



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL J. N. 2014-12-12 SKUNDO**

2015 m. vasario 17 d. Nr. S-24 (7-250 /2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams
ir mokesčių administratoriaus atstovui

Editos Veršeliienės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosyliienės - pranešėja
Jūratei Dalmantaitei
A. M. ir E. B.
I. J.

2015 m. sausio 20 d. posėdyje išnagrinėjusi J. N. (toliau – Pareiškėjas) 2014-12-12 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014-11-20 sprendimo Nr. 68-218, n u s t a t ė:

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 154 str. 4 dalies 1 punktu, ginčijamu sprendimu atnaujino Pareiškėjo 2013-12-01 skundo nagrinėjimą ir patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2013-11-06 sprendimą Nr. (4.65)-256-122, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 985 566 Lt (285 439 Eur) gyventojų pajamų mokesčių (toliau – GPM), 551 682 Lt (159 778 Eur) GPM delspinigius, 98 557 Lt (28 544 Eur) GPM baudą, 70 731 Lt (20 485 Eur) privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 26 212 Lt (7 591 Eur) PSD įmokų delspinigius, 7 073 Lt (2 048 Eur) PSD įmokų baudą.

Pažymėta, kad Inspekcija 2014-01-21 sprendimu Nr. 68-9 sustabdė Pareiškėjo 2013-12-01 skundo dėl Inspekcijos 2013-11-06 sprendimo Nr. (4.65)-256-122 nagrinėjimą iki bus gauta informacija apie Pareiškėjo skundo nagrinėjimo administraciniuose teismuose baigtį ir priimtus sprendimus. Šį sprendimą motyvavo tuo, kad tarp Pareiškėjo ir Inspekcijos Vilniaus apygardos administraciniame teisme vyksta administracinis ginčas byloje Nr. I-2113-244/2014 dėl atsisakymo atlikti veiksmus ir įpareigojimo juos atlikti, t. y. skundžiamas mokesčių administratoriaus 2013-09-10 raštas Nr. (11.32-30-2)-46-KD-5521, kuriuo Pareiškėjui (jo atstovui) nebuvo duotos su patikrinimu susijusių dokumentų kopijos. Inspekcija gavo Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014-07-31 nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ – 1627/2014, kuria teismas šią administracinę bylą nutraukė kaip nepriskirtiną administracinių teismų kompetencijai. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjo 2013-12-01 skundo nagrinėjimas buvo atnaujintas.

Sprendime nurodoma, jog buvo atliktas Pareiškėjo 2007-01-01 – 2010-12-31 laikotarpio GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimas. Nurodoma, kad 2013-08-01 patikrinimo akte Nr. (4.65)-480-20 konstatuota, kad Pareiškėjas su UAB „V3“, UAB „N1“ ir UAB „E2“ (Pareiškėjas yra šių juridinių vienetų akcininkas) sudarė paskolų sutartis, pagal kurias nebuvo investuojamos lėšos juridinių vienetų įregistruotai veiklai vykdyti, o performinamas į paskolas susidaręs juridinių vienetų išiskolinimas, kuris susidarė pagal vertybinių popierių pirkimo - pardavimo sutartis, kai akcininkas pardavė kitų kontroliuojamų vienetų akcijas, tačiau už jas nebuvo laiku atsiskaityta. Taip pat nustatyta, kad akcininkams priėmus sprendimą

sumažinti bendrovių įstatinį kapitalą, Pareiškėjui (akcininkui) neišmokėtos lėšos buvo įformintos kaip paskola, už kurią mokamos palūkanos. Reorganizavus juridinius vienetus paskolų ir palūkanų mokėjimas buvo perkeltas kitiems, veiklą tęsiantiems susijusiems vienetais. Tokiu būdu Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2010-12-31 palūkanų forma iš įmonių, su kuriomis Pareiškėjas laikytinas susijusiu asmeniu, gavo 4 419 510 Lt pajamų, kurias deklaravo kaip neapmokestinamas pajamas. Inspekcija, įvertinusi nustatytas aplinkybes bei konstatavusi, jog paskolos sutartys buvo sudaromos siekiant mokesstinės naudos, GPM mokestinę bazę už 2007 - 2010 metus nustatė taikydama Mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243; toliau – MAĮ) 69 str. 1 dalies nuostatą, atkurdamą iškreiptas ar paslėptas aplinkybes, su kuriomis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Žin., 2002, Nr. 73-3085, toliau – GPMĮ) sieja pajamų apmokestinimą. Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 6, 25, 27 straipsnių nuostatomis ir 1996-05-21 Sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 (2002-12-03 įstatymo Nr. IX-1219 redakcija, toliau - SDĮ) 17 str. 2 dalies nuostatomis, Pareiškėjui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą papildomai apskaičiavo 985 566 Lt GPM ir 70 731 Lt PSD įmokas. Sprendime nurodoma, jog Vilniaus AVMI 2013-11-06 sprendimu Nr. (4.65)-256-122 patvirtino patikrinimo aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotą 985 566 Lt GPM ir 70 731 Lt PSD įmokas bei, vadovaudamasi GPMĮ 36 str., SDĮ 19 str. ir MAĮ 96 str. nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiavo 551 682 Lt GPM delspinigius ir 26 212 Lt PSD įmokų delspinigius. Vilniaus AVMI, vadovaudamasi MAĮ 139 str. nuostatomis ir atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėjas patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, skyrė Pareiškėjui minimalią 10 proc. dydžio 98 557 Lt GPM baudą ir 7 073 Lt PSD įmokų baudą.

Inspekcija pažymi, kad mokesstinis ginčas šioje byloje vyksta dėl to, ar mokesčių administratorius, taikdamas turinio viršenybės prieš formą principą, pagrįstai teigia, jog Pareiškėjo su UAB „V3“, UAB „N1“ ir UAB „E2“ sudarytų paskolos sandorių tikslas buvo išmokėti Pareiškėjui GPM neapmokestinamas pajamas. Inspekcija sprendime remiasi MAĮ 10 str., 69 str. 1 d. nuostatomis bei gausia Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika (LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007, 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A556-250/2008, 2009-04-20 nutartis adm. byloje Nr. A438-493/2009, 2010-04-29 nutartis adm. byloje Nr. A442-644/2010, 2012-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A602-1166/2012).

Nurodoma, kad byloje nustatyta, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2010-12-31 palūkanų forma iš susijusių ir asocijuotų vienetų gavo 4 419 509,58 Lt neapmokestinamų pajamų, t. sk.:

- 2007 – 2008 m. pagal 2005-12-30 paskolos sutartį gavo 3 167 090,44 Lt palūkanų iš UAB „V3“ (paskolos suma – 28 142 546 Lt).

- 2009 m. pagal 2008-05-06 paskolos sutartį gavo 498 191,34 Lt palūkanų iš UAB „N1“ (paskolos suma – 3 639 871,73 Lt).

- 2009 - 2010 m. pagal 2009-01-09 paskolos sutartį gavo 754 227,80 Lt palūkanų iš UAB „E2“ (paskolos suma – 7 565 794,91 Lt).

Sprendime nurodoma, kad tikrinamuoju laikotarpiu (2007 - 2010 m.) gyventojų gaunamų pajamų apmokestinimą Lietuvos Respublikoje reglamentavo GPMĮ. Pajamų sąvoka pateikta GPMĮ 2 str. 14 dalyje. Pagal GPMĮ 5 str., nuolatinio Lietuvos gyventojų GPM objektas yra gyventojų pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje. Gyventojams išmokėtos sumos apmokestinamos GPMĮ 6 str. nustatytu pajamų mokesčio tarifu. Pagal GPMĮ 6 str. 2 dalies 1 punktą pajamoms iš paskirstytojo pelno, jei jos gaunamos iš Lietuvos vieneto arba iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų užsienio valstybėse arba zonose, įtrauktose į finansų ministro pagal Pelno mokesčio įstatymo 39 str. nuostatas tvirtinamą sąrašą, ir palūkanoms 2007 - 2008 m. taikomas 15 proc. pajamų mokesčio tarifas, 2009 – 2010 m. - 20 proc. tarifas. Kitoms pajamoms taikomas pajamų mokesčio tarifas: 2007 m. - 27 proc., 2008 m. - 24 proc., 2009 - 2010 m. - 15 proc. GPM tarifas. Pagal GPMĮ 17 str. nuostatas neapmokestinamos yra palūkanos, gautos už suteiktas paskolas, jeigu paskolos bus pradėtos gražinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos. Pagal GPMĮ 22 str. 2 dalį kitos pajamos, gautos iš Lietuvos vieneto, yra priskiriamos A klasės pajamoms. GPMĮ 23 str. 1 dalyje nurodyta, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas, Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas individualią veiklą per nuolatinę bazę, kaip mokesčių išskaičiuojantys asmenys išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio Įstatymo nustatytą pajamų mokesčių, jeigu šios išmokos pagal šio Įstatymo nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. GPMĮ 27 str. 1 dalyje nustatyta, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų tiek A klasės, tiek B klasės pajamoms, pasibaigus mokesčiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokesčio laikotarpio, gegužės 1 dienos (jeigu šio straipsnio 4 dalyje ar šio Įstatymo 28 straipsnyje nenustatyta kitaip) privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį ir joje deklaruoti visas praėjusio mokesčio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokesčių, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.

Pažymėta, jog konstatavus MAĮ 69 str. 1 dalyje numatytas sąlygas (sudarius sandorį (-ius), kurio (-ių) vienintelis tikslas – mokestinės naudos gavimas), GPMĮ 23 straipsnyje įtvirtinta taisyklė, kad GPM nuo A klasei priskirtų pajamų mokestį sumoka išskaičiuojantis asmuo, nėra taikoma ir nesumokėtas mokestis gali būti tiesiogiai išieškotas iš asmens, gavusio tokią mokestinę naudą. Sprendime akcentuojama, kad iš esmės tokios pačios nuostatos nuosekliai laikomasi ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje (pvz. administracinė byla Nr. A-438-359/2010, A442-773/2009, A556-363/2011), cituojamas Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas.

Dėl Pareiškėjo iš UAB „V3“ gautų palūkanų Inspekcijos sprendime pažymėta, kad patikrinimo metu nustatyta, kad kreditoriniai reikalavimai, kurių pagrindu Pareiškėjas 2007 – 2008 m. gavo 3 167 090,44 Lt palūkanų iš UAB „V3“, faktiškai susidarė dėl 2001 – 2002 m. vykdytų akcijų pirkimo-pardavimo sandorių su kitomis įmonėmis, todėl buvo išanalizuoti šie sandoriai bei su jais susijusios aplinkybės (patikrinimo akto 2-7 psl.).

Sprendime akcentuojama, kad patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „V3“ turėdama sukaupusi ypač didelį nepaskirstytą pelną (2007-12-31 nepaskirstytas pelnas – 5 259 691 000 Lt, 2008-12-31 nepaskirstytas pelnas – 4 064 916 000 Lt) įmonės akcininkui Pareiškėjui pajamų iš paskirstytojo pelno (dividendų) nėra mokėjusi, o pagrindinės Pareiškėjo gaunamos pinigines lėšas iš susijusios įmonės yra palūkanos už suteiktas paskolas, kurios pagal GPMĮ nuostatas priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms. Įvertinęs visas sandorių metu (akcijų pirkimo pardavimo, tarpusavio išpareigojimų įskaitymo bei palūkanų sandorius) susidariusias aplinkybes tarp susijusių asmenų mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad 2007 – 2008 m. Pareiškėjo iš UAB „V3“ palūkanų forma gauta 3 167 090,44 Lt piniginių lėšų suma pagal 2005-12-30 paskolos sutartį laikytina Pareiškėjo kitomis pajamomis, o pačios 2005-12-30 paskolos sutarties tikslas buvo mokestinės naudos siekimas, įgyjant galimybę įteisinti neapmokestinamų piniginių lėšų išmokėjimą/gavimą iš susijusios įmonės ir tokiu būdu išvengti mokesčių mokėjimo nuo kitų pajamų.

Inspekcija nurodo, kad byloje nustatyta, kad Pareiškėjas už 2001-12-30 įsigytas UAB „O1“ akcijas už 66 389 140 Lt atsiskaitė įskaitęs priešpriešinius reikalavimus už 2001-12-03 – 2001-12-17 parduotas UAB „E2“, UAB „A1“ ir UAB „V2“ akcijas už 80 033 000 Lt UAB „V1“ (banko pavedimu sumokėjo tik 1289 Lt). Perleisčių įmonių akcijas Pareiškėjas įsigijo 1999-03-04 – 2001-12-17 už 36 330 000 Lt. Pažymėta, kad 2001-03-01 įsigytas UAB „E2“ akcijas už 10 000 Lt Pareiškėjas pardavė praėjus mažiau nei 10 mėn. už 10 840 000 Lt (1084 kartų brangiau nei įsigijo). 2001-12-03 įsigytas UAB „V2“ akcijas už 36 310 000 Lt, praėjus 14 dienų, pardavė už 55 000 000 Lt (1,5 karto brangiau). Daroma išvada, kad įmonės sprendimas iš susijusio asmens įsigyti kitos įmonės akcijas, kurias panašiu laikotarpiu buvo galimybė įsigyti už ženkliai mažesnę kainą įmonei nebuvo naudingas.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas už 2001-12-03 įsigytas UAB „V2“ akcijas už 36 310 000 Lt atsiskaitė įskaitęs priešpriešinius reikalavimus už 2002-03-18 parduotas UAB „R2“ akcijas UAB „V3“ nekilnojamas turtas už 72 235 830 Lt. UAB „R2“ akcijas Pareiškėjas įsigijo pagal 2001-11-19 mainų sutartį perleisdamas V. N. 23 844 vnt. UAB „V4“ akcijų.

Inspekcija nurodo, kad nustatyta, jog Pareiškėjas per trumpą laiko tarpą sudarė tokius sandorius: 1) 2001-04-19 įsigijo 80 087 vnt. UAB „V4“ akcijų už 8 008 700 Lt, 2) 2001-11-12 ir 2001-11-19 mainų pagrindu perleidęs 70 793 vnt. UAB „V4“ akcijų įgijo 47 870 vnt. UAB „V3“ mažmena“ akcijų ir 230 vnt. E. H. S.A. akcijų, 3) 2002-03-18 pardavė 47 870 vnt. UAB „V3“ mažmena“ akcijų už 72 235 830 Lt, 230 vnt. E. H. S.A. akcijų už 121 348 000 Lt bei 2001-11-16 pardavė 9 207 vnt. UAB „V4“ akcijų už 84 041 496 Lt. Tokiu būdu susijusiose įmonėse buvo suformuotas 277 625 326 Lt išpareigojimas Pareiškėjui (UAB „V3“ nekilnojamas turtas – 72 235 830 Lt, UAB „T1“ – 205 389 496 Lt). Praėjus mažiau nei 2 mėnesiams nuo UAB „V4“ akcijų (80 000 vnt.) perleidimo Pareiškėjas vėl įsigijo šios įmonės akcijas (80 221 vnt.) už 237 081 020 Lt: 2001-12-24 įsigijo iš P. H. S.A. 23 232 vnt. akcijų už 212 000 000 Lt (vienos akcijos kaina – 9 125,34 Lt), 2001-12-30 įsigijo iš E. H. S.A. 56 989 vnt. akcijų už 25 081 020 Lt (vienos akcijos kaina – 440,10 Lt).

Inspekcija nurodo, kad po 2001-12-24 ir 2001-12-30 akcijų įsigijimo sandorių Pareiškėjas valdė iš esmės tą pačią UAB „V4“ įstatinio kapitalo dalį (7,4 proc.) kaip ir iki 2001-04-19 įmonės akcijų įsigijimo (7 proc.). Be to, E. H. S.A. vienos UAB „V4“ akcijos pardavimo kaina - 440,10 Lt (2001-12-30), nors prieš šešias dienas P. H. S.A. sudaryto sandorio metu (2001-12-24) nustatyta vienos akcijos kaina buvo 9125,34 Lt - 20,7 karto didesnė.

Inspekcija nurodo, kad nustatyta, kad Pareiškėjas už 2001-12-30 įsigytas UAB „V4“ akcijas už 25 081 020 Lt atsiskaitė įskaitęs priešpriešinius reikalavimus už 2001-12-27 parduotas 3 129 120 vnt. UAB „R1“ akcijų 49 000 000 Lt (15,66 Lt už vieną akciją), kurias Pareiškėjas prieš 14 dienų (2001-12-13) įsigijo už 3,2 karto mažesnę kainą, t. y. 15 084 772 Lt (4,82 Lt už vieną akciją).

Įvertinus tarp susijusių asmenų sudarytų UAB „V4“ akcijų pirkimo – pardavimo sandorių aplinkybes, padaryta išvada, kad Pareiškėjas šiais sandoriais siekė ne ekonomiškai pagrįstų tikslų, o, iškreipiant akcijų kainas (akcijų įsigijimo sutartyse nurodant mažesnes kainas, pardavimo sutartyse - ženkliai didesnes kainas) ir

įskaitant priešpriešinius reikalavimus, UAB „V3“ nekilnojamas turtas buhalterinėje apskaitoje suformuoti 72 235 830 Lt finansinį įsipareigojimą bei nepatiriant realių išlaidų įsigyti iš šios įmonės UAB „V2“ akcijas (kaina 36 310 000 Lt).

Inspekcija nurodo, kad patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas už 2001-12-30 įsigytas UAB „O1“ akcijas atsiskaitė tik 2002-05-03 įskaičius pagal 2001 – 2002 m. sudarytus akcijų pirkimo - pardavimo sandorius susidariusius įsipareigojimus, t. y. Pareiškėjas už įsigytas akcijas atsiskaitė jau po 2002-04-28 UAB „O1“ akcijų pardavimo sandorio visuomeninei invalidų organizacijai „S1“ (toliau – Draugija) už 58 257 040 Lt. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjas įsigydamas šios įmonės akcijas jokių piniginių lėšų nemokėjo, iškreipęs akcijų įsigijimo ir pardavimo kainas ženklių akcijų įsigijimo išlaidų nepatyrė, už akcijas atsiskaitė tik pardavęs jas Draugijai, padaryta išvada, kad šiais sandoriais nebuvo siekiama ekonomiškai pagrįstų tikslų, o buvo siekiama Draugijos buhalterinėje apskaitoje suformuoti 58 257 040 Lt finansinį įsipareigojimą Pareiškėjui bei tokiu būdu pateisinti piniginių lėšų gavimą iš susijusių asmenų.

Inspekcija nurodo, kad Draugiją 2002-04-26 sprendimu įsteigė E. K. , kuri yra Pareiškėjo, V. N. ir N. N. sesuo. Nuo 2004-04-05 įmonės dalininkai yra E. K. , L. N. , kuri 1996-08-30 – 2009-01-15 laikotarpiu buvo N. N. sutuoktinė, bei Ž. M. , kuri nuo 1997-01-04 yra G. M. sutuoktinė. Nuo 2008-12-05 buvo dvi Draugijos dalininkės – E. K. ir Ž. M. . 2009-08-11 Draugijos dalininkės buvo E. K. , Ž. M. ir J. B. , kuri nuo 2006-09-21 yra V5, UAB vadovė. Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas valdė 869 V5, UAB akcijų (7,242 proc. įstatinio kapitalo). Daroma išvada, kad 2002-04-28 UAB „O1“ akcijų kontrolė buvo perleista Draugijai, kurios dalyvės ir ankstesni UAB „O1“ akcininkai pagal GPMĮ 2 str. 19 dalį (gyventojas, esantis vieneto dalyviu, ir tas vienetas) ir 32 dalį yra susiję ir asocijuoti asmenys.

Inspekcija nurodo, kad nustatyta, kad beveik visą UAB „O1“ įstatinį kapitalą 2001-11-23 - 2001-12-28 suformavo UAB „V3“ nekilnojamas turtas ir UAB „T1“ nepiniginiiais įnašais – 791 525 850 Lt vertės nekilnojamoju ir kilnojamoju turtu. Didžiąją dalį šio turto UAB „O1“ pardavė: 2001-12-21 UAB „V3“ nekilnojamas turtas už 106 464 000 Lt ir UAB „T1“ už 76 441 600 Lt, 2002 m. gegužės mėn., t. y. po 2002-04-28 akcijų pardavimo Draugijai, pardavė nekilnojamojo turto UAB „V4“ už 703 148 902 Lt. 2003-01-30 didžiąją dalį UAB „V4“ skolos (554 970 556 Lt) ir UAB „T1“ skolos (76 341 600 Lt) perėmė Draugija, t. y. iš viso perėmė 631 312 156 Lt dydžio įsipareigojimus UAB „O1“ (tokiu būdu perleido likusius įsipareigojimus fiziniams asmenims už UAB „O1“ akcijas). Atitinkamai 2003-05-26 buvo sumažintas UAB „O1“ įstatinis kapitalas ir ši įmonė tapo skolinga Draugijai 743 269 500 Lt. Inspekcija nurodo, kad tokiu būdu fiziniams asmenims parduotų UAB „O1“ akcijų vertė buvo suformuota iš su Pareiškėju susijusių įmonių turto, kuris vėliau buvo perleistas Pareiškėjo valdomoms įmonėms, o susidarę įmonių tarpusavio įsipareigojimai padengti anuliuojant Draugijos turimas UAB „O1“ akcijas. Inspekcijos nuomone, iš to seka, kad didžioji dalis UAB „O1“ akcijų Draugijai nebuvo reikalinga.

Inspekcija nurodo, kad Draugija už UAB „O1“ akcijas fiziniams asmenims sumokėjo 160 223 694 Lt, tačiau atsiskaitė ne iš įmonės lėšų, o iš UAB „O1“ suteiktų paskolų (111 957 350 Lt) ir šios įmonės dividendų (48 284 480,60 Lt). Taigi Draugija, įsigydama UAB „O1“ akcijas, neturėjo finansinių galimybių už jas atsiskaityti.

Įvertinusi nustatytas aplinkybes Inspekcija pritarė vietos mokesčių administratoriaus išvadai, kad, 2002-04-28 perleidžiant UAB „O1“ akcijas Draugijai, iš anksto buvo numatyta fiziniams asmenims susidariusius finansinius įsipareigojimus perkelti UAB „V4“, kurios 7,4 proc. akcijų valdė Pareiškėjas, ir su Pareiškėju susijusiai įmonei perkelti didžiąją dalį UAB „O1“ turto bei anuliuoti didžiąją dalį Draugijos įsigytų UAB „O1“ akcijų.

Atkreiptas dėmesys į tai, kad UAB „V4“ galėjo minėtą nekilnojamąjį turtą įsigyti tiesiogiai iš UAB „T1“ ir UAB „V3“ nekilnojamas turtas ir už jį atsiskaityti su minėtomis įmonėmis, tačiau buvo priimtas sprendimas sudaryti eilę akcijų pirkimo – pardavimo, įsipareigojimų perkėlimo, paskolų sandorių, kurių pagrindu UAB „V4“ įsigijo nekilnojamąjį turtą, todėl susidarė 58 257 040 Lt UAB „V4“ skola įmonės akcininkui Pareiškėjui, nors turtas buvo įsigytas iš kitų juridinių asmenų, o Pareiškėjas jokių realių akcijų įsigijimo, paskolų teikimo išlaidų nepatyrė.

Inspekcija nurodo, kad nustatyta, kad 2004-12-17 – 2004-12-18 devyni fiziniai asmenys (J. N. , V. N. , M. B. , Ž. M. , M. M. , I. S. , R. V. , G. M. , N. N.) 100 proc. UAB „V4“ akcijų perleido UAB „V3“ (tame tarpe Pareiškėjas įnešė 80 315 vnt. akcijų apmokėdamas naujai išleistas UAB „V3“ akcijas). 2005-12-30 UAB „V3“, kurios 7,4 proc. akcijų valdė Pareiškėjas, priėmė finansiškai nenaudingą sprendimą perimti kontroliuojamos įmonės UAB „V4“ (UAB „V3“ valdė 100 proc. akcijų) 30 762 937,57 Lt dydžio įsipareigojimą Pareiškėjui ir nuo 28 142 546 Lt sumos mokėti palūkanas nors:

- Draugija pagal 2002-04-28 UAB „O1“ akcijų pirkimo – pardavimo sutartį ir UAB „V4“ pagal 2003-01-30 skolos perkėlimo sutartį įsipareigojo atsiskaityti su Pareiškėju dalimis iki 2012-12-31, todėl UAB „V3“ valdoma ypač pelninga įmonė UAB „V4“ turėjo galimybę iki nurodytos datos, nemokėdama palūkanų, atsiskaityti su Pareiškėju, tačiau UAB „V3“ perimdama UAB „V4“ skolas įsipareigojo jas gražinti iki 2010-

12-30 ir nuo didžiosios dalies skolos mokėti Pareiškėjui palūkanas. Nustatyta, kad nuo 2004-12-18 UAB „V3“ kontroliuojama įmonė UAB „V4“ buvo sukaupusi ypač didelį nepaskirstytą pelną: 2004-12-31 – 181 454 000 Lt, 2005-12-31 – 267 137 000 Lt, 2006-12-31 – 388 280 000, 2007-12-31 – 1 411 612 000 Lt, 2008-12-31 – 373 237 000 Lt, 2009-12-31 – 156 776 000 Lt;

- UAB „V3“ ir Pareiškėjo pasirašytoje 2005-12-30 paskolos sutartyje nurodyta palūkanų norma - 12 mėn. VILIBOR + 0,7 proc. marža, kuri keičiama kas 12 mėnesių laikotarpį, t. y. nuo 2005-12-30 palūkanų norma – 3,52 proc., nuo 2006-12-30 – 4,76 proc., nuo 2007-12-30 – 8,01 proc. Tuo tarpu 2005-12-30 konvertuojamųjų obligacijų pasirašymo sutartyje, kurios pagrindu UAB „V4“ perleido UAB „V3“ 1100 vnt. UAB „V4“ konvertuojamųjų obligacijų (bendra emisijos kaina – 220 000 000 Lt) ir tokiu būdu padengė didžiąją dalį UAB „V3“ 2005-12-30 perimtų įsipareigojimų (417 392 834,57 Lt), numatyta fiksuota palūkanų norma buvo 3,74 proc.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjo ir susijusios įmonės UAB „V3“ sudarytoje 2005-12-30 paskolos sutartyje numatyta sąlyga, kad jei paskolos davėjas pareikalauja grąžinti bet kurią paskolos dalį sumokant ją anksčiau kaip iki 2007-01-02 (368 dienos nuo 2005-12-30 paskolos sutarties pasirašymo), paskola tampa neatlygintine ir pagal šią paskolos sutartį neturi būti mokamos palūkanos už visą laikotarpį iki paskolos grąžinimo. Inspekcija daro išvadą, kad UAB „V3“ ir Pareiškėjas jau pasirašydami minėtas paskolų sutartis iš anksto numatė sąlygas, kurioms esant gautos palūkanos nebūtų priskiriamos apmokestinamoms pajamoms, palūkanų mokėjimas siejamas ne su įmonės galimybėmis išmokėti pinigines išmokas, o su sąlygomis, kai pagal teisės nuostatas nesusidaro mokėtinų mokesčių. UAB „V3“ pagal 2005-12-30 paskolos sutartį susidariusius įsipareigojimus Pareiškėjui pradėjo grąžinti 2007-07-17, t. y. sulaukus termino, kuriam esant gautos palūkanos nepriskiriamos apmokestinamoms pajamoms. Inspekcija nurodo, kad nustatyta, kad 2006-01-03 – 2006-12-29 laikotarpiu UAB „V3“ grąžindavo Pareiškėjui paskolas tik pagal beprocentę 2005-02-09 paskolos sutartį, iš viso grąžino 10 171 130,16 Lt (žr. paskolų suvestinę, akto 5 priedas).

Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kad UAB „V3“ išmokėjo pinigines lėšas Pareiškėjui iš įmonės veiklos pajamų, pritarė vietos mokesčių administratoriaus padarytai išvadai, kad Pareiškėjas, valdydamas ypač pelningos įmonės akcijas, kuri turėjo sukaupusi ypač didelį nepaskirstytą pelną, buvo suinteresuotas gauti pinigines lėšas palūkanų forma, kurios GPM neapmokestinamos.

Inspekcija nurodo, kad atsižvelgiant į tai, kad pagal GPMĮ 2 str. 19 d. ir 32 d. UAB „V1“, UAB „V4“, UAB „R2“, UAB „V3“ nekilnojamas turtas, UAB „T1“, P. H. S.A., E. H. S.A., UAB „V3“ ir Pareiškėjas yra susiję bei asocijuoti asmenys, vietos mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas turėjo galimybę daryti reikšmingą įtaką šių įmonių priimamiems sprendimams.

Įvertinus aukščiau išdėstytą, Inspekcija daro išvadą, kad pagal formaliai sudarytą paskolų sutartį, Pareiškėjui buvo išmokėtos ne palūkanos, o kitos pajamos, nuo kurių turi būti apskaičiuotas ir į biudžetą sumokėtas GPM.

Inspekcija pripažįsta, kad pagal MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas toks sandorio vertinimas, kai aptariamas objektas – pajamų gautų palūkanų forma gavimas (susidaręs įsiskolinimas Pareiškėjui ir tuo pagrindu sudaryta Pareiškėjo ir susijusios įmonės UAB „V3“ 2005-12-30 paskolos sutartis su palūkanomis, kurios pagrindu buvo išmokėtos palūkanos), laikytas formaliu (nepripažintu), o faktiškai atkurtomis aplinkybėmis – palūkanų forma už suteiktas paskolas gautos kitos pajamos, įmanomas tik tuo atveju, kai tam tikros aplinkybės įrodo, jog sandoris sudarytas siekiant gauti mokesstinę naudą. Todėl Inspekcija akcentuoja byloje nustatytas faktines aplinkybes – mokesčių mokėtojo ir susijusių asmenų sudarytus akcijų pirkimo pardavimo sandorius, kuriais iškreipiant akcijų kainas (akcijų įsigijimo sutartyse nurodant mažesnes kainas, pardavimo sutartyse nurodant ženkliai didesnes kainas) bei įskaitytus priešpriešinius reikalavimus, kurių pagrindu buvo suformuotas finansinis įsipareigojimas ir tuo pagrindu sudarytą paskolos sutartį, pagal kurią išmokėtos palūkanos siekiant tokiu būdu pateisinti neapmokestinamų piniginių lėšų gavimą iš susijusių asmenų. Inspekcija daro išvadą, kad analizuojamo 2005-12-30 paskolos sutarties su palūkanomis sandorio sudarymą ir pajamų palūkanų forma gavimą sąlygojo ne ekonominiai (komerciniai, verslo) poreikiai, o būtent mokesstinės naudos (mokesstinio pranašumo) siekis, t. y. siekis išvengti Pareiškėjui išmokėtų kitų pajamų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu. Pažymėta, jog šių mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių Pareiškėjas nei patikrinimo metu, nei skundo nagrinėjimo metu iš esmės nepaneigė.

Paneigiant Pareiškėjo argumentus, jog nebuvo ginčytos analizuotų sandorių kainos, pažymėta, kad analizuojamų visų sandorių tarp susijusių asmenų grandinėje svarbūs yra akcijų įsigijimo ir jų pardavimo kainų skirtumai, t. y. tai, jog akcijos įsigijamos už žymiai mažesnę kainą ir per trumpą laikotarpį parduodamos už žymiai didesnę kainą (pvz. praėjus po įsigijimo: 14 dienų pardavė 1,5 karto ir 3,24 kartų brangiau arba 9 mėn. net 1084 kartų brangiau) arba tos pačios įmonės (UAB „V4“ akcijos 3, 4 dienų skirtumu tarp pardavimų parduotos (už vieną akciją): 2001-11-12 už 2600 Lt, 2001-11-16 - 9128 Lt, 2001-11-19 - 3000 Lt, o praėjus po minėtų pardavimų daugiau kaip mėnesiui vėl įsigytos tos pačios įmonės akcijos: 2001-12-24 už 9125,34 Lt, o 2001-12-30 už 440,10 Lt (sprendime pažymėta ir tai, kad po visų minėtų akcijų pirkimų

pardavimo sandorių Pareiškėjas valdė tą pačią UAB „V4“ (statinio kapitalo dalį), kurių pagrindu ir buvo suformuoti pagrindiniai įsipareigojimai Pareiškėjui. Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas 2001 m. iš susijusių juridinių asmenų įsigydavo įmonių akcijas (UAB „V4“, UAB „R1“, UAB „V2“, UAB „E2“), kurias per itin trumpą laikotarpį perleisdavo kitiems susijusiems asmenims už ženkliai didesnę kainą. Įskaičius iš šių sandorių susidariusius priešpriešinius reikalavimus su Pareiškėju susijusiose įmonėse buvo suformuoti įsipareigojimai. Šių įsipareigojimų pagrindu įskaitęs priešpriešinius reikalavimus Pareiškėjas 2002-05-03 (jau po 2002-04-28 sandorio) atsiskaitė už 2001-12-30 įsigytas UAB „O1“ akcijas, kurias 2002-04-28 pardavė visuomeninei invalidų organizacijai „S1“, kurios dalyvės ir ankstesni akcininkai buvo susiję ir asocijuoti asmenys (pagal GPMĮ 2 str. 19 ir 32 punktus). Tokiu būdu šios Draugijos apskaitoje buvo suformuotas įsipareigojimas Pareiškėjui, kuris buvo perkeltas kitoms susijusioms įmonėms UAB „V4“ ir UAB „V3“. UAB „V3“ perkelta įsipareigojimo prievolė Pareiškėjui, pakeista į prievolę gražinti paskolą su palūkanomis pagal 2005-05-30 paskolos sutartį, kurios pagal GPMĮ nuostatas priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms. Kaip minėta, realus UAB „V4“ ir UAB „V3“ įsipareigojimų akcininkams šaltinis yra 2002-04-28 UAB „O1“ akcijų pardavimo Draugijai sandoris. Nustatyta, kad 2002-04-28 Draugija įsigijo 5 825 704 vnt. UAB „O1“ akcijų iš Pareiškėjo už 58 257 040 Lt, t. y. po 10 Lt už vieną akciją, nors 2001-12-13 UAB „V3“ nekilnojamas turtas pardavė 35 012 300 vnt. šios įmonės akcijų už 92 063 560 Lt, t. y. po 2,63 Lt už vieną akciją, UAB „T1“ pardavė 42 511 855 vnt. šios įmonės akcijų už 122 479 472 Lt, t. y. po 2,88 Lt už vieną akciją, todėl mažesniu nei 5 mėn. laikotarpiu buvo galimybė įsigyti UAB „O1“ akcijas už 3,5 – 3,8 karto mažesnę kainą. Be to, 2002-04-28 akcijų pirkimo – pardavimo Draugijai sutartyse ir 2003-01-30 skolos perkėlimo UAB „V4“ sutartyje su akcininkais įsipareigota atsiskaityti iki 2012-12-31, todėl tiek UAB „V4“, kurios veikla yra ypač pelninga, tiek UAB „V3“, disponuodama pelningos įmonės akcijomis, turėjo realias galimybes atsiskaityti su akcininkais pagal 2002-04-28 ir 2003-01-30 sandorių sąlygas (iki 2012-12-31 ir be palūkanų). Pažymėtina, kad 2004-12-17 – 2004-12-18 UAB „V4“ akcijų perleidimo UAB „V3“ metu abiejų įmonių akcijas kontroliavo tarpusavyje susiję 9 fiziniai asmenys (tarp kurių ir Pareiškėjas). Atsižvelgus į tai, kad perleisdami minėtos įmonės akcijas UAB „V3“ šie asmenys galėjo ir turėjo numatyti, kad siekiant įmonių veiklos efektyvumo ir savarankiškumo UAB „V3“ turės perimti UAB „V4“ įsipareigojimus akcininkams, o sprendimus dėl įsipareigojimų perkėlimo sąlygų priimdavo minėti akcininkai ir jų valdoma įmonė UAB „V3“, patvirtina akcininkų siekį gauti mokestinę naudą, t. y. sudarant tarpinius sandorius ir įforminus 2005-12-30 paskolų sutartį palūkanų forma pateisinti piniginių lėšų gavimą, kurios būtų pagal GPMĮ nuostatas laikomos neapmokestinamosiomis pajamomis.

Pažymėta, kad Pareiškėjas patikrinimo metu (Pareiškėjas atsakydamas į mokesčių administratoriaus nurodymą dėl aplinkybių lėmusių akcijų pirkimo - pardavimo kainas ir koku būdu jos buvo nustatytos), pateiktame paaiškinime (2013-07-22) konkretaus atsakymo nepateikė, nurodydamas, kad sandoriai sudaryti remiantis ekonomine logika, kainos buvo nustatytos šalių susitarimu, o visų aplinkybių susijusių su sandoriais neatsimena. Pažymėta, kad nagrinėjamu atveju, Inspekcija nekvestionuoja minėtų sutarčių (akcijų pirkimo pardavimo, tarpusavio įsipareigojimų įskaitymo, paskolų) teisėtumo, tačiau vertina jų sudarymo aplinkybes, Pareiškėjo, kaip kontroliuojančio asmens, elgesį sandorių sudarymo metu. Natūralu, kad grupė akcininkų neturėtų siekti sau mokestinės naudos iš kontroliuojamų įmonių, bet turėtų nepažeisti teisės normų, kuriomis yra nustatytos mokestinės prievolės biudžetui. Pasirinktas elgesio modelis, Inspekcijos nuomone, suponuoja išvadą, kad sudarant tarpinius sandorius buvo siekiama mokestinės naudos susijusiems asmenims, tame tarpe ir Pareiškėjui, išvengiant GPM mokėjimo.

Dėl Pareiškėjo argumentų, kad mokesčių administratoriaus išvados, jog Pareiškėjas sudarydamas minėtus sandorius nepatyrė realių išlaidų, pažymėta, kad jie yra nepagrįsti, nes būtent taip yra sudaryti akcijų pirkimo – pardavimo sandoriai, kai akcijos įsigijamos pigiau ir neužilgo parduodamos brangiau, įsipareigojimų perkėlimo, paskolų sandorių ir jų pagrindu suformuoti įsipareigojimai, kurių pagrindu buvo pasirašyta minėta paskolos sutartis ir pagal ją išmokėtos palūkanos, leidžia daryti išvadą, jog „realių“ išlaidų nebuvo patirta. Dėl Pareiškėjo argumentų dėl nenuoseklios mokesčių administratoriaus pozicijos dėl dividendų išmokėjimo, pažymėta, kad mokesčių administratorius vertino, ar įmonė nesiekė palūkanų forma išmokėti akcininkui dividendus, todėl patikrinimo akte yra pateikta įmonių pelningumo, palūkanų išmokėjimo šaltinių analizė, tačiau mokestinio patikrinimo metu nenustatyta, kad įmonės išmokėtos lėšos yra dividendai. Taip pat pažymėta, jog nustatytų aplinkybių visuma leidžia daryti išvadą, kad įsipareigojimai, kurių pagrindu išmokėtos palūkanos, suformuoti minėtų analizuotų sandorių tarp susijusių asmenų pagrindu, leido Pareiškėjui po tam tikro laiko gauti kitų pajamų, kurios Pareiškėjo nebuvo apmokestintos.

Apibendrinus aukščiau išdėstytų faktinių aplinkybių visumą, konstatuota, jog vietos mokesčių administratorius padarė pagrįstą išvadą, kad Pareiškėjo sudarytos 2005-12-30 paskolos sutarties su UAB „V3“ tikslas buvo sudaryti galimybę išvengti mokesčių mokėjimo nuo palūkanų forma už suteiktas paskolas gautų kitų pajamų, t. y. su susijusiais asmenimis sudarydamas tarpinius sandorius mokestinę naudą gavo Pareiškėjas. Todėl vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, atkūrus iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis

GPMĮ sieja apmokestinimą, pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėjas gavo 3 167 090,44 Lt (2007 m. – 1 621 131,76 Lt, o 2008 m. – 1 545 958,68 Lt) kitų pajamų, kurias vadovaudamasis GPMĮ 27 str. 1 dalimi privalėjo deklaruoti atitinkamai 2007 ir 2008 m. Metinėse pajamų mokesčio deklaracijose ir GPMĮ 6 str. 3 dalyje nustatytais pajamų mokesčio tarifais (2007 m. – 27 proc. tarifas, 2008 m. – 24 proc. tarifas) apskaičiuoti ir sumokėti GPM.

Dėl Pareiškėjo iš UAB „N1“ gautų palūkanų Inspekcijos sprendime pažymėta, kad patikrinimo metu nustatyta, kad 2009 m. pagal 2008-05-06 paskolos sutartį Pareiškėjas gavo 498 191,34 Lt palūkanų iš UAB „N1“. Jo paskolos suma sudarė 3 639 871,73 Lt. Kadangi kreditoriniai reikalavimai, kurių pagrindu Pareiškėjui buvo išmokėtos palūkanos, faktiškai susidarė dėl UAB „N1“ 2006-01-23 akcininkų sprendimu atlikto UAB „N1“ įstatinio kapitalo mažinimo, mokestinio patikrinimo metu išanalizuotos UAB „N1“ įstatinio kapitalo formavimo ir mažinimo aplinkybės (patikrinimo akto 19 – 25 psl.).

Inspekcija nurodo, kad patikrinimo metu įvertinus visas sandorių metu tarp susijusių asmenų susidariusias aplinkybes, pagrįstai konstatuota, kad 2009 m. Pareiškėjo palūkanų forma gauta 498 191,34 Lt piniginių lėšų suma iš UAB „N1“ pagal 2008-05-06 paskolos sutartį laikytina Pareiškėjo kitomis pajamomis gautomis iš UAB „N1“, o 2008-05-06 paskolos sutarties tikslas buvo mokestinės naudos siekimas, įgyjant galimybę įteisinti neapmokestinamų piniginių lėšų gavimą iš susijusios įmonės ir tokiu būdu išvengti mokesčių mokėjimo nuo kitų pajamų.

Inspekcija nurodo, kad byloje nustatyta, kad Pareiškėjas nuo 2003-04-18 iki 2007-07-17 valdė 6,992 proc. UAB „N1“ akcijų, nuo 2007-07-17 iki 2008-12-23 valdė 7,239 proc. akcijų. Nors Pareiškėjas 2008-12-23 visas turimas įmonės akcijas perleido UAB „R1“ už 159 040 830 Lt, tačiau iki 2010-03-18 UAB „R1“ turėjo finansinių įsipareigojimų Pareiškėjui pagal 2009-01-06 ir 2009-02-06 paskolų sutartis, kurie buvo artimi akcijų pardavimo kainai. Be to, pagal GPMĮ 2 str. 27 dalies nuostatas iki 2010 m. pabaigos UAB „N1“ buvo Pareiškėjo brolių V. N. ir N. N. kontroliuojama įmonė (V. N. valdė ne mažiau 22 proc. įmonės akcijų, N. N. - ne mažiau 36 proc. akcijų). Pagal GPMĮ 2 str. 19 dalies ir 32 dalies nuostatas Pareiškėjas ir UAB „N1“ analizuojamų sandorių sudarymo metu buvo susiję ir asocijuoti asmenys, todėl jis galėjo daryti reikšmingą įtaką įmonės priimamiems sprendimams.

Inspekcija nurodo, kad nustatyta, kad Pareiškėjas dalyvaudavo priimant įmonių sprendimus dėl aukščiau nurodytų sandorių. 2006-01-23 sprendimą dėl UAB „N1“ įstatinio kapitalo sumažinimo anuliuojant akcijas vienbalsiai priėmė UAB „N1“ akcininkai (N. N. , Ž. M. , M. M. , I. S. , R. V. , G. M. , M. B. , J. N. ir V. N.). 2008-05-06 paskolos sutartį pasirašė Pareiškėjas, kaip viena iš sandorio šalių. UAB „N1“ vardu pasirašė įmonės direktorius I. S. , valdantis 1 967 vnt. UAB „N1“ akcijų (1,967 proc. įstatinio kapitalo).

Inspekcija nurodo, kad UAB „N1“ pradėjo atsiskaityti su Pareiškėju tik 2006-08-01 (praėjus daugiau nei 6 mėnesiams nuo įstatinio kapitalo sumažinimo 2006-01-23). Iki 2007-11-23 UAB „N1“ išmokėjo tik dalį mažinant įstatinį kapitalą Pareiškėjui susidariusios skolos (10 686 736,27 Lt iš 14 326 608 Lt), liko 3 639 871,73 Lt įsipareigojimas, kuris 2008-05-06 buvo pakeistas į prievolę grąžinti paskolą su palūkanomis. Iš to, Inspekcijos nuomone, seka, kad UAB „N1“ akcininkai priėmė sprendimą sumažinti įmonės įstatinį kapitalą, nors įmonė laisvų piniginių lėšų akcininkams išmokėti neturėjo. Tokiu būdu buvo siekiama pakeisti investicijų formą į įmonę: akcininkų investicijas į įstatinį kapitalą, kurių pagrindu gaunami dividendai yra laikomi apmokestinamomis pajamomis, pakeisti suteiktomis paskolomis, bei pasirašius 2008-05-06 paskolos sutartį pateisinti palūkanų forma gautas pinigines lėšas, kurios nebūtų priskiriamos apmokestinamoms pajamoms. Pažymėta, kad po įstatinio kapitalo mažinimo Pareiškėjo valdoma UAB „N1“ įstatinio kapitalo dalis nepasikeitė: iki 2006-01-23 Pareiškėjas turėjo 3 146 400 vnt. akcijų (6,992 proc. įstatinio kapitalo), po 2006-01-23 Pareiškėjas turėjo 6 992 Lt vnt. akcijų (6,992 proc. įstatinio kapitalo). Tokiu būdu nepasikeitė ir šių akcijų pagrindu suteikiamos turtinės ir neturtinės teisės, įskaitant teisę į paskirstytą pelną (dividendus).

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjo ir susijusios įmonės UAB „N1“ sudarytoje 2008-05-06 paskolos sutartyje numatyta sąlyga, kad jei paskolos davėjas papraso grąžinti bet kurią paskolos dalį sumokant ją anksčiau kaip iki 2009-05-08 (367 dienos nuo 2008-05-06 paskolos sutarties pasirašymo), paskola tampa neatlygintine ir pagal šią paskolos sutartį neturi būti mokamos palūkanos už visą laikotarpį iki paskolos grąžinimo, t. y. UAB „N1“ ir Pareiškėjas jau pasirašydami minėtas paskolų sutartis iš anksto numatė sąlygas, kurioms esant gautos palūkanos nebūtų priskiriamos apmokestinamoms pajamoms (palūkanų mokėjimas siejamas ne su įmonės galimybėmis išmokėti pinigines išmokas, o su sąlygomis, kai pagal teisės aktų nuostatas nesusidaro mokėtinų mokesčių). Inspekcija nurodo, kad UAB „N1“ pagal 2008-05-06 paskolos sutartį susidariusį įsipareigojimą Pareiškėjui grąžino 2009-12-21 (praėjus 594 dienoms nuo 2008-05-06 paskolos sutarties pasirašymo), t. y. sulaukus termino, kuriam esant gautos palūkanos nepriskiriamos apmokestinamoms pajamoms.

Inspekcija nurodo, kad atsižvelgiant į tai, kad UAB „N1“ išmokėjo pinigines lėšas Pareiškėjui iš įmonės veiklos pajamų (pagal UAB „N1“ pateiktus dokumentus piniginių lėšų išmokėjimo pagrindinis pajamų

šaltinis – 2009-12-04 L1 LT, AB pervestos 680 000 000 Lt pinigines lėšos. Mokėjimo paskirtis – „Pagal 2009-12-04 L1 LT, AB panaikinimo ir nacionalinio investuotojo sutarčių nutraukimo sutartį“, pagrįstai padaryta išvada, kad Pareiškėjas, valdydamas ypač pelningos įmonės akcijas, kuri turėjo sukaupusi ypač didelį nepaskirstytą pelną (2009-12-31 nepaskirstytas pelnas sudarė 650 600 000 Lt, 2010-12-31 nepaskirstytas pelnas sudarė 649 155 000 Lt), buvo suinteresuotas gauti pinigines lėšas palūkanų forma, kurios GPM neapmokestinamos. Inspekcijos nuomone, pagrįstai konstatuota, jog pagal formaliai sudarytą paskolos sutartį buvo išmokėtos ne palūkanos, o kitos pajamos, nuo kurių turi būti apskaičiuotos ir į biudžetą sumokėtos GPM bei PSD įmokos.

Inspekcija nurodo, kad pagal MAĮ 69 str. 1 d. nuostatas toks sandorio vertinimas, kai aptariamas objektas – pajamų gautų palūkanų forma gavimas (susidaręs įsiskolinimas Pareiškėjui ir tuo pagrindu sudaryta Pareiškėjo ir susijusios įmonės UAB „N1“ 2008-05-06 paskolos sutartis su palūkanomis, kurios pagrindu buvo išmokėtos palūkanos), laikytas formaliu (nepripažintas), o faktiškai atkurtomis aplinkybėmis – palūkanų forma už suteiktas paskolas gautos kitos pajamos, įmanomas tik tuo atveju, kai tam tikros aplinkybės įrodo, jog sandoris sudarytas tam, kad gauti mokesstinę naudą. Todėl Inspekcija akcentuoja byloje nustatytas aplinkybes ir surinkus įrodymus – mokesčių mokėtojo ir susijusių asmenų sudarytą įstatinio kapitalo mažinimo sandorį (2006-01-23) ir tuo pagrindu sudarytą 2008-05-06 paskolos sutartį, pagal kurią išmokėtos palūkanos ir daro išvadą, kad sumažinus įmonės įstatinį kapitalą buvo siekiama pakeisti investicijų formą į įmonę: akcininkų investicijas į įstatinį kapitalą, kurių pagrindu gaunamos pinigines lėšos - dividendai yra laikomos apmokestinamomis pajamomis, pakeisti suteiktomis paskolomis bei pasirašius 2008-05-06 paskolos sutartį pateisinti palūkanų forma gautas pinigines lėšas, kurios nebūtų priskiriamos apmokestinamoms pajamoms, t. y. buvo siekiama mokesstinės naudos - išvengti susijusiam asmeniui, Pareiškėjui, išmokėtų kitų pajamų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu. Pažymėta, jog šių mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių Pareiškėjas nei patikrinimo metu, nei skundo nagrinėjimo metu iš esmės nepaneigė.

Inspekcija, įvertinusi tai, kad analizuojamų sandorių sudarymo metu, pagal GPMĮ 2 str. 27 dalies nuostatas iki 2010 m. pabaigos UAB „N1“ buvo Pareiškėjo brolių V. N. (ne mažiau 22 proc. akcijų) ir N. N. (ne mažiau 36 proc. akcijų) kontroliuojama įmonė ir tai, kad pagal GPMĮ 2 str. 19 dalies ir 32 dalies nuostatas Pareiškėjas ir UAB „N1“ buvo susiję ir asocijuoti asmenys, nurodo, kad vietos mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas, valdydamas nuo 2003-04-18 iki 2007-07-17 - 6,992 proc. UAB „N1“ akcijų, nuo 2007-07-17 iki 2008-12-23 - 7,239 proc. akcijų, galėjo daryti reikšmingą įtaką įmonės priimamiems sprendimams. Pažymėta, kad 2006-01-23 sprendimą dėl UAB „N1“ įstatinio kapitalo sumažinimo anuliuojant akcijas vienbalsiai priėmė UAB „N1“ akcininkai, tame tarpe ir Pareiškėjas, o 2008-05-06 paskolos sutartį pasirašė Pareiškėjas, kaip viena iš sandorio šalių.

Dėl Pareiškėjo argumentų, kodėl investicijų formos į įmonę pakeitimas, pasirenkant kreditavimą, o ne investavimą į įmonės kapitalą, yra nepripažįstama elementaria verslo logika, pažymėta, kad negalima paneigti, jog viena iš investicijų į įmones forma gali būti ir akcininkų suteiktos paskolos. Tačiau, Inspekcijos nuomone, nagrinėjamu atveju, analizuojant sudarytus įstatinio kapitalo mažinimo ir paskolos sandorius, vertintina aukščiau išdėstytų mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių visuma. Visų pirma, analizuojamų sandorių metu, Pareiškėjas ir minėta bendrovė buvo susiję ir asocijuoti asmenys, galintys daryti reikšmingą įtaką įmonės priimamiems sprendimams. Analizuojant, koku tikslu buvo mažintas įstatinis kapitalas, nustatyta, kad laisvų piniginių lėšų išmokėti išmokas akcininkams už įstatinio kapitalo mažinimą bendrovė neturėjo, iki ir po įstatinio kapitalo mažinimo Pareiškėjo valdoma bendrovės įstatinio kapitalo dalis nepasikeitė (iki 2006-01-23 ir po 2006-01-23 Pareiškėjo valdoma bendrovės akcijų dalis - 6,992 proc. įstatinio kapitalo). Inspekcija akcentuoja ir tai, kad UAB „N1“ turėdami sukaupusi ypač didelį nepaskirstytą pelną įmonės akcininkui Pareiškėjui pajamų iš paskirstytojo pelno (dividendų) nėra mokėjusi, o pagrindinės jo gaunamos pinigines lėšos iš valdomos įmonės yra palūkanos už suteiktas paskolas, kurios pagal GPMĮ nuostatas priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms. Be to, sudarant minėtą paskolos sutartį realiai nebuvo investuotos lėšos, nes UAB „N1“ papildomų investicijų, kurios bendrovei ir jos akcininkams uždirbtų papildomą pelną, negavo. Pažymėta, kad mokesčių administratorius neginčija bendrovės civilinių sandorių pagrindu buhalterinėje apskaitoje suformuotų kreditorinių įsipareigojimų, bei šių įsipareigojimų pagrindu atsirandančios civilinės šalių teisės laisvai susitarti dėl paskolų mokėjimo. Tačiau mokesstiniais teisiniais aspektais išanalizavus susijusių asmenų tarpusavio ryšius bei sandorius, kurių pagrindu buvo susitarta dėl palūkanų mokėjimo, bei įvertinus nustatytų aplinkybių visumą – tai, kad sandoriai, kurių pagrindu susidarė kreditoriniai reikalavimai, UAB „N1“ nėra naudingi, Pareiškėjas, pasinaudodamas minėtos bendrovės kontrole ir įtaka priimamiems sprendimams, neatsižvelgė į UAB „N1“ interesus, paskolų forma faktiškai nesiekė suteikti bendrovei papildomų finansinių ar kitų išteklių, o siekė sudaryti sau naudingas sandorių sąlygas. Dėl šių aplinkybių konstatuota, kad sudaryta paskolos sutartis su UAB „N1“ ir jos pagrindu išmokėtų palūkanų tikslas buvo sudaryti galimybę išvengti mokesčių mokėjimo nuo palūkanų forma gautų kitų pajamų. Todėl nurodoma, kad į Pareiškėjo argumentą, jog paskolos sutarčių sudarymo realumą pagrindžia faktas, kad UAB

„N1“ neturėjo finansinių galimybių išmokėti akcininkams pinigų, todėl skola akcininkams tapo paskola, neatsižvelgiama.

Dėl Pareiškėjo argumentų, kad Inspekcijos pozicija dėl dividendų išmokėjimo yra nenuosekli, pažymėta, jog patikrinimo metu buvo vertinama, ar UAB „N1“ nesiekė palūkanų forma išmokėti akcininkui dividendus, todėl patikrinimo akte yra pateikta UAB „N1“ pelningumo, palūkanų išmokėjimo šaltinių analizė, tačiau mokestinio patikrinimo metu nenustatyta, kad bendrovės išmokėtos lėšos yra dividendai.

Apibendrinus aukščiau išdėstytų nustatytų faktinių aplinkybių visumą konstatuota, kad vietos mokesčių administratorius padarė pagrįstą išvadą, jog Pareiškėjo sudarytos 2008-05-06 paskolos sutarties su UAB „N1“ tikslas buvo sudaryti galimybę išvengti mokesčių mokėjimo nuo palūkanų forma už suteiktas paskolas gautų kitų pajamų, t. y. su susijusiais asmenimis sudarydamas tarpinius sandorius mokestinę naudą gavo Pareiškėjas, išvengdamas GPM ir PSD įmokų mokėjimo. Todėl vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, atkūrus iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja apmokestinimą, Inspekcijos nuomone, pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėjas gavo 498 191,34 Lt kitų pajamų, kurias vadovaudamasis GPMĮ 27 str. 1 dalimi privalėjo deklaruoti 2009 m. Metinėje pajamų deklaracijoje ir GPMĮ 6 str. 3 dalimi nustatyti 15 proc. pajamų mokesčio tarifu apskaičiuoti bei sumokėti GPM, o vadovaudamasis SDĮ 17 str. apskaičiuoti ir sumokėti PSD įmokas.

Dėl Pareiškėjo iš UAB „E2“ gautų palūkanų Inspekcijos sprendime pažymėta, kad patikrinimo metu nustatyta, kad 2009 - 2010 m. pagal 2009-01-09 paskolos sutartį Pareiškėjas gavo 754 227,80 Lt palūkanų iš UAB „E2“. Jo paskolos suma sudarė 7 565 794,91 Lt. Kadangi kreditoriniai reikalavimai, kurių pagrindu Pareiškėjui buvo išmokėtos palūkanos, faktiškai susidarė dėl 2004 – 2008 m. vykdytų UAB „E2“ akcijų pirkimo – pardavimo sandorių, mokestinio patikrinimo metu išanalizuotos ir įvertintos šių sandorių aplinkybės (patikrinimo akto 25 -33 psl.).

Inspekcija nurodo, kad patikrinimo metu įvertinus visas nustatytas akcijų pirkimo – pardavimo, reorganizacijos ir paskolų sandorių aplinkybes, pagrįstai konstatuota, kad 2009 – 2010 m. Pareiškėjo iš UAB „E2“ pagal 2009-01-09 paskolos sutartį palūkanų forma gauta 754 227,80 Lt piniginių lėšų suma laikytina Pareiškėjo kitomis pajamomis gautomis iš UAB „E2“, o 2009-01-09 paskolos sutarties tikslas buvo mokestinės naudos siekimas įgyjant galimybę įteisinti neapmokestintų piniginių lėšų gavimą iš susijusios įmonės.

Inspekcija nurodo, kad byloje nustatyta, kad 2007-01-25 – 2010-02-23 Pareiškėjo valdoma UAB „E2“ akcijų dalis buvo 7,2 proc. (2008-04-09 – 2008-07-19 laikotarpiu akcijos valdomos netiesiogiai), nuo 2008-03-03 iki įmonės prijungimo Pareiškėjo valdoma E3, UAB akcijų dalis buvo 7,23 proc. Be to, pagal GPMĮ 2 str. 27 dalies nuostatas analizuojamų sandorių sudarymo metu UAB „E2“ ir E3, UAB buvo Pareiškėjo brolių V. N. (25 proc.) ir N. N. (37 proc.) kontroliuojama įmonė, o V. N. nuo 2006-09-22 iki 2011-03-15 buvo UAB „E2“ vadovas. Pagal GPMĮ 2 str. 19 dalies ir 32 dalies nuostatas Pareiškėjas AB „E2“ ir E3, UAB analizuojamų sandorių sudarymo metu buvo susiję ir asocijuoti asmenys, todėl jis galėjo daryti reikšmingą įtaką įmonių priimamiems sprendimams.

Inspekcija nurodo, kad nustatyta, kad Pareiškėjas dalyvaudavo įmonių vardu priimant sprendimus dėl aukščiau nurodytų sandorių. 2008-04-08 sprendimą, kad E3, UAB įsigytų UAB „E2“ akcijas vienbalsiai priėmė E3, UAB akcininkai (tame tarpe Pareiškėjas). 2008-04-09 akcijų pirkimo – pardavimo sutartį, 2008-07-09 ir 2009-01-09 paskolų sutartis pasirašė Pareiškėjas, kaip viena iš sandorio šalių (E3, UAB vardu pasirašė įmonės direktorė D. B., UAB „E2“ vardu įgaliotas asmuo R. J.). Sprendimus parengti reorganizavimo sąlygas ir patvirtinti reorganizavimo sąlygas priėmė UAB „E2“ vienintelis akcininkas E3, UAB ir šios įmonės akcininkai (Pareiškėjas valdė 7,2 proc. šios įmonės akcijų dalį).

Inspekcija nurodo, kad E3, UAB disponuojamas turtas nuo 2008 m. balandžio mėn. (UAB „E2“ akcijų įsigijimo) iki 2008 m. liepos mėn. (E3, UAB prijungimo prie UAB „E2“) neviršijo 9 463,95 Lt (neskaitant UAB „E2“ akcijų), įmonės įstatinis kapitalas – 10 000 Lt, vienintelės įmonės pajamos – 6 Lt palūkanos, įmonė nebuvo paėmusi paskolų iš bankų ar kitų kredito įstaigų. Pagal UAB „E3“ didžiosios knygos išrašus, reorganizacijos metu visą E3, UAB turtą sudarė UAB „E2“ akcijos (100 000 000 Lt), kurias po reorganizacijos įgijo veiklą baigusios E3, UAB akcininkai (tame tarpe Pareiškėjas), ir pinigines lėšas (1 594,26 Lt), įmonės nepaskirstytas nuostolis buvo 8 405,74 Lt, visus išipareigojimus sudarė 100 000 000 Lt skola E3, UAB akcininkams (tame tarpe 7 238 560 Lt Pareiškėjui). Pažymėta, kad E3, UAB yra turėjusi tik 3 darbuotojus: D. K. (2008-01-03 – 2008-03-04, įmonės vadovas), D. B. (2008-03-05 – 2008-07-17, įmonės vadovė), I. K. (2008-03-06 – 2008-07-17, apskaitą tvarkantis asmuo). D. B. ir I. K. tais pačiais laikotarpiais dirbo ir UAB „E2“. Nenustatyta jokių aplinkybių, kad įmonėms E3, UAB ir UAB „E2“ buvo ekonomiškai tikslinga sudaryti 2008-04-09 sandorį (akcijų perleidimas), kurio pagrindu E3, UAB priėmė ypač didelį finansinį išipareigojimą akcininkams (10 000 kartų viršijantį jos įstatinį kapitalą), ir kurio E3, UAB neturėjo galimybių įvykdyti. Be to, 2008-07-17 reorganizacijos metu UAB „E2“, įgydama sąlyginai mažą turtą,

prisiėmė didelius finansinius įsipareigojimus (100 000 000 Lt), iš esmės susidariusius už jos pačios akcijų perleidimą.

Inspekcija nurodo, kad nustatyta, kad E3, UAB neatsiskaitė už 2008-04-09 įsigytas UAB „E2“ akcijas, o 2008-07-09 prievolę sumokėti už akcijas pakeitė į prievolę grąžinti paskolas, 2008-07-17 reorganizacijos metu E3, UAB prievolės perėmė UAB „E2“. Pažymėta, kad 2008-04-29 jau buvo parengtos reorganizavimo sąlygos, pagal kurias E3, UAB prijungiama prie UAB „E2“, todėl pasirašant 2008-07-09 paskolos sutartį buvo žinoma, kad E3, UAB pagal šią paskolos sutartį nereikės atsiskaityti.

Inspekcija nurodo, kad E3, UAB pagal 2008-04-09 UAB „E2“ akcijų pirkimo – pardavimo sutartį įsipareigojo sumokėti Pareiškėjui 7 238 560 Lt per 3 mėnesius nuo sutarties pasirašymo dienos mokėjimo pavedimu į Pareiškėjo vardu atidarytą banko sąskaitą, tačiau sutartyje nėra numatyta E3, UAB atsakomybė už įsipareigojimų nevykdymą (baudos, delspinigiai). 2008-07-09 paskolos sutartyje numatytos 0,03 proc. dydžio palūkanos nuo laiku nesumokėtos sumos už kiekvieną pavėluotą sumokėti dieną (paskolos grąžinimo terminas – 2011-05-26), kas atitinka 10,95 proc. dydžio metines palūkanas (0,03 x 365). Šis palūkanų dydis (10,95 proc.) yra artimas palūkanų normai, kuri buvo taikyta 2009-01-09 – 2010-01-08 laikotarpiu pagal 2009-01-09 paskolos sutartį (nuo 2009-01-09 - 9,45 proc., nuo 2009-07-09 – 10,15 proc.). Atkreiptas dėmesys, kad jeigu UAB „E2“ būtų išmokėjusi Pareiškėjui netesybas dėl 2008-04-09 akcijų pirkimo – pardavimo sutartyje ir 2008-07-09 paskolos sutartyje numatytų įsipareigojimų nevykdymo, pagal GPMĮ nuostatas tokios pajamos būtų priskirtos apmokestinamoms pajamoms.

Inspekcija nurodo, kad nuo 2008-03-03 E3, UAB akcijų įsigijimo sandorio iki 2008-07-17 reorganizacijos praėjo sąlyginai trumpas laiko tarpas, t. y. mažiau nei 5 mėnesiai. Praėjus 14 dienų nuo 2008-04-09 akcijų pardavimo sandorio (2008-04-23) UAB „E2“ vienintelė akcininkė E3, UAB, priėmė sprendimą parengti reorganizavimo sąlygas, pagal kurias ji būtų prijungta prie UAB „E2“. Pagal UAB „E2“ pateiktus dokumentus reorganizavimo sąlygos buvo parengtos po 6 dienų (2008-04-29) nuo sprendimo parengti reorganizavimo sąlygas.

Inspekcija nurodo, kad nustatyta, kad iki 2008-04-09 akcijų pirkimo pardavimo sutarties pasirašymo Pareiškėjas valdė 723 856 vnt. UAB „E2“ akcijų, t. y. 7,24 proc. UAB „E2“ įstatinio kapitalo. Po 2008-07-17 reorganizacijos Pareiškėjas įgijo 1 301 400 vnt. UAB „E2“ akcijų (vienos nominali vertė 1 Lt), t. y. 7,23 proc. UAB „E2“ įstatinio kapitalo. Taigi po tarpinių akcijų pirkimo – pardavimo ir paskolų sandorių faktiškai Pareiškėjo valdoma UAB „E2“ akcijų dalis iš esmės nepasikeitė. Tokiu būdu nepasikeitė ir šių akcijų pagrindu suteikiamos turtinės ir neturtinės teisės, įskaitant teisę į paskirstytą pelną (dividendus).

Inspekcija nurodo, kad UAB „E2“ ir E3, UAB reorganizavimo sąlygose nurodytas pagrindinis reorganizavimo principas ir tikslas – efektyvus, sklandus ir ekonomišką E3, UAB, kuri po reorganizavimo pasibaigia, viso turto, teisių ir pareigų perėjimas UAB „E2“, kuri po reorganizavimo tęsia veiklą, vykdant skaidrią, numatančią tinkamą bendrovių kreditorių ir akcininkų teisių apsaugą, prijungimo procedūrą. Tačiau nurodytas tikslas nepagrindžia, kodėl buvo priimtas sprendimas E3, UAB prijungti prie UAB „E2“ ir kokią naudą šis sprendimas turės abiejų įmonių veiklai.

Inspekcija nurodo, kad nustatyta, kad Pareiškėjas 2009-01-09 pateikė prašymą UAB „E2“ grąžinti 7 238 560 Lt paskolą pagal 2008-07-09 su E3, UAB pasirašytą paskolos sutartį. Tą pačią dieną UAB „E2“ priėmė įmonei finansiškai nenaudingą sprendimą ir pasirašė su Pareiškėju paskolos sutartį ir novacijos sutartį, kurių pagrindu UAB „E2“ prievolė sumokėti Pareiškėjui 7 238 560 Lt pakeista į prievolę grąžinti paskolas pagal minėtas paskolų sutartis su palūkanomis. Nuo 7 238 560 Lt sumos UAB „E2“ apskaičiavo ir išmokėjo 754 227,80 Lt palūkanų, nors realių finansinių lėšų pagal paskolų sutartis UAB „E2“ negavo ir neturėjo galimybių mokėti tokias ženklas pinigines išmokų sumas, nes 2008-12-31 sukauptas nepaskirstytas pelnas siekė tik 117 000 Lt, kitų rezervų neigiama reikšmė – 17 990 000 Lt, o 2009-12-31 nepaskirstytas nuostolis sudarė 18 327 000 Lt, paskolų ir palūkanų sumas UAB „E2“ išmokėjo iš skolintų lėšų.

Inspekcija nurodo, kad nustatyta, kad 2010-01-11 UAB „E2“ banko pavedimu grąžino Pareiškėjui visą paskolą pagal 2009-01-09 paskolos sutartį (7 565 794,91 Lt). Pagal UAB „E2“ pateiktą banko sąskaitos išrašą nustatyta, kad paskolos akcininkams buvo grąžintos iš K1 OU (Estija) 2010-01-11 pervestų 30 158 000 EUR (104 129 542,40 Lt) pagal 2010-01-11 kreditavimo sutartį Nr. 11012010/KL-EVAG/A.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjo ir susijusios įmonės UAB „E2“ sudarytose 2009-01-09 paskolų sutartyse numatyta sąlyga, kad jei paskolos davėjas paprašo grąžinti bet kurią paskolos dalį sumokant ją anksčiau kaip iki 2010-01-12 (368 dienos nuo 2009-01-09 paskolų sutarčių pasirašymo), paskola tampa neatlygintine ir pagal šią paskolos sutartį neturi būti mokamos palūkanos už visą laikotarpį iki paskolos grąžinimo. Todėl padaryta išvada, kad UAB „E2“ ir Pareiškėjas, pasirašydami minėtas paskolų sutartis, iš anksto numatė sąlygas, kurioms esant gautos palūkanos nebūtų priskiriamos apmokestinamoms pajamoms. UAB „E2“ pagal 2009-01-09 paskolos sutartį susidariusius įsipareigojimus Pareiškėjui grąžino 2010-01-11 (praėjus 367 dienoms nuo 2009-01-09 paskolos sutarties pasirašymo), t. y. sulaukus termino, kuriam esant

gautos palūkanos nepriskiriamos apmokestinamoms pajamoms (aukščiau nurodyta sąlyga, kada paskolos sutartis tampa neatlygintine, 2010-01-07 susitarimu pakeista vietoje 2010-01-12 nurodant 2010-01-11 datą).

Inspekcija nurodo, kad pagal GPMĮ 6 str. 2 d. nuostatas 2009 - 2010 m. pajamoms iš paskirstytojo pelno taikomas 20 proc. GPM tarifas, kitoms pajamoms 15 proc. GPM tarifas, 2009 m. pagal SDĮ 17 str. pajamoms iš paskirstytojo pelno ir kitoms pajamoms taikomas 6 proc. PSD įmokų tarifas, todėl Pareiškėjas buvo suinteresuotas gauti pinigines lėšas iš valdomos įmonės UAB „E2“ palūkanų forma.

Inspekcija nurodo, kad nustatyta, kad 2009-12-04 anuliavus UAB „N1“ nuosavybės teise priklausančias L1 LT, AB akcijas, UAB „N1“ buvo pervestas 680 000 000 Lt restitucinis atlyginimas. UAB „N1“ iš šių piniginių lėšų 2009-12-04 banko pavedimu suteikė 600 787 200 Lt paskolą Estijos įmonei K1 OU pagal 2009-12-04 paskolos sutartį. K1 OU 2010-01-11 pervedė UAB „E2“ 30 158 000 EUR (104 129 542,40 Lt) pagal 2010-01-11 kreditavimo sutartį Nr. 11012010/KL-EVAG/A. Iš šių piniginių lėšų UAB „E2“ 2010-01-11 pervedė Pareiškėjui 7 565 794,91 Lt. Pagal Lietuvos įmonės UAB „K1“ Inspekcijai pateiktas ataskaitas apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančiuosius vienetus bei asmenis už 2009 – 2010 m. ši įmonė valdė 100 proc. K1 OU įstatinio kapitalo. Nustatyta, kad 2009-12-31 didžiąją dalį UAB „K1“, UAB, UAB „N1“ ir UAB „E2“ akcijų valdė tie patys akcininkai: N. N. , Ž. M. , I. S. , R. V. , V. N. , D. N. valdė 10 314 923 vnt. UAB „K1“ akcijų (t. y. 81 proc. įstatinio kapitalo), 79 530 vnt. UAB „N1“ akcijų (t. y. 80 proc. įmonės įstatinio kapitalo) ir 121 440 vnt. UAB „E2“ akcijų (t. y. 81 proc. įmonės įstatinio kapitalo). Atkreiptas dėmesys, kad UAB „N1“ ir K1 OU jau 2009-12-04 disponavo piniginių lėšų suma, kuri buvo pakankama gražinti UAB „E2“ gautoms paskoloms iš įmonės akcininkų (tame tarpe ir Pareiškėjo), tačiau K1 OU suteikė paskolą UAB „E2“ ir UAB „E2“ gražino paskolas tik 2010-01-11, t. y. sulaukus termino, kuriam esant gautos palūkanos neapmokestinamos.

Šiuo atveju pažymėta, kad jeigu akcininkai nebūtų sudarę 2008-04-09 UAB „E2“ akcijų pardavimo sandorio ir atlikę 2008-07-17 reorganizacijos, o 2008 metais būtų priėmę sprendimą, siekiant akcininkams išmokėti bendrovės lėšų, sumažinti UAB „E2“ įstatinį kapitalą nuo 100 000 000 Lt iki 18 000 000 Lt (įstatinio kapitalo dydis, patvirtintas po 2008-07-17 reorganizacijos), įmonės akcininkams išmokėta įstatinio kapitalo mažinimo lėšų suma sudarytų 82 000 000 Lt, tame tarpe Pareiškėjui –5 937 160 Lt (7 238 560 Lt (iki 2008-07-17 reorganizacijos turėtų akcijų nominali vertė) – 1 301 400 Lt (po 2008-07-17 reorganizacijos turėtų akcijų nominali vertė)). Analizuojamu atveju UAB „E2“ įmonės akcininkams 2010 m. išmokėjo 100 000 000 Lt įsipareigojimų (tame tarpe Pareiškėjui – 7 238 560 Lt), kurie susidarė dėl 2008-04-09 UAB „E2“ akcijų pardavimo sandorio ir 2008-07-17 reorganizacijos (neskaitant palūkanų). Taigi 18 000 000 Lt akcininkams išmokėta piniginių lėšų suma (tame tarpe Pareiškėjui – 1 301 400 Lt) būtų laikoma ne pajamomis gautomis iš įstatinio kapitalo mažinimo, o kitomis pajamomis, kurios būtų priskiriamos apmokestinamoms pajamoms.

Įvertinus minėtas aplinkybes, padaryta išvada, kad pagal formaliai sudarytas paskolų sutartis Pareiškėjui buvo išmokėtos ne palūkanos, o kitos pajamos, nuo kurių turi būti apskaičiuotos ir į biudžetą sumokėtos GPM bei PSD įmokos.

Inspekcija pripažįsta, kad pagal MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas toks sandorio vertinimas, kai aptariamas objektas – pajamų gautų palūkanų forma gavimas (susidaręs įsiskolinimas Pareiškėjui ir tuo pagrindu sudaryta Pareiškėjo ir susijusios įmonės UAB „E2“ 2009-01-09 paskolos sutartį su palūkanomis, kurios pagrindu buvo išmokėtos palūkanos, laikytas formaliu, o faktiškai atkurtomis aplinkybėmis – palūkanų forma už suteiktas paskolas gautos kitos pajamos, įmanomas tik tuo atveju, kai tam tikros aplinkybės įrodo, jog sandoris sudarytas tam, kad, gauti mokestinę naudą. Atsižvelgiant į byloje surinktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes – mokesčių mokėtojo ir susijusių asmenų sudarytus akcijų pirkimo pardavimo ir reorganizacijos sandorius, kurių pagrindu buvo suformuotas finansinis įsipareigojimas ir tuo pagrindu sudaryta paskolos sutartis, pagal kurią išmokėtos palūkanos siekiant tokiu būdu pateisinti neapmokestinamų piniginių lėšų gavimą iš susijusių asmenų, padaryta išvada, jog analizuojamo 2009-01-09 paskolos sutarties su palūkanomis sandorio sudarymą ir pajamų palūkanų forma gavimą sąlygojo ne ekonominiai (komerciniai, verslo) poreikiai, o būtent mokestinės naudos (mokestinio pranašumo) siekis, t. y. siekis išvengti susijusiam asmeniui – Pareiškėjui– išmokėtų kitų pajamų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu. Pažymėta, jog šių mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių Pareiškėjas nei patikrinimo metu, nei skundo nagrinėjimo metu iš esmės nepaneigė.

Paneigiant Pareiškėjo argumentus, pažymėta, kad analizuojamų visų sandorių tarp susijusių asmenų grandinėje svarbu yra tai, kad aukščiau aptartais akcijų pirkimo pardavimo ir reorganizavimo bei paskolų sandoriais nebuvo siekiama verslo tikslų. Nustatytų aplinkybių visuma, Inspekcijos nuomone, patvirtina, kad UAB „E2“ kontroliuojančių akcininkų (tame tarpe ir Pareiškėjo) įforminusių tarpines operacijas (2008-04-09 priėmę sprendimą, kad E3, UAB įsigytų UAB „E2“ akcijas ir 2008-04-09 pasirašę akcijų pirkimo pardavimo sutartį, suformavo įsiskolinimą, kurio E3, UAB neturėjo galimybių įvykdyti ir 2008-07-09 prievolę sumokėti už akcijas pakeitė į prievolę gražinti paskolas, o po 2008-07-17 reorganizacijos kai E3, UAB prijungta prie UAB „E2“ (praėjus mažiau kaip 5 mėn. nuo akcijų įsigijimo sandorio E3, UAB prijungta UAB „E2“ bei

praėjus 14 dienų nuo 2008-04-09 akcijų pardavimo sandorio (2008-04-23) buvo paruoštos reorganizavimo sąlygos) UAB „E2“ vėl perėmė įsipareigojimą, susiformavusį pagal 2008-04-09 sandorį ir sudarė 2009-01-09 paskolos sandorį) tikslas buvo ne perleisti UAB „E2“ akcijas ir jų kontrolę E3, UAB bei suteikti paskolas, bet buvo siekiama tarpiniais akcijų pirkimo – pardavimo, paskolų įforminimo sandoriais suformuoti UAB „E2“ 7 238 560 Lt finansinį įsipareigojimą įmonės akcininkui Pareiškėjui ir sudaryti galimybę šiais tarpiniais sandoriais pateisinti Pareiškėjo palūkanų forma gautas pinigines lėšas, kurios nebūtų priskiriamos apmokestinamoms pajamoms. Pažymėta, kad Pareiškėjas patikrinimo metu (Pareiškėjas atsakydamas į mokesčių administratoriaus nurodymą dėl akcijų pirkimo - pardavimo sandorių sudarymo aplinkybių ir tikslų), pateiktame paaiškinime (2013-07-22) konkretaus atsakymo nepateikė, nurodydamas, kad sandoriai sudaryti siekiant investuoti, padaryti įmonių valdymą efektyvesniu, o visų aplinkybių (tarp jų ir dėl sandorių kainų) susijusių su sandoriais neatsimena (tiksliai atsakyti negali). Pažymėta, kad nagrinėjamu atveju, Inspekcija nekvestionuoja minėtų sutarčių (akcijų pirkimo pardavimo, reorganizacijos ir paskolų) teisėtumo, tačiau vertina jų sudarymo aplinkybes, Pareiškėjo kaip kontroliuojančio asmens elgesį sandorių sudarymo metu. Pažymėta, kad natūralu, kad grupė akcininkų neturėtų siekti mokesstinės naudos tarp susijusių asmenų, bet, turėtų nepažeisti teisės normų, kuriomis yra nustatytos mokesstinės prievolės biudžetui. Pasirinktas elgesio modelis, Inspekcijos nuomone, verčia daryti išvadą, kad visų pirma sudarant tarpinius sandorius buvo siekiama mokesstinės naudos susijusiems asmenims (akcininkams), tame tarpe ir Pareiškėjui, išvengiant GPM ir PSD įmokų mokėjimo.

Inspekcijos atmetė Pareiškėjo argumentus kaip nepagrįstus, kad jo valdomų akcijų dalis (apie 7 proc.) negalėjo suteikti jam galimybių daryti esminę įtaką akcininkų sprendimams, nors ir dalyvaudant juos priimant. Įvertinus tai, kad analizuojamų sandorių sudarymo metu, pagal GPMĮ 2 str. 27 dalies nuostatas UAB „E2“ ir E3, UAB buvo Pareiškėjo brolių V. N. (tiesiogiai ir netiesiogiai valdoma šių įmonių akcijų dalis 25 proc.) ir N. N. (tiesiogiai ir netiesiogiai valdoma šių įmonių akcijų dalis 25 proc.) kontroliuojamos įmonės ir tai, kad pagal GPMĮ 2 str. 19 dalies ir 32 dalies nuostatas Pareiškėjas bei UAB „E2“ ir E3, UAB analizuojamų sandorių sudarymo metu buvo susiję ir asocijuoti asmenys, Inspekcija pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas, valdydamas nuo 2007-01-25 – 2010-02-23 – 7,2 proc. UAB „E2“ akcijų, o nuo 2008-03-03 iki įmonės prijungimo - 7,23 proc. E3, UAB akcijų, galėjo daryti reikšmingą įtaką įmonės priimamiems sprendimams.

Dėl Pareiškėjo skundo argumentų, jog Pareiškėjas nedalyvavo UAB „N1“, UAB „K1“ ir K1 OU priimant sprendimus dėl išmokėtų lėšų pagal paskolų sandorius, pažymėta, kad mokesčių administratorius nustatė, kad UAB „K1“ valdė 100 proc. K1 OU įstatinio kapitalo. Nurodoma, kad UAB „K1“ valdė 6 fiziniai asmenys, iš kurių Pareiškėjo broliai: N. N. (36,94 proc. akcijų dalis) ir V. N. (valdė 24,59 proc. akcijų dalis) valdė kontrolinį akcijų paketą. Pažymėtina, kad Pareiškėjas tiesiogiai nebuvo susijęs su minėta įmone, tačiau analizuojamu laikotarpiu giminytės ryšiais susietų asmenų interesų sutapimas ir sutarimas galėjo lemti sandorius, sudarančius galimybę išvengti mokesčių prievolių. Be to, kaip matyti iš patikrinimo medžiagos, Pareiškėjas iki 2009-08-25 valdė UAB „E1“ 78,63 proc. akcijų dalį, o pastaroji valdė 9,25 proc. UAB „K1“ akcijų dalį, todėl į Pareiškėjo argumentus neatsižvelgiama.

Dėl Pareiškėjo argumentų dėl sudarytų paskolų sutarčių nuostatos, kai susitariama, kad paskolas gražinus ankščiau kaip 366 dienos nuo paskolos suteikimo, jos tampa neatlygintinos (grąžinamos be palūkanų), pažymėta, kad UAB „E2“ pagal 2009-01-09 paskolos sutartį susidariusius įsipareigojimus Pareiškėjui gražino 2010-01-11 (praėjus 367 dienoms nuo 2009-01-09 paskolos sutarties pasirašymo), t. y. sulaukus termino, kuriam esant gautos palūkanos nepriskiriamos apmokestinamoms pajamoms (aukščiau nurodyta sąlyga, kada paskolos sutartis tampa neatlygintine, 2010-01-07 susitarimu pakeista vietoje 2010-01-12 nurodant 2010-01-11 datą). Nurodoma, kad UAB „N1“ ir K1 OU jau 2009-12-04 disponavo piniginių lėšų suma, kuri buvo pakankama gražinti UAB „E2“ įsipareigojimus įmonės akcininkams (tame tarpe ir Pareiškėjui), tačiau K1 OU suteikė paskolą UAB „E2“ ir UAB „E2“ gražino paskolas akcininkams (tame tarpe ir Pareiškėjui) tik 2010-01-11. Inspekcijos nuomone, UAB „E2“ ir Pareiškėjas jau pasirašydami minėtas paskolų sutartis iš anksto numatė sąlygas, kurioms esant gautos palūkanos nebūtų priskiriamos apmokestinamoms pajamoms.

Inspekcija sprendime pasisako dėl Pareiškėjo argumentų, kad dėl sutarčių nuostatų išaiškinimo Inspekcija turėtų kreiptis į V5, UAB, kuriai buvo patikėjęs sprendimus dėl verslo valdymo ir tinkamo mokesčių sumokėjimo, nes jis tiesiogiai nedalyvavo sandorių struktūrizavime. Nurodo, kad Pareiškėjas pasirašė minėtas paskolų sutartis, todėl žinojo sutarties sąlygas ir su jomis sutiko. Aplinkybė, kad minėtas sutartis ruošė V5, UAB, nekeičia sutarties esmės. Be to, pažymėta, kad Pareiškėjo ir V5, UAB tarpusavio susitarimai yra civilinės, o ne mokesstinės teisės objektas.

Apibendrinusi byloje nustatytų faktinių aplinkybių visumą Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjo sudarytos 2009-01-09 paskolos sutarties su UAB „E2“ tikslas buvo sudaryti galimybę išvengti mokesčių mokėjimo nuo palūkanų forma už suteiktas paskolas gautų kitų pajamų, t. y. su susijusiais asmenimis sudarydamas tarpinius sandorius mokesstinę naudą gavo Pareiškėjas, išvengdamas GPM ir PSD įmokų

mokėjimo. Todėl vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, atkūrus iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja apmokestinimą, pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėjas 2009 m. gavo 680 665,95 Lt kitų pajamų, kurias vadovaudamasis GPMĮ 27 str. 1 dalimi privalėjo deklaruoti 2009 m. Metinėje pajamų deklaracijoje ir GPMĮ 6 str. 3 dalimi nustatytu 15 proc. pajamų mokesčio tarifu apskaičiuoti bei sumokėti GPM, o vadovaudamasis SDĮ 17 str. apskaičiuoti ir sumokėti PSD įmokas.

Inspekcija atsako į Pareiškėjo skundo argumentus, esą mokesčių administratorius atlikti faktiniai patikrinimo veiksmai iki pranešimo apie pavedimą atlikti Pareiškėjo patikrinimą įteikimo, turi būti laikomi neteisėtais, todėl papildomi mokesčiai už 2007 laikytini apskaičiuoti pažeidžiant mokesčių apskaičiavimo senaties terminą (mokesčių administratorius 2012-12-31 pranešimu apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (4.65)-89-1090 nusprendė inicijuoti Pareiškėjo patikrinimą ir tą pačią dieną išrašė pavedimą tikrinti Nr. 83-195, su pavedimu tikrinti Pareiškėjo įgaliota atstovė supažindinta tik 2013-06-17, kas užkirto kelią Pareiškėjui aktyviai dalyvauti mokestinio tyrimo ir patikrinimo metu). Inspekcijos nuomone, mokesčių administratorius vykdė savo pareigą informuoti Pareiškėją apie jo atžvilgiu atliekamą mokestinį tyrimą ir patikrinimą, tačiau dėl tos priežasties, kad mokesčių mokėtojas nebuvo pateikęs duomenų apie savo rezidavimo vietą JAV, dėl objektyvių priežasčių negalėjo minėtos pareigos atlikti operatyviai, kas iš esmės nepaneigia mokesčių administratoriaus teisės atlikti Pareiškėjo 2007 m. mokestinio patikrinimo. Inspekcija sprendime remiasi MAĮ 68 str. 1 d., 120 str. 1 d. ir teigia, kad Pareiškėjo patikrinimas buvo pradėtas 2012 metais ir būtent 2012 metais įgyta teisė atlikti Pareiškėjo patikrinimą už einamuosius 2012 metus ir 2007 – 2011 metus. Nurodo, kad Pareiškėjas nepranešė Lietuvos atsakingoms institucijoms apie savo rezidavimo vietos pasikeitimą (MAĮ 40 str.), kuo iš esmės buvo užkirta galimybė mokesčių administratoriui operatyviai informuoti Pareiškėją apie jo atžvilgiu atliekamus kontrolės veiksmus tiriant ir tikrinant jo mokestinių prievolių 2007 – 2010 m. atlikimo teisingumą. Inspekcija akcentuoja, kad 2012-04-12 raštu Nr. (11.33-30-2)-46-9319 vietos mokesčių administratorius Pareiškėjo nurodytu adresu Airijoje informavo Pareiškėją apie jo atžvilgiu atliekamą mokestinį tyrimą, tačiau minėtas raštas nebuvo įteiktas (matomai dėl to, kad Pareiškėjas jau nebegyveno Airijoje), taigi apie atliekamą mokestinį tyrimą paskelbta viešai (2012-07-03 tarnybinis pranešimas Nr. (11.34-30-2)-39-1643). Be to, nurodoma, kad vietos mokesčių administratorius, žinodamas, kad nėra galimybės Pareiškėjo apie atliekamą mokestinį patikrinimą informuoti jo paskutiniu pateiktu adresu Airijoje, 2013-01-17 raštu Nr. (11.32-30-2)-46-1293 kreipėsi į Inspekciją, kad pastaroji paklaustų Airijos mokesčių administratoriaus apie Pareiškėjo buvimo vietą, o Airijos mokesčių administratorius pateikė Lietuvos mokesčių administratoriui duomenis apie Pareiškėjo rezidavimo adresą JAV. Dėl Pareiškėjo skunde nurodomos aplinkybės, kad jo atstovė su 2012-12-31 pranešimu apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (4.65)-89-1090 ir 2012-12-31 pavedimu tikrinti Nr. 83-195 buvo supažindinta tik 2013-06-17, pažymėta tai, kad mokesčių administratorius Pareiškėjui 2012-12-31 pranešimą apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (4.65)-89-1090 ir 2012-12-31 pranešimą apie mokestinį patikrinimą Nr. (4.65)-88-190 į JAV išsiuntė 2013-04-17 raštu Nr. (11.33-30-2)-46-KD-1634, tačiau dėl skunde nenurodomų priežasčių Pareiškėjo atstovė su minėtais dokumentais susipažino tik praėjus 2 mėn., kas vėlgi iš esmės nepaneigia mokesčių administratoriaus teisės atlikti Pareiškėjo 2007 m. mokestinio patikrinimo.

Inspekcija atsakė į Pareiškėjo skundo argumentus, esą mokesčių administratorius apribojo Pareiškėjo teisę į gynybą, nes iki pat šio skundo Komisijai pateikimo nesudarė galimybių Pareiškėjo atstovams gauti dokumentų, kuriais grindžia savo išvadą, kopijų. Inspekcijos nuomone, įvertinus tai, kad Pareiškėjo atstovė tiek pastabų nagrinėjimo metu, tiek mokestinio ginčo metu pasinaudojo teise susipažinti su visais patikrinimo metu surinktais ir patikrinimo akte minimais dokumentais, laikytina, kad mokesčių administratorius iš esmės nepažeidė Pareiškėjo teisės į gynybą. Pažymėta, kad mokesčių administratorius 2013-09-10 raštu Nr. (11.32-30-2)-46-KD-5521 iš dalies patenkino Pareiškėjo prašymą, pateikė jo atstovei dokumentų, kuriais remiantis 2013 m. rugpjūčio 1 d. Pareiškėjui surašytame patikrinimo akte buvo padarytos išvados dėl mokesčių įstatymų pažeidimų ir kuriuose nėra paslapyje laikomos informacijos apie kitus mokesčių mokėtojus, kopijas (kitų Pareiškėjo prašyme išvardytų dokumentų kopijų nepateikė, nes juose yra paslapyje laikoma informacija apie kitus mokesčių mokėtojus ir ji nėra tiesiogiai susijusi su 2013-08-01 Pareiškėjo patikrinimo akte Nr. (4.65)-480-20 nustatytais mokesčių įstatymų pažeidimais). Inspekcija nurodo, kad suteikė galimybę Pareiškėjo atstovei susipažinti su visais skunde išvardytais dokumentais ir daryti išrašus, o minėta teise Pareiškėjo atstovė pasinaudojo. Akcentuojama, kad bet kurioje mokestinio ginčo stadijoje Pareiškėjas taip pat turi teisę susipažinti su visa mokestinio ginčo medžiaga ir Pareiškėjo atstovė šia teise pasinaudojo. Pažymėta, kad mokestiniu patikrinimu iš esmės yra siekiama patikrinti, ar konkretus mokesčių mokėtojas yra teisingai apskaičiavęs, deklaravęs ir sumokėjęs mokesčius už atitinkamą mokestinį laikotarpį, konkrečias teisingas pasekmes mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės srityje, atliekant mokestinį patikrinimą, mokesčių mokėtojui paprastai sukelia sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnai nustato mokesčių įstatymų pažeidimus (MAĮ 132 str. 1 ir 2 dalys). Tuo tarpu, nors mokesčių administratoriaus atsakymas pateikti tam tikrus su patikrinimo aktu

susijusius duomenis mokesčio mokėtojui teoriškai gali apsunkinti jo teisės pateikti pastabas įgyvendinimą, tačiau pats toks atsisakymas savaime niekaip nelemia mokesčių mokėtojo materialinių teisių ir pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje (LVAT 2014-07-31 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-1627/2014).

Atsižvelgiant į byloje nustatytą aplinkybių visumą, sprendime konstatuota, kad Pareiškėjas, būdamas susijęs su kitais fiziniiais asmenimis (akcininkais), pasinaudodamas savo padėtimi, įformino formalius paskolos sandorius, siekdamas gauti ir gaudamas pajamų, kurios pagal formalų jų įforminimo pobūdį nebūtų apmokestinamos pagal pajamų gavimo metu galiojusias GPMĮ nuostatas. Pažymėta, jog MAĮ 69 str. 1 dalies prasme, mokesčių administratorius surinko pakankamai įrodymų, jog paskolos sutartimis su nurodytais juridiniais asmenimis buvo siekiama tik mokesstinės naudos, o Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kurie pagrįstų jo poziciją apie ekonomiškai pagrįstus paskolinius teisinius santykius, todėl darytina išvada, kad mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjo gautas pinigines lėšas pripažino jo kitomis apmokestinamosiomis pajamomis ir nuo jų apskaičiavo 985 566 Lt GPM. Įvertinus Pareiškėjo 2009 m. GPM deklaracijoje deklaruotas pajamas ir deklaruotas PSD įmokas ir tai, kad 498 191,34 Lt iš UAB „N1“ ir 680 665,95 Lt iš UAB „E2“ gautos pinigines lėšas pripažintos kitomis pajamomis, Inspekcijos nuomone, pagrįstai apskaičiuotos 70 731 Lt PSD įmokos.

Pareiškėjas nesutinka su nurodytais Inspekcijos argumentais ir mano, jog jie nepagrindžia Skundžiamo sprendimo išvadų.

1. *Skunde nurodoma, kad mokesčių administratorius nepagrįstai teigia, kad Pareiškėjo sudaryti sandoriai neatitiko ekonominės logikos ir todėl nepagrįstai taiko MAĮ 69 straipsnio nuostatas bei nepagrįstai perkelia įrodinėjimo našą Pareiškėjui.*

Pareiškėjas remiasi gausia LVAT ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika. Teigia, kad LVAT praktikoje pripažįstama, kad MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos taikytinos tik tuo atveju, kai nustatoma, jog tiriamo sandorio tikslas yra vienintelis – gauti mokesstinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas turėjo iš šio sandorio atitinkamą mokesstinę naudą (LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-719/2007). Pagal LVAT atskirai įrodinėtina, kad mokesčių mokėtojas tokį elgesio variantą pasirinko turėdamas tikslą gauti mokesstinę naudą, o ne vedinas kitų tikslų (LVAT 2009-07-09 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁰²-830/2009). Vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokesstinį pranašumą pati savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojų teisėmis (tokį aiškinimą savo praktikoje pateikia ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT), pavyzdžiui, 2010-12-22 sprendime byloje Nr. C-103/09 *Weald Leasing Ltd*). Be to, apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausias jų ekonominei veiklai ir siekdami riboti mokesčių našą. Jei apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti tarp skirtingų sandorių, jis turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kad sumažintų savo mokesstinę skolą (ESTT 2010-12-22 sprendimas byloje Nr. C-277/09 *RBS Deutschland Holdings GmbH*). LVAT yra ne kartą pažymėjęs (pavyzdžiui, 2011-02-04 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-201/2011), kad joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokesstinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Anot LVAT, akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokesčines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Atskirai LVAT yra pažymėjęs, kad sprendžiant, ar analizuojamas sandoris (jų grupė) nebuvo sudarytas piktnaudžiaujant, reikia nustatyti realų tokio sandorio turinį ir paskirtį (į visiškai dirbtinį sandorio pobūdį, teisinius, ekonominius ir asmeninius sandoryje dalyvaujančių subjektų ryšius) ir į sandorio vykdymo pasekmes (pavyzdžiui, LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011).

Anot Pareiškėjo, vertinant, ar Inspekcija pagrįstai taikė MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, turėtų būti tikrinami tokie aspektai:

- ar Pareiškėjo sudaryti sandoriai, iš kurių jis gavo pajamas (paskolos sutartys) buvo visiškai dirbtiniai. Konstatuojant šių sandorių dirbtinumą, turėtų būti pagrįsta ir įrodyta, kad juos sudarant šalis neturėjo tikslo paskolinti / pasiskolinti pinigų (dėl ko paprastai yra sudaromos paskolos sutartys), o siekė po jais paslėpti kažkokius kitokius sandorius;

- ar Pareiškėjo sudaryti sandoriai buvo sudaryti vieninteliu tikslu – gauti mokesstinę naudą, t. y. ar nebuvo kitų, ekonomiškai ar kitaip pagrįstų tikslų, pavyzdžiui, rizikos ribojimas, investavimo formos pakeitimas ir kt.;

- tinkamai pagrindus, kad analizuojami sandoriai buvo dirbtiniai, sudaryti išimtinai siekiant gauti mokestinę naudą ir neturint jokių kitų ekonomiškai pagrįstų tikslų, turi būti atkuriamos iškreiptos ir / ar slepiamos aplinkybės, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, t. y. mokesčių administratorius, tinkamai įrodęs pirmąsias dvi aplinkybes, turėjo nustatyti, kokios iš tikrųjų pajamos buvo išmokėtos Pareiškėjui.

Pareiškėjo vertinimu, mokesčių administratorius savo poziciją, kad sandoriai neturėjo ekonominės logikos, o jais buvo siekiama išimtinai mokestinės naudos, grindžia padrikai pateiktais ir niekaip su sandorių tikslu nesusijusiais motyvais: (i) akcijų įsigijimo ir pardavimo kainų skirtumai, (ii) sudaroma daug sandorių, nors tikslas gali būti pasiekiamas sudarant vieną sandorį, (iii) paskolų sutartyse įtvirtinama sąlyga, kad paskola yra neatlygintinė, jei ji gražinama anksčiau nei po metų nuo paskolos sutarties sudarymo, (iv) Pareiškėjas, įgydamas reikalavimo teises, realiai jokių išlaidų nepatyrė, (v) Pareiškėjas galėjo daryti įtaką ginčijamų sandorių sudarymui, (vi) įmonės, su kuriomis Pareiškėjas sudarė sandorius, turėjo didelį nepaskirstytą pelną. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratoriaus argumentai niekaip nepagrindžia, kad sandoriais buvo siekiama išimtinai mokestinės naudos. Be to, atkreiptas dėmesys į tai, kad kai kurie mokesčių administratoriaus nurodyti sandoriai sudaryti dar 2001–2002 metais, t. y. jų pagrįstumo tyrimas apskritai nėra įmanomas, nes jie įvykdyti iki mokesčių apskaičiavimo / perskaičiavimo senaties termino pradžios.

1.1. Pareiškėjas pateikia argumentus dėl Inspekcijos nurodytų *sandorių kainos* aplinkybių reikšmės, sprendžiant aktualaus apmokestinimo atvejį. Akcentuotina, kad mokesčių administratorius, taip kruopščiai ir išsamiai analizuodamas akcijų pirkimo ir pardavimo sandorius, vykdytus Pareiškėjo iki 2003-01-01 (kuomet įsigaliojo GPMĮ), pamiršta, kad pagal tuo metu galiojusį Fizinį asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą, o tiksliau – jo 35 str. 20 punktą vertybinių popierių perleidimo pajamos buvo priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Tuo tarpu GPM lengvata, taikoma palūkanoms už gyventojų suteiktas paskolas, kurios pradamos gražinti ne anksčiau kaip po 366 dienų, įsigaliojo tik nuo 2003-01-01, kuomet visi akcijų perleidimo sandoriai, Inspekcijos vardijami kaip prielaida Pareiškėjui 2007–2008 m. išmokėti neapmokestinamas palūkanas, jau buvo sudaryti ir įvykdyti. Tokiu būdu, Pareiškėjo vertinimu, Inspekcija, sukeldama neva abejonę sandorių kainomis, ne tik nepagrindžia šių savo abejonų, bet ir visiškai neatskleidžia, kaip šie sandoriai tapo „mokesčių vengimo“ schemos dalimi, kai atitinkamos teisės normos, nustatančios palūkanų neapmokestinimą, dar nebuvo priimtos.

Pareiškėjo manymu, mokesčių administratorius taip pat nei vienu atveju nenurodo, kuriame konkrečiai sandoryje nurodyta kaina buvo iškreipta. Pavyzdžiui, Skundžiamo sprendimo 7 lapo priešpaskutinėje pastraipoje nurodoma, kad 2002-04-28 Draugija įsigijo 5 825 704 vnt. UAB „O1“ akcijų iš Pareiškėjo už 58 257 040 Lt, t. y. 10 Lt už vieną akciją, nors 2001-12-13 UAB „V3“ nekilnojamas turtas pardavė 35 012 300 vnt. šios įmonės akcijų už 92 063 560 Lt, t. y. 2,63 Lt už vieną akciją, UAB „T1“ pardavė 42 511 855 vnt. šios įmonės akcijų už 122 479 472 Lt, t. y. 2,88 Lt už vieną akciją, todėl Inspekcija daro niekuo nepagrįstą išvadą, kad mažesniu nei 5 mėn. laikotarpiu buvo galimybė įsigyti UAB „O1“ akcijas už 3,5–3,8 karto mažesnę kainą. Anot Pareiškėjo, vien aplinkybė, kad akcijų kaina 5 mėn. laikotarpiu svyravo, niekaip nepagrindžia fakto, kad sandorių kaina neatitiko rinkos kainos. Be to, mokesčių administratorius nesiima analizuoti, kuriame iš šių sandorių kaina buvo nurodyta neteisingai, nebando atkurti tariamai iškreiptų sandorio aplinkybių ir aiškiai įvardinti, kas kuriame sandoryje iš tiesų buvo neva apsimestinio ir dirbtinio, nei vienu atveju nėra pateikta nė vieno įrodymo, paneigiančio, kad kažkuri iš kainų yra netikra, neteisinga ar neatitinkanti rinkos kainos.

Pareiškėja pasisako ir dėl Inspekcijos argumento, kad 2004-12-17–2004-12-18 UAB „V4“ akcijų perleidimo UAB „V3“ metu abiejų įmonių akcijas kontroliavo tie patys fiziniai asmenys, todėl, perleisdami minėtos įmonės akcijas UAB „V3“ fiziniai asmenys turėjo numatyti, kad siekdama įmonių veiklos efektyvumo ir savarankiškumo UAB „V3“ turės perimti UAB „V4“ įsipareigojimus akcininkams, o sprendimus dėl įsipareigojimų perkėlimo sąlygų priimdavo minėti akcininkai ir jų valdoma įmonė UAB „V3“, o tai neva patvirtina akcininkų siekį gauti mokestinę naudą, t. y. įforminus 2005-12-30 paskolų sutartį palūkanų forma pateisinti piniginių lėšų gavimą, kurios būtų laikomos neapmokestinamomis pajamomis. Ši Inspekcijos išvada, Pareiškėjo vertinimu, kiek netikėta, turint omenyje tai, kad mokesčių administratorius pats sandorių kainos realumo netyrė, apsiribodamas abejonėmis, kad jeigu jau jos svyruoja, vadinasi, kažkas ne taip. Pareiškėjas primena, kad mokesčių administratoriui priklauso įrodinėjimo našta ir jam tenka pareiga pagrįsti savo išvadas, o ne apsiriboti faktų pavardijimu ir netikėtų išvadų darymu, plačiau jų nepagrindžiant, tuo pačiu reikalaujant, kad tokio pavardijimo „nepagrįstumą“ vėliau įrodinėtų Pareiškėjas.

1.2. Pareiškėjas pateikia argumentus dėl *sandorių sudėtingumo ir akcininko teisės pasirinkti investavimo formą*. Pareiškėjo vertinimu, mokesčių administratorius nepagrįstai teigia, kad sudėtinga sudarytų sandorių struktūra pagrindžia mokestinės naudos siekimo faktą. Visų pirma, Pareiškėjui akivaizdu, kad mokesčių administratorius analizavo didelės įmonių grupės, kurią valdė 9 susiję fiziniai asmenys, struktūrą, šis verslas apėmė didelį skaičių įvairių veiklos rūšių įmonių, kurias reikėjo efektyviai valdyti, užtikrinti pinigų srautus, vykdyti projektus, prireikus – perkelti veiklą į tam tikrą įmonę ir pan. Pareiškėjui akivaizdu, kad

tiesioginis pinigų pervedimas nėra vienintelis finansavimo būdas – tuo tikslu buvo perkeliama reikalavimo teisė, neturint lėšų išmokėti tam tikras sumas – suformuojamos paskolos. Tokie veiksmai, Pareiškėjo vertinimu, *laikytini normalia verslo praktika ir netampa mokesčių vengimu vien dėlto, kad mokesčių administratoriui sunku ją suprasti*. Pareiškėjui kyla klausimas, ar tokiu atveju, jei įmonės brangiai skolintųsi iš išorinių šaltinių ir tuomet išmokėtų lėšas akcininkams vietoj to, kad pasiskolintų tiesiogiai iš akcininkų, mokesčių administratoriui atrodytų kaip ekonominės logikos turintis veiksmas.

Dėl mokesčių administratoriaus teiginių, kad Pareiškėjas skolino dideles sumas susijusioms įmonėms siekdamas mokesstinės naudos, skunde pažymėta, kad skolinimas įmonėms (vietoj to, kad būtų investuojama į jos kapitalą) gali būti nulemtas ekonominių ir komercinių priežasčių ar kitų tikslų, kurie neturi nieko bendro su mokesčiais: tai gali tiesiog būti efektyviau dėl paprastesnių korporatyvinių reikalavimų procedūrų ir kapitalo mobilumo: paskolą suteikti / gauti paprasčiau, nes didinant ar mažinant įstatinį kapitalą būtinas akcininkų sprendimas, įstatų keitimas, tokio fakto išviešinimas registruose ir t. t. Taigi paskolų teikimas įmonėms savaime, nenustačius visiško tokių skolinimo sandorių dirbtinumo, negali būti pagrindas pripažinti, kad paskolų sutartys buvo sudarytos išimtinai mokesčiais tikslais.

1.3. Dėl paskolų, gražintų anksčiau nei po metų, neatlygintinumo, skunde pažymėta, kad tokia sutarties nuostata visiškai nereiškia, kad paskolos sutartis yra apsimestinė, ši nuostata ne tik reiškia, kad paskolos davėjas gauna mokesstinę naudą, jeigu paskola pradeda gražinti ne anksčiau nei po 366 dienų (kaip tas įtvirtinta GPMĮ), bet dar reiškia ir tai, kad paskolos gražinimo anksčiau atveju ne tik kad nebus gauta mokesstinė nauda, bet apskritai nebus gautos palūkanos. Pareiškėjo vertinimu, nelogiška ir neprotinga teigti, kad normaliomis rinkos sąlygomis veikiantys asmenys sutiktų atsisakyti pajamų apskritai vien dėl to, kad jiems neatsirastų prievolė mokėti mokesčius nuo palūkanų. Vadovaujantis ekonomine logika, kad trumpalaikių (iki 1 metų) lėšų poreikis akcijas įsigijusių įmonių versle tuo metu buvo labai mažas arba praktiškai neegzistavo, todėl laikyta, kad iki 1 metų trukmės paskolos neturi vertės, todėl yra neatlygintinės (alternatyva lėšas laikyti bankuose Pareiškėjui nebuvo patraukli dėl bankų bankroto rizikos ir menkos indėlių draudimo sumos). Atkreiptas dėmesys ir į tai, kad mokesčių administratorius šalia paskolos sutarčių, pagal kurias Pareiškėjui mokėtos palūkanos, analizavo ir neatlygintines paskolas sutartis, tačiau dėl jų realumo abejonių neturėjo. Tai dar kartą parodo, kad Inspekcijos pozicijai trūksta nuoseklumo.

1.4. Dėl Pareiškėjo neva realiai nepatirtų akcijų įsigijimo, paskolų teikimo išlaidų skunde pažymėta, kad mokesčių administratorius analizuoja 2001 metais vykdytus sandorius, kurie niekuomet iki pat 2013 metų nebuvo ginčyti mokesčine tvarka. Pareiškėjui kyla klausimas, ar realiomis išlaidomis Inspekcija laiko tik tiesioginius betarpiškus mokėjimus pagal sandorius, taip visiškai ignoruodama eilę sandorių, lėmusių iš tų sandorių kilusius įsipareigojimus. Pareiškėjo nuomone, įsiskolinimas, kuris buvo pakeistas į paskolą, egzistavo realiai, t. y. kilo iš atitinkamų sandorių, todėl teigiant, kad nepatirtos paskolų teikimo išlaidos, sėkmingai galima būtų teigti, kad nebuvo gautos ir pajamos.

Inspekcija, Skundžiamo sprendimo 8 lape atsakydama į šiuos Pareiškėjo argumentus, nurodė, kad būtent taip yra sudaryti akcijų pirkimo–pardavimo sandoriai, kai akcijos įsigyjamoms pigiau ir neužilgo parduodamos brangiau, įsipareigojimų perkėlimo, paskolų sandorių ir jų pagrindu suformuoti įsipareigojimai, kurių pagrindu buvo pasirašyta minėta paskolos sutartis ir pagal ją išmokėtos palūkanos, leidžia daryti išvadą, jog „realių“ išlaidų nebuvo patirta. Taigi Inspekcija iš esmės pakartoja savo argumentą, kad įsipareigojimai pagal paskolos sutartis buvo suformuoti kitų sandorių pagrindu, visiškai neatsakydama į Pareiškėjo argumentą, kaip neįrodžius šių prieš tai sudarytų sandorių dirbtinumo ir nepagrindus jų kainos neadekvatumo, gali būti daroma išvada, kad šių sandorių pasėkoje susidarę įsipareigojimai yra „nerealūs“ ir kodėl tik pinigų išmokėjimas (o ne, pavyzdžiui, reikalavimo teisės atsisakymas) gali būti laikoma „realiomis“ fizinio asmens išlaidomis.

1.5. Pareiškėjas pateikia argumentus dėl Inspekcijos sprendimo motyvų dėl Pareiškėjo įtakos susijusių įmonių priimamiems sprendimams. Pareiškėjui akivaizdu, kad Pareiškėjas visose minimose įmonėse, iš kurių jis gavo palūkanų pajamas, buvo mažumos akcininkas (jo valdoma dalis visais atvejais buvo apie 7 proc. akcijų), todėl jis negalėjo daryti esminės įtakos šių įmonių priimamiems sprendimams. Nurodo, kad paprastai tokie sprendimai kaip įmonių reorganizavimas, įstatinio kapitalo mažinimas, reikalavimo teisių perkėlimas priimami remiantis balsų dauguma, o lemiamą sprendimą priima didžiąją akcijų dalį valdantys asmenys. Pareiškėjo manymu, vien faktas, kad Pareiškėjas ir jo broliai yra susiję asmenys pagal GPMĮ, nėra pats savaime pagrindas visus sandorius, kuriuose jie dalyvauja, perkvalifikuoti mokesčių tikslais. Akcentuoja, kad Inspekcija nenurodė, kaip Pareiškėjo ir jo brolių sąsaja įtakoją sandorius, kuriuos ji nori perkvalifikuoti, t. y., kokiu konkrečiu būdu ir kokios konkrečios sąlygos neatitinka nesusijusių asmenų sudaromų sandorių ir kodėl. Pareiškėjas teigia, kad vien apsiribojimas nurodymu dėl asmenų sąsajumo neduoda pagrindo be papildomo argumentavimo neatsižvelgti į sudarytų sandorių formą ir turinį.

Atkreiptas dėmesys į tai, kad Pareiškėjas, kaip sandorio šalis, privalėjo pasirašyti paskolos sutartis su paskolos gavėjomis, todėl Pareiškėjui nesuprantama, kaip mokesčių administratoriaus argumentas, kad jis jas

pasirašė, susijęs su tų sutarčių formos ir turinio santykiu, kurį Inspekcija kvestionuoja. Atitinkamai Pareiškėjui nesuprantama, kaip su MAĮ 69 str. nuostatų taikymu susijęs Inspekcijos argumentas, kad Pareiškėjas balsavo priimant sprendimus susijusiose įmonėse. Pareiškėjas mano, kad net jei būtų balsavęs prieš, tai nebūtų pakeitę įmonių sprendimo. Pareiškėjui kyla klausimas, ar toks jo balsavimas prieš siūlomus sprendimus būtų turėjęs esminės įtakos mokesčių administratoriaus atliktam sandorių perkvalifikavimui.

1.6. *Pareiškėjas pateikia argumentus dėl neišmokėtų dividendų.* Pabrėžta, kad tiek analizuodamas Pareiškėjo sandorius su UAB „V3“, tiek su UAB „N1“, mokesčių administratorius nuolat akcentavo, kad šios įmonės turėjo ypač didelę sukauptų dividendų sumą, kuri nebuvo išmokėta akcininkams. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija daro keistą ir logiškai sunkiai suvokiamą išvadą, jog, įvertinus Pareiškėjo akcijų pirkimo-pardavimo ir paskolų sandorių aplinkybes, Pareiškėjo palūkanų forma gauta piniginių lėšų suma yra Pareiškėjo kitos pajamos, gautos iš UAB „V3“ ir UAB „N1“. Pareiškėjas konstatuoja, kad atkurdamas aplinkybes, kurias, neva, šalys nusiėpė, mokesčių administratorius neteigė, kad gautos lėšos yra skirstomas pelnas. Atitinkamai Pareiškėjui lieka visiškai neaišku, kokią įtaką Inspekcijos išvadoms turi faktas, kad minėtos įmonės palūkanas Pareiškėjui mokėjo iš veiklos pajamų, o pelno akcininkams neskirstė.

Pastebėta, kad palūkanos paprastai pripažįstamos leidžiamais atskaitymais apskaičiuojant pelno mokesť. Kyla klausimas, ar UAB „V3“ ir UAB „N1“ pripažino leidžiamais atskaitymais Pareiškėjui išmokėtas palūkanas, ir, jeigu taip, vadinasi, paskolą ji naudojo savo veikloje, kas dar kartą pagrindžia paskolos sandorio realumą ir ekonominę logiką.

Papildomai pažymėta, kad pajamos iš paskirstytojo pelno ginčui aktualiais laikotarpiais apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu, o ne 27 ar 24 proc. GPM tarifu (kuriuo mokesčių administratorius apmokestinimo Pareiškėjo gautas neva „kitas“ pajamas). Pareiškėjas šį argumentą nurodė savo skunde Inspekcijai, tačiau Inspekcija Skundžiamame sprendime iš esmės apsiribojo teiginiu, kad *patikrinimo metu nenustatyta, kad įmonės išmokėtos lėšos buvo dividendai*. Pareiškėjui visiškai neaišku, kodėl, pavyzdžiui, UAB „N1“, neturėdama lėšų išmokėti sumažintą įstatinį kapitalą, turėjo laisvų lėšų išmokėti akcininkams kitas pajamas, bet ne dividendus.

Pareiškėjui akivaizdu, kad nenuosekli Inspekcijos pozicija tik dar kartą patvirtina, kad mokesčių administratorius skundžiamame sprendime apsiriboja faktų vardijimu, apibūdindamas juos kaip neva negatyvius Pareiškėjo atžvilgiu, tačiau realiai jokių išvadų iš faktų nedaro ir aiškiai neįvardija, kokias neva iškreiptas aplinkybes atkuria.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytus argumentus, Pareiškėjui akivaizdu, kad Inspekcijos motyvai niekaip neįrodo, kad Pareiškėjo sudaryti paskolų sandoriai buvo dirbtiniai (kad juose nebuvo paskolų teisinių santykių turinio). Mokesčių administratorius neteigia, kad paskolų gavėjai negavo naudos iš tokių paskolų, nenaudojo lėšų, kurių neišmokėjo Pareiškėjui pagal kitus įsipareigojimus, savo veikloje ir pan., o apsiribojo tik paminėjimu, kad realiai paskolų gavėjai paskolų negavo, tačiau logiška ir akivaizdu tai, kad neprivalėdami išmokėti įsiskolinimų, susidariusių pagal kitus sandorius, paskolos gavėjai akivaizdžiai gavo ekonominę naudą. Pareiškėjui akivaizdu, kad neįrodžius priešingai, iš atitinkamų sandorių, sudarytų siekiant ekonominės naudos, gautos pajamos turi būti kvalifikuotos kaip atitinkančios tų sandorių turinį (t. y. sandorių pripažinimas paskolos sandoriais, o palūkanų pagal tokius sandorius pripažinimas „kitoms pajamoms“ prieštarautų elementariai logikai). Iš esmės Inspekcijos minimas argumentas, jog akcininkas pakeitė investicijas į įmonės kapitalą investicijomis į įmonę paskolų pavidalu (skundžiamo sprendimo 10 lapo 2 pastraipa), yra visiškai pakankamas pagrįsti paskolų sutarčių sudarymo ekonominę logiką.

Apibendrinamas Pareiškėjas teigia, kad mokesčių administratorius, siekdamas perkvalifikuoti Pareiškėjui pagal paskolų sutartis išmokėtas palūkanas į kitas pajamas, (1) neįrodė, kad paskolos nebuvo teikiamos (nepaneigė jų formos), (2) nepagrindė, kad tokių sutarčių vienintelis tikslas buvo gauti mokesstinę naudą (priešingai, pati Inspekcija nustatė ir kitų ekonomiškai ir logiškai pagrįstų tikslų), taigi, logiška, kad ir (3) nesugebėjo atkurti jokių iškreiptų ar paslėptų aplinkybių, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Todėl Pareiškėjui akivaizdu, kad MAĮ 69 str. nuostatos Pareiškėjo atžvilgiu buvo taikytos nepagrįstai.

Taip pat pabrėžta, kad mokesčių administratorius nepagrįstai įrodinėjimo našta perkelia Pareiškėjui, nuolat pabrėždamas, kad Pareiškėjas kažko nepagrindė. Pažymėta, kad Inspekcija Skundžiamame sprendime iš esmės užima poziciją, kad Pareiškėjas nepagrindė tam tikrų aplinkybių (sandorių sudarymo tikslų), tačiau yra priešingai – Inspekcijos pozicija, pagrįsta faktų išdėstymu ir loginiu pagrindu neparemtų išvadų padarymu, pagrindiniu motyvu nurodant aplinkybę, kad Pareiškėjas kažko nepagrindė (o tiksliau, nepagrindė Inspekcijos išdėstytą faktinių aplinkybių tikslą), neatitinka elementarių įrodinėjimo pareigos standartų, kuriuos turėtų atitikti mokesčių administratoriaus Pareiškėjui apskaičiuojamų mokesčių pagrindimas. Pareiškėjui akivaizdu, kad visų pirma mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus, nes priešingu atveju tokie sprendimai būtų niekiniais ir nulemti besąlyginiam naikinimui (LVAT

2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A556-1527/2010, 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, 2008-01-18 nutartis adm. byloje Nr. A-756-76/2008).

Pareiškėjas pateikia papildomus motyvus dėl Pareiškėjo sandorių su UAB „V3“.

Skunde nurodoma, kad mokestinio patikrinimo metu Vilniaus AVMI teigė, kad kreditoriniai reikalavimai, kurių pagrindu Pareiškėjas 2007–2008 m. gavo 3 167 090,44 Lt palūkanų iš UAB „V3“, faktiškai susidarė dėl 2001–2002 m. vykdytų akcijų pirkimo pardavimo sandorių su kitomis įmonėmis, todėl vertinama palūkanų gavimo aplinkybės, Vilniaus AVMI išanalizavo šiuos sandorius.

Nurodoma, kad Pareiškėjas (kartu su kitais 8 fiziniams asmenimis) 2001-12-30 iš E. H. S.A įsigijo 5 825 704 vnt. UAB „O1“ akcijų už 66 389 140 Lt. Vėliau, 2002-04-28 visi 9 fiziniai asmenys savo turėtas UAB „O1“ akcijas pardavė Draugijai už 791 535 850 Lt (10 Lt už vieną akciją): Pareiškėjas (su sutuoktine) pardavė 5 825 704 vnt. akcijų už 58 257 040 Lt. Draugija įsipareigojo atsiskaityti dalimis iki 2012-12-31. Draugija iki 2011 m. valdė 100 proc. UAB „O1“ akcijų. Draugija fiziniams asmenims už įsigytas UAB „O1“ akcijas 2002-12-06–2003-05-02 sumokėjo 160 223 694 Lt (tame tarpe Pareiškėjui – 11 792 465 Lt).

Nurodoma, kad pagal 2003-01-30 skolos perkėlimo sutartį UAB „T1“ perėmė Draugijos 76 341 600 Lt skolą aukščiau nurodytiems fiziniams asmenims pagal 2002-04-28 UAB „O1“ akcijų pirkimo-pardavimo sutartis (tarp jų Pareiškėjui – 5 618 742 Lt). Draugija savo ruožtu perėmė UAB „T1“ 76 341 600 Lt skolą UAB „O1“ už nekilnojamąjį turtą pagal 2001-12-21 pirkimo-pardavimo sutartis. UAB „T1“ įsipareigojo atsiskaityti su fiziniams asmenimis dalimis iki 2012-12-31.

Nurodoma, kad pagal 2003-01-30 skolos perkėlimo sutartį UAB „V4“ perėmė Draugijos 554 970 556 Lt skolą aukščiau nurodytiems fiziniams asmenims pagal 2002-04-28 UAB „O1“ akcijų pirkimo-pardavimo sutartis (tame tarpe Pareiškėjui – 40 845 833 Lt). Draugija perėmė UAB „V4“ 554 970 556 Lt skolą UAB „O1“ už nekilnojamąjį turtą pagal 2002 m. gegužės mėn. pirkimo-pardavimo sutartis. UAB „V4“ įsipareigojo atsiskaityti su fiziniams asmenimis dalimis iki 2012-12-31.

Nurodoma, kad dalį skolos, susidariusios už UAB „O1“ akcijas, UAB „V4“ ir UAB „T1“ grąžino Pareiškėjui 2003–2005 m. laikotarpiu. Pastebėta, kad jeigu Pareiškėjo pajamos iš UAB „O1“ akcijų pardavimo būtų laikomos ne akcijų pirkimo-pardavimo pajamomis, Vilniaus AVMI, tikrindama Pareiškėjo GPM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą už 2003 metus, tą būtų nustačiusi 2004-10-15 patikrinimo akte Nr. 35-04-10-61, kuris buvo patvirtintas 2004-10-26 patikrinimo pažyma. Todėl Inspekcijos teiginiai dėl 2002 metais vykdyto UAB „O1“ akcijų pardavimo Draugijai, kuriuo neva buvo tik suformuotas įsipareigojimas *inter alia* Pareiškėjui prieštarauja Vilniaus AVMI nustatytiems faktams. Kadangi UAB „O1“ akcijų pardavimo pajamos laikytinos vertybinių popierių pardavimo pajamomis, todėl tolimesnis jų skolos, susidariusios iš šio sandorio perkėlimo, nepakeičia jų prigimties Pareiškėjo rankose.

Skunde teigiama, kad Vilniaus AVMI patikrinimo akte nurodė, kad pagal 2005-12-30 trišales sutartis UAB „V4“ perleido UAB „V3“ 417 392 834,57 Lt dydžio įsipareigojimus fiziniams asmenims. Iš jų – 415 967 484,17 Lt UAB „V4“ skola 9 fiziniams asmenims pagal 2003-01-30 skolos perkėlimo sutartį (tame tarpe 30 762 937,57 Lt skola Pareiškėjui).

Skunde nurodoma, kad tokiu būdu pagal Pareiškėjo, UAB „V3“ ir UAB „V4“ pasirašytą trišalę 2005-12-30 kreditorinio reikalavimo perleidimo ir novacijos sutartį UAB „V3“ įsipareigojo sumokėti Pareiškėjui 30 762 937,57 Lt. UAB „V3“ prievolė sumokėti Pareiškėjui 30 762 937,57 Lt pakeista į prievolės grąžinti paskolas:

2 620 391,57 Lt pagal 2005-02-09 paskolos sutartį (beprocentė). Pagal 2005-02-09 paskolos sutartį susidariusius įsipareigojimus UAB „V3“ visiškai įvykdė iki 2008 m. pabaigos.

28 142 546 Lt pagal 2005-12-30 paskolos sutartį (palūkanų norma keičiama kas kiekvieną 12 mėnesių laikotarpį – 12 mėn. VILIBOR + 0,7 proc. marža, grąžinimo terminas iki 2010-12-30). Pagal 2005-12-30 paskolos sutartį UAB „V3“ 2005 – 2008 m. laikotarpiu apskaičiavo 3 167 090,44 Lt mokėtinų palūkanų.

Nurodoma, kad perleisdama 417 392 834,57 Lt įsipareigojimus pagal aukščiau nurodytas trišales sutartis įmonei UAB „V3“, UAB „V4“ įsipareigojo jai sumokėti 417 392 834,57 Lt. Šis įsipareigojimas buvo padengtas 2005-12-30 UAB „V3“ ir UAB „V4“ pasirašius įskaitymo sutartį, kurioje nurodyta, kad pagal 2005-12-30 kreditorinio reikalavimo perleidimo ir novacijos sutartis susidariusi UAB „V4“ mokėtina 417 392 834,57 Lt suma UAB „V3“ įskaitoma į UAB „V3“ mokėtiną 417 392 834,57 Lt sumą UAB „V4“. Taigi, Pareiškėjo vertinimu, reikalavimo perleidimas ir novacija, turint omenyje, kad vertybinių popierių pardavimo pajamos buvo gautinos, buvo normali tolimesnių įsipareigojimų pagal sutartis vykdymo tąsa.

Vertinant mokesčių administratoriaus poziciją teisėtumo ir pagrįstumo požiūriu, Pareiškėjui akivaizdu, kad mokesčių administratorius visiškai netyrė, kokiu tikslu eilę metų buvo sudaromi Vilniaus AVMI Patikrinimo akte ir Skundžiamame sprendime išvardinti UAB „V4“, UAB „V3“ ir kitų įmonių sandoriai. Nurodoma, kad vien faktas, kad įmonės tarpusavyje vykdo sandorius, kurių pasėkoje vyksta priešpriešinių reikalavimų įskaitymai, dar visiškai nereiškia, kad tokių sandorių ir iš jų kylančių reikalavimų nėra. Pastebėta,

kad jų egzistavimo neginčija ir Inspekcija. Todėl, Pareiškėjo vertinimu, mokesčių administratoriaus sudaromas įspūdis, kad įmonės nuolat nuo 2001 m. sudarinėdavo nepaaiškinamus sandorius dėl nepaaiškinamų tikslų reiškia tik tiek, kad mokesčių administratorius tų tikslų nesuprato.

Pabrėžta, kad skolų perėmimas tarp Draugijos ir UAB „V4“ bei UAB „T1“ nebuvo neatlygintinis. Todėl Pareiškėjui visiškai neaišku, kas konkrečiai iš visų plačiai patikrinimo akte bei skundžiamame sprendime aprašytų sandorių kelia abejonių Inspekcijai ir leidžia jai dėl šios abejonės egzistavimo daryti išvadą, kad vienintelis aprašytų sandorių tikslas (visų jų, nes jeigu nebūtų sudarytas kažkuris vienas, nebūtų sudarytas kitas, vėliau trečias ir taip toliau iki pat paskolos sutarties, kurios forma jau pripažįstama neatitinkančia turinio ir sudaryta tik tikslu išvengti mokesčio) buvo Pareiškėjo mokesstinės naudos siekimas.

Taip pat skunde teigiama, kad nustatyta, kad beveik visą UAB „O1“ įstatinį kapitalą 2001-11-23 – 2001-12-28 suformavo UAB „V3“ nekilnojamas turtas ir UAB „T1“ nepiniginiais įnašais – 791 525 850 Lt vertės nekilnojamoju ir kilnojamuoju turtu. Didžiąją dalį šio turto UAB „O1“ pardavė: 2001 metais – UAB „V3“ nekilnojamas turtas ir UAB „T1“, 2002 m. gegužės mėn., t. y. po 2002-04-28 akcijų pardavimo Draugijai, pardavė nekilnojamojo turto UAB „V4“ už 703 148 902 Lt. 2003-01-30 didžiąją dalį UAB „V4“ skolos (554 970 556 Lt) ir UAB „T1“ skolos (76 341 600 Lt) perėmė Draugija, t. y. iš viso perėmė 631 312 156 Lt dydžio įsipareigojimus UAB „O1“ (tokiu būdu perleido likusius įsipareigojimus fiziniams asmenims už UAB „O1“ akcijas). Atitinkamai 2003-05-26 buvo sumažintas UAB „O1“ įstatinis kapitalas ir ši įmonė tapo skolinga Draugijai 743 269 500 Lt. Tokiu būdu, mokesčių administratoriaus nuomone, fiziniams asmenims parduotų UAB „O1“ akcijų vertė buvo suformuota iš su Pareiškėju susijusių įmonių turto, kuris vėliau, mokesčių administratoriaus teigimu, buvo perleistas Pareiškėjo valdomoms įmonėms, o tokiu būdu susidarę įmonių tarpusavio įsipareigojimai padengti anuliuojant Draugijos turimas UAB „O1“ akcijas. Iš to mokesčių administratorius padarė išvadą, kad didžioji dalis UAB „O1“ akcijų Draugijai nebuvo reikalinga.

Tačiau šioje vietoje Pareiškėjui kyla klausimas, kodėl Inspekcija ignoravo faktą, kad Draugija iš savo valdomos UAB „O1“ gavo dividendų pajamų ir pajamų dėl sumažinto įstatinio kapitalo. Be to, Pareiškėjas akcentuoja, kad visiškai pamiršamas ir kitas faktas, t. y. kad Draugija, gavusi tiesioginę finansinę naudą iš įsigytos įmonės, kad ir sumažinusi jos įstatinį kapitalą, vis dar valdė UAB „O1“ akcijas, o ši, matyt, valdė kažkokį turtą (kadangi Vilniaus AVMI vartoja tokias formuluotes, kaip „didžioji dalis turto parduota“, „beveik visas turtas“, „sumos“, artimos „kitoms sumoms“, o dokumentus Pareiškėjui ir jo atstovams atsisako pateikti, taigi turi būti daromos tokios loginės išvados, kaip kad pavyzdžiui, parduotas ne visas turtas, suma nėra tapati ir pan.).

Skunde nurodoma, kad Inspekcija sprendime pažymėjo, kad Draugija už UAB „O1“ akcijas fiziniams asmenims sumokėjo 160 223 694 Lt, tačiau atsiskaitė ne iš savo lėšų, o iš UAB „O1“ suteiktų paskolų (111 957 350 Lt) ir šios įmonės dividendų (48 284 480,60 Lt). Iš to Inspekcija padarė išvadą, kad Draugija, įsigydama UAB „O1“ akcijas, neturėjo finansinių galimybių už jas atsiskaityti, tačiau ignoravo aplinkybę, kad yra daugiau nei įprasta turto įsigijimą finansuoti ne vien nuosavomis, bet ir skolintomis lėšomis. Tokia praktika, Pareiškėjo nuomone, yra normali, be to, dividendai yra nuosavos lėšos nuo to momento, kai yra gaunamos akcininko.

Skunde nurodoma, kad papildomai Inspekcija atkreipė dėmesį į tai, kad realus UAB „V4“ ir UAB „V3“ įsipareigojimų akcininkams šaltinis buvo 2002-04-28 UAB „O1“ akcijų pardavimo Draugijai sandoris. 2002-04-28 akcijų pirkimo-pardavimo Draugijai sutartyse ir 2003-01-30 skolos perkėlimo UAB „V4“ sutartyje su akcininkais įsipareigota atsiskaityti iki 2012-12-31, todėl tiek UAB „V4“, kurios veikla yra ypač pelninga, tiek UAB „V3“, disponuodama pelningos įmonės akcijomis, turėjo realias galimybes atsiskaityti su akcininkais pagal 2002-04-28 ir 2003-01-30 sandorių sąlygas (iki 2012-12-31 ir be palūkanų). Todėl, Pareiškėjo nuomone, Inspekcijos pasvarstymai apie šių įmonių mokumą yra daugiau nei keisti.

Pareiškėjui kelia abejonių, ar pradedant 2001 metais (kuomet pradėta mokesčių administratoriaus analizuota sandorių grandinė), dar net negaliojant GPMĮ, buvo verta atlikinėti eilę korporatyvinių sandorių vien tam, kad 2007–2008 metais (t. y. po 6–7 metų) išmokėti Pareiškėjui neapmokestinamas palūkanas pagal paskolos sutartį. Atsakydama į šį Pareiškėjo argumentą Inspekcija nurodė, kad *nustatytų aplinkybių visuma leidžia daryti išvadą, kad įsipareigojimai, kurių pagrindu išmokėtos palūkanos, suformuoti minėtų analizuotų sandorių tarp susijusių asmenų pagrindu, leidžia Pareiškėjui po tam tikro laiko gauti kitų pajamų, kurios Pareiškėjo nebuvo apmokestintos*. Pareiškėjas akcentuoja, kad Inspekcija iš esmės tik perfrazavo Pareiškėjo teiginį, t. y. kad Pareiškėjas gavo pajamų, kurios buvo neapmokestintos, niekaip neatsakydama į Pareiškėjo iškeltą argumentą. Tai Pareiškėjui skunde leidžia daryti išvadą, kad Inspekcija neturi jokių argumentų, kaip ir jokių loginių paaiškinimų, ar vien siekiant mokesstinės naudos 6–7 metus buvo sudaromi įvairūs sandoriai. Tai, Pareiškėjo vertinimu, tik patvirtina, kad jos pasamprotavimai apie mokesstinę naudą yra ne tik nepagrįsti, bet ir nelogiški.

Apibendrinant pažymėta, kad visi aukščiau aprašyti sandoriai turėjo aiškius tikslus, nesusijusius su mokesstinės naudos siekimu, o skundžiamo sprendimo išvados yra nepagrįstos, motyvacija apsiriboja faktų

(sandorių ir jų vykdymo) aprašymu, kas visiškai nepagrindžia jų sudarymo tikslo. Pareiškėjo vertinimu, Inspekcija, neginčydamą pačių sandorių mokestine (ne civiline) tvarka, nenurodydama jokių iškreiptų ir slepiamų aplinkybių, kurios neatitiktų sandorių turinio, lyginant su jų forma, nepagrindė, kad paskolų sutartys, pagal kurias buvo išmokėtos palūkanos Pareiškėjui, buvo netikros, apsimestinės ar po jomis buvo slepiami kiti sandoriai.

Pareiškėjas pateikia papildomus motyvus dėl sandorių su UAB „N1“

Nurodoma, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, kad 2009 m. pagal 2008-05-06 paskolos sutartį Nr. 20080506/JN-NDXE/A Pareiškėjas gavo 498 191,34 Lt palūkanų iš UAB „N1“. Jo paskolos suma sudarė 3 639 871,73 Lt. Kreditoriniai reikalavimai, kurių pagrindu Pareiškėjui buvo išmokėtos palūkanos, faktiškai susidarė dėl UAB „N1“ 2006-01-23 akcininkų sprendimu atlikto UAB „N1“ įstatinio kapitalo mažinimo. Teigiama, kad Inspekcija išsamiai aprašė (Skundžiamo sprendimo 8–9 psl.), kokių sandorių pagrindu Pareiškėjas įsigijo UAB „N1“ akcijas (kada, iš ko, iš kokių pajamų apmokėjo). Taip pat nurodė, kad 2006-01-23 bendrovės akcininkų sprendimu UAB „N1“ įstatinis kapitalas sumažintas iki 100 000 Lt, anuliuojant 204 900 000 vnt. akcijų bei sumokant kiekvienam akcininkui už kiekvieną jo turimą anuliuotą akciją po 1 Lt (akcininkų sprendime įstatinio kapitalo mažinimo tikslas nėra nurodytas). Mažinant įstatinį kapitalą buvo anuliuota 14 326 608 vnt. Pareiškėjui priklausiusių akcijų, sumokant Pareiškėjui 14 326 608 Lt (liko 6992 vnt. akcijų, kurios sudarė 6,992 proc. įstatinio kapitalo). Mokesčių administratorius nurodė, kad UAB „N1“ akcininkai priėmė sprendimą sumažinti įmonės įstatinį kapitalą, nors įmonė laisvų piniginių lėšų akcininkams išmokėti neturėjo, iš to padarė išvadą, kad sumažinus įmonės įstatinį kapitalą buvo siekiama pakeisti investicijų formą į įmonę: akcininkų investicijas į įstatinį kapitalą, kurių pagrindu gaunami dividendai yra laikomi apmokestinamomis pajamomis, pakeisti suteiktomis paskolomis, bei pasirašius 2008-05-06 paskolos sutartį pateisinti palūkanų forma gautas pinigines lėšas, kurios nebūtų priskiriamos apmokestinamoms pajamoms. Pažymima, kad atsakydama į Pareiškėjo skunde Inspekcijai iškeltus klausimus, kodėl investicijų formos į įmones pasikeitimas nelaikomas verslo logika, Inspekcija nurodė, kad minėtas sandoris UAB „N1“ buvo nenaudingas, paskolų forma šiai bendrovei nebuvo suteikta papildomų išteklių, todėl padaryta išvada, kad įforminant paskolų sutartis buvo siekiama išimtinai mokesčių tikslų. Pareiškėjui neaišku, kodėl įmonei naudingų kapitalo struktūros keitimu laikomas tik papildomų piniginių lėšų ar kito turto įnešimas į kapitalą, nors akivaizdu, kad prievolės tuoj pat išmokėti akcininkams lėšas pakeitimas į paskolą, pagal kurią mokėjimo terminas nukeliamas, išsprendžia įmonės pinigų srautų subalansavimo ir skolinimosi iš trečiųjų asmenų poreikio klausimą, o tai įmonei yra naudinga.

Pareiškėjas skunde nurodo ir tai, kad pagal Akcinių bendrovių įstatymo 38 straipsnio 3 dalies reikalavimus, įmonės nuosavas kapitalas privalo būti didesnis nei pusė įstatinio kapitalo. Taigi išlaikyti didelį įstatinį kapitalą įmonei reikalingos papildomos lėšos, todėl išnykus poreikiui turėti didelį įstatinį kapitalą, buvo priimtas sprendimas jį sumažinti. Toks sprendimas, Pareiškėjo vertinimu, yra normalus ekonomine logika ir ūkišku požiūriu pagrįstas veiksmas.

Nurodoma, kad Paskolos sutarčių sudarymo realumą pagrindžia ir pačios Inspekcijos nurodomas faktas, kad UAB „N1“ neturėjo finansinių galimybių išmokėti akcininkams pinigų. Natūralu, kad tokiu atveju skola akcininkams tapo paskola. Be to, kad paskolos iš akcininkų buvo normali tos grupės įmonių verslo praktika, parodo eilė Patikrinimo akte minimų paskolos sutarčių, o taip pat eilė patikrinimo medžiagoje esančių paskolos sutarčių, bei, manytina, eilė mokesčių administratoriaus neanalizuotų paskolos sutarčių, sudarytų tarp kitų UAB „N1“ akcininkų ir kitų jų valdomų įmonių.

Pareiškėjui akivaizdu, kad UAB „N1“ įstatinio kapitalo mažinimas ir jo pagrindu susiformavusi skola akcininkams yra natūralių verslo sprendimų pasekmė, todėl pagal paskolos sutartį išmokėtų palūkanų apmokestinimui taikyti MAĮ 69 str. nuostatų nėra pagrindo.

Pareiškėjas pateikia papildomus motyvus dėl Pareiškėjo sandorių su UAB „E2“

Nurodoma, kad Inspekcija akcentuoja, kad E3, UAB neatsiskaitė už 2008-04-09 įsigytas UAB „E2“ akcijas, o 2008-07-09 prievolę sumokėti už akcijas pakeitė į prievolę gražinti paskolas, 2008-07-17 reorganizacijos metu E3, UAB prievolės perėmė UAB „E2“. Pažymėta, kad 2008-04-29 jau buvo parengtos reorganizavimo sąlygos, pagal kurias E3, UAB prijungiama prie UAB „E2“, todėl pasirašant 2008-07-09 paskolos sutartį buvo žinoma, kad E3, UAB pagal šią paskolos sutartį nereikės atsiskaityti. Pareiškėjas akcentuoja, kad E3, UAB, įsigydama UAB „E2“ akcijas ir prisiimdama, Vilniaus AVMI teigimu, ekonomiškai netikslingus didelius finansinius įsipareigojimus akcininkams, be minėtų įsipareigojimų įsigijo ir UAB „E2“ akcijas. Jų vertės Inspekcija neinvestiguoja. Tai, kad paskolos akcininkams, E3, UAB prijungus prie UAB „E2“, perėjo UAB „E2“, yra normalu, nes E3, UAB po šio reorganizavimo nebeegzistavo. Taip pat normalu, kad po minėto reorganizavimo Pareiškėjas, kaip E3, UAB akcininkas, gavo proporcingą dalį UAB „E2“ akcijų ir dėl to jo dalis nepasikeitė.

Nurodoma, kad Pareiškėjas 2009-01-09 pateikė prašymą UAB „E2“ gražinti 7 238 560 Lt paskolą pagal 2008-07-09 su E3, UAB pasirašytą paskolos sutartį. Tą pačią dieną UAB „E2“ priėmė, Inspekcijos

teigimu, neva įmonei finansiškai nenaudingą sprendimą ir pasirašė su Pareiškėju paskolos sutartį ir novacijos sutartį, kurių pagrindu UAB „E2“ prievolė sumokėti Pareiškėjui 7 238 560 Lt pakeista į prievolę grąžinti paskolas pagal minėtas paskolų sutartis su palūkanomis. Nuo 7 238 560 Lt sumos UAB „E2“ apskaičiavo ir išmokėjo 721 606,02 Lt palūkanų, nors realių finansinių lėšų pagal paskolų sutartis UAB „E2“ negavo ir neturėjo galimybių mokėti tokias ženklas pinigines išmokų sumas, o 2008-12-31 sukauptas nepaskirstytas pelnas siekė tik 117 000 Lt, kitų rezervų neigiama reikšmė – 17 990 000 Lt, paskolų ir palūkanų sumas UAB „E2“ išmokėjo iš skolintų lėšų.

Šioje vietoje Pareiškėjui kyla natūralus klausimas, ar, Inspekcijos nuomone, neturėdama lėšų grąžinti paskolą akcininkui, UAB „E2“ iš tikrųjų priėmė tokį jau nenaudingą sprendimą pasiskolinti iš jo, o gal geriau būtų priėmusi sprendimą grąžinti paskolą? Nustatyta, kad UAB „E2“ didžiąją dalį turto sudarė investicijos į dukterines ir asocijuotas įmones (UAB „A1“, AB „V2“, UAB „D1“, UADBB „C1“, UAB „S2“), kurios buvo pelningos. Pažymėta, kad patikrinimo akto 28-29 psl. vardijamos įmonės, kurių akcijas valdė UAB „E2“, visos buvo pelningos ir kai kurios skirstė dividendus akcininkams. Kad UAB „E2“ būtų sudariusi abejones keliančių sandorių patikrinimo metu nenustatyta.

Nurodoma, kad nustatyta, kad L1 LT, UAB 2009-12-04 pervedė įmonei UAB „N1“ 680 000 000 Lt pagal 2009-12-04 L1 LT, AB panaikinimo ir nacionalinio investuotojo sutarčių nutraukimo sutartį. UAB „N1“ iš šių piniginių lėšų 2009-12-04 banko pavedimu suteikė 600 787 200 Lt paskolą Estijos įmonei K1 OU pagal 2009-12-04 paskolos sutartį. Estijos įmonė paskolą grąžino 2010-10-13 – 2011-06-01. Tuo tarpu 100 proc. K1 OU įstatinio kapitalo 2009–2010 m. valdė K1, UAB. O 2009-12-31 didžiąją dalį (80–81 proc.) K1, UAB, UAB „N1“ ir UAB „E2“ akcijų valdė tie patys akcininkai: N. N., Ž. M., I. S., R. V., V. N., D. N. Taigi mokesčių administratorius atkreipė dėmesį į tai, kad UAB „N1“ ir K1 OU jau 2009-12-04 disponavo piniginių lėšų suma, kuri buvo pakankama grąžinti UAB „E2“ gautoms paskoloms iš įmonės akcininkų (tame tarpe ir Pareiškėjo), tačiau K1 OU suteikė paskolą UAB „E2“ ir UAB „E2“ grąžino paskolas tik 2010-01-11, t. y. sulaukus termino, kuriam esant gautos palūkanos nepriskiriamas apmokestinamoms pajamoms.

Pareiškėjas pastebi, kad pakankamai lėšų grąžinti paskolas turėjo UAB „N1“ ir K1 OU, o ne UAB „E2“. Toks mokesčių administratoriaus pasvarstymas nėra susijęs su mokesčių teisės aktų taikymu. Šioje vietoje mokesčių administratorius kišasi į įmonių valdymą, neturėdamas tam nei teisinio pagrindo, nei reikiamos kvalifikacijos. Įdomu ir tai, kad nuo to momento, kai kitos įmonės disponavo, anot mokesčių administratoriaus, pakankama suma UAB „E2“ paskolai akcininkams grąžinti, iki paskolos grąžinimo praėjo tik 1 mėnuo.

Anot Pareiškėjo, skundžiamame sprendime vedamos paralelės, neva siejančios Pareiškėjui išmokėtų lėšų šaltinį su UAB „N1“, K1, UAB ir K1 OU paskolų sandoriais, aiškiai patvirtina, kad Pareiškėjas nedalyvavo šioms įmonėms priimant sprendimus (minimi 6 fiziniai asmenys, tarp kurių Pareiškėjo nėra). Skundžiamo sprendimo 21 lape nurodoma, kad K1, UAB valdė 6 fiziniai asmenys, iš kurių Pareiškėjo broliai: N. N. (36,94 proc. akcijų dalis) ir V. N. (valdė 24,59 proc. akcijų dalis) valdė kontrolinį akcijų paketą. Inspekcija pati pripažino, kad Pareiškėjas tiesiogiai nebuvo susijęs su minėta įmone, tačiau analizuojamu laikotarpiu giminytės ryšiais susietų asmenų interesų sutapimas ir sutarimas galėjo lemti sandorius, sudarančius galimybę išvengti mokesčių prievolių. Ar toks susiejimas realiai lėmė sandorius, nenurodoma ir nepagrindžiama. Todėl tokie pasvarstymai, Pareiškėjo vertinimu, gali būti pripažinti nebent spėlionėmis.

Pareiškėjas akcentuoja, kad Inspekcija nenurodė, koku būdu ir kas vengė mokėti mokesčius ir kaip ji atkuria iškreiptas ar slepiamas sandorių aplinkybes. Teigti, jog yra gautos kitos pajamos, nėra logiška, nes joks akcininkas iš įmonės negauna neidentifikuotų pajamų. Dažniausiai tokiomis pajamomis tampa skirstomas pelnas, kurio UAB „E2“ neturėjo, o galbūt negavo iš jos valdomų įmonių. Pareiškėjo manymu, jeigu UAB „E2“ būtų skolinusis pinigines lėšas iš kitų šaltinių, tuomet Inspekcija, matyt, neižiūrėtų jokios mokesstinės naudos.

Pabrėžta, kad visais atvejais įmonės už jų gaunamas paskolas privalo mokėti palūkanas. Logiška, kad jeigu įmonei reikėjo piniginių lėšų, ji skolinosi, o vienintelis papildomas mokesčio pobūdžio apribojimas skolinantis iš susijusio asmens – kad sandoriai būtų sudaromi rinkos kaina.

Apibendrinamas Pareiškėjas teigia, kad Inspekcijos vardijami faktai, kurie neva kelia pagrįstą abejonių sandorių tikslingumu, niekaip nepaneigia paties pagrindinio sandorio – paskolos sutarties – realumo. Mokesčių administratorius nenurodė, kad paskola nebuvo suteikta ar kad jos palūkanos neatitiktų rinkos kainos, tiesiog išdėstė eilę sandorių, ne visuomet susijusių su Pareiškėju apskritai, ir jais grindė išvadas, susijusias su jo mokesstinėmis prievolėmis, su jo sudarytų sandorių ekonomine logika.

2. Skunde nurodoma, kad mokesčių administratorius nepagrįstai mokesčio sumokėjimo pareigą perkėlė nuo išskaičiuojančio asmens Pareiškėjui.

Nurodoma, kad pagal GPMĮ 22 str. 2 dalį palūkanos, dividendai ar kitos pajamos, gautos iš Lietuvos vieneto, yra priskiriamos A klasės pajamoms. GPMĮ 23 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad Lietuvos vienetas, kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo išmokėdamas išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas

gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio įstatymo nustatyta pajamų mokesčių jeigu šios išmokos pagal šio įstatymo nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Remiantis GPMĮ 3, 23 bei 27 str. 1 dalies nuostatomis galimi dvejopos mokesstinės prievolės atvejai, kai vienas asmuo pagal mokesčio įstatymą privalo mokėti mokesčių, o kitas asmuo šių prievolių faktiškai atlieka, sumokėdamas (pervesdamas) į biudžetą nustatyta tvarka apskaičiuotą mokesčių. Šiuo atveju viena mokesstinė prievolė tenka mokesčių mokėtojui ir mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui. Atsižvelgiant į tai, GPMĮ mokesčių mokėtojų pajamos pagal mokėjimo tvarką suskirstytos į dvi klases – A ir B. Remiantis GPMĮ 2 str. 15 dalimi, išmokant A klasės pajamas mokesčių išskaičiuojantis asmuo yra laikomas mokesčių mokėtoju – asmeniu, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesčių. Anot Pareiškėjo, mokesčių išskaičiuojantis asmuo paprastai pakeičia mokesčių mokėtoją, o išimties galimos tik tiesiogiai specialiai numatytais atvejais. Nurodoma, kad viena iš tokių išimčių, Inspekcijos nuomone, numatyta MAĮ 69 str. 1 dalyje.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad laikosi pozicijos, kad net ir pritaikius MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, jo gautos pajamos vis tiek būtų priskiriamos A klasės pajamoms. Todėl taikydama MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, Inspekcija mokesčių privalėjo apskaičiuoti pagal atitinkamų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Kaip minėta, pagal GPMĮ 23 str. 1 dalį, UAB „V3“, UAB „N1“ ir UAB „E2“, išmokėdamos Pareiškėjui pajamas, privalėjo įvykdyti savo, kaip mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigas.

Pareiškėjo manymu, Komisija, nagrinėjanti Pareiškėjo skundą iš esmės, priimdama sprendimą turėtų remtis LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimu adm. byloje Nr. A556-715/2013. Nurodoma, kad LVAT minėtame sprendime, visų pirma, akcentavo, jog negalima teigti, kad vien nustatymas, jog atitinkamų mokesčių teisinių santykių kvalifikavimui reikšmingi mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė buvo sudaryti turint (vienintelį) tikslą gauti mokesstinę naudą, savaime eliminuoja mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigą nuo gyventojų A klasės pajamų išskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti atitinkamas mokesčių ir kitų privalomų įmokų sumas. Negana to, LVAT pažymėjo, kad nei MAĮ 10 straipsnis, nei šio įstatymo 69 str. 1 dalis savaime nesuteikia teisės atitinkamas mokesčines prievoles paskirstyti kitiems asmenims, nei tiems, kurie eksplicitiškai nurodyti mokesčio įstatyme. Analizuodamas MAĮ 2 str. 17 dalyje įtvirtintą mokesčių išskaičiuojančio asmens statusą, pažymėjo, kad šiuo atveju viena mokesstinė prievolė tenka mokesčių mokėtojui ir mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui. Tokiu atveju mokesčių išskaičiuojantis asmuo, kiek tai susiję su GPM prievolių vykdymu, paprastai pakeičia mokesčių mokėtoją (šiuo klausimu aktualu be kita ko, LVAT 2010-04-12 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-359/2010). LVAT nurodė, kad tai nereiškia, jog visais atvejais eliminuojama mokesčių mokėtojo pareiga įvykdyti mokesčines prievoles, kai jos nevykdo (netinkamai vykdo) mokesčių išskaičiuojantis asmuo.

Nurodoma, kad LVAT rėmėsi ir mokesčių visuotinio privalomumo bei mokesčių mokėtojų lygybės principais (MAĮ 7 str. ir 8 str. 1 d.) bei nurodė, kad netoleruotina ir viešąjį interesą pažeidžiančia pripažintina situacija, kai, pavyzdžiui, dėl atitinkamame mokesčiniame santykiuje dalyvavusių asmenų piktnaudžiavimo teise, sukčiavimo ir kitokio teisės aktams prieštaraujančio mokesčinės naštos (su)mažinimo, mokesčių mokėtojai (mokesčių išskaičiuojantys asmenys) išvengtų jiems tenkančių mokesčių prievolių, atitinkamos sumos nebūtų sumokėtos į biudžetą. LVAT neabejodamas, kad mokesčiniuose teisiniuose santykiuose, kuriuose dalyvauja mokesčių išskaičiuojantis asmuo ir kuriuose yra nustatyta šių santykių dalyvių (dalies ar visų) veikla, susijusi su siekiu įgyti (teisei prieštaraujančią) mokesčines naudas, formalus nuostatų taikymas tam tikrais atvejais būtų nesuderinamas su mokesčių teisėje taikomais principais ir kriterijais, nurodė, kad akivaizdu, jog, pavyzdžiui, aptariamais principais ir kriterijais prieštarautų reikalavimas mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui sumokėti atitinkamus mokesčius ir su jais susijusias sumas (delspinigius, baudas), jeigu mokesčines nepriemoka susidarė dėl mokesčių mokėtojo sukčiavimo, piktnaudžiavimo teise ar kitų teisei prieštaraujančių veiksmų, apie kuriuos pirmasis (mokesčių išskaičiuojantis) asmuo, veikdamas sąžiningai ir rūpestingai, nežinojo ir negalėjo žinoti. LVAT pažymėjo, kad neturėtų būti paneigiama mokesčių mokėtojo mokesčines prievoles ir tais atvejais, kai *inter alia*, MAĮ 69 str. 1 dalyje nurodytais tikslais mokesčių teisinių santykių dalyviai tiksliai siekia perkelti mokesčių mokėjimą mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, kuris dėl mokumo problemų (pvz., gresiančio bankroto) šių prievolių akivaizdžiai negalės įvykdyti (pvz., LVAT 2010-04-12 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-359/2010). Tačiau LVAT pabrėžė, kad net ir konstatavus MAĮ 69 str. 1 dalyje nurodytas sąlygas, bet nenustačius jokių išskirtinių ir ypatingų aplinkybių, kurios reikalautų klausimą dėl asmens, atsakingo už mokesčines prievoles įvykdymą, spręsti taikant minėtus principus ir kriterijus, t. y. nesant teisinio pagrindo nukrypti nuo formalių teisės aktų nuostatų, pareiga įvykdyti aptariamo pobūdžio mokesčines prievoles tenka būtent įstatymų leidėjo nurodytam mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, nepriklausomai nuo to, kuris iš mokesčių teisinių santykių dalyvių gavo atitinkamą mokesčines naudas. LVAT pažymėjo, kad būtent toks vertinimas atsispindi ir dominuojančioje administracinių teismų praktikoje (pvz., LVAT 2009-09-28 nutartyje adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-1034/2009; 2011-02-03 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴⁴²-66/2011; 2011-02-23 nutartyje adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-371/2011; 2011-03-31 nutartyje adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-662/2011; 2012-01-30

nutartyje adm. byloje Nr. A⁶⁰²-158/2012 ir kt.). LVAT minėtame sprendime pabrėžė ir tai, jog vien faktinė aplinkybė, kad atitinkamos sumos (išmokos) mokesčių mokėtojui išmokėtos iš jų (šių sumų) neišskaičiavus mokėtinų mokesčių ir (ar) kitų privalomų mokėjimų, savaime negali būti vertinama, kaip paneigianti aptariamą mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigas. LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos teigimu, priešingas vertinimas akivaizdžiai neatitiktų tikslų, kurių įstatymų leidėjas siekė nustatydamas mokesčių išskaičiuojančio asmens prievolės, mokesčių teisės aktuose nustatytos pareigos išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokėtiną mokesčių ir jų sumokėti į biudžetą vykdymas priklausytų tik nuo šio (mokesčių išskaičiuojančio) asmens valios, kas neabejotinai paneigtų aptariamą pareigą paskirti.

Pareiškėjui daugiau nei akivaizdu, kad net jeigu mokesčių administratoriaus sprendime pateikti samprotavimai apie palūkanų perkvalifikavimą į kitas pajamas būtų pripažinti pagrįstais, prievolė nuo tokių Pareiškėjui išmokėtų pajamų apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti GPM į biudžetą tektų ne Pareiškėjui, o atitinkamai UAB „V3“, UAB „N1“ ir UAB „E2“. Dėl šios priežasties Inspekcijos sprendimas Pareiškėjo atžvilgiu yra akivaizdžiai nepagrįstas ir neteisėtas, todėl naikintinas.

3. Mokesčių administratorius neteisėtai atliko Pareiškėjo patikrinimą už 2007 metus.

Akcentuota, kad senaties terminas pradedamas skaičiuoti, remiantis MAĮ 68 str. 1 dalimi, nuo to momento, kai mokesčių pradedama skaičiuoti ar perskaičiuoti. Mokesčiai apskaičiuojami ar perskaičiuojami, *inter alia* mokestinio patikrinimo metu (MAĮ 2 str. 22 dalis). Nurodoma, kad nors formaliai pagal MAĮ 120 str. 1 dalį mokestinio patikrinimo pradžia yra mokestinio patikrinimo pavidimo išrašymas, tačiau akivaizdu, kad mokestinis patikrinimas vyksta ne tik formaliai, bet turi vykti faktiškai. Pagal MAĮ 120 str. 4 dalį bei 121 str. 1 dalį, prieš pradėdant faktinį patikrinimą, mokestinio patikrinimo pavidimo kopija pateikiama mokesčių mokėtojui. Mokesčių administratorius, prieš pradėdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą, taip pat privalo įteikti mokesčių mokėtojui pranešimą apie numatomą mokestinį patikrinimą, nurodydamas dieną ir valandą, kada jam (jo atstovui) atvykti pas mokesčių administratorių arba būti savo patalpose, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją. Pranešime nurodomas numatomo patikrinimo dalykas bei preliminarus dokumentų ir kitų duomenų, reikalingų patikrinimui atlikti, sąrašas. Tokie dokumentai ir duomenys turi būti pateikti (parengti) atitinkamai mokesčių mokėtojo (jo atstovo) arba mokesčių administratoriaus pareigūno atvykimo dieną. Kiekvienu atveju nuo pranešimo mokesčių mokėtojui įteikimo dienos iki dokumentų ir kitų duomenų pateikimo (parengimo) dienos turi praeiti ne mažiau kaip 10 dienų. Nurodoma, kad pranešimas apie numatomą patikrinimą nėra savitiksliis teisės aktų reikalavimas mokestinio patikrinimo pagrįstumui ir teisėtumui užtikrinti. Mokestinio patikrinimo metu tiek mokesčių administratorius, tiek ir mokesčių mokėtojas turi teises ir pareigas, kurias turi vykdyti. Tik žinodamas apie jo atžvilgiu taikomą mokesčių administravimo procedūrą mokesčių mokėtojas įgyja galimybę naudotis savo teisėmis ir vykdyti savo pareigas. Nurodoma, kad patikrinimų atlikimo tvarką detalizuoja VMI prie FM viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 patvirtintos Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės (toliau – Patikrinimų taisyklės). Patikrinimų taisyklių 8 punkte nurodoma, kad mokesčių administratorius, prieš pradėdamas mokėtojo mokestinį patikrinimą privalo įteikti mokėtojui pranešimą apie pavidimo atlikti patikrinimą išrašymą, išskyrus šių taisyklių 9 punkte nustatytus atvejus. Patikrinimų taisyklių 9 punkte yra įtvirtinta mokesčių administratoriaus teisė pradėti faktinį mokesčių mokėtojo patikrinimą be pranešimo apie mokestinį patikrinimą, jeigu yra pagrįsta rizika, kad mokesčių mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti mokestiniam patikrinimui reikalingus dokumentus ir pan. Nurodoma, kad nagrinėjamu atveju tokių aplinkybių mokesčių administratorius *nebuvo nustatęs, sprendimo pradėti faktinį patikrinimą nesiunčiant pranešimo apie mokestinį patikrinimą nepriėmė*.

Taigi, Pareiškėjo vertinimu, nors mokestinio patikrinimo pradžios data formaliai laikoma pavidimo tikrinti išrašymo data, tačiau pagal Patikrinimų taisyklių 22 punktą prieš pradėdant faktinį mokestinį patikrinimą, mokėtojas (jo atstovas), jei jis dalyvauja mokestiniame patikrinime, su pavidimu tikrinti supažindinamas pasirašytinai ir jam pateikiama pavidimo tikrinti kopija. Jei mokėtojas (jo atstovas) atsisako pasirašyti ir (arba) priimti pavidimą tikrinti, tai mokesčių administratoriaus pareigūnas apie tai pažymi pavidime tikrinti. Pareiškėjas akcentuoja, kad Vilniaus AVMI neturėjo teisės pradėti faktinio mokestinio patikrinimo neįteikusi mokesčių mokėtojui (Pareiškėjui) ar jo atstovui pranešimo apie pavidimą atlikti patikrinimą. Todėl bet kokių faktinių veiksmų atlikimas iki pranešimo apie pavidimą atlikti Pareiškėjo patikrinimą įteikimo turi būti laikomas neteisėtu.

LVAT savo praktikoje yra ne kartą nurodęs, kad tinkamas mokesčių mokėtojo informavimas apie mokestinį patikrinimą užtikrina galimybę jam laikytis MAĮ 36 str. įtvirtintų teisių (pvz., dalyvauti mokestinio patikrinimo procedūroje, teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto, apskusti mokesčių administratoriaus veiksmus ir kt.) bei vykdyti MAĮ 40 str. numatytas pareigas (pvz., bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus, pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikalingus dokumentus ir kt.) (pvz., LVAT 2011-10-06 nutartis administracinėje byloje

Nr. A⁵⁷⁵-751/2011). LVAT savo praktikoje taip pat yra pabrėžęs, kad viešojo administravimo subjektai, jų pareigūnai jokiais aplinkybėmis negali veikti *ultra vires*, pažeisti asmens teisių.

Nurodoma, kad Pareiškėjas 2009-12-21 tinkamai deklaravo savo išvykimą iš Lietuvos, taigi Vilniaus AVMI, išrašydama 2012-12-31 pavedimą tikrinti Pareiškėją, buvo tinkamai informuota, kad Pareiškėjas nėra Lietuvos rezidentas, t. y. išvykęs ir negyvena Lietuvoje. Vilniaus AVMI privalėjo atsižvelgti į šį faktą, įvertinti jo įtaką mokestinio patikrinimo atlikimui ir išrašyti pavedimą tikrinti tada, kai, atsižvelgiant į visas aplinkybes, sugebės tinkamai įvykdyti savo pareigą informuoti mokesčių mokėtoją apie jo atžvilgiu atliekamą kontrolės veiksmą iki to veiksmo faktinio atlikimo (arba pradėti faktinį patikrinimą tada, kai tinkamai informuos Pareiškėją apie pavedimą tikrinti). Nurodoma, kad Inspekcija sutinka, kad dėl objektyvių priežasčių sudėtinga informuoti užsienyje reziduojantį Lietuvos pilietį apie mokestinio patikrinimo veiksmus. Visgi, kaip minėta aukščiau, mokesčių administratorius turėjo ir galėjo tai numatyti. Be to, ši objektyvi aplinkybė nėra teisinis pagrindas Inspekcijai tiesiogiai pažeisti Patikrinimo taisyklėse nustatytus reikalavimus ir taip piktnaudžiaujant jai suteikiamomis teisėmis apskaičiuoti mokesčius už ilgesnį laikotarpį, nei leidžia teisės aktai. Atitinkamai, Pareiškėjo vertinimu, protinga ir logiška, kad Vilniaus AVMI 2012-12-31, inicijuodama 2007 metų Pareiškėjo mokestinį patikrinimą, turėjo įvertinti Pareiškėjo rezidavimo statusą. Pareiškėjui akivaizdu, kad Vilniaus AVMI sąmoningai ignoravo MAĮ ir Patikrinimo taisyklių nuostatas dėl mokesčių mokėtojo informavimo apie mokestinį patikrinimą, nepaisė jų paskirties ir esmės, tokiu būdu akivaizdžiai piktnaudžiavo jai įstatymų suteiktomis teisėmis ir įgaliojimais. Tokiu būdu Vilniaus AVMI nepaisė ir mokesčių teisingumo principo, įtvirtinto MAĮ 8 str.. Vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, mokestinis patikrinimas privalo būti atliekamas, nepažeidžiant mokesčio mokėtojų teisių (LVAT 2008-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁵-158/2008; 2009-05-28 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-670/2009; 2009-06-18 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-483/2009). LVAT savo praktikoje ne kartą yra pažymėjęs, kad mokesčių administratorius *inter alia* privalo vadovautis ir gero administravimo principu (pavyzdžiui, LVAT 2007-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁷-1086/2007). Šiuo atveju Vilniaus AVMI šių principų nesilaikė.

Nurodoma, kad toliau vardijami Vilniaus AVMI veiksmai akivaizdžiai iliustruoja, kaip ir kodėl ji piktnaudžiavo savo teise atlikti Pareiškėjo 2007 metų mokestinio laikotarpio mokestinį patikrinimą, atlikdama veiksmus, formaliai suteikiančius jai tokią galimybę, tačiau realiai pažeisdama teisės aktų nuostatas. Šiuo atveju, Pareiškėjo nuomone, neturėtų būti pamirštas ir MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas, pagal kurį mokestiniuose teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama tikrajam tų santykių turiniui, o ne formaliai jų išraiškai. Tai reiškia, kad Vilniaus AVMI, pradėdama Pareiškėjo mokestinį patikrinimą, faktinius patikrinimo veiksmus galėjo atlikti tik po Pareiškėjo informavimo apie tokio patikrinimo atlikimą, t. y. 2013 metais, kas pažeidžia mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminą 2007 metų mokestinio laikotarpio atžvilgiu.

Pareiškėjui akivaizdu, kad Vilniaus AVMI galėjo išrašyti pavedimą atlikti Pareiškėjo mokestinį patikrinimą dar ženkliai anksčiau 2012 metais, pasilikusi protingą laiko tarpą tam, kad supažindinti Pareiškėją su jo atžvilgiu atliekamais kontrolės veiksmais, tačiau sąmoningai to nepadarė. Dar 2012-04-03 išrašyta Vilniaus AVMI užduotis atlikti mokestinį tyrimą Nr. (4.65)-90-418 (nenurodant, nei kuriam laikui, nei kokių mokesčių).

Nurodoma, kad iš mokestinio patikrinimo medžiagoje esančių, tačiau Pareiškėjui atsisakomų pateikti dokumentų matyti, kad nemažai veiksmų mokesčių administratoriaus atlikta mokestinio tyrimo metu (pažymėta, kad neinformavus Pareiškėjo apie jo atžvilgiu vykdomą mokesčių kontrolės procedūrą). Pavyzdžiui, Vilniaus AVMI 2012-04-04 ir 2012-04-26 raštai bankams, dėl informacijos apie Pareiškėją pateikimo; Vilniaus AVMI 2012-07-13 UAB „E2“ operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. 479-92; Vilniaus AVMI 2012-07-20 UAB „M1“ operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. 430-2492; Vilniaus AVMI 2012-09-25 priešpriešinės informacijos iš UAB „N1“ surinkimo pažyma Nr. (4.65)-447-770; Vilniaus AVMI 2012-09-25 UAB „E1“ operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. 430-3066; VMI prie FM 2012-10-19 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. 284-52 (dėl UAB „L1“); Vilniaus m. 39-ojo notarų biuro 2012-11-05 raštas Nr. 43, pateiktas atsakant į Vilniaus AVMI 2012-10-31 raštu pateiktus klausimus dėl Pareiškėjo sudarytų dovanojimo sutarčių; taip pat Vilniaus AVMI 2012-12-07 UAB „R1“ operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. (430-4062); Vilniaus AVMI 2012-12-07 A1, UAB operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. 430-4061; ir kt. Nurodoma, kad šie ir kiti Vilniaus AVMI Pareiškėjo mokestinio tyrimo metu atlikti veiksmai identifikuoja, kad Vilniaus AVMI iki mokestinio patikrinimo pradžios disponavo informacija, kuria pasiremus, Vilniaus AVMI galėjo išrašyti pavedimą atlikti Pareiškėjo patikrinimą ir ne paskutinę dieną, suteikiančią teisę pradėti 2007 metų mokestinį patikrinimą pagal MAĮ nuostatas, tačiau Vilniaus AVMI tokių veiksmų nesiėmus, turi kilti atitinkamos pasekmės, t. y. suėjus senaties terminui, 2007 metų Pareiškėjo patikrinimas turi būti pripažintas neteisėtu. Atkreiptas dėmesys, kad Pareiškėjo atstovė su minėta užduotimi supažindinta tik 2013-06-17.

Nurodoma, kad Vilniaus AVMI 2012-12-31 pranešimu apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (4.65)-89-1090, nusprendė inicijuoti Pareiškėjo mokestinį patikrinimą ir tą pačią dieną išsirašė pavedimą tikrinti Nr. 83-

195 (tą pačią dieną pasirašytas Kontrolės departamento direktoriaus, atliekančio viršininko funkcijas, M. Ž.). Su pavedimu tikrinti Pareiškėjo įgaliota atstovė supažindinta taip pat tik 2013-06-17. Teigiama, kad šis faktas užkirto kelią Pareiškėjui aktyviai dalyvauti mokestinio tyrimo ir patikrinimo metu.

Nurodoma, kad nors Vilniaus AVMI žinojo, kad Pareiškėjas nėra Lietuvos rezidentas ir Lietuvoje negyvena, ji tik 2013 m. sausio antroje pusėje pamažu ėmėsi veiksmų ieškoti, koku būdu supažindinti Pareiškėją su pavedimu tikrinti. Atkreiptas dėmesys, kad Vilniaus AVMI visiškai nesistengė to padaryti nuo 2012-04-03 pradėto mokestinio tyrimo (Vilniaus AVMI dokumentų, patvirtinančių pastangas supažindinti Pareiškėją su 2012-04-03 užduotimi atlikti mokestinį tyrimą, mokestinio patikrinimo byloje nerasta). Inspekcija skundžiamo sprendimo 17 lape nurodė, kad 2012-07-03 apie atliekamą mokestinį tyrimą paskelbė viešai ir taip *tinkamai įvykdė savo pareigą informuoti Pareiškėją apie jo atžvilgiu atliekamą mokestinį tyrimą*. Pareiškėja mano, kad toks paskelbimo būdas, suvokiant, kad Pareiškėjas jau daugiau nei 2,5 metų negyvena Lietuvoje, rodo, kad Inspekcija į savo pareigas mokesčių mokėtojo atžvilgiu žiūrėjo formaliai, ignoravo gero administravimo principą ir realiai nedėjo jokių realių pastangų informuoti Pareiškėją apie jo atžvilgiu atliekamus veiksmus, taip piktnaudžiaudama jai suteiktais įgaliojimais.

Pastebėta, kad Vilniaus AVMI 2013-01-17 raštu Nr. (11.32-30-2)-46-1293 kreipėsi į Inspekciją, prašydama nusiųsti pranešimą apie mokestinį patikrinimą Nr. (4.65)-88-190 į Airiją (atkreiptas dėmesys, kad toks „adresas“ nurodytas prie Pareiškėjo pavardės „Airija“). Nurodoma, kad dar negavusi atsakymo iš Inspekcijos, Vilniaus AVMI, pažeisdama teisės aktų nuostatas, pradėjo faktinį Pareiškėjo patikrinimą (ką draudžia Patikrinimų taisyklės), kreipėsi į Vilniaus apygardos teismą (toliau – VAT), 2013-02-26 raštu Nr. (11.32-30-2)-46-4349 prašė susipažinti su civilinės bylos Nr. 2-3484-881/2013 medžiaga, rašė 2013-01-16 raštus Registrų centrui, bankams (dar net neišsiuntus prašymo supažindinti Pareiškėją su pavedimu tikrinti), 2013-02-15 raštas UAB „E2“, atliko kitus patikrinimo veiksmus. Taip pat dar negavusi atsakymo iš Inspekcijos, Vilniaus AVMI 2013-03-08 raštu Nr. (11.32-30-2)-46-KD-148 kreipėsi į Advokato I. N. ir partnerių kontorą, kviesdama atvykti įgaliotą atstovą pasirašyti pavedimo tikrinti. Jau gavusi Inspekcijos 2013-03-19 atsakymą Nr. (25.8-09)-R1-1282, kad Pareiškėjas Airijoje nebegyvena, Vilniaus AVMI išsiuntė Pareiškėjui 2013-04-17 raštą Nr. (11.33-30-2)-46-KD-1634 jo adresu JAV. Nurodoma, kad būtent šio rašto pasėkoje Pareiškėjas susirado atstovą Lietuvoje, sudarė su juo 2013-06-11 atstovavimo sutartį, atstovas 2013-06-12 kreipėsi į Vilniaus AVMI pareigūną, atliekantį patikrinimą ir 2013-06-17 susipažino su pavedimu tikrinti ir kitais dokumentais.

Inspekcija Skundžiamame sprendime nurodo, kad dėl nenurodomų priežasčių Pareiškėjo atstovė su pranešimais apie atliktą mokestinį tyrimą ir patikrinimą susipažino tik praėjus 2 mėn. (skaičiuodama nuo laiško į JAV parašymo datos), *kas vėlgi iš esmės nepaneigia mokesčių administratoriaus teisės atlikti Pareiškėjo 2007 m. mokestinio patikrinimo*. Šioje vietoje Pareiškėja pažymi, kad Pareiškėjas reziduoja JAV, taigi natūralu, kad susirasti atstovą Lietuvoje jam prireikė laiko. Atstovavimo sutartis su advokate buvo pasirašyta 2013-06-11 (taigi jau kitą dieną advokatė kreipėsi dėl susipažinimo su bylos medžiaga ir po savaitės su ja susipažino), todėl iš mokesčių administratoriaus pusės implikuoti, kad Pareiškėjas pats *delsė* susipažinti su pranešimais yra visiškai nepagrįsta.

Nurodoma, kad 2013-06-17 Pareiškėjo atstovui įteiktas 2013-06-17 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (4.65)-304-KD-358, kuriuo Pareiškėjui užduoti 42 klausimai apie 10-12 metų intervale sudarytus sandorius. Pareiškėjui 2013-06-18 paprašius pratęsti nurodymo vykdymo terminą, mokestinis patikrinimas sustabdytas nuo 2013-06-21 dėl negautos informacijos ir dokumentų pagal 2013-06-20 mokesčių administratoriaus nurodymą Nr. (4.65)-304-KD-372 iki bus gauta informacija. Nurodymo įvykdymo terminas – 2013-07-19. Pareiškėjui įvykdžius Vilniaus AVMI nurodymą, patikrinimas vis tiek pratęstas nuo 2013-07-23 iki 2013-09-30 dėl gautos informacijos įvertinimo. Tačiau akivaizdu, kad pateikti atsakymai nebuvo Vilniaus AVMI analizuoti, nes jau 2013-08-01 surašytas patikrinimo aktas Nr. (4.65)-480-20 (įteiktas 2013-08-02).

Visa tai, Pareiškėjo nuomone, tik patvirtina, kad Pareiškėjas, nors ir būdamas ne Lietuvos rezidentu, nesislėpė, stengėsi aktyviai bendradarbiauti su Vilniaus AVMI (tą pripažino ir Vilniaus AVMI, skirdama baudas). Pareiškėjas mano, kad Inspekcijos argumentai, esą Pareiškėjas nepranešė Lietuvos atsakingoms institucijoms apie savo rezidavimo vietos pasikeitimą (kuo iš esmės buvo užkirta galimybė mokesčių administratoriui operatyviai informuoti Pareiškėją apie jo atžvilgiu atliekamus kontrolės veiksmus tiriant ir tikrinant jo mokestinių prievolių 2007–2010 m. atlikimo teisingumą), yra ne tik neprotingi, bet apskritai prasilenkia su elementaria logika. Pareiškėjas akcentuoja, kad nelogiška reikalauti iš asmens, nebegyvenančio ir nereziduojančio Lietuvoje, o to nenustato ir teisės aktai, kad jis dar 5 metus nuo išvykimo nuolat praneštų Lietuvos mokesčių administratoriui apie savo gyvenamosios vietos pasikeitimus.

Pareiškėjo vertinimu, trumpai apžvelgus mokestinio patikrinimo eigą, akivaizdu, kad Vilniaus AVMI nepaisė Pareiškėjo teisių dalyvauti mokestiniame patikrinime. Pareiškėjui susidaro įspūdis, kad Vilniaus AVMI siekė nuslėpti nuo Pareiškėjo faktą, jog buvo atliekamas jo mokestinis tyrimas ir toliau vykdomas

mokestinis patikrinimas, visos pastangos supažindinti Pareiškėją su jo atžvilgiu atliekamomis procedūromis panašios į formalios pareigos atlikimą su tikslu tiesiog surašyti patikrinimo aktą, įskaitant ir laikotarpį, už kurį apskaičiuoti mokesčius užkerta kelią senaties terminas (t. y. už 2007 metus).

Atkreiptas dėmesys ir į tai, kad Vilniaus AVMI patikrinimo akte iš esmės rėmėsi Pareiškėjo brolio V. N. 2013-05-15 jai pateiktais paaiškinimais apie tuos pačius sandorius, kurių mokestinį įvertinimą Vilniaus AVMI pateikė ir Pareiškėjo atžvilgiu surašytame Patikrinimo akte ir remiantis tuo skaičiuoja Pareiškėjui papildomus mokesčius. Atkreiptas dėmesys ir į tai, kad klausimai Pareiškėjo broliui buvo užduoti dar 2013-03-25 raštu Nr. (11.33-30-2)-46-KD-714 „Dėl informacijos pateikimo“ (skirtingai, nei Pareiškėjo atžvilgiu, ne mokesčių administratoriaus nurodymu), t. y. tada, kai Pareiškėjas dar net nebuvo informuotas apie mokesčių administravimo veiksmų jo atžvilgiu atlikimą apskritai. Be to, kad visi patikrinimo veiksmai buvo atlikti iki realaus Pareiškėjo atstovo supažindinimo su Pareiškėjo mokestiniu patikrinimu, akivaizdu ir iš to, kad nuo supažindinimo dienos (2013-06-17) ir patikrinimo akto surašymo dienos (2013-08-01), atsižvelgiant į mokestinio patikrinimo sustabdymą nuo 2013-06-21 iki 2013-07-23 praėjo vos 1,5 savaitės.

Pastebėta, kad faktiniai mokestinio patikrinimo veiksmai buvo atliekami daug vėliau, nei suėjo terminas (2013-01-01), kuriam suėjus yra draudžiama atlikti 2007 metų mokestinį patikrinimą. Po pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą (2012-12-31) pirmieji veiksmai pradėti atlikti po kiek daugiau nei dviejų savaičių (2013-01-17) kartu su pirmuoju bandymu informuoti Pareiškėją Vilniaus AVMI išsiuntė paklausimus bankams, Registrų centrui ir kt. įmonėms). Visa tai, Pareiškėjo nuomone, akivaizdžiai parodo, kad Vilniaus AVMI net nesistengė tinkamai vykdyti teisės aktų reikalavimų ir faktinį patikrinimą pradėti tik po tinkamo mokesčių mokėtojo informavimo.

Apibendrinamas Pareiškėjas teigia, kad Vilniaus AVMI atliktas 2007 metų Pareiškėjo mokestinis patikrinimas yra neteisėtas, nes atliktas pažeidžiant mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminą, be to, atlikus kitus esminius procedūrinius mokestinio patikrinimo atlikimo pažeidimus, lemiančius mokestinio patikrinimo neteisėtumą:

1. Vilniaus AVMI, pradėjusi mokestinį tyrimą, neinformavo Pareiškėjo apie jo atlikimą;
2. Vilniaus AVMI, išrašiusi pavedimą atlikti mokestinį patikrinimą 2012-12-31, realiai patikrinimą pradėjo 2013 metais;
3. Vilniaus AVMI pradėjo faktinį mokestinį Pareiškėjo patikrinimą nesupažindinusi Pareiškėjo su pavedimu tikrinti ir tinkamai neįteikusi jam pranešimo apie mokestinį patikrinimą, kaip tą įpareigoja padaryti MAĮ ir Patikrinimų taisyklės. Tuo Vilniaus AVMI pažeidė Pareiškėjo teisę dalyvauti mokestinio patikrinimo eigoje, teikti paaiškinimus ir kt.
4. Vilniaus AVMI, žinodama, kad Pareiškėjas nėra Lietuvos mokesčių rezidentas, sąmoningai išrašė pavedimą tikrinti 2012-12-31, t. y. paskutinę mokestinio patikrinimo dieną, kuomet formaliai buvo galima tikrinti 2007 metų mokestinį laikotarpį, ignoruodama Pareiškėjo teises dalyvauti mokestinio patikrinimo metu, taip piktnaudžiaudama savo teisėmis.

Pareiškėjo manymu, dėl aukščiau išdėstytų motyvų pripažinus mokestinį patikrinimą neteisėtu, turi būti pripažintas neteisėtu ir šio patikrinimo išdavoje apskaičiuotas mokestis, susijęs su 2007 metais gautomis Pareiškėjo pajamomis.

4. *Pareiškėjas pateikia papildomus motyvus dėl skundžiamame sprendime nurodomų dokumentų, kurių kopijas Vilniaus AVMI atsisakė pateikti.* Skunde nurodoma, kad Pareiškėjo įgaliota atstovė, susipažinusi su mokestinio patikrinimo medžiagoje esančiais dokumentais, pateikė 2013-08-14 raštą Vilniaus AVMI, prašydama jame išvardintų dokumentų kopijų (iš viso 417 punktų), tačiau mokesčių administratorius 2013-09-11 Pareiškėjo atstovei su 2013-09-10 raštu Nr. (11.32-30-2)-46-KD-5521 pateikė dokumentų kopijas tik pagal 83 pozicijas, atsisakydamas pateikti Pareiškėjui didžiąją dalį dokumentų, kuriuose užfiksuotus faktus ji nurodo skundžiamame sprendime, remdamasi tuo, kad juose esanti informacija sudaro kitų mokesčių mokėtojų paslaptį.

Skunde nurodoma, kad didžiojoje daugumoje Vilniaus AVMI pateiktų dokumentų kopijų Pareiškėjas yra viena iš sandorio šalių, tačiau mokesčių administratorius skundžiamame sprendime nurodo ir remiasi daugeliu sandorių, kuriuose Pareiškėjas asmeniškai nedalyvavo (nebuvo sandorio šalimi), todėl, pateikdami nesutikimo argumentus dėl skundžiamame sprendime nurodytų aplinkybių vertinimo, nebuvo objektyvių galimybių atlikti minėtų dokumentų vertinimo. Skunde nurodoma, kad dėl šios priežasties inicijuota administracinė byla (Nr. A⁵⁵⁶-1627/2014), kurioje LVAT 2014-07-31 priėmė nutartį, nurodydamas, kad mokesčių administratoriaus atsisakymas pateikti tam tikrus su patikrinimo aktu susijusius duomenis mokesčių mokėtoju teoriškai gali apsunkinti jo teisės pateikti pastabas įgyvendinimą, tačiau pats toks atsisakymas savaime niekaip nelemia mokesčių mokėtojo materialinių teisių ir pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Be to, teismas nurodė, kad jei dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo būtų inicijuotas mokestinis ginčas, šį ginčą nagrinėdamos ikiteisminės institucijos ar (ir) teismas

įvertins ir tokius tarpinius (procedūrinius) sprendimus (veiksmus), kaip atsisakymą pateikti dokumentų kopijas, bei šiais procedūriniais (tarpiniais) sprendimais (veiksmiais) padarytų pažeidimų įtaką galutinio aptariamoms mokesčių administravimo procedūros sprendimo teisėtumui.

Skunde nurodoma, kad Pareiškėjo atstovė dar 2014-01-20 kreipėsi į Inspekciją, prašydama susipažinti su bylos medžiaga. Inspekcija 2014-01-21 sprendimu šio prašymo nagrinėjimą sustabdė iki bus gauta informacija apie aukščiau minėtos administracinės bylos baigtį. Visgi, skunde pabrėžiama, kad šio prašymo nagrinėjimas niekada nebuvo atnaujintas, o pats prašymas liko neišnagrinėtas. Todėl, Pareiškėjo nuomone, Inspekcija nepagrįstai teigia, kad Pareiškėjas *bet kurioje mokestinio ginčo stadijoje* turi teisę susipažinti su bylos medžiaga ir Pareiškėjo atstovė šia teise pasinaudojo: jokių įrodymų dėl to, kad Pareiškėjo atstovė būtų susipažinusi su bylos medžiaga nepateikta, o jos prašymas dėl susipažinimo su bylos medžiaga, kaip minėta, net nebuvo nagrinėtas.

Dėl Inspekcijos teiginių, kad Pareiškėjo atstovė pasinaudojo teise susipažinti su visa ginčo medžiaga Vilniaus AVMI, todėl Pareiškėjo teisė į gynybą nebuvo pažeista, pabrėžta, kad vietos mokesčių administratoriaus patalpose Pareiškėjo atstovė faktiškai tik sužinojo apie 417 pozicijų dokumentų egzistavimą, nekalbant apie jų susistemimą, analizę ir pan. Todėl tvirtinti, kad Pareiškėjo teisė į gynybą nebuvo pažeista, yra nepagrįsta. Be to, Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratoriaus pozicija dėl atsisakymo suteikti galimybę pasidaryti dokumentų kopijas taip pat kelia abejonių – neaišku, kokias kitų mokesčių mokėtojų paslaptis mokesčių administratorius saugo, jei leidžia susipažinti su bylos dokumentais, tačiau neleidžia pasidaryti šių dokumentų kopijų.

Skunde cituojama MAĮ 153 straipsnio 3 dalies nuostata ir teigiama, kad Pareiškėjas, neturėjęs galimybės išanalizuoti visų dokumentų, kuriais remiamasi Patikrinimo akte, kopijų, negalėjo tinkamai įgyvendinti savo teisės pateikti mokesčių administratoriui visus su ginčų nagrinėjimu susijusius įrodymus, o susipažinimo su dokumentais Komisijoje terminas yra ribotas.

Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, Pareiškėjas prašo Komisijos įvertinti dokumentų nepateikimo reikšmę skundžiamo sprendimo teisėtumui kaip lemiančią, kad jeigu mokesčių administratorius atsisako pateikti dokumentus, kuriais grindžia savo išvadas, su kuriomis tiesiogiai susijusios Pareiškėjo mokesstinės pareigos, tokiu būdu jis pats neturi teisės remtis dokumentais savo išvadose. Priešingu atveju, Pareiškėjo nuomone, bus pažeista Pareiškėjo teisė į gynybą.

Pareiškėjui akivaizdu, kad Inspekcija savo išvadų skundžiamame sprendime nepagrindė, dėl to ydingai taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą specialų mokesčių apskaičiavimo būdą ir dėl to nepagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo mokėtinus mokesčius, jų delpinigių ir skyrė baudas. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, vadovaudamasis MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, Pareiškėjas prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2014-11-20 sprendimą Nr. 68-218.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, Inspekcijos 2014-11-20 sprendimas Nr. 68-218 tvirtintinas.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesstinis ginčas vyksta dėl to, ar mokesčių administratorius, vadovaudamasis turinio viršenybės prieš formą principu, pagrįstai teigia, jog Pareiškėjo su UAB „V3“ (dabar UAB „L1“), UAB „N1“ ir UAB „E2“ sudarytais paskolų sandoriais buvo siekiama ne ekonomiškai pagrįstų tikslų, bet vienintelio tikslo - gauti mokesstinę naudą, kuri pasireiškė GPM neapmokestinant Pareiškėjui išmokamų sumų palūkanų forma, susidariusių performinusių į paskolas su Pareiškėju susijusių įmonių kreditorinius įsipareigojimus. Mokesčių administratorius, patikrinęs Pareiškėjo 2007-01-01 – 2010-12-31 laikotarpio GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo teisingumą, nustatė, kad Pareiškėjas, būdamas UAB „V3“, UAB „N1“ ir UAB „E2“ akcininkas, t. y. su šiais juridiniais asmenimis susijęs asmuo, performino į paskolas susijusių įmonių skolas Pareiškėjui, kurios susidarė perkant/parduodant kontroliuojamų įmonių akcijas ir taip gaunant vertybinių popierių vertės padidėjimo pajamas, kurios sandorių sudarymo laikotarpiu buvo neapmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu (iki 2003-01-01 - fizinių asmenų pajamų mokesčiu). Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjo vykdytų vertybinių popierių pirkimo-pardavimo operacijų, kurios nepatenka į mokesčių administratoriaus tikrintą laikotarpį (t. y. iki 2007-01-01), analizę, nustatė, jog UAB „V3“ iš UAB „V4“ perimtas įsiskolinimas Pareiškėjui susidarė dėl dirbtinai suformuotų kontroliuojamų įmonių akcijų pirkimo – pardavimo kainų skirtumų, t. y. piktnaudžiaujant to meto mokesčių įstatymais. Be to, mokesčių administratorius nustatė, jog į paskolas performintus įsiskolinimus Pareiškėjui UAB „V3“ galėjo padengti terminu, numatytu pirminėje akcijų pirkimo – pardavimo sutartyje (iki 2012-01-01), tačiau, performindama pagal novacijų (skolų perėmimo) sutartį kreditorinius įsiskolinimus Pareiškėjui, terminą sau nenaudingai sutrumpino, nors turėjo realias galimybes padengti skolą Pareiškėjui nesudarant paskolos sutarties

ir nemokant palūkanų. Mokesčių administratorius padarė išvadą, kad Pareiškėjas, kartu su kitais akcininkais, galėjo daryti įtaką priimant kontroliuojamoms įmonėms sau nenaudingus sprendimus, sąlygotus ne ekonominių ar verslo poreikių, bet siekiu jas kontroliuojantiems asmenims išmokėti GPM neapmokestinamas pajamas, t. y. formaliai pasinaudoti GPMĮ 17 str. numatyta lengvata, pagal kurią GPM neapmokestinamos palūkanos, gautos už suteiktas paskolas, jeigu paskolos bus pradėtos gražinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolų suteikimo dienos. Mokesčių administratorius taip pat nustatė, kad, priėmus sprendimą sumažinti UAB „N1“ įstatinį kapitalą, akcininkams, tame tarpe Pareiškėjui, neišmokėtos laisvos lėšos (įsiskolinimai) buvo įformintos kaip ilgalaikės paskolos, už kurias mokamos palūkanos pagal GPMĮ 17 str. nuostatas yra GPM neapmokestinamos. Reorganizavus juridinius vienetus (UAB „E3“ prijungus prie UAB „E2“) paskolų ir palūkanų mokėjimas buvo perkeltas veiklą tęsiančiam asmeniui – UAB „E2“. Tokiu būdu mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2010-12-31 palūkanų forma iš savo kontroliuojamų vienetų gavo 4 419 509,58 Lt GPM neapmokestintų pajamų:

- 1) 2007 – 2008 m. pagal 2005-12-30 paskolos sutartį gavo 3 167 090,44 Lt palūkanų iš UAB „V3“ (paskolos suma – 28 142 546 Lt);
- 2) 2009 m. pagal 2008-05-06 paskolos sutartį gavo 498 191,34 Lt palūkanų iš UAB „N1“ (paskolos suma - 3 639 871,73 Lt);
- 3) 2009 – 2010 m. pagal 2009-01-09 paskolos sutartį gavo 754 227,80 Lt palūkanų iš UAB „E2“ (paskolos suma – 7 565 794,91 Lt).

Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAI 69 str. 1 dalies nuostatomis, atkurdamas iškreiptas ir slepiamas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja gyventojų apmokestinimą, konstatavo, jog Pareiškėjas 2007 – 2008 metais iš UAB „V3“ gavo 3 167 090,44 Lt, o 2009 m. iš UAB „N1“ ir UAB „E2“ atitinkamai 498 191,34 Lt bei 680 665,95 Lt ne palūkanų pajamas, o kitas pajamas, kurios, skirtingai nei palūkanos (kurioms taikytina GPMI 17 str. nustatyta lengvata), apmokestinamos GPM (2007 m. taikytinas 27 proc., 2008 m. - 24 proc. ir 2009 m. - 15 proc. GPM tarifai) bei 6 proc. PSD įmokomis (2009 m.). Tokiu būdu mokesčių administratorius Pareiškėjo 2007 m. gautas iš UAB „V3“ 1 621 131,76 Lt palūkanų pajamas apmokestino kaip kitas gautas pajamas 27 proc. GPM tarifu ir apskaičiavo 437 706 Lt GPM, 2008 m. - 2 560 542,93 Lt apmokestino 24 proc. GPM tarifu ir apskaičiavo 449 314 Lt GPM (atsižvelgus į Pareiškėjo deklaruotą gražintiną GPM sumą, apskaičiuota 371 031 Lt mokėtina GPM suma), Pareiškėjo 2009 m. gautas 498 191,34 Lt palūkanų pajamas iš UAB „N1“ ir 680 665,95 Lt palūkanų pajamas iš UAB „E2“ mokesčių administratorius apmokestino kaip kitas gautas pajamas 15 proc. GPM tarifu ir 6 proc. PSD įmokų tarifu ir apskaičiavo 176 829 Lt mokėtiną GPM sumą ir 70 731 Lt mokėtiną PSD įmokų sumą.

Mokesčių administratorius pajamų perkvalifikavimą grindžia surinktų įrodymų visuma, kurių rezultatai daro išvadą, jog sandoriais tarp susijusių asmenų, kuriems Pareiškėjas galėjo daryti reikšmingą įtaką, nebuvo siekiama ekonomiškai pagrįstų tikslų, priešingai – iškreipiant sandorių kainas, įforminant sudėtingas sandorių struktūras (akcijų pirkimo – pardavimo, įsipareigojimų perkėlimų bei paskolų sandorių) ir realiai neinvestuojant piniginių lėšų į įmones buvo siekiama suformuoti kontroliuojamų įmonių įsiskolinimus Pareiškėjui, kurių nepadengti likučiai buvo performinti į paskolas, nustatant paskolų gavėjams nenaudingas paskolų gražinimo sąlygas, t. y. jų gražinimas nesiejamas su paskolų gavėjų galimybėmis gražinti paskolą, bet nustatoma sąlyga - pareikalavus gražinti paskolą ar jos dalį anksčiau nei po 366 dienų, gražinamos paskolos laikomos beprocentinėmis. Tiek UAB „V3“, tiek UAB „N1“ turėjo sukaupusios ypač didelę nepaskirstytą pelną ir galėjo atsiskaityti su Pareiškėju neįformindamos paskolų sutarčių terminais, nustatytais pirminėse akcijų pirkimo-pardavimo sutartyse (iki skolų perkėlimo kitoms įmonėms). Pareiškėjas iš pelningai dirbančių įmonių gavo reikšmingas pinigines lėšas gražinamų įsiskolinimų, susidariusių Pareiškėjui perkant/parduodant susijusių įmonių akcijas, o taip pat ir tų įsiskolinimų, kurie buvo performinti į paskolas, GPM neapmokestintas palūkanas, vadinasi, Pareiškėjui, kaip ir kitiems įmonių akcininkams, nebuvo poreikio pasinaudoti Akcinių bendrovių įstatymu bendrovių akcininkams suteiktomis turtinėmis teisėmis (t. y. gauti dividendus, kurie GPM apmokestinami). Šių aplinkybių pagrindu, neneigdamas pačių įsiskolinimų kaip tokių (UAB „V3“ atveju jie susidarė pagal 2001 – 2002 m. atliktus vertybinių popierių pirkimo-pardavimo sandorius, kurių įvertinimui mokesčių apskaičiavimo tikslais jau yra suėjęs senaties terminas), mokesčių administratorius padarė išvadą, kad paskolų sandoriais buvo siekiama vienintelio tikslo – mokesstinės naudos gavimo, kuri pasireiškė akcininkų siekiu gauti iš kontroliuojamų įmonių pajamas išvengiant mokesčių.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu, kuriuo patvirtintos mokesčių administratoriaus išvados ir prašo Komisijos jį panaikinti. Pareiškėjas savo prašymą grindžia šiais motyvais: 1) Mokesčių administratorius nepagrįstai teigia, kad analizuoti Pareiškėjo sudaryti sandoriai neturėjo ekonominės logikos, todėl nepagrįstai taiko MAI 69 str. 1 dalies nuostatas ir nepagrįstai perkelia įrodinėjimo našta Pareiškėjui; 2) Pripažinus, kad Pareiškėjas gavo A klasės pajamų, papildomas mokėtinas mokestis turėtų būti nurodytas sumokėti išskaičiuojančiam asmeniui; 3) Mokesčių administratoriaus atlikti faktiniai patikrinimo veiksmai iki pranešimo apie pavedimą atlikti Pareiškėjo patikrinimą įteikimo, turi būti laikomi neteisėtais, todėl papildomi

mokesčiai už 2007 m. apskaičiuoti pažeidžiant mokesčių apskaičiavimo senaties terminą ir 4) Mokesčių administratorius apribojo Pareiškėjo teisę į gynybą, nes iki pat skundo padavimo Komisijai pateikimo nesudarė galimybių Pareiškėjo atstovams gauti dokumentų, kuriais grindžia savo išvadas, kopijų. Pareiškėjas išsamiai išdėsto savo nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus pagal kiekvieną ginčo dalyką, todėl Komisija pasisakys dėl kiekvieno iš jų atskirai.

Iš bylos medžiagos matyti, jog šalys neginčija nei Pareiškėjo iš UAB „V3“, UAB „N1“ ir UAB „E2“ gautų pajamų palūkanų forma dydžio, nei atitinkamiems metams taikyto GPM tarifo, t. y. ginčo dėl matematinio GPM ir PSD įmokų skaičiavimo tarp šalių nėra.

Dėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo

Komisija pažymi, jog mokesčių santykių reguliavimas teisės normomis dar nereiškia, kad jomis įtvirtinti reikalavimai bus įgyvendinti ir jų bus laikomasi. Praktika rodo, kad mokesčių įstatymai dažnai yra pažeidžiami piktnaudžiaujant, t. y. formaliai laikantis įstatymo mokesčio bazė yra perkeliama tam asmeniui, kuris mokesčių mokėti neprivalo arba turi jų mokėti mažiau. Tokie veiksmai vadinami mokesčių vengimu – tai intelektualiausias mokesčių įstatymų pažeidimas. Mokesčių vengimas daro didelę žalą valstybės finansiniams interesams, pažeidžia vieną iš esminių mokesčių teisės principų, pagal kurį mokesčius privalo mokėti visi mokesčių mokėtojai. Sąžiningai mokesčius mokantys mokėtojai patenka į blogesnę konkurencinę padėtį negu užsiimantys nesąžiningu mokesčių planavimu. Mokesčių vengimą reglamentuojančių normų tikslas yra apibrėžti situacijas, kada mokesčių mokėtojas išvengia mokesstinės prievolės arba ją sumažina formaliai nepažeisdamas mokesčio įstatymo, kai atlikti veiksmai prieštarauja įstatymo tikslui ir prasmei. Vengiant mokesčių dirbtinai sukuriama įstatymo reikalavimus atitinkanti ūkinių operacijų grandinė, dėl kurios mokesčių mokėtojas gauna mokesstinę naudą. Įprastinėje verslo praktikoje toks elgesio modelis nebūtų pasirinktas. Vengiant mokėti mokesčius mokesčių įstatymai pažeidžiami netiesiogiai, nes atliekami veiksmai prieštarauja apmokestinimo prasmei. Atliekamos tikros ir teisėtos ūkinės operacijos, tačiau jų pagrindinis ir dažniausiai vienintelis tikslas yra mokesstinės naštos sumažinimas, o ne pelno siekimas. Vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu, ūkinės operacijos turi būti vertinamos atsižvelgiant į jų turinį, o ne į formalią išraišką. Šis principas yra platesnis už ekonominio pagrįstumo principą. Jis suteikia teisę mokesčių administratoriui vertinti ne dirbtinių ir išgalvotų ūkinių operacijų formą, bet jų prasmę. Taikant šį principą neatsižvelgiama į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką ir atkuriamos tikrosios su apmokestinimu susijusios aplinkybės. MAĮ mokesčių vengimas apibrėžtas taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Taikant šio įstatymo 69 str. 1 dalį, tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą) arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Komisija taip pat pažymi, jog taikant MAĮ 69 str. 1 dalį mokesčių mokėtojo sandorio ar jo dalies negaliojimo klausimas nesprenžiamas, pagal šį sandorį atsiradusios civilinės teisės ir pareigos nevertinamos, šalims neatsiranda jokių civilinių teisinių pasekmių. Todėl civilinės teisės požiūriu teisėtas sandoris gali būti pripažintas neteisėtu mokesčių teisės prasme. Nustatius, kad mokesčių mokėtojo sudaryto sandorio tikslas buvo mokesstinė nauda, jam papildomai apskaičiuojami išvengti mokesčiai ir netaikomos sandorių negaliojimo pasekmės. Taigi, mokesčių mokėtojo sudarytas sandoris vertinamas tik mokesčių teisinių santykių aspektu, mokesčių administratoriui nereikia mokesčių mokėtojo sudarytų sandorių ginčyti teisme ar kitais būdais įrodinėti tokių sandorių dirbtinumą, o pakanka mokesčių mokėtojo veiksmuose nustatyti mokesčių vengimo požymius. Komisija, išnagrinėjusi kiekvieną Inspekcijos sprendime nurodytą ginčo atvejį, kai įtariamas mokesčių vengimas (Pareiškėjo paskolų sandoriai su UAB „V3“, UAB „N1“ bei UAB „E2“), spręs, ar mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai yra pakankami Pareiškėjo atžvilgiu taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas.

Dėl Pareiškėjo iš UAB „V3“ gautų palūkanų

Kaip minėta, mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjo 28 142 546 Lt kreditorinis reikalavimas, kuris 2005-12-30 buvo performintas į paskolos sutartį numatant palūkanų normą – 12 mėn. VILIBOR plius 0,7 proc. marža, kurios pasekoje Pareiškėjas 2007 – 2008 m. gavo 3 167 090,44 Lt palūkanų, neapmokestintų GPM (ginčo objektas), faktiškai susidarė dėl 2001-2002 m. Pareiškėjo vykdytų akcijų pirkimo – pardavimo sandorių su kitais susijusiais asmenimis. Nustatyta, kad Pareiškėjas už 2001-12-30 įsigytas UAB

„O1“ akcijas už 66 389 140 Lt atsiskaitė įskaitęs priešpriešinius reikalavimus už 2001-12-03 - 2001-12-17 parduotas UAB „E2“, UAB „A1“ ir UAB „V2“ akcijas už 80 033 000 Lt UAB „V1“ (banko pavedimu sumokėjo tik 1289 Lt), kurias buvo įsigijęs už 36 330 000 Lt. Už 10 000 Lt įsigytas UAB „E2“ akcijas, praėjus mažiau nei 10 mėnesių po jų įsigijimo, t. y. 2001-03-01 Pareiškėjas jas pardavė už 10 840 000 Lt (1084 kartų brangiau nei įsigijo), 2001-12-03 įsigytas UAB „V2“ akcijas už 36 310 000 Lt, praėjus 14 dienų po jų įsigijimo, pardavė už 55 000 000 Lt (1,5 karto brangiau), už kurias atsiskaitė įskaitęs priešpriešinius reikalavimus už 2002-03-18 parduotas UAB „R2“ akcijas UAB „V3“ nekilnojamas turtas už 72 235 830 Lt. UAB „R2“ akcijas Pareiškėjas įsigijo pagal 2001-11-19 mainų sutartį, perleisdamas V. N. 23 844 vnt. UAB „V4“ akcijų. Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas per trumpą laiką tarpą sudarė tokius sandorius: 1) 2001-04-19 įsigijo 80 087 vnt. UAB „V4“ akcijų už 8 008 700 Lt, 2) 2001-11-12 ir 2001-11-19 mainų pagrindu perleides 70 793 vnt. UAB „V4“ akcijų įgijo 47 870 vnt. UAB „V3“ mažmena“ akcijų ir 230 vnt. E. H. S.A. akcijų, 3) 2002-03-18 pardavė 47 870 vnt. UAB „V3“ mažmena“ akcijų už 72 235 830 Lt, 230 vnt. E. H. S.A. akcijų už 121 348 000 Lt bei 2001-11-16 pardavė 9 207 vnt. UAB „V4“ akcijų už 84 041 496 Lt. Tokiu būdu susijusiose įmonėse buvo suformuotas 277 625 326 Lt įsipareigojimas Pareiškėjui (UAB „V3“ nekilnojamas turtas – 72 235 830 Lt, UAB „T1“ – 205 389 496 Lt). Praėjus mažiau nei 2 mėnesiams nuo UAB „V4“ akcijų (80 000 vnt.) perleidimo, Pareiškėjas vėl įsigijo šios įmonės akcijas (80 221 vnt.) už 237 081 020 Lt: 2001-12-24 įsigijo iš P. H. S.A. 23 232 vnt. akcijų už 212 000 000 Lt (vienos akcijos kaina – 9 125,34 Lt), 2001-12-30 įsigijo iš E. H. S.A. 56 989 vnt. akcijų už 25 081 020 Lt (vienos akcijos kaina – 440,10 Lt). Byloje nustatyta, kad po 2001-12-24 ir 2001-12-30 akcijų įsigijimo sandorių Pareiškėjas valdė iš esmės tą pačią UAB „V4“ įstatinio kapitalo dalį (7,4 proc.) kaip ir iki 2001-04-19 įmonės akcijų įsigijimo (7 proc.). Be to, E. H. S.A. vienos UAB „V4“ akcijos pardavimo kaina - 440,10 Lt (2001-12-30), nors prieš šešias dienas P. H. S.A. sudaryto sandorio metu (2001-12-24) nustatyta vienos akcijos kaina buvo 9125,34 Lt, t. y. 20,7 karto didesnė. Nustatyta, kad Pareiškėjas už 2001-12-30 įsigytas UAB „V4“ akcijas už 25 081 020 Lt atsiskaitė įskaitęs priešpriešinius reikalavimus už 2001-12-27 parduotus 3 129 120 vnt. UAB „R1“ akcijų 49 000 000 Lt (15,66 Lt už vieną akciją), kurias Pareiškėjas prieš 14 dienų (2001-12-13) įsigijo už 3,2 karto mažesnę kainą, t. y. už 15 084 772 Lt (4,82 Lt už vieną akciją). Įvertinus tarp susijusių asmenų sudarytų UAB „V4“ akcijų pirkimo – pardavimo sandorių aplinkybes, padaryta išvada, kad Pareiškėjas šiais sandoriais siekė ne ekonomiškai pagrįstų tikslų, o iškreipiant akcijų kainas (akcijų pirkimo sutartyse nurodant mažesnes kainas, jų pardavimo sutartyse nurodant ženkliai didesnes kainas) ir įskaičius priešpriešinius reikalavimus, UAB „V3“ nekilnojamas turtas buhalterinėje apskaitoje suformuoti 72 235 830 Lt finansinį įsipareigojimą Pareiškėjui bei nepatiriant realių išlaidų įsigyti iš šios įmonės UAB „V2“ akcijas (kaina 36 310 000 Lt). Be to, nustatyta, kad Pareiškėjas už 2001-12-30 įsigytas UAB „O1“ akcijas atsiskaitė tik 2002-05-03 įskaitęs pagal 2001 – 2002 m. sudarytus akcijų pirkimo - pardavimo sandorius susidariusius įsipareigojimus, t. y. po 2002-04-28 UAB „O1“ akcijų pardavimo sandorio visuomeninei invalidų organizacijai „S1“ (toliau – Draugija) už 58 257 040 Lt.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjas, įsigydamas šios įmonės akcijas, jokių piniginių lėšų nemokėjo bei, iškreipdamas akcijų įsigijimo ir pardavimo kainas, ženklių akcijų įsigijimo išlaidų nepatyrė, pritaria Inspekcijos išvadai, kad šiais sandoriais nebuvo siekiama ekonomiškai pagrįstų tikslų, o buvo siekiama Draugijos buhalterinėje apskaitoje suformuoti finansinius įsipareigojimus akcininkams, tame tarpe 58 257 040 Lt finansinį įsipareigojimą Pareiškėjui (Draugiją 2002-04-26 sprendimu įsteigė E. K. , kuri yra Pareiškėjo, V. N. ir N. N. sesuo, o pats Pareiškėjas valdė 869 V5, UAB akcijų (7,242 proc. įstatinio kapitalo). 2002-04-28 UAB „O1“ akcijų kontrolė buvo perleista Draugijai, kurios dalyvės ir ankstesni UAB „O1“ akcininkai pagal GPMĮ 2 str. 19 dalį ir 32 dalį yra susiję ir asocijuoti asmenys. Nustatyta, kad beveik visą UAB „O1“ įstatinį kapitalą 2001-11-23 - 2001-12-28 suformavo UAB „V3“ nekilnojamas turtas ir UAB „T1“ nepiniginiais įnašais – 791 525 850 Lt vertės nekilnojamoju ir kilnojamuoju turtu, kuris buvo įvertintas rinkos kainomis. Didžiąją dalį šio turto UAB „O1“ pardavė UAB „V3“ nekilnojamas turtas (2001-12-21) už 106 464 000 Lt ir UAB „T1“ už 76 441 600 Lt, o 2002 m. gegužės mėn., t. y. po 2002-04-28 akcijų pardavimo Draugijai, - UAB „V4“ už 703 148 902 Lt. 2003-01-30 didžiąją dalį UAB „V4“ skolos (554 970 556 Lt) ir UAB „T1“ skolos (76 341 600 Lt) perėmė Draugija, t. y. iš viso perėmė 631 312 156 Lt dydžio įsipareigojimus UAB „O1“ (tokiu būdu perleido likusius įsipareigojimus fiziniams asmenims už UAB „O1“ akcijas). Atitinkamai 2003-05-26 buvo sumažintas UAB „O1“ įstatinis kapitalas ir ši įmonė tapo skolinga Draugijai 743 269 500 Lt, o susidarę įmonių tarpusavio įsipareigojimai buvo padengti anuliuojant Draugijos turimas UAB „O1“ akcijas. Draugija už UAB „O1“ akcijas fiziniams asmenims sumokėjo 160 223 694 Lt, tačiau atsiskaitė ne iš įmonės lėšų, o iš UAB „O1“ suteiktų paskolų (111 957 350 Lt) ir šios įmonės dividendų (48 284 480,60 Lt). Taigi Draugija, įsigydama UAB „O1“ akcijas, neturėjo finansinių galimybių už jas atsiskaityti. Įvertinusi nustatytas aplinkybes Komisija pritaria Inspekcijos išvadai, kad 2002-04-28 perleidžiant UAB „O1“ akcijas Draugijai, iš anksto buvo numatyta fiziniams asmenims susidariusius finansinius įsipareigojimus perkelti UAB „V4“, kurios 7,4 proc. akcijų valdė Pareiškėjas. Pažymėtina, kad UAB „V4“ galėjo pirmiau paminėtą nekilnojamąjį turtą įsigyti tiesiogiai iš UAB „T1“ ir UAB „V3“ nekilnojamas turtas ir už jį tiesiogiai atsiskaityti, tačiau buvo

priimtas sprendimas sudaryti eilę akcijų pirkimo – pardavimo, įsipareigojimų perkėlimo, paskolų sandorių, kurių pasekoje neturint ekonominio pagrindimo buvo suformuota 58 257 040 Lt UAB „V4“ skola Pareiškėjui, nors bendrovė turta įsigijo iš juridinių asmenų, o Pareiškėjas jokių realių akcijų įsigijimo, paskolų teikimo išlaidų nepatyrė. Be to, nustatyta, kad 2004-12-17 ir 2004-12-18 devyni fiziniai asmenys (J. N. , V. N. , M. B. , Ž. M. , M. M. , I. S. , R. V. , G. M. , N. N.) 100 proc. UAB „V4“ akcijų perleido UAB „V3“ (tame tarpe Pareiškėjas įnešė 80 315 vnt. UAB „V4“ akcijų apmokėdamas naujai išleistas UAB „V3“ akcijas). 2005-12-30 UAB „V3“ priėmė finansiškai nenaudingą sprendimą perimti kontroliuojamos įmonės UAB „V4“ (UAB „V3“ valdė 100 proc. jos akcijų) 30 762 937,57 Lt nepadengtą skolą Pareiškėjui ir nuo 28 142 546 Lt sumos mokėti palūkanas nors:

- Draugija pagal 2002-04-28 UAB „O1“ akcijų pirkimo – pardavimo sutartį ir UAB „V4“ pagal 2003-01-30 skolos perkėlimo sutartį įsipareigojo atsiskaityti su Pareiškėju dalimis iki **2012-12-31**, todėl UAB „V3“ valdoma ypač pelningai dirbanti įmonė UAB „V4“ turėjo galimybę iki nurodytos datos, nemokėdama palūkanų, atsiskaityti su Pareiškėju, tačiau UAB „V3“, perimdama UAB „V4“ skolas, įsipareigojo jas grąžinti iki 2010-12-30 ir nuo didžiosios dalies skolos mokėti Pareiškėjui palūkanas. Nustatyta, kad nuo 2004-12-18 UAB „V3“ kontroliuojama įmonė UAB „V4“ buvo sukaupusi ypač didelį nepaskirstytą pelną: 2004-12-31 – 181 454 000 Lt, 2005-12-31 – 267 137 000 Lt, 2006-12-31 – 388 280 000 Lt, 2007-12-31 – 1 411 612 000 Lt, 2008-12-31 – 373 237 000 Lt, 2009-12-31 – 156 776 000 Lt;

- UAB „V3“ ir Pareiškėjo pasirašytoje 2005-12-30 paskolos sutartyje nurodyta palūkanų norma - 12 mėn. VILIBOR + 0,7 proc. marža, kuri keičiama kas 12 mėnesių laikotarpį, t. y. nuo 2005-12-30 palūkanų norma – 3,52 proc., nuo 2006-12-30 – 4,76 proc., nuo 2007-12-30 – 8,01 proc. Tuo tarpu 2005-12-30 konvertuojamųjų obligacijų pasirašymo sutartyje, kurios pagrindu UAB „V4“ perleido UAB „V3“ 1100 vnt. UAB „V4“ konvertuojamųjų obligacijų (bendra emisijos kaina – 220 000 000 Lt) ir tokiu būdu padengė didžiąją dalį UAB „V3“ 2005-12-30 perimtų įsipareigojimų (417 392 834,57 Lt), numatyta fiksuota palūkanų norma buvo 3,74 proc.

Svarbu pažymėti, jog Pareiškėjas mokesčių administratoriui negalėjo paaiškinti, kodėl Pareiškėjo ir susijusios įmonės UAB „V3“ sudarytoje 2005-12-30 paskolos sutartyje numatyta sąlyga, kad, jei paskolos davėjas pareikalauja grąžinti bet kurią paskolos dalį sumokant ją anksčiau kaip iki 2007-01-02 (368 dienos nuo 2005-12-30 paskolos sutarties pasirašymo), paskola tampa neatlygintine ir pagal šią paskolos sutartį neturi būti mokamos palūkanos už visą laikotarpį iki paskolos grąžinimo, todėl mokesčių administratoriaus išvada, jog sandorio šalys, jau pasirašydamos minėtą paskolos sutartį, iš anksto numatė sąlygas, kurioms esant gautos palūkanos nebūtų priskiriamos apmokestinamoms pajamoms, yra pagrįsta. Palūkanų mokėjimas siejamas ne su įmonės galimybėmis išmokėti pinigines išmokas, o su sąlygomis, kurioms esant pagal GPMĮ nuostatas nesusidaro mokėtinų mokesčių. UAB „V3“ pagal 2005-12-30 paskolos sutartį susidariusius įsipareigojimus Pareiškėjui pradėjo grąžinti 2007-07-17, t. y. sulaukus termino, kuriam esant gautos palūkanos nepriskiriamos apmokestinamoms pajamoms, tuo tarpu 2006-01-03 – 2006-12-29 laikotarpiu UAB „V3“ grąžindavo Pareiškėjui paskolas tik pagal beprocentę 2005-02-09 paskolos sutartį, iš viso grąžino 10 171 130,16 Lt (žr. paskolų suvestinę, akto 5 priedas). Komisijos nuomone, mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, kurių pagrindu buvo suformuota finansinė skola Pareiškėjui, kurią perėmė UAB „V3“ ir kuri 2005-12-30 buvo performinta į paskolos sutartį Pareiškėjui naudingomis sąlygomis, patvirtina jo padarytą išvadą, jog minėta sutartimi buvo siekiama ne ekonominių tikslų, bet buvo siekiama palūkanų forma išmokėti kitas pajamas Pareiškėjui, kurios nebūtų apmokestinamos GPM, todėl mokesčių administratorius pagrįstai taikė MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas ir pagrįstai Pareiškėjo ir susijusios įmonės UAB „V3“ 2005-12-30 paskolos sutartį įvertino kaip formaliją. UAB „V3“ turėjo realias galimybes atsiskaityti su Pareiškėju nesudarant paskolos sutarties ir be palūkanų (pagal 2003-01-30 Skolos perkėlimo sutartį naujasis skolininkas – UAB „V4“ (vėliau - UAB „V3“), perimdamas iš Visuomeninės invalidų organizacijos „S1“ skolas 9 fiziniams asmenims, tame tarpe Pareiškėjui, kurių bendra suma sudarė 554 970 556 Lt (tame tarpe skola Pareiškėjui – 40 845 833 Lt), įsipareigojo padengti iki 2012-12-31 pagal šios sutarties priede Nr. 1 išdėstytą grafiką, žr. bylos medžiagą 507 – 509 psl.). Pažymėtina, kad skola Pareiškėjui (40 845 833 Lt) sudarė apie 7,4 proc. visos 554 970 556 Lt skolos 9 fiziniams asmenims, t. y. buvo suformuota taip, kad atitiko Pareiškėjo valdomą UAB „V3“ akcijų paketą, o pats taip suformuotos skolos akcininkams dydis (554 970 556 Lt) suponuoja išvadą, jog UAB „V3“ dalyviai sąmoningai neskirstė bendrovės pelno GPM apmokestinamiems dividendams išmokėti. Komisijos nuomone, mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtina, kad Pareiškėjas sandoriuose su susijusiais juridiniais asmenimis buvo nesažiningas, piktnaudžiavo akcijų pirkimo-pardavimo kainomis, darė reikšmingą įtaką priimant sprendimus dėl skolų perkėlimo kitiems susijusiems vienetais ir skolų performinimo į paskolas, t. y. siekė sau ekonominės ir mokestinės naudos – gauti pajamas, kurios formaliai taikant GPMĮ nuostatas nebūtų apmokestinamos GPM.

Dėl Pareiškėjo skundo motyvo, jog kai kurie mokesčių administratoriaus nurodyti sandoriai sudaryti dar 2001-2002 metais ir jų pagrįstumo tyrimas apskritai nėra įmanomas, nes jie įvykdyti iki mokesčių

apskaičiavimo / perskaičiavimo senaties, Komisija atkreipia Pareiškėjo dėmesį į tai, jog mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas, nustatytas MAĮ 68 str. 1 dalyje, neriboja mokesčių administratoriaus teisės nustatyti ir vertinti į šį terminą nepatenkančias faktines aplinkybes, kurios yra reikšmingos apskaičiuojamiems (perskaičiuojamiems) mokesčiams ir susijusioms sumoms. LVAT teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A438-201/2011 akcentavo, jog nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčių apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujamosi ne MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama, ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumasis, sąsajumas ir panašios aplinkybės). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius papildoma įrodomąja medžiaga vadovavosi pagrįsdamas savo išvadą, jog skola Pareiškėjui (kurios negražinta dalis vėliau buvo performinta į paskolą su palūkanomis) susidarė iki tikrinamojo laikotarpio pradžios pagal vertybinių popierių pirkimo-pardavimo sutartis tarp susijusių asmenų manipuliuojant akcijų pirkimo-pardavimo kainomis ir pasinaudojant tuo metu galiojusio Fizinųjų asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 35 str. nustatyta lengvata, t. y. vertybinių popierių vertės padidėjimo pajamos už parduotus arba kitokiu būdu perleistus vertybinius popierius, įsigytus iki 1999 metų, taip pat vertybinių popierių vertės padidėjimo pajamos, gautos pardavus Lietuvos Respublikos Vyriausybės, savivaldybių ir tarptautinių finansinių organizacijų, kurių narė yra Lietuvos Respublika, vertybinius popierius pajamų mokesčiu neapmokestinamos. Be to, mokesčių administratorius papildomą įrodomąją medžiagą naudoja tam, kad parodyti, jog Pareiškėjas realių akcijų įsigijimo, paskolų teikimo išlaidų nepatyrė (buvo naudojami skolų perkėlimo sandoriai iš vienos susijusios įmonės į kitą), o skoliniai įsipareigojimai Pareiškėjui susidarė piktnaudžiaujant to meto mokesčio lengvatomis.

Pareiškėjas pateikia argumentus dėl sandorių sudėtingumo ir akcininko teisės pasirinkti investavimo formą. Pareiškėjo vertinimu, mokesčių administratorius nepagrįstai teigia, kad sudėtinga sudarytų sandorių struktūra pagrindžia mokestinės naudos siekimo faktą. Pareiškėjui akivaizdu, kad mokesčių administratorius analizavo didelės įmonių grupės, kurią valdė 9 susiję fiziniai asmenys (J. N. , V. N. , N. N. , M. B. , Ž. M. , M. M. , G. M. , I. S. , R. V.), struktūrą, šis verslas apėmė didelį skaičių įvairių veiklos rūšių, kurias reikėjo efektyviai valdyti, užtikrinti pinigų srautus, vykdyti projektus – perkelti veiklą į tam tikrą įmonę ir pan. Pareiškėjui akivaizdu, jog tiesioginis pinigų pervedimas nėra vienintelis finansavimo būdas – tuo tikslu buvo perkeliama reikalavimo teisės, neturint lėšų išmokėti tam tikras sumas – suformuojamos paskolos. Tokie veiksmai, Pareiškėjo vertinimu, laikytinimi normalia verslo praktika ir netampa mokesčių vengimu vien dėl to, kad mokesčių administratoriui sunku ją suprasti.

Komisijos nuomone, pirmiau paminėti Pareiškėjo argumentai yra bendro pobūdžio ir nepaneigia mokesčių administratoriaus išvados, jog Pareiškėjas ginčo sandoriais siekė gauti kitų pajamų ir mokestinės naudos. Pažymėtina, kad būtent mokesčių mokėtojas mokesčių administratoriaus reikalavimu turėtų pateikti argumentus bei įrodymus dėl abejones keliančio sandorio tikslingumo. Jeigu mokesčių mokėtojas atliktų veiksmų, kai buvo gauta mokestinė nauda, ekonomine logika paaiškinti negali, mokesčių administratorius gali daryti išvadą, kad tokiais veiksmais jis siekė vien mokestinės naudos. Iš bylos medžiagos matyti, jog atsakydamas į mokesčių administratoriaus nurodymą, pateikti paaiškinimus (atsakyti) į 42 klausimus, tame tarpe dėl sandorių su UAB “V3”, Pareiškėjas (žr. Patikrinimo akto 8-ą priedą) tikslių sandorių sudarymo aplinkybių neprisiminė, kokių konkrečių verslo ar ekonominių tikslų buvo siekiama ginčo sandoriais nepaaiškino, į klausimą, kokiu tikslu paskolų sutartyse numatyta sąlyga dėl paskolos gražinimo ne anksčiau kaip po 366 dienų, atsakyti negalėjo, teigdamas, kad nedalyvavo rengiant sutartis (bet jas pasirašė).

Komisija kritiškai vertina Pareiškėjo argumentus, kad jis negalėjo daryti esminės įtakos susijusių įmonių priimamiems sprendimams, nes visose mokesčių administratoriaus minimose įmonėse, iš kurių gavo palūkanų pajamas pagal ginčo sandorius, buvo mažumos akcininkas (jo valdoma dalis visais atvejais buvo apie 7 proc. akcijų), paprastai tokie sprendimai kaip įmonių reorganizavimas, įstatinio kapitalo mažinimas, reikalavimo teisių perkėlimas priimami remiantis balsų dauguma, o lemiamą sprendimą priima didžiąją akcijų dalį valdantys asmenys, o vien faktas, kad Pareiškėjas ir jo broliai yra susiję asmenys pagal GPMĮ, nėra pats savaime pagrindas visus sandorius, kuriuose jie dalyvauja, perkvalifikuoti mokesčių tikslais. Komisija pažymi, jog, vadovaujantis GPMĮ 2 str. 19 dalimi, Pareiškėjas yra laikomas susijusiu asmeniu ne tik su vienetu, jam išmokėjusiu palūkanų pajamas pagal ginčo sandorius, bet ir su broliais V. N. ir N. N. bei sesers K. B. vyru M. B. , todėl Pareiškėjas kartu su minėtais asmenimis neabejotinai galėjo daryti reikšmingą įtaką susijusių įmonių priimamiems sprendimams. Iš bylos medžiagos matyti, jog pirmiau paminėtų įmonių 9 akcininkai sprendimus dėl įmonių reorganizavimo, įstatinio kapitalo mažinimo, reikalavimo teisių perkėlimo priimdavo vienbalsiai, kartu valdė bendrasavininkų sąskaitą, į kurią pervedamos susijusių įmonių lėšos (paskolų gražinimas), kurios pagal bendros sąskaitos valdymo sąlygas yra / buvo paskirstomos akcininkams proporcingai jų valdomų akcijų

skaičiui šių įmonių įstatiniame kapitale. Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius atliko kontrolės veiksmus dėl mokesčių vengimo ne tik Pareiškėjo, bet ir Pareiškėjo brolio V. N. bei svainio M. B. atžvilgiu, kas patvirtina, kad mokėtinų vertybinių popierių vertės padidėjimo pajamų (įsiskolinimų) performinimas į paskolas, numatant palūkanų mokėjimą ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos gavimo dienos, buvo ne atsitiktinis, bet gerai apgalvotas ir suplanuotas veiksmas, - Pareiškėjas norėjo gauti pajamų, iš kurių nebūtų išskaičiuotas GPM, t. y. siekė mokesstinės naudos.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjas, nesutikdamas su Inspekcijos sprendimu, nepateikia jokių įrodymų, paneigiančių mokesčių administratoriaus išvadą, o apsiriboja bendro pobūdžio argumentais, tokiais kaip: (i) Pareiškėjui nėra aišku, kokią įtaką Inspekcijos išvadoms turi faktas, kad UAB „V3“ palūkanas mokėjo iš veiklos pajamų, o pelno akcininkams neskirstė ir dividendų nemokėjo; (ii) Pareiškėjui logiška ir akivaizdu tai, kad, neprivalėdami išmokėti įsiskolinimų, susidariusių pagal kitus sandorius, paskolos gavėjai akivaizdžiai gavo ekonominę naudą; (iii) mokesčių administratorius nepagrįstai įrodinėjimo našta perkelia Pareiškėjui ir nei vienu atveju nenurodo, kuriame konkrečiai sandoryje akcijų kaina buvo iškreipta, neteisinga ar neatitinkanti rinkos kainos; (iv) paskolų teikimas įmonėms savaime, nenustačius visiško tokių skolinimo sandorių dirbtinumo, negali būti pagrindas pripažinti, kad paskolų sutartys buvo sudarytos išimtinai mokesstiniais tikslais; (v) dėl paskolų, gražintų anksčiau nei po metų, neatlygintinumo Pareiškėjas pažymi, kad paskolos gražinimo anksčiau atveju jis ne tik nebūtų gavęs mokesstinės naudos, bet apskritai nebūtų gavęs ir palūkanų; (vi) kad įsiskolinimas, kuris buvo pakeistas į paskolą, egzistavo realiai, t. y. kilo iš atitinkamų sandorių, todėl teigiant, kad nepatirtos paskolų teikimo išlaidos, sėkmingai galima būtų teigti, kad nebuvo gautos ir pajamos; (vii) kadangi UAB „O1“ akcijų pardavimo pajamos laikytinos vertybinių popierių pardavimo pajamomis, todėl tolimesnis jų skolos, susidariusios iš šio sandorio perkėlimo, nepakeičia jų prigimties Pareiškėjo rankose.

Komisija sutinka su Pareiškėjo argumentu, kad UAB „O1“ akcijų pardavimo pajamos laikytinos vertybinių popierių pardavimo pajamomis, tačiau atkreipia Pareiškėjo dėmesį į jų gavimo momentą, t. y. pagal GPMĮ 8 straipsnį gyventojų pajamos, gautos iš vertybių popierių pirkimo – pardavimo, pripažįstamos jų gavimo momentu. Vadinasi, pagal Pareiškėjo, UAB „V3“ ir UAB „V4“ pasirašytą trišalę 2005-12-30 kreditorinio reikalavimo perleidimo ir novacijos sutartį UAB „V3“ įsipareigojimas sumokėti Pareiškėjui 30 762 937,57 Lt, kuris pakeistas į prievolės gražinti paskolas – 2 620 391,57 Lt pagal 2005-02-09 sutartį (beprocentinė) ir 28 142 546 Lt pagal 2005-12-30 paskolos sutartį (pagal kurią apskaičiuota 3 167 099,44 ginčo palūkanų), reiškia, kad Pareiškėjas 2005 m. gavo 30 762 937,57 Lt vertybinių popierių vertės padidėjimo pajamų, kurių apmokestinimo mokesčių administratorius neginčija, nes pagal MAĮ 68 str. 1 dalį jau yra suėjęs mokesčio apskaičiavimo ar perskaičiavimo senaties terminas. Tačiau mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai akivaizdžiai patvirtina, kad Pareiškėjas piktnaudžiavo susijusių juridinių vienetų akcijų pirkimo - pardavimo kainomis, o Pareiškėjas turėjo pateikti, bet nepateikė, jokių įrodymų, kurie galėtų suponuoti priešingą išvadą.

Pareiškėjas teigia, kad mokesčių administratorius nei vienu atveju nenurodo, kuriame konkrečiai sandoryje nurodyta kaina buvo iškreipta. Pavyzdžiui, 2002-04-28 Pareiškėjas pardavė Draugijai 5 825 704 vnt. UAB „O1“ akcijų už 58 257 040 Lt, t. y. 10 Lt už vieną akciją, nors 2001-12-13 UAB „V3“ nekilnojamas turtas pardavė 42 511 855 vnt. šios įmonės akcijų už 92 063 560 Lt, t. y. 2,88 Lt už vieną akciją, todėl niekuo nepagrįsta Inspekcijos išvada, kad mažesniu nei 5 mėn. laikotarpiu buvo galimybė įsigyti šios įmonės akcijų už 3,5 – 3,8 karto mažesnę kainą. Anot Pareiškėjo, UAB „O1“, kaip ir kitų Pareiškėjo įsigytų iš susijusių asmenų ar parduotų susijusiems asmenims, akcijų kaina rinkoje „svyravo“. Komisija šį Pareiškėjo argumentą vertina kaip nepagrįstą, visų pirma, todėl, kad uždarujų akcinių bendrovių akcijų kainos „nesvyruoja“, nes jomis nėra prekiaujama Vertybinių popierių biržoje, antra, jų pirkimo-pardavimo kainos nustatomos šalių susitarimu, ką patvirtino ir pats Pareiškėjas, trečia, nėra duomenų, kad Pareiškėjas būtų naudojėsis nepriklausomų turto vertintojų paslaugomis, be to, mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtina, jog UAB „V3“ akcininkai – 9 fiziniai asmenys, tame tarpe Pareiškėjas, manipuliuodami kontroliuojamų įmonių akcijų pirkimo-pardavimo kainomis bei skolų perkėlimais tarp susijusių asmenų, suformavo UAB „V3“ 554 970 556 Lt finansinius įsipareigojimus savo akcininkams (tame tarpe Pareiškėjui – 40 845 833 Lt, kuris sudarė 7,4 proc. visos skolos, t. y. atitiko jo valdomą bendrovės akcijų paketą). Maža to, įsigaliojus GPMĮ nuostatomis, bendrovės akcininkai nesugražintų skolų daliai įformino paskolų sutartis, numatydami palūkanų mokėjimą, kurių normos ne mažesnės nei taiko komerciniai bankai ilgalaikėms paskoloms. Pareiškėjas niekaip nepaaiškino, kokiu būdu toks skolinimasis iš fizinių asmenų – akcininkų buvo naudingas jų kontroliuojamai bendrovei.

Įvertinusi pirmiau išdėstytų faktinių aplinkybių visumą, Komisija konstatuoja, jog Inspekcija išsamiai pagrindė išvadą, kad Pareiškėjo sudarytos 2005-12-30 paskolos sutarties su UAB „V3“ tikslas buvo sudaryti galimybę išvengti mokesčių mokėjimo nuo palūkanų forma gautų kitų pajamų, t. y. su susijusiais asmenimis sudarydamas tarpinius sandorius ekonominę ir mokesstinę naudą gavo Pareiškėjas išvengdamas GPM

mokėjimo, todėl, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, atkūrus iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja apmokestinimą, pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas gavo 3 167 090,44 Lt (2007 m. – 1 621 131,76 Lt, o 2008 m. – 1 545 958,68 Lt) kitų pajamų, kurias, vadovaudamasis GPMĮ 27 str. 1 dalimi, privalėjo deklaruoti atitinkamai 2007 ir 2008 m. Metinėse pajamų mokesčio deklaracijose ir apmokestinti GPMĮ 6 str. 3 dalyje nustatytais pajamų mokesčio tarifais (2007 m. – 27 proc. tarifas, 2008 m. – 24 proc. tarifas), apskaičiuoti ir sumokėti GPM.

Dėl Pareiškėjo iš UAB „N1“ gautų palūkanų

Mokesčių administratorius nustatė, kad 2009 m. pagal 2008-05-06 paskolos sutartį Pareiškėjas gavo 498 191,34 Lt palūkanų iš UAB „N1“ (paskolos suma - 3 639 871,73 Lt), kuri faktiškai susidarė dėl UAB „N1“ 2006-01-23 akcininkų sprendimu atlikto UAB „N1“ įstatinio kapitalo mažinimo. Įvertinusi visas sandorių metu tarp susijusių asmenų susidariusias aplinkybes, Inspekcija konstatavo, kad 2009 m. Pareiškėjo palūkanų forma gauta 498 191,34 Lt piniginių lėšų suma iš UAB „N1“ pagal 2008-05-06 paskolos sutartį laikytina Pareiškėjo kitomis pajamomis, o 2008-05-06 paskolos sutarties tikslas buvo mokesstinės naudos siekimas, įgyjant galimybę įteisinti neapmokestinamų piniginių lėšų gavimą iš susijusios įmonės.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas nuo 2003-04-18 iki 2007-07-17 valdė 6,992 proc. UAB „N1“ akcijų, nuo 2007-07-17 iki 2008-12-23 valdė 7,239 proc. akcijų. Nors Pareiškėjas 2008-12-23 visas turimas įmonės akcijas perleido UAB „R1“ už 159 040 830 Lt, tačiau iki 2010-03-18 UAB „R1“ turėjo finansinių įsipareigojimų Pareiškėjui pagal 2009-01-06 ir 2009-02-06 paskolų sutartis, kurie buvo artimi akcijų pardavimo kainai. Be to, pagal GPMĮ 2 str. 27 dalies nuostatas iki 2010 m. pabaigos UAB „N1“ buvo Pareiškėjo brolių V. N. ir N. N. kontroliuojama įmonė (V. N. valdė ne mažiau 22 proc. įmonės akcijų, N. N. - ne mažiau 36 proc. akcijų). Pagal GPMĮ 2 str. 19 dalies ir 32 dalies nuostatas Pareiškėjas ir UAB „N1“ analizuojamų sandorių sudarymo metu buvo susiję ir asocijuoti asmenys, todėl galėjo daryti reikšmingą įtaką įmonės priimamiems sprendimams. 2006-01-23 sprendimą dėl UAB „N1“ įstatinio kapitalo sumažinimo anuliuojant akcijas vienbalsiai priėmė UAB „N1“ akcininkai (N. N. , Ž. M. , M. M. , I. S. , R. V. , G. M. , M. B. , J. N. ir V. N.). 2008-05-06 paskolos sutartį pasirašė Pareiškėjas, kaip viena iš sandorio šalių. UAB „N1“ vardu pasirašė įmonės direktorius I. S. , valdantis 1967 vnt. UAB „N1“ akcijų (1,967 proc. įstatinio kapitalo). UAB „N1“ pradėjo atsiskaityti su Pareiškėju tik 2006-08-01 (praėjus daugiau nei 6 mėnesiams nuo įstatinio kapitalo sumažinimo) ir iki 2007-11-23 išmokėjo tik dalį mažinant įstatinį kapitalą Pareiškėjui susidariusios skolos (10 686 736,27 Lt iš 14 326 608 Lt), liko 3 639 871,73 Lt įsipareigojimas, kuris 2008-05-06 buvo pakeistas į prievolę gražinti paskolą su palūkanomis. Ši aplinkybė, Inspekcijos nuomone, rodo, jog UAB „N1“ akcininkai priėmė sprendimą sumažinti įmonės įstatinį kapitalą, nors įmonė akcininkams išmokėti laisvų lėšų neturėjo, todėl padarė išvadą, jog sprendimu dėl įstatinio kapitalo mažinimo buvo siekiama pakeisti investicijų formą į įmonę, - akcininkų investicijas į įstatinį kapitalą pakeisti suteiktomis paskolomis pasirašant 2008-05-06 paskolos sutartį. Po įstatinio kapitalo mažinimo Pareiškėjo valdoma UAB „N1“ įstatinio kapitalo dalis nepasikeitė: iki 2006-01-23 Pareiškėjas turėjo 3 146 400 vnt. akcijų (6,992 proc. įstatinio kapitalo), po 2006-01-23 Pareiškėjas turėjo 6 992 Lt vnt. akcijų (6,992 proc. įstatinio kapitalo). Tokiu būdu nepasikeitė ir šių akcijų pagrindu Pareiškėjui suteikiamos turtinės ir neturtinės teisės, įskaitant teisę į paskirstytą pelną (dividendus). Inspekcijos nuomone, Pareiškėjo ir susijusios įmonės UAB „N1“ sudarytoje 2008-05-06 paskolos sutartyje numatyta sąlyga, kad, jei paskolos davėjas paprašo gražinti bet kurią paskolos dalį sumokant ją anksčiau kaip iki 2009-05-08 (367 dienos nuo 2008-05-06 paskolos sutarties pasirašymo), paskola tampa neatlygintine ir pagal šią paskolos sutartį neturi būti mokamos palūkanos už visą laikotarpį iki paskolos gražinimo, patvirtina, jog UAB „N1“ ir Pareiškėjas, pasirašydami minėtas paskolų sutartis, iš anksto numatė sąlygas, kurioms esant gautos palūkanos nebūtų priskiriamos apmokestinamoms pajamoms (palūkanų mokėjimas siejamas ne su įmonės galimybėmis išmokėti pinigines lėšas, o su sąlygomis, kai pagal teisės aktų nuostatas nesusidaro mokėtinų mokesčių). UAB „N1“ pagal 2008-05-06 paskolos sutartį susidariusį įsipareigojimą Pareiškėjui gražino 2009-12-21 (praėjus 594 dienoms nuo 2008-05-06 paskolos sutarties pasirašymo), t. y. sulaukus termino, kuriam esant gautos palūkanos neapmokestinamos. Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjas, valdydamas ypač pelningos įmonės akcijas, kuri turėjo sukaupusi ypač didelį nepaskirstytą pelną (2009-12-31 nepaskirstytas pelnas sudarė 650 600 000 Lt, 2010-12-31 nepaskirstytas pelnas sudarė 649 155 000 Lt), siekė gauti pinigines lėšas GPM neapmokestinamų palūkanų forma, t. y. siekė mokesstinės naudos, todėl, taikydama MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, padarė išvadą, jog pagal formaliai sudarytą paskolos sutartį buvo išmokėtos ne palūkanos, o kitos pajamos, nuo kurių turi būti apskaičiuotos ir į biudžetą sumokėtos GPM bei PSD įmokos (susidaręs įsiskolinimas Pareiškėjui ir tuo pagrindu sudaryta Pareiškėjo ir susijusios įmonės UAB „N1“ 2008-05-06 paskolos sutartis su palūkanomis laikytina formalia (nepripažinta), o faktiškai atkurtomis aplinkybėmis laikytinos palūkanų forma už suteiktas paskolas gautos kitos pajamos). Todėl vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, atkūrus iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja apmokestinimą, Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjas gavo 498 191,34 Lt kitų pajamų, kurias,

vadovaudamasis GPMĮ 27 str. 1 dalimi ir GPMĮ 6 str. 3 dalimi, privalėjo deklaruoti 2009 m. Metinėje pajamų deklaracijoje ir apmokestinti, apskaičiuoti bei sumokėti GPM ir, vadovaudamasis SDĮ 17 str., apskaičiuoti ir sumokėti PSD įmokas.

Pareiškėjas, nesutikdamas su Inspekcijos išvada, jog ginčo sandoriu jis siekė mokesstinės naudos, nurodo, jog mokesčių administratorius nepagrįstai mano, kad įmonei naudinga kapitalo struktūros keitimu laikomas tik papildomų piniginių lėšų ar kito turto įnešimas į kapitalą, nors akivaizdu, kad prievolės tuoj pat išmokėti akcininkams lėšas pakeitimas į paskolą, pagal kurią mokėjimo terminas nukeliamas, išsprendžia įmonės pinigų srautų subalansavimo ir skolinimosi iš trečiųjų asmenų poreikio klausimą, o tai įmonei yra naudinga. Pareiškėjas priminė, jog pagal Akcinių bendrovių įstatymo (toliau – ABI) 38 str. 3 dalies reikalavimus įmonės nuosavas kapitalas privalo būti didesnis nei pusė įstatinio kapitalo, o išlaikyti didelį įstatinį kapitalą įmonei reikalingos papildomos lėšos, todėl, išnykus poreikiui turėti didelį įstatinį kapitalą, buvo priimtas sprendimas jį sumažinti, kas laikytina normalia ekonomine logika ir ūkišku požiūriu pagrįstas veiksmas, paskolų sudarymo realumą pagrindžia ir pačios Inspekcijos nurodomas faktas, kad UAB “N1” neturėjo finansinių galimybių išmokėti akcininkams pinigų ir, natūralu, kad skola akcininkui tapo paskola, be to, paskolos iš akcininkų buvo normali jų valdomų grupės įmonių verslo praktika, todėl Pareiškėjui akivaizdu, jog pagal paskolos sutartį išmokėtų palūkanų apmokestinimui taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų nėra pagrindo.

Komisija sutinka su Pareiškėjo nuomone, jog įstatinio kapitalo mažinimas nėra neįprastas veiksmas, - jis yra numatytas ABI 52 straipsnyje, tačiau pažymi, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjas nepateikė paaiškinimų, koku tikslu UAB “N1” (toliau – Bendrovė) akcininkai (tame tarpe Pareiškėjas) 2006-01-23 priėmė sprendimą mažinti bendrovės įstatinį kapitalą nuo 205 000 000 Lt iki 100 000 Lt anuliuojant 204 900 000 paprastąsias vardines akcijas, kurių kiekvienos nominali vertė 1 litas, sumokant kiekvienam Bendrovės akcininkui už kiekvieną anuliuotą akciją visą akcijos nominalią vertę – po 1 litą, t. y. iš viso Bendrovės akcininkams išmokėti 204 900 000 Lt (žr. patikrinimo akto 10 priedą), kai žinojo (turėjo žinoti), kad Bendrovė nedisponuoja tokio dydžio laisvomis lėšomis. Pažymėtina, kad Bendrovė iki 2008-05-05 išmokėjo tik dalį mažinant įstatinį kapitalą Pareiškėjui susidariusios skolos (10 686 736,27 Lt iš 14 326 608 Lt), liko 3 639 871,73 Lt išsipareigojimas, kuris 2008-05-06 buvo pakeistas į prievolę grąžinti paskolą su palūkanomis. Paskolos grąžinimo terminas – 2013-05-05, palūkanų norma – 6 mėn. VILIBOR + 0,6 proc. marža (nuo 2008-05-06 taikoma palūkanų norma – 6,25 proc., nuo 2008-11-06 – 9,81 proc., nuo 2009-05-06 – 8,92 proc., nuo 2009-11-06 – 8,01 proc.), t. y. numatant palūkanų dydį ne mažesnę nei komerciniai bankai taikė ilgalaikėms paskoloms, teikiamoms juridiniams asmenims. Vadinas, yra pagrįsta Inspekcijos išvada, jog sudarant 2008-05-06 ilgalaikę paskolų sutartį (5 metams) buvo visiškai neatsižvelgiama į Bendrovės galimybes išmokėti Pareiškėjui skolą, bet *šmoningai* buvo siekiama Pareiškėjui sukurti pajamas (palūkanas) išvengiant mokesčių. Pareiškėjas nepateikė jokių paaiškinimų ar įrodymų, kurie paneigtų Inspekcijos išvadas. Atsakydama į Pareiškėjo argumentą, jog skolintis iš akcininkų yra normali verslo praktika, Komisija pažymi, jog ginčo atveju paskolos prigimtis yra nepakitusi – tai skola akcininkui, susidariusi mažinant įstatinį kapitalą, o skolintis iš akcininko tam, kad ta pati skola ir dar su palūkanomis būtų išmokėta tam pačiam akcininkui *negali būti paaiškinama įprasta verslo logika* ir suponuoja išvadą, jog Bendrovės akcininkai, tame tarpe Pareiškėjas, piktnaudžiavo GPMĮ nustatytais lengvatomis, t. y. siekė sau mokesstinės naudos. Komisija sutinka su Inspekcijos mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų vertinimu, t. y. jog pagal formaliai sudarytą paskolos sutartį Pareiškėjui 2009 m. buvo išmokėtos ne palūkanos, o kitos pajamos (498 191,34 Lt), kurias, vadovaudamasis GPMĮ 27 str. 1 dalimi, Pareiškėjas privalėjo deklaruoti 2009 m. Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje, vadovaudamasis GPMĮ 6 str. 3 dalimi nustatytu 15 proc. pajamų mokesčio tarifu, apskaičiuoti ir sumokėti GPM ir, vadovaudamasis SDĮ 17 str., apskaičiuoti ir sumokėti PSD įmokas.

Dėl Pareiškėjo iš UAB “E2” gautų palūkanų

Mokesstinis ginčas šioje dalyje vyksta dėl Pareiškėjo iš UAB “E2” 2009 – 2010 m. gautų 754 227,80 Lt palūkanų apmokestinimo pagal 2009-01-09 paskolos sutartį, mokesčių administratoriui nustačius, kad 2009-01-09 paskolos sutarties tikslas buvo mokesstinės naudos gavimas įgyjant galimybę įteisinti neapmokestinamų piniginių lėšų gavimą iš susijusios įmonės ir taip išvengti mokesčių mokėjimo nuo kitų pajamų. Komisija pažymi, kad šiam ginčui aktualios faktinės aplinkybės, jų turinys, teisinė argumentacija yra išsamiai aprašytos Patikrinimo akte (25 – 35 psl.) ir šio sprendimo aprašomojoje dalyje (9 – 13 psl.), todėl Komisija jų neatkartoja ir plačiau pasisakys dėl aplinkybių, kurios iš esmės patvirtina Inspekcijos priimto sprendimo teisėtumą bei dėl Pareiškėjo skunde išdėstytų motyvų nepagrįstumo.

Mokesčių administratorius nustatė, kad kreditoriniai reikalavimai, kurių pagrindu Pareiškėjui buvo išmokėtos palūkanos, faktiškai susidarė dėl UAB “E2” akcijų pirkimo – pardavimo sandorių, iš kurių,

Komisijos nuomone, reikšmingi ginčui yra šie: 1) Pagal 2004-12-17 sutartį 9 fiziniai asmenys (N. N. , Ž. M. , I. S. , R. V. , G. M. , M. B. , J. N. (Pareiškėjas) ir V. N.) pardavė 100 proc. UAB "E2" (1 100 000 vnt. akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė 10 Lt) UAB "V3" už 10 905 000 Lt, tame tarpe Pareiškėjas perleido 80 960 vnt. akcijų (7,36 proc. įstatinio kapitalo) už 802 608 Lt; 2) UAB "V3" 2007-01-18 padidino UAB "E2" įstatinį kapitalą iki 100 000 000 Lt; 3) 2007-01-25 UAB "V3" pardavė 100 proc. UAB "E2" akcijas 10 fizinių asmenų už 100 000 000 Lt, tame tarpe Pareiškėjas įsigijo 723 856 vnt. akcijų už 7 238 560 Lt (7,24 proc. įstatinio kapitalo, akcijos nominali vertė 10 Lt), kurias apmokėjo užskaitų būdu; 4) 2007-11-30 UAB "V3" įsteigė E3, UAB (įstatinis kapitalas 10 000 Lt, akcijos nominali vertė 1 Lt); 5) 2008-03-03 UAB "V3" pardavė E3, UAB akcijas 10-čiai fizinių asmenų, tame tarpe Pareiškėjas įsigijo 723 akcijas už 723 Lt, kurias apmokėjo grynaisiais pinigais (7,23 proc. įstatinio kapitalo); 6) 2008-04-09 tie patys 10 fizinių asmenų, tame tarpe Pareiškėjas, pardavė visas, t. y. 10 000 000 vnt., UAB "E2" akcijas E3, UAB už 100 000 000 Lt, tame tarpe Pareiškėjas pardavė 723 856 vnt. akcijų už 7 238 560 Lt, susidaręs 7 238 560 Lt kreditorinis įsiskolinimas Pareiškėjui novacijos būdu perkeliamas E3, UAB ir šiai sumai 2008-07-09 pasirašoma neatlygintinė paskolos sutartis, grąžinimo terminas iki 2011-05-26; 7) 2008-04-23 UAB "E2" vienintelis akcininkas E3, UAB priėmė sprendimą pritarti, jog UAB "E2" valdyba parengtų UAB "E2" reorganizavimo sąlygas, pagal kurias prie UAB "E2" būtų prijungiama E3, UAB (t. y. prie dukterinės įmonės prijungiama ją valdanti bendrovė), kurios buvo parengtos 2008-04-29; 8) 2008-07-11 UAB "E2" vienintelio akcininko E3, UAB sprendimu ir 2008-07-11 E3, UAB visuotinio akcininkų (tame tarpe Pareiškėjo) susirinkimo sprendimu abi bendrovės reorganizuotos E3, UAB prijungiant prie UAB "E2". Reorganizavimo metu 10 000 vnt. E3, UAB akcijų (1 akcijos nominali vertė – 1 Lt) keičiamos į 18 000 000 vnt. UAB "E2" akcijų santykiu 1:1800, po reorganizavimo UAB "E2" įstatinis kapitalas – 18 000 000 Lt, akcijos padalintos proporcingai E3, UAB akcininkams – Pareiškėjas įgijo 1 301 400 vnt. akcijų (7,23 proc. įstatinio kapitalo) ir reorganizavimo rezultate UAB "E2" perėmė E3, UAB turtą, teises ir pareigas (įskaitant prievolės akcininkams pagal 2008-07-09 pasirašytas paskolų sutartis, kurių prigimtis - akcininkų (10 fizinių asmenų, tame tarpe Pareiškėjo) 2008-04-09 UAB "E2" akcijų pardavimas E3, UAB). Kaip matyti iš šios grandinės Pareiškėjas 2007-01-25 įsigijo iš UAB "V3" 7,24 proc. UAB "E2" už 7 238 560 Lt, 2008-03-03 įsigijo 7,23 proc. E3, UAB įstatinio kapitalo už 723 Lt, 2008-04-09 pardavė E3, UAB savo valdomą 7,24 proc. akcijų paketą už 7 238 560 Lt, o po bendrovių reorganizavimo valdė beveik tokio pat dydžio UAB "E2" akcijų paketą (7,23 proc.) už kurį faktiškai sumokėjo 723 Lt. Pažymėtina ir tai, kad 2008-07-09 neatlygintinė paskola E3, UAB 7 238 560 Lt sumai (grąžinimo terminas – 2011-05-26) pagal 2006-10-09 paskolos sutartį pakeičiama į 2009-01-01 paskolos sutartį, numatant palūkanų mokėjimą - VILIBOR plus 0,75 palūkanų dydžio marža (nuo 2009-01-01 – taikoma palūkanų norma 9,45 proc., nuo 2009-07-09 – 10,15 proc., nuo 2010-01-09 – 5,38 proc.), paskolos grąžinimo terminas – 2014-01-09 (5 metų laikotarpiui). Pirmiau paminėtų įvykių seka rodo susijusių įmonių akcininkų – 10 fizinių asmenų, tame tarpe Pareiškėjo, nesąžiningą mokesčių planavimą, t. y. siekį iš kontroliuojamos įmonės atgauti pinigines lėšas, sumokėtas už jos pačios akcijų įsigijimą, maža to, įsiskolinimus pavertus paskolomis, gauti GPM neapmokestinamas pajamas palūkanų forma.

Pareiškėjas skunde Komisijai teigia, jog jis tiek prieš, tiek ir po bendrovių reorganizavimo valdė apie 7 proc. tiek UAB "E2", tiek ir E3, UAB akcijų, visgi toks akcijų paketas nesuteikė Pareiškėjui galimybes efektyviai įtakoti įmonės priimamų sprendimų. Tai, kad paskolos akcininkams, E3, UAB prijungus prie UAB "E2", perėjo UAB "E2", yra normalu, nes E3, UAB po šio reorganizavimo nebeegzistavo. Nėra nustatyta, kad UAB "E2" būtų sudariusi abejones keliančių sandorių. Pastebti, kad pakankamai lėšų grąžinti paskolas turėjo UAB "N1" ir K1 OU, o ne UAB "E2". Inspekcija vėlgi nenurodė, koku būdu ir kas vengė mokėti mokesčius ir kaip ji atkuria iškreiptas ar slepiamas sandorių aplinkybes, pabrėžia, kad visais atvejais įmonės už jų gaunamas paskolas privalo mokėti palūkanas, todėl logiška, kad jeigu įmonei reikėjo piniginių lėšų, ji skolinosi, o vienintelis papildomas mokestinio pobūdžio apribojimas skolinantis iš susijusio asmens – kad sandoriai būtų sudaromi rinkos kaina. Pareiškėjas teigia, kad Inspekcijos vardijami faktai, kurie neva kelia pagrįstų abejonių sandorių tikslingumu, niekaip nepaneigia paties pagrindinio sandorio – paskolos sutarties realumo.

Komisijos nuomone, Pareiškėjas pateikia vien teiginius, atsikirtimus, nepagrįstus jokiais įrodymais, kurie galėtų suponuoti priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Mokesčių administratoriaus surinkti duomenys ir teisinė argumentacija patvirtina, jog Pareiškėjas, valdydamas apie 7 proc. UAB "V3", UAB "E2" ir E3, UAB akcijų, kurių dalyviais (akcininkais) yra / buvo ir giminytės bei svainytės ryšiais su Pareiškėju susiję asmenys (N. N. , V. N. , M. B.), galėjo daryti ir darė reikšmingą įtaką pirmiau paminėtų įmonių sprendimams. Pažymėtina, jog iš bylos medžiagos matyti, kad akcininkų sprendimai dėl akcijų pirkimo – pardavimo ir įmonių reorganizavimo buvo priimami vienbalsiai. Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių, kad UAB "E2" ekonomiškai nenaudingi sprendimai (Pareiškėjo skolos perkėlimas ir palūkanų mokėjimas, kuris yra niekaip nesusijęs su bendrovės vykdoma įprastine veikla) buvo priimami jam

prieštaraujant, be to, Pareiškėjas pats pasirašė paskolų su palūkanomis sutartis, vadinasi, kartu su kitais akcininkais pirmiau paminėtais sandoriais siekė sau ekonominės ir mokestinės naudos. Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, kurie pagrįstų, kad E3, UAB prijungimu prie UAB „E2“ buvo siekiama ekonomiškai pagrįstų tikslų, o ne susigrąžinti patirtas vertybinių popierių įsigijimo išlaidas išlaikant tą patį veiklą tęsiančios bendrovės akcijų paketą bei gauti pajamų, nuo kurių, formaliai taikant GPMĮ nuostatas, nereikia mokėti mokesčių. Komisija pažymi, kad vengiant mokėti mokesčius sudaromi realūs sandoriai, formaliai atitinkantys įstatymų nuostatas (ginčo atveju – paskolos sandoris, kurio mokesčių administratorius neneigia kaip tokio), tačiau jų tikslas yra ne realios ūkinės – komercinės veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu.

Komisija, apibendrinusi byloje nustatytų faktinių aplinkybių visumą, konstatuoja, kad Inspekcija padarė pagrįstą išvadą, jog Pareiškėjo sudarytos 2009-01-09 paskolos sutarties su UAB „E2“ tikslas buvo sudaryti galimybę išvengti mokesčių mokėjimo nuo palūkanų forma už suteiktas paskolas gautų kitų pajamų, t. y. su susijusiais asmenimis sudarydamas tarpinius sandorius mokestinę naudą gavo Pareiškėjas, išvengdamas GPM ir PSD įmokų mokėjimo. Todėl vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, atkūrus iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja apmokestinimą, mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas 2009 m. gavo 680 665,95 Lt kitų pajamų, kurias vadovaudamasis GPMĮ 27 str. 1 dalimi ir GPMĮ 6 str. 3 dalimi, privalėjo deklaruoti 2009 m. Metinėje pajamų deklaracijoje, apskaičiuoti bei sumokėti GPM ir, vadovaudamasis SDĮ 17 str., apskaičiuoti ir sumokėti PSD įmokas.

Dėl mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigos išskaičiuoti ir sumokėti mokesčių perkėlimo Pareiškėjui

Iš bylos medžiagos matyti, jog Inspekcija, tvirtindama Vilniaus AVMI 2013-11-06 sprendimą Nr. (4.65)-256-122, vadovavosi GPMĮ 17 str. nuostata, kuria nustatyta, jog neapmokestinamos palūkanos, gautos už suteiktas paskolas, jeigu jos bus pradėtos grąžinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos, GPMĮ 22 str. 2 dalies nuostata, kad kitos pajamos, gautos iš Lietuvos vieneto, yra priskiriamos A klasės pajamoms, GPMĮ 23 str. 1 dalimi, kurioje nurodyta, jog nuolatinis Lietuvos gyventojas, Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas individualią veiklą per nuolatinę bazę, kaip mokesčių išskaičiuojantys asmenys, išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojas A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio Įstatymo nustatytą pajamų mokesčių, jeigu šios išmokos pagal šio Įstatymo nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, GPMĮ 27 str. 1 dalimi, kurioje nustatyta, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų tiek A klasės, tiek B klasės pajamoms, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos (jeigu šio straipsnio 4 dalyje ar šio Įstatymo 28 str. nenustata kitaip) privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčių administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokesčių, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Inspekcija pažymėjo, jog konstatavus MAĮ 69 str. 1 dalyje numatytas sąlygas (sudarius sandorį (-ius), kurio (-ių) vienintelis tikslas – mokestinės naudos gavimas), GPMĮ 23 str. įtvirtinta taisyklė, kad GPM nuo A klasei priskirtų pajamų sumoka mokesčių išskaičiuojantis asmuo, nėra taikoma ir nesumokėtas mokestis gali būti tiesiogiai išieškotas iš asmens, gavusio tokią mokestinę naudą. Konstitucinis Teismas 2003-11-17 nutarime pažymėjo, kad mokesčiai turi būti apskaičiuojami sąžiningai, kad draudžiama mokesčio įstatymo nustatytą prievolę pažeisti *piktnaudžiovimu*, kad esant piktnaudžiovimui mokesčių administratorius, nustatydamas mokesčio bazę, atkuria iškreiptas ar slepiamas aplinkybes, kad mokesčių mokėtojas turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius. Teisingumo ir protingumo principai reikalauja, kad nesąžiningas mokesčių mokėtojas neturėtų nepagrįstai gauti mokestinės naudos ir išvengti atsakomybės vien dėl to, kad įstatymu yra nustatyta taisyklė, numatanti mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui bendro pobūdžio pareigą išskaičiuoti ir sumokėti GPM nuo A klasės pajamų už mokesčio mokėtoją. Inspekcija pažymėjo, jog iš esmės tokios pačios nuostatos nuosekliai laikomasi ir LVAT praktikoje (pvz., administracinė byla Nr. A438-359/2010, A442-773/2009, A556-363/2011), bei konstatavo, kad nagrinėjamu atveju nuo papildomai gautų kitų pajamų būtent Pareiškėjui atsiranda prievolė apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti GPM.

Tuo tarpu Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad net ir pritaikius MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, jo gautos pajamos vis tiek turėtų būtų priskiriamos A klasės pajamoms, todėl Inspekcija mokesčių privalėjo apskaičiuoti pagal mokesčio įstatymo atitinkamas nuostatas, t. y. pagal GPMĮ 23 str. 1 dalį, UAB „V3“, UAB „N1“ ir UAB „E2“, išmokėdamas Pareiškėjui pajamas, privalėjo įvykdyti savo, kaip mokesčių išskaičiuojančio asmens, pareigas. Pareiškėjas rekomenduoja Komisijai remtis LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimu administracinėje byloje Nr. A556-715/2013, kurioje, visų pirma, kolegija akcentavo, jog negalima teigti, kad vien nustatymas, jog atitinkamų mokestinių santykių kvalifikavimui reikšmingi mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė buvo sudaryti turint (vienintelį) tikslą gauti mokestinę naudą,

savaime eliminuoja mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigą nuo gyventojų A klasės pajamų išskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti atitinkamas mokesčių ir kitų privalomų įmokų sumas, t. y. nei MAĮ 10 str., nei šio įstatymo 69 str. 1 dalis savaimė nesuteikia teisės atitinkamas mokesčines prievoles paskirstyti kitiems asmenims, nei tiems, kurie eksplicitiškai nurodyti mokesčio įstatyme, antra, kolegija, analizuodama MAĮ 2 str. 17 dalyje įtvirtintą mokesčių išskaičiuojančio asmens statusą, pažymėjo, kad šiuo atveju viena mokesčinė prievolė tenka mokesčių mokėtojui ir mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui. Tokiu atveju mokesčių išskaičiuojantis asmuo, kiek tai susiję su GPM prievolių vykdymu, paprastai pakeičia mokesčių mokėtoją (šiuo klausimu aktuali, be kita ko, LVAT 2010-04-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-359/2010). Tačiau tai nereiškia, jog visais atvejais eliminuojama mokesčio mokėtojo pareiga įvykdyti mokesčines prievoles, kai jos neįvykdo (netinkamai įvykdo) mokesčių išskaičiuojantis asmuo. Pareiškėjas akcentuoja, jog LVAT pabrėžė, kad net konstatavus MAĮ 69 str. 1 dalyje nurodytas sąlygas, bet nenustačius jokių išskirtinių ir ypatingų aplinkybių, kurios reikalautų klausimą dėl asmens, atsakingo už mokesčines prievoles įvykdymą, spręsti taikant minėtus principus ir kriterijus (protingumo ir teisingumo), t. y. nesant teisinio pagrindo nukrypti nuo formalių teisės aktų nuostatų, pareiga įvykdyti aptariamo pobūdžio mokesčines prievoles tenka būtent įstatymų leidėjo nurodytam mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, nepriklausomai nuo to, kuris iš mokesčių teisinių santykių dalyvių gavo atitinkamą mokesčines nauda. Todėl, Pareiškėjui daugiau nei akivaizdu, kad net jeigu Inspekcijos sprendime pateikti samprotavimai apie palūkanų perkvalifikavimą į kitas pajamas būtų pripažinti pagrįstais, prievolė nuo tokių Pareiškėjui išmokėtų pajamų apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti GPM į biudžetą tektų ne Pareiškėjui, o atitinkamai UAB "V3", UAB "N1" ir UAB "E2", todėl dėl šio priežasties Inspekcijos sprendimas yra akivaizdžiai nepagrįstas ir neteisėtas, todėl naikintinas.

Komisija, pasisakydama dėl pastarojo Pareiškėjo argumento, pritaria Inspekcijos teisei argumentacijai ir konstatuoja, jog jos atliktas teisiškai reikšmingų aplinkybių vertinimas neprieštarauja LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos (toliau – Kolegija) 2013-11-12 sprendime administracinėje byloje Nr. A556-715/2013 pateiktiems išaiškinimams. Svarbu pažymėti, jog Kolegija akcentavo, kad vienas iš pagrindinių apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų yra *teisingumo* (MAĮ 6 str.). Šio principo taikymas mokesčiniuose santykiuose yra neatsiejamas nuo MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Tai, be kita ko, reiškia, jog mokesčių administratorius savo veikloje privalo vadovautis ne tik formaliomis mokesčių teisės aktuose nustatytais taisyklėmis, bet ir minėtais kriterijais. Be to, mokesčiniuose teisiniuose santykiuose yra reikšmingi ir *mokesčių visuotinio privalomumo* bei *mokesčių mokėtojų lygybės* principai (MAĮ 7 str. ir 8 str. 1 dalis), kurie pažeidžiami, kai, pavyzdžiui, mokesčiai (jų dalys) yra nesumokami ar mokesčinė prievolė vykdoma nesilaikant įstatyme numatytų terminų. Aptariamiems santykiams svarbus ir bendrasis *sąžiningumo* principas, be kita ko, reikalaujantis mokesčio mokėtojo (įskaitant mokesčių išskaičiuojantį asmenį) atidumo, rūpestingumo bei draudžiantis piktnaudžiauti teise. Netoleruotina ir viešąjį interesą pažeidžiančia pripažinta situacija, kai pavyzdžiui, dėl atitinkamame mokesčiniame santykiuje dalyvavusių asmenų piktnaudžiavimo teise, sukčiavimo ir kitokio teisės aktams prieštaraujančio mokesčinės naštos (su)mažinimo, mokesčių mokėtojai (mokesčių išskaičiuojantys asmenys) išvengtų jiems tenkančių mokesčių prievolių. Apibendrinama pirmiau paminėtoje byloje išdėstytą teisinį reglamentavimą, Kolegija konstatavo, jog, nesant mokesčių įstatymuose ir juos lydinčiuose teisės aktuose nustatytų specialių nuostatų, taikant MAĮ 10 str. įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą ir (ar) mokėtinus mokesčius apskaičiuojant pagal MAĮ 69 str. 1 dalyje nustatytas taisykles, mokesčių teisės aktuose nustatyta mokesčių išskaičiuojančio asmens prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčių ir jį sumokėti į biudžetą gali būti perkelta atitinkamo mokesčio įstatyme nurodytam mokesčių mokėtojui tik tokiu atveju, jei toks neperkėlimas pažeistų mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo, visuotinio privalomumo, sąžiningumo principus ir (ar) neatitiktų protingumo ir teisingumo kriterijų, kurių turi būti paisoma mokesčių administratoriui administruojant mokesčius. Šis vertinimas atliekamas *atsižvelgiant į konkrečiame mokesčiniame santykiuje susiklosčiusias individualias aplinkybes*.

Komisija konstatuoja, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nustatė objektyviais įrodymais pagrįstas ypatingas ir išskirtines aplinkybes, kurios taikant pirmiau paminėtus principus, leido nukrypti nuo GPMĮ 23 str. nuostatų ir mokesčių išskaičiuojančių asmenų (UAB "V3", UAB "N1" ir UAB "E2") prievoles išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčių ir jį sumokėti į biudžetą perkėlė Pareiškėjui, t. y. Pareiškėjas, būdamas pirmiau paminėtų bendrovių akcininku kartu su kitais šių bendrovių akcininkais – fiziniiais asmenimis, iš kurių N. N. , V. N. ir M. B. yra su juo susiję giminystės ryšiais, priiminėjo visuotiniais akcininkų sprendimais kontroliuojamoms įmonėms ekonomiškai nenaudingus sprendimus (skolų perkėlimo, įstatinio kapitalo mažinimo, patronuojančios įmonės prijungimo prie dukterinės įmonės), kurių pagrindu buvo suformuoti kreditoriniai įsiskolinimai akcininkams (tame tarpe Pareiškėjui) ir kurie, siekdami gauti GPM neapmokestinamųjų pajamų (mokesčines naudos), nepadengtus kreditorinius įsiskolinimus (neatsižvelgiant į bendrovių turėtas galimybes padengti skolas) performino į ilgalaikes paskolas (5 metų laikotarpiui), jose

numatydamas palūkanas, kurias paprastai taiko komerciniai bankai juridiniams asmenims. Mokesčių administratorius objektyviais įrodymais pagrindė išvadą, jog būtent Pareiškėjas, kartu su susijusiais fiziniiais asmenimis, darė įtaką kontroliuojančioms bendrovėms priimti joms ekonomiškai nenaudingus sprendimus, t. y. buvo nesąžiningas, dirbtinai siekė gauti GPM neapmokestinamųjų pajamų piktnaudžiaudamas akcininko teisėmis. Svarbu pažymėti, jog akcininkui yra draudžiama įgyvendinti savo kaip bendrovės dalyvio teises, nustatytas ABĮ 15 str., priešingai jų paskirčiai (žr. Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2014-01-09 nutartį civilinėje byloje Nr. 3K-7-124/2014). Komisija pritaria Inspekcijos išvadai, jog, vadovaujantis MAĮ 10 str., MAĮ 69 str. 1 dalyje nustatytomis taisyklėmis bei byloje nustatytomis ypatingomis aplinkybėmis, mokesčių administratorius pagrįstai mokesčių teisės aktuose nustatytą mokestį išskaičiuojančių asmenų (UAB "V3", UAB "N1" ir UAB "E2") prievoles išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokestį ir jį sumokėti į biudžetą perkėlė atitinkamo mokesčio įstatyme nurodytam mokesčių mokėtojui – Pareiškėjui. Komisija konstatuoja, jog jai nekyla abejonių dėl perkėlimo pagrįstumo, priešingu atveju, būtų pažeisti mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo, visuotinio privalomumo, sąžiningumo principai ir neatitiktų protingumo ir teisingumo kriterijų, kurių turi būti paisoma mokesčių administratoriui administruojant mokesčius.

Dėl mokesčių administratoriaus atlikto Pareiškėjo patikrinimo už 2007 m. teisėtumo

Pareiškėjas teigia, jog mokesčių administratorius formaliai taikė MAĮ 120 str. 1 dalies nuostatą, pagal kurią mokestinio patikrinimo pradžia yra mokestinio patikrinimo pavidimo išrašymas, tačiau jam akivaizdu, kad mokestinis patikrinimas turi vykti ne tik formaliai, bet ir faktiškai. Prieš pradėdant faktinį patikrinimą pagal MAĮ 120 str. 4 dalį mokestinio pavidimo kopija pateikiama mokesčių mokėtojui, o pagal MAĮ 121 str. 1 dalį – mokesčių administratorius, prieš pradėdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą, privalo pateikti mokesčių mokėtojui pranešimą apie numatomą mokestinį patikrinimą. Vadinasi, Vilniaus AVMI neturėjo teisės pradėti faktinio mokestinio patikrinimo neįteikusi Pareiškėjui ar jo atstovui pranešimo apie pavidimą atlikti patikrinimą. Pareiškėjas nurodo, jog 2009-12-21 jis tinkamai deklaravo savo išvykimą iš Lietuvos, taigi Vilniaus AVMI, išrašydama 2012-12-31 pavidimą tikrinti Pareiškėją, buvo tinkamai informuota, kad Pareiškėjas nėra Lietuvos rezidentas, todėl pastaroji turėjo įvertinti šią aplinkybę. Pareiškėjas teigia, jog mokesčių administratorius, pradėdamas Pareiškėjo mokestinį patikrinimą, faktinius patikrinimo veiksmus galėjo atlikti tik po Pareiškėjo informavimo apie tokio patikrinimo atlikimą, t. y. 2013 metais. Vadinasi, buvo pažeistas mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas 2007 m. mokestinio laikotarpio atžvilgiu. Todėl turi būti pripažintas neteisėtu ir šio patikrinimo išdavoje apskaičiuotas mokestis, susijęs su 2007 m. Pareiškėjo gautomis pajamomis.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo argumentai yra nepagrįsti. Komisija konstatuoja, jog Inspekcija tinkamai įvertino MAĮ nuostatas, reglamentuojančias mokestinio patikrinimo pradžią bei senaties terminą. MAĮ 68 str. 1 dalimi nustatyta, kad jeigu kitaip nenustatyta atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradėdama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. MAĮ 120 str. 1 dalyje nustatyta, kad mokestinio patikrinimo pradžia yra mokestinio patikrinimo pavidimo išrašymas. Kaip matyti iš byloje esančio 2012-12-31 pavidimo tikrinti Nr. 83-195, Pareiškėjo patikrinimas buvo pradėtas 2012 metais, t. y. mokesčių administratorius įgijo teisę atlikti Pareiškėjo patikrinimą už einamuosius 2012 metus ir 2007 – 2011 metus. Pavidimo atlikti mokestinį patikrinimą surašymas yra būtina sąlyga mokestiniam patikrinimui pradėti bei jį vykdyti (žr. 2011-03-17 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1238/2011). Tinkamas mokesčių mokėtojo informavimas apie mokestinį patikrinimą užtikrina jo galimybę įgyvendinti MAĮ 36 str. įtvirtintas teises (pvz. dalyvauti mokestinio patikrinimo procedūroje, teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto, apskųsti mokesčių administratoriaus veiksmus ir kt.) bei vykdyti MAĮ 40 str. numatytas pareigas (pvz. bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus, pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui reikalingus dokumentus ir kt.). Tačiau svarbu pažymėti, kad sprendimas dėl pareigos pateikti aptariamą pranešimą, LVAT administracinėje byloje Nr. A17-487/2007 yra nurodęs, kad įstatymų leidėjas nėra įtvirtinęs nuostatos, kad apie kiekvieno mokestinio patikrinimo metu atliekamą mokesčių administratoriaus veiksmą būtų informuojamas mokesčių mokėtojas. Priešingu atveju mokestinio patikrinimo atlikimo laikotarpis taptų neapibrėžtas laike, kiltų pagrįsta rizika materialios tiesos nustatymui ir mokesčių administratoriui teisės aktuose iškeltų uždavinių atlikimas pasunkėtų, o galimai pasidarytų ir visai neįmanomas. Siekiant išvengti šių negatyvių padarinių, mokesčių administratorius apskritai turi teisę pradėti mokesčio mokėtojo patikrinimą be pranešimo apie pavidimo atlikti patikrinimą išrašymą. Tai gali būti padaryta tais atvejais, kai yra pagrįstos rizikos, kad mokesčių mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, arba yra kitų aplinkybių, dėl kurių patikrinimas taptų neįmanomas arba jo atlikimas ypač pasunkėtų (MAĮ 121 str. 3 dalis). Komisija pažymi, jog nagrinėjamu atveju Pareiškėjo mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas po jo atžvilgiu 2012 m. atlikto mokestinio tyrimo. Byloje yra

pateiktas Vilniaus AVMI 2012-04-12 raštas Nr. (11.33-30-2)-46-9319, kuriuo vietos mokesčių administratorius Pareiškėjo nurodytu adresu Airijoje informavo Pareiškėją apie jo atžvilgiu atliekamą mokesčių tyrimą, be to, apie atliekamą mokesčių tyrimą paskelbė viešai (Vilniaus AVMI 2012-07-03 tarnybinis pranešimas Nr. (11.34-30-2)-39-1643). Komisijai akivaizdu, jog mokesčių administratorius, negalėdamas susisiekti su Pareiškėju jo mokesčių administratoriui nurodytu adresu Airijoje, turėjo pagrindą jo atžvilgiu taikyti MAĮ 121 str. 3 dalies nuostatas, t. y. pradėti mokesčių patikrinimą be pranešimo apie pavidimo atlikti patikrinimą išrašymą. Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigą, nustatytą MAĮ 40 str. 3 dalyje, t. y. laiku nepranešė apie pasikeitusius mokesčių mokėtojo registre esančius duomenis (rezidavimo adresą JAV), todėl mokesčių administratorius galėjo tinkamai informuoti Pareiškėją apie jo atžvilgiu atliekamą mokesčių patikrinimą tik po to, kai iš Airijos mokesčių administratoriaus jį (naują adresą) sužinojo (žr. Inspekcijos 2013-03-19 raštą Nr. (25.8-09)-1-1282).

Komisija konstatuoja, kad LVAT savo praktikoje nuosekliai laikosi pozicijos, jog MAĮ 68 str. 1 dalies taikymo požiūriu šioje teisės normoje nustatyto termino skaičiavimo pradžia yra siejama su tokio patikrinimo pradžia (pvz. LVAT 2009-02-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A143-214/2009), o aptariamo termino atskaitos pradžia yra siejama su mokesčių patikrinimo pradžia (pavedimo tikrinti išrašymu) (pvz. LVAT 2009-11-30 nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1431/2009). Mokesčių patikrinimas iš esmės yra mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo vykdomo mokesčių apskaičiavimo patikrinimas (MAĮ 2 str. 21 dalis). Visa mokesčių patikrinimo procedūra yra nukreipta būtent į mokesčio apskaičiavimą ir perskaičiavimą, todėl pradėjus mokesčių patikrinimą kartu prasideda ir mokesčių administratoriaus vykdomas mokesčių apskaičiavimas ir perskaičiavimas. Įvertinusi tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog Inspekcija pagrįstai konstatavo, jog mokesčių administratorius, 2012-12-31 išrašęs pavedimą tikrinti Nr. 83-195, turėjo teisę tikrinti Pareiškėją ir už 2007 metus, t. y. mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo senaties terminas pažeistas nebuvo.

Dėl procedūrinių pažeidimų

Pareiškėjas teigia, jog buvo pažeista jo teisė į gynybą Vilniaus AVMI atsisakius pilna apimtimi patenkinti 2013-08-14 prašymą pateikti dokumentų kopijas (iš viso 417 punktų), - jo prašymas buvo patenkintas tik pagal 83 pozicijas. Vilniaus AVMI 2013-09-10 raštu Nr. (11.32-30-2)-46-KD-5521) paaiškino, kad neteikiamuose Pareiškėjui dokumentuose esanti informacija sudaro kitų mokesčių mokėtojų paslaptį. Dėl šios priežasties buvo inicijuota administracinė byla Nr. A556-1627/2014, kurioje LVAT priėmė nutartį, nurodydamas, kad mokesčių administratoriaus atsisakymas pateikti tam tikrus su patikrinimo aktu susijusius duomenis mokesčių mokėtojui teoriškai gali apsunkinti jo teisės pateikti pastabas įgyvendinimą, tačiau pats toks atsisakymas savaime niekaip nelemia mokesčių mokėtojo materialinių teisių ir pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Be to, teismas nurodė, kad, jei dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo būtų inicijuotas mokesčių ginčas, šį ginčą nagrinėdamos ikiteisminės institucijos ar (ir) teismas įvertins ir tokius tarpinius (procedūrinius) sprendimus (veiksmus), kaip atsisakymą pateikti dokumentų kopijas, bei šiais procedūriniais (tarpiniais) sprendimais (veiksmiais) padarytų pažeidimų įtaką galutinio aptariamos mokesčių administravimo procedūros sprendimo teisėtumui. Atsižvelgiant į išdėstytą, Pareiškėjas prašo Komisijos įvertinti dokumentų nepateikimo reikšmę skundžiamo sprendimo teisėtumui kaip lemiančią.

Pasisakydama dėl šio skundo motyvo, Komisija pažymi, jog Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 89 str. 1 d. 3 punkte yra įtvirtinta principinė procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė, t. y. skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą. Ši įstatyminė nuostata reiškia, kad ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės. Kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūros pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui, yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas nepagrįstas sprendimas. Todėl pasisakant dėl procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo subjekto sprendimams, yra vertinamos dvi aplinkybės: ar procedūriniai pažeidimai iš vis buvo padaryti ir jeigu buvo, tai ar jie turėjo įtakos priimamo sprendimo pagrįstumui.

Svarbu pažymėti, kad prieš bylos nagrinėjimą Komisijos posėdyje, Pareiškėjo atstovei buvo suteikta teisė susipažinti su visa mokesčių ginčo medžiaga ir Pareiškėjo atstovė šia teise pasinaudojo. Iš pateiktos medžiagos matyti, jog po susipažinimo su bylos medžiaga, Pareiškėjo atstovė naujų nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvų ar įrodymų nepateikė, naujų procedūrų neinicijavo, kadangi savo teise inicijuoti mokesčių ginčą naudojos ir iki tol, teikdama savo nesutikimo motyvus, kurie nepasikeitė ir tolesniame ginčo etape. Šios aplinkybės, Komisijos vertinimu, rodo, jog Pareiškėjo motyvai dėl mokesčių administratoriaus procedūrinių pažeidimų yra formalus pobūdžio, nesudarantys pagrindo konstatuoti, jog dokumentų, susijusių su kitais

mokėtojais, nepateikimas (pažymėtina, jog šių dokumentų teikimas yra ribojamas pagal norminių aktų reikalavimus, todėl juose esanti apibendrinta informacija buvo nurodyta pačiame patikrinimo akte) mokėtojui sutrukdė pasinaudoti teise gintis ar naudotis kitomis MAĮ nustatytomis procedūromis. Pareiškėjo nurodomi motyvai nesudaro pagrindo konstatuoti, jog mokesčių administratorius padarė procedūrinio pobūdžio pažeidimus, turinčius įtakos sprendimo pagrįstumui, ar sukliudžiusius mokesčių mokėtojui pasinaudoti teise į gynybą. Todėl Pareiškėjo motyvus dėl procedūrinio pobūdžio pažeidimų Komisija vertina kaip teisiškai nepagrįstus.

Įvertinusi tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog skundžiami vietos mokesčių administratoriaus ir mokestinių ginčą nagrinėjusios Inspekcijos sprendimai laikytini pagrįstais ir teisėtais. Inspekcija tinkamai aiškino ir taikė ginčo teisiniams santykiams aktualias teisės normas, teisingai vertino reikšmingas faktines bylos aplinkybes, todėl Inspekcijos sprendimas yra tvirtinamas, o Pareiškėjo skundas atmetamas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-11-20 sprendimą Nr. 68-218.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene