



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL D. M. 2015-09 SKUNDO**

2015 m. lapkričio 20 d. Nr. S-221 (7-223/2015)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršeliienės
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Linos Vosyliienės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant ginčo šalims

Vilmai Stašaitytei-Kairienei
Pareiškėjai D. M.
mokesčių administratoriaus atstovui T. I

2015 m. spalio 27 d. posėdyje išnagrinėjusi D. M. (toliau – Pareiškėja) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-09-01 sprendimo Nr. 68-152, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-09-01 sprendimu Nr. 68-152 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2015-05-29 sprendimą Nr.(4.65)-FR0682-335, kuriame Pareiškėjai nurodyta į valstybės biudžetą sumokėti 12 715,77 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 5 213,16 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 1 272 Eur GPM baudą ir 521 PSD įmokų baudą.

Sprendime nurodyta, kad Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjos GPM, PSD įmokų apskaičiavimo teisingumo bei sumokėjimo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2009-12-31 ir surašė 2015-03-25 patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-192, kuriame Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 12 715,77 Eur GPM ir 5 213,16 Eur PSD įmokas.

Vilniaus AVMI, įvertinusi byloje esančią medžiagą ir Pareiškėjos pateiktas pastabas, 2015-05-29 sprendimu Nr. (4.65)-FR0682-335 patvirtino patikrinimo akte Pareiškėjai apskaičiuotas sumas, atleido Pareiškėją nuo 6 962,09 Eur GPM delspinigių ir 2 854,33 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo bei skyrė Pareiškėjai 1 272 Eur GPM baudą ir 521 Eur PSD įmokų baudą.

Pažymėta, jog patikrinimo metu buvo išanalizuoti Inspekcijos informacinių sistemų, duomenų bazių duomenys, surinkta informacija apie gautas Pareiškėjos pajamas, sumokėtus mokesčius, nekilnojamojo ir registruotino kilnojamojo turto registro duomenys, hipotekos registro duomenys, AB DNB banko, „Swedbank“, AB „Citadelė“ banko, AB SEB banko, *Danske Bank A/S* bei VĮ „Regitra“ pateikta informacija. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta,

kad pagal AB SEB banko pateiktus Pareiškėjos sąskaitų išrašus bei jos 2014-12-22 pateiktą paaiškinimą Pareiškėja 2009-01-08 iš vertybinių popierių perleidimo gavo 300 000 Lt pajamas, kurios apmokestinamos GPM. Pareiškėja už 2009 metus nepateikė metinės GPM deklaracijos, nedeklaravo 300 000 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamų, neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo GPM, nors pagal bankų sąskaitų išrašus nustatyta, kad Pareiškėja iš UAB „A1“ gautomis vertybinių popierių pardavimo pajamomis disponavo, jas naudojo asmeninėms išlaidoms dengti.

Nurodyta, kad pagal 2008-06-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį (toliau – Sutartis) Pareiškėja UAB „A1“ pardavė po skyrybų jai asmeninės nuosavybės teise atiteksiančias UAB „A2“ akcijas (100 proc.) už 5 000 000 Lt. Šią sumą pirkėjas (UAB „A1“) į Pareiškėjos AB SEB banke turimą atsiskaitomąją sąskaitą turėjo pervesti: 1 000 000 Lt – per penkias darbo dienas nuo sutarties pasirašymo dienos; 1 900 000 Lt – per penkias darbo dienas nuo teismo procesinio sprendimo, kuriuo bus įtvirtintas santuokoje įgyto turto pasidalijimas, įsiteisėjimo dienos; 600 000 Lt – ne vėliau kaip iki 2008-12-31; 1 500 000 Lt – ne vėliau kaip iki 2009-04-01.

Vilniaus AVMI mokestinio patikrinimo metu pagal mokestį išskaičiuojančių asmenų pateiktus duomenis bei AB SEB banko pateiktus Pareiškėjos sąskaitų išrašus nustatė, kad ji iš UAB „A1“ iki 2008-12-31 gavo 3 200 000 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamas (2008-06-09 dviem pavedimais pervesta 1 000 000 Lt, 2008-07-30 pervesta 1 000 000 Lt, 2008-07-31 – 900 000 Lt, 2008-12-19 – 300 000 Lt). Pareiškėja 2008 metais gavusi 3 200 000 Lt, juos deklaravo GPM deklaracijoje, apskaičiavo 478 500 Lt GPM ir jį sumokėjo į biudžetą (2008-10-09 sumokėjo 433 500 Lt, 2009-04-10 – 45 000 Lt).

Vilniaus AVMI nustatė, kad Pareiškėja 2009 metais, tai yra 2009-01-08 pagal 2008-06-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį gavo 300 000 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamas. Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (redakcija Nr. XI-111, 2008-12-23, Žin., 2008, Nr. 149-6033, toliau – GPMĮ) 22 str. 1 d. 1 p. pajamos už parduotą ne individualios veiklos turtą yra priskiriamos B klasės pajamoms. Pagal GPMĮ 25 str. pajamų mokestį nuo tokių pajamų deklaruoti, apskaičiuoti ir sumokėti GPMĮ nustatyta tvarka privalo pats tokių pajamų gaunantis nuolatinis gyventojas arba jo įgaliotas asmuo. Kadangi Pareiškėja metinės gyventojų pajamų deklaracijos už 2009 metus nepateikė, mokesčių administratorius atliko skaičiavimus ir nustatė, kad apmokestinamųjų pajamų suma, atėmus MPNPD bei apmokestinamąsias pajamas mažinančias išlaidas, sudaro 292 700 Lt (300 000 Lt – 2 400 Lt – 4 900 Lt), o apskaičiuotas GPM – 43 905 Lt (292 700 Lt x 0,15) (12 715,77 Eur) (skaičiavimai išdėstyti patikrinimo akto 4–5 psl.).

Pasak Inspekcijos, Vilniaus apygardos teismas 2010-02-06 iškėlė bankroto bylą UAB „A2“, 2012-06-05 sprendimu pripažino jos veiklą pasibaigusią dėl bankroto, 2012-07-27 įmonė išregistruota iš Juridinių asmenų registro.

Vilniaus AVMI 2014-12-22 pateiktame paaiškinime Pareiškėja nurodė, kad UAB „A1“ jai pranešė, jog stabdo mokėjimus pagal Sutartį (likusi nesumokėta akcijų pardavimo sandorio suma – 1 500 000 Lt), o 2009-03-30 UAB „A1“ užginčijo minėtą Sutartį teisme. Nuo 2009 m. spalio mėnesio teismo nutartimi Pareiškėjai buvo pritaikytos laikinosios turto apsaugos priemonės: areštuotas visas turtas ir asmeninės sąskaitos bankuose.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014-09-26 nutartimi Pareiškėjos ir UAB „A1“ Sutartis buvo pripažinta negaliojančia nuo jos sudarymo momento, o atsižvelgiant į tai, kad UAB „A2“ yra bankrutavusi ir parduotų akcijų grąžinti neįmanoma, pritaikyta vienašalė restitucija. Pagal minėtą teismo sprendimą Pareiškėja privalo grąžinti LUAB „A1“ 3 500 000 Lt.

Inspekcijos sprendime vadovautasi LVAT 2007-05-28 sprendimu adm. byloje Nr. A-6-238/2007, kuriame išaiškinta, jog asmeniui už tą patį pažeidimą gali būti taikomos skirtingos teisinės atsakomybės rūšys, taip pat GPMĮ 3 straipsniu (2002-07-02 įstatymo Nr. IX-1007 redakcija), nustatančiu, kad GPM mokėtoju pripažįstamas pajamų gavęs gyventojas, remtasi GPMĮ 2 str. 14 dalimi (2004-04-08 įstatymo Nr. IX-2103 redakcija), kad pajamomis, išskyrus toje pačioje nuostatoje išvardintas išimtis, kurios nagrinėjamu atveju netaikytinos, *inter alia*

laikomos „<...> per mokestinį laikotarpį gautas atlygis <...> už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita gauta nauda pinigais ir (arba) natūra <...>“. Šios pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, kuriuo nagrinėjamu atveju laikomas momentas, „<...> kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos <...>“ (GPMĮ 8 str. 2 d. 1 punktas (2004-04-08 įstatymo Nr. IX-2103 redakcija). Inspekcijos vertinimu, sisteminė, loginė bei lingvistinė šių nuostatų analizė patvirtina, jog GPMĮ 8 str. 2 d. 1 punkte (2004-04-08 įstatymo Nr. IX-2103 redakcija) numatytu atveju GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas, kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu. Kadangi neginčytinai nustatyta, kad Pareiškėja 2009 metais gavo 300 000 Lt, Inspekcija padarė išvadą, kad minėtų pajamų gavimo momentu jai atsirado prievolė mokėti GPM.

Pažymėta, jog iš civilinės teisės kylanti pareiga Pareiškėjai, kuri civilinių sandorių metu elgėsi nesąžiningai, grąžinti gautas pinigų sumas, mokestine prasme įtakos neturi, nes nustatyta, jog Pareiškėja 2009 metais pajamas gavo ir jas naudojo asmeniniams poreikiams tenkinti, nuo gautų pajamų mokesčių nesumokėjo. Papildomai pažymėta, jog restitucija – tai negaliojančio sandorio šalių turtinės padėties, buvusios iki jo sudarymo visiškas ar dalinis atkūrimas. Vienašalė restitucija – kai vienai šaliai yra grąžinama viskas, ką ji buvo perdavusi vykdydama įsipareigojimus, o antroji šalis nėra atstatoma į pradinę padėtį. Konstatuota, kad Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (toliau – CK) restitucijos atveju pareigą grąžinti tai, ką yra gavusios, numato tik sandorio šalims ir tik tokia apimtimi. Pripažinto negaliojančiu sandorio šalys gali įgyvendinti teisę kreiptis dėl žalos atlyginimo, pareikšdamos savarankiškus reikalavimus tiesiogiai už tokios žalos atsiradimą atsakingiems asmenims.

Vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243; toliau – MAĮ) įtvirtintu mokesčio apibrėžimu (mokesčio įstatyme nustatyta pinigine prievolė valstybei), MAĮ 66 str. nuostata, kad mokesčių mokėtojas mokesčių apskaičiuoja (perskaičiuoja), vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, išskyrus mokesčių teisės aktuose numatytas išimtis, bei tuo, kad nei MAĮ, nei GPMĮ nėra numatyta, jog restitucijos atveju, dėl civilinės teisės reguliuojamų santykių, atsirastų pagrindas perskaičiuoti GPM, Inspekcija konstatavo, jog nėra pagrindo teigti, kad Pareiškėja 2008–2009 metais pajamų negavo ir ji neturi prievolės mokėti mokesčių valstybei. Pažymėta, jog taikant restituciją, sandoris laikomas negaliojančiu nuo sudarymo momento, bet ne nesudarytu iš viso.

Atkreiptas dėmesys į tai, kad teismai pripažino, jog Pareiškėja, 2008 metais, sudarydama akcijų pardavimo sandorį, veikė nesąžiningai, todėl asmuo, būdamas nesąžiningas, turėjo numatyti sudaromo sandorio nugalinimo padarinius ir prisiimti neigiamų padarinių atsiradimo riziką.

Atsakydama į Pareiškėjos poziciją, kuri išdėstyta Pareiškėjos 2015-06-25 skunde bei 2015-03-03 paaiškinime dėl 2015 metais pateiktos deklaracijos už 2013 metus, Inspekcija pažymėjo, jog MAĮ 80 str. 1 dalyje yra numatyta, kad mokesčių mokėtojas turi teisę patikslinti mokesčio deklaraciją, jei nėra pasibaigęs šio įstatymo 68 straipsnyje nustatytas mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) terminas. Vadovaudamasi MAĮ 68 str. 1 dalies nuostata, kuri yra imperatyvi, Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėja deklaracijoje (pateikta 2015 metais) turi teisę tikslinti duomenis apie gautas pajamas už einamuosius (2015 m.) ir penkis praėjusius (2014, 2013, 2012, 2011 ir 2010) metus, tai yra 2009 metų ar ankstesnių metų laikotarpio 2015 metais teikiama deklaracija neapima. Pabrėžta, jog mokesčių administratorius Pareiškėjos permokos nuo 2010-01-01 iki mokestinio patikrinimo pradžios nenustatė. Nurodyta, jog byloje esantis 2014-12-17 pavedimas tikrinti Nr. FR0773-545, išrašytas 2014 metais, remiantis juo, buvo tikrintas 2009-01-01–2009-12-31 laikotarpis, už kitus laikotarpius Pareiškėjos mokestinis tikrinimas nėra atliktas. Akcentuota, jog Pareiškėjos pateikta 2015 metų deklaracija, tikslinanti 2013 metų laikotarpį, ankstesnių laikotarpių nei 2010 metai neapima.

Pareiškėja skunde nurodo, jog nesutinka su Inspekcijos 2015-09-01 sprendimo Nr. 68-152 dalimi, kuria buvo patvirtintos papildomai apskaičiuotos 12 715,77 Eur GPM ir 5 213,16 Eur PSD įmokų sumos.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija neįsigilino į skunde nurodytus argumentus, jų neišnagrinėjo visapusiškai ir iki galo, sprendimą priėmė tik dėl pirmojo skunde Inspekcijai pateikto prašymo ir visiškai nepasisakė dėl antrojo prašymo ir jį pagrindžiančių argumentų.

Pareiškėja tvirtina, jog sprendime konstatuotos aplinkybės, jog nei MAĮ, nei GPMĮ nėra numatyta, kad restitucijos atveju dėl civilinės teisės reguliuojamų santykių atsirastų pagrindas perskaičiuoti GPM, taigi nėra pagrindo laikyti, kad Pareiškėja 2008–2009 m. pajamų negavo ir todėl nėra prievolės mokėti mokesčių valstybei, neatitinka faktinės situacijos.

Pažymima, kad minėtų argumentų pagrindu Inspekcija netenkino prašymo panaikinti Vilniaus AVMI 2015-05-29 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalį, kuria patvirtinti patikrinimo aktu papildomai apskaičiuoti 12 715,77 Eur GPM bei 5 213,16 Eur PSD įmokos, tačiau skunde buvo pateiktas alternatyvus prašymas, jeigu pirmasis prašymas nebūtų tenkinamas – panaikinti Vilniaus AVMI sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalį, kuria patvirtinti patikrinimo aktu apskaičiuotas GPM bei PSD įmokos nuo sumos, atitinkančios (lygios) išieškotą 81 487,67 Eur sumą, t. y. apskaičiuotą GPM sumažinti 12 223,15 Eur, PSD įmokas sumažinti 4 889,26 Eur. Be to, Inspekcija sprendime taip pat pasisakė dėl deklaracijos tikslinimo, tačiau, pasak Pareiškėjos, atsakymas yra susijęs su tikslinamos metinės pajamų mokesčio deklaracijos už 2013 metus nepriėmimo motyvais.

Pareiškėja nurodo, jog Inspekcijai pateiktame skunde buvo argumentuota, kad Vilniaus AVMI sprendime neteisingai interpretavo pastabose dėl patikrinimo akto Pareiškėjos išsakytą nuomonę dėl 2014 m. įvykių įtakos Pareiškėjos apmokestinimui. Pareiškėjos teigimu, kadangi Vilniaus AVMI pastabas vertino jas išskaidydama atskirais sakiniais, todėl nebuvo atskleistas tikrasis pastabų turinys ir pastabos buvo neteisingai interpretuojamos, o Inspekcija skundo argumentus taip pat įvertino netinkamai. Skundo Inspekcijai argumentai dėl vėlesnių įvykių (Vilniaus AVMI požiūriu – 2014 m., Pareiškėjos vertinimu – 2013 m.) kilo iš paties patikrinimo akto, tai yra patikrinimo akte esančio vėlesnių nei 2009 m. įvykiai aprašymo, 2014 m. įvykių vertinimo bei konstatavimo, kad teismo sprendimas nėra įvykdytas. Pastebima, jog patikrinimo akte konstatuota, kad pagal Vilniaus AVMI turimą informaciją nenustatyta, jog mokesčių mokėtoja teismų sprendimus jau būtų įvykdžiusi – gautas lėšas būtų grąžinusi, tačiau nepateikti šių motyvų paaiškinimai, kas pasikeistų, jeigu mokesčių mokėtoja teismo sprendimą būtų visiškai ar iš dalies įvykdžiusi, tai yra gautas lėšas ar jų dalį būtų grąžinusi. Pareiškėjos manymu, jeigu patikrinimo akte šios aplinkybės minimos, Vilniaus AVMI jas pripažįsta turinčiomis įtakos mokesčiniam patikrinimui ir mokesčių apskaičiavimui. Todėl, pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius privalėjo paaiškinti šių aplinkybių reikšmę.

Skunde nurodoma, jog šių aplinkybių įtaką apmokestinimui patvirtina ir bendrosios kompetencijos teismo išaiškinimai (pavyzdžiui, Vilniaus apygardos teismas 2013-10-29 sprendime byloje Nr. 2-4006/431/2013 nurodęs, jog „atsakovams grąžinus ieškovui avansu gautas išmokas, laikoma, kad gyventojai pajamų negavo, o į biudžetą sumokėtas pajamų mokesčiai laikomas mokesčio permoka. Jeigu pateiktoje metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje apskaičiuojama pajamų mokesčio permoka, ji gali būti įskaityta arba grąžinta Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka. Mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokesčinei nepriemokai padengti, grąžinamos mokesčių mokėtojo prašymu“).

Nurodoma, jog Inspekcijai buvo pateikti įrodymai, patvirtinantys sprendimo vykdymą – gautų lėšų grąžinimą. Iš antstolio pateiktos informacijos matyti (antstolis V. Milevičius informaciją pateikė 2015-06-29 raštu Nr. 0013/12/01637), kad iš viso pagal vykdomąjį dokumentą išieškota 81 487,67 Eur. Remdamasi šiais motyvais, Pareiškėja mano, kad akcijų pardavimo pajamos turėtų būti sumažintos taikant restituciją išieškota suma ir atitinkamai perskaičiuotas GPM.

Pareiškėjos vertinimu, nors restitucijos vykdymą Vilniaus AVMI laiko reikšminga aplinkybe, tačiau nelaiko reikšmingu vykdymo proceso rezultato, o Inspekcija šiuo klausimu nepateikė jokio įvertinimo ir visiškai ignoravo skundo argumentus ir prašymą.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Pareiškėja prašo:

1. Panaikinti Inspekcijos 2015-09-01 sprendimo Nr. 68-152 dalį, kuria patvirtinta Vilniaus AVMI 2015-05-29 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-335 dalis dėl patikrinimo aktu papildomai apskaičiuotų 12 715,77 Eur GPM bei 5 213,16 Eur PSDĮ.

