



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A.A. SKUNDO**

2025 m. liepos 1 d. Nr. S-116 (7-2025/74)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Gvidos Ivanauskienės, Kristinos Jakštienės (Pranešėja) ir Jurgitos Narkevičiūtės, išnagrinėjo A.A. (toliau – Pareiškėja) 2025-05-05 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2025-04-17 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 Mr) FR0682-91 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovas advokatas J.P. ir advokato padėjėja S.P. dalyvavo 2025-05-28 Komisijos posėdyje. Inspekcijos atstovas R.M. ir R.L. posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu.

Pareiškėja ginčija Inspekcijos Sprendimą ir skunde nurodo, kad Inspekcija atliko patikrinimą ir surašė 2025-01-21 patikrinimo aktą Nr. (21.222 Mr) FR0680-16 (toliau – Patikrinimo aktas). Patikrinimo metu Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja 2018 m. ir 2020 m. nedeklaravo gautų finansinių priemonių perleidimo pajamų, papildomai apskaičiuota 1403616,05 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), iš jų 1402932 Eur GPM už 2018 metus, taikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 str. 1 dalies nuostatas. Inspekcija Sprendimu patvirtino Patikrinimo aktu papildomai apskaičiuotą 1403616,05 Eur GPM, apskaičiavo 621259,74 Eur GPM delspinigių, atleido nuo 310629,87 Eur GPM delspinigių bei skyrė 421085 Eur GPM baudą.

Pareiškėja nesutinka su Patikrinimo akto ir Sprendimo išvadomis. Pareiškėjos įsitikinimu, Inspekcija neteisingai įvertino jos, bei sutuoktinio B.A. (toliau – Pareiškėjos sutuoktinis, o kartu su Pareiškėja vadinami Pareiškėjais arba sutuoktiniais) veiksmus, sudarytus sandorius bei tikslus, kurių buvo siekiama.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija netinkamai įvertino Pareiškėjų pasirinktą įpėdinystės planavimo būdą. Nurodo, kad įpėdinystės planavimui buvo pasirinktas investicinis gyvybės draudimas, draudimo poliso turta formuojant valdomomis AB „P“ akcijomis. Įpėdinystės įgyvendinimui buvo pasirinkta draudimo bendrovė „S“ (toliau – Draudimo bendrovė), Pareiškėjų vaikams (M.A. ir G.J. (A) (toliau – vaikai) sudarant jungtinį investicinį gyvybės draudimo polisą ATZ-0142 (toliau – Polisas) ir Pareiškėjams padovanojant vaikams AB „P“ akcijas. Skirtingai nei paveldėjimas pagal įstatymą ar testamentą, toks įpėdinystės planavimo būdas užtikrina, kad: 1) pasirinktas įpėdinystės planavimo būdas bus veiksmingas bent iki trečios šeimos kartos, 2) investicijų kontrolė ir ateityje po vieno iš palikėjų mirties liks neišskaidyta, 3) turto valdymo ir nuosavybės klausimai bus sprendžiami licencijuotos draudimo bendrovės pagal aiškiai reglamentuojamas taisykles, taip išvengiant bet kokios neigiamos įtakos įpėdinystės plano įgyvendinimui. Kadangi Pareiškėjų valdoma bendrovė yra listinguojama NASDAQ vertybinių popierių biržoje, siekiant tinkamai vykdyti savo, kaip akcininkų, prievoles, prieš atliekant su įpėdinystės planavimu susijusius veiksmus ir sandorius, Pareiškėjai kreipėsi į Lietuvos banką, prašydami išaiškinimo ar, pagal Lietuvos Respublikos vertybinių popierių įstatymo (toliau – VPI) 25 straipsnio nuostatas, Pareiškėjams kyla prievolė pranešti Lietuvos bankui ir bendrovei apie

akcijų paketo netekimą ir pateikti privalomą oficialų siūlymą, taip pat ar kyla prievolė pranešti apie vadovo (Pareiškėjas yra AB „P“ vadovas) sandorį dėl AB „P“ akcijų perleidimo. Lietuvos bankas pateikė paaiškinimą¹, taip pat nurodė, kad Pareiškėjos sutuoktinis, kaip AB „P“ vadovas, turėtų pranešti apie atliekamą AB „P“ akcijų perleidimą Draudimo bendrovei ir kadangi AB „P“ akcijos perleidžiamos pagal draudimo sutartį neatlygintinai, pranešime nurodoma sandorio kaina turėtų būti 0 Eur.² Tik gavę oficialų Lietuvos banko išaiškinimą dėl kylančių pareigų pagal LR Vertybinių popierių įstatymą planuojamo sudaryti AB „P“ akcijų dovanojimo vaikams sandorio kontekste, Pareiškėjai 2018-04-25 ir 2022-03-03 dovanojimo sutartimis (toliau – Dovanojimo sutartys) padovanojo vaikams AB „P“ akcijas, jas perleidžiant neatlygintinai Draudimo bendrovei ir įvykdant privalomas pareigas pagal VPI, tai patvirtinta AB „P“ pranešimu NASDAQ vertybinių popierių biržoje investuotojams dėl mokesčio mokėtojo šeimoje įgyvendinamo įpėdinystės planavimo³.

Pareiškėja nurodo, kad Polisas, pagal kurį draudėjai ir apdraustieji asmenys yra Pareiškėjų vaikai, sudarytas 99 metų terminui. Dėl to net ir Pareiškėjų mirties atveju gyvybės draudimo sutartis liks galioti ir AB „P“ akcijos išliks Draudimo bendrovės dispozicijoje, taip užtikrinant viso investicinio portfelio nedalumą ir vientisumą. Pagal gyvybės draudimo Polisą apdraustos abiejų vaikų gyvybės, vieno iš vaikų mirties atveju gyvybės draudimo sutartis liktų galioti ir draudimo išmoka nebūtų mokama. Per visą draudimo sutarties galiojimą (nuo 2018 m.) ir iki šiol nebuvo atliktas nei vienas dalinis Poliso nutraukimas ir iš Poliso nebuvo atlikta jokių išmokų, taip pat nebuvo parduota nei viena AB „P“ akcija. Priešingai, 2022 m. Pareiškėjos sutuoktinis padidino Poliso vertę papildomai perleisdamas 927 110 vnt. AB „P“ akcijų ir šiai dienai Draudimo bendrovė nepertraukiamai valdo visas jai perleistas 6 99 4316 vnt. AB „P“ akcijas. Draudimo bendrovė neturi teisės savo nuožiūra disponuoti AB „P“ akcijomis, jos nepatenka į bendrą draudimo bendrovės turto masę, o yra saugomos atskiroje banko sąskaitoje, atidarytoje specialiai Polisui, tokiu būdu užtikrinant tiek akcijų kaip Bertašių šeimos turto maksimalią apsaugą, tiek ir akcijų paketo suteikiamos valdymo kontrolės nedalumą.

Pareiškėja teigia, kad nurodytos aplinkybės patvirtina, jog Pareiškėjai nesiekė nusišluoti planuojamos įpėdinystės ir su ja susijusių sandorių, Inspekcija netinkamai įvertino Pareiškėjų bei vaikų sudarytus sandorius, Poliso suteiktas naudas, neteisingai pritaikė MAĮ bei Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) nuostatas, nukrypo nuo aktualių Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išaiškinimų.

Dėl GPMĮ 8 straipsnio nuostatų taikymo

Pareiškėja skunde cituoja GPMĮ 8 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas, nustatančias pajamų gavimo pripažinimo momentą ir nurodo, kad šiomis GPMĮ nuostatomis Inspekcija grindžia savo išvadą apie tai, kad Pareiškėjai, Dovanojimo sutartimis įvykdę vaikų prievolės Draudimo bendrovei, pripažinti tariamai atlygintinai pardavę turėtas AB „P“ akcijas ir neva gavę 24 534 912,90 Eur apmokestinamų vertybinių popierių perleidimo pajamų.

Pareiškėja nurodo, kad LVAT yra išaiškinęs, kad „GPMĮ 8 straipsnio 1 dalyje minimą pajamų gavimo momentą apibrėžiantis ir nagrinėjamas atveju aktualus to paties straipsnio 2 dalies 1 punktą, kuris šį momentą sieja su aplinkybe, kad pajamos yra „faktiškai gautos“. Nors įstatymų leidėjas nedetalizuoja šios aplinkybės turinio, kaip aiškina LVAT, atsižvelgiant į įprastinę žodžio

¹ Lietuvos Bankas, išanalizavęs faktines aplinkybes ir Pareiškėjų sudaromus sandorius bei jų turinį (t. y. atlikęs analogišką vertinimą kaip Inspekcija mokesčio patikrinimo metu), išaiškino, kad „gyvybės draudimo sutartis, kurios pagrindu laikinai – draudimo sutarties galiojimo laikotarpiu – nuosavybės teisė į emitento akcijų paketą iš dabartinių emitentą kontroliuojančių akcininkų pereina draudimo įmonei, įsigalioja kartu su draudimo įmonės suteikiamu įgaliojimu, suteikiančiu teisę tiems patiems akcininkams balsuoti emitento akcininkų susirinkimuose ir naudotis visomis kitomis šių akcijų suteikiamomis neturtinėmis teisėmis. Atsižvelgiant į tai, galima teigti, kad, nors nuosavybės teisė į kontrolinį emitento akcijų paketą laikinai pereina kitam subjektui – draudimo įmonei, nei faktinis bendrovės akcininkų, valdančių akcijų paketą, nei emitento kontrolės pasikeitimas neįvyksta, todėl pareiga pranešti apie akcijų paketo įgijimą (netekimą), taip pat ir pareiga teikti privalomą oficialų siūlymą nekyla“.

² Priedas Nr. 1.

³ Priedas Nr. 2 ir Nr. 3, informacija spaudoje <https://www.vz.lt/verslo-valdymas/2018/04/30/vilkyskiu-pienines-savininkai-suplanavoipedinyste>.

„faktiškas“ reikšmę, akivaizdu, jog aptariamas pajamų pripažinimo momentas siejamas su aplinkybe, kad gyventojas tikrai, realiai gavo atitinkamą naudą pinigais ar natūra, kaip tai suprantama pagal GPMĮ. Kitaip tariant, pajamų pripažinimo momentas, nurodytas GPMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte, atitinka (yra tapatus) pinigų (naudos pinigais) ar kitos naudos, kuri pripažįstama pajamomis natūra, gavimo faktą⁴. Gyventojui pardavus turtą, tačiau (dar) realiai negavus už tai (jokia forma) atlygio, nėra pagrindo pirkimo–pardavimo sutartyje sulygotos kainos (faktiškai negautos jos dalies) pripažinti gyventojų pajamomis GPMĮ 8 straipsnio 1 dalies taikymo tikslais⁵. Šios GPMĮ nuostatos nustato apmokestinimo GPM momentą, su kuriuo siejamas ir atitinkamų asmens (įstatyme numatytų) prievolių atsiradimas, todėl jos negali būti aiškinamos plečiamai ir turi būti taikomos griežtai bei tiksliai⁶. Pagal GPMĮ nuostatas ir šių nuostatų aiškinimą LVAT praktikoje aiškiai matyti, kad GPM moka faktiškai pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas, t. y. apmokestinimas siejamas tiesiogiai su konkrečiu gyventoju ir jo faktiškai gautomis pajamomis.

Pareiškėja tvirtina, kad Pareiškėjai jokių pajamų negavo. Atsižvelgiant į tai, neegzistuoja pajamų pripažinimo momentas, kuris yra siejamas su aplinkybe, kad gyventojas tikrai, realiai gavo atitinkamą naudą pinigais ar natūra, kaip tai suprantama pagal GPMĮ. Nei LVAT formuojamoje praktikoje dėl GPMĮ nuostatų taikymo, nei GPMĮ ir mokesčių administratoriaus parengtame oficialiame GPMĮ komentare nėra nuostatų ir aiškinimo, pagal kurias gyventojas būtų pripažįstamas gavęs pajamas kitų asmenų naudai ir tuo pagrindu būtų apmokestinamas (nors faktiškai toks gyventojas nėra gavęs jokių pajamų ir naudos). Priešingai, pats mokesčių administratorius mokesčiniuose ginčiuose laikosi pozicijos, kad GPM ir su juo susijusios sumos turi būti išieškotos iš asmens, gavusio naudą. Todėl, Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratoriaus išvada, kad 2018-04-25, kuomet AB „P“ akcijos Dovanojimo sutarčių pagrindu buvo faktiškai neatlygintinai perleistas Draudimo bendrovei, Pareiškėjai turėjo teisę laisvai valdyti savo nuožiūra gautiną AB „P“ akcijų perleidimo pajamų sumą, yra laikytinos visiškai nepagrįstomis. Įvykdę savo Dovanojimo sutartimis prisiimtus įsipareigojimus, t. y. AB „P“ akcijomis padengę vaikų prievoles Draudimo bendrovei, Pareiškėjai negavo ir negalėjo gauti jokių pajamų. Draudimo bendrovė jokiais atvejais už įmokėtas draudimo įmokas jų mokėtojams neatlieka jokių piniginių mokėjimų. Draudimo bendrovei yra draudžiama vykdyti mokėjimus savo klientams arba trečiosioms šalims, kurios atlieka gyvybės draudimo įmokas, ir priešingai nei teigia mokesčių administratorius, Pareiškėjai, perleisdami AB „P“ akcijas Draudimo bendrovei, jokio atlygintino perleidimo sandorio nesudarė. AB „P“ akcijos buvo perleistos ne turint tikslą parduoti Draudimo bendrovei AB „P“ akcijų nuosavybės teisę, tačiau iš turimų AB „P“ akcijų suformuoti įpėdinystės kapitalą ir tokiu būdu užtikrinti ne tik vaikų, tačiau ir Pareiškėjų vaikų finansinę gerovę. Be to, kaip nurodyta pirmiau, Draudimo bendrovė neįgijo teisės savo nuožiūra disponuoti AB „P“ akcijomis, jos nepatenka į bendrą draudimo bendrovės turto masę, o yra saugomos atskiroje banko sąskaitoje, susietoje tik su Pareiškėjų vaikų, kaip draudėjų, vardu atidarytu Polisu.

Pareiškėja nurodo, kad, kaip minėta anksčiau, Pareiškėjai kreipėsi į Lietuvos banką, kuris išaiškino (pateikiama anksčiau nurodyta Lietuvos banko atsakymo ištrauka), kad nors laikinai Pareiškėjų valdytų AB „P“ akcijų nuosavybė perduodama Draudimo bendrovei, toks akcijų perleidimas nelaikomas pardavimu pagal VPI. Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratoriaus teiginiai, kad po AB „P“ akcijų perleidimo Pareiškėjai gavo naudą, laikytini nepagrįstais, prieštaraujantys oficialiam Lietuvos Banko išaiškinimui, kuriame, įvertinus visas faktines aplinkybes (analogiškas, kurias vertino Inspekcija), patvirtinta, kad AB „P“ akcijų perleidimo sandorio kaina yra 0 Eur, t. y. Inspekcija nepagrįstai neatsižvelgia į Lietuvos valstybės kompetentingos institucijos oficialų išaiškinimą, kad Pareiškėjų įpėdinystės planavimo tikslais AB „P“ akcijų dovanojimo sandorių pagrindu Pareiškėjai jokių pajamų negavo.

⁴ LVAT 2020-02-18 nutartis adm. byloje Nr. A-1798-968/2020.

⁵ LVAT 2020-02-18 nutartis adm. byloje Nr. A-1798-968/2020).

⁶ LVAT 2021-07-12 sprendimas adm. byloje Nr. eA-1899-602/2021.

Pareiškėjos nuomone, vertinant turto pardavimo sampratą mokesčių teisės kontekste, svarbu atsižvelgti ir į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) formuojamą praktiką. ESTT 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – 2006/112/EB direktyva) taikymo kontekste, savo praktikoje (ESTT 1990-02-08 sprendimas byloje „Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV“, C-320/88) yra išaiškinęs, kad „prekių tiekimu laikomas ne formalus nuosavybės perleidimo įvykimas, o faktinis galimybės valdyti daiktą kaip savininkui perdavimas“. Teisė disponuoti kaip savininkui reiškia faktinio dominavimo ir kontrolės perdavimą pirkėjui, leidžiant jam elgtis su daiktu kaip su savo, kai pirkėjas iš tikrųjų (realiai) gali: 1) valdyti prekę savo nuožiūra, ir 2) ją naudoti, perleisti, sunaudoti, ar kitaip disponuoti, ir 3) prisiimti su preke susijusių riziką ir naudą.

Pareiškėjos vertinimu, Pareiškėjų valdytų AB „P“ akcijų pagal dovanojimo sutartis perleidimas Draudimo bendrovei negali būti pripažįstamas atlygintinu pardavimo sandoriu, kadangi netenkinama nei viena sąlyga tokiam sandorio traktavimui: 1) Draudimo bendrovė gautų AB „P“ akcijų negali valdyti savo nuožiūra, kadangi visiems sprendimams dėl akcijų valdymo, investavimo krypties ir kitų su akcijų valdymu susijusių veiksmų atlikimui būtinas abiejų Pareiškėjų vaikų bendras sprendimas ir sutikimas. Pareiškėjams visam Poliso galiojimo laikotarpiui (99 metams) yra neatšaukiamai išduotas įgaliojimas įgyvendinti visas akcininko neturtines teises, įskaitant teisę balsuoti AB „P“ akcininkų susirinkimuose. Kaip savo išaiškinime pažymėjo Lietuvos bankas, nors teisinė nuosavybė perleista Draudimo bendrovei, faktinis AB „P“ akcininkų ir kontrolės pasikeitimas neįvyksta; 2) Draudimo bendrovė negali perleisti (disponuoti) gautų AB „P“ akcijų savo nuožiūra, kadangi jos priskiriamos Pareiškėjų vaikų Poliso turtui ir tik vaikų pavedimu bei bendru sprendimu galimas dalinis Poliso nutraukimas arba AB „P“ akcijų (jų dalies) pardavimas; 3) Draudimo bendrovė neprisiima jokios rizikos, susijusios su AB „P“ akcijomis, kadangi akcijos sudaro vaikų Poliso vertę, kuri galėtų būti išmokama įvykus draudiminių įvykiui (abiejų vaikų mirčiai). Esant nepalankioms ekonominėms aplinkybėms ir sumažėjus AB „P“ akcijų vertei, Draudimo bendrovė dėl to nepatirtų jokios tiesioginės žalos – šiuo atveju sumažėtų tik vaikų Poliso vertė bei galima išmoka draudiminio įvykio atveju. Draudimo bendrovė negauna jokios naudos iš AB „P“ akcijų turėjimo, kadangi visa nauda (pvz., AB „P“ dividendai) yra apskaitomi kaip Poliso rezultatai, kurie didina Pareiškėjų vaikų Poliso vertę.

Pareiškėja, remdamasis pirmiau paminėta LVAT ir ESTT praktika, Lietuvos banko išaiškinimais, tvirtina, kad nei pagal Dovanojimo sutartis, nei pagal Perleidimo sutartį, nei jokių kitu pagrindu pajamų ar kitos naudos bet kokia forma Pareiškėjai nei gavo, nei įgijo galimybę gauti vėliau. Tuo pačiu nei viename iš AB „P“ akcijų perleidimo etapų Pareiškėjai neturėjo teisės disponuoti jokia iš šių akcijų perleidimo atsiradusia menama nauda ar pajamomis, akcijų perleidimas atliktas neatlygintinai ir toks perleidimas jokiais aplinkybėmis negali būti prilyginamas pardavimui. Todėl mokesčių administratoriaus išvados, kuriomis remiantis iš esmės buvo apmokestinta nauda, kuri nebuvo gauta ir pagal galiojančius Draudimo bendrovės veiklą reglamentuojančius teisės aktus net ir hipotetiškai niekada negalėjo būti gauta, yra nepagrįstos. Nepagrįsta teigti, kad asmuo, kuris dėl sandorio arba veiksmo netenka turto (jį dovanoja, juo neatlygintinai įvykdo kito asmens prievolę, jį sunaikina ar kitaip praranda), prieš tai apmokestinimo tikslais būtų laikomas tokį turtą pardavusiu, įgijusiu menamą tokio turto vertės dydžio reikalavimo teisę ir tik po to ja „disponavęs“. Tokios interpretacijos nedera su GPMĮ 8 straipsnio nuostatomis, pamatiniais apmokestinimo reglamentavimo ir mokesčių administravimo principais ir bendraisiais teisinio saugumo ir teisinio tikrumo principais. Pareiškėjo vertinimu, Inspekcija nepagrįstai taiko ir aiškina GPMĮ 3 straipsnio, 5 straipsnio 1 dalies, 8 straipsnio 2 dalies, 25 straipsnio 1 dalies, 27 straipsnio 1 dalies nuostatas. Vykdydami savo iš Dovanojimo sutarčių prisiimtus įsipareigojimus ir perleisdami AB „P“ akcijas Draudimo bendrovei Pareiškėjai negavo jokios naudos, kuri galėtų būti apmokestinimo objektas GPMĮ prasme – AB „P“ akcijų perleidimas nelaikytinas atlygintinu pardavimu Draudimo bendrovei.

Dėl MAJ 69 straipsnio nuostatų taikymo

Pareiškėja cituoja MAĮ 69 straipsnio nuostatas, reglamentuojančias turinio viršenybės prieš formą principo taikymą ir pažymi, kad esminė sąlyga mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį tenkinama tik jeigu mokesčių mokėtojo sudarytu sandoriu, ūkine operacija ar bet kokia jų grupe siekiama vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Šios pozicijos laikosi ir LVAT⁷.

Pareiškėja nurodo, kad atsižvelgiant į LVAT išvadas, konstatuotina, jog MAĮ 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; ir 2) jokių kitų ekonomiškai arba kitaip pagrįstų tikslų vertinamos ūkinės operacijos neturėjo. Tai reiškia, jog visa ginčo ūkinėse operacijose dalyvavusių asmenų veikla yra dirbtina ir negali būti pateisinta ekonomine, verslo logika; 3) mokestinė nauda, gauta iš ginčo ūkinių operacijų, buvo reali. Analogiškos pozicijos laikosi ir Komisija, nagrinėdama MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo pagrįstumą⁸. Taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nurodyti, koks konkretus pažeidimas, nurodytas MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje, padarytas, išvados negali būti abstrakčios ir grįstos prielaidomis, nevertinant mokesčių mokėtojo išdėstytų argumentų ir faktinių aplinkybių⁹.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymą grindžia prielaidomis, kad: 1) Pareiškėjai užsitikrino neatšaukiamo naudos gavėjo statusą, kuris užtikrintų jiems ne anksčiau kaip po 10 metų gauti neapmokestinamą draudimo išmoką; 2) Pareiškėjai turi įgaliojimą atstovauti Draudimo bendrovę įgyvendinant Draudimo bendrovės teisės AB „P“; 3) nors draudimo polisas sudarytas 99 metams, tačiau Pareiškėjai ir vaikai bendru sutarimu jį gali nutraukti anksčiau. Vadovaudamasis šiomis prielaidomis Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėjų sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, t. y. po 10 metų galimai pasinaudoti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 11 ir 12 punktuose įtvirtintomis lengvatomis.

Pareiškėja pažymi, kad Inspekcijos padarytos prielaidos ir jų pagrindu suformuotos išvados neatitinka faktinių aplinkybių, Pareiškėjų veiksmų turinio ir sudarytų sandorių tikslų: 1) Pareiškėjai niekada neturėjo tikslo parduoti AB „P“ akcijų ir už jas gauti piniginių lėšų ar asmeninės naudos kokia nors kita forma. Visi nagrinėjami Pareiškėjų sudaryti sandoriai yra vienašaliai ir neatlygintini, AB „P“ akcijų perleidimas Draudimo bendrovei jokiais sąlygomis negali būti prilyginamas pardavimui, kadangi Draudimo bendrovė nevaldo akcijų savo nuožiūra, negali laisvai jomis disponuoti ar parduoti, Draudimo bendrovė nepriima jokių rizikų, susijusių su gautomis akcijomis, bei iš jų turėjimo negauna jokios ekonominės naudos; 2) Pareiškėjai, elgdamiesi sąžiningai ir rūpestingai, prieš atlikdami įpėdinystės planavimo sandorius, kreipėsi į Lietuvos banką, kuris konstatavo, kad faktinis AB „P“ akcininkų ir kontrolės pasikeitimas neįvyksta (akcijų perleidimas Draudimo bendrovei nelaikomas pardavimu), o sandorio vertė 0 Eur (neatlygintinas sandoris). Pareiškėjai taip pat viešai iškomunikavo apie AB „P“ akcijų perleidimą NASDAQ vertybinių popierių biržoje bei spaudoje, tokiais veiksmais demonstruodami savo įpėdinystės planavimo skaidrumą ir tikslų slaptais sandoriais siekti mokestinės naudos nebuvimą; 3) po to, kai AB „P“ akcijos buvo padovanotos vaikams, sumokant akcijomis gyvybės draudimo įmokas, šios akcijos niekada Draudimo bendrovės nebuvo parduotos, t. y. per 7 metus nebuvo parduota nei viena AB „P“ akcija. Todėl yra negalimas toks MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymas, kuriuo yra menamai „atkuriamos“ tikrosios sandorių aplinkybės (t. y. AB „P“ akcijų pardavimas), kai nustatytos faktinės aplinkybės rodo, kad AB „P“ akcijos niekada nebuvo parduotos (nei Pareiškėjų, nei vaikų, nei vėliau Draudimo bendrovės); 4) Pareiškėjų neatšaukiamo naudos gavėjo statusas reiškia, kad Pareiškėjai turi tik pasyvią nepritarimo / pritarimo teisę bendram vaikų, kaip draudėjų, sprendimui dėl draudimo Poliso. Priešingai nei teigia Inspekcija, neatšaukiamo naudos gavėjo statusas užtikrina, kad vaikai gyvybės draudimo sutarties nenutrauks (dalinai nenutrauks) ar nepriims kitų sprendimų, kurie prieštarautų šeimos sutarimui išlaikyti investicijų nedalumą ir tęstinumą ilgalaikėje

⁷ LVAT 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016.

⁸ Komisijos 2022-08-16 sprendimas Nr. S-106 (7-92/2022).

⁹ LVAT 201012-20 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1655/2010.

perspektyvoje, įgyvendinant įpėdinystės planą. Pareiškėjai, kaip neatšaukiami naudos gavėjai, neturi teisės inicijuoti gyvybės draudimo sutarties nutraukimo. Pareiškėjus vertinant naudos gavėjais ir nustatčius pareigą gauti jų pritarimą vaikų inicijuotiems sprendimams, yra užtikrinama, kad gyvybės draudimo sutartis vaikų nebus vienašališkai nutraukta ir nebus paskirtas kitas naudos gavėjas, nesuinteresuotas įpėdinystės planavimu ir investicijų nedalumo išlaikymu; 5) Jokios faktinės aplinkybės ir įrodymai nesudaro pagrindo teigti, kad ateityje ar po 10 metų būtų ketinama gyvybės draudimo sutartį nutraukti. Per visą gyvybės draudimo sutarties galiojimo laikotarpį jokių nutraukimų ir išmokų atlikta nebuvo nei Pareiškėjams, nei vaikams. Draudimo bendrovė nuo draudimo įmokų sumokėjimo dienos nepertraukiamai valdo visas jai perleistas 6 99 4316 vnt. AB „P“ akcijas, t. y. per visą gyvybės draudimo sutarties galiojimo laikotarpį akcijų pardavimo nebuvo atlikta; 6) GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 26 punktą nustato, kad gyventojų neapmokestinamosiomis pajamomis yra laikomos „dovanojimo būdu gautos pajamos iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), brolių, seserų, vaikaičių ir senelių“. GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 39 punkto komentare nurodoma, kad „Dovana“ suprantama taip, kaip apibrėžta Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse (toliau – CK). CK 6.465 straipsnio („Dovanojimo sutarties samprata“) 1 dalyje nustatyta, kad „Pagal dovanojimo sutartį viena šalis (dovanotojas) neatlygintinai perduoda turtą ar turtinę teisę (reikalavimą) kitai šaliai (apdovanotajam) nuosavybės teise arba atleidžia apdovanotąjį nuo turtinės pareigos dovanotojui ar trečiajam asmeniui“. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas yra išaiškinęs, kad dovanojimo sandorio esminė sąlyga: „Sutartis gali būti pripažinta dovanojimo sutartimi tik esant būtinais sąlygai – jos neatlygintinumui, t. y. sutarties šaliai, kuriai dovanojamas turtas ar turtinės teisės, neatsiranda priešpriešinės prievolės dovanotojui“ (Lietuvos aukščiausiojo teismo 2010-07-02 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-316/2010). Nors Inspekcija teigia, kad Pareiškėjų mokestinio patikrinimo metu nebuvo paneigtas CK įtvirtintas dovanojimo institutas, o buvo atliktas šio instituto vertinimas mokestine teisine prasme, Pareiškėjas su tokiu teiginiu nesutinka. Pareiškėjų su vaikais sudarytos Dovanojimo sutartys priskiriamos specifinei šių sutarčių rūšiai, kuomet dovanotojas atleidžia apdovanotąjį nuo turtinės pareigos trečiajam asmeniui. Nagrinėjamu atveju perleidžiant AB „P“ akcijas Draudimo bendrovei ir tokiu būdu įvykdant vaikų prievolės šiam subjektui, Pareiškėjai kaip tik ir atleido vaikus, kaip apdovanotuosius, nuo prievolės trečiajam asmeniui. Taikant šią dovanojimo sutarties rūšį, dovana niekuomet nėra perduodama apdovanotojo nuosavybėn. Toks veiksmas apskritai neįmanomas, kadangi apdovanotojo dovana yra atleidimas nuo jo prievolės trečiajam asmeniui. Jeigu prievolės trečiajam asmeniui dalykas iš pradžių būtų perduodamas paties apdovanotojo nuosavybėn, o šis vėliau gautą dovana perleistų kaip prievolės įvykdymą trečiajam asmeniui, dovanojimo rūšis dovanotojui įvykdant prievolę trečiajam asmeniui už apdovanotąjį apskritai prarastų prasmę. Šiuo atveju Inspekcija minėtą specifinės dovanojimo rūšies egzistavimą nepagrįstai paneigė teigdama, kad Pareiškėjai iš pradžių privalėjo AB „P“ akcijas perleisti vaikams.

Pareiškėjos vertinimu, mokestinių patikrinimų metu nebuvo nustatyta aplinkybių ir surinkta įrodymų, kuriais remiantis būtų galima pagrįstai teigti, kad Pareiškėjai siekė gauti mokestinės naudos po 10 metų, galimai pasinaudodami GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 11 punkte ir 12 punkte įtvirtintomis lengvatomis, t. y. Pareiškėjų atžvilgiu mokesčių administratorius nepagrįstai taiko MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas. LVAT ne kartą yra pažymėjęs, jog taikant turinio viršenybės prieš formą principą, iš esmės yra atliekamas konkretaus mokestinio teisinio santykio dalyvio veiklos, kaip ji suprantama šioje įstatymo nuostatoje, turinio vertinimas. Šis veiklos vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokestinius teisinius santykius, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius.

Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą dalyje dėl AB „P“ akcijų perleidimo Draudimo bendrovei, Sprendimo dalį dėl pajamų, gautų iš „R“ investicinių vienetų pardavimo, apmokestinimo paliekant nepakeistą.

Inspekcija Sprendime išdėstė patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, AB „P“ akcijų perleidimo, taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, vertinimą bei pasisakė dėl esminių Pareiškėjo nesutikimo su nustatyta mokestine prievole, motyvų.

1. Sprendime nurodytos nustatytos faktinės aplinkybės:

Dėl pradinės informacijos

– Pareiškėjos sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu dirbo AB „P“ (buvo AB „P“ generalinis direktorius, valdybos narys), tikrinamuoju laikotarpiu buvo AB „P“ akcininku (nuo 1993-05-10 iki 2018-04-25, nuo 2021-04-26 iki 2022-03-03, nuo 2022-12-29), tikrinamojo laikotarpio pradžiai (2018-01-01) turėjo 6 067 206 paprastąsias vardines 0,29 Eur nominalios vertės AB „P“ akcijas (turtinių teisių dalis – 50,8 proc.). Pareiškėjai 2018-04-25 sudarė dovanojimo sutartį (ne notarinė sutarties forma), pagal kurią vaikus atleido nuo turtinės pareigos Draudimo bendrovei sumokėti draudimo įmoką. Pareiškėjai šia sutartimi Draudimo bendrovei perleido bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančias 6 067 206 AB „P“ akcijas, taip įvykdydami vaikų turtinę pareigą Draudimo bendrovei. Draudimo bendrovė šias akcijas užskaitė kaip vaikų gyvybės draudimo įmoką ir 2018-04-30 išdavė jungtinį gyvybės draudimo polisą. Draudimo polise nurodyta sumokėta pradinė draudimo įmokos vertė 21 113 876,88 Eur.

Dėl paskelbtų pranešimų

– Pareiškėjos sutuoktinis Vertybinių popierių biržos NASDAQ internetiniame puslapyje 2018-04-30 pateikė Pranešimą apie esminį įvykį, atsižvelgiant į tai, kad pagrindinis AB „P“ akcininkas, valdybos pirmininkas ir generalinis direktorius su sutuoktine į savo vaikų vardu sudarytą jungtinį gyvybės draudimo polisą Draudimo bendrovei įnešė iš viso 6 067 206 vnt. (50,8 proc.) valdomų AB „P“ paprastųjų vardinių akcijų. Vertybinių popierių biržos NASDAQ internetiniame puslapyje buvo paskelbti 2018-04-30 pranešimas apie vadovaujamas pareigas einančius asmenis ir su jais susijusius asmenis ir 2022-03-07 pranešimas, kad Pareiškėjai į savo vaikų vardu sudarytą jungtinį gyvybės draudimo polisą Draudimo bendrovėje dovanojimo būdu įnešė iš viso 927 110 vnt. valdomų AB „P“ paprastųjų vardinių akcijų.

Dėl AB „P“ akcijų perleidimo 2018 m.

– Pareiškėja su sutuoktiniu (Dovanotojai) sudarė 2018-04-25 Dovanojimo sutartį (notaro nepatvirtinta), kuria savo vaikus (Apdovanotieji) atleido nuo turtinės pareigos sumokėti draudimo įmoką Draudimo bendrovei, šia sutartimi perleidžiant Draudimo bendrovei sutuoktiniams bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančias 6 067 206 AB „P“ paprastąsias vardines akcijas, taip įvykdydami vaikų turtinę pareigą Draudimo bendrovei. 2018-04-25 Dovanojimo sutartyje nurodyta, kad vaikai Draudimo bendrovei pateikė prašymo dokumentus gyvybės draudimo sutarčiai sudaryti, kurių pagrindu po to, kai Apdovanotieji įvykdys pareigą sumokėti draudimo įmoką, jiems bus išduotas jungtinis gyvybės draudimo Polisas. Apdovanotieji išipareigojo sumokėti Draudimo bendrovei draudimo įmoką pagal jos pateiktą sąskaitą. Draudimo bendrovė 2018-04-20 draudimo įmokos sąskaitoje faktūroje nurodė pervesti į saugotojo sąskaitą apie 21 000 000 Eur draudimo įmoką.

– Šalys susitarė, jog 2018-04-25 Dovanojimo sutarties objektas yra: Dovanotojai atleidžia Apdovanotuosius nuo turtinės pareigos Draudimo bendrovei, o konkrečiai šia sutartimi Dovanotojai prašymo dokumentuose sudaryti gyvybės draudimo sutartį aprašyta tvarka ir sąlygomis perleidžia AB „P“ akcijas Draudimo bendrovei, išrašiusiai sąskaitą draudimo įmokos sumokėjimui ir išduosiančiai Apdovanotiesiems draudimo polisą, taip įvykdydami Apdovanotojų turtinę pareigą Draudimo bendrovei. Prašyme (paraiškoje) sudaryti su investiciniais vienetais susietą gyvybės draudimo sutartį, kurį pasirašė draudėjai G.A. 2018-04-11, M.A. 2018-04-12 ir neatšaukiamas naudos gavėjas Pareiškėjas 2018-04-11, nurodyta, kad draudimo įmokos bus sumokamos draudėjų tėvui Pareiškėjams priklausančiomis akcijomis. Prašyme (paraiškoje) nurodyta, kad galutinis faktinis turto, naudojamo įmokai mokėti savininkas yra generalinis direktorius, investuotojas Pareiškėjos sutuoktinis. Sutarties Šalys patvirtino, kad Draudimo bendrovė išreiškė išankstinį sutikimą priimti akcijas kaip įmoką už Apdovanotiesiems išduotą draudimo polisą. Nuosavybės teisė į AB „P“ akcijas Draudimo bendrovei pereina nuo akcijų pervedimo į Draudimo polisui atidarytą specialią saugotojo sąskaitą.

– Pareiškėjų vaikai mokestinių tyrimų metu 2024-06-18 paaiškino, kad Draudimo bendrovei atskiro prašymo dėl sutikimo priimti akcijas kaip įmokas ir papildomas įmokas į draudimo polisą neteikė, kadangi prašyme gyvybės draudimo sutarčiai sudaryti nurodė, kad draudimo įmokos bus mokamos Bendrovės akcijomis. Draudimo bendrovė išreiškė sutikimą, kad draudimo įmokos bus sumokėtos Bendrovės akcijomis, patvirtindama vaikų prašymo dokumentus sudaryti Draudimo polisą bei pateikė sąskaitą gyvybės draudimo įmokų sumokėjimui.

– 2018-04-25 Dovanojimo sutartyje nustatyta sąlyga, kad Apdovanotieji vaikai užtikrins, kad perleidus akcijas Draudimo bendrovei kaip gyvybės draudimo įmoką, Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui bus išduotas neatšaukiamas įgaliojimas ne trumpesniam nei draudimo poliso galiojimo terminui įgyvendinti akcijų suteikiamas balsavimo teises AB „P“ visuotiniame akcininkų susirinkime. Sąlygos neįvykdžius, Pareiškėjai turės teisę reikalauti, kad dovanojimo sutartis būtų panaikinta ir Akcijų nuosavybė grąžinta. Draudimo bendrovė 2018-04-24 surašė įgaliojimą, kuriuo AB „P“ generalinis direktorius Pareiškėjai įgaliojami atstovauti AB „P“ akcininkui – Draudimo bendrovei ir būti jo teisėtu atstovu (-ais) įgyvendinant akcininko teises AB „P“. Įgaliojime nurodoma, kad įgaliotiniai turi teisę balsuoti visuose ir bet kokiuose AB „P“ akcininkų susirinkimuose, dėl visų ir bet kokių AB „P“ klausimų, pasirašyti, pateikti ir gauti visus ir bet kokius dokumentus, susijusius su akcininko teisėmis bendrovėje, daryti pranešimus, teikti pasiūlymus ir naudotis visomis akcininko teisėmis. Įgaliotiniai turi perįgaliojimo teisę, t. y. kiekvienas iš įgaliotinių turi teisę atsisakyti visų šio įgaliojimo suteikiamų teisių kito įgaliotinio naudai. Įgaliojime nurodyta, kad šis įgaliojimas įsigalioja, kai naujasis akcininkas įgyja nuosavybės teisę į AB „P“ akcijas ir galioja 99 metus nuo jo įsigaliojimo dienos.

– Pareiškėja ir Pareiškėjos sutuoktinis nesudarė akcijų perleidimo sutarties, 6 067 206 akcijos Draudimo bendrovei buvo perleistos dovanojimo sutarties pagrindu. 2018-04-25 Dovanojimo sutarties 1.3. punkte nurodyta, kad nuosavybės teisė į AB „P“ akcijas Draudimo bendrovei pereina nuo akcijų pervedimo į Draudimo polisui atidarytą specialią saugotojo banko sąskaitą momento. Šios sutarties pagrindu sąskaitos tvarkytojas UAB FMĮ „C“ akcijų perleidimo faktą užfiksuoja perveddamas Akcijas į banko saugotojo sąskaitą.

– UAB FMĮ „C“ pateikė išrašą iš Pareiškėjos sutuoktinio AB „P“ vertybinių popierių sąskaitos, kuriame nurodyta: operacijos pavadinimas – „vertybinių popierių pervedimas pagal dovanojimo sutartį“, pervedtų vienetų skaičius – 6 067 206, operacijos data 2018-05-02, bei patvirtino, kad pervedimas atliktas į Draudimo bendrovės sąskaitą pagal 2018-04-25 Dovanojimo sutartį, t. y. 2018-04-25 Dovanojimo sutartimi AB „P“ akcijos perleistos kitam akcininkui – Draudimo bendrovei. Pareiškėjų vaikai gautų dovanų akcijomis 2018 m. nedeklaravo. UAB FMĮ „C“ 2018-05-02 atliktas 6 067 206 vnt. akcijų pervedimas iš Pareiškėjos sutuoktinio vertybinių popierių sąskaitos įrodo, kad Pareiškėjai neteko nuosavybės į AB „P“ akcijas.

– Austrijos mokesčių administratorius pateikė informaciją, kurioje nurodė, kad Draudimo bendrovė yra tikroji AB „P“ akcijų savininkė ir jai nuo 2018-04-30 nuosavybės teise priklauso 6 067 206 AB „P“ akcijos. Draudimo polisui atidarytoje specialioje banko saugotojo sąskaitoje 2018-05-02 įregistruotos AB „P“ akcijos 6 067 206 vnt. 2018-09-05 Austrijos įmonė iš AB „P“ gavo 849 408,84 Eur dividendų, dividendai apskaityti kaip poliso rezultatai (pajamos), jie padidino poliso vertę ir būtų išmokėti draudėjų mirties atveju. Dalis dividendų buvo įkeista Austrijos įmonei kaip užstatas už suteiktą 745 tūkst. Eur paskolą bendrovei UAB „T“.

– Pareiškėja 2024-05-24 pateikė paaiškinimą (paaiškinimą Pareiškėjos vardu pasirašė atstovė S.P.) dėl bendrovės akcijų perleidimo priežasties ir tikslo¹⁰.

– Lietuvos bankas, atsakydamas į Pareiškėjos sutuoktinio 2018-04-10 prašymą pateikti išaiškinimą dėl su akcijų perleidimu pagal gyvybės draudimo sutartį susijusių pareigų, be kita ko, nurodė, kad atsižvelgiant į tai, kad gyvybės draudimo sutarties pagrindu draudimo sutarties galiojimo laikotarpiu nuosavybės teisė į Emitento akcijų paketą iš emitentą kontroliuojančių akcininkų pereina Draudimo bendrovei, kartu įsigalioja Draudimo įmonės suteiktas įgaliojimas Pareiškėjai ir jo sutuoktinei balsuoti akcininkų susirinkimuose ir naudotis kitomis akcijų suteikiamomis neturtinėmis teisėmis, – galima teigti, kad nors nuosavybės teisė į kontrolinį akcijų

¹⁰ Paaiškiniame nurodytos aplinkybės detalai išdėstytos Sprendimo 5 psl. ir Patikrinimo akto 12-13 psl.

paketą laikinai pereina Draudimo bendrovei, nei faktinis bendrovės akcininkų, valdančių akcijų paketus, nei emitento kontrolės pasikeitimas neįvyksta, todėl pareiga pranešti apie akcijų paketo įsigijimą (netekimą), taip pat ir pareiga pateikti privalomą oficialų siūlymą nekyla. Apie vadovo sandorį, dėl kurio nuosavybės teisė į Emitento akcijų paketą iš dabartinių emitentą kontroliuojančių akcininkų pereina Draudimo bendrovei, turi būti pranešta laikantis 2016-03-10 Komisijos įgyvendinimo reglamento (ES) 2016/523, kuriuo pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (ES) Nr. 596/2014 nustatomi techniniai įgyvendinimo standartai, susiję su pranešimo apie vadovų sandorius ir jų viešo atskleidimo forma ir šablonu, nustatytų informacijos pateikimo reikalavimų. Kadangi, remiantis pateikta informacija, finansinės priemonės perleidžiamos pagal gyvybės draudimo sutartį neatlygintinai, pranešime nurodoma sandorio kaina turėtų būti 0 Eur.

Dėl draudimo Poliso sudarymo:

– Pagal 2018-04-25 Dovanojimo sutarties sąlygas Pareiškėjai su sutuoktiniu perleidus bendrosios jungtinės nuosavybės teise turimas AB „P“ 6 067 206 akcijas Draudimo bendrovei, Pareiškėjų vaikų vardu 2018-04-30 buvo sudarytas investicinis jungtinis gyvybės draudimo polisas „Su investiciniais vienetais susietas gyvybės draudimo Polisas.

– Draudimo polise nurodytas Draudėjas (sutarties šalis): Pareiškėjų vaikai; apdraustos Pareiškėjų vaikų gyvybės. Sumokėta pradinė įmoka: 21 113 876,88 Eur. Įmokos mokamos pagal pasirinktą investavimo strategiją. Draudimo pradžia 2018-04-01. Draudimo apsauga prasideda, kai Draudimo bendrovė gauna draudimo įmoką. Sutartis baigiasi Draudimo bendrovei išmokėjus visą draudimo išmoką. Sutarties galiojimo terminas yra 99 metai nuo sutarties pradžios datos. Vienkartinė draudimo išmoka mirties atveju pradedama mokėti apdraustajam mirus, nebent polisas būtų visiškai nutrauktas anksčiau. Jei paskiriamas daugiau nei vienas apdraustasis, draudimo išmoka mokama po apdraustųjų mirties nurodyta tvarka: mirus paskutiniam apdraustajam. Vienkartinė draudimo išmoka mirties atveju apskaičiuojama: įmokų rezervo fondo vertė draudžiamąjį įvykiu metu, padidinta 1 proc. esamos įmokų rezervo vertės. Vienkartinė išmoka mirties atveju išmokama kaip vienkartinė suma atsižvelgiant į naudos gavėjų pageidavimus ir Bendrosiose taisyklėse nustatytus apribojimus; išmoka gali būti išmokama grynaisiais pinigais arba įnašu natūra. Naudos gavėjai mirties atveju: vienkartinė išmoka išmokama Pareiškėjams. Naudos gavėjų paskyrimas yra neatšaukiamas. Išmokos pasibaigus sutarties terminui arba ją (iš dalies) nutraukus: Pasibaigus sutarties galiojimo terminui arba (iš dalies) nutraukus sutartį, išmoka mokama kaip vienkartinė suma, lygi atitinkamai (dalinei) įmokų rezervo fondo vertei sutarties nutraukimo metu, ji gali būti išmokama grynaisiais pinigais arba įnašo natūra forma. Draudimo produkto ir sutartinių įmokų aprašymas: su investiciniais vienetais susietas gyvybės draudimas suteikia draudimo apsaugą apdraustojo (-ųjų) mirties atveju, kurios vertė tiesiogiai priklauso nuo fondo (įmokų rezervo fondo) veiklos rezultatų. Su investiciniais vienetais susietas gyvybės draudimas apima terminuotą gyvybės draudimo komponentą draudimo sutarties galiojimo laikotarpiu, kuris realizuojamas mirties atveju. Draudimo išmokos vertę pirmiausiai lemia draudimo poliso įmokų rezervo fondo, kurio turtas sutarties galiojimo laikotarpiu valdomas atskirai nuo kito gyvybės draudimo turto pagal draudėjo nustatytą investavimo strategiją, rezultatai. Vienkartinės išmokos mirties atveju dydis nustatomas atsižvelgiant į įmokų rezervo fondo vertę ir sutartyje sutartas rizikos išmokas.

– Pareiškėjai pateikė Bendrąsias draudimo sąlygas (General Terms and Conditions of Insurance), kuriose pateikta informacija apie Draudimo įmokos mokėjimą, Draudimo bendrovės draudimo įmokos naudojimą, sutarties atšaukimą, kaupiamojo gyvybės draudimo išmokų sąlygas, nutraukus draudimo sutartį ar mirus draudėjui. Sąlygose nurodyta, kad draudimo sutartis bus laikoma teisiškai sudaryta, kai tik draudimo bendrovė draudėjui išsiųs atitinkamą įmokos mokėjimo sąskaitą po prašymo padavimo. Vienkartinė draudimo įmoka arba pirmoji draudimo įmoka turi būti sumokama, kai yra išsiunčiama įmokos sąskaita. Draudimo apsauga prasidės kai tik bus įskaityta pirmoji sutartimi sutarta draudimo įmoka į įmokų mokėjimo sąskaitą, tačiau ne anksčiau nei sutartą draudimo pradžią. Kaupiamojo gyvybės draudimo poliso draudimo įmokos mokamos į įmokų rezervo fondą, atėmus vienkartinius mokesčius, einamąsias išlaidas, draudimo mokesčius. Turto kaina įmokų rezervo fonde laikoma atskirai nuo kito draudimo bendrovės turto.

Draudimo bendrovė investuoja į šį turtą savo nuožiūra arba paskirdama turto valdytoją remiantis investavimo strategija, dėl kurios susitaria su draudėju. Visi įmokų rezervo fonde esančio turto kainų pokyčiai ir susiję mokėjimai ir turto išėmimai palūkanoms, dividendams, išlaidoms ir mokesčiams ir pan. prisideda prie įmokų rezervo fondo pokyčių. Sąlygose nurodyta, kad draudimo išmokos vertė yra tiesiogiai susijusi su fondo (įmokų rezervo fondo) veiklos rezultatais. Draudėjo mirties atveju naudos gavėjui išmokama sutartinė vienkartinė draudimo išmoka. Ši vienkartinė draudimo išmoka yra išmokama vienu mokėjimu ir yra lygi įmokų rezervo fondo vertei tuo metu, kai turi būti mokama draudimo išmoka, papildytai galima papildoma mirties rizikos apsauga. Draudimo išmoka mirties atveju gali būti išmokama įnašais natūra, jei turima likvidaus turto. Draudėjas gali anuliuoti kaupiamojo gyvybės draudimo sutartį bet kuriuo metu prieš mirtį. Kai užbaigiama atšaukimo procedūra, draudimo bendrovė sumoka draudimo išpirkimo sumą, atėmus mokėtinus mokesčius, kurie nėra sumokėti draudėjui vėliausiai po 4 savaitių po draudimo bendrovės pranešimo apie atšaukimą gavimo. Kaupiamojo gyvybės draudimo polisų išperkamoji vertė yra skaičiuojama kaip viso įmokų rezervo fondo turto dienos verčių suma, atėmus sutartinius mokesčius ir rinkliavas.

– Nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis mokėjimo pavedimais iš savo sąskaitos „E“ banke pervedė Draudimo bendrovei papildomas įmokas, tokiu būdu padidino draudimo poliso vertę: 2019-03-02 – 12 000 Eur; 2019-09-09 – 45 000 Eur, 2019-12-16 – 12 000 Eur; 2022-02-02 – 6 500 Eur; nurodyta mokėjimo paskirtis – papildomas įnašas, draudimo Polisas.

– Pareiškėjos sutuoktinis 2024-05-24 paaiškinime nurodė, kad pinigines lėšos Draudimo bendrovei buvo pervestos su draudimo polisu susijusiems metiniams administravimo mokesčiams padengti.

2. Sprendime pateiktas AB „P“ akcijų perleidimo, taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, vertinimas.

Inspekcija Sprendime cituoja MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas. Inspekcija nurodo, kad tai, kad sudarytais AB „P“ akcijų dovanojimo sandoriais buvo siekiama akcijų perleidimo pajamas priskirti neapmokestinamosioms pajamoms, taip išvengiant finansinių priemonių perleidimo nuosavybės pajamų apmokestinimo GPMĮ nustatyta tvarka, patvirtina visuma nustatytų aplinkybių, t. y. tai, kad: 1) AB „P“ 6 067 206 akcijos priklausė sutuoktiniams bendrosios jungtinės nuosavybės teise, 927 110 akcijos priklausė Pareiškėjai asmeninės nuosavybės teise ir sutuoktiniai galėjo netrukdomi disponuoti jiems nuosavybės teise priklausančiu turtu bei priimti sprendimą akcijomis sumokėti įmokas į vaikų vardu sudarytą gyvybės draudimo polisą; 2) Draudimo bendrovė iš anksto buvo informuota apie įmokų į vaikų vardu sudarytą draudimo polisą sumokėjimą akcijomis, kurių faktinis savininkas yra Pareiškėjai; 3) AB „P“ akcijos perleistos Draudimo bendrovei tiesiogiai iš Pareiškėjos sutuoktinio vertybinių popierių sąskaitos; 4) Sutuoktinių vaikų vertybinių popierių sąskaitose nėra užfiksuoti akcijų nuosavybės įgijimo dovanojimo būdu faktai.

Sprendime nurodyta, kad Inspekcija neatsižvelgė į sudarytas 2018-04-25 akcijų dovanojimo sutartis ir vertino, kad Pareiškėja ir jo sutuoktinis 2018-04-25 perleido 6 067 206 AB „P“ akcijas Draudimo bendrovei ir Pareiškėjos sutuoktinis papildomai 2022-03-04 perleido Draudimo bendrovei 927 110 AB „P“ akcijas. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio sudaryta sandorių seka, t. y. 2018-04-25 akcijų dovanojimo ir akcijų perleidimo sutartimi, sudaryta draudimo sutartimi buvo siekiama AB „P“ akcijų perleidimo pajamas priskirti neapmokestinamosioms pajamoms. Pareiškėjų sudaryti AB „P“ akcijų perleidimo Draudimo bendrovei sandoriai yra realūs, o akcijų dovanojimo Pareiškėjų vaikams sutartys ir draudimo Polisas yra sudaryti siekiant sukurti savo veiksmų teisėtumo regimybę ir tokiu būdu gauti neapmokestinamų pajamų, t. y. gauti mokesstinės naudos ir išvengti GPM mokėjimo nuo finansinių priemonių pardavimo pajamų.

Inspekcija nurodė, kad neatsižvelgė į formalią Pareiškėjos ir jos sutuoktinio veiklos išraišką, t. y. į 2018-04-25 ir 2022-03-03 įformintas akcijų dovanojimo sutartis ir 2018-04-30 sudarytą draudimo Polisą, kurie buvo sudaryti siekiant pasinaudoti GPMĮ 17 straipsnio 15, 26 punktuose įtvirtintomis lengvatomis. Atkūrus iškreiptas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, nustatyta, kad sutuoktiniai siekė mokesstinės naudos, išvengiant

GPM mokėjimo nuo AB „P“ akcijų perleidimo pajamų: Pareiškėja ir jos sutuoktinis – nuo 21 113 876,88 Eur (2018 m.), Pareiškėjos sutuoktinis – nuo 3 421 036 Eur (2022 m.). Pareiškėja 2018 m. nedeklaravo AB „P“ akcijų pardavimo pajamų. Pareiškėjos sutuoktinis 2018 m. ir 2022 m. nedeklaravo AB „P“ akcijų pardavimo pajamų. Mokestinio patikrinimo metu vertinta, kad sutuoktiniai 2018 m. gavo ir nedeklaravo iš viso 21 113 876,88 Eur finansinių priemonių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų ir 2 410 834,93 Eur jų įsigijimo išlaidų.

Inspekcija, vadovaudamasi CK 3.117 straipsnio, 3.87 straipsnio, 3.88 straipsnio 1 dalies nuostatomis, konstatavo, kad Pareiškėjos sutuoktinio įsigytos 6 067 206 AB „P“ akcijos yra bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė ir Pareiškėjų akcijų pardavimo pajamos pripažįstamos kiekvienam sutuoktiniui lygiomis dalimis, t. y. kiekvienas sutuoktinis gavo po ½ dalį akcijų pardavimo pajamų, nes: 1) Bendrovės akcijos įsigytos santuokoje ir nėra duomenų apie 6 067 206 vnt. akcijų įsigijimą asmeninės nuosavybės teise; 2) Vedybų sutarčių registre nėra duomenų apie sutuoktinių sudarytą vedybų / poveidybinę ar turto padalijimo sutartį; 3) 2018-04-25 Dovanojimo sandorį sudarė, pasirašė abu sutuoktiniai bei patvirtino, kad jiems bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklauso 6 067 206 vnt. paprastųjų vardinių AB „P“ akcijų. Inspekcija nurodė, kad bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe valdytą turtą 2018 m. perleido ir pajamas bei ekonominę naudą iš šio sandorio gavo abu sutuoktiniai, todėl kiekvienas iš sutuoktinių pagal GPMĮ 3 straipsnį, 8 straipsnio 2 dalies 1 punktą, faktiškai gavo po pusę pajamų, kurios buvo įgytos perleisus AB „P“ akcijas. Kiekvienas iš sutuoktinių gautas pajamas ir patirtas išlaidas turėjo deklaruoti pateiktose Metinėse pajamų deklaracijose už 2018 m. lygiomis dalimis po 10 556 938,44 Eur pardavimo pajamų ir po 1 205 417,46 Eur įsigijimo išlaidų (*1 pažeidimas*).

3. Sprendime pateiktas Pareiškėjos nesutikimo su nustatyta mokestine prievole argumentų vertinimas.

Inspekcija Sprendime įvertino:

1. Pareiškėjos teiginį, kad nebuvo nustatyta jokių aplinkybių, kuriomis remiantis būtų galima teigti, kad Pareiškėja siekė gauti mokestinės naudos po 10 metų, Pareiškėjos atžvilgiu mokesčių administratorius nepagrįstai taiko MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas. Inspekcija nurodė, kad neatsižvelgė į 2018-04-25 įformintą akcijų dovanojimo sutartį ir 2018-04-30 sudarytą draudimo Polisa, kurie buvo sudaryti siekiant pasinaudoti GPMĮ 17 straipsnio 15, 26 punktuose įtvirtintomis lengvatomis bei išvengti GPM mokėjimo nuo Bendrovės akcijų perleidimo pajamų.

Inspekcija išdėstė GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 15 ir 26 punktų nuostatas, apibrėžiančias neapmokestinimo GPM atvejus ir nurodė, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis sudaryta AB „P“ 6 067 206 akcijų 2018-04-25 Dovanojimo sutartį bei Pareiškėjos sutuoktinio vertybinių popierių sąskaitos (AB „P“) išrašo duomenys patvirtina, kad sutuoktiniai perleido akcijų nuosavybės teisę Draudimo bendrovei. Inspekcija pažymėjo, kad nagrinėjamos bylos atveju nustatyta, kad Pareiškėjai yra neatšaukiami naudos gavėjai. Investicinio jungtinio gyvybės draudimo Poliso draudėjai – Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vaikai, tačiau polise nurodyti naudos gavėjai Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, kuriems draudėjų mirties atveju arba nutraukus sutartį būtų išmokama vienkartinė išmoka. Naudos gavėjų paskyrimas yra neatšaukiamas. Polise nurodytas sutarties galiojimo terminas – 99 metai, tačiau jis gali būti nutrauktas anksčiau. Pasibaigus sutarties galiojimo terminui arba nutraukus sutartį, išmokama vienkartinė suma, lygi atitinkamai (dalinei) įmokų rezervo fondo vertei sutarties nutraukimo metu, kuri tiesiogiai priklauso nuo fondo (įmokų rezervo fondo) veiklos rezultatų. Išmoka, atsižvelgiant į naudos gavėjų pageidavimus ir Bendrosiose taisyklėse nustatytus apribojimus, gali būti išmokama grynaisiais pinigais arba įnašo natūra forma. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2024-05-24 paaiškinimuose dėl jungtinio gyvybės draudimo sutarties esminių sąlygų nurodė, kad sprendimus, susijusius su jungtinio gyvybės draudimo polisu ir sutartimi, Pareiškėja, Pareiškėjos sutuoktinis ir vaikai turi priimti bendru sutarimu, taip užtikrinant, kad sutartį vienašališkai nebus nutraukta ir konsoliduotas kontrolinis AB „P“ akcijų paketas Pareiškėjų šeimos nuosavybėje bus išlaikytas bent iki trečios paveldėtojų kartos. Taip pat pažymėjo, kad abu sutuoktiniai su vaikais išsaugo teisę bet kada bendru sutarimu nutraukti gyvybės draudimo sutartį ir susigrąžinti nuosavybės teisę į visas AB „P“ akcijas.

Vertinant draudimo Polise nurodytą išmokos mokėjimo tvarką bei Pareiškėjų paaiškinimus, nutraukus draudimo sutartį anksčiau nei poliso galiojimo terminas, Pareiškėjams piniginiomis lėšomis arba perleidžiant gyvybės draudime valdomą investicinį portfelį būtų išmokėta 24 534 912,88 Eur vertės ar didesnė (priklausomai nuo išmokėjimo momentu įmokų rezervo fondo vertės) išmoka pinigais arba investiciniu turtu. Situotiniai yra neatšaukiami naudos gavėjai, nors jie negali vienašališkai inicijuoti draudimo sutarties nutraukimo, tačiau jie daro įtaką vaikų gyvybės draudimo valdymui, Pareiškėjai moka draudimo poliso administravimo mokesčius. Be tėvų sutikimo negalima pakeisti naudos gavėjų bei nutraukti draudimo sutarties. Pareiškėjai perleisdami AB „P“ akcijas Draudimo bendrovei su galimybe bet kada nutraukti draudimo sutartį, siekė išsaugoti bei padidinti investicinio turto (akcijų) vertę bei ateityje iš jo uždirbti vertės prieaugį. Pareiškėjai tapo neatšaukiamais naudos gavėjais, tokiu būdu užsitikrino dalyvavimą sprendimų priėmimo ir naudos gavimą nutraukus investicinio gyvybės draudimo sutartį. Inspekcija akcentavo, kad būtent įvykusių perleidimo sandorių pasekoje buvo gauta akcijų perleidimo pajamų, kurios suteikė Pareiškėjams galimybę padengti (apmokėti) gyvybės draudimo įmokas. Jeigu vykdant civilinius sandorius ar įgyvendinant civilines teises, atsiranda apmokestinamųjų objektų, mokesčių mokėtojui atsiranda pareiga nuo jų apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius. Todėl, nepaisant akcentuojamo siekio sukurti kapitalą ateities kartoms, nustačius aplinkybes, jog dėl įvykusių perleidimo sandorių buvo gauta apmokestinamųjų pajamų, jos turi būti apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka. Inspekcija, įvertinusi aplinkybių visumą, konstatavo, kad Patikrinimo akte pagrįstai vertinta, kad Pareiškėjos ir jos situotinio sudaryti Bendrovės akcijų perleidimo Draudimo bendrovei sandoriai yra realūs, o akcijų dovanojimo Situotinių vaikams sutartys ir draudimo polisas yra sudaryti siekiant sukurti savo veiksmų teisėtumo regimybę ir tokiu būdu gauti neapmokestinamųjų pajamų, t. y. gauti mokesstinės naudos ir išvengti GPM mokėjimo nuo finansinių priemonių pardavimo pajamų. Todėl Patikrinimo akte pagrįstai taikytos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos ir neatsižvelgta į formalią Pareiškėjos ir jos situotinio veiklos išraišką, t. y. į 2018-04-25 įformintas akcijų dovanojimo sutartis ir 2018-04-30 sudarytą draudimo polisą.

2. Pareiškėjos teiginį, kad pagal GPMĮ nuostatas ir šių nuostatų aiškinimą LVAT praktikoje aiškiai matyti, kad GPM moka faktiškai pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas, t. y. apmokestinimas siejamas tiesiogiai su konkrečiu gyventoju ir jo faktiškai gautomis pajamomis. Inspekcija Sprendime pacitavo GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies nuostatas, nustatančias gyventojų pajamų / pajamų natūra apibrėžimą, jų gavimo laiką. Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja su situotiniu 2018-04-25 Dovanojimo sutartimi (perleidimo sutartis sudaryta nebuvo) perleisdami jiems priklausantį turtą – 6 067 206 AB „P“ akcijas, įsigijo galimybę disponuoti 21 113 876,88 Eur akcijų perleidimo pajamomis, tačiau sudarydami sutartį su investicinio gyvybės draudimo paslaugas teikiančiu subjektu Draudimo bendrove, jas pasirinko gauti ne įprastu būdu, atlygį už perleistas akcijas gaunant pinigais, bet nusprendė gautinas pajamas panaudoti apmokant už savo vaikus draudimo įmoką, akcijas jų verte įskaitant draudimo įmokai padengti. Sumokėjus įmoką – vaikų vardu bus išduotas draudimo polisas. Inspekcija nurodė, kad Patikrinimo akte pagrįstai vertinta, kad Pareiškėjų AB „P“ akcijų perleidimo Draudimo bendrovei sandoris yra atlygintinas, nes situotiniai savo vaikų naudai gavo pajamas natūra, t. y. Draudimo bendrovės išduotą jungtinio gyvybės draudimo Polisą, kurio vertė 21 113 876,88 Eur. Kadangi investicinis jungtinio gyvybės draudimo Polisas buvo sudarytas 2018-04-30, pajamų gavimo momentas yra gyvybės draudimo poliso sudarymo momentas – 2018-04-30. Pareiškėjos ir jos situotinio 2024-05-24 paaiškinimai, kad Dovanojimo sutartis savo esme yra neatlygintinas sandoris, nes planuojant įpėdinystę per gyvybės draudimo institutą, AB „P“ akcijos buvo padovanotos vaikams atleidžiant juos nuo turtinės prievolės Draudimo bendrovei, Inspekcijos vertinimu laikytini nepagrįstais, kadangi vaikų vardu buvo sudarytas ir išduotas jungtinis gyvybės draudimo polisas. Jungtinio gyvybės draudimo polise numatytų draudimo įmokų vertė atitinka perleistų AB „P“ akcijų vertę, todėl gautų pajamų natūra dydis lygus draudimo įmokų sumoms, t. y. už Pareiškėjų perleistas 6 067 206 vnt. akcijų gautų pajamų suma sudaro 21 113 876,88 Eur. Akcentuotina ir tai, kad pajamų gavimo momentu laikomas teisės laisvai disponuoti lėšomis

atsiradimo momentas (neatsižvelgiant į tai, ar lėšas gyventojas gauna grynaisiais pinigais, ar tie pinigai pervedami į jo sąskaitą banke, ar apmokamos jo / kitų asmenų išlaidos ir pan.), todėl įvairūs netiesioginiai atsiskaitymai, skolų (ar išlaidų) padengimas ar skolos perleidimas taip pat pripažintini viena iš pajamų gavimo formų. Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjos argumentai, jog nebuvo gauta naudos, atmestini.

3. Pareiškėjos argumentą, Pareiškėja pasirinko CK 6.465 straipsnio 1 dalyje aptartą dovanojimo formą, kuomet turimomis Bendrovės akcijomis padengė vaikų išipareigojimus Draudimo bendrovei, t. y. neatlygintinai atleido savo vaikus nuo išipareigojimų Draudimo bendrovei pagal jiems 2018-04-18 bei 2022-03-02 išrašytas sąskaitas. Inspekcija akcentavo, kad patikrinimo metu nebuvo paneigti dovanojimo sandoriai, tačiau jie buvo vertinti mokesetine teisine prasme. LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, lygiagrečios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. Atitinkamai sandoriai, jų sudarymas ir galiojimas yra civilinės teisės, o ne viešosios teisės reguliavimo dalykas, t. y. sandorių civilinės teisinės pasekmės bei jų įtaka ūkio subjektų apmokestinimui yra skirtingų teisės šakų reguliavimo dalykai ir negali būti tapatinami¹¹. Nei mokesčių įstatymai, nei CK, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kišti į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokesčių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu¹². Taigi, nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprendžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pvz., sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokesčiais teisiais aspektais¹³. Kaip matyti iš bylos medžiagos, Pareiškėja ir sutuoktinis 2018-04-25 Dovanojimo sutartimi atleido vaikus nuo pareigos Draudimo bendrovei, tačiau pačių akcijų nuosavybės teisių nepadovanojo, šia sutartimi Bendrovės akcijas tiesiogiai perleido Draudimo bendrovei, vaikų vardu išduosiančiai draudimo polisą. 2018-04-25 Dovanojimo sutarties šalys susitarė ir nurodė Dovanojimo sutarties objektą, t. y.: dovanotojai – tėvai atleidžia Apdovanotuosius – vaikus nuo turinės pareigos Draudimo bendrovei ir perleidžia Akcijas Draudimo bendrovei. 2018-04-25 Dovanojimo sutartimi perleisus 6 067 206 AB „P“ akcijas Draudimo bendrovei kaip draudimo įmoką į draudimo Polisą. Pareiškėjų vaikų vertybinių popierių sąskaitose nėra užfiksuotas nuosavybės teisių į akcijas įgijimo įrodymas. Nagrinėjamos bylos atveju, Pareiškėja su sutuoktiniu dovanojimo sutartimis išipareigojo apmokėti draudimo įmokas turimomis akcijomis, pačių akcijų nuosavybės teisių nepadovanojo. Inspekcija nurodė, kad Patikrinimo akte pagrįstai vertinta, kad Pareiškėja su sutuoktiniu tiesiogiai perleido akcijas Draudimo bendrovei, taip įvykdydami prisiimtus išipareigojimus pagal Dovanojimo sutartį ir Akcijų perleidimo sutartį, ir pasirinko pajamas gauti ne pinigais, bet užskaityti vaikų draudimo įmokas. Realiai perleisus AB „P“ akcijas – sumokėjo draudimo įmokas.

Dėl nedeklaruotų 2020 m. gautų finansinių priemonių perleidimo pajamų.

Inspekcija nurodė, kad pagal UAB FMĮ „C“ pateiktą informaciją nustatyta, kad Pareiškėja 2020-06-30 į pinigų sąskaitą gavo 216,7624 „R“ investicinių vienetų 30 170,22 Eur pardavimo pajamų, kurių nedeklaravo. Inspekcija apskaičiavo, kad Pareiškėjos parduotų ir nedeklaruotų investicinių vienetų pardavimo pajamos sudaro 15 085,11 Eur, įsigijimo išlaidos sudaro 10 946,50 Eur.

Dėl GPM apskaičiavimo

Sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas pažeidė GPMĮ 5 straipsnio 1 dalies, 6 straipsnį, 19 straipsnio 1 dalies, 2 dalies, 6 dalies, 25 straipsnio, 27 straipsnio 1 dalies nuostatas, 2018 m., 2020 m. gavusi B klasės ne individualios veiklos turto perleidimo pajamų, nedeklaravo bei neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM. Patikrinimo aktu pagrįstai už 2018 m. papildomai

¹¹ LVAT 2005-05-27 nutartis adm. byloje Nr. A-14-587/2005.

¹² LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007.

¹³ LVAT 2010-05-17 nutartis adm. byloje Nr. A-556-735/2010 ir kt.

apskaičiuota 1 402 932 Eur mokėtina į biudžetą GPM suma, už 2020 metus papildomai apskaičiuota 684,05 Eur GPM. Viso papildomai apskaičiuota 1 403 616,05 Eur GPM.

Dėl delspinigių

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punktu, 97 straipsnio 1 dalimi, Pareiškėjai apskaičiavo 621259,74 Eur GPM delspinigių.

Dėl atleidimo nuo delspinigių

Inspekcija Sprendime išdėstė Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo, LVAT nuostatas, susijusias su delspinigių, kaip sankcijų, vertinimu. Nurodė, kad Pareiškėjui GPM delspinigiai apskaičiuoti beveik už 5 m., šių delspinigių suma sudaro apie 42 proc. papildomai apskaičiuotos mokesčių sumos, todėl apskaičiuoti delspinigiai visa savo apimtimi būtų neadekvatūs tam tikslui, kurio yra siekiama, pasiekti. Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo bei protingumo kriterijais bei proporcingumo ir gero administravimo principais, atleido Pareiškėją nuo 50 proc. apskaičiuotų GPM delspinigių, t. y. nuo 310 629,87 Eur mokėjimo.

Dėl baudos skyrimo

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 139 straipsnio 1, 2, 6 dalių, 140 straipsnio 1 dalies, 3 dalies 1 punktu, 4 dalies 1, 4, 5 punktais, 5 dalies 1, 2, 4 punktais (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija), atsižvelgdama į Pareiškėjo atsakomybę lengvinančias aplinkybes (Pareiškėjas mokesčio patikrinimo metu vykdė mokesčių administratoriaus nurodymus, teikė patikrinimui reikalingus dokumentus ir paaiškinimus), Pareiškėjo atsakomybę sunkinančią aplinkybę (tyčiais veiksmais padaryta didelė žala valstybės biudžetui, kadangi nesumokėta GPM suma 1403616,05 Eur viršija 500 bazinių socialinių išmokų, Pareiškėjai skyrė vidutinio dydžio 30 proc. 421085 Eur dydžio GPM baudą.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Sprendimas apskūstoje apimtyje naikintinas ir Pareiškėjos skundas šioje ginčo dalyje perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pareiškėjai dėl patikrinimo metu nustatytų GPMĮ pažeidimų papildomai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 1 403 616,05 Eur GPM, 621 259,74 Eur GPM delspinigių, atleista nuo 310 629,87 Eur GPM delspinigių bei skirta 421 085 Eur GPM bauda, iš jų 1 402 932 Eur GPM ir su juo susijusios sumos apskaičiuotos už 2018 metus, taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėja nedeklaravo gautų finansinių priemonių perleidimo pajamų.

Pareiškėja skunde Komisijai ginčija Inspekcijos Sprendimo dalį, kuria patvirtintas GPM, apskaičiuotas taikant turinio prieš formą principą. Pareiškėja nurodo nesutinkanti su mokesčių administratoriaus išvada, kad pasirinktas įpėdinystės planavimo būdas buvo susijęs su mokesstinės naudos siekiu. Akcentuoja, kad Pareiškėja su sutuoktiniu neatlygintinai perleisdami AB „P“ akcijas neturėjo jokių su mokesstinės naudos gavimu susijusių tikslų, akcijos buvo perleistos neatlygintinai, akcijų perleidimo pajamų nebuvo gauta ir neplanuojama gauti. Dėl Sprendimo dalies, kuria apmokestintos 30170,22 Eur pajamos, gautos 2020-06-30 pardavus 216,7624 „R“ investicinius vienetus Pareiškėja skundo neteikia ir sutinka su apskaičiuotu GPM bei susijusių sumų.

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis, AB „P“ vadovas ir akcininkas, tikrinamojo laikotarpio pradžiai (2018-01-01) turėjo 6 067 206 paprastąsias vardines 0,29 Eur nominalios vertės AB „P“ akcijas. Pareiškėjos sutuoktinis su Pareiškėja 2018-04-25 sudarė dovanojimo sutartį, pagal kurią vaikus (sūnų ir dukrą) atleido nuo turtinės pareigos Draudimo bendrovei sumokėti draudimo įmoką. Pareiškėjai šia sutartimi Draudimo bendrovei perleido bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančias 6 067 206 AB „P“ akcijas, taip įvykdydami vaikų turtinę pareigą Draudimo bendrovei. Draudimo bendrovė šias akcijas užskaitė kaip vaikų gyvybės draudimo įmoką ir 2018-

04-30 išdavė jungtinį gyvybės draudimo polisą. Draudimo polise nurodyta sumokėta pradinė draudimo įmokos vertė 21 113 876,88 Eur.

Apie pasikeitimus, gavus Lietuvos banko konsultaciją, Vertybinių popierių biržos NASDAQ internetiniame puslapyje, buvo paskelbtas 2018-04-30 pranešimas apie vadovaujamas pareigas einančius asmenis ir su jais susijusius asmenis, apie į vaikų vardu sudarytą jungtinį gyvybės draudimo polisą Draudimo bendrovėje 6 067 206 vnt. AB „P“ paprastųjų vardinių akcijų įnešimą ir 2022-03-07 pranešimas, kad Pareiškėjos sutuoktinis į savo vaikų vardu sudarytą jungtinį gyvybės draudimo polisą Draudimo bendrovėje dovanojimo būdu papildomai įnešė 927 110 vnt. valdomų AB „P“ paprastųjų vardinių akcijų.

2018-04-30 Pranešime rašoma: „Paprastųjų vardinių emitento akcijų perdavimas draudimo bendrovei neturi įtakos AB „P“ kontrolei ir valdymui. Draudimo sutartimi nėra sprendžiami jokie su emitento ir jo valdymo organų sprendimų priėmimu susiję klausimai: akcijų perdavimas draudimo kompanijai nedaro įtakos nei Pareiškėjos sutuoktinio užimamoms emitento generalinio direktoriaus, nei valdybos pirmininko pareigoms, taip pat sutuoktiniai ir toliau įgyvendins emitento 50,8 proc. akcijų paketo suteikiamas balsavimo teises akcininkų susirinkimuose“. Tuo tikslu draudimo bendrovė visam draudimo poliso galiojimo laikotarpiui yra neatšaukiamai suteikusi sutuoktiniams įgaliojimą įgyvendinti visas akcininko neturtines teises, įskaitant teisę balsuoti emitento akcininkų susirinkimuose.

Papildomai Pranešime paaiškinta, kad Pareiškėjai kartu su savo vaikais išsaugo teisę bet kada nutraukti gyvybės draudimo sutartį ir susigrąžinti nuosavybės teisę į visas emitento akcijas. Draudimo polisas nesuteikia Pareiškėjų vaikams jokių su emitento valdymu susijusių teisių. Taip pat draudimo bendrovė neturi teisės savo nuožiūra disponuoti emitento akcijomis, jos nepatenka į bendrą draudimo bendrovės turto masę, o yra saugomos atskiroje banko sąskaitoje, tokiu būdu užtikrinant tiek akcijų kaip Pareiškėjų šeimos turto maksimalią apsaugą, tiek ir akcijų paketo suteikiamos valdymo kontrolės nedalumą.

Taip pat, nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis sudarė 2022-03-03 dovanojimo sutartį, pagal kurią vaikams (sūnui ir dukrai) dovanojo jam asmeninės nuosavybės teise priklausančias 927 110 AB „P“ akcijas, ir 2022-03-04 Akcijų perleidimo sutartį, kurioje patvirtino, kad 2022-03-03 dovanojimo sutartimi atleido vaikus nuo turtinės pareigos Draudimo bendrovei, įsipareigodamas už juos sumokėti draudimo įmoką, perleidžiant jam priklausančią AB „P“ akcijų nuosavybės teisę Draudimo bendrovei. 2022-03-04 Akcijų perleidimo sutartimi Pareiškėjos sutuoktinis tiesiogiai Draudimo bendrovei perleido 927 110 AB „P“ akcijas, kurių rinkos vertė 3 421 036 Eur, kaip papildomą įmoką į vaikų vardu sudarytą jungtinį gyvybės draudimo polisą. Viso AB „P“ 6 994 316 (6 067 206 + 927 110) akcijų buvo perleista Draudimo bendrovei. Polisas, pagal kurį draudėjai ir apdraustieji asmenys yra Pareiškėjų vaikai, sudarytas 99 metų terminui.

Dėl MAĮ 69 straipsnio nuostatų taikymo

Pareiškėjos ir jos sutuoktinio teigimu, Inspekcija padarė esminių teisės taikymo ir aiškinimo klaidų, netinkamai taikė MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatas, nesivadovavo Lietuvos banko išaiškinimais, taikytina LVAT ir ESTT praktika ir dėl to Sprendimas negali būti laikomas teisėtu.

Pareiškėja tvirtina, kad nei pagal Dovanojimo sutartis, nei pagal Perleidimo sutartį, nei jokių kitu pagrindu pajamų ar kitos naudos bet kokia forma Pareiškėjai nei gavo, nei įgijo galimybę gauti vėliau. Tuo pačiu nei viename iš AB „P“ akcijų perleidimo etapų Pareiškėjai neturėjo teisės disponuoti jokia iš šių akcijų perleidimo atsiradusia menama nauda ar pajamomis, akcijų perleidimas atliktas neatlygintinai ir toks perleidimas negali būti prilyginamas pardavimui.

Inspekcija neatsižvelgė į sudarytas 2018-04-25 akcijų dovanojimo sutartis ir vertino, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2018-04-25 perleido 6 067 206 AB „P“ akcijas Draudimo bendrovei. Inspekcijos vertinimu Pareiškėjų sudaryta sandorių seka, t. y. 2018-04-25 akcijų dovanojimo ir 2022-03-04 akcijų perleidimo sutartimi, sudaryta draudimo sutartimi buvo siekiama AB „P“ akcijų perleidimo pajamas priskirti neapmokestinamosioms pajamoms. Pareiškėjos ir sutuoktinio sudaryti AB „P“ akcijų perleidimo Draudimo bendrovei sandoriai yra realūs, o akcijų dovanojimo Pareiškėjų vaikams sutartys ir draudimo Polisas yra sudaryti siekiant sukurti savo veiksmų

teisētumo regimybē ir tokiu būdu gauti neapmokestinamū pajamū, t. y. gauti mokestinēs naudas ir išvengti GPM mokējimo nuo finansiniū priemoniū pardavimo pajamū.

Inspekcija nurodē, kad neatsižvelgē ī formaliā Pareiškējos ir jos sutuoktīnio veiklos išraiškā, t. y. ī 2018-04-25 ir 2022-03-03 īformintas akcijū dovanojimo sutartis ir 2018-04-30 sudarytā draudimo Polisā, kurie buvo sudaryti siekiant pasinaudoti GPMĪ 17 straipsnio 15, 26 punktuose ītvirtintomis lengvatomis. Atkūrus iškreiptas aplinkybes, su kuriomis mokesčiū įstatymai sieja apmokestinimā, Inspekcija konstatavo, kad sutuoktīniai siekē mokestinēs naudas, išvengiant GPM mokējimo nuo AB „P“ akcijū perleidimo pajamū.

Inspekcijos vertinimu, Pareiškējū AB „P“ akcijū perleidimo Draudimo bendrovei sandoris yra atlygintinas, nes sutuoktīniai savo vaikū naudai gavo pajamas natūra, t. y. Draudimo bendrovēs išduotā jungtinio gyvybēs draudimo Polisā, kurio vertē 21 113 876,88 Eur. Kadangi investicinis jungtinio gyvybēs draudimo Polisas buvo sudarytas 2018-04-30, pajamū gavimo momentas pripažintas gyvybēs draudimo Poliso sudarymo data – 2018-04-30. Jungtinio gyvybēs draudimo Polise numatytū draudimo įmoku vertē atitinka perleistū AB „P“ akcijū vertē, todėl gautū pajamū natūra dydis lygus draudimo įmoku sumoms, t. y. už Pareiškējū perleistas 6 067 206 vnt. akcijū gautū pajamū suma sudaro 21 113 876,88 Eur. Skundžiamame Sprendime pažymēta, kad pajamū gavimo momentu laikomas teisēs laisvai disponuoti lēšomis atsiradimo momentas (neatsižvelgiant ī tai, ar lēšas gyventojas gauna grynaisiais pinigais, ar tie pinigai pervedami ī jo sąskaitā banke, ar apmokamos jo / kitū asmenū išlaidos ir pan.).

Komisija pasisako, jog formuojamoje administraciniū teismū praktikoje, LVAT ne syki yra akcentavęs, kad siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĪ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčiū mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekē vienintelio tikslo - gauti mokestinē naudā ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisēs normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisēs normā reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybēs, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisēs normā atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisiniū pasekmiū vertinimas. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinē operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinēs operacijos) atitinkamā mokestinē naudā (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 išplėstinēs teisėjū kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013, Administracinē 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.).

Komisija atkreipia dėmesį, kad siekiant įrodyti piktnaudžiavimą teise, be kita ko, tikslu taikyti MAĪ 69 straipsnio 1 dalį, būtina: 1) nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčiū įstatymū nuostatomis siekiamam tikslui, ir 2) nustatyti objektyviū požymiū visumą, kuri patvirtintū, kad nagrinėjamū sandoriū pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (žr., pvz., LVAT išplėstinēs teisėjū 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 mokestinēs naudos, privalo mokesčiū 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.).

Vadovaujantis galiojančiu teisiniu reguliavimu ir LVAT praktika, darytina išvada, jog MAĪ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas turinio viršenybēs prieš formā principas tinkamai pritaikomas tik mokesčiū administratoriui nustačius ir įrodžius, kad: 1) ūkinēs operacijos turėjo pagrindinį tikslā - sudaryti sąlygas gauti mokestinē naudā; 2) jokiū kitū ekonomiškai arba kitaip pagrįstū tikslū vertinamos ūkinēs operacijos neturėjo. O tai reiškia, jog visa ginčo ūkinēs operacijose dalyvavusių asmenū veikla yra dirbtina ir negali būti pateisinta ekonomine, verslo logika; ir 3) mokestinē naudā, gauta iš ginčo ūkiniū operacijū, buvo reali. Taip pat pagal aukščiau aptartas LVAT praktikos nuostatas, būtent mokesčiū administratorius privalo pagrįsti turinio viršenybēs prieš formā taikymā tvirtinant, jog mokėtojo deklaruojamos

ūkinės operacijos atlikimo forma neatitinka realaus jos turinio, ir šio viešojo administravimo subjekto išvada dėl tikrojo atitinkamo sandorio (ūkinės operacijos), mokestinio santykio turinio turi būti pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais.

Kaip matyti iš pateiktos medžiagos:

– draudimo Polisas yra riboto termino (99 metai), t. y. akcijos laikinai perduotos Draudimo bendrovei;

– Draudimo bendrovė neturi teisės savo nuožiūra disponuoti AB „P“ akcijomis, negali jų realizuoti, visiems sprendimams dėl akcijų valdymo, investavimo krypties ir kitų su akcijų valdymu susijusių veiksmų atlikimui būtinas abiejų Pareiškėjų vaikų bendras sprendimas ir sutikimas;

– Pareiškėjams visam Poliso galiojimo laikotarpiui yra neatšaukiamai išduotas įgaliojimas įgyvendinti visas akcininko neturtines teises, įskaitant teisę balsuoti AB „P“ akcininkų susirinkimuose;

– akcijos nepatenka į bendrą Draudimo bendrovės turto masę, o yra saugomos atskiroje banko sąskaitoje, atidarytoje specialiai Polisiui;

– Draudimo bendrovė neprisiima jokios rizikos, susijusios su AB „P“ akcijomis. Esant nepalankioms ekonominėms aplinkybėms ir sumažėjus AB „P“ akcijų vertei, Draudimo bendrovė dėl to nepatirtų jokios tiesioginės žalos – šiuo atveju sumažėtų tik Poliso vertė.

Komisijos nuomone šioje ginčo byloje aktualu tai, kad pagal galiojanti teisinį režimą, dovanojimo ar paveldėjimo būdu iš sutuoktinio, tėvų (įtėvių), vaikų (įvaikių), senelių, brolių, seserų ar vaikaičių, nepriklausomai nuo vertės sumos, įgytas turtas yra neapmokestinamas ir pajamų mokesčio apskaičiavimo tikslu nedeklaruojamas. (GPMĮ 17 str. 1 d. 26 punkto nuostatos). Pareiškėjai nuosekliai argumentuoja, kad AB „P“ akcijos buvo perleistos Draudimo bendrovei siekiant suformuoti įpėdinystės kapitalą ir tokiu būdu užtikrinti ne tik vaikų, tačiau ir Pareiškėjų vaikaičių finansinę gerovę. Draudimo bendrovė, gavusi Pareiškėjų neatlygintinai jai perduotą turtą, tampa juridiniu tokio turto savininku, tačiau pats turto perdavimas yra sąlyginis: Pareiškėjai bendru šeimos sutarimu (Pareiškėjai ir vaikai) turi teisę susigrąžinti Draudimo bendrovei perduotą turtą. Inspekcija nepagrįstai nepripažino Pareiškėjų pasirinkto akcijų valdymo būdo ir pripažino akcijų pardavimą vertindama tik vertybinių popierių įrašą sąskaitose, neatsižvelgdama, kaip numatyta MAĮ 10 straipsnyje į tikruosius sandorio tikslus. Inspekcija nepasisakė ir neargumentavo nustatytų faktinių aplinkybių dėl pasirinkto draudimo sutarties modelio, neatliko teisinio ir faktinio aplinkybių vertinimo konstatuodama mokestinės naudos gavimą.

Pažymėtina, kad pagal CK 4.37 straipsnio 1 dalyje nustatytą teisinį reguliavimą savininko teisių turinį sudaro teisės valdyti, naudoti nuosavybės teisės objektą ir juo disponuoti. Disponavimo teisė suteikia savininkui teisę spręsti turto teisinį likimą (t. y. ką su juo daryti: parduoti, įkeisti, dovanoti, perleisti ir kt.).

Sutiktina su Pareiškėjų argumentais, kad Draudimo bendrovė gautų AB „P“ akcijų negali valdyti savo nuožiūra, kadangi visiems sprendimams dėl akcijų valdymo, investavimo krypties ir kitų su akcijų valdymu susijusių veiksmų atlikimui būtinas abiejų Pareiškėjų vaikų bendras sprendimas ir sutikimas. Pareiškėjams visam Poliso galiojimo laikotarpiui (99 metams) yra neatšaukiamai išduotas įgaliojimas įgyvendinti visas akcininko neturtines teises, įskaitant teisę balsuoti AB „P“ akcininkų susirinkimuose. Kaip savo išaiškinime pažymėjo Lietuvos bankas, nors teisinė nuosavybė perleista Draudimo bendrovei, faktinis AB „P“ akcininkų ir kontrolės pasikeitimas neįvyksta; 2) Draudimo bendrovė negali perleisti (disponuoti) gautų AB „P“ akcijų savo nuožiūra, kadangi jos priskiriamos Pareiškėjų vaikų Poliso turtui ir tik vaikų pavedimu bei bendru sprendimu galimas dalinis Poliso nutraukimas arba AB „P“ akcijų (jų dalies) pardavimas; 3) Draudimo bendrovė neprisiima jokios rizikos, susijusios su AB „P“ akcijomis, kadangi akcijos sudaro vaikų Poliso vertę, kuri galėtų būti išmokama įvykus draudimui įvykiui

Todėl Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius nepagrįstai, tik iš vertybinių sąskaitų išrašų padarė vienareikšmišką išvadą, kad buvo siekiama mokestinės naudos ir gauta nauda apskaičiuota kaip skirtumas tarp Pareiškėjų turimų akcijų įsigijimo ir pardavimo (perleidimo Draudimo bendrovei) kainos.

Komisija atkreipia dėmesį, jog pripažinus, kad akcijų valdymas yra suteiktas Pareiškėjams, analizuojant galimos naudos gavimo faktą šioje byloje aktualus Inspekcijos vertinimas dėl iškart po AB „P“ akcijų perleidimo Draudimo bendrovei 2018-09-05 išmokėtų 849 408,84 Eur neapmokestinamų dividendų pripažinimo Pareiškėjų pajamomis. Dividendai apskaityti kaip Poliso rezultatai (pajamos). Pareiškėjai akcentuoja, kad Draudimo bendrovė už AB „P“ akcijų turėjimą negauna tiesioginės naudos, Draudimo bendrovei mokama tik už Poliso administravimą. Komisijos vertinimu, Pareiškėjams ginčijant nuosavybės teisės perdavimą Draudimo bendrovei pilnoje apimtyje, t. y. Pareiškėjams pripažinus disponavimo teisę akcijomis pagal faktiškai susiformavusių mokesčių teisinių santykių turinį, veikiant pagal Įgaliojimą kaip akcininkams, turėtų būti sprendžiamas klausimas ne dėl pajamų pripažinimo iš akcijų perleidimo sandorio, o dėl generuojamų iš akcijų pajamų (dividendai, akcijų pardavimo pajamos ir kt.) pripažinimo Pareiškėjų pajamomis (nepriklausomai nuo to, kad šiomis akcijomis disponuoja Draudimo bendrovė), nuo kurių, priklausomai nuo pajamų rūšies, turi būti sumokamas GPM.

Nuosavybės teisės į atitinkamą turtą turinys nusakomas savininko teisių visuma jam priklausantį turtą valdyti, naudoti bei juo disponuoti. Sudarant bet koki sandorį, turtą įsigyjanti šalis pirmiausia reikalauja turtą perleidžiančio asmens patvirtinti teisę disponuoti sandorio objektu. Komisijos nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai nepateikė savo pozicijos ir teisinio vertinimo dėl Draudimo bendrovės 2018-04-24 suteikto įgaliojimo Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui atstovauti AB „P“ akcininkui – Draudimo bendrovei ir būti jo teisėtu atstovu (-ais) įgyvendinant akcininko teises AB „P“. Reikšminga aplinkybė yra Įgaliojimo suteikimo sąlygos ir turinys, ar Pareiškėjai turi nepriklausomumą ir veikia kaip savininkai. Įgaliojime nurodoma, kad įgaliotiniai turi teisę balsuoti visuose ir bet kokiuose AB „P“ akcininkų susirinkimuose, dėl visų ir bet kokių AB „P“ klausimų, pasirašyti, pateikti ir gauti visus ir bet kokius dokumentus, susijusius su akcininko teisėmis šioje bendrovėje, daryti pranešimus, teikti pasiūlymus ir naudotis visomis akcininko teisėmis. Įgaliotiniai turi perįgaliojimo teisę, t. y. kiekvienas iš įgaliotinių turi teisę atsisakyti visų šio įgaliojimo suteikiamų teisių kito įgaliotinio naudai. Įgaliojime nurodyta, kad šis įgaliojimas įsigalioja, kai naujasis akcininkas įgyja nuosavybės teisę į AB „P“ akcijas ir galioja 99 metus nuo jo įsigaliojimo dienos.

Administracinių teismų praktikoje ne kartą pripažinta, kad mokesčių administratoriaus sprendimams yra taikytini viešojo administravimo principai, įtvirtinti Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 3 straipsnyje. Vadovaujantis VAI 3 straipsnio 9 punkte įtvirtintu viešojo administravimo subjekto objektyvumo principu, reiškiančiu, kad viešojo administravimo subjekto sprendimai ir kiti oficialūs mokesčių administratoriaus veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės ginčiui teisingai išspręsti, ir kritiškai, nešališkai vertinant visus reikšmingus bylai įrodymus. Viešojo administravimo subjektas, vertindamas byloje surinktus įrodymus, turi patikrinti kiekvieno jų tikrumą, realumą, pakankamumą ir tarpusavio ryšį. Viešojo administravimo subjektas, priėmęs negatyvias pasekmes sukeltą sprendimą, turi pareigą jį pagrįsti tiek teisiniais, tiek faktiniais argumentais, t. y. nurodyti priežastis, lėmusias neigiamo sprendimo priėmimą (žr. LVAT 2013 m. balandžio 22 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-658/2013). Atsižvelgiant į tai, šiame mokesčiniame ginče konstatuotinas nevisapusiškas bylos aplinkybių ištyrimas.

Nagrinėjant mokesčių ginčą, mokesčių administratoriui privalu pateikiamų įrodymų vertinimą grįsti visapusišku, pilnutiniu ir objektyviu visų bylos aplinkybių išnagrinėjimu. Mokesčių administratoriaus pareiga – teisiškai vertinti bylos aplinkybes remiantis tikrai nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis, o ne prielaidomis. Tai reiškia, kad vieno ar kito byloje reikšmingo fakto buvimas ar nebuvimas ir teisinis to fakto vertinimas gali būti konstatuojami tik tada, kai tokioms išvadoms pakanka byloje esančių įrodymų.

Komisija pažymi, jog iš ginčo bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja kartu su sutuoktiniu skunde Komisijai akcentavo savo nesutikimo su Inspekcijos Sprendimu motyvus nurodydama kitokį teisės normų, mokesčių administratoriaus Pareiškėjos mokesčio patikrinimo metu surinktos informacijos bei jos pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių vertinimą, Pareiškėjos

nuomone, pagrindžiančių, kad pasirinktas įpėdinystės planavimo modelis, negali būti sietinas su GPM vengimo tikslais.

Skundžiamame Sprendime Inspekcija nepateikė argumentuoto Pareiškėjos ir jos sutuoktinio nurodytų aplinkybių bei pateiktų dokumentų vertinimo, nepasisakė dėl nuosavybės teisės turinio, t. y. dėl disponavimo teisės šiame ginče vertinimo, dėl suteikto įgaliojimo valdyti akcijas teisinio vertinimo. Iš pateiktos medžiagos nustatyta, kad AB „P“ akcijos, nors pripažįstamos Draudimo bendrovės nuosavybe, tačiau nepatenka į bendrą draudimo bendrovės kapitalą, o yra saugomos atskiroje banko sąskaitoje, susietoje tik su Pareiškėjų vaikų, kaip draudėjų, vardu atidarytu Polisu. Mokesčių administratorius neanalizavo ir nepasisakė dėl šios aplinkybės.

Tuo tarpu pripažintina, kad Inspekcijos atstovų skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuota aplinkybė, jog Pareiškėja su sutuoktiniu perleisdami akcijas Draudimo bendrovei, taip įvykdydami prisiimtus įsipareigojimus pagal Dovanojimo ir Akcijų perleidimo sutartis, pasirinko pajamas gauti ne pinigais, bet užskaityti vaikų draudimo įmokas, nėra pakankamas argumentas, paneigiantis Pareiškėjos ir sutuoktinio pasirinkto įpėdinystės formavimo būdą.

Iš Pareiškėjos skunde išdėstytų motyvų bei Pareiškėjos apmokestinimo pagrindu esančių aplinkybių visumos matyti, jog viena iš esminių ginčo aplinkybių yra Draudimo sutarties specifiškumo vertinimas. Gyvybės draudimo paslauga, kaip ekonominė kategorija, yra specifinė draudimo veikla, įprasminanti draudiko ir perdraudiko, prirėikus ir tarpininko, bei draudėjo arba apdraustojo tarpusavio socialinius ekonominius ir teisinius santykius, susiklosčiusius vykdant sudarytą pasirinktos gyvybės draudimo grupės (rūšies) ilgalaikę sutartį kai draudėjas moka nustatyto dydžio draudimo įmoką numatytais laiko intervalais, o draudikas garantuoja draudėjo arba apdraustojo ar jo šeimos narių apsaugą įvykus sutartyje numatytam draudiminiam įvykiui, išmokėdamas jiems kaupiamojo arba investicinio gyvybės draudimo sutarties galiojimo metu sukauptas lėšas kaip draudimo išmokas.

Komisija pažymi, kad Inspekcija nepateikė savo vertinimo dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pasirinkto draudimo sutarties modelio, kai draudimo įmoka mokama ne pinigais, o turtu. Pagal Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo 2 straipsnio 12 punktą „Draudimo įmoka – draudimo sutartyje nurodyta pinigų suma, kurią draudėjas draudimo sutarties sąlygomis moka draudikui už draudimo apsaugą“. Lietuvoje susiklosčiusi gyvybės draudimo paslaugų teikimo organizavimo praktika, kol kas neprilygsta Europos šalių sukauptai gyvybės draudimo paslaugų teikimo patirčiai ir galimybėms. Lietuvos teisinė sistema nenumato galimybės draudimo įmoką sumokėti turtu, todėl būtina aiški mokesčių administratoriaus pozicija, dėl tokių sutarčių mokestinio vertinimo (pasikeitus nuosavybės įrašui).

Pasisakant šiuo mokestinio ginčo aspektu, pastebėtina, kad MAĮ 9 straipsnyje įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas, kuris reiškia, kad mokesinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti (pvz., LVAT 2020-10-21 nutartis adm. byloje Nr. eA-3511-968/2020, 2024-03-20 sprendimas adm. byloje Nr. eA-131-556/2024). Pagal šio įstatymo 67 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 straipsnio 2 dalis). LVAT savo praktikoje yra ne kartą konstatavęs, kad šiomis teisės normomis įrodinėjimo pareiga (*onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Pirmiausia būtent mokesčių administratorius turi pateikti pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą ir teisingumą. Tik nustačius, kad mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokesčių ir su juo susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas neįvykdė pareigos nuginčyti mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (pvz., 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2016-03-29 nutartis adm. byloje Nr. eA-606-442/2016, 2019-03-28 nutartis adm. byloje Nr. eA-437-

502/2019, 2019-06-05 sprendimas adm. byloje Nr. eA-1007-556/2019, 2024-03-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-525-968/2024 ir kt.).

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, jog šiuo konkrečiu atveju nebuvo atliktas išsamus ir visapusiškas Pareiškėjos nurodytų aplinkybių ir pateiktų dokumentų vertinimas 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, 2024-04-30 nutartis adm. byloje Nr. eA-344-602/2024) laikosi nuoseklios pozicijos dėl to, jog pagrindas mokestinio ginčo byla grąžinti pakartotiniam mokesčių administratoriaus vertinimui yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus, atlikti naujus skaičiavimus, Inspekcijai pavestina iš naujo išsamiai įvertinti Pareiškėjos pateiktus argumentus ir dokumentus, įvertinant tiek mokesčių administratoriaus surinktų, tiek Pareiškėjų pateiktų įrodymų nuoseklumą, galimus jų prieštaravimus, logiškumą, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybes, įrodymų šaltinių patikimumą, pakankumą ir pan. (LVAT 2017-01-17 nutartis adm. byloje Nr. A-1067-575/2017 ir kt.). Pareiga pašalinti galimus prieštaravimus dėl mokestiniame ginče nustatytų mokesčių mokėtojo apmokestinimo pagrindų esančių aplinkybių tenka mokesčių administratoriui. Todėl Inspekcijos sprendimas šioje ginčo dalyje yra naikinamas ir Pareiškėjos skundas perduodamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjos apmokestinimo pagrįstumo klausimas šioje ginčo dalyje grąžinamas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, Komisija šioje ginčo nagrinėjimo stadijoje dėl Pareiškėjo skunde keliamų kitų argumentų pagrįstumo nepasisako.

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

Panaikinti Inspekcijos 2023-04-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-91 dalyje dėl nurodymo sumokėti 1 402 932 Eur GPM, su juo susijusias GPM delspinigių ir baudos sumas bei Pareiškėjos skundą dėl šios skundžiamos Inspekcijos sprendimo dalies 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 apskūsti Regionų administraciniam teismui, skundą paduodant pasirinktinai: Vilniaus rūmuose (Žygimantų g. 2, 01102, Vilnius), Kauno rūmuose (A. Mickevičiaus g. 8 A, 44312, Kaunas), Klaipėdos rūmuose (Galinio Pylimo g. 9, 91230, Klaipėda), Šiaulių rūmuose (Dvaro g. 80, 76298, Šiauliai), Panevėžio rūmuose (Respublikos g. 62, 35158, Panevėžys) ar per Lietuvos teismų elektroninių paslaugų portalą <https://e.teismas.lt>. Skundas Regionų administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narė

Gvida Ivanauskienė

Kristina Jakštienė

Komisijos narė

Kristina Jakštienė

Jurgita Narkevičiūtė