be kita ko, deklaravo finansinių priemonių perleidimo nuosavybėn, išvestinių finansinių priemonių realizavimo pajamų, kurioms taikoma mokesčio lengvata – 400000 Eur ir jų įsigijimo išlaidų – 300000 Eur. Pagal deklaruotas pajamas susidarė 14924,99 Eur GPM suma, kuri sumokėta 2022-06-10.

Pareiškėjas 2022-12-16 pateikė patikslintą pajamų mokesčio deklaraciją, kurioje papildomai nieko nedeclaravo. 2022-12-22 (po Komisijos 2022-12-21 posėdžio) Pareiškėjas pateikė patikslintą pajamų mokesčio deklaraciją, kuria patikslino finansinių priemonių pardavimo sandorio duomenis, t. y. deklaravo gautas 400000 Eur pardavimo pajamas ir patikslino finansinių priemonių įsigijimo išlaidas – 28627,72 Eur. Pagal deklaruotus duomenis Pareiškėjui susidarė mokėtina GPM suma – 66058,24 Eur. Po deklaracijos tikslinimo susiformavo papildoma GPM mokestinė prievolė 51133,25 Eur, kurią Pareiškėjas sumokėjo 2022-12-29. Pareiškėjas 2023-01-20 dar kartą tikslino pajamų mokesčio deklaraciją, tačiau jokių papildomų duomenų nedeclaravo.

Iš minėtos Tyrimo ataskaitos Nr. (7.45Mr)FR0686-113 matyti, kad Pareiškėjo atstovas Kauno AVMI pateikė 2023-01-11 Pareiškėjo paaiškinimą dėl deklaruotų finansinių priemonių pardavimo pajamų sumų ir jų įsigijimo išlaidų apskaičiavimo metodikos, o 2023-01-26 paaiškiniame Pareiškėjas nurodė, 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. Pareiškėjas, be kita ko, 2023-01-26 paaiškiniame išdėstė savo motyvus dėl susidariusios skolos už UAB „Jaros paršelių veislynas“ akcijas.

Tyrimo ataskaitoje Nr. (7.45Mr)FR0686-113 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)FR0686-113, be kita ko, detaliam išdėstė aplinkybes ir savo išvadas dėl Pareiškėjo ir B. N. 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 mokestinio 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 "J1" akcijas yra deklaruotos ir GPM nuo šių pajamų sumokėtas. Iki 2022-12-21 Komisijos posėdžio, Pareiškėjas nuo finansinių priemonių pardavimo pajamų buvo sumokėjęs tik 14925 Eur (t. y. 2022-06-10 pagal 2021-05-01 pateiktą pirminę pajamų deklaraciją). B. N. finansinių priemonių pardavimo sandorį už 2021 m. deklaravo tik po 2022-12-21 Komisijos posėdžio. Pirminėje deklaracijoje, kuri teikta tą pačią dieną kaip ir Pareiškėjo – 2022-05-01, B. N. finansinių priemonių pardavimo pajamų nedeklaravo. Pagal pirminėje deklaracijoje deklaruotas mokestinio laikotarpio pajamas U. A. susidarė grąžintina 8185,62 Eur pajamų mokesčio suma, kuri 2022-07-14 B. N. buvo grąžinta ir ja disponuojama. Ir tik po 2022-12-21 Komisijos posėdžio, kuriame nuspręsta mokesčių administratoriui pavesti įvertintini finansinių priemonių pardavimo sandorį, B. N. deklaravo akcijų pardavimo pajamas, o H. U. 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 įsiskolinimus 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 "M1" vykdytas mokėjimo nurodymas Nr. 264, kuriuo bendrovė Pareiškėjui vykdė dalinį atsiskaitymą už akcijas pagal 2019-11-28 pirkimo–pardavimo sutartį ir pervėdė 50657,44 Eur. Minėtos sumos mokesčių mokėtojas nenurodė ir teikdamas pirminį 2023-01-11 paaiškinimą 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 "M1" už UAB "J1" 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 "J1" 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 pinigėmis 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 Pareiškėjas tęstinį laikotarpį nesirenka veikti kaip sąžiningas mokesčių mokėtojas.

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 Pareiškėjo ir jo sutuoktinės įsiskolinimus, sutuoktinių deklaruotų pajamų už parduotas UAB "J1" 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. neįtakoją atliktų mokesčių patikrinimų metu nustatytų aplinkybių ir padarytų išvadų, t. y. nustatyto mokėtojų gautų pajamų dydžio, jų gavimo momento ir mokesčių prievolių.

Komisijos 2023-03-28 posėdžio metu, aptariant Kauno AVMI Tyrimo ataskaitos Nr. (7.45Mr)FR0686-113 išvadas, 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 mokesčių patikrinimas. Inspekcijos atstovas, atsakydamas į klausimą, kokią mokesčio vengimo formą atitiko Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 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 mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Pagal Inspekcijos viršininko 2004-05-28 įsakymu Nr. VA-108 patvirtintų Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių 12 punktą, mokesčio tyrimo ataskaita yra vidinis mokesčių administratoriaus dokumentas. Vienas iš mokėtojo mokesčio tyrimo tikslų – mokesčių įstatymų pažeidimų rizikos identifikavimas ir mokesčių įstatymų pažeidimų prevencija. Nagrinėjamu atveju, mokesčių administratoriui suteiktu mokesčio tyrimo instrumentu pasinaudota siekiant išsiaiškinti ir gauti informaciją dėl mokesčio ginčo metu Pareiškėjo pateiktų argumentų pagrįstumo, tačiau aptariamose Kauno AVMI Tyrimo ataskaitos Nr. (7.45Mr)FR0686-113 išvados centrinio mokesčių administratoriaus, kaip mokesčio 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 mokėtojų, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokesčio laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos netikrinamuoju laikotarpiu esamos faktinės aplinkybės, gali būti svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui) (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 mokesčio 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 teisminį ginčą, remiantis MAĮ 159 straipsnio 2 dalies nuostatomis, pateikus Komisijai papildomus dokumentus (šiuo atveju – Kauno AVMI Tyrimo ataskaita Nr. (7.45Mr)FR0686-113 bei Pareiškėjo 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 mokesčio nauda (mokesčio pranašumas) apima ne tik mokesčio naštos sumažinimą, bet ir mokesčio mokėjimo terminų atitolinimą bei kitas mokesčio naudos formas, todėl mokesčių administratorius, kiekvienu atveju konstatuodamas, jog mokesčių mokėtojas gavo mokesčio 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 Pareiškėjo

mokestinės naudos gavimo, į mokestinio ginčo nagrinėjimo eigoje iškilusias nenuoseklias išvadas dėl Pareiškėjo mokesčio vengimo formos, pažymi, jog Inspekcija turi išanalizuoti Kauno AVMI Tyrimo ataskaitoje Nr. (7.45Mr)FR0686-113 nustatytas faktines aplinkybes ir tikrinamojo laikotarpio 2016–2019 m. bei Kauno AVMI pateiktų papildomų duomenų visumos pagrindu iš naujo įvertinti Pareiškėjo mokestinės naudos pasireiškimo turinį ir iš naujo spręsti klausimą dėl Pareiškėjo 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 Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinių 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 Pareiškėjo 2022-10-24 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-09-16 sprendimo Nr. 68-79 nagrinėjimą.

2. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-09-16 sprendimą Nr. 68-79 ir Pareiškėjo 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 apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti 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, sprenddami 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