2. Jeigu 1 punkte išdėstytas prašymas nebūtų tenkinamas, panaikinti Inspekcijos 2015-09-01 sprendimo Nr. 68-152 dalį, kuria patvirtinta Vilniaus AVMI 2015-05-29 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-335 dalis dėl patikrinimo aktu apskaičiuotų GPM bei PSDĮ nuo sumos, atitinkančios (lygios) išieškotą sumą, 81 487,67 Eur, t. y. apskaičiuotą GPM sumažinti 12 223,15 Eur, PSDĮ sumažinti 4 889,26 Eur.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmetinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto GPM ir PSD įmokų bei su jais susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėja 2009 metais gavo apmokestinamųjų vertybinių popierių (akcijų) pardavimo pajamų, kurių nedeklaravo ir nuo kurių neapskaičiavo bei nesumokėjo mokesčių. Byloje nustatyta, kad Pareiškėja pagal 2008-06-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį UAB „A1“, kuriai atstovavo V. M. (Pareiškėjos sutuoktinis), pardavė jai po skyrybų asmeninės nuosavybės teise atiteksiančias UAB „A2“ akcijas. Sutartyje sutarta 5 000 000 Lt akcijų kaina Pareiškėjai turėjo būti sumokėta dalimis. Pagal mokesčių administratoriaus surinktą informaciją nustatyta, kad 2008–2009 metais Pareiškėja yra gavusi 3 500 000 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamų: 2008-06-09 dviem pavedimais sumokėta 1 000 000 Lt, 2008-07-30 pervesta 1 000 000 Lt, 2008-07-31 – 900 000 Lt, 2008-12-19 – 300 000 Lt, 2009-01-08 – 300 000 Lt (likusi nesumokėta akcijų kainos dalis – 1 500 000 Lt). Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja 2008 metais gautas pajamas deklaravo, nuo jų apskaičiavo ir sumokėjo GPM, tačiau 2009 metais gavusi 300 000 Lt pajamų, Pareiškėja pajamų deklaravimo, mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo veiksmų neatliko. Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu pateikė informaciją apie tai, jog įsisteisėjusiais teismų procesiniais sprendimais Pareiškėjos ir UAB „A1“ 2008-06-05 sudaryta UAB „A2“ akcijų pirkimo–pardavimo sutartis pripažinta negaliojančia ir pritaikyta vienašalė restitucija, tai yra Pareiškėja privalo grąžinti UAB „A1“ 3 500 000 Lt, tačiau, mokesčių administratoriaus įsitikinimu, šios aplinkybės nepaneigia to, kad Pareiškėja 2009 metais gavo 300 000 Lt apmokestinamųjų vertybinių popierių pardavimo pajamų, nuo kurių privalėjo apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius. Todėl Vilniaus AVMI mokestinio patikrinimo metu, vadovaudamasi GPM įstatymo 5, 6, 22, 25, 20 straipsnio nuostatomis, SDĮ 17 str. 1–6 dalių nuostatomis, nuo gautų pajamų Pareiškėjai apskaičiavo GPM ir PSD įmokas. Vilniaus AVMI 2015-05-29 sprendimu Nr. (4.65)-FR0682-335 papildomai apskaičiuotas sumas patvirtino bei nurodė Pareiškėjai sumokėti į biudžetą ir paskyrė 10 proc. GPM ir PSD įmokų baudas, sprendimu atleisdama Pareiškėją nuo papildomai apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų delspinigių mokėjimo. Su Vilniaus AVMI pozicija dėl Pareiškėjos apmokestinimo sutiko ir Inspekcija.

Skunde ir posėdžio Komisijoje metu Pareiškėja nesutiko su Inspekcijos sprendimu, laikydamosi pozicijos, jog sutartis (pagal kurią ji 2008–2009 metais gavo akcijų pardavimo pajamų), remiantis teismų procesiniais sprendimais, yra pripažinta negaliojančia, Pareiškėjai pritaikyta vienašalė restitucija, o teismo sprendimas iš dalies yra įvykdytas, tai yra pagal antstolio pateiktą informaciją dalis lėšų yra išieškota iš Pareiškėjos, todėl į šias aplinkybes turi būti atsižvelgta mokestinio ginčo nagrinėjimo metu. Pareiškėjos vertinimu, arba Inspekcijos sprendimas dėl papildomo mokesčių apskaičiavimo turi būti panaikintas, arba turi būti panaikinta Inspekcijos sprendimo dalis dėl papildomai apskaičiuoto GPM ir PSD įmokų, tenkanti išieškotai 81 487,67 Eur sumai (nuo šios (išieškotos iš Pareiškėjos) sumos būtų apskaičiuota 12 223,15 Eur GPM ir 4 889,26 Eur PSD įmokų, todėl, Pareiškėjos manymu, būtent šios sumos turi būti panaikintos). Po posėdžio Pareiškėja pateikė Komisijai informaciją, kad ji 2015-11-13 kreipėsi į Inspekciją su prašymu grąžinti / įskaityti 17112,41 Eur permoką (įmokos kodas 1441, nurodoma, jog permoka susidarė laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31, taip pat laikotarpiu nuo 2015-01-01 iki 2015-06-30). Atsižvelgdama į šias aplinkybes, Pareiškėja

pateikė Komisijai prašymą sustabdyti jos skundo nagrinėjimą, iki mokesčių administratorius priims sprendimą dėl permokėtų GPM ir PSD įmokų įskaitymo.

Inspekcijos atstovas posėdžio Komisijoje metu nesutiko su Pareiškėjos pozicija, nurodydamas, jog aplinkybės, susijusios su teisiniais procesais, negali būti pagrindu konstatuoti, jog Pareiškėja 2009 metais negavo apmokestinamųjų pajamų, nuo kurių turi sumokėti mokesčius. Inspekcijos atstovas taip pat nurodė, kad mokesčių apskaičiavimo ir permokos įskaitymo (grąžinimo) procesai yra atskiri, todėl nėra pagrindo tapatinti galimo permokos grąžinimo / negrąžinimo proceso su mokesčių apskaičiavimo pagrįstumu ir vykstančiu mokestiniu ginču dėl mokesčio apskaičiavimo.

Komisija pasisakydama dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, pažymi, jog tiek Vilniaus AVMI, tiek Inspekcijos sprendimuose, tiek Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje yra detalai aptartos su Pareiškėjos apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės. Šių faktinių aplinkybių šalys neginčija, nesutardamos dėl šių aplinkybių teisinio vertinimo, taip pat tam tikrų aplinkybių (sandorio pripažinimo negaliojančiu ir restitucijos) įtakos Pareiškėjos apmokestinimui, todėl Komisija sprendime jų detalai nebekartos, pasisakydama dėl esminių Pareiškėjos skunde ir pasisakymo Komisijos posėdžio metu išdėstytų nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvų.

Dėl apmokestinamųjų pajamų gavimo 2009 metais

Pareiškėja neginčija aplinkybių, kad 2008 metais buvo sudaryta vertybinių popierių pirkimo–pardavimo sutartis, pagal kurią ji 2008 metais gavo 3 200 000 Lt, 2009 metais – 300 000 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamų. Pareiškėja 2008 metais gautas pajamas deklaravo, nuo gautų pajamų apskaičiavo ir sumokėjo mokesčius, tačiau 2009 metais gautų pajamų nedeklaravo ir mokesčių nuo jų nesumokėjo. Pagal GPMĮ 5 straipsnio 1 dalies nuostatas GPM objektas yra gyventojo pajamos, pagal GPM įstatymo 8 str. 1 dalį pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, kai bet kokia forma išmokamos išmokos, padengiama skola, mokesčių mokėtoju suteikiama nauda ar pan., tai yra, kai mokėtojas įgyja teisę disponuoti gautomis pajamomis. Įvykus šioms teisiškai reikšmingoms aplinkybėms, mokesčių mokėtoju (įstatymo nustatytais atvejais mokesčius išskaičiuojančiam asmeniui) atsiranda pareiga mokesčių įstatymų nustatytais terminais deklaruoti pajamas, nuo jų apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius. Byloje nėra ginčo dėl to, kad Pareiškėja 2009 metais gavo apmokestinamųjų vertybinių popierių pardavimo pajamų, kurių nedeklaravo ir nuo kurių neapskaičiavo mokesčių, pažymėtina, kad ir pati Pareiškėja neginčija aplinkybių, kad pajamas gavo, tai yra pinigines lėšas jai buvo pervestos į banko sąskaitą ir Pareiškėja gautomis pajamomis disponavo (gautas lėšas naudojo savo reikmėms). Atsižvelgiant į šias aplinkybes, konstatuotina, kad vietos mokesčių administratorius pagrįstai, atlikdamas Pareiškėjos 2009 metų mokestinį patikrinimą, nustatęs, jog Pareiškėja nuo gautų apmokestinamųjų pajamų neapskaičiavo ir nesumokėjo mokesčių, remdamasis MAĮ 66 str. 2 dalimi, Pareiškėjai apskaičiavo GPM ir PSD įmokas už 2009 metus. Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjai apskaičiavo papildomai mokėtinus mokesčius, keisti mokesčių administratoriaus sprendimą šioje dalyje Komisija neturi pagrindo.

Dėl sutarties pripažinimo negaliojančia, restitucijos taikymo, sugrąžintų (išieškotų) sumų, vykdant restituciją, įtakos apskaičiuotiems mokesčiams

Kaip jau minėta anksčiau, 2008-06-05 sutartis, pagal kurią Pareiškėja 2008–2009 metais gavo apmokestinamųjų pajamų, Kauno apygardos teismo 2012-08-06 sprendimu pripažinta negaliojančia, taip pat teismas nusprendė taikyti restituciją – priteisė iš D. M. 3 500 000 Lt grąžinti LUAB „A1“ ir įpareigojo LUAB „A1“ grąžinti Pareiškėjai visas UAB „A2“ paprastasias vardines akcijas. Lietuvos apeliacinio teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegija 2013-11-13 nutartimi paliko nepakeistą Kauno apygardos teismo 2012-08-06 sprendimą. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2014-09-26 nutartimi paliko nepakeistą Lietuvos apeliacinio teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2013-11-13 nutartį, šiek tiek pakeisdamas apeliacinės instancijos motyvą dėl restitucijos taikymo. Minėtosios aplinkybės

rodo, jog Pareiškėja pagal įsiteisėjusius teismų sprendimus privalo grąžinti LUAB „A1“ 3 500 000 Lt, o pagal byloje pateiktus dokumentus (antstolio W. M. 2015-06-29 raštas Nr. 0013/13/01637; išieškotų suma detalizija) matyti, kad iš Pareiškėjos yra išieškota 81487,67 Eur pagal teismo sprendimą. Kaip jau ne kartą paminėta LVAT praktikoje, „mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinė sesija yra konstatavusi, kad situacijoje, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai sureglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nurodyta CK, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Tokiais atvejais CK normos netaikytinos (pavyzdžiui, LVAT plenarinės sesijos 2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-648/2003). Atitinkamai sandoriai, jų sudarymas ir galiojimas yra civilinės teisės, o ne viešosios teisės reguliavimo dalykas, tai yra sandorių civilinės teisinės pasekmės bei jų įtaka ūkio subjektų apmokestinimui yra skirtingų teisės šakų reguliavimo dalykai ir negali būti tapatinami (LVAT 2005-05-27 nutartis adm. byloje Nr. A-14-587/2005 (2013-09-13 nutartis adm. byloje Nr. 575-1583/2013). Todėl aptartos nuostatos, atsižvelgiant į GPM įstatyme nustatytą *pajamų pripažinimo pagal jų gavimo momentą principą*, nesudaro pagrindo sprendžiant klausimą dėl Pareiškėjos 2009 metais gautų pajamų apmokestinimo, atsižvelgti į tai, jog sandoris, pagal kurį Pareiškėjai 2009 metais buvo išmokėtos pajamos (kuriomis Pareiškėja įgijo teisę disponuoti ir realiai disponavo), vėliau teismo sprendimu buvo pripažintas negaliojančiu. Kauno apygardos teismo sprendime atliktas 2008-06-05 sutarties vertinimas ir jos pripažinimas negaliojančia, teismo sprendimu nustatytas restitucijos taikymas, neeliminuoja Pareiškėjos pajamų gavimo (disponavimo pajamomis) fakto (šių aplinkybių neginčija ir pati Pareiškėja), kuris yra pagrindu nuo gautų pajamų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka ir terminais apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius. Todėl aptartų aplinkybių visuma nesudaro pagrindo Inspekcijos priimto sprendimo pripažinti nepagrįstu bei tenkinti Pareiškėjos prašymą perskaičiuoti GPM.

Tačiau, Komisijos vertinimu, teismo sprendimo vykdymo procese atsiradusios pasekmės, ginčo atveju tai, jog iš Pareiškėjos pagal teismo sprendimą yra išieškota 81487,67 Eur, leidžia teigti, kad Pareiškėja, vykdydama teismo sprendimą, yra grąžinusi dalį pajamų, nuo kurių yra sumokėjusi pajamų mokesťį. Todėl, *nors pajamų gavimo momentu mokesčių mokėtojas nuo gautų pajamų turi pareigą apskaičiuoti ir sumokėti pajamų mokesťį*, tačiau teismui atlikus kitokį teisinį civilinio sandorio (ginčo atveju akcijų pirkimo–pardavimo sutarties, kurios pagrindu yra išmokėtos pajamos) vertinimą ir įpareigojus pajamas gavusį mokėtoją jas grąžinti, o mokesčių mokėtojui *realiai atlikus šiuos veiksmus*, šios aplinkybės (realus gautų pajamų grąžinimas) sudaro pagrindą mokesčių mokėtojui kreiptis į mokesčių administratorių dėl galimos mokesčių permokos buvimo / nebuvimo nustatymo ir jos galimo tolesnio panaudojimo (grąžinimo / įskaitymo).

Iš Pareiškėjos skundo ir pozicijos išdėstytos posėdžio Komisijoje metu taip pat matyti, jog Pareiškėja siekia, jog jos patikrinimo akte papildomai apskaičiuota nepriemoka *būtų padengta (sumažinta)* nuo jos LUAB „A1“ grąžintų (išieškotų) lėšų (81487,67 Eur) apskaičiuotu GPM ir PSD įmokomis. Šias aplinkybes pagrindžia ir Pareiškėjos 2015-11-13 pateiktas prašymas grąžinti (įskaityti) mokesčių permoką.

Pasisakant šiuo Pareiškėjos skundo aspektu, pažymėtina, jog pagal MAĮ 93 straipsnio 1 dalies 1 punktą mokestinė prievolė pasibaigia, kai ji yra įvykdoma. Konkretaus mokesčių mokėtojo mokestinė prievolė įvykdoma: 1) mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimu, 2) trečiojo asmens atliekamam mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimu, 3) turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymu mokestinei nepriemokai padengti (MAĮ 82 straipsnis). Mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka yra įskaitomos mokesčių mokėtojo mokestinei nepriemokai padengti (MAĮ 87 straipsnio 1 dalis). Pagal MAĮ 110 straipsnio 1 dalį, jeigu dėl atskiro mokesčio to mokesčio įstatymas nenustato kitaip, skundo, kilus mokestiniam ginčui, padavimas stabdo ginčijamų mokesčių,

baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą, taip pat mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymą minėtosioms sumoms padengti (išskyrus atvejus, kai įskaitoma mokesčių mokėtojo prašymu), tačiau nėra kliūtis taikyti mokesstinės prievolės užtikrinimo priemonės, nurodytas šio įstatymo 95 straipsnyje, arba pagrindas jas naikinti. Minėtos nuostatos rodo, jog MAĮ numato mokesčio permokos / skirtumo įskaitymą kaip galimą mokesstinės prievolės pasibaigimo būdą, tačiau tik tuo atveju, jeigu tokia mokesčio permoka (skirtumas) yra realiai susidariusi, dėl mokesčio (kuriam norima atlikti įskaitymą) apskaičiavimo pagrįstumo nevyksta ginčas (nebent prašoma įskaityti mokėtojo prašymu), ir toks įskaitymas yra galimas pagal mokesčių teisės aktus.

Tačiau, kaip jau ne kartą paminėta mokesčių ginčų nagrinėjimo praktikoje, mokesčio ginčo dėl sprendimo, kuriuo yra nurodoma sumokėti patikrinimo metu apskaičiuota mokesstinė nepriemoka, metu yra vertinamas mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumas, todėl ši mokesstinė procedūra negali būti tapatinama su atskira mokesčių administratoriaus vykdoma mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo procedūra, *kuri pagal MAĮ yra vienu iš mokesstinės prievolės įvykdymo būdų*, nebent mokesstinis patikrinimas būtų sudėtinė mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo procedūros dalis). Mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo įskaitymo (grąžinimo) administracinės procedūros metu mokesčių administratorius, nagrinėdamas mokesčių mokėtojo pateiktą nustatytos formos prašymą grąžinti mokesčio permoką (skirtumą), privalo įvertinti: ar yra realiai susidariusi prašoma grąžinti (įskaityti) mokesčių permoka (skirtumas); ar yra teisinis pagrindas permoką (skirtumą) panaudoti mokėtojo prašomam tikslui (grąžinti / įskaityti), savo veiksmus įformindamas sprendimu dėl permokos (skirtumo) grąžinimo įskaitymo, kuris gali būti skundžiamas MAĮ nustatyta tvarka, laikantis ikiteisminės ginčų nagrinėjimo tvarkos.

Ginčo atveju mokesčių administratorius, vykdydamas 2014-12-17 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-545, atliko Pareiškėjos 2009 metų GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimą, duomenų apie tai, kad mokėtoja mokesčio patikrinimo metu būtų turėjusi mokesčio permoką (skirtumą), kurią būtų prašiusi įskaityti, byloje nėra pateikta (iš pačios Pareiškėjos pateiktos informacijos matyti, kad ji 2015-11-13 pateikė prašymą grąžinti / įskaityti mokesčio permoką (skirtumą)). Todėl, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius mokesčio patikrinimo metu neturėjo pagrindo apskaičiuotų sumų sumažinti Pareiškėjos skunde nurodomomis sumomis, *kurias Pareiškėja vertina kaip galimas mokesčio permokos (skirtumo) sumas*. Pažymėtina, kad mokesčių administratoriui konstatavus aplinkybes dėl realaus mokesčio permokos buvimo, mokesčių mokėtojas turi teisę prašyti įskaityti mokesčių permoką mokesčiai nepriemokai padengti mokesstinės prievolės vykdymo procese.

Nors Pareiškėja papildomai prašė sustabdyti savo skundo nagrinėjimą, iki mokesčių administratorius priims sprendimą dėl jos prašymo grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką, tačiau, Komisijos nuomone, tenkinti šį Pareiškėjos prašymą, remiantis MAĮ 156 straipsnio nuostatomis, nėra pagrindo. Kaip jau minėta anksčiau, MAĮ numato dvi skirtingas mokesčių administratoriaus vykdomas procedūras – mokesčių patikrinimą, kurio metu yra tikrinamas mokesčių apskaičiavimo teisingumas ir, nustačius pažeidimų, apskaičiuojami mokesčiai ir su jais susijusios sumos; mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimą (įskaitymą), kuris pripažįstamas vienu iš mokesstinės prievolės įvykdymo būdų; šios procedūros vyksta nepriklausomai viena nuo kitos. Mokesčio patikrinimo metu ir tolesnio mokesčio ginčo nagrinėjimo metu yra sprendžiamas mokesčio apskaičiavimo pagrįstumas, ginčo byloje, ar pagrįstai Pareiškėjai apskaičiuoti mokesčiai už 2009 metus. Todėl aplinkybės, susijusios su tuo, ar Pareiškėjai iš dalies įvykdžius teismo sprendimą dėl restitucijos, dėl išieškotų grąžintų sumų susidarė mokesčių permoka (kuri galėtų būti įskaityta patikrinimo akte apskaičiuotoms sumoms padengti), negali būti vertinamos kaip turinčios įtakos mokesčių apskaičiavimo pagrįstumui, nes mokesčiai Pareiškėjai apskaičiuoti, nustačius aplinkybes, jog 2009 metais ji gavo apmokestinamųjų akcijų pardavimo pajamų, kurių nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo mokesčių.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, 156 straipsniu, n u s p r e n d ž i a:

1. Atsisakyti sustabdyti Pareiškėjos 2015-09-17 skundo nagrinėjimą, iki bus išnagrinėtas Pareiškėjos 2015-11-11 prašymas grąžinti / įskaityti mokesčio permoką / skirtumą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-09-01 sprendimą Nr. 68-152.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, Vilnius). Skundas teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo 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.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene