



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A. A. SKUNDO**

2026 m. rugsėjo 2 d. Nr. S-2026/196 (7-2026/139)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komijos pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Gvidos Ivanauskienės ir Kristinos Jakštienės (pranešėja), išnagrinėjo A. A. (toliau – Pareiškėja) 2026-06-30 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2026-06-17 sprendimo Nr. (21.222 Mr) FR0682-144 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovas B. B. ir Inspekcijos atstovė C. C. Komisijos 2026-08-04 posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė:

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos Sprendimu, Komisijai pateikė skundą, kuriame išdėstė nesutikimo su Inspekcijos Sprendimu argumentus. Skunde išdėstomos faktinės aplinkybės, argumentai, susiję su ginčo esme, taip pat pasisakoma dėl mokestinio ginčo proceso ir susijusių trūkumų, išdėstomos skundo objekto faktinės aplinkybės ir teisės aktų apžvalga, išvados bei prašymas Komisijai.

Dėl faktinių aplinkybių

Inspekcija atliko Pareiškėjos gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2022-01-01–2023-12-31 laikotarpį ir 2026-05-07 surašė patikrinimo aktą Nr. (21.222Mr)FR0680-180 (toliau – Patikrinimo aktas). Inspekcija Sprendimu patvirtino Patikrinimo aktą ir jame papildomai apskaičiuotą 72 067,37 Eur GPM, apskaičiavo 15 355,76 Eur GPM delspinigių ir skyrė 40 492,43 Eur GPM baudą. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu gavo 108 568,50 Eur pajaus pardavimo pajamų ir 318 582 Eur kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų, kurių nedeklaravo ir nuo kurių nesumokėjo GPM.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nekokybiškai (blogai) atliko Pareiškėjos mokestinį patikrinimą. Sprendimo ir Patikrinimo akto išvados yra logiškai prieštaringos, nesuderinamos su nuosekliai formuojama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, neobjektyvios ir daugumoje atvejų paremtos tik mokesčių administratoriaus teiginiais. Mokestinis patikrinimas buvo atliktas neobjektyviai, neprofesionaliai, pažeidžiant įprastas procedūras, nenustatant visų aplinkybių, būtinų atliekant tokio pobūdžio kontrolės procedūras.

Dėl iš VŠĮ A gautų pajamų apmokestinimo

Pareiškėja skunde cituoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 68 straipsnio 1 dalies nuostatas, įtvirtinančias mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo laikotarpį ir nurodo, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas pradėtas 2025 m., todėl mokesčiai Pareiškėjai galėjo būti skaičiuojami tik už 2020–2025 m. mokestinį laikotarpį, tuo tarpu Patikrinimo akte mokesčiai skaičiuojami nuo pajamų, kurios buvo gautos už mokestinius laikotarpius, pasibaigusius prieš daugiau nei 13 metų ir kuriems yra suėjusi mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatis.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad dėl akcininko / vadovo paskolų iš susijusios įmonės LVAT yra suformavęs nuoseklią praktiką, kurios pagrindu akcininko (naudos gavėjo / steigėjo ar kt.) iš savo kontroliuojamos bendrovės paskolų forma gautos lėšos yra pripažįstamos dividendais ir apmokestinamos GPM laikantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) nustatytos pajamų pripažinimo taisyklės – nuo faktinio pajamų gavimo momento (GPMĮ 8 straipsnio 1 dalis).

Pareiškėja nurodo, kad LVAT¹ buvo suformuotas precedentas dėl analogiškų Patikrinimo akte apmokestintų paskolų forma gautų pajamų apmokestinimo. Patikrinimo akte ir nurodytoje nutartyje atitinka net ir paskolų iš kontroliuojamos bendrovės gavimo laikotarpis. Šiuo atveju negali būti tokios situacijos, kai Pareiškėjos atžvilgiu apmokestinamos prieš daugiau nei 13 metų gautos pajamos. LVAT nurodytoje nutartyje aiškiai pasisakyta dėl analogiško Pareiškėjos iš VŠĮ A gautų pajamų gavimo momento (faktinis paskolos gavimo momentas), kvalifikavimo (kvalifikuojama kaip dividendai) ir apmokestinimo, taip pat dėl to, kam tenka prievolė sumokėti mokesčius (tokios pajamos kvalifikuojamos kaip A klasės pajamos ir mokesčius nuo šių pajamų sumokėti tenka pajamas išmokėjusiam juridiniam asmeniui).

Pareiškėjos teigimu, MAĮ 68 straipsnio 4 dalyje apibrėžti atvejai, kuomet mokesčius apskaičiuoti ar perskaičiuoti galima už ilgesnį negu MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje numatytą terminą, Pareiškėjos atžvilgiu netaikytini. Paskutinės lėšos iš VŠĮ A buvo gautos 2012-12-27, patikrinimo terminas nurodytų pajamų apmokestinimui pasibaigė 2017-12-31. Dėl MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje nustatytos senaties taisyklės pažeidimo Patikrinimo akto dalis, kuria Pareiškėjai apskaičiuoti mokesčiai už 2012 m. ir ankstesniais mokestiniais laikotarpiais gautos pajamos, naikintina kaip neteisėta ir nepagrįsta.

Dėl pakartotinio patikrinimo būtinybės

Pareiškėjos teigimu, Inspekcija netinkamai atliko Pareiškėjos mokestinį patikrinimą dalyje dėl iš UAB B gautų piniginių lėšų už parduotą ŽŪB C pajų (toliau – pajai) apmokestinimo. Inspekcija netyrė ir nevertino Pareiškėjos, jos dukros D. D. pajų įsigijimo savikainos, pajų įsigijimo aplinkybių. Pareiškėja ir UAB B turi ginčą dėl ŽŪB C pajų pirkimo–pardavimo sutarties vykdymo, Pareiškėja savarankiškai, be mokesčių administratoriaus pagalbos negali iš pirkėjo UAB B gauti visų su ŽŪB C įsteigimu ir įstatinio kapitalo formavimu susijusių dokumentų, apie tai Inspekcija buvo informuota. Inspekcija turėjo pasinaudoti administraciniais įgalinimais ir šiuos duomenis išreikalauti iš VĮ „Registru centras“, UAB B ir ŽŪB C, bei iš sendorį tvirtinusios notarės E. E.

Pareiškėja nurodo, kad prašė Inspekcijos pratęsti terminą pastaboms pateikti, kadangi savarankiškai rinko ŽŪB C pajų savikainą pagrindžiančius įrodymus, tačiau Inspekcija nepratęsė termino. Inspekcijos veiksmai vertintini kaip neįprasti, nesuderinami su pagrindiniais mokesčių administratoriaus uždaviniais. Nustačius, kad mokesčių administratorius, nustatydamas GPM bazę ir apskaičiuodamas GPM, tyčia neįvertino visų reikšmingų aplinkybių, o šiuo atveju visiškai nevertino ŽŪB C pajų mokestinės savikainos, jų perleidimo aplinkybių, yra pagrindas panaikinti Patikrinimo aktą².

¹ LVAT 2019-07-18 nutartis adm. byloje Nr. eA-1777-438/2019.

² Žr. LVAT 2021-03-03 nutarties adm. byloje Nr. eA-636-442/2021, 34 punktą.

Pareiškėjos nuomone, Pareiškėjos atžvilgiu vykdyto mokestinio patikrinimo dalis, susijusi su ŽŪB C pajų pardavimo pajamų apmokestinimu, buvo atlikta netinkamai, neišsamiai, neištirtos, neįvertintos esminės su ginčo pajamų vertinimu ir apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės, mokesčių administratorius netyrė ir nevertino visų mokestiniam patikrinimui aktualių aplinkybių, kurios galėtų paneigti Patikrinimo akto išvadas, neanalizavo viešos informacijos, esančios VĮ „Registų centras“ dėl ŽŪB C pajų įsigijimo aplinkybių. Pareiškėja pažymi, kad iš VĮ „Registų centras“ esančios informacijos matyti, kad Pareiškėja ŽŪB C pajus įsigijo 2012 m., už juos sumokėjusi 400 000 Lt įnašą pagal ŽŪB C 2012-02-14 akcininkų sprendimą (Priedas Nr. 3), didinant įstatinį kapitalą, o likusią dalį pajų įsigijo už 10 000 Lt iš tuo metu buvusio akcininko.

Pareiškėja nurodo, kad šią aplinkybę Inspekcija pati nustatė ir aprašė Patikrinimo akte, aiškindamasi Pareiškėjos lėšų, gautų iš VŠĮ A, panaudojimo aplinkybes. Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija nepagrįstai nenustatinėjo ŽŪB C pajų įsigijimo savikainos, kuri yra 410 000 Lt (118 744,20 Eur).

Skunde pažymima, kad įvertinus ŽŪB C pajų įsigijimo savikainą, matyti, kad bendrai D. D. ir Pareiškėjos visos iš ŽŪB C pajų pardavimo apmokestinamosios pajamos galėtų siekti maksimaliai 98 393,88 Eur (217 138 – 118 744,20 = 98 393,80 Eur). D. D. faktiškai gavo visas pajamas iš sandorio, šias pajamas ir deklaravo 2022 m. (deklaravo net per daug apmokestinamųjų pajamų, t. y. iš viso 123 133 Eur, nuo šios sumos sumokėjo visus priklausančius mokėti mokesčius, todėl akivaizdžiai matyti, kad nuo ŽŪB C pajų pardavimo sandorių mokesčių sumokėta net daugiau, nei priklausytų, ir yra mokesčio permoka).

Pareiškėja pažymi, kad D. D. ŽŪB C pajų gavo dovanų 2020 m. (Priedas Nr. 4), jai priklausė 100 proc. pajų. Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija privalėjo nustatyti šių pajų įsigijimo savikainą D. D., prieš darydama išvadas dėl pajų perleidimo sandorio pajamų paskirstymo ir apmokestinimo. Inspekcija, taikydama Pareiškėjai pajamų, gautų už ŽŪB C pajų pardavimą, apmokestinimą, ne tik neatliko pajų įsigijimo savikainos vertinimo, nors turėjo tam visą reikalingą informaciją ir duomenis, tačiau ir neatsižvelgė į tai, kad pajamas iš ŽŪB C pajų pardavimo faktiškai gavo Pareiškėjos dukra D. D., kuri ir faktiškai deklaravo iš pajų pardavimo gautas pajamas.

Pareiškėja nurodo, kad vadovaujantis GPMĮ 3 straipsnio nuostatomis, GPM mokėtoju yra pajamų faktiškai gavęs gyventojas. Visas pajamas iš pajų pardavimo faktiškai gavo D. D., todėl Pareiškėjai negali būti skaičiuojamas GPM nuo Pajų pardavimo. Inspekcija pažeidė GPMĮ 3 straipsnio nuostatas ir nepagrįstai apskaičiavo Pareiškėjai mokesčius nuo pajamų, kurių ji faktiškai negavo.

Pareiškėja išdėsto MAĮ 67 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas ir nurodo, kad LVAT, aiškindamas minėtų teisės normų turinį, ne kartą yra konstatavęs, kad jomis įrodinėjimo pareiga (*lot. 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 teisingumą³.

Pareiškėja pažymėjo, kad šiuo metu pati renka su ŽŪB C pajų mokestine savikaina susijusius dokumentus ir juos surinkusi artimiausiu metu pateiks Inspekcijai / kitai mokestinį ginčą nagrinėjančiai institucijai. Pareiškėja šių dokumentų su pastabomis pateikti negalėjo, nes Inspekcija, siekdama apriboti Pareiškėjos teisę gintis, nesąžiningai atsisakė pratęsti terminą pastaboms pateikti.

Dėl Pareiškėjai paskirtų sankcijų

³ Žr. LVAT 2010-11-08 nutartį adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, 2012-05-24 nutartį adm. byloje Nr. A-442-1601/2012, 2017-09-14 nutartį adm. byloje Nr. A-982-438/2017, 2019-03-28 nutartį adm. byloje Nr. A-514-968/2019.

Pareiškėjos nuomone, Pareiškėjai mokestinės baudos pritaikytos pažeidžiant MAĮ 139 straipsnio nuostatas bei prieštarauja protingumo, proporcingumo ir teisingumo teisiniams principams, proporcingo baudimo principui, neatitinka įprastai tokiais atvejais skiriamų sankcijų. Paprastai atvejais, kai nustatoma, kad asmuo bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir nėra sunkinančių aplinkybių, asmeniui skiriama minimali, t. y. 10 proc. dydžio mokestinė bauda.

Pareiškėja nurodo, kad pagal pažeidimo metu galiojusio MAĮ 140 straipsnį, asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus, išskyrus šio MAĮ 142 straipsnyje nurodytus atvejus (originali straipsnio redakcija). Minėtas straipsnis iš esmės buvo pakeistas (2018-06-28 įstatymu Nr. XIII-1329 (įsigaliojo nuo 2019-01-01; TAR, 2018, Nr. 2018-10972)), nurodant, jog baudos skiriamos atsižvelgus į: 1) pažeidimo pavojaus pobūdį ir mastą; 2) kaltę (kaltės formą ir rūšį); 3) dėl padaryto pažeidimo atsiradusią žalą; 4) atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes. Pareiškėja pažymi, kad LVAT praktikoje pažeidimo pobūdis nebuvo laikomas baudą didinančia aplinkybe⁴.

Pareiškėja, kiek tai susiję su MAĮ 140 straipsnio pakeitimu ir lengvinančių bei sunkinančių aplinkybių reglamentavimu, pastebi, jog administracinę arba baudžiamąją atsakomybę švelninančio teisės akto galiojimo klausimas sprendžiamas atitinkamai pagal Administracinių nusižengimų kodeksą arba Baudžiamąjį kodeksą (MAĮ 142 straipsnio 1 dalis). Vadinas, mokesčių mokėtojų padėtį lengvinančios įstatymų nuostatos, laiko prasme, galioja ir atgal, o mokesčių mokėtojų padėtį sunkinančios įstatymo nuostatos galioja nuo jų priėmimo / įsigaliojimo datos.

Pareiškėjos teigimu, pripažinus, jog Pareiškėja geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi bei teikė paaiškinimus ir pripažinus, jog pažeidimo pobūdis / žalos dydis negali būti vertinamas kaip baudą didinančios aplinkybės, Pareiškėjai skirtos baudos dydis mažintinas iki 10 proc. Tokios praktikos laikomasi ir Komisijos praktikoje⁵.

Inspekcija Sprendime išdėstė faktines aplinkybes ir pasisakė dėl iš UAB B gautų piniginių lėšų už parduotą ŽŪB C pajų, iš VŠĮ A gautų piniginių lėšų, taip pat dėl įrodinėjimo naštos.

Dėl iš UAB B gautų piniginių lėšų už parduotą ŽŪB C pajų

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja kartu su dukra D. D. pagal 2022-04-12 notarinę pajų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 2-4245 susitarė parduoti ŽŪB C 2 pajus UAB B už 289 683,52 Eur (kiekvienai tenka po 144 842 Eur). Į Pareiškėjos dukros sąskaitą, Pareiškėjai sutinkant, UAB B banko pavedimais pervadė iš viso 217 138 Eur, iš jų 2022 m. – 123 133 Eur ir 2023 m. – 94 005 Eur. Dalis lėšų, t. y. 108 569 Eur (217 138 Eur / 2) yra Pareiškėjos pajamos už parduotą minėtos bendrovės pajų, iš to skaičiaus 2022 m. – 61 566,50 Eur, 2023 m. – 47 002 Eur.

Sprendime pažymėta, kad UAB B 2025-02-20 paaiškinime nurodė, jog pagal 2022-04-12 pajų pirkimo–pardavimo sutartį nusipirko 2 vienetus pajų, sandorio kaina buvo nustatyta bendru šalių derybų metu. Kadangi ŽŪB C turėjo daug pradelstų įsiskolinimų, turtas buvo įkeistas ir grėsė išieškojimas, buvo pradėtų teisminių bylų, visa tai darė įtaką pajų pardavimo

⁴ „Teisėjų kolegija nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendimu pažeidimo padarymo būdą kvalifikuoti kaip atsakomybę sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad šitaip aiškinant situaciją, pareiškėjo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Kadangi už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą, yra nepagrįsta“. Tokia pat praktika iki įstatymo pasikeitimo buvo formuojama ir kitose bylose (pvz., LVAT 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012, 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014, 2017-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-875-556/2017).

⁵ Pvz. Komisijos 2023-05-10 sprendimas Nr. S-2023/78 (7-2023/55).

kainai. Todėl bendrovė 2026-02-24 Inspekcijai teiktame paaiškinime nurodė, kad už pajus sumokėjo 72 545,52 Eur⁶ mažiau nei numatyta sutartyje (289 683,52 Eur - 217 138 Eur).

Pareiškėja 2025-02-21 pateiktame paaiškinime nurodė, kad pajų kaina – 289 635,53 Eur ir D. D. išmokėta 123 133 Eur. Taip pat nurodė, kad pagal pajų pirkimo–pardavimo sutarties 1.7 punkte minimą jos sutikimą dėl pinigų pervedimo į D. D. sąskaitą, toks buvo pirkėjo reikalavimas, siekiant apsidrausti nuo bet kokių nepageidautinų situacijų, nes pirkėjas žinojo apie vykstančias jos ir jos buvusio sutuoktinio skrybas. Pareiškėja nepaaiškino iš ko ir už kokią kainą ŽŪB C akcijas / pajus įsigijo bei nepateikė įsigijimo dokumentų.

Pareiškėja 2025-02-27 pateiktame paaiškinime nurodė, kad dalis kainos pagal sutartį buvo sulaukyta, todėl pilna sutartyje nurodyta suma 289 683,52 Eur nebuvo išmokėta, nes bendrovė negali pagal jų norimą paskirtį naudoti valstybinių žemių ir dėl to patyrė nuostolį dėl pardavėjo kaltės. Taip pat Pareiškėja nurodė, kad dėl 2022-04-12 pajų pirkimo–pardavimo sutarties 1.5.1 punkto dėl mažesnės pajų kainos dalies pervedimo buvo gavusi Advokatų profesinės bendrijos „Miliauskas, Zemlytė ir Lauraitytė“ 2023-05-19 „Pranešimą dėl sulaukytų mokėjimų“. Pareiškėja paaiškino, kad tokią gautą pretenziją ji galėjo užginčyti tik arbitraže, tačiau įvertinusi, kiek tai kainuos, nusileido ir į teismą nebesikreipė.

Sprendime nurodyta, kad buvo nustatyta, jog iš bendros pajų pardavimo sumos 289 683,52 Eur pagal 2022-04-12 sutarties Nr. 2-4245 sąlygas į D. D. banko sąskaitą buvo pervesta iš viso 217 138 Eur (2022 m. – 123 133 Eur ir 2023 m. – 94 005 Eur), t. y. 72 545,52 Eur mažiau nei numatyta sutartyje, įvertinus UAB B 2026-02-24 pateiktame paaiškinime nurodytas aplinkybes, dėl kurių buvo sumažinta minėtoje sutartyje sutarta pajų pardavimo kaina. Pareiškėja Pajamų mokesčio deklaracijų (forma GPM311) už 2022–2023 m. neteikė ir gautų pajų pardavimo pajamų nedeklaravo.

Sprendime pažymėta, kad D. D. yra pateikusi Pajamų mokesčio deklaraciją (forma GPM311) už 2022 m., kurioje deklaravo 123 133 Eur finansinių priemonių perleidimo nuosavybėn realizavimo pajamų ir 17 596 Eur mokėtino į biudžetą GPM⁷, už 2023 m. O. Sidaraitė Pajamų mokesčio deklaracijos (forma GPM311) nepateikė ir 2023 m. gautų pajų pardavimo pajamų nedeklaravo.

Patikrinimo metu, vadovaujantis GPMĮ 3 straipsnio nuostatomis pagal minėtą pajų pirkimo–pardavimo sutartį pardavus Pareiškėjai ir D. D. lygiomis dalimis priklausančius pajus, prievolė deklaruoti pajamas atsirado abiem lygiomis dalimis, t. y. kiekvienai po 108 569 Eur, iš jų 2022 m. po 61 566 Eur (123 133 Eur / 2) ir 2023 m. po 47 002 Eur (94 005 Eur / 2).

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjos pastabą, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu neįvertino ŽŪB C pajų įsigijimo savikainos, todėl neteisingai apskaičiavo apmokestinamąsias pajamas, nurodė, kad vadovaujantis GPMĮ 19 straipsniu, apskaičiuojant turto įsigijimo kainą, būtina turėti turto įsigijimo kainą patvirtinančius dokumentus. Neregistruojamo turto įsigijimo kainą patvirtinančiais dokumentais gali būti kasos aparato kvitai, sąskaitos ir pan., iš kurių būtų galima nustatyti turto įsigijimo datą ir kainą, pirkėją. Jei kasos aparato kvituose nėra visų privalomų apskaitos dokumentų rekvizitų, t. y. jeigu kasos aparato kvite nėra rekvizitų, identifikuojančių pirkėją, tai ne individualios veiklos neregistruojamo turto – savos statybos namo ar buto statybinių medžiagų išlaidas pagrindžiančiais dokumentais gali būti pripažįstami kasos aparato kvitai, kurie neviršija 100 eurų. Be to, Inspekcija pacitavo GPMĮ 19 straipsnio 1 dalies, 3 dalies bei 16 straipsnio 1 dalies 4 punkto, 16 straipsnio 3 dalies nuostatas ir nurodė, kad netenkinus GPMĮ įvardintų sąlygų, mokesčių mokėtojas netenka teisės iš apmokestinamųjų pajamų atimti paminėto pobūdžio

⁶ 2024-03-27 bendrovės sprendimas sumažinti pajų kainą.

⁷ iš jų D. D. nesumokėjo 10 922,10 Eur GPM.

sumų, tokiu atveju pajamų mokestis turi būti skaičiuojamas nuo visos sumos, gautos už parduotą turtą⁸.

Inspekcija nurodė, kad GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje nustatyti reikalavimai įrodymams, kuriais remiantis galima pripažinti pajamas mažinančias išlaidas, o būtent: leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir, jei dokumentų blankams Lietuvos Respublikos Vyriausybė yra nustačiusi atitinkamus reikalavimus, – atitinkančiais keliamus reikalavimus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį⁹.

Sprendime nurodyta, kad LVAT savo praktikoje taip pat yra pažymėjęs, jog GPMĮ 19 straipsnyje įtvirtintas teisinis reguliavimas reiškia, kad pareiga pateikti dokumentus, atitinkančius Lietuvos Respublikos Finansinės apskaitos įstatymu (toliau – FAĮ nuo 2022-05-01 nauja redakcija) nustatytus reikalavimus, tenka mokesčių mokėtojui. Taigi, pajamų, gautų už parduotą nekilnojamąjį turtą, apmokestinimo GPM atveju mokėtojas, norėdamas pagrįsti aplinkybę, jog jis realiai patyrė nekilnojamojo turto įsigijimo bei statybos išlaidas, kurios galėtų būti atimamos iš GPM apmokestinamųjų pajamų, šias išlaidas turi pagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais, iš kurių galima nustatyti ūkinės operacijos turinį¹⁰. GPMĮ 16 straipsnio 3 dalyje nustatyta gyventojų teisė nuspręsti iš pajamų neatimti / atimti šio straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodytas išlaidas negali būti siejama su mokesčių administratoriaus įrodinėjimo pareiga mokestinio patikrinimo procese rinkti papildomus įrodymus, kai mokesčių mokėtojas neįgyvendina minėtos teisės ar netinkamai ją įgyvendina.

Inspekcija nurodė, kad 2025-02-10 Pareiškėjai buvo duotas mokesčių administratoriaus nurodymą Nr. (21.222Mr) FR0706-356, kuriame prašyta nurodyti, kada, iš ko ir už kokią kainą minėtus ŽŪB C pajus įsigijo, dėl kokių priežasčių juos pardavė, koku būdu (grynais ar banko pavedimais) bei kokias konkrečiai sumas pirkėjas atsiskaitė bei pateikti sandorius patvirtinančius dokumentus. Pareiškėja pateiktame paaiškinime nepaaiškino iš ko ir už kokią kainą ŽŪB C akcijas / pajus įsigijo bei nepateikė įsigijimo dokumentų. Nors Pareiškėja skunde ir nurodo, jog renka ir pateiks turto įsigijimo dokumentus, tačiau Pareiškėja dokumentams surinkti ir pateikti turėjo pakankamai laiko, nes apie tokių dokumentų poreikį žinojo nuo 2025-02-10 mokesčių administratoriaus nurodymo gavimo. Atsižvelgiant į išdėstytą, į Pareiškėjos pastabų argumentus šioje dalyje neatsižvelgė.

Dėl iš VŠĮ A gautų piniginių lėšų

Inspekcija nurodė, kad VŠĮ A registruota veikla – kitas, niekur kitur nepriskirtas švietimas. Paskutinės Pelno mokesčio bei pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) deklaracijos pateiktos už 2015 m., nuo 2022-05-05 inicijuotas įstaigos likvidavimas, likviduota 2023-05-12 Juridinių asmenų registro tvarkytojo iniciatyva. Pareiškėja įstaigoje dirbo nuo 2009-10-06 iki 2015-12-31, o vadove nuo 2010-01-15 iki 2011-09-16 ir nuo 2012-06-20 iki 2023-05-12. Pagal Pareiškėjos AB „Swedbank“ asmeninių sąskaitų duomenis VŠĮ A banko pavedimais Pareiškėjai 2012 m. pervedė iš viso 1 100 000 Lt (318 582 Eur), nurodyta mokėjimų paskirtis „paskola“.

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja pateiktoje Metinėje gyventojų (šeimos) turto deklaracijoje (forma FR0001) už 2012 m. (deklaracijos priede FR0001G) deklaravo 1 300 000 Lt (376 506 Eur) iš VŠĮ A gautą paskolą. Pareiškėja nėra pateikusi minėtos deklaracijos (forma

⁸ Žr. LVAT 2010-12-31 nutartį adm. byloje Nr. A-575-1752/2010.

⁹ Žr. LVAT 2020-10-07 nutartį adm. byloje Nr. A-1494-438/2020.

¹⁰ Žr. LVAT 2018-03-27 nutartį adm. byloje Nr. eA-238-438/2018, 2018-04-11 nutartį adm. byloje Nr. A-783-575/2018, 2020-11-04 nutartį adm. byloje Nr. A-1764-442/2020, 2021-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A-1821-575/2021.

FR0001) už vėlesnius metus (2013–2023 m.) ir nedeklaravo šios paskolos grąžinimo¹¹. Bankų sąskaitų duomenimis laikotarpiu nuo 2012 m. iki 2023 m. nėra duomenų apie VŠĮ A paskolos grąžinimą ar mokėtas palūkanas už gautą paskolą. VŠĮ A pateiktoje deklaracijoje Juridinių asmenų duomenys apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas (forma FR0711) už 2012 m. deklaravo 2012-01-05 Pareiškėjai suteiktą 1 300 000 Lt (376 506 Eur) paskolą, grąžinimo terminas 2030-01-01. VŠĮ A deklaracijos (forma FR0711) už vėlesnius metus (2013–2023 m.) neteikė ir minėtos paskolos grąžinimo nedeklaravo.

Inspekcija nurodė, jog patikrinimo metu nebuvo nustatyta kada ir koku būdu buvo išmokėta likusi paskolos dalis 200 000 Lt (57 924 Eur) (1 300 000 Lt (376 506 Eur) deklaruota paskola – 1 100 000 Lt (318 582 Eur) išmokėta) ir ar ji iš viso buvo išmokėta, todėl patikrinimo akte nuo šios sumos GPM nėra apskaičiuotas. Nustatyta, kad Pareiškėja gautą paskolą panaudojo nekilnojamojo turto įsigijimui, pervedė savo valdomai ŽŪB C, išsiėmė grynais pinigais, panaudojo pirkiniams ir paslaugoms (maistui, degalams, būstui, sveikatos priežiūrai, poilsio reikmėms) apmokėti.

Sprendime nurodyta, kad Pareiškėja patikrinimo metu 2025-02-27 ir 2026-04-15 pateikė paaiškinimus, kuriuose nurodė paskolos suteikimo aplinkybes, teigė, jog paskolą yra grąžinusi į įmonės kasą. Taip pat pateikė 2011-12-30 paskolos sutarties kopiją, kuria VŠĮ A suteikia Pareiškėjai netikslinę paskolą 900 000 Lt (260 658 Eur); 2011-12-30 prašymo kopiją, kuria ji prašo VŠĮ A 900 000 Lt paskolą pagal 2011-12-30 paskolos sutartį pervesti į AB „Swedbank“ sąskaitą (duomenys neskelbtini); 2019-11-22 VŠĮ A vienintelės akcininkės sprendimo kopiją, kuria A. A. būdama vienintele VŠĮ A dalininke nusprendžia sustabdyti įstaigos veiklą nuo 2019-01-01 iki 2022-12-31.

Sprendime Pareiškėjos paaiškinimai įvertinti kaip nenuoseklūs ir prieštaringi. Pažymėta, kad Pareiškėja nurodė, jog 2012 m. VŠĮ A ėmė trūkti apyvartinių lėšų, tačiau nustatyta, kad 2012 m. sausio–kovo mėn. ir gruodžio mėn. VŠĮ A jai pervedė 1 100 000 Lt (318 582 Eur) pinigines lėšas. Pareiškėja pirmame paaiškinyje paaiškinusi, kad iki 2013 m. vidurio gautą paskolą grąžino į kasą grynais pinigais, vėliau teiktame paaiškinyje nurodė, kad minėtos paskolos kažkokia dalis galėjo būti sudengta ir per atskaitingų asmenų sąskaitą, nors tai pagrindžiančių dokumentų nepateikė. Pareiškėja nepateikė paaiškinimų bei patvirtinančių dokumentų į pateiktus klausimus dėl VŠĮ A gautos paskolos, jos grąžinimo aplinkybių, iš kokių piniginių lėšų šaltinių grąžino 2025-02-27 paaiškinyje minėtą paskolą į VŠĮ A kasą grynais pinigais, pateikiant piniginių lėšų šaltinius patvirtinančius dokumentus, ir kada, kokie bei iš kokios jos asmeninės banko sąskaitos daryti pirkimai faktiškai priskirtini VŠĮ A, kada ir kokiomis sumomis jos, kaip VŠĮ A atskaitingo asmens, pirkimai bendrovei sudengti per atskaitingų asmenų sąskaitą kaip jos grąžinama aukščiau minėtos paskolos dalis, pateikiant patvirtinančius dokumentus.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja 2025-02-27 paaiškinyje nurodė, kad VŠĮ A dokumentų pateikti negali, kadangi dėl senaties termino jie buvo sunaikinti. Nuo 2019-01-01 iki 2022-12-22 VŠĮ A veikla buvo sustabdyta ir mano, kad 2022 m. po jos sustabdymo pats VĮ „Registrų centras“ inicijavo įstaigos likvidavimą. Taip pat nurodė, kad VĮ „Registrų centras“ jos neinformavo, t. y. jokio rašto iš VĮ „Registrų centras“ negavo, projektinės veiklos vykdyti toliau nebesiruošė, po tokios pertraukos nebeturėjo nei komandos, nei asmeninės motyvacijos, nes buvo labai pavargusi ir turėjo sveikatos problemų, kad įmonė likviduota pati pamatė rekvizitai.lt.

¹¹ Vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų turto deklaravimo įstatymo 2 straipsnio nuostatomis prievolė teikti metinę gyventojų (šeimos) turto deklaraciją (forma FR0001) yra gyventojams, kurie eina minėtame straipsnyje nurodytas pareigas - valstybės politikai, pareigūnai, teisėjai, tarnautojai ir šių pareigų pretendentai, asmenys, kuriems deklaravimo pareiga nustatyta kituose įstatymuose.

Sprendime pažymėta, kad dėl likviduotos VŠĮ A buhalterinės apskaitos dokumentų pateikimo buvo išsiųstas paklausimas Archyvui, gautas atsakymas, kuriame nurodyta, kad VŠĮ A dokumentai į Archyvą neperduoti, todėl nėra galimybės su VŠĮ A dokumentais susipažinti ir gauti reikalingų dokumentų patvirtintas kopijas.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja buvo VŠĮ A vadovė nuo 2010-01-15 iki 2011-09-16 ir nuo 2012-06-20 iki 2023-05-12 (VŠĮ A likvidavimo data), todėl vadovaujantis buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAI) 21 straipsnio 2 dalies nuostatomis atsakomybė už įmonės apskaitos organizavimą bei apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų išsaugojimą pagal įstatyme nustatytus reikalavimus tenka bendrovės vadovui.

Inspekcija pažymėjo, kad patikrinimo metu įvertinus nustatytas aplinkybes, VŠĮ A bankų sąskaitų surinktus duomenis ir Pareiškėjos bankų sąskaitų duomenis apie Pareiškėjos iš VŠĮ A 2012 m. banko pavedimais gautas pinigines lėšas 1 100 000 Lt (318 582 Eur) bei banko pavedimais pervestas ir grynais pinigais išimtas pinigines lėšas bei tai, kad Pareiškėja paaiškino faktines minėtų piniginių lėšų gavimo aplinkybes¹², ir atsižvelgiant į tai, kad nėra jokių faktinių įrodymų, patvirtinančių Pareiškėjos iš VŠĮ A gautų banko pavedimais piniginių lėšų / paskolos 1 100 000 Lt (318 582 Eur) grąžinimą, taip pat į tai, kad VŠĮ A neišsaugoti dokumentai, už kurių išsaugojimą kaip šios įstaigos vadovė atsakinga buvo pati Pareiškėja ir nėra galimybės atkurti ir gauti dokumentų, pagrindžiančių minėtų piniginių lėšų / paskolos grąžinimo faktą, nes VŠĮ A likviduota, patikrinimo metu padaryta išvada, kad 2012 m. Pareiškėjos gauta 1 100 000 Lt (318 582 Eur) suma laikytina pajamomis, gautomis 2023 m., nes vadovaujantis GPMĮ 2 straipsnio 14 dalimi, pagal kurią pajamomis laikomos gyventojo gautos pinigines lėšos ar kitokio pobūdžio nauda, ir 8 straipsnio 1 dalimi, nustatančia, kad pajamos laikomos gautomis jų faktiško gavimo momentu, minėta suma apmokestinama kaip gyventojo pajamos, nuo kurių turi būti apskaičiuotas, deklaruotas ir sumokėtas GPM pagal GPMĮ 5 straipsnio 1 dalies, 6 straipsnio, 25 straipsnio 1 dalies, 27 straipsnio 1 dalies nuostatas. Pareiškėja 2023 m. gavusi minėtų pajamų, pajamų mokesčio deklaracijoje jų nedeklaravo, neapskaičiavo ir į valstybės biudžetą nesumokėjo GPM.

Inspekcija pažymėjo, jog byloje nėra ginčo, jog Pareiškėja 2012 m. iš VŠĮ A gavo 318 582 Eur (1 100 000 Lt) paskolą. Tai patvirtina patikrinimo metu nustatytos aplinkybės: paskola pervesta bankiniais pavedimais; Pareiškėja gautą paskolą deklaravo Metinėje gyventojo (šeimos) turto deklaracijoje (forma FR0001) už 2012 m.; VŠĮ A pateiktoje deklaracijoje Juridinių asmenų duomenys apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas (forma FR0711) už 2012 m. deklaravo 2012-01-05 Pareiškėjai suteiktą 1 300 000 Lt (376 506 Eur) paskolą; Pareiškėja patikrinimo metu pateikė 2011-12-30 paskolos sutarties kopiją, kuria VŠĮ A suteikia Pareiškėjai netikslinę paskolą; gautą paskolą Pareiškėja naudojo asmeniniams tikslams; Pareiškėja nei patikrinimo metu, nei pateiktose pastabose neneigė, jog minėtą paskolą iš VŠĮ A gavo.

Sprendime paaiškinama, kad pagal GPMĮ 2 straipsnio nuostatas pajamos iš esmės suprantamos kaip gyventojo gauta nauda pinigais ar natūra, o pagal GPMĮ 8 straipsnį pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu. Tačiau tam, kad gauta suma būtų laikoma pajamomis, ji turi reikšti gyventojo ekonominės naudos padidėjimą. Vadovaujantis GPMĮ nuostatomis, paskolos gavimas nelaikytinas gyventojo gautomis pajamomis šio įstatymo prasme. Gavęs paskolą, asmuo įgyja prievolę ją grąžinti, todėl paskolos suma nesukuria galutinės ekonominės naudos ir nelemia gyventojo turto padidėjimo, kuris būtų laikomas apmokestinamosiomis pajamomis. Atsižvelgiant į tai, paskolos lėšų gavimas savaime

¹² Pareiškėja pateikė nenuoseklus ir prieštarigus paaiškinimus, nurodė, kad grąžino gautas pinigines lėšas / paskolą grynais pinigais, o vėliau – kaip užskaitas iš jos, kaip minėtos įstaigos atskaitingo asmens, VŠĮ A įsiskolinimų už jos pirktas prekes ir paslaugas, nenurodydama konkrečių datų ir sumų bei nepateikė tai patvirtinančių juridinę galią turinčių dokumentų, kurių pagrindu gautos pinigines lėšos / paskola buvo grąžinama minėtai įstaigai iki jos išregistravimo 2023-05-12.

nesudaro gyventojų pajamų mokesčio objekto ir nėra apmokestinamas gyventojų pajamų mokesčiu. Mokestinės pasekmės gali atsirasti kitais su paskola susijusiais atvejais, pavyzdžiui, kai paskolos prievolė yra visiškai ar iš dalies panaikinama (skola atleidžiama) arba kai gyventojas gauna kitokią ekonominę naudą, kuri pagal teisės aktus gali būti pripažįstama pajamomis.

Inspekcija nurodė, kad nagrinėjamu atveju matyti, jog VŠĮ A, kuri suteikė paskolą Pareiškėjai 2012 metais, buvo likviduota 2023-05-12. Tai reiškia, kad likvidavus bendrovę, paskolos gavėjas, t. y. Pareiškėja, faktiškai nebeturi kam grąžinti paskolos. Taip pat patikrinimo metu konstatuota, jog reikalavimo teisė niekam nebuvo perduota.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja gavo ekonominę naudą – buvo atleista nuo prievolės grąžinti skolą. Tokiu atveju mokestine prasme laikoma, kad Pareiškėja gavo pajamas ne 2012 m., kai gavo paskolą, bet 2023 m., kai prievolė grąžinti paskolą pasibaigė.

Inspekcija nurodė, kad MAJ 68 straipsnio 4 dalies 1 punkte numatyta, jog apskaičiuoti ar perskaičiuoti mokestį už ilgesnį negu šio straipsnio 1 dalyje numatytas terminas, bet ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, kai apskaičiuojamas ar perskaičiuojamas gyventojų pajamų mokestis. Sprendime nurodyta, kad mokesčių administratorius nepraleido MAJ 68 straipsnyje nustatyto senaties termino, nes patikrinimo metu buvo pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėja pajamas gavo ne 2012 m., o 2023-05-12, t. y. pasibaigus prievolei grąžinti paskolą.

Dėl įrodinėjimo naštos

Inspekcija Sprendime pacitavo MAJ 67 straipsnio 1 ir 2 dalies nuostatas bei LVAT praktiką¹³ dėl šių nuostatų taikymo ir nurodė, kad Pareiškėja nepaneigė mokesčių administratoriaus padarytos išvados, jog Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu gavo 108 568,50 Eur pajaus pardavimo pajamų ir 318 582 Eur kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų, kurių neapskaičiavo, nedeklaravo ir nuo kurių nesumokėjo GPM, todėl mokesčių administratorius patikrinimo metu apmokestindamas Pareiškėją, tinkamai vadovavosi teisės aktų nuostatomis, teismų praktika, ir tinkamai įvertino nustatytas faktines aplinkybes.

Dėl GPM delspinigių ir GPM baudos

Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 36 straipsnio 2 dalimi, MAJ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu, 97 straipsnio 2 dalies, 98 ir 99 straipsnių, 66 straipsnio 4 dalies nuostatomis nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotos 72 067,37 Eur GPM sumos, patikrinimo akto tvirtinimo metu Pareiškėjai apskaičiavo 15 355,76 Eur GPM delspinigių.

Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 36 straipsnio 2 dalies, MAJ 140 straipsnio, MAJ 139 straipsnio 1 dalies nuostatomis, atsižvelgus į patikrinimo metu nustatytus pažeidimus ir sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes, nuo papildomai apskaičiuoto 9 159,97 Eur GPM už 2022 m. skyrė 30 proc. mokesčio dydžio, t. y. 2 747,99 Eur (9 159,97 Eur x 30 proc.) GPM baudą, o nuo papildomai apskaičiuotų 62 907,40 Eur GPM už 2023 m. Pareiškėjai skyrė 60 proc. mokesčių dydžio baudą, t. y. 37 744,44 Eur (62 907,40 Eur x 60 proc.) GPM baudą, iš viso skyrė 40 492,43 Eur (2 747,99 Eur + 37 744,44 Eur) GPM baudą.

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

Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies, t. y. Pareiškėja atleistina nuo 20 proc. GPM baudos, likusioje dalyje Inspekcijos Sprendimas tvirtintinas.

¹³ Žr. LVAT 2010-10-25 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1147/2010, 2010-12-20 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1671/2010, 2011-05-09 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1374/2011, 2011-10-06 nutartį adm. byloje Nr. A-575-751/2011.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl Inspekcijos Sprendimo, kuriuo Pareiškėjai papildomai apskaičiuota 72 067,37 Eur GPM, 15 355,76 Eur GPM delspinigių ir skirta 40 492,43 Eur GPM bauda, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja gavo 108 568,50 Eur ŽŪB C pajaus pardavimo pajamų ir 318 582 Eur kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų iš VŠĮ A, kurių neapskaičiavo, nedeklaravo ir nuo kurių nesumokėjo GPM.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius netinkamai taikė MAĮ 68 straipsnio nuostatas dėl mokesčio apskaičiavimo senaties terminų. Pareiškėja teigia, kad paskutinės lėšos iš VŠĮ A buvo gautos 2012 m., todėl mokesčių administratorius praleido MAĮ nustatytą terminą šių lėšų apmokestinimui, kadangi kontrolės veiksmai pradėti tik 2025 m. Pareiškėja pažymi, kad Inspekcija neatsižvelgė į analogiškoje byloje suformuotą LVAT praktiką dėl iš kontroliuojamo juridinio asmens paskolų forma gautų lėšų apmokestinimo, nors ši praktika, Pareiškėjos vertinimu, buvo reikšminga nagrinėjamam ginčui. Pareiškėja nesutinka su iš UAB B gautų pajamų už ŽŪB C pajų pardavimą apmokestinamosios bazės apskaičiavimu. Jos teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai neįvertino pajų įsigijimo savikainos, todėl apmokestinamosios pajamos buvo nustatytos neteisingai.

Pareiškėja nurodo, kad bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė reikiamus paaiškinimus ir netrukdė tyrimui, o nustatyto pažeidimo pobūdis bei jo sukelta žala nesudaro pagrindo taikyti griežtesnę sankciją. Todėl Pareiškėja prašo sumažinti jai skirtą GPM baudą iki 10 proc.

Pažymėtina, kad nagrinėjamu atveju, Patikrinimo akto ir skundžiamo Sprendimo, taip pat ir šio Komisijos sprendimo aprašomosiose dalyse detalai aprašytos faktinės aplinkybės, todėl Komisija šioje sprendimo dalyje pakartotinai jų nebeatkartoja, akcentuodama tik esmines aplinkybes bei su ginčo esme susijusias teisės aktų nuostatas. Kadangi mokestinio ginčo nagrinėjimo dalyką ir pagrindą, t. y. savo pažeistos teisės ar įstatymo saugomo intereso gynybos būdą bei apimtį, nustato pats skundą padavęs subjektas, skunde suformuluodamas materialųjį teisinį reikalavimą bei nurodydamas aplinkybes, kuriomis jį grindžia (LVAT 2012-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-858-257/2012; LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2014-04-10 nutartis adm. byloje Nr. A-261-1032/2014, 2024-07-17 nutartis adm. byloje Nr. eA-611-662/2024), Komisija sprendime pasisakys dėl Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo motyvų.

Dėl iš UAB B gautų piniginių lėšų už parduotą ŽŪB C pajų apmokestinimo

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, šalių paaiškinimus ir ginčui taikytiną teisinį reglamentavimą, pažymi, kad nagrinėjamu atveju ginčas kilo dėl Pareiškėjos gautų pajamų už ŽŪB C pajų perleidimą apmokestinimo, šių pajamų dydžio bei teisės iš pajų pardavimo pajamų atimti pajų įsigijimo kainą.

Komisija iš pateiktos ginčo medžiagos nustatė, kad:

Pirma, ŽŪB C buvo įregistruota 2007-07-17 kaip uždaroji akcinė bendrovė, 2017-09-01 perregistruota į žemės ūkio bendrovę, iki perregistravimo, šios bendrovės įstatinis kapitalas sudarė 118 736 Eur (4100 vnt. akcijų, kurių vienos akcijos nominali vertė 28,96 Eur), veikla – galvijų auginimas ir veisimas. Pareiškėja bendrovės akcininke buvo nuo 2013-11-29 iki 2017-09-01 (nuo 2013-11-29 iki 2015-11-06 valdė 100 proc. akcijų, nuo 2015-11-06 iki 2017-09-01 valdė 70 proc. akcijų), nuo 2017-09-01 iki 2022-04-12 pajininkė (nuo 2019-0-01 pajaus vertė 83 115,20 Eur, nuo 2022-01-18 – 28,96 Eur), nuo 2022-01-18 iki 2022-04-12 valdė 1 (vieną) pajų;

Antra, Pareiškėja kartu su dukra pagal notarinę sutartį Nr. 2-4245 pardavė ŽŪB C 2 pajus UAB B už 289 683,52 Eur (kiekvienai tenka po 144 842 Eur), kurie Pareiškėjai sutinkant, pervesti į D. D. banko sąskaitą (sutarties 1.7 punktą). UAB B banko pavedimais pervedė iš viso 217 138 Eur, iš jų: 2022 m. – 123 133 Eur ir 2023 m. – 94 005 Eur į D. D. banko sąskaitą, iš kurių 108 569 Eur (217 138 Eur / 2) priskirtos

Pareiškėjai už parduotą minėtos bendrovės pajų, iš to skaičiaus 2022 m. – 61 566,50 Eur (123 133 Eur / 2) ir 2023 m. – 47 002 Eur (94 005 Eur / 2);

Trečia, Pareiškėja Pajamų mokesčio deklaracijų (forma GPM311) už 2022–2023 m. neteikė ir gautų pajų pardavimo pajamų nedeklaravo. D. D. yra pateikusi Pajamų mokesčio deklaraciją (forma GPM311) už 2022 m., kurioje deklaravo 123 133 Eur finansinių priemonių perleidimo nuosavybėn realizavimo pajamų ir 17 596 Eur mokėtino į biudžetą GPM už 2023 m. D. D. Pajamų mokesčio deklaracijos (forma GPM311) nepateikė ir 2023 m. gautų pajų pardavimo pajamų nedeklaravo.

Pareiškėjos teigimu, visi Pareiškėjos turimi pajai buvo padovanoti dukrai. Pareiškėja pateikė 2020-09-07 pajų dovanojimo sutartį, pagal kurią, Pareiškėja 2 870 vnt. pajų dovanojo D. D. Posėdžio metu Pareiškėjos atstovas nurodė, kad Pareiškėja nebuvo tikrasis pajų pardavėjas.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjos atstovo argumentus, susijusius su tikrojo pajų pardavėjo nustatymu, pažymi, kad pajų pardavimas UAB B buvo įformintas 2022-04-12 notarine sutartimi Nr. 2-4245, kurioje Pareiškėja kartu su dukra nurodytos kaip pardavėjos, o pardavimo kaina paskirstyta abiem pardavėjoms lygiomis dalimis. Tokia sutartis nėra nugrinčyta, nėra duomenų apie teisme pareikštą reikalavimą ją pripažinti negaliojančia ar pakeisti jos sąlygas, todėl ji laikytina galiojančiu civiliniu sandoriu ir tinkamu pagrindu nustatyti kiekvienos pardavėjos gautas pajamas. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 1.78 straipsnyje nustatyta, kad sandoris, kurį pripažinti negaliojančiu būtinas teismo sprendimas, yra nugrinčijamas sandoris, o nugrinčijamam sandoriui negaliojančio sandorio pasekmės taikomos tik jį nugrinčijus įstatymų nustatyta tvarka.

Pareiškėjos pateikta ne notarine forma sudaryta dovanojimo sutartis nėra pakankamas pagrindas paneigti notarinėje pardavimo sutartyje įtvirtintas aplinkybes.

Todėl, nesant galiojančio ir teisės aktų reikalavimus atitinkančio pajų dovanojimo sandorio bei nesant nugrinčytos notarinės pajų pardavimo sutarties, mokesčių administratorius pagrįstai vadovavosi notarine sutartimi Nr. 2-4245 ir Pareiškėjai priskyrė jos vardu gautą pajų pardavimo pajamų dalį.

Pareiškėja teigia, kad Inspekcija neteisingai įvertino pajų įsigijimo kainą bei nepagrįstai nesiėmė aktyvių veiksmų surinkti visus reikšmingus įrodymus, kad būtų teisingai apskaičiuota pajų įsigijimo savikaina. Pažymi, kad iš VĮ „Registrų centras“ esančios informacijos matyti, kad Pareiškėja UAB C pajus (Komisijos pastaba, įsigyti ne pajai, o akcijos) įsigijo 2012 m., už juos sumokėjusi 400 000 Lt įnašą pagal UAB „C“ 2012-02-14 akcininkų sprendimą (skundo Priedas Nr. 3) didinant įstatinį kapitalą, o likusią dalį pajų įsigijo už 10 000 Lt iš tuo metu buvusio akcininko.

Šiuo aspektu Komisija pažymi, kad būtent Pareiškėjai tenka pareiga pagrįsti aplinkybes, kuriomis ji remiasi siekdama sumažinti apmokestinamųjų pajamų dydį, taip pat pateikti pakankamus ir patikimus įrodymus, leidžiančius nustatyti parduoto turto įsigijimo kainą. Nors Pareiškėja remiasi VĮ Registrų centro duomenimis ir 2012-02-14 akcininkų sprendimu dėl UAB C įstatinio kapitalo didinimo, iš šių dokumentų matyti tik tai, kad 2012 m. Pareiškėja įsigijo UAB C akcijas už bendrą 410 000 Lt sumą. Byloje taip pat nustatyta, kad 2017 m. UAB C buvo pertvarkyta į ŽŪB C, todėl akcijos buvo pakeistos pajais. Tačiau Pareiškėja nepateikė reorganizavimo sąlygų, akcijų keitimo į pajus santykio, jai po pertvarkymo suteiktų pajų skaičiaus ir kitų duomenų, kurie leistų nustatyti, kokia 2012 m. patirtų akcijų įsigijimo išlaidų dalis tenka būtent 2022-04-22 parduotiems dviem pajams.

Komisijos vertinimu, vien dokumento, patvirtinančio pirminį UAB C akcijų įsigijimo faktą ir bendrą jų įsigijimo kainą, pateikimas savaime nėra pakankamas parduotų ŽŪB C pajų įsigijimo kainai pagrįsti. Tokiu atveju turi būti užtikrintas įrodymų nuoseklumas ir atsekamumas nuo pirminio akcijų įsigijimo momento, jų transformavimo į pajus po bendrovės pertvarkymo iki konkrečių pajų pardavimo sandorio sudarymo. Kitaip tariant, turi

egzistuoti vieninga ir logiška dokumentais pagrįsta įrodinėjamų aplinkybių (šiuo atveju – pajų įsigijimo išlaidų) seka. Nesant tokios įrodymų grandinės, nėra galimybės objektyviai nustatyti, kokia įsigijimo išlaidų dalis tenka konkrečiai Pareiškėjos parduotiems pajams.

Pagal 2022-04-22 sutarties sąlygas buvo parduoti du pajai asmeninės nuosavybės teise priklausantys po vieną pačiai Pareiškėjai ir D. D.

Pagal GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 4 punktą (redakcija, galiojusi šių teisinių santykių atsiradimo metu) apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų atimama per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto įsigijimo kaina ir su to turto ar daikto pardavimu ar kitoku perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos – šio įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka. Pagal GPMĮ 19 straipsnio, nustatančios apmokestinamų pajamų apskaičiavimo tvarką bei sąlygas, 1 ir 2 dalis pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą, iš gautų pajamų gali būti atimta turto įsigijimo kaina, kuriai priskiriamos išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant su šio turto įsigijimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus. To paties straipsnio 3 dalyje nustatyti reikalavimai įrodymams, kuriais remiantis yra galima pripažinti pajamas mažinančias išlaidas, o būtent: leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme (toliau – BAĮ) ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.

LVAT praktikoje, aiškinančioje anksčiau pacituotų GPMĮ nuostatų taikymo taisykles, ne kartą pažymėta, kad leistiniais ir tiesioginiais įrodymais GPMĮ 19 straipsnio 3 dalies nuostatų prasme yra pripažįstami: 1) buhalterinės apskaitos dokumentai, turintys visus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus; 2) galiojantys sandoriai ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašyti dokumentai, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį (pvz., LVAT 2020-10-07 nutartis adm. byloje Nr. A-1494-438/2020). LVAT savo praktikoje taip pat yra pažymėjęs, jog GPMĮ 19 straipsnyje įtvirtintas teisinis reguliavimas reiškia, kad pareiga pateikti dokumentus, atitinkančius Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme (nuo 2022-05-01 – Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymas) nustatytus reikalavimus, tenka mokesčių mokėtojai (pvz., LVAT 2026-01-07 nutartis adm. byloje Nr. eA-54-789/2026).

Šioje ginčo dalyje pirmiausia pažymėtina, kad 2025-02-10 mokesčių administratorius Pareiškėjai pateikė nurodymą Nr. (21.222Mr) FR0706-356, kuriuo įpareigojo nurodyti, kada, iš ko ir už kokią kainą buvo įsigyti ŽŪB C pajai, dėl kokių priežasčių jie buvo parduoti, koku būdu ir kokiomis sumomis pirkėjas atsiskaitė, taip pat pateikti šias aplinkybes patvirtinančius dokumentus. Tačiau Pareiškėja pateiktuose paaiškinimuose nenurodė, iš ko ir už kokią kainą įsigijo ŽŪB C akcijas (pajus), bei nepateikė jų įsigijimą patvirtinančių dokumentų.

Komisija pažymi, kad nors skunde Pareiškėja nurodo renkanti turto įsigijimo dokumentus, prašo įpareigoti Inspekciją pakartotinio patikrinimo metu surinkti papildomus įrodymus ir pateikia argumentus dėl akcijų įsigijimo išlaidų, vien šios aplinkybės nesudaro pagrindo konstatuoti, jog mokesčių administratorius netinkamai atliko įrodymų vertinimą.

Komisija taip pat pažymi, kad pagal MAĮ įtvirtintas įrodinėjimo taisykles būtent mokesčių mokėtojai tenka pareiga pagrįsti aplinkybes, kuriomis jis grindžia savo reikalavimus ar atsikirtimus. Pagal MAĮ 67 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojai apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Mokesčių mokėtojai nesutinkant su mokesčių administratoriaus jam apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, mokesčių mokėtojas privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 straipsnio 2 dalis). Aiškindamas minėtų teisės normų turinį, LVAT ne kartą yra konstatavęs, kad jomis įrodinėjimo pareiga (*lot. onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių

administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius įvykdė jam MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje nustatytą pareigą pagrįsti apskaičiuotas mokesčių sumas.

Nagrinėjamu atveju Pareiškėja, siekdama, kad apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas būtų atsižvelgta į didesnę parduotų pajų įsigijimo kainą, turėjo pareigą pateikti pakankamus ir patikimus įrodymus, leidžiančius nustatyti 2022 m. perleistoms ŽŪB C pajams tenkančią įsigijimo kainą (GPMĮ 19 straipsnis). Nepateikus tokių įrodymų mokestinio patikrinimo metu, mokesčių administratoriui neatsirado pareiga savo iniciatyva rinkti galimus Pareiškėjos patirtų įsigijimo išlaidų įrodymus.

Dėl iš VŠĮ A gautų piniginių lėšų

Pareiškėjos teigimu Inspekcija kontrolės procedūrą inicijavo 2025 m., kai jau buvo pasibaigęs senaties terminas atlikti mokestinį patikrinimą dėl iš VŠĮ A gautų pajamų apmokestinimo. Paskutinės pajamos iš VŠĮ A buvo gautos dar 2012 m. Nuo 2013 m. VŠĮ A nebevykdė jokios veiklos. Apie VŠĮ A veiklos stabdymą deklaracijos teikiamos nuo 2015 m., akcentuoja, kad Inspekcija nesilaikė analogiškose bylose LVAT suformuoto precedento dėl paskolų forma iš kontroliuojamos bendrovės akcininko (steigėjo) gautų pajamų kvalifikavimo ir apmokestinimo, pajamų gavimo momento vertinimo.

MAĮ 2 straipsnio 17 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį. Pagal MAĮ 8 straipsnio 1 dalį kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos.

GPMĮ 3 straipsnis nustato, kad pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. Pagal to paties įstatymo 5 straipsnio 2 dalį, nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje, išskyrus šio straipsnio 3 dalyje nurodytą atvejį (šiuo atveju netaikytina).

GPMĮ 2 straipsnio 14 dalyje įtvirtinta, jog pajamoms, išskyrus toje pačioje nuostatoje išvardintas išimtis, kurios nagrinėjamu atveju netaikytinos, priskiriamas <...> atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra <...>.

GPMĮ 8 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, o to paties straipsnio 2 dalyje nurodyta, jog pajamų, išskyrus pozityviasias pajamas bei priskiriamas Europos ekonominių interesų grupės pajamas, gavimo momentu laikomas momentas: 1) kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos <...>.

GPMĮ 22 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad pagal mokesčio mokėjimo tvarką gyventojų pajamos (įskaitant pajamas, kurios pagal šio įstatymo nuostatas yra neapmokestinamosios) skirstomos į dvi klases – A ir B. Pagal šio straipsnio 3 dalies 1 punktą, B klasės pajamoms priskiriamos <...> šio straipsnio 2 dalies 1 punkte nenurodytos IDV pajamos, pajamos iš ne IDV turto ir IDV turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, taip pat nuolatinio Lietuvos gyventojų gautos palūkanos.

GPMĮ 25 straipsnis reguliuoja nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarką. Šio straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad pajamų mokestį nuo pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, šio įstatymo nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats nuolatinis Lietuvos gyventojas arba jo įgaliotas asmuo.

GPMĮ 27 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos <...> privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokestį, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.

Komisija iš byloje pateiktų duomenų nustatė, kad paskutinės VŠĮ A Pelną mokesčio bei PVM deklaracijos pateiktos už 2015 m., nuo 2022-05-05 inicijuotas įstaigos likvidavimas, likviduota 2023-05-12 Juridinių asmenų registro tvarkytojo iniciatyva. Pareiškėja įstaigoje dirbo nuo 2009-10-06 iki 2015-12-31, vadove – nuo 2010-01-15 iki 2011-09-16 ir nuo 2012-06-20 iki 2023-05-12. Pagal Pareiškėjos AB „Swedbank“ asmeninių sąskaitų duomenis VŠĮ A banko pavedimais Pareiškėjai 2012 m. pervėdė iš viso 1 100 000 Lt (318 582 Eur), nurodyta mokėjimų paskirtis – „paskola“.

Byloje nėra ginčo, kad Pareiškėja 2012 m. iš VŠĮ A gavo 318 582 Eur (1 100 000 Lt) paskolą. Tai patvirtina patikrinimo metu nustatytos aplinkybės: paskola pervesta bankiniais pavedimais; Pareiškėja gautą paskolą deklaravo Metinėje gyventojo (šeimos) turto deklaracijoje (forma FR0001) už 2012 m.; VŠĮ A pateiktoje deklaracijoje Juridinių asmenų duomenys apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas (forma FR0711) už 2012 m. deklaravo 2012-01-05 Pareiškėjai suteiktą 1 300 000 Lt (376 506 Eur) paskolą; Pareiškėja patikrinimo metu pateikė 2011-12-30 paskolos sutarties kopiją, kuria VŠĮ A suteikia Pareiškėjai netikslinę paskolą.

Kaip matyti iš pateiktos medžiagos, patikrinimo metu nebuvo nustatyta kada ir koku būdu buvo išmokėta likusi paskolos dalis 200 000 Lt (57 924 Eur) (1 300 000 Lt (376 506 Eur) deklaruota paskola – 1 100 000 Lt (318 582 Eur) išmokėta) ir ar ji iš viso buvo išmokėta, todėl patikrinimo akte nuo šios sumos GPM nebuvo apskaičiuotas. Nustatyta, kad Pareiškėja gautą paskolą panaudojo nekilnojamojo turto įsigijimui, pervėdė savo valdomai UAB C, išsiėmė grynais pinigais, panaudojo pirkiniams ir paslaugoms (maistui, degalams, būstui, sveikatos priežiūrai, poilsio reikmėms) apmokėti.

Komisija pažymi, kad paskolos sutartimi viena šalis (paskolos davėjas) perduoda kitos šalies (paskolos gavėjo) nuosavybėn pinigus <...>, o paskolos gavėjas įsipareigoja grąžinti paskolos davėjui tokią pat pinigų sumą (paskolos sumą) <...>. Paskolos sutartis pripažįstama sudaryta nuo pinigų <...> perdavimo momento (CK 6.870 straipsnio 1 ir 2 dalys). Lietuvoje fizinio asmens gaunama paskola iš juridinio asmens pati savaime nėra laikoma pajamomis, todėl paskolos suma nėra apmokestinama GPM, išskyrus nustatytus piktnaudžiavimo atvejus.

Komisija, išnagrinėjusi Pareiškėjos skundo ir jos atstovo Komisijos posėdyje metu išdėstytą poziciją bei pateiktą LVAT praktiką, pažymi, kad Pareiškėjos nurodytose LVAT bylose buvo nagrinėjamas piktnaudžiavimo institutas, konstatuojant, kad mokėtojai siekė mokestinio pranašumo formaliai deklaruodami paskolas, siekdami išvengti mokėtino GPM. Nurodytose bylose gautos paskolos taikant MAĮ 69 straipsnį buvo perapibūdintos ir pripažintos kaip pajamos nuo jų gavimo momento.

Tačiau nagrinėjamoje byloje tokių aplinkybių nenustatyta. Priešingai, tiek Pareiškėja, tiek mokesčių administratorius pripažįsta, kad 2012 m. tarp Pareiškėjos ir VŠĮ A buvo sudaryta paskolos sutartis, paskola buvo realiai suteikta, jos suteikimą patvirtina bankiniai pavedimai, paskolos sutartis, Pareiškėjos pateikta turto deklaracija bei VŠĮ A pateikta forma FR0711. Taigi nagrinėjamu atveju nėra pagrindo konstatuoti, kad paskolos teisiniai santykiai nuo pat jų atsiradimo buvo fiktyvūs ar kad paskolos forma buvo naudojama siekiant nuslėpti faktiškai išmokėtas pajamas.

Dėl šios priežasties Pareiškėjos nurodyta LVAT praktika negali būti pritaikoma tiesiogiai nagrinėjamam ginčui. Joje suformuluotos išvados dėl pajamų gavimo momento taikomos tais atvejais, kai nustatoma, kad paskola nuo pat pradžių buvo tariamas sandoris arba mokestinio piktnaudžiavimo priemonė. Nagrinėjamoje byloje sprendžiamas iš esmės kitoks teisinis klausimas – kokios mokestinės pasekmės kyla realiai suteiktai paskolai, kai vėliau pasikeičia aplinkybės, susijusios su paskolos grąžinimo prievolės egzistavimu, įskaitant paskolos davėjo likvidavimą ir duomenų apie paskolos grąžinimą ar reikalavimo teisės perėmimą nebuvimą. Todėl vien aplinkybė, kad LVAT nagrinėtose bylose lėšos taip pat

buvo perduotos paskolos forma, nesudaro pagrindo analogiškai taikyti tose bylose suformuluotų išvadų dėl pajamų gavimo momento.

Tačiau byloje taip pat nustatyta, kad VŠĮ A 2023-05-12 buvo likviduota Juridinių asmenų registro tvarkytojo iniciatyva. Byloje nėra duomenų, kad iki įstaigos likvidavimo Pareiškėja būtų grąžinusi paskolą, kad paskolos reikalavimo teisė būtų perleista kitam asmeniui ar kad prievolė grąžinti paskolą būtų išlikusi kitu teisiniu pagrindu. Todėl vertinant mokestines pasekmes, reikšminga nustatyti ne vien paskolos suteikimo aplinkybę, bet ir momentą, kada faktiškai išnyko Pareiškėjos pareiga ją grąžinti, nes būtent nuo šios aplinkybės gali priklausyti pajamų gavimo momentas ir jų apmokestinimas.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2020-02-18 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-1798-968/2020 išaiškino, kad GPMĮ 8 straipsnio prasme pajamos laikomos gautomis tik tada, kai gyventojas realiai gauna naudą pinigais ar natūra, o vien skolos pakeitimas paskolos prievole savaime nereiškia pajamų gavimo. Todėl paskolos suma neturėtų būti laikoma gyventojų pajamomis jos gavimo momentu. Pajamų klausimas galėtų kilti tik tuo momentu, kai gyventojas prievolė grąžinti paskolą pasibaigia, skola atleidžiama, nurašoma ar kitaip sumažinami jo skoliniai įsipareigojimai.

Komisija akcentuoja, kad vien paskolos gavimo faktas savaime nereiškia gyventojų pajamų gavimo GPMĮ prasme. Pagal GPMĮ pajamos siejamos su gyventojų gauta ekonomine nauda, o pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu. GPMĮ 8 straipsnyje nustatyta bendra taisyklė, kad pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, o pajamų gavimo momentu laikomas momentas, kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos. Paskolos atveju gyventojas, gavęs pinigines lėšas, kartu įgyja pareigą jas grąžinti, todėl paskolos gavimas savaime nesukuria galutinės ekonominės naudos ir nėra laikytinas apmokestinamosiomis pajamomis.

Nagrinėjamu atveju mokestinė reikšmė atsirado ne 2012 m., kai Pareiškėja gavo paskolos lėšas, o vėliau, kai paaiškėjo, kad paskolos prievolė faktiškai ir teisiškai nebus vykdoma. Iš byloje nustatytų aplinkybių matyti, kad VŠĮ A, suteikusi Pareiškėjai paskolą, buvo likviduota 2023-05-12, o reikalavimo teisė į Pareiškėją dėl paskolos grąžinimo nebuvo perduota kitam asmeniui. Pagal CK 6.128 straipsnio 3 dalį, kai juridinis asmuo, kuris yra kreditorius arba skolininkas, likviduojamas, prievolė baigiasi, išskyrus įstatymų nustatytus atvejus, kai prievolę turi įvykdyti kiti asmenys.

Likvidavus VŠĮ A ir nesant duomenų, kad reikalavimo teisė pagal paskolos sutartį būtų perleista kitam asmeniui, Pareiškėjai nebeliko pareigos grąžinti paskolos kreditoriui. Tokiu būdu Pareiškėja įgijo ekonominę naudą, nes jos turtinė padėtis pagerėjo ne dėl paskolos gavimo 2012 m., o dėl prievolės grąžinti paskolą pasibaigimo 2023 m. Ši nauda vertintina kaip pajamos, atsiradusios tuo momentu, kai pasibaigė prievolė grąžinti paskolą.

Šiuo aspektu Pareiškėjos nurodoma aplinkybė, kad paskutinės lėšos iš VŠĮ A buvo gautos 2012-12-27, nėra lemiamas sprendžiant dėl senaties termino. 2012 m. Pareiškėja gavo paskolą, t. y. grąžintinas lėšas, o ne galutinę ekonominę naudą. Ekonominė nauda atsirado tik 2023-05-12, kai likvidavus kreditorių ir neperdavus reikalavimo teisės kitam asmeniui, Pareiškėjos prievolė grąžinti paskolą pasibaigė.

Vertinant mokesčio apskaičiavimo senaties termino taikymą pažymėtina, kad MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje nustatyta bendroji taisyklė, jog mokestis gali būti apskaičiuojamas arba perskaičiuojamas ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Be to, MAĮ 68 straipsnio 4 dalies 1 punkte numatyta, kad kai apskaičiuojamas ar perskaičiuojamas GPM, mokestis gali būti apskaičiuojamas už ilgesnį nei bendrasis terminas, bet ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus.

Kadangi ginčo mokestinė nauda atsirado 2023 m., o mokesčių administratorius kontrolės procedūrą inicijavo 2025 metais, 2023 metų mokestinis laikotarpis patenka į MAĮ

68 straipsnyje nustatytą mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo terminą. Todėl nėra pagrindo teigti, kad mokesčių administratorius būtų praleidęs senaties terminą.

Dėl paskirtos baudos dydžio

Pareiškėjai skundžiamu Sprendimu nuo papildomai apskaičiuoto 9 159,97 Eur GPM už 2022 m. paskirta 30 proc. mokesčio dydžio, t. y. 2 747,99 Eur GPM bauda, o nuo papildomai apskaičiuotų 62 907,40 Eur GPM už 2023 m. paskirta 60 proc. mokesčių dydžio, t. y. 37 744,44 Eur GPM bauda, iš viso Pareiškėjai paskirta 40 492,43 Eur GPM bauda.

Pareiškėja nurodo, kad GPM bauda turėjo būti skiriama pagal pažeidimo padarymo metu galiojusias teisės normas (MAĮ 140 straipsnis). Vėlesne šio straipsnio redakcija buvo įtvirtinti baudos individualizavimo kriterijai – pažeidimo pavojeingumas ir mastas, kaltė, žala bei lengvinančios ir sunkinančios aplinkybės. Pareiškėja pažymi, kad nors šie kriterijai buvo numatyti ir ankstesnėje Metodikos redakcijoje, LVAT praktikoje pažeidimo pobūdis savaime nebuvo vertinamas kaip baudą didinanti aplinkybė. Pareiškėjos vertinimu, vadovaujantis MAĮ 142 straipsnio 1 dalimi, mokesčių mokėtojo padėtį lengvinančios teisės normos taikomos atgaline tvarka, o sunkinančios – tik nuo jų įsigaliojimo. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus, o pažeidimo pobūdis ir žalos dydis negali būti laikomi baudą didinančiomis aplinkybėmis, skirtos baudos dydis mažintinas iki 10 proc.

Komisija pažymi, kad nors MAĮ 142 straipsnyje įtvirtintas baudas švelninančio teisės akto grįžtamasis galiojimas, ši nuostata taikoma tais atvejais, kai teisės aktu sumažinama arba panaikinama pati bauda (sankcija). Vien aplinkybė, kad nuo 2019-01-01 MAĮ 140 straipsnyje buvo aiškiau reglamentuoti baudos individualizavimo kriterijai ir atsakomybę lengvinančios aplinkybės, savaime nereiškia, kad šios nuostatos turi būti taikomos atgal.

Pagal iki 2023-05-01 galiojusią MAĮ 139 straipsnio 1 dalį (2018-06-28 redakcija Nr. XIII-1329), jeigu mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnį mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų šios trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Minėto straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad skirdamas konkrečią baudą, jos dydį mokesčių administratorius nustato vadovaudamasis MAĮ 140 straipsnyje nustatytais baudų skyrimo taisyklėmis. Nuo 2023-05-01 įsigaliojusioje MAĮ 139 straipsnio 1 dalies redakcijoje (2022-12-13 redakcija Nr. XIV-1658) nustatyta, jog jeigu mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnį mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 20 iki 100 procentų šios trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. To paties straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad skirdamas konkrečią baudą, jos dydį mokesčių administratorius nustato vadovaudamasis MAĮ 140 straipsnyje nustatytais baudų skyrimo taisyklėmis.

Pagal MAĮ 140 straipsnio 2 dalies nuostatas (2018-06-28 redakcija Nr. XIII-1329 ir 2022-12-13 redakcija Nr. XIV-1658), mokesčių administratorius už mokesčių įstatymų pažeidimus skiria asmenims baudas, vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais ir neviršydamas MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nustatyto skirtinos baudos dydžio, o jeigu skirtinos baudos dydis nustatytas specialiajame mokesčio įstatyme, – neviršydamas jame nustatyto skirtinos baudos dydžio, atsižvelgdamas į: 1) pažeidimo pavojeingumo pobūdį ir mastą; 2) kaltę (kaltės formą ir rūšį); 3) dėl padaryto pažeidimo atsiradusią žalą; 4) atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes. Pagal MAĮ 140 straipsnio 5 dalies 1–2 punktų nuostatas, mokesčių

administratorius, skirdamas konkrečią baudą, vertina šio straipsnio 2 dalies 1–4 punktuose nurodytas aplinkybes ir baudos dydį skaičiuoja nuo baudos vidurkio. Šio straipsnio 5 dalies 3–4 punktuose nurodyta, jog mokesčių administratorius, nustatęs, kad yra kelios asmens atsakomybę lengvinančios aplinkybės ir nėra sunkinančių aplinkybių, asmeniui skiria baudą, nesiekiančią skirtinos baudos vidurkio, o nustatęs, kad yra kelios asmens atsakomybę sunkinančios aplinkybės ir nėra lengvinančių aplinkybių, asmeniui skiria baudą, viršijančią skirtinos baudos vidurkį.

Kadangi nustatyta viena atsakomybę sunkinanti aplinkybė – padaryta didelė žala valstybės biudžetui, kai nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų dydį (MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punktas), ir viena atsakomybę lengvinanti aplinkybė – pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (MAĮ 140 straipsnio 3 dalies 1 punktas), Pareiškėjai pagrįstai skirta vidutinio dydžio bauda.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos skunde išdėstyto prašymo įvertinti susidariusią situaciją teisingumo bei protingumo kriterijų taikymo kontekste, Komisija nurodo, kad LVAT, nagrinėdamas mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir (ar) baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų sankcijų, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – Konstitucinis Teismas) suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus¹⁴. Taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, vertintini visų mokestinių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese. Teisingumo siekimas suprantamas, kaip siekimas protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius bei mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą).

Valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas); konstitucinis teisingumo principas reikalauja nustatomas nuobaudas diferencijuoti taip, kad jas taikant būtų galima atsižvelgti į teisės pažeidimo pobūdį, į atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes, kad atsižvelgiant į tai būtų galima skirti mažesnę nuobaudą nei sankcijoje numatytoji minimali ir kt.; įstatymuose už įstatymų pažeidimus nustatomos baudos turi būti tokio dydžio, koks yra būtinas siekiant teisėto ir visuotinai svarbaus tikslo – užtikrinti įstatymų laikymąsi, nustatytų pareigų vykdymą (Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Pagal LVAT išaiškinimą, šiuolaikinė teisės samprata remiasi aiškiu teisės ir įstatymo skyrimu, pripažįstant teisę fundamentalesniu dalyku negu įstatymas. LVAT yra pažymėjęs, kad tuo atveju, kai pagal faktines bylos aplinkybes, visuotinai pripažintus teisės principus, akivaizdu, jog sprendimas konkrečaus socialinio konflikto atžvilgiu bus formalus, bet neteisingas, būtina pirmumą teikti bendrajai teisės sampratai (pvz., LVAT 2007-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A-17-773/2007). Nuo teisingumo principo, kaip universalaus bendrojo teisės principo, neatskiriamas proporcingumo principas, kurio esmė yra tai, kad pritaikyta neigiama poveikio priemonė turi atitikti padarytą pažeidimą. Tačiau teisės teorijoje ir teisminėje

¹⁴ LVAT 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/11, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011.

praktikoje pripažįstama, kad teisingumo principas reikalauja, jog asmuo, padaręs priešingą teisei veiką, neišvengtų ir atsakomybės. Be to, LVAT, aiškindamas proporcingumo principo taikymą, yra nurodęs, kad būtina rasti balansą tarp padaryto pažeidimo ir taikytos poveikio priemonės dydžio (pvz., LVAT 2016-03-09 nutartis adm. byloje Nr. eA-298-556/2016). Pažymėtina ir tai, kad šios teismų praktikos suformuotos taisyklės įprastai pripažįstamos sudarančiomis pagrindą atleisti mokesčių mokėtoją ne nuo visų, o nuo dalies delspinigių (ar baudų) mokėjimo, nes laikomasi pozicijos, jog yra nustatyti mokesčių teisės aktų pažeidimai, todėl atleidžiant mokesčių mokėtoją nuo visų ekonominių sankcijų, jos neatliktų jų skyrimu numatytų tikslų: poveikio konkrečiam mokesčių mokėtojui, bendrosios prevencijos.

Komisija laikosi pozicijos, kad taikomų ekonominių poveikio priemonių dydis turi būti adekvatus padarytam pažeidimui, priešingu atveju, remiantis vien formaliais kriterijais paskirta bauda, nors ir finansiškai neigiamai veiks pažeidimą padariusį asmenį, tačiau nebus veiksminga, nuo tolimesnių pažeidimų atgrasanti ir teisinga poveikio priemonė.

Komisija, vadovaudamasi Konstitucinio Teismo suformuota doktrina dėl sankcijų individualizavimo ir proporcingumo principo, įvertino visas nagrinėjamos bylos aplinkybes. Komisija, atsižvelgusi į tai, kad nuo UAB C akcijų įsigijimo 2012 m., bendrovės reorganizavimo į ŽŪB 2017 m. bei paskolos suteikimo 2013 m. yra praėjęs reikšmingas laikotarpis, vertina, kad yra objektyviai apsunkintos galimybės surinkti ir pateikti sandorių aplinkybes patvirtinančius įrodymus. Taip pat atsižvelgusi į tai, kad nagrinėjamu atveju nenustatyta Pareiškėjos nesąžiningų veiksmų – sukčiavimo, sąmoningo piktnaudžiavimo teise ar kitokio tyčinio siekio išvengti mokestinių prievolių, sprendžia, kad nagrinėjamu atveju baudos tikslai – skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą ir užtikrinti specialiąją bei bendrąją prevenciją – gali būti pasiekti ir taikant švelnesnę sankciją. Todėl Komisija sprendžia, kad yra pagrindas atleisti Pareiškėją nuo 20 proc., t. y. nuo 8 098,48 Eur (40 492,43 Eur x 20 proc.) GPM baudos mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 4 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2026-06-17 sprendimą Nr. (21.222 Mr) FR0682-144, t. y. vietoj nurodymo sumokėti 72 067,37 Eur GPM, 15 355,76 Eur GPM delspinigius ir 40 492,43 Eur GPM baudą, nurodyti sumokėti 72 067,37 Eur GPM, 15 355,76 Eur GPM delspinigius ir 32 393,95 Eur GPM baudą.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti 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 apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos

Vyriausybės, sprenddami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narė

Gvida Ivanauskienė

Komisijos narė

Kristina Jakštienė