



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL V. D. 2017-02-20 SKUNDO**

2017 m. balandžio 25 d. Nr. S-94 (7-45/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos narės, pavaduojančios
komisijos pirmininkę
komisijos narių

Linos Vosylienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojui
mokesčių mokėtojo atstovei
mokesčių administratoriaus atstovui

Ramutei Matkevičienei
V. D.
V. K.
R. R.

2017-04-04 posėdyje išnagrinėjusi V. D. (toliau – Pareiškėjas) 2017-02-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-01-30 sprendimo Nr. 68-12, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-01-30 sprendimu Nr. 68-12 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-10-13 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)-FR0682-606, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 62619,03 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), 25601 Eur GPM delspinigių ir 6262 Eur GPM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2012-12-31.

Dėl akcijų pardavimo pajamų

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2011 m. gavo 10 430 926 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamų. Tačiau Metinėje pajamų deklaracijoje už 2011 m. Pareiškėjas deklaravo 9 610 054 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamų, t. y. **820 872 Lt** mažiau nei nustatyta patikrinimo metu. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 19 str. 1 punktu bei Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 3.88 str. 1 dalimi ir 3.92 straipsniu, patikrinimo akte konstatuota, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė

gavo po 410 436 Lt (820 872 Lt / 2) pajamų iš vertybinių popierių pardavimo, kurių nedeklaravo ir nuo kurių nesumokėjo GPM.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2011 metais sudarė šiuos akcijų pirkimo–pardavimo sandorius:

1) pagal 2011-04-12 Akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas pardavė F. R. 34 paprastąsias vardines nematerialias UAB "G1" akcijas (1 akcijos nominali vertė - 100 Lt) už 99 994 Lt. Nustatyta, kad F. R. mokėjimo pavedimais 2011-05-26 ir 2011-06-29 Pareiškėjui pervedė po 50 000 Lt, viso 100 000 Lt.

2) pagal 2011-04-22 Akcijų pirkimo-pardavimo sutartį (su teise atpirkti) Pareiškėjas ir jo sutuoktinė D. B. (toliau abu – Pardavėjas) ir O. R. (toliau – Pirkėjas) susitarė, kad Pardavėjas parduoda, o Pirkėjas perka 100 paprastųjų vardinių 100 Lt nominalios vertės nematerialiųjų UAB "C1" akcijų, kurios sudaro 100 proc. visų bendrovės išleistų akcijų ir suteikia 100 proc. balsų bendrovės visuotiniame akcininkų susirinkime, už 10 000 Lt. Nustatyta, kad O. R. 2011-04-28 mokėjimo pavedimu Pareiškėjui pervedė 10 000 Lt.

3) Pagal 2011-09-27 Akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas ir jo sutuoktinė D. B. pardavė 50 proc. nuosavybės teise priklausančių UAB "H1" akcijų UAB "A1" kurių bendra nominali vertė 5 000 Lt už 200 000 Eur (690 560 Lt). Šalys susitarė, kad už perkamas akcijas apmokės A. M.

4) Pagal 2011-09-27 Akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas ir jo sutuoktinė D. B. pardavė 50 proc. nuosavybės teise priklausančių UAB "P1" akcijų UAB "A1" kurių bendra nominali vertė 5 000 Lt už 200 000 Eur (690 560 Lt). Šalys susitarė, kad už perkamas akcijas apmokės A. M.

Vilniaus AVMI sprendime paminėta, kad UAB "A1" įregistruotas ir apmokėtas įstatinis kapitalas padalintas į 100 paprastųjų vardinių akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė lygi 100 Lt, kurių 50 vnt. nuosavybės teise turi Pareiškėjas ir 50 vnt. nuosavybės teise turi Kipre įregistruota įmonė D5.

5) Pagal 2011-09-27 Akcijų pirkimo-pardavimo sutartį Pareiškėjas ir įmonė D5 (Pardavėjai) pardavė A. M. (Pirkėjas) 100 proc. UAB "A1" akcijų už 5 350 000 Eur (18 472 480 Lt), iš jų – mokėjimas Pareiškėjui už parduodamas akcijas lygus 870 000 Eur (3 003 936 Lt), D5 mokėjimas lygus 4 480 000 Eur (15 468 544 Lt).

Inspekcijos sprendime pažymėta, kad pagal šią sutartį A. M. įsipareigojo Pareiškėjui sumokėti papildomas sumas: 1 600 000 Eur (5 524 480 Lt) nekonkuravimo mokestį (įsipareigojimas nevykdyti, nedalyvauti ir neturėti interesų veikloje, kuri tiesiogiai ar netiesiogiai konkuruoja su Grupės bendrovių (UAB "A1", UAB "H1", UAB "P1" vykdoma veikla; 400 000 Eur (1 381 120 Lt) už UAB "A1" vardu perkamas UAB "P1" ir UAB "H1" akcijas.

Nustatyta, kad pagal 2011-10-11 Paskolos sutartį Pareiškėjas ir PF „A3“ suteikė UAB "D1" 4 074 000 Eur (14 066 707 Lt) paskolą. Pareiškėjo suteiktos paskolos dalis – 2 870 000 Eur (9 909 536 Lt). Pareiškėjas ir A. M. susitarė, kad 2 870 000 Eur (9 909 536 Lt) A. M. sumokėjimas UAB "D1" bus laikomas tinkamu sumokėjimu Pareiškėjui pagal 2011-09-27 Akcijų pirkimo–pardavimo sutartį. Kadangi iš UAB "D1" banko sąskaitos išrašo matyti, kad 2011-10-13 A. M. bendrovei pervedė 1 600 000 Eur, 2011-10-14 – 2 474 000 Eur, iš viso 4 074 000 Eur, įvertinus minėtos Paskolos sutarties sąlygas patikrinimo akte padaryta išvada, kad sutuoktiniai 2011 m. spalio 13–14 d. iš viso gavo 2 870 000 eurų (9 909 536 Lt) pajamų iš akcijų pardavimo.

2011-09-27 Akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi A. M. be pagrindinės pirkimo kainos (2 870 000 Eur) įsipareigojo pardavėjams, atsižvelgiant į tai, ar Grupės bendrovėms per 2011–2013 m. pavyks uždirbti numatytas pajamas, sumokėti kitas pirkimo kainos dalis. Patikrinimo metu nustatyta, kad 2011-12-12 A. M. į Pareiškėjo banko sąskaitą pervedė 135 076 Eur (466 390 Lt), 2012-01-16 – 50 366 Eur (173 904 Lt), 2012-04-12 – 996 624 Eur (3 441 143 Lt).

Patikrinimo akte apskaičiuota, kad Pareiškėjas 2011 metais gavo 10 430 926 Lt akcijų pardavimo pajamų, iš jų: 50 000 Lt už UAB "G1" + 5 000 Lt už UAB "C1" + 10 375 926 Lt (t. y.

9 909 536 Lt + 466 390 Lt) pagal 2011-09-27 Akcijų pirkimo–pardavimo sutartį (sumokėjo A. M.), t. y. 820 872 Lt daugiau negu deklaravo Metinėje pajamų deklaracijoje už 2011 metus.

Inspekcijos sprendime pažymėta, kad Pareiškėjas 2015-07-01 paaiškinime Nr. 42-14215 nurodė, jog minėtas 820 872 Lt pajamų už parduotas akcijas neatitiktas susidarė dėl pagal 2010-10-01 Paskolos sutartį C. I. tariamai parduotų 10 proc. UAB "A1" akcijų. Pagal 2010-10-01 Paskolos sutartį C. I. suteikė Pareiškėjui 150 000 Lt paskolą. Sutartyje nurodyta, kad C. I. sutinka, jog visos per 2008–2010 metus Pareiškėjui paskolintos lėšos (150 000 Lt) yra traktuojamos kaip įmoka už tariamą 10 proc. UAB "A1" akcijų įsigijimą. Šalys susitarė, kad palūkanų už pagal šią Sutartį suteiktą paskolos sumą apskaičiavimo tikslais bus laikoma, kad C. I. šios Sutarties pasirašymo dieną tariamai įgyja 10 vnt. UAB "A1" akcijų už jų bendrą nominalią vertę lygią 1000 Lt. Šalys patvirtina, kad jokie paskolos davėjo akcijų įsigijimą patvirtinantys dokumentai nebus sudaromi ir pasirašomi, atitinkami įrašai UAB "A1" vertybinių popierių sąskaitose nebus daromi. Sutartyje aptarta, kad paskola su sukauptomis palūkanomis pagal šią Sutartį bus lygi 10 proc. UAB "A1" akcijų pardavimo kainos, bet ne mažiau kaip paskolos suma su apskaičiuotomis 12 proc. metinėmis palūkanomis už paskolos periodą ir ne daugiau kaip 1 000 000 Lt.

2011-10-10 Papildomame susitarime prie 2010-10-01 Paskolos sutarties nurodyta, kad atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėjas pardavė UAB "A1" akcijas, jis pagal Sutarties 3.1.1 ir 4.2 punktus C. I. privalo sumokėti 1 000 000 Lt per 7 dienas nuo akcijų pardavimo dienos. Pagal pateiktą bankų informaciją nustatyta, kad Pareiškėjas 2011-11-05 C. I. mokėjimo pavedimais Nr. 153 ir Nr. 154 pervedė 300 000 Lt ir 450 000 Lt, 2012-03-11 mokėjimo pavedimu Nr. 185 pervedė 250 000 Lt, iš viso 1 000 000 Lt (mokėjimų paskirtis – pagal 2010-10-01 Paskolos sutartį).

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad akcijų pirkimo–pardavimo sandoriams sudaryti, t. y. akcijų perleidimui įforminti, yra taikomi Lietuvos Respublikos Akcinių bendrovių įstatymo (toliau – ABĮ) 46 str. reikalavimai. Įstatyme nurodyta, jog, nesilaikant formalių akcijų perleidimo reikalavimų, sandoris yra laikomas negaliojančiu.

Vertindama Pareiškėjo su C. I. sudarytus 2010-10-01 ir 2011-10-10, Inspekcija sprendime pabrėžė, kad 2010-10-01 Paskolos sutarties 4.1. punkte išdėstyta sąlyga, kad „Šalys patvirtina, jog <...> jokie paskolos davėjo akcijų įsigijimą patvirtinantys dokumentai nebus sudaromi ir pasirašomi <...>“ laikoma prieštaraujančia ABĮ nuostatoms, o pagal CK 1.86 straipsnio 1 d. šio tariamo akcijų pirkimo–pardavimo sandorio negalima laikyti faktiškai įvykusiu.

Sprendime taip pat pažymėta, jog patikrinimo metu nenustatyta, kad C. I. būtų buvęs UAB "A1" akcininku ir valdęs jos 10 proc. akcijų. Sprendime nurodyta, kad C. I. Metinėse pajamų deklaracijose už 2011 ir 2012 metus GPM308T priedo II skyriuje „Vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos“ aukščiau minėtų pajamų nedeklaravo. Įvertinus nustatytas aplinkybes, Inspekcija konstatavo, kad pagal 2010-10-01 Paskolos sutartį tarp Pareiškėjo ir C. I. buvo susiklostę tik paskoliniai teisiniai santykiai.

Inspekcijos sprendime padaryta išvada, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, vadovaujantis GPMĮ 19 str. 1 punktu bei CK 3.88 str. 1 dalimi ir 3.92 straipsniu, 2011 metais papildomai gavo po 410 436 Lt (820 872 Lt / 2) pajamų iš UAB "A1" vertybinių popierių pardavimo, kurių nedeklaravo. Vadovaujantis GPMĮ 16 str. 1 d. 4 punktu bei 6 straipsniu, Pareiškėjui nuo gautų ir nedeklaruotų 410 436 Lt akcijų pardavimo pajamų už 2011 metus papildomai apskaičiuota 17 830,57 Eur GPM.

Dėl pajamų iš PF „A3“

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas iš savo privačios firmos „A3“ (toliau – PF „A3“) 2010–2012 m. gavo 1 030 971 Lt neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo, kurios nebuvo deklaruotos ir atitinkamai apmokestintos.

Nustatyta, PF „A3“ 2010-10-14 ir 2010-10-19 į Pareiškėjo (savininko) banko sąskaitą atitinkamai pervedė 25 002 Lt (mokėjimo paskirtis – lėšų grąžinimas) ir 6 000 Lt (mokėjimo paskirtis – kortelės papildymas), iš viso 31 002 Lt sumą, kuri PF „A3“ apskaitos registruose nebuvo apskaityta. Inspekcijos sprendime konstatuota, kad Pareiškėjas 2010 m. gavo 31 002 Lt daugiau neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo, nei deklaravo

už 2010 m. pateiktoje Metinėje pajamų deklaracijoje (PF „A3“ 2015-05-20 operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. FR0760-6002 8 psl.).

Pagal PF „A3“ buhalterinės apskaitos registru duomenis, Pareiškėjas 2011 m. į PF „A3“ įnešė 9 837 217 Lt, išsiėmė 9 018 745 Lt, bei PF „A3“ 2011-12-31 apskaitė 818 472 Lt (9 837 217 Lt – 9 018 745 Lt) įsiskolinimą Pareiškėjui. PF „A3“ buhalterinės apskaitos duomenimis 256 sąskaitos (atsiskaitytiniai asmenys) 2011-01-01 likutis buvo 0 Lt. Pagal 2011-02-07 buhalterinę pažymą ši sąskaita buvo koreguota, įvertinant 2011-02-17 Inspekcijos atlikto PF „A3“ operatyvaus patikrinimo rezultatus, t. y. į sąskaitos kreditą įrašyta papildomai nustatyta savininko išėmimų iš įmonės už 2009 m. suma 1 112 927,43 Lt, taip padidinant įmonės įsiskolinimą savininkui.

Iš bylos medžiagos matyti, kad PF „A3“ pagal 2011-03-30 kasos išlaidų orderį Nr. 11-03 Pareiškėjui išdavė 960 000 Lt. Pagal PF „A3“ buhalterinės apskaitos 256 sąskaitos aprašą, minėta pinigų suma Pareiškėjui išduota atsiskaitymui su tiekėjais „išl. ord. 03 V. D. avansas atsiskaitymams su tiekėjais“. Nustatyta, kad PF „A3“ 2011-12-31 atliko koreguojančius įrašus per koresponduojančias sąskaitas ir Pareiškėjui, kaip atskaitingam asmeniui, įsiskolinimą sumažino 152 927,43 Lt.

Operatyviam patikrinimui PF „A3“ nepateikė pateisinančių dokumentų apie 1 112 927,43 Lt (960 000 Lt + 152 927,43 Lt) panaudojimą įmonės reikmėms, šios lėšos nebuvo grąžintos į firmos kasą – 2011-12-31 sąskaitos 256 likutis buvo 0 Lt, t. y. Pareiškėjo, kaip atskaitingo asmens, įsiskolinimas PF „A3“ nefiksuotas (PF „A3“ 2015-05-20 operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. FR0760-6002 7 psl.).

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėjas į PF „A3“ 2011 m. įnešė 9 837 217 Lt ir išsiėmė 10 131 672 Lt (9 018 745 Lt + 1 112 927 Lt), t. y. Pareiškėjas gavo 294 455 Lt (9 837 217 Lt – 10 131 672 Lt) neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo.

PF „A3“ operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas į PF „A3“ 2012 metais įnešė 4 223 545 Lt ir išsiėmė 4 929 059 Lt. Inspekcija įvertinusi tai, kad PF „A3“ 2011-12-31 įsiskolinimo savininkui neturi, nustatė, jog įmonės savininkas gavo 705 514 Lt (4 223 545 Lt – 4 929 059 Lt) neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo (PF „A3“ 2015-05-20 operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. FR0760-6002 9 psl.).

Pareiškėjas skunde Inspekcijai teigė, kad 2009 metais jam nebuvo išmokėtos lėšos susijusios su pelno paskirstymu, o 2011 metais buvo sumokėtas GPM ir atvaizduotas įsipareigojimas savininkui. Pareiškėjas taip pat nesutiko su Inspekcijos išvada, kad PF „A3“ išmokėjo 1 112 927 Lt sumą 2 kartus, t. y. 2009 ir 2011 metais. Nurodė, kad pagal apskaitos dokumentus, PF „A3“ 2012-01-01 įsipareigojimas savininkui sudarė 818 472 Lt, tačiau Inspekcija šios sumos nepripažino.

Inspekcija sprendime Pareiškėjo argumentus laiko nepagrįstais, kadangi Inspekcija 2011-02-17 operatyvaus patikrinimo metu nustatė, jog Pareiškėjas iš PF „A3“ išsiėmė 1 112 927,43 Lt daugiau nei buvo deklaruota (2016-10-13 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)-FR0682-606 6 psl.). PF „A3“ 2011-03-21 pateikė patikslintą 2009 m. gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymą (FR0471), kurioje papildomai deklaravo 1 112 927,43 Lt Pareiškėjui išmokėtų neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo. Pareiškėjas taip pat 2011-03-21 pateikė patikslintą Metinę pajamų deklaraciją už 2009 m., kurioje papildomai deklaravo 1 112 927,43 Lt neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo bei papildomai apskaičiavo 166 939 Lt mokėtino GPM į biudžetą. Inspekcija padarė išvadą, kad minėti veiksmai įrodo, kad tiek PF „A3“, tiek Pareiškėjas sutiko su 2011-02-17 operatyvaus patikrinimo rezultatais ir nustatytus trūkumus pašalino. Pažymėtina, kad Inspekcija, atlikusi operatyvų patikrinimą, nustatė, kad 2011 metais Pareiškėjas gavo 294 455 Lt (9 837 217 Lt – 10 131 672 Lt) neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo (vietoje PF „A3“ apskaityto 818 472 Lt įsiskolinimo Pareiškėjui).

Inspekcija, įvertinusi bylos medžiagą ir Pareiškėjo skundo argumentus, patvirtino Vilniaus AVMI nurodymus Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 44 788,36 Eur GPM nuo 2010-2012 metais gautų 1 030 971 Lt (31 002 Lt + 294 455 Lt + 705 514 Lt) neribotos civilinės atsakomybės vieneto

dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo, vadovaujantis GPMĮ 16 str. 1 dalimi bei 6 straipsnio nuostatomis.

Pareiškėjas pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad Vilniaus AVMI mokestinio patikrinimo metu nevisapusiškai ištyrė apmokestinimo teisingumui itin svarbių aplinkybių, t. y. neišsiaiškino, ar C. I. sumokėjo į biudžetą GPM nuo Pareiškėjo pervestos 1 000 000 Lt sumos, ar Pareiškėjui iš PF „A3“ faktiškai 2009 ir 2011 metais išmokėta du kartus po 1 112 927,43 Lt lėšų suma, nevertinto visų buhalterinių sąskaitų įrašų ir nepagrįstai atmetė 818 472 Lt įmonės apskaitytą įsiskolinimą Pareiškėjui, nes tokiu atveju papildomas GPM mokestis nebūtų apskaičiuotas, todėl Inspekcijos priimtas sprendimas neturi būti tvirtinamas.

Dėl akcijų pardavimo pajamų

Pareiškėjas teigia patikrinimui pateikęs išsamų paaiškinimą dėl susidariusio nedeclaruoto 820 872 Lt skirtumo už parduotas akcijas, t. y. nurodęs, jog skirtumas tarp 2011 metų deklaruotų 9 555 054 Lt ir 10 375 926 Lt gautų iš A. M. B. V. susidarė dėl 2010-10-01 Paskolos sutarties su C. I. už parduotas 10 proc. UAB "A1" akcijas. Pareiškėjas 2011 metais C. I. pervedė 1 000 000 Lt ir nors jis vėliau ir negavo numatytų akcijų, tačiau taip buvo įvertintas jo indėlis į UAB "A1" veiklos vystymą.

Skunde nurodoma, kad C. I. gautas 1 000 000 Lt pajamas deklaravo teisės aktu nustatyta tvarka ir sumokėjo mokesčius, t. y. C. I. sumokėjo GPM už gautą pelną nuo UAB "A1" akcijų pirkimo-pardavimo sandorio. Pareiškėjas pabrėžia, kad apie tai, jog mokesčiai nuo šių pajamų yra sumokėti, pažymėta ir Vilniaus AVMI patikrinimo akte (6 lapas, paskutinė pastraipa): „*C. I. nurodė, kad iš V. D. 2011-2012 metais gautas pinigų sumas atitinkamai deklaravo 2012 ir 2013 mokesčiais metais metinėse pajamų deklaracijose ir sumokėjo visus įstatymų nustatyta tvarka mokėtinus mokesčius*“. Tačiau Vilniaus AVMI net nepatikrino C. I. pateiktos informacijos, t. y. ar buvo sumokėti mokesčiai pagal jo pateiktas 2012 ir 2013 m. metines pajamų deklaracijas. Nei patikrinimo akte, nei sprendime nenurodyta, jog pajamos galėjo būti deklaruotos kitame deklaracijos priede, kaip kitos pajamos ir nuo jų sumokėti mokesčiai. Pareiškėjas tvirtina neprivalantis antrą kartą mokėti GPM nuo tų pačių gautų pajamų.

Dėl pajamų iš PF „A3“

Pareiškėjas taip pat nesutinka su mokesčių administratoriaus atliktais aritmetiniais skaičiavimais, neva jis gavo 294 455 Lt neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo už 2011 metus.

Vilniaus AVMI patikrinimo metu neteisingai vertino ir interpretavo 2011 metais PF „A3“ atliktus buhalterinius balansinių sąskaitų įrašus, kurie buvo atlikti taisant ankstesnių metų klaidas, t. y. apskaitant Pareiškėjui už 2009 metus išmokėtą 1 112 927,43 Lt sumą, nurodydama, kad tai yra neva papildomas savininko lėšų išėmimas iš įmonės 2011 metais.

Pareiškėjas tvirtina, kad nebuvo patikrinta, ar 2009 ir 2011 metais Pareiškėjui faktiškai buvo išmokėta 1 112 927,43 Lt suma, t. y. ši suma apmokestinta paties Pareiškėjo teikiant 2011 metais po operatyvaus patikrinimo patikslintą 2009 metų GPM deklaraciją ir mokesstinio patikrinimo metu. Tokiu atveju Pareiškėjas faktiškai turėjo gauti dvigubai daugiau pajamų – 2 225 854 Lt.

Pareiškėjas pažymi, kad PF „A3“ buhalterinė apskaita vedama dvejetainiu įrašu ir tokia ženkli neva išmokėta pinigų suma negali būti apskaityta tik vienoje balansinėje sąskaitoje. Pagal Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus įsakymu Nr. V2-1 patvirtintas 7-ojo Verslo apskaitos standarto „APSKAITOS POLITIKOS, APSKAITINIŲ ĮVERTINIMŲ KEITIMAS IR KLAIDŲ TAISYMAS“ metodines rekomendacijas, ankstesnių ataskaitinių laikotarpių apskaitos klaidos finansinėse ataskaitose gali būti pastebėtos einamuoju ataskaitiniu laikotarpiu. Apskaitos klaidų gali atsirasti dėl netikslių matematinių skaičiavimų, neteisingo apskaitos politikos taikymo ar faktų interpretavimo, apgaulės ar apsirikimo. Jei šios klaidos nėra esminės, jos taisomos einamojo ataskaitinio laikotarpio apskaitoje ir finansinėse ataskaitose.

Taigi, PF „A3“ 2011 metų kovo mėn. teikdama patikslintą 2009 m. gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų B klasės pajamoms, pažymą forma FR0471, privalėjo ištaisyti klaidą, tačiau tai nereiškia, jog Pareiškėjui pajamos buvo išmokėtos antrą kartą.

Pareiškėjas kategoriškai nesutinka su 2012 metais neva gautų apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimu. Vilniaus AVMI, remdamasi vien tik PF „A3“ buhalterinės sąskaitos Nr. 256 skaičiavimais metų pradžiai ir pabaigai, konstatavo, jog Pareiškėjui neva buvo išmokėta 705 514 Lt neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo suma.

Pareiškėjo nuomone, patikrinimo metu atliekant skaičiavimus buvo vertinta tik PF „A3“ buhalterinės apskaitos balansinės sąskaitos Nr. 256 apyvarta, visiškai nevertinant balansinės sąskaitos Nr. 49 „Savininko įnašai“ apyvartos, kurioje užfiksuota, jog įmonės skola Pareiškėjui sudarė 818 472 Lt. Skunde pabrėžiama, kad pastaroji aplinkybė buvo užfiksuota tiek 2015-05-20 operatyvaus patikrinimo pažymoje, tiek patikrinimo akte (3.3 punktas, 10 lapas): „2015-05-20 operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad PF „A3“ už 2012 m. buhalterinės apskaitos registruose apskaitė 4 223 545 Lt Gyventojų Įnešimų ir 4 929 059 išėmimų bei, įvertinusi 2011-12-31 apskaitoje apskaitytą Gyventojų įsiskolinimą 818 472 Lt, apskaičiavo 2012-12-31 112 958 Lt (4 929 059 Lt - 4 223 545 Lt - 818 472 Lt) įsiskolinimą Pareiškėjui“.

Pareiškėjas teigia, kad pagal buhalterinės apskaitos balansinių sąskaitų įrašus aiškiai matyti, kad įmonės skola Pareiškėjui 2011-12-31 sudarė 818 472 Lt ir bendra įmonės skola Pareiškėjui sudarė 112 958 Lt. Įvertinus šią aplinkybę, akivaizdu, jog papildomai GPM neturėjo būti apskaičiuotas.

Dėl Viešojo administravimo įstatymo pažeidimų

Apibendrinant aukščiau išdėstytus argumentus, Pareiškėjas pažymi, kad Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje yra laikomasi pozicijos, jog pareiga pagrįsti priimtą sprendimą neturėtų būti suprantama kaip reikalavimas detaliam atsakymui į kiekvieną argumentą, tačiau tai neatleidžia viešojo administravimo subjekto nuo pareigos motyvuoti ir pagrįsti priimamą sprendimą, suprantamai atskleisti priimto sprendimo motyvus bei atsakyti į besikreipiančio asmens motyvus.

Inspekcija yra ikiteisminė mokesčių ginčą nagrinėjanti institucija, kurios paskirtis visapusiškai ir objektyviai įvertinti mokėtojo skundo motyvus ir priimti teisiškai motyvuotą sprendimą, todėl atitinkamų teisinių motyvų, susijusių su apmokestinamųjų objektų nustatymu, nevertinimas, nepateisina mokesčių ginčo ikiteisminės ginčo stadijos paskirties ir užkerta kelią mokesčių ginčo proceso operatyvumui.

Pagal Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 straipsnio 1 dalies nuostatas, individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis. LVAT yra išaiškinęs, kad minėta VAĮ 8 straipsnio nuostata reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą. Motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Taip pat viešojo administravimo subjektas privalo vadovautis objektyvumo principu, kuris reiškia, kad sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos, išsiaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus. Šis reglamentavimas suponuoja ir tai, kad priimami sprendimai negali būti paremti prielaidomis ir spėjimais, o mokesčių administratorius turi konkrečiais, aiškiais ir neginčijamais įrodymais paremti savo sprendimus ir neturi būti jokių abejonių dėl sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo. Be to, tokio sprendimo įrodymai bei faktinis pagrindas turi būti žinomi ir suprantami asmeniui, kurio atžvilgiu priimtas atitinkamas sprendimas.

Pareiškėjas pažymi, kad Inspekcija priimdama ginčijamą sprendimą, iš esmės nevertinto Pareiškėjo argumentų, sprendime atkartojama Vilniaus AVMI pozicija, tokiu būdu išreiškiant besąlygišką centrinio mokesčių administratoriaus pritarimą vietos mokesčių administratoriaus pasirinktai pozicijai.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį ir į tai, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog bylos išsprendimas, argumentuotai nevertinant skundžiamo sprendimo teisėtumo ir pagrįstumo, jį pripažįstant vien tik argumentais, išdėstytais skundžiamame sprendime, nėra teisingumo vykdymas, o tokia situacija prilyginama atvejui, kai sprendimas yra be motyvų (LVAT 2011-02-28 nutartis adm. byloje Nr. A-438-342/2011).

Išdėstyto argumentų pagrindu Pareiškėjas prašo Komisijos: panaikinti Inspekcijos 2017-01-30 sprendimą Nr. 68-12 arba, siekiant išsamiai išsiaiškinti apmokestinimui svarbias aplinkybes, panaikinti minėtą Inspekcijos sprendimą ir pavesti Vilniaus AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas yra tvirtintinas, o Pareiškėjo skundas atmestinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 62619,03 Eur GPM, 25601 Eur GPM delspinigių ir 6262 Eur GPM baudą, Inspekcijai nustačius, kad Pareiškėjas Metinėje pajamų deklaracijoje už 2011 metus nedeklaravo 410 436 Lt pajamų, gautų iš vertybinių popierių pardavimo, taip pat Pareiškėjas 2010–2012 metais nedeklaravo 1 030 971 Lt neribotos civilinės atsakomybės dalyvio pajamų, gautų iš pelno po apmokestinimo, ir, atitinkamai, nesumokėjo GPM.

Dėl pajamų, gautų iš vertybinių popierių pardavimo

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas kartu su sutuoktine 2011 metais gavo 10 430 926 Lt pajamų iš vertybinių popierių pardavimo. Inspekcijos sprendime išvardinta, kurių sutarčių pagrindu ir kokias pajamų sumas gavo Pareiškėjas ir jo sutuoktinė pardavę jiems priklausiusias UAB "G1", UAB "C1", UAB "H1", UAB "P1" ir UAB "A1" akcijas. Komisija, vengdama pasikartojimų, plačiau faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neapartinėja. Kadangi bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal Pareiškėjo pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus, sprendime pasisakoma dėl Pareiškėjo skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų.

Ginčas nagrinėjamu atveju kilo dėl to, jog Pareiškėjas Metinėje pajamų deklaracijoje už 2011 metų mokesčinį laikotarpį deklaravo 9 610 054 Lt pajamų, gautų iš vertybinių popierių pardavimo, t. y. 820 872 Lt mažiau nei nustatyta patikrinimo metu. Vadovaujantis GPMĮ 19 str. 1 punktu bei CK 3.88 str. 1 dalimi ir 3.92 straipsniu, Inspekcijos sprendime konstatuota, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė gavo po 410 436 Lt (820 872 Lt / 2) pajamų iš vertybinių popierių pardavimo, kurių nedeklaravo ir nuo kurių nesumokėjo GPM.

Pareiškėjas susidariusį nedeklaruotą pajamų skirtumą grindžia 2010-10-01 Paskolos sutartimi, kuria C. I. buvo tariamai parduotos 10 proc. UAB "A1" akcijų. Pareiškėjas skunde nurodo, kad 2011 metais C. I. pervedė 1 000 000 Lt sumą, kurią pastarasis deklaravo teisės aktų nustatyta tvarka ir sumokėjo mokesčius (tai patvirtina patikrinimo akte cituojamas C. I. paaiškinimas). Pareiškėjas teigia, kad nors C. I. ir negavo numatytų akcijų, tačiau taip buvo įvertintas jo indėlis į UAB "A1" veiklos vystymą.

Byloje pateikta 2010-10-01 Paskolos sutartis, kuria C. I. (paskolos davėjas) suteikė Pareiškėjui (paskolos gavėjui) 150 000 Lt paskolą „šioje sutartyje numatytomis sąlygomis ir tvarka, o paskolos gavėjas įsipareigojo grąžinti paskolos sumą, sumokėti palūkanas bei įvykdyti visus kitus įsipareigojimus pagal šią sutartį“. Sutartyje nurodyta, kad „Paskolos gavėjui nuosavybės teise priklauso 50 vienetų 100 Lt nominalios vertės UAB "A1" (toliau – Bendrovė) akcijų, kurias jis, atlikęs tam tikras investicijas į Bendrovę, planuoja parduoti tretiems asmenims. Kadangi Paskolos gavėjas, siekdamas maksimizuoti iš minėto Bendrovės akcijų pardavimo gaunamas pajamas, pageidauja prieš minėtą pardavimą atlikti į Bendrovę tam tikras investicijas, o skolinimosi galimybės kredito įstaigose jau yra išnaudotos, jis pageidauja trūkstamas lėšas pasiskolinti iš Paskolos davėjo už tai suteikdamas jam galimybę gauti dalį pajamų iš planuojamo Bendrovės akcijų pardavimo.“

Sutarties 2.1 punkte nurodyta, kad C. I. sutinka, jog visos per 2008–2010 metus Pareiškėjui paskolintos lėšos (150 000 Lt) yra paskolintos nuo Sutarties pasirašymo ir ši paskola yra traktuojama kaip įmoka už tariamą 10 proc. UAB "A1" akcijų įsigijimą. Pagal Sutarties 3.1.1 punkto sąlygas Pareiškėjas įsipareigoja grąžinti C. I. visą paskolos sumą su palūkanomis per 7 dienas po UAB "A1" akcijų pardavimo. Jei bendrovės akcijų nepavyks parduoti, paskola su palūkanomis turi būti grąžinta ne vėliau kaip po 54 mėnesių. Šalys susitarė, kad palūkanų už pagal šią Sutartį suteiktą paskolos sumą apskaičiavimo tikslais bus laikoma, kad C. I. šios Sutarties pasirašymo dieną tariamai įgyja 10 vnt. UAB "A1" akcijų už jų bendrą nominalią vertę lygią 1000 Lt. „Šalys patvirtina, jog, remiantis šiuo Sutarties punktu, jokie Paskolos davėjo akcijų įsigijimą patvirtinantys dokumentai nebus sudaromi ir pasirašomi, atitinkami įrašai UAB "A1" vertybinių popierių sąskaitose nebus daromi“ (Sutarties 4.1. punktas). Sutartyje aptarta, kad paskola su sukauptomis palūkanomis pagal šią Sutartį bus lygi 10 proc. UAB "A1" akcijų pardavimo kainos, bet ne mažesnė kaip paskolos suma su apskaičiuotomis 12 proc. metinėmis palūkanomis už paskolos periodą ir ne didesnė kaip 1 000 000 Lt (Sutarties 4.2 punktas).

2011-10-10 Papildomame susitarime prie 2010-10-01 Paskolos sutarties nurodyta, kad, atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėjas pardavė UAB "A1" akcijas, pagal Sutarties 3.1.1 ir 4.2 punktus Paskolos gavėjas (Pareiškėjas) privalo sumokėti paskolos davėjui (C. I.) 1 000 000 Lt per 7 dienas nuo akcijų pardavimo dienos. Nustatyta, kad Pareiškėjas 2011-11-05 C. I. mokėjimo pavedimais Nr. 153 ir Nr. 154 pervedė 300 000 Lt ir 450 000 Lt, 2012-03-11 mokėjimo pavedimu Nr. 185 pervedė 250 000 Lt, iš viso 1 000 000 Lt (mokėjimų paskirtis – pagal 2010-10-01 Paskolos sutartį).

Pareiškėjas skunde pateiktų argumentų pagrindu siekia įrodyti, kad 2010-10-01 paskolos sutartis iš tiesų buvo akcijų pirkimo–pardavimo sandoris. Komisija nevertina sandorių galiojimo CK prasme, o vertina tarp šalių susiklosčius santykius mokesčiais teisinais aspektais.

Pareiškėjo teigimu, 2010-10-01 ginčo sandorio dalykas buvo UAB "A1" akcijos. Akcijų sąvoka pateikta ABĮ 40 str. 1 dalyje: akcijos – tai vertybiniai popieriai, patvirtinantys jų savininko (akcininko) teisę dalyvauti valdant bendrovę, jeigu įstatymai nenustato ko kita, teisę gauti dividendą, teisę į dalį bendrovės turto, likusio po jos likvidavimo, ir kitas įstatymų nustatytas teises. Akcininkų turtinės ir neturtinės teisės nurodytos ABĮ 15 ir 16 straipsniuose. Akcininkas turi teisę gauti bendrovės pelno dalį (dividendas); gauti bendrovės lėšų, kai bendrovės įstatinis kapitalas mažinamas siekiant akcininkams išmokėti bendrovės lėšų; nemokamai gauti akcijų, kai įstatinis kapitalas didinamas iš bendrovės lėšų, išskyrus šio Įstatymo 42 str. 3 dalyje nustatytas išimtis; gauti likviduojamos bendrovės turto dalį; dalyvauti visuotiniuose akcininkų susirinkimuose; iš anksto pateikti bendrovei klausimų, susijusių su visuotinių akcininkų susirinkimų darbotvarkės klausimais; pagal akcijų suteikiamas teises balsuoti visuotiniuose akcininkų susirinkimuose; gauti šio Įstatymo 18 straipsnio 1 dalyje nurodytą informaciją apie bendrovę; taip pat akcininkas gali turėti ir kitų turtinių ir neturtinių teisių.

Pagal ABĮ 41¹ straipsnio 1 ir 2 dalių reikalavimus, uždarojoje akcinėje bendrovėje turi būti sudaromas jos akcininkų sąrašas, kuriame turi būti nurodomi kiekvieno akcininko duomenys (fizinio asmens vardas, pavardė, asmens kodas, gyvenamoji vieta arba adresas korespondencijai; juridinio asmens pavadinimas, teisinė forma, kodas, buveinė); kiekvienam akcininkui nuosavybės teise priklausančių akcijų skaičius pagal klases, akcijos nominali vertė; akcijų įgijimo ir perleidimo datos. Jeigu pasikeičia šio straipsnio 2 dalies 1–6 punktuose nurodyti duomenys, sudaromas naujas uždarnosios akcinės bendrovės akcininkų sąrašas. Naujas sąrašas sudaromas nedelsiant po dokumentų, kurių pagrindu daromi įrašai uždarnosios akcinės bendrovės akcininkų – nematerialių akcijų savininkų – asmeninių vertybinių popierių sąskaitose ar materialių akcijų savininkų registravimo žurnale, gavimo. Įrašai akcininkų sąrašė turi atitikti įrašus uždarnosios akcinės bendrovės akcininkų – nematerialių akcijų savininkų – asmeninių vertybinių popierių sąskaitose ar materialių akcijų savininkų registravimo žurnale (ABĮ 41¹ str. 7 dalis). Pakeistas uždarnosios akcinės bendrovės akcininkų sąrašas ne vėliau kaip per 5 dienas nuo jo sudarymo turi būti pateikiamas juridinių asmenų registro tvarkytojui (ABĮ 41¹ str. 8 dalis).

Komisijos vertinimu, 2010-10-01 paskolos sutartis, kuria Pareiškėjas tariamai pardavė C. I. 10 proc. UAB "A1" akcijų, nepagrindžia faktinio šių akcijų perleidimo C. I. Analizuojant faktines bylos aplinkybes, nenustatyta, kad 2010-10-01 sutartimi buvo siekiama parduoti UAB "A1" akcijas, nes C. I. (akcijų įgijėjas) realiai neįgijo nei akcijų, nei jų pagrindu atsirandančių akcininko teisių: jis nedalyvavo UAB "A1" valdyme, nepriiminėjo su bendrovės veikla susijusių sprendimų (byloje nėra jo pasirašytų dokumentų, susijusių su UAB "A1" veikla), negavo jokių akcininkams paprastai mokamų išmokų (pvz., dividendų). Po 2010-10-01 sutarties sudarymo, kuria C. I. buvo tariamai perleista 10 proc. UAB "A1" akcijų, tikruoju bendrovės akcininku liko Pareiškėjas; apie naująjį akcininką (C. I.), nesilaikant ABĮ 41¹ straipsnio reikalavimų, nebuvo pranešta nei UAB "A1" kurios akcijos buvo neva parduotos, nei VĮ Registrų centrui. Ginčo sutarties dalykas buvo ne Pareiškėjo nurodomos UAB "A1" akcijos ir jų perleidimas C. I., o 150 000 Lt paskolos Pareiškėjui suteikimas. Tai patvirtina ir C. I. 2016-04-28 VAVMI pateiktas paaiškinimas, kuriame C. I. nurodė, kad 2008–2010 metais Pareiškėjui dalimis paskolino 150 000 Lt (buvo surašomi vekseliai), susidarius bendrai nemažai paskolintų pinigų sumai, C. I. paprašė garantijų, tuomet Pareiškėjas pasiūlė pasirašyti 2010-10-01 paskolos sutartį. C. I. Inspekcijai pateiktame paaiškinyje nenurodė, kad būtų įsigijęs 10 proc. UAB "A1" akcijų pagal minėtą sutartį. Jis teigė, kad „pagal 2010-10-01 paskolos sutarties 4.2 punktą buvo numatytos 12 proc. metinės palūkanos, tuo atveju, jei UAB "A1" akcijų pardavimas neįvyktų, o įvykus bendrovės akcijų pardavimui, paskola su palūkanomis turėjo sudaryti 10 proc. bendrovės akcijų pardavimo kainos“. Pastebėtina, kad nė viena iš 2010-10-01 sutarties šalių (nei Pareiškėjas, nei C. I.) nėra deklaravę vertybinių popierių perleidimo pajamų nei pagal 2010-10-01 sutartį, nei pagal 2011-10-10 „Papildomą susitarimą prie 2010-10-01 paskolos sutarties“.

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog C. I. 2010-10-01 paskolos sutarties pagrindu gautas 1 000 000 Lt pajamas yra deklaravęs kaip kitas pajamas ir nuo jų sumokėjęs GPM, Komisija pažymi, kad C. I. minėtų mokesčių prievolių įvykdymas neturi įtakos ginčijamų pajamų iš vertybinių popierių pardavimo apmokestinimui, kadangi tarp šalių buvo susiklostę paskoliniai teisiniai santykiai, nedarantys įtakos UAB "A1" akcijų įsigijimo kainai.

Komisija, įvertinusi faktines bylos aplinkybes, sutinka su Inspekcijos išvada dėl 2010-10-01 paskolos sutarties vertinimo, t. y. kad pagal minėtą sutartį tarp Pareiškėjo ir C. I. buvo susiklostę paskoliniai teisiniai santykiai, todėl Inspekcija pagrįstai visas Pareiškėjo turto vertės padidėjimo pajamas, gautas pardavus UAB "A1" akcijas, apmokestino GPMĮ nustatyta tvarka.

Dėl pajamų iš PF „A3“

Pagal GPMĮ 5 str. 2 dalį nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje, išskyrus šio straipsnio 3 dalyje nurodytą atvejį. Pajamomis pagal GPMĮ 2 str. 14 dalies nuostatas laikomos pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo gražinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra. Pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje: 1) bet kokios veiklos Lietuvoje pajamos; 2) pajamos už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, esančio Lietuvoje, nuomą; 3) pajamos, gautos už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybės kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, taip pat už nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, gautos pajamos; 4) kitos šios dalies 1–3 punktuose nenurodytos pajamos, gautos iš nuolatinių Lietuvos gyventojų, iš Lietuvos vienetų, iš užsienio vienetų per jų nuolatinės buveines ir iš nenuolatinių Lietuvos gyventojų per jų nuolatinės bazes, išskyrus nenuolatinių Lietuvos gyventojų iš veiklos užsienio valstybėse gautas pajamas (GPMĮ 2 str. 16 dalis).

Pagal mokesčio mokėjimo tvarką gyventojų pajamos (įskaitant pajamas, kurios pagal šio Įstatymo nuostatas yra neapmokestinamosios) skirstomos į dvi klases – A ir B (GPMĮ 22 str. 1 dalis). GPMĮ 22 str. 2 dalyje nurodyta, kad A klasės pajamoms priskiriamos iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę ir iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų per jo nuolatinę

bazę gautos pajamos, išskyrus <...> neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamas, gautas iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto (nuo 2012-09-01 neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio, kuris yra nuolatinis Lietuvos gyventojas, pajamas, gautas iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto) <...>. B klasės pajamoms priskiriamos visos A klasei nepriskiriamos pajamos (GPMĮ 22 str. 3 dalis). Pajamų mokesčių nuo pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, šio Įstatymo nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats nuolatinis Lietuvos gyventojas arba jo įgaliotas asmuo (GPMĮ 25 str. 1 dalis).

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas iš PF „A3“ 2010-2012 m. gavo 1 030 971 Lt neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio B klasės pajamų iš pelno po apmokestinimo, kurių nedeklaravo ir neapmokestino GPM.

Nustatyta, PF „A3“ **2010 metais** (2010-10-14 ir 2010-10-19) į Pareiškėjo (savininko) banko sąskaitą pervedė 31 002 Lt sumą: 25 002 Lt (mokėjimo paskirtis – lėšų gražinimas) ir 6 000 Lt (mokėjimo paskirtis – kortelės papildymas), kuri PF „A3“ apskaitos registruose nebuvo apskaityta. Inspekcijos sprendime konstatuota, kad Pareiškėjas 2010 m. gavo 31 002 Lt daugiau neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo, nei deklaravo už 2010 m. pateiktoje Metinėje pajamų deklaracijoje (PF „A3“ 2015-05-20 operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. FR0760-6002 8 psl.). Ginčo dėl šių pajamų nėra, todėl Komisija šiuo klausimu plačiau nepasisako.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad pagal PF „A3“ buhalterinės apskaitos registru duomenis, Pareiškėjas **2011 metais** į PF „A3“ įnešė 9 837 217 Lt, išsiėmė 9 018 745 Lt, PF „A3“ 2011-12-31 apskaitė 818 472 Lt (9 837 217 Lt – 9 018 745 Lt) įsiskolinimą Pareiškėjui.

Inspekcijos 2015-05-20 atlikto operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2011 metais be pagrindžiančių dokumentų iš PF „A3“ išsiėmė 1 112 927 Lt, t. y. pagal operatyviam patikrinimui pateiktus dokumentus nustatyta, kad Pareiškėjas į PF „A3“ 2011 metais įnešė 9 837 217 ir išsiėmė 10 131 672 Lt (9 018 745 Lt + 1 112 927 Lt), Pareiškėjas gavo 294 455 Lt (9 837 217 Lt – 10 131 672 Lt) neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo, kurios pagal GPMĮ 22 straipsnį priskiriamos B klasės pajamoms.

Pareiškėjas ginčydamas Inspekcijos apskaičiavimus už 2011 metus, teigia, kad Inspekcija patikrinimo metu neteisingai vertino ir interpretavo 2011 metais atliktus PF „A3“ buhalterinius balansinių sąskaitų įrašus, kurie buvo atlikti taisant 2009 metų klaidas. Pareiškėjas tvirtina, kad nebuvo patikrinta, ar 2009 ir 2011 metais Pareiškėjui faktiškai buvo išmokėta 1 112 927,43 Lt suma, t. y. ši suma apmokestinta paties Pareiškėjo teikiant 2011 metais po operatyvaus patikrinimo patikslintą 2009 metų GPM deklaraciją ir mokesstinio patikrinimo metu. Tokiu atveju Pareiškėjas faktiškai turėjo gauti dvigubai daugiau pajamų – 2 225 854 Lt. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjas teigė, kad, priešingai negu nurodyta Inspekcijos 2011-02-07 operatyvaus patikrinimo pažymoje, 1 112 927 Lt suma jam nebuvo išmokėta 2009 metais. Komisijos posėdyje apklausta liudytoja PF „A3“ vyr. finansininkė L. O. patvirtino, kad ginčo suma (1 112 927 Lt) Pareiškėjui 2009 metais nebuvo išmokėta, ji buvo apskaityta įmonės turte. Ši suma Pareiškėjui buvo išmokėta 2010 metais, o 2011 metais po Inspekcijos atlikto operatyvaus patikrinimo buvo atlikti koregavimai įmonės apskaitoje, kuriuos Inspekcija nepagrįstai įvertino kaip pakartotiną 1 112 927 Lt sumos išmokėjimą.

Komisija, įvertinusi byloje pateiktus dokumentus, taip pat Pareiškėjo po posėdžio pateiktus dokumentus, konstatuoja, kad 1 112 927,43 Lt suma Pareiškėjui buvo išmokėta ne tik 2009 metais, bet ir 2011 metais, todėl Inspekcija pagrįstai Pareiškėjo 2011 metais gautą 1 112 927,43 Lt sumą priskyrė Pareiškėjo pajamoms, gautoms iš PF „A3“ po pelno apmokestinimo.

Byloje nustatyta, kad 2011-02-07 buvo atliktas PF „A3“ operatyvus patikrinimas už 2009 metus (2011-02-07 Operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. 430-468), kurio metu nustatyta, kad Pareiškėjas kaip PF „A3“ savininkas išsiėmė iš įmonės 1 112 927,43 Lt daugiau nei buvo deklaruota. Komisija pažymi, jog Pareiškėjo Inspekcijai pateiktame skunde nurodytus argumentus apie neva jam neišmokėtą 1 112 927,43 Lt sumą iš PF „A3“ 2009 metais (tokios pozicijos

Pareiškėjas laikėsi ir Komisijos posėdžio metu) paneigia byloje esantys įrodymai – pirminiai apskaitos dokumentai ir bankų sąskaitų išrašai, patvirtinantys, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2009-12-31 į PF „A3“ įnešė banko sąskaitą ar apmokėjo už prekes, skirtas įmonės reikmėms, 1 880 728,61 Lt (1 519 189,97 Lt apskaityta 49 sąskaitos („Savininko įnašai“) kredite, 1 208,64 Lt pagal pateiktus apmokėjimo čekius, 360 330 Lt Pareiškėjas iš savo asmeninės banko sąskaitos įnešė į PF „A3“ banko sąskaitą ir šios lėšos nebuvo įtrauktos į 49 sąskaitos („Savininko įnašai“) registrą); PF „A3“ išmokėjo savininkui (Pareiškėjui) 3 092 296,04 Lt (1 503 192 Lt apskaityta 489 sąskaitos („Įmokos į VISA Gold kortelę“) debete, 744 877 Lt 49 sąskaitos („Savininko įnašai“) debete, 181 962,56 Lt ir 655 000 Lt pagal kasos išlaidų orderius bei 7 264,48 Lt įmonė pervedė į Pareiškėjo sąskaitą banke (2011-02-07 Operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. 430-468, 2011-02-07 Priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (4.65)-447-80). Pažymėtina, kad 2011-02-07 operatyvaus patikrinimo išvadas patvirtina byloje esantys pirminiai PF „A3“ dokumentai. Operatyvaus patikrinimo metu apskaičiuota, kad Pareiškėjui 2009 metais buvo išmokėta 1 211 567,43 Lt didesnė suma negu įnešta. PF „A3“ ir pats Pareiškėjas Inspekcijai deklaravo tik 98 640 Lt savininkui išmokėtą sumą, t. y. 1 112 927,43 Lt mažesnę sumą negu buvo išmokėta iš tikrųjų. Komisija atkreipia dėmesį, kad Pareiškėjas ir PF „A3“ sutiko su operatyvaus patikrinimo metu nustatytais pažeidimais ir juos pašalino: PF „A3“ 2011-03-21 pateikė patikslintą 2009 m. gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymą (FR0471), kurioje papildomai deklaravo 1 112 927,43 Lt Pareiškėjui išmokėtų neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo; Pareiškėjas 2011-03-21 patikslintoje Metinėje pajamų deklaracijoje už 2009 metus papildomai deklaravo 1 112 927,43 Lt neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo.

Bylos duomenimis, PF „A3“ buhalterinės apskaitos duomenimis 256 sąskaitos („Atskaitingi asmenys“) likutis 2011-01-01 buvo 0 Lt. Pagal 2011-02-07 buhalterinę pažymą ši sąskaita buvo koreguota, įvertinant 2011-02-17 Vilniaus AVMI atlikto PF „A3“ operatyvaus patikrinimo rezultatus, t. y. į sąskaitos kreditą įrašyta papildomai nustatyta 1 112 927,43 Lt savininko išėmimų iš įmonės už 2009 m. suma, taip padidinant įmonės įsiskolinimą savininkui. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad 2011 metais, atliekant sąskaitos 256 („Atskaitingi asmenys“) koregavimus po atlikto operatyvaus patikrinimo, 1 112 927,43 Lt suma buvo apskaityta kaip įsiskolinimas Pareiškėjui, nors, kaip minėta, ji buvo išmokėta dar 2009 metais.

Pagal byloje esančius PF „A3“ buhalterinės apskaitos 256 („Atskaitingi asmenys“) sąskaitos duomenis, 2011-03-30 kasos knygos įrašus ir 2011-03-30 kasos išlaidų orderį Nr. 11-03 nustatyta, kad Pareiškėjui buvo išduoti 960 000 Lt atsiskaitymui su tiekėjais bei 2011-12-31, atlikus koreguojančius įrašus per koresponduojančias sąskaitas, Pareiškėjui, kaip atskaitingam asmeniui, 152 927,43 Lt sumažintas įsiskolinimas. Patikrinimo metu nepateikta pateisinančių dokumentų apie 1 112 927,43 Lt (960 000 Lt + 152 927,43 Lt) panaudojimą įmonės reikmėms, šios lėšos nebuvo grąžintos į įmonės kasą – 2011-12-31 sąskaitos 256 („Atskaitingi asmenys“) likutis buvo 0 Lt, t. y. Pareiškėjo, kaip atskaitingo asmens, įsiskolinimas PF „A3“ nefiksuotas.

Komisija konstatuoja, kad Inspekcija tinkamai vertino byloje esančius PF „A3“ pirminius dokumentus, banko sąskaitų išrašus, buhalterinių sąskaitų registrus ir pagrįstai nustatė, jog Pareiškėjas į PF „A3“ 2011 m. įnešė 9 837 217 Lt ir išsiėmė 10 131 672 Lt (9 018 745 Lt + 1 112 927 Lt), t. y. Pareiškėjas gavo 294 455 Lt (9 837 217 Lt – 10 131 672 Lt) neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo.

Bylos duomenimis, PF „A3“ **2012 metais** buhalterinės apskaitos registruose apskaitė 4 223 545 Lt Pareiškėjo įnešimų ir 4 929 059 Lt išėmimų bei įvertinusi 2011-12-31 apskaitoje apskaitytą 818 472 Lt įsiskolinimą Pareiškėjui, apskaičiavo 112 958 Lt (4 929 059 Lt – 4 223 545 Lt – 818 472 Lt) įsiskolinimą Pareiškėjui 2012-12-31 dienai.

Pagal PF „A3“ pirminius apskaitos dokumentus ir buhalterinės apskaitos registrus nustatyta, kad Pareiškėjas į PF „A3“ 2012 metais įnešė 4 223 545 Lt ir išsiėmė 4 929 059 Lt. Inspekcija įvertinusi tai, kad PF „A3“ 2011-12-31 įsiskolinimo savininkui neturėjo (2011 metais Pareiškėjui

buvo išmokėta daugiau negu įnešta į PF „A3“), nustatė, jog Pareiškėjas (savininkas) gavo 705 514 Lt (4 929 059 Lt – 4 223 545 Lt) neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš pelno po apmokestinimo, kurios pagal GPMĮ 22 str. priskiriamos B klasės pajamoms.

Pareiškėjas nesutinka su tuo, kad Inspekcija nevertino PF „A3“ buhalterinės apskaitos balansinėje sąskaitoje 256 („Savininko įnašai“) 2011-12-31 apskaityto 818 472 Lt įsiskolinimo jam. Kaip minėta, 2012 metais PF „A3“ Pareiškėjui išmokėjo 705 514 Lt didesnę sumą negu jis įnešė į įmonę. Įvertinus Inspekcijos atliktą Pareiškėjo iš PF „A3“ 2011 metais gautų pajamų perskaičiavimą ir įmonės buhalterinėje apskaitoje apskaitytos 818 472 Lt skolos Pareiškėjui įskaitymą, apskaičiuota, kad 2012-01-01 PF „A3“ Pareiškėjui nebuvo skolinga, todėl 2012 metais pagrįstai buvo apmokestinta visa 705 514 Lt suma.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą ir Pareiškėjo skundo argumentus, konstatuoja, kad Inspekcija pagrįstai Pareiškėjo 2010-2012 metais gautą 1 030 971 Lt (31 002 Lt + 294 455 Lt + 705 514 Lt) sumą priskyrė Pareiškėjo pajamoms iš PF „A3“ po pelno apmokestinimo, ir, vadovaujantis GPMĮ 16 str. 1 dalies bei 6 straipsnio nuostatomis, apmokestino 15 proc. GPM tarifu.

Dėl VAĮ 8 straipsnio pažeidimų

Pareiškėjas teigia, kad Inspekcijos sprendimas neatitinka VAĮ 8 str. 1 dalies nuostatų, nes Inspekcija besąlygiškai palaikė Vilniaus AVMI poziciją, visiškai nevertindama Pareiškėjo argumentų.

LVAT 2011-06-27 sprendime adm. byloje Nr. A556-336/2011 yra išdėstęs, kad „VAĮ 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog administraciniame akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus“ (2010-08-24 sprendimas adm. byloje Nr. A756-450/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010; 2010-11-15 sprendimas adm. byloje Nr. A556-15/2010, 2016-05-17 nutartis adm. byloje A835-556/2016). Komisija, atsižvelgdama į išdėstytas nuostatas, taip pat įvertinusi ginčijamų mokesčių administratoriaus sprendimų, patikrinimo akto turinį, nurodo, kad Inspekcijos sprendimas yra pagrįstas faktinių aplinkybių ir įrodymų visuma bei teisiškai motyvuotas, todėl Pareiškėjo argumentai dėl VAĮ 8 straipsnio pažeidimo pripažintini nepagrįstais ir atmestini.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-01-30 sprendimą Nr. 68-12.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti 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 narė, pavaduojanti
komisijos pirmininkę

Lina Vosyliienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius