



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL R. P. SKUNDO**

2023 m. spalio d. Nr. S- (7-2023/145)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensko, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo R. P. (toliau – Pareiškėja) 2023-08-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2023-06-16 sprendimo Nr. 68-41 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovai D. I. ir advokatas M. G. bei Inspekcijos atstovas N. A. dalyvavo 2023-09-05 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos Sprendimu, kuriuo Inspekcija panaikino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2022-06-15 sprendimą Nr. (7.45Mr)FR0682-136 (toliau – Kauno AVMI sprendimas) ir pavedė atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą.

Pareiškėja nurodo, kad skunde Inspekcijai detalai išdėstė reikalavimo motyvus bei teisinį pagrindą ir faktinę situaciją, pateikė išsamius duomenis su aritmetiniais skaičiavimais, argumentuotą poziciją dėl mokesčių administratoriaus nepagrįstų sprendimų, neparemtų nei objektyvia situacija, nei teisiniu pagrindu.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos Sprendimas, kuriuo pavedama atlikti pakartotinį patikrinimą, niekuo nepagrįstas, prieštaraujantis ekonomiškumo ir koncentracijos principams ir iš esmės pažeidžiantis Pareiškėjos teises. Visos reikšmingos aplinkybės jau yra nustatytos, vykdant mokestinį patikrinimą, tiek mokesčių administratorius, tiek ir Pareiškėja jau yra pateikę savo pozicijas. Be to, jokių naujų iki šiol nežinomų aplinkybių neatsirado, taigi pakartotinis patikrinimas iš esmės bus atliekamas vadovaujantis tais pačiais objektyviais duomenimis.

Pareiškėja nurodo, kad Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 3 straipsnio 3 punkte įtvirtinta, jog viešojo administravimo subjektai *inter alia* privalo vadovautis efektyvumo principu, kas reiškia, kad viešojo administravimo subjektas, priimdamas ir įgyvendindamas sprendimus, jam skirtus išteklius naudoja kuo mažesnėmis sąnaudomis ir siekia geriausio rezultato. Pavedimas Inspekcijai atlikti pakartotinį – jau išsamiai atliktą – tyrimą, naudojant valstybės resursus, yra prieštaraujantis efektyvumo principui ir pažeidžia Pareiškėjos teises.

Pareiškėja akcentuoja, kad mokestinis patikrinimas yra pradėtas 2021-12-27. Procesas yra užsitęsęs jau vieneri metai ir septyni mėnesiai. Pareiškėja ir jos sutuoktinis viso proceso metu davė paaiškinimus, teikė duomenis, dalyvavo mokesčių administratoriaus posėdžiuose, patyrė finansinių išlaidų advokatui už tinkamą savo interesų gynimą. Skundžiamu Sprendimu, pavedus Inspekcijai atlikti pakartotinį patikrinimą, procesas pratęsiamas neaiškiam laikotarpiui, dėl ko Pareiškėja patirs papildomų laiko ir finansinių sąnaudų. Be to, tai menkina Pareiškėjos, kaip sąžiningo piliečio pasitikėjimą savo valstybe, teisingumu ir pažeidžia jos teises ir orumą.

Pareiškėja nurodo, kad visos mokestinės prievolės yra padengtos, vadovaujantis Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse įtvirtintomis įskaitymą reglamentuojančiomis nuostatomis. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Pareiškėja pažymi, kad skundžiamas Sprendimas yra nepagrįstas, prieštaraujantis ekonomiskumo, koncentracijos ir efektyvumo principams bei pažeidžiantis Pareiškėjos teises ir teisėtus lūkesčius. Todėl, Pareiškėjos nuomone, skundžiamas Sprendimas yra naikintinas.

Inspekcija skundžiamame Sprendime nurodė, kad Kauno AVMI nustatė, kad iki tikrinto laikotarpio pabaigos (iki 2019-12-31) Pareiškėjos sutuoktinis D. I. (toliau – D. I.) į sąskaitą, esančią „Swedbank“ AB, iš P. G. gavo iš viso 2835361,45 Eur (2016 m. 715361,45 Eur ir 2019 m. 2120000 Eur). D. I. 2021-04-30 paaiškinime nurodė, kad visos P. G. pervestos sumos į sąskaitą yra už UAB "D1" akcijas. D. I. teigimu, P. G. įsigijo dalį UAB "D1" 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.

Inspekcija nurodė, jog po atlikto mokestinio tyrimo, Pareiškėja 2021-12-21 pateikė patikslintą pajamų mokesčio deklaraciją už 2016 ir pirminę pajamų mokesčio deklaraciją už 2019 m.:

- už 2016 m. 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 GPM įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 30 punkte numatyta lengvata,

- už 2019 m. Pareiškėjas deklaravo 1060000 Eur (2120000 Eur/2) finansinių priemonių pardavimo pajamas ir 265000 Eur finansinių priemonių įsigijimo kainą. Pareiškėja, pažeidžiant 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).

Kauno AVMI taip pat konstatavo, kad Pareiškėja ir D. I. sudarė su susijusiomis bendrovėmis UAB "D1" UAB "A1" UAB "F1" 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 "D1" – 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 "F1" – 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), Kauno AVMI 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.

Inspekcija pažymėjo, kad Kauno AVMI įvertino nustatytas aplinkybes, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, neatsižvelgė į Pareiškėjos ir D. I. 2016–2019 m. gautas pinigines lėšas pagal formaliai įformintus paskolų sandorius su UAB "D1" UAB "A1" UAB "F1" o pripažino, kad sutuoktiniai gavo 1056549,40 Eur neapmokestintų kitų pajamų (2016 m. – 386719,79 Eur, 2017 m. – 49777,27 Eur, 2018 m. – 60052,34 Eur, 2019 m. – 20000 Eur), kurias privalėjo deklaruoti GPM deklaracijose, nuo jų apskaičiuoti bei sumokėti į biudžetą gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) (2 pažeidimas).

Kauno AVMI 2022-04-14 patikrinimo aktu Nr. (7.45 Mr) FR0680-121 (toliau – Patikrinimo aktas) papildomai Pareiškėjai apskaičiavo 77812 Eur GPM sumą ir gražintą 8,29 Eur GPM sumą.

Išanalizavusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei įrodymus, įvertinusi pateiktas Pareiškėjos pastabas, Kauno AVMI sprendimu patvirtino Patikrinimo aktą ir nurodė sumokėti 77803,71 Eur GPM, 18023,12 Eur GPM delspinigių, 23341 Eur GPM baudą. Inspekcija taip pat pažymėjo, kad pastabų dėl finansinių pajamų įsigijimo kainos nebuvo pateikta.

Pareiškėja dėl Kauno AVMI sprendimo pateikė skundą centriniam mokesčių administratoriui, tačiau Inspekcija 2022-09-16 sprendimu Nr. 68-80 netenkino skundo.

Pareiškėja padavė 2022-10-24 skundą Komisijai dėl minėto Inspekcijos sprendimo.

Komisija 2023-04-27 sprendimu Nr. S-2023/67 (7-150/2022) iš dalies tenkino skundą: panaikino Inspekcijos sprendimą ir perdavė Pareiškėjo skundą iš naujo nagrinėti Inspekcijai.

Inspekcija savo Sprendime pacitavo Komisijos 2023-04-27 sprendimo Nr. S-2023/67 (7-150/2022) bei Kauno AVMI 2023-02-27 Tyrimo ataskaitos Nr. (7.45Mr)FR0686-112 (toliau – Tyrimo ataskaita Nr. (7.45Mr)FR0686-112) išvadas (Sprendimo 2–8 psl.).

Inspekcija nurodė, kad, jos vertinimu, siekiant teisingai išspręsti Pareiškėjos apmokestinimo klausimą, tikslinga peržengti patikrinimo už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2019-12-31 ribas įtraukiant 2020 bei 2021 m. ir kompleksiskai vertinti GPM prievolių vykdymą, kad būtų pašalinti neaiškumai ir trūkumai dėl Pareiškėjos ir D. I. sudarytų bei vykdytų sandorių (ūkinių operacijų) ir iš to kylančių mokestinių teisinių pasekmių.

Inspekcija nurodė, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra išaiškinęs, kad principas *non reformatio in peius* yra suprantamas kaip draudimas priimti sprendimą besiskundžiančios šalies nenaudai, išskyrus įstatyme nustatytas šio principo taikymo išimtis. *Non reformatio in peius* principas apskundimo procese yra vienas iš fundamentalių proceso principų. *Non reformatio in peius* principo pažeidimu gali būti laikomas tik toks atvejis, kai ginčą nagrinėjantis viešojo administravimo subjektas išnagrinėja klausimą iš esmės, pakeisdamas priimto sprendimo turinį. Ginčą nagrinėjantis subjektas nepažeidžia *non reformatio in peius* principo, kai visą bylą ar jos dalį perduoda nagrinėti naujam nagrinėjimui skundžiamą sprendimą priėmusiam subjektui. Besiskundžiančiam subjektui nenaudingo sprendimo priėmimu reikėtų pripažinti tokį ginčą nagrinėjančio subjekto sprendimą, kuris pablogina besiskundžiančios šalies materialinę teisinę padėtį, pvz. apribojant pripažintą teisę arba nustatant papildomas pareigas, palyginus su apskūstu sprendimu. Sprendimo nenaudingumas turi būti objektyvus, t. y. turi pasikeisti materialinė teisinė besiskundžiančio asmens padėtis, sprendimo nenaudingumas turi būti realus, t. y. turi atsirasti dėl skundą išnagrinėjusios institucijos sprendimo, bet ne dėl galimų jo priėmimo pasekmių (žr., pvz., 2012-04-02 nutartį adm. byloje Nr. A-602-1176/2012) (LVAT 2022-01-12 nutarties adm. byloje Nr. eA-84-575/2022 konstatuojamosios dalies 29 p.).

Inspekcija nurodė, kad Komisija aiškiai išreiškė nuomonę, jog mokesčių administratorius turi įvardinti mokestinės naudos formą, todėl Inspekcija turi iš naujo įvertinti Pareiškėjos mokestinės naudos pasireiškimo turinį ir iš naujo spręsti klausimą dėl Pareiškėjos apmokestinimo, tačiau tokiu atveju centrinis mokesčių administratorius, kaip ikiteisminė mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija, užkirs kelią Pareiškėjai aiškiai žinoti apmokestinimo pagrindą ir teikti argumentus dėl jo. Kita vertus, kaip minėta, mokesčių administratorius privalo kompleksiskai vertinti Pareiškėjos GPM prievolių vykdymą, kad pagrįsti, esant pagrindui, jo apmokestinimą. Taigi, Inspekcija pablogins Pareiškėjos teisinę padėtį, nes jis tik ginčo nagrinėjimo metu sužinos teisinį apmokestinimo pagrindą, todėl yra pagrindas perduoti Pareiškėjos apmokestinimo klausimą spręsti Kauno AVMI, kuri turi atsižvelgti į Komisijos nurodytus trūkumus bei prieštaravimus ir aiškiai nustatyti Pareiškėjo mokestinės prievolės suformavimo (ar nesuformavimo) pagrindą peržengiant mokestinio patikrinimo ribas. Tokiu būdu Pareiškėja aiškiai ir nedviprasmiškai supras nustatytus (ar nenustatytus) mokesčių teisės pažeidimus, galės išreikšti savo poziciją dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo ir, esant pagrindui, teikti skundą centriniam mokesčių administratoriui. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Inspekcija nusprendė panaikinti Kauno AVMI sprendimą ir pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą.

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

Pareiškėjos skundas tenkintinas, Inspekcijos Sprendimas naikintinas.

Ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Inspekcijos Sprendimo, kuriuo buvo panaikintas Kauno AVMI sprendimas ir Kauno AVMI pavesta atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą, pagrįstumo ir teisėtumo. Inspekcija ginčijamą Sprendimą priėmė iš naujo išnagrinėjusi Pareiškėjos 2022-07-05 skundą dėl minėto Kauno AVMI sprendimo. Inspekcija, įvertinusi mokestinio ginčo eigoje paaiškėjusias aplinkybes, priėjo išvados, kad tam, jog būtų pašalinti neaiškumai ir trūkumai dėl Pareiškėjos sudarytų bei vykdytų sandorių (ūkinių operacijų) ir iš to kylančių mokestinių teisinių pasekmių, GPM prievolių vykdymas turi būti vertinamas kompleksiskai, Pareiškėjos mokestinės naudos pasireiškimo turinys turi būti vertinamas už ilgesnį, nei tikrinamasis (nuo 2016-01-01 iki 2019-12-31), laikotarpį, t. y. į patikrinimo laikotarpį turi būti įtrauktas 2020–2021 m. periodas.

Pareiškėja tvirtina nesutinkanti su Inspekcijos Sprendimu, akcentuoja teisingumo reikalavimų mokesčių administratoriaus veikloje laikymąsi. Pasak Pareiškėjos, skundžiamas Inspekcijos Sprendimas prieštarauja ekonomiškumo ir koncentracijos principams, patikrinimas vyksta nuo 2021-12-27, jokių naujų, iki šiol nežinomų aplinkybių neatsirado, pakartotinis patikrinimas bus atliekamas remiantis tais pačiais duomenimis. Pakartotinio patikrinimo atlikimas, naudojant valstybės resursus, yra prieštaraujantis efektyvumo principui ir pažeidžia Pareiškėjos teises.

*Mokestinio ginčo eiga ir esmė*

Kauno AVMI Patikrinimo aktu papildomai Pareiškėjai apskaičiavo 77812 Eur GPM sumą ir grąžintą 8,29 Eur GPM sumą. Išanalizavusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei įrodymus, įvertinusi pateiktas Pareiškėjos pastabas, Kauno AVMI sprendimu patvirtino Patikrinimo aktą ir nurodė sumokėti 77803,71 Eur GPM, 18023,12 Eur GPM delspinigių, 23341 Eur GPM baudą.

Kauno AVMI, be kitų mokesčių apskaičiavimo pažeidimų (dėl kurių mokestinis ginčas nevyko), nustatė, kad tikrinamuoju laikotarpiu pagal įformintas paskolų sutartis D. I. 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 "D1" buvo grąžinta, o negrąžintam piniginių lėšų likučiui, kuris sudarė 849422,82 Eur, 2018-01-23 pasirašyta paskolos sutartis Nr. SR-18-1. Nuo 2019-08-01 pagal UAB "D1" atskyrimo sąlygas visi D. I. įsipareigojimai pagal 2018-01-23 paskolos sutartį Nr. SR-18-1 849422,82 Eur perėjo į naujai įsteigtą įmonę UAB "E1" kuri 2020-05-11 reorganizavimo būdu prijungta prie UAB "F1" t. y. D. I. įsipareigojimai perėjo į UAB "F1" kurie užskaitos būdu užskaityti 2020-05-12 susitarimu dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo.

UAB "A1" piniginių lėšų grąžinimai nebuvo vykdomi. 2018-08-28 pagal UAB "A1" atskyrimo sąlygas visi Pareiškėjos įsipareigojimai (paskolos) 600000 Eur perėjo į naujai įsteigtą įmonę UAB "B1" kuri 2020-05-07 reorganizavimo būdu prijungta prie UAB "F1" t. y. Pareiškėjos įsipareigojimai perėjo į UAB "F1" kurie užskaitos būdu užskaityti 2021-01-04 susitarimu dėl priešpriešinių reikalavimų įskaitymo.

UAB "F1" piniginių lėšų grąžinimai nebuvo vykdomi. D. I. 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 „Translinija“ buvo sudaryti du akcijų pardavimo sandoriai:

– Pagal 2019-11-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, Pareiškėja ir D. I. įmonei UAB "F1" pardavė UAB "C1" (akcininkais buvo UAB "D1" UAB "F1" ir D. I.) 98471 vnt. akcijų, bendra akcijų pardavimo kaina 98471 Eur. Sutartyje nurodyta, kad pinigines lėšas įmonė D. I. sumokės per vienerius metus nuo šios sutarties pasirašymo dienos. Sutartį pasirašė situoktiniai kaip pardavėjai ir Pareiškėja, kaip UAB "F1" direktorė. UAB "F1" pateikė informaciją, kad įmonė 2019-12-31 dienai su D. I. nebuvo atsiskaičiusi.

– Pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį D. I. UAB „Translinija“ pardavė 8456141 vnt. UAB "E1" akcijų už 2452280,89 Eur, kuriuos UAB "F1" įsipareigojo sumokėti per vienerius metus nuo šios sutarties pasirašymo dienos. Sutartį pasirašė Pareiškėja ir V. T. bei UAB "F1" direktorius (pavardė nenurodyta, parašas D. I.). UAB „Translinija“ 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 Pareiškėjos ir D. I. skola UAB „Translinija“, susidariusi pagal 2018-01-23 paskolos sutartį Nr. SR18-1 su UAB "D1" (849422,82 Eur), pagal 2018-10-23 paskolos sutartį su UAB "F1" (223000 Eur), pagal 2017-11-28 paskolos sutartį su UAB "A1" (600000 Eur) ir, iš kitos pusės, UAB „Translinija“ 2452280,89 Eur skola D. I., susidariusi pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį D. I. UAB „Translinija“ pardavus 8456141 vnt. UAB "E1" akcijų. Po šio susitarimo D. I. ir Pareiškėja UAB „Translinija“ nebeliko skolingi, UAB „Translinija“ skolinga D. I. 779858,07 Eur pagal 2019-11-28 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį.

Inspekcija Sprendime konstatavo, kad Pareiškėja ir D. I. 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 D. I. reikalavimus perkelti į naujai steigiamas įmones, b) D. I. parduoti naujai įsteigtos UAB "E1" akcijas savo valdomai UAB "F1" taip imituojuojant įsiskolinimus tarpusavyje, c) įvykdyti sutuoktinių reikalavimus perėmusių įmonių prijungimą prie D. I. valdomos UAB "F1" ir užskaityti įsipareigojimus, taip imituojuojant piniginių lėšų grąžinimą ir nepatiriant išlaidų realia pinigine išraiška.

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, išvada, jog sutuoktinių Valdo ir R. P. sudaryti paskolų sandoriai su UAB „Raminora“, UAB „Anšilas“ ir UAB „Translinija“ 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 ir D. I. 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.* (D. I. visus sprendimus dėl piniginių lėšų skolinimosi iš UAB „Raminora“, UAB „Translinija“, UAB „Anšilas“ 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 „Raminora turtas“ akcijas parduodant UAB „Translinija“, 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 „Raminora“ pinigines lėšas D. I. išmokėdavo kas mėnesį ir per mėnesį po kelis kartus);

– *Pareiškėjos ir D. I. gautų paskolų ir pajamų dalies santykį* (sutuoktinių darbo užmokesčio pajamos labai mažos lyginant su pasiskolintomis lėšomis);

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

– *D. I. tiesiogiai (netiesiogiai) valdomų ūkio subjektų dividendų mokėjimą* (dividendai nemokami, nors UAB „Raminora“ ir UAB „Translinija“ turėjo nepaskirstytojo pelno);

– *palūkanų mokėjimą* (palūkanos buvo mokėtos tik UAB „Raminora“ ir tik 2016 m. ir 2018 m., o UAB „Anšilas“ ir UAB „Translinija“ 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 „Raminora“ iš banko pasiskolintas pinigines lėšas įmonės veiklos finansavimui D. I. perskolindavo sau; UAB „Anšilas“, 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 D. I. 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 „Gedimino SPA centras“ ir UAB „Raminoros turtas“), D. I. parduoti naujai įsteigtos įmonės UAB „Raminoros turtas“ akcijas savo valdomai įmonei UAB „Translinija“ taip imituojant išiskolinimus tarpusavyje, įvykdyti sutuoktinių reikalavimus perėmusių įmonių (UAB „Gedimino SPA centras“ ir UAB „Raminoros turtas“) prijungimą prie D. I. valdomos įmonės UAB „Translinija“ ir užskaityti įsipareigojimus, taip imituojant piniginių lėšų grąžinimą ir nepatiriant išlaidų realia pinigine išraiška) ir kt.

Pareiškėja dėl Kauno AVMI sprendimo pateikė skundą centriniam mokesčių administratoriui, tačiau Inspekcija 2022-09-16 sprendimu Nr. 68-80 skundo netenkino.

Pareiškėja, nesutikdama su minėtu Inspekcijos sprendimu, mokestinio ginčo eigoje akcentavo, jog Pareiškėjos ir D. I. iš UAB „Raminora“, UAB „Anšilas“ bei UAB „Translinija“ gautos paskolos yra grąžintos 2020 m. ir 2021 m. priešpriešinių reikalavimų su UAB „Translinija“ įskaitymo būdu, pajamos iš parduotų UAB „Raminora turtas“ akcijų yra deklaruotos, GPM sumokėtas. Be to, iš pateiktos medžiagos matyti, kad D. I. 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 sprendimo nurodė, kad pasiskolintus pinigus iš įmonės, pardavus UAB „Raminora turtas“ akcijas ir įskaičius priešpriešinius reikalavimus, atsirado pareiga mokėti GPM, kas ir buvo padaryta (26, 29 punktai).

Komisija, įvertinusi, kad Pareiškėjos ir D. I. 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 „Raminora turtas“ akcijų pardavimo ir šių akcijų įsigijimo išlaidų) analizės, 2022-12-21 posėdžio protokolu Nr. 298 (7-150/2022) įpareigojo Inspekciją įvertinti Pareiškėjos ir D. I. pateiktų 2020–2021 m. GPM deklaracijų duomenis, kiek tai susiję su deklaruotomis pajamomis už parduotas UAB „Raminora turtas“ akcijas bei šių akcijų įsigijimo išlaidomis.

Inspekcija Komisijai pateikė Kauno AVMI Tyrimo ataskaitą Nr. (7.45Mr)FR0686-112, kurioje, be kita ko, išdėstytos nustatytos aplinkybės ir išvados dėl Pareiškėjos ir D. I. pajamų už parduotas UAB „Raminora turtas“ akcijas deklaravimo ir GPM nuo šių sumų sumokėjimo.

Komisija, įvertinusi minėtos ataskaitos išvadą, konstatavo, jog mokesčių administratoriui suteiktu mokestinio tyrimo instrumentu pasinaudota siekiant išsiaiškinti ir gauti informaciją dėl mokestinio ginčo metu Pareiškėjos pateiktų argumentų pagrįstumo, tačiau aptariamose Tyrimo ataskaitos Nr. (7.45Mr)FR0686-112 išvados centrinio mokesčių administratoriaus, kaip mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos, nebuvo įvertintos ir dėl jų nėra pasisakyta. Todėl Komisija 2023-04-27 sprendimu Nr. S-2023/67 (7-150/2022) panaikino Inspekcijos sprendimą ir perdavė Pareiškėjos skundą iš naujo nagrinėti Inspekcijai. Be to, Komisija atkreipė dėmesį, kad mokesčių administratorius, kiekvienu atveju konstatuodamas, jog mokesčių mokėtojas gavo mokestinę 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 mokestinės naudos gavimo, į mokestinio ginčo nagrinėjimo eigoje iškilusias nenuoseklias išvadas dėl Pareiškėjos mokesčio vengimo formos, pažymėjo, jog Inspekcija turi išanalizuoti 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 mokestinės naudos pasireiškimo turinį ir iš naujo spręsti klausimą dėl Pareiškėjos apmokestinimo.

### *Inspekcijos Sprendimo pagrįstumo vertinimas*

MAĮ 154 straipsnio 4 dalyje numatyta, jog centrinis mokesčių administratorius, išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo skundą, pagal savo kompetenciją priima vieną iš šių sprendimų: 1) patvirtina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 2) panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 3) iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 4) pakeičia vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 5) panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą ir paveda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą; 6) panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą ir paveda priimti naują sprendimą. Šiuo atveju Inspekcija, pasinaudojusi diskrecijos teise, nusprendė priimti sprendimą, numatytą MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punkte.

Administracinių teismų praktikoje, aiškinant centrinio mokesčių administratoriaus teisę panaikinti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą ir pavesti teritoriniam padaliniui priimti naują sprendimą, yra konstatuota, kad šio centriniam mokesčių administratoriui leisto elgesio modelio paskirtis – pašalinti aplinkybes, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo. Paprastai pagrindas priimti tokį sprendimą atsiranda, kai vietos mokesčių administratorius nevisapusiškai ir neobjektyviai yra ištyręs bei nustatęs visas reikšmingas faktines aplinkybes ir / arba kai yra padaryta esminių procesinių teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras (žr., pvz., LVAT 2010-10-18 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1146/2010, 2019-08-07 sprendimą adm. byloje Nr. eA-2144-575/2019). Sprendimas pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą gali būti priimtas tais atvejais, kai būtina surinkti papildomų duomenų, pašalinti mokesčių apskaičiavimą, mokėjimą ir mokesčių administravimą reguliuojančių teisės normų pažeidimus, kuomet tokių teisės normų pažeidimų pašalinimas negalimas be pavedimo atlikti pakartotinį patikrinimą (žr., pvz., LVAT 2013-01-02 nutartį adm. byloje Nr. A-442-2805/2012). LVAT yra nurodęs, kad kai pakartotinis patikrinimas MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punktu pagrindu yra atliekamas iš naujo, jo ribas ir apimtį iš esmės lemia mokesčių administratoriaus pavedimo tikrinti nustatyti tikrinamo laikotarpio ir konkrečių mokesčių kriterijai (LVAT 2015-09-29 adm. byla Nr. A-3051-438/2015).

Pažymėtina, kad vadovaujantis LVAT praktika, centrinis mokesčių administratorius paveda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą tik tokiu atveju, kai centrinis mokesčių administratorius pats negali atlikti būtinų veiksmų, siekiant pagrįsto ir objektyvaus sprendimo priėmimo (žr., pvz., LVAT 2008-01-31 nutartį adm. byloje Nr. A-556-158/2008, 2009-05-18 nutartį adm. byloje Nr. A-438-596/2009, 2015-09-29 nutartį adm. byloje Nr. A-3051-438/2015, 2022-01-12 nutartį adm. byloje Nr. eA-84-575/2022). Todėl nagrinėjant ginčą dėl Inspekcijos Sprendimo, kuriuo pavesta atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą, pagrįstumo, būtina įvertinti, ar centrinio mokesčių administratoriaus nurodytos aplinkybės, kuriomis remiantis toks sprendimas priimtas, sudaro pagrindą pavesti atlikti administracines patikrinimo procedūras pakartotinai.

Kaip matyti iš skundžiamo Inspekcijos Sprendimo, Inspekcija detalai atkartojė Komisijos 2023-04-27 sprendimo Nr. S-2023/67 (7-150/2022) nuostatas, tačiau Tyrimo ataskaitoje Nr. (7.45Mr)FR0686-112 nustatytų faktinių aplinkybių iš esmės neanalizavo, dėl jų vertinimo ir reikšmės Pareiškėjos apmokestinimui nepasisakė, nevertino Pareiškėjos mokesčio naudos pasireiškimo turinio. Inspekcija nurodė, kad jos vertinimu, siekiant teisingai išspręsti Pareiškėjos apmokestinimo klausimą, tikslinga peržengti patikrinimo už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2019-12-31 ribas įtraukiant 2020 bei 2021 m. ir kompleksiskai vertinti GPM prievolių vykdymą, kad būtų pašalinti neaiškumai ir trūkumai dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio sudarytų bei vykdytų sandorių (ūkinių operacijų) ir iš to kylančių mokesčių teisinių pasekmių.

Komisija, įvertinusi ginče aptariamą situaciją anksčiau pacituotos teisminės praktikos kontekste, pažymi, kad nesutinka su Inspekcijos pasirinktu teisinės elgsenos variantu, numatytu MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punkte ir pozicija, jog šiuo atveju neaiškumų ir trūkumų dėl Pareiškėjos sudarytų sandorių pašalinimas negalimas be pavedimo atlikti pakartotinį patikrinimą, išplečiant patikrinimo ribas. Komisija pastebi, kad mokesčių administratoriaus pavedimas atlikti

pakartotinį patikrinimą, nenurodžius sąsajos su naujų įrodymų surinkimo ar faktinių aplinkybių atliekamų patikrinimo procedūros metu nustatymo būtinybe, negali būti laikomas pagrįstu.

Komisijos nuomone, centrinis mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į Tyrimo ataskaitą Nr. (7.45Mr)FR0686-112, kurioje išdėstytos Pareiškėjos 2020–2021 m. GPM deklaravimo ir sumokėjimo aplinkybės ir išvados dėl apmokestinimo pagrįstumo, D. I. naujai Kauno AVMI pateiktų 2023-01-11 ir 2023-01-26 paaiškinimų dėl mokesčių administratoriui pateiktų GPM deklaracijų duomenų, jų tikslinimo, mokestinės prievolės apskaičiavimo (pajamų už gautas akcijas ir jų savikainos apskaičiavimo), valdomų įmonių tarpusavio skolų įskaitymo ir kt. aplinkybių, turinį ir Komisijos 2023-04-27 sprendimo Nr. S-2023/67 (7-150/2022) išvadas dėl būtinybės įvardinti mokestinės naudos pasireiškimo formą, turėjo galimybę savarankiškai įvertinti ginčo problematiką ir pateikti savo išvadas dėl mokesčių administravimą reguliuojančių teisės normų taikymo (Pareiškėjos atžvilgiu) teisingumo arba, nurodant pagrįstas priežastis, tai pavesti atlikti vietos mokesčių administratoriui. Komisija pastebi, kad MAĮ nustato ir kitą pagrindą, kuriam esant skundas gali būti perduotas vietos mokesčių administratoriui, t. y. MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 6 punkte nustatyta centrinio mokesčių administratoriaus teisė panaikinti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą ir pavesti priimti naują sprendimą, kuris siejamas su būtinybe teisingai teisiškai įvertinti ir pagrįsti jau surinktus įrodymus. Šis su patikrinimo procedūra nesietinas pagrindas įpareigoja vietos mokesčių administratorių įforminti naują sprendimą pagal turimą informaciją ir dokumentus.

Primintina, kad nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos netikrinamuojų 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.). Todėl Inspekcijos įvardintos pakartotinio patikrinimo atlikimo priežastys, Komisijos vertinimu, nelaikytinos pakankamu faktiniu pagrindu pavesti Kauno AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas tenkintinas, o skundžiamas Inspekcijos Sprendimas, kuriuo panaikintas Kauno AVMI sprendimas ir nuspręsta pavesti Kauno AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą, naikintinas.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-06-16 sprendimą Nr. 68-41.

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

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė