



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL V. M. 2017-04-21 SKUNDO**

2017 m. birželio 23 d. Nr. S-145 (7-96/2017)  
Vilnius

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

Editos Veršelienės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojui ir  
mokesčių mokėtojo atstovei  
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei  
V. M.  
I. D.  
J. N.

2017-05-30 posėdyje išnagrinėjusi V. M. (toliau – Pareiškėjas) 2017-04-21 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-03-28 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-111 dėl patikrinimo akto tvirtinimo, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino 2016-12-20 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-738 ir jame apskaičiuotus 39707,77 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM) ir 1398,58 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokų (toliau – PSD įmokų) bei apskaičiavo 13606 Eur GPM delspinigius, 1032 Eur PSD įmokų delspinigius, skyrė 11912 Eur GPM baudą ir 420 Eur PSD įmokų baudą.

Sprendime nurodoma, jog mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2009–2013 m. laikotarpį ir PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2009 metus, surašė 2016-12-20 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-738 (toliau – patikrinimo aktas), kuriame apskaičiavo 39707,77 Eur GPM ir 1398,58 Eur PSD įmokų.

Nurodoma, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė N. M. su susijusiais juridiniais asmenimis UAB „L1“, UAB „N1“ ir VO „V2“ 2008–2013 m. vykdė nekilnojamojo turto ir vertybinių popierių pardavimo / įsigijimo bei paskolų teikimo sandorius.

**1. Dėl sandorių su UAB „N1“**

Sprendime nurodoma, jog pagal UAB „N1“ (toliau – UAB „N1“) pateiktus dokumentus nustatyta, kad 2008 ir 2010 metais Pareiškėjas pasirašė 3 paskolų sutartis, t. y. dvi paskolų sutartis 2008-12-31 ir 2010-12-15 paskolų sutartį, pagal kurias Pareiškėjas UAB „N1“ suteikė paskolų už 3 mln. Lt ir už kurias UAB „N1“ apskaičiavo ir išmokėjo 346421,77 Lt GPM neapmokestinamų palūkanų.

Mokesčių administratorius, taikydamas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 str. nuostatas, konstatavo, jog 2008 ir 2010 m. pasirašytomis paskolų sutartimis pagal susitarimus dėl tarpusavio reikalavimų įskaitymo, sudarytomis tarp UAB „N1“ ir sutuoktinių (Pareiškėjo ir N. M. ), pagal kurias buvo formaliai suteikta 3 mln. Lt paskolų, buvo siekta pasinaudoti Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 str. 1 dalies 19 punkte nustatyta lengvata (galiojusia iki 2013-12-31) ir perkvalifikavo Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautas 346421,77 Lt GPM neapmokestinamas palūkanų pajamas į kitas gautas pajamas, kurioms GPM lengvata netaikoma. Mokesčių administratorius pajamų perkvalifikavimą grindė surinktų įrodymų visuma, patvirtinančia, jog sandoriais tarp susijusių asmenų, kuriems Pareiškėjas galėjo daryti reikšmingą įtaką nebuvo siekiama ekonomiškai pagrįstų tikslų, o priešingai, buvo siekiama iškreipti sandorių kainas, išforminant sudėtingas sandorių struktūras (nekilnojamojo turto pirkimo – pardavimo, išipareigojimų perkėlimo bei paskolų sandorius).

Inspekcija nurodo, jog priimdama sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, ji įvertino patikrinimo akte nustatytas faktines aplinkybes ir Pareiškėjo 2017-02-24 pastabose pateiktus argumentus, atsižvelgdama į keturis esminius momentus: 1. Koks buvo tikrasis nekilnojamojo turto sandorių sudarymo tikslas; 2. Kiek ir kokią įtaką sandoriams su UAB „N1“ galėjo turėti aplinkybė, jog sandoriai buvo sudaryti tarp susijusių asmenų; 3. Ar ginčo nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai su UAB „N1“ buvo sudaryti piktnaudžiaujant; 4. Ar patikrinimo metu pagrįstai buvo taikytos MAĮ 69 str. nuostatos ir kt.

**Dėl nekilnojamojo turto pardavimo.** Mokesčių administratorius nustatė, jog UAB „N1“ įregistruota 1999-09-19 adresu: (duomenys neskelbtini), Pareiškėjas su sutuoktine tikrinamuoju laikotarpiu valdė 81 proc. UAB „N1“ akcijų. UAB „N1“ veikla – nuosavo ir nuomojamo turto nuoma / subnuoma ir eksploatavimas.

Visuomeninė organizacija (toliau – VO) „V2“ įregistruota 1998-08-12 adresu: (duomenys neskelbtini), steigėjai: Pareiškėjas, A. V. , Z. S. , J. U. , registruota veikla – pramoginė, nuo 2011-07-25 valdybos pirmininku 4 metų kadencijai išrinktas Pareiškėjas. VO „V2“ nariais taip pat buvo UAB „N1“, AB „K2“, AB „V1“ ir kt. (VO „V2“ 2015-08-20 operatyvaus aptikrinimo ataskaita Nr.FR0760-9470).

UAB „N1“ iš VO „V2“ buvo įsigijusi: pastatą / gamybos schemą už 1,829 mln.Lt; ligoninę su priklausiniais už 0,95 mln.Lt; kompresorinę už 0,6 mln.Lt; iš Z. S. (VO „V2“ steigėjo) ir jo sutuoktinės administracines / buitines patalpas už 3,5 mln.Lt; prekybines / administracines patalpas už 7,5 mln.Lt; parduotuves su rėmelių surinkimo dirbtuvėmis už 3,3 mln.Lt.

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė savo valdomai įmonei UAB „N1“ pardavė nekilnojamąjį turtą – sandėlį, esantį adresu: (duomenys neskelbtini, toliau - Sandėlis). Nekilnojamasis turtas buvo įsigytas pagal 2004-02-27 pirkimo – pardavimo sutartį Nr. GŠ-1553 ir 2004-05-13 priėmimo – perdavimo aktą Nr. GŠ-4724 UAB „N1“ valdybos nariai (Pareiškėjas, Z. S. (pirmininkas), G. I. ) 2008-12-18 valdybos posėdžio metu nutarė už 2,3 mln.Lt įsigyti Sandėlį. 2008-12-24 nekilnojamojo daikto pirkimo – pardavimo sutartimi Nr. JS-8148 Pareiškėjas ir jo sutuoktinė perleido Sandėlį UAB „N1“ už 2,3 mln. Lt.

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė pagal 2001-12-28 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 2-10651 buvo įsigiję žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini) (toliau – Žemės sklypas). UAB „N1“ 2010-09-09 valdybos posėdžio protokole (dalyvavę valdybos nariai: J. U. , Z. S. (pirmininkas), G. I. ) nurodyta, kad valdybos nariai už 1 mln. Lt nutarė įsigyti Žemės sklypą. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė pagal 2010-09-10 žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartį Nr. JS-7787 už 1 mln.Lt perleido Žemės sklypą UAB „N1“.

Sprendime nurodoma, jog vertinant Pareiškėjo ir jo sutuoktinės nekilnojamojo turto pirkimo –pardavimo sandorių apmokestinimo klausimą (Sandėlio ir Žemės sklypo) yra aktualūs GPMĮ 16, 17 ir 19 straipsniai. Ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusios GPMĮ 17 str. 1 dalies 21 punkte nurodoma, jog GPM neapmokestinamos gautos nekilnojamojo turto pardavimo pajamos, jeigu jis įsigytas anksčiau negu prieš trejus metus iki šio turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn. Nors Pareiškėjo ir jo sutuoktinės nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai, neatsižvelgiant į jų turinį ir sudarymo aplinkybes, formaliai atitiko GPMĮ 17 str. 1 d. 21 punkte įtvirtintas sąlygas su kuriomis įstatymas sieja pajamų, gautų iš nekilnojamojo turto pardavimo, neapmokestinimą, tačiau antra

svarbi šio patikrinimo aplinkybė yra ta, jog *sutuoktiniai nekilnojamąjį turtą pardavė savo valdomai UAB „N1“, kuri neturėjo galimybių atsiskaityti už turtą, o atsiskaitymas už turtą buvo pakeistas paskolomis.*

**Dėl mokesčio lengvatos taikymo.** Atsiskaitydama už įsigytą Sandėlį, UAB „N1“ su Pareiškėju 2008-12-31 pasirašė 2 susitarimus dėl tarpusavio reikalavimų bei dalies mokėtinos sumos užskaitymo:

1) Pagal 2008-12-31 Susitarimą nustatyta, kad UAB „N1“ ir Pareiškėjas susitarė, kad 1,1 mln. Lt sumą už nekilnojamąjį turtą Pareiškėjas gauna ir tuo pačiu skolina pagal 2008-12-31 paskolos sutartį. Paskolos sutartyje nurodyta, kad paskola suteikta iki 2010-12-31, vėliau sutartis gali būti pratęsiama. Paskolai buvo nustatytos 8 proc., 4,7 proc. ir 5 proc. metinės palūkanos, vėliau palūkanos peržiūrimos kas pusę metų.

UAB „N1“ Pareiškėjui paskolą gražino 2010 – 2011 m. pagal kasos išlaidos orderius ir bankiniais pavedimais. Pagal UAB „N1“ apskaitos dokumentus, nustatyta, kad bendrovė paskolą gražino iš 2010-09-23 gautų 200000 Lt, 2010-10-27 – 80000 Lt, 2010-11-22 – 100000 Lt, 2010-11-24 – 150000 Lt, 2010-12-15 – 312000 Lt Overdraftų, 2010-11-02 likusią neapmokėtą paskolos sumą gražino gavusi iš UAB „L1“ 900000 Lt. UAB „N1“ Pareiškėjui už 1,1 mln. Lt paskolą 2009 – 2010 m. apskaičiavo ir išmokėjo 137583,67 Lt palūkanų: 2009 m. – 88330 Lt, 2010 m. – 49253,67 Lt.

2) 2008-12-31 Pareiškėjas ir UAB „N1“ pasirašė 0,9 mln. Lt paskolos sutartį. Paskolos sąlygos tokios pat, kaip pirmosios (1,1 mln.Lt) paskolos sutarties. Pareiškėjui 0,9 mln. Lt paskolą UAB „N1“ gražino 2010 m. pagal kasos išlaidos orderius ir bankiniais pavedimais iš gautų nuomos pajamų. UAB „N1“ Pareiškėjui už 0,9 mln. Lt paskolą 2009 – 2010 m. apskaičiavo ir išmokėjo 94704,26 Lt palūkanų: 2009 m. – 72270 Lt, 2010 m. – 22434,26 Lt.

3) UAB „N1“ ir AB „K2“ 2008-12-15 pasirašė susitarimą dėl tarpusavio reikalavimų įskaitymo. Kadangi Pareiškėjas buvo skolingas AB „K2“ 0,9 mln. Lt pagal 2008-12-15 nekilnojamojo turto pirkimo – pardavimo sutartį Nr. JS-9718, kuria Pareiškėjas ir jo sutuoktinė iš AB „K2“ įsigijo 35886/483687 dalį administracinių patalpų, esančių (duomenys neskelbtini), už 0,9 mln.Lt, tai pagal susitarimą Pareiškėjas už nekilnojamąjį turtą atsiskaitė AB „K2“ neatšaukiamai ir besąlygiškai perleisdamas 300000 Lt dydžio reikalavimo teisę į UAB „N1“ turimą skolinį įsipareigojimą, kylantį iš 2008-12-24 Nekilnojamojo daikto pirkimo – pardavimo sutarties Nr. JS-8148, o AB „K2“ perėmė 300000 Lt dydžio reikalavimo teisę iš UAB „N1“ ir pareiškė, jog pretenzijų dėl skolos sumokėjimo Pareiškėjui neturi.

Atsiskaitymui už Žemės sklypą Pareiškėjas ir UAB „N1“ pasirašė tarpusavio reikalavimų užskaitymą (UAB „N1“ taip pat neturėjo finansinių galimybių laikotarpiu nuo 2010-09-10 iki 2010-12-31 atsiskaityti už Žemės sklypą). Susitarime nurodyta, kad Pareiškėjas 1 mln. Lt pagal žemės sklypo pirkimo – pardavimo sutartį Nr. JS-7787 laiko gauta ir 1 mln. Lt skolina UAB „N1“ pagal 2010-12-15 paskolos sutartį. Paskolai nustatytos 5 proc. metinės palūkanos bei paskola negalėjo būti gražinama anksčiau nei po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos. Pareiškėjui paskola gražinta iš UAB „N1“ gautų nuomos pajamų.

UAB „N1“ Pareiškėjui už 1 mln. Lt paskolą 2010–2013 m. apskaičiavo ir išmokėjo 114133,84 Lt palūkanų: 2010 m. – 2240 Lt; 2011 m. apskaičiavo 51100 Lt, išmokėjo 49000 Lt; 2012 m., atitinkamai, 51692,37 Lt ir 51863 Lt; 2013 m. – 9101,47 ir 13270,84 Lt.

Sprendime nurodoma, jog apibendrinus Pareiškėjo ir jo sutuoktinės sudarytus nekilnojamojo turto pardavimo sandorius matyti, jog Pareiškėjui mokėtinos sumos už parduotą Sandėlį (2,3 mln. Lt) bei už Žemės sklypą (1 mln. Lt) buvo pakeistos į paskolas (3 mln.Lt), kurių pagrindu Pareiškėjui ir jo sutuoktinei buvo mokamos palūkanos. Akcentuota, jog GPMĮ 17 str. 1 dalies 19 punkte 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. (GPMĮ 2008-12-23 redakcija Nr. XI-111, netaikoma nuo 2014-01-01). Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, atkurdamas iškreiptas ir slepiamas aplinkybes, su kuriomis GPM įstatymas sieja gyventojų apmokestinimą, konstatavo, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2009 – 2013 metais iš UAB „N1“ gavo ne 346421,77 Lt palūkanų pajamas, o kitas pajamas, kurios, skirtingai nei palūkanos (kurioms taikytina GPMI 17 str. nustatyta lengvata), apmokestinamos GPM.

**Dėl MAĮ 69 str. nuostatų taikymo.** Sprendime pasisakoma dėl Pareiškėjo pastabų, jog jo atžvilgiu MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos negali būti taikomos, nes sandorių su UAB „N1“ tikslas buvo jam perleisti nekilnojamąjį turtą, iš kurio nuomos UAB „N1“ uždirba pajamas, o Pareiškėjo mokestinė nauda buvo tik šalutinis ekonominės veiklos rezultatas. Inspekcija nurodo, jog mokesčių administratorius patikrinimo metu įvertinęs nekilnojamojo turto pardavimų aplinkybes, taip pat UAB „N1“ negalėjimą atsiskaityti su sutuoktiniais bei atsiskaitymo pakeitimą paskolomis, kurių pagrindu buvo išmokėtos palūkanos, konstatavo, jog sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, t. y. sandorių tikslas – formaliai laikantis įstatymo nuostatų gauti GPM neapmokestinamas pajamas. Inspekcija teigia, jog vertinant Pareiškėjo ir jo sutuoktinės sudarytus sandorius su UAB „N1“ mokestiniu aspektu bei šiame sprendime aptartas GPMĮ 17 str. 1 dalies 19 punkto nuostatas ir vėlesnį jų pakeitimą, pripažintina, jog sudarytais ginčo sandoriais Pareiškėjas siekė pasinaudoti GPMĮ numatyta lengvata. Vertinant analizuojamu atveju susiklosčiusias aplinkybes mokestiniu aspektu akivaizdu, kad sandoriai sudaryti piktnaudžiaujant, t. y. siekiant mokestinės naudos, o būtent:

1. Pareiškėjas su sutuoktine sandorių sudarymo laikotarpiu valdė 81 proc. UAB „N1“ akcijų. Pagal GPM įstatymo 2 str. 19 d. Pareiškėjas su sutuoktine ir UAB „N1“ yra laikomi susijusiais asmenimis, dėl to darytina išvada, kad Pareiškėjas galėjo daryti reikšmingą įtaką UAB „N1“ priimamiems sprendimams, kuriuos sąlygojo ne ekonominiai ar verslo poreikiai, bet siekis kontroliuojančiam asmeniui išmokėti GPM neapmokestinamas pajamas. Pareiškėjo argumentas, jog jis nedalyvavo sprendžiant paskolos gavimo klausimą, nepaneigia aplinkybės, jog Pareiškėjas neturėjo galimybės daryti įtakos priimamiems Bendrovės sprendimams. Be to, 2008-12-18 UAB „N1“ valdybos posėdžio protokole dėl Sandėlio įsigijimo, Pareiškėjas, būdamas valdybos nariu, dalyvavo balsavime, todėl darytina išvada, kad mokesčių mokėtojas galėjo įtakoti priimant asmenine nauda grįstą sprendimą.

2. Sandorių sudarymo metu, sutarčių šalys (Pareiškėjas su sutuoktine bei UAB „N1“) įgijo akivaizdžią mokestinę naudą. UAB „N1“ už realiai negautą ilgalaikę paskolą išmokėdama palūkanas, pasinaudojo Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 17 str. 1 dalies nuostatomis, t. y. apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, jas priskyrė leidžiamiems atskaitymams, o Pareiškėjo ir sutuoktinės gautos palūkanos už paskolas pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 19 punktą buvo priskirtos neapmokestinamoms pajamoms.

3. Tiek Pareiškėjas, tiek UAB „N1“ valdybos nariai negalėjo tinkamai pagrįsti, jog sudarytais sandoriais nebuvo siekiama mokestinės naudos. Pareiškėjas pastabose nurodė, jog mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi kaip „jis manė reikalinga“ ir sąžiningai atsakė į visus užduotus klausimus. Tačiau Pareiškėjas, atsakydamas į mokesčių administratoriaus nurodymą, 2015-11-19 kartu su sutuoktine paaiškino, jog visi duomenys yra pateikti kasmetinėse pajamų ir turto deklaracijose (taip pat kartu su jomis pateiktuose prieduose), kurias tinkamai ir laiku teikia nuo 1999 m., pažymėjo, kad atsakant į klausimus dėl aplinkybių, įvykusių daugiau kaip prieš 10 metų, atsakyti negali, nes daug ko neprisimena, nurodyme nemažai pateikta klausimų, į kuriuos galėtų atsakyti tik atitinkami juridiniai asmenys, todėl mokesčių mokėtojas jų negali vertinti ir atsakyti jų vardu. Pareiškėjas akcentavo, kad visi nurodyme išvardyti sandoriai buvo sudaryti nepažeidžiant teisės aktų reikalavimų, neatliekant neteisėtų veiksmų, vadovaujantis išskirtinai sandorio sudarymo metu galiojančiais įstatymais, poįstatyminiais aktais, įvertinant situaciją ir asmenines aplinkybes, sprendimus, sąlygotus verslo poreikių, atsižvelgiant į vystomo verslo perspektyvas bei galimybes, kai kada – siekiant diversifikuoti riziką, kai kada – įgyvendinti plėtrą, ar dėl kitų tuo metu atsiradusių priežasčių. Taip pat Pareiškėjas patvirtino, kad sutuoktinė N. M. žinojo apie vykdytus sandorius su UAB „N1“.

UAB „N1“ direktorius J. U. paaiškino nurodė, kad Sandėlį galima pasiūlė įsigyti jo savininkas. UAB „N1“ Sandėlį įsigijo, kad jį nuomotų ir gautų pajamas. Sutartyje numatytas atsiskaitymo terminas buvo nustatytas tam, kad būtų laiko tinkamai atsiskaityti. Sutarties sąlygos vykdant sutartį pakeistos nebuvo. UAB „N1“, gavusi paskolą, ją panaudojo atsiskaitymui už įsigytą turtą, dėl to buvo susitarta dėl tarpusavio išipareigojimų įskaitymo. Žemės sklypą įsigyti galima pasiūlė sklypo savininkas, kadangi įmonė norėjo vystyti mažaaukščių gyvenamųjų namų statybą. Buvo svarstytas klausimas dėl paskolos įmonei suteikimo atsiskaitant už Žemės sklypą. UAB „N1“ su turto pardavėju atsiskaitė pagal sutarties sąlygas. Valdybos sprendimu buvo nuspręsta pinigus

atsiskaitymams pasiskolinti, todėl buvo sudaryta paskolos sutartis ir susitarimas dėl tarpusavio išsipareigojimų įskaitymo. Tokius pat motyvus 2016-12-06 paaiškinime nurodė ir UAB „N1“ valdybos narė ir finansų direktorė G. I., o UAB „N1“ valdybos narys Z. S. atsakymo nepateikė. Konstatuota, jog nei Pareiškėjas, nei UAB „N1“ valdybos nariai ir administracijos darbuotojai G. I. bei J. U. pateiktuose paaiškinimuose dėl nekilnojamojo turto, nepateikė pagrįstų argumentų dėl paskolų įforminimo būtinumo.

4. Patikrinimo metu nebuvo nustatytas faktas, jog sandoriai buvo sudaryti išimtinai siekiant ekonominių ir verslo tikslų. UAB „N1“ valdybos narė ir finansų direktorė G. I. 2015-06-17 paaiškinime nurodė, kad Sandėlys buvo nuomojamas, vėliau padalintas į du objektus, iš kurių vienas parduotas 2010-12-01, o kitas – 2013-09-11. Nustatyta, kad Sandėlis pagal 2010-12-01 pirkimo – pardavimo sutartį buvo parduotas už 300000 Lt, kita dalis pagal 2013-09-11 pirkimo–pardavimo sutartį buvo parduota už 440000 Lt. Pagal UAB „N1“ pateiktą informaciją ir dokumentus nustatyta, kad įsigytą nekilnojamąjį turtą UAB „N1“ išnuomojo. Pagal UAB „N1“ buhalterinės apskaitos registrus iki nekilnojamojo turto perleidimo UAB „N1“ gavo 442410,50 Lt nuomos pajamų: 2009 m. – 126118,35 Lt; 2010 m. – 73908,58 Lt; 2011 m. – 81911,50 Lt; 2012 m. – 83485,05 Lt; 2013 m. – 76 987,02 Lt. G. I. pažymėjo, kad įsigijusi Žemės sklypą UAB „N1“ jo padalijimo ir paskirties keitimo procesą: buvo padarytos toponuotraukos, atlikti detalus plano projektavimo darbai. Vilniaus r. savivaldybės tarybos sprendimu šiuo metu Žemės sklypas padalintas į 13 sklypų, pakeista sklypų paskirtis. Atlikus sklypų kadastrinius matavimus, bus sprendžiama dėl tolimesnio sklypų naudojimo: nuomos, pardavimo ar statinių sklypuose statybos.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo argumentų, jog UAB „N1“ patyrė dideles išlaidas minėtų patalpų nuomai, t. y. UAB „N1“ kasmet sumokėdavo iki 324000 Lt nuomos mokesčio, 2006 m. – 204000 Lt; 2007 m. – 254000 Lt, 2008 m. – 324000 Lt, todėl UAB „N1“ siekė sumažinti išlaidas nuomos mokesčiui ir todėl įsigijo ginčo turtą, o UAB „N1“ neturint finansinių galimybių atsiskaityti buvo nuspręsta lėšas atsiskaitymui skolintis iš Pareiškėjo ir jo sutuoktinės, Inspekcija sprendime nurodo, jog UAB „N1“ 2015-06-22 Operatyvaus patikrinimo ataskaitoje Nr.FR0760-7496 nustatyta, jog Bendrovė ne tik supirkinėjo nekilnojamąjį turtą, tačiau jį ir pardavinėjo, pavyzdžiui, UAB „N1“ Pareiškėjui ir sutuoktinei perleido dalį administracinių patalpų su kepyklos ir kirpyklos patalpomis už 0,79 mln.Lt, administracines patalpas už 0,42 mln.Lt ir už 0,28 mln. Lt. Inspekcija pažymi, kad pagal 2008-12-24 sutartį UAB „N1“ nekilnojamojo turto įsigijimo sandoris (įsigytas Sandėlis) buvo ekonomiškai nenaudingas, nes UAB „N1“ nuo įsigijimo iki pardavimo nekilnojamąjį turtą nuomojo ir gavo 442410,50 Lt nuomos pajamų, vėliau padalinusi jį į dvi dalis bei 2010 m. ir 2013 m. pardavusi, gavo 740000 Lt pajamų, kurios nepadengė susidariusio išsiskolinimo už įsigytą turtą ir paskolos palūkanų Pareiškėjui. Taip pat UAB „N1“ už įsigytą nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini), 2009 – 2010 m. gavo 200026,93 Lt nuomos pajamų, 2009–2010 m. UAB „N1“ Pareiškėjui pagal 2008-12-31 paskolų sutartis išmokėjo 232287,93 Lt palūkanų sumą. UAB „N1“ už tą patį laikotarpį gavo mažesnes nuomos pajamas nei išmokėjo Pareiškėjui palūkanų, o vietoj mokamų palūkanų, nors iki 2010-12-31 pagal 2008-12-24 nekilnojamojo daikto pirkimo – pardavimo sutartį neturėjo mokėti, galėjo dalį išsiskolinimo grąžinti už nekilnojamąjį turtą. UAB „N1“ operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjas iki 2009-06-30 UAB „N1“ nuomavo ne vieną nekilnojamojo turto objektą. UAB „N1“ Pareiškėjui per 2009 m. už turto nuomą apskaičiavo 565250 Lt pajamų (neatskaičius mokesčių), tačiau vėliau (nuo 2009-06-31) minėtas turtas buvo naudojamas pagal panaudą.

5. 2008-12-24 nekilnojamojo daikto pirkimo – pardavimo sutartyse buvo nurodytas atsiskaitymo terminas iki 2010-12-31, taip pat už nekilnojamojo turto atsiskaitymą sudarytose 2008-12-31 paskolų sutartyse numatytas grąžinimo terminas iki 2010-12-31 (vienos paskolos sutarties grąžinimo terminas pratęstas iki 2011-06-30, tačiau iki 2010-12-31 buvo negrąžinta tik 50000 Lt suma). Kadangi numatytas atsiskaitymo terminas pirkimo – pardavimo sutartyje ir paskolų sutartyse vienodas, patikrinimo metu konstatuota, kad UAB „N1“ buvo ekonomiškai nenaudinga sudaryti paskolų sutartis ir mokėti paskolų palūkanas, kai dar nebuvo suėjęs terminas atsiskaityti už nekilnojamąjį turtą. Be to, UAB „N1“ pagal 2008-12-31 sudarytas paskolų sutartis didžiąją dalį paskolų sumos grąžino 2009–2010 m. (2011 m. sausio mėn. grąžino likusią 50000 Lt dalį paskolos),

nors pagal 2008-12-24 pirkimo – pardavimo sutartį už nekilnojamąjį turtą taip pat galėjo atsiskaityti iki 2010-12-31 ir nemokėti palūkanų už paskolą.

6. 2010-12-15 sudarytoje paskolos sutartyje numatyta sąlyga grąžinti paskolą ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „N1“ paskolą grąžino 2012–2013 m. Paskolos grąžinimo terminas buvo susietas ne su UAB „N1“ galimybėmis grąžinti paskolą, o su sąlyga, kuri pagal įstatymą suteikė galimybę Pareiškėjui gauti neapmokestinamas pajamas. Kaip matyti, sudarytose 2008-12-31 (dvi paskolų sutartys) ir 2010-12-15 paskolų sutartyse užskaitos būdu nebuvo aptartos paskolų grąžinimo dalimis sąlygos, nebuvo sudaryti paskolų grąžinimo grafikai, vadinasi, UAB „N1“ buvo sudarytos sąlygos lėšas naudoti savo nuožiūra, o UAB „N1“ nesiėmė veiksmų, kad paskolas, esant galimybei, grąžintų anksčiau nurodyto termino. Šiais veiksmais buvo sudarytos sąlygos Pareiškėjui ir jo sutuoktinei gauti neapmokestinamas palūkanas, t. y. negrąžinant paskolos dalimis buvo padidintos mokamos palūkanos, kurios skaičiuojamos nuo negrąžintos paskolos dalies.

7. Sandorių sudarymo metu, buvo žinoma, jog UAB „N1“ neturi galimybės atsiskaityti su sutuoktiniais, todėl nekilnojamojo turto sutartys buvo sudaromos formaliai (be numatytos atsakomybės už sutarčių nevykdymą), pavyzdžiui, Pareiškėjas su sutuoktine pagal 2010-09-10 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė Žemės sklypą, kurioje nebuvo numatyta atsakomybė už įsipareigojimų nevykdymą (baudos, delspinigiai).

8. Taip pat patikrinimo metu buvo nustatyti kiti aktualūs veiksmai, kuriais dar kartą šiame sprendime patvirtina, jog įvertinus atsiskaitymo už nekilnojamojo turto grandinę, patikrinimo metu konstatuota, kad jau iki 2010-09-10 Žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo buvo numatyta prievolę sumokėti už nekilnojamąjį turtą pakeisti į prievolę grąžinti paskolą ir tokiu būdu gauti neapmokestinamas palūkanas.

Inspekcija akcentuoja, jog aktuali LVAT praktika dėl GPMĮ nuostatų, susijusių su pareigos sumokėti GPM, apskaičiuotu mokestinio patikrinimo metu taikant MAĮ 69 straipsnį, pradėta formuoti 2009-10-01 nutartyje administracinėje byloje Nr. A442-773/2009, išplėtota 2010-04-12 nutartyje administracinėje byloje Nr. A438-359/2010 ir sprendime išsamiai ją išdėsto. Sprendime taip pat aptariamas LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013 bei šios nutarties pagrindu formuojama mokestinių ginčų institucijos (Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės) praktika, iš kurios matyti, jog siekiant pasinaudoti reikalavimu įvykdyti mokestines prievoles ne mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, o tiesiogiai mokesčių mokėtojui mokesčių administratorius gali taikyti šiais atvejais:

1) kai mokesčių administratorius nustato, kad mokestinė nepriemoka susidarė dėl mokesčių mokėtojo sukčiavimo, piktnaudžiavimo teise ar kitų teisei prieštaraujančių veiksmų, apie kuriuos pirmasis (mokestį išskaičiuojantis) asmuo, veikdamas sąžiningai ir rūpestingai, nežinojo ir negalėjo žinoti arba

2) kai mokestinių santykių dalyviai tikslingai siekia perkelti mokesčių mokėjimą mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, kuris dėl mokumo problemų (pavyzdžiui, gresiančio bankroto arba kitų aplinkybių) šių prievolių akivaizdžiai negalės įvykdyti, arba

3) kai nustatomos kitos išskirtinės ir ypatingos aplinkybės, kurios reikalauja klausimą dėl asmens, atsakingo už mokestinės prievolės įvykdymą, spręsti taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, draudimą piktnaudžiauti, t. y. esant teisiniam pagrindui, mokesčių administratorius turi teisę, spręsdamas apmokestinimo klausimą, nukrypti nuo formalių teisės aktų nuostatų. Be to, pagal Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) rekomendacijas apmokestinimas, kovojant prieš piktnaudžiavimą, turi būti nukreiptas į tikruosius naudos gavėjus (pavyzdžiui: EBPO konsoliduoto Veiksmų plano dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo Antrojo veiksmų plano „Hibridinių susitarimų neutralizavimas“ p. 142, 256, 445, Penktojo veiksmų plano „Efektyvesnis kovojimas prieš žalingą mokesčių praktiką atsižvelgiant į skaidrumą ir turinį“ p. 39–40, 52–53, p. 17–18, 24–36, 52, 56–58, 81, EBPO parengto Modelinės konvencijos komentaro (2014-07-15 versija) p. 106, 108, 111, 113–115, 119 ir kt.). LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad kaip antriniu teisės aiškinimo šaltiniu gali būti remiamasi ir EBPO dokumentais.

Inspekcija konstatavo, jog iš patikrinimo medžiagos matyti, kad Pareiškėjo ir sutuoktinės sandoriai su UAB „N1“ buvo sudaryti piktnaudžiaujant ir turint tikslą – gauti mokestinės naudos, t.

y. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė gaudami pajamas palūkanų forma siekė mokestinės naudos ir tikrinamuoju laikotarpiu iš UAB „N1“ gavo 346421,77 Lt ne palūkanų pajamų, o kitas pajamas, kurios skirtingai nei palūkanos (kurioms taikoma GPMĮ 17 str. 1 d. 19 p. nustatyta lengvata) apmokestinamos GPM.

**Dėl mokesčio subjekto.** Sprendime cituojamos MAĮ 8 str. 1 dalies ir 2 str. 15 punkto, GPMĮ 2 str. 14 punkto, 3 str., 8 str. 1 dalies ir 2 dalies 1 punkto nuostatos ir daroma išvada, jog įvertinus nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, suteiktas paskolas ir gautas palūkanas, pagrįstai mokesčių subjektas nagrinėjamu atveju laikomi sutuoktiniai (Pareiškėjas ir N. M. ).

**Dėl kitų Pareiškėjo argumentų.** Inspekcija pasisakydama dėl Pareiškėjo argumento, jog UAB „N1“ atžvilgiu buvo atliktas mokestinis patikrinimas ir nebuvo nustatyta mokestinių pažeidimų, pažymi, jog UAB „N1“ buvo atliktas mokestinis tyrimas, o ne mokestinis patikrinimas. Mokesčių įstatymų pažeidimu yra laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai (MAĮ 138 str.). Kiekvieno mokesčių mokėtojo atsakomybė yra individuali ir taikoma atsižvelgiant į konkrečiu atveju atsakomybėn traukiamo, o ne į kito mokesčių mokėtojo padarytą pažeidimą ar jam taikomus mokestinių sankcijų dydžius (2011 m. gegužės 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1034/2011). Daroma išvada, jog UAB „N1“ 2012-05-31 mokestinio tyrimo ataskaitoje Nr.92-119 konstatuotos aplinkybės neturi įtakos Pareiškėjo ir jo sutuoktinės apmokestinimui.

## **2. Dėl pajamų, gautų už UAB „L1“ akcijų pardavimą, apmokestinimo**

Patikrinimo metu nustatyta, jog UAB „L1“ įregistruota 1993-01-28, adresu: (duomenys neskelbtini). Pareiškėjas su sutuoktine iki 2013-11-13 valdė 49 proc. UAB „L1“ akcijų. Pareiškėjas su sutuoktine UAB „L1“ akcininkais tapo 1994 m. reorganizuojant Valstybinę įmonę „L“ į UAB „L1“ bei įsigydami 32544 vnt. PVA ir 8045 vnt. privilegijuotų vardinių akcijų (toliau – PrVA). Pareiškėjas ir sutuoktinė 2000–2003 metais iš fizinių asmenų įsigijo 2153 vnt. UAB „L1“ PVA ir 1107 vnt. PrVA. Nuo 2004-11-20 iki 2013-10-17 (pagal 2013-10-17 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas ir N. M. perleido 7649 vnt. PrVA) bei Pareiškėjas ir sutuoktinė valdė 49 proc. UAB „L1“ akcijų, t. y. 34697 vnt. PVA ir 9152 vnt. PrVA. Nuo 2014 m. Pareiškėjas ir N. M. valdė 5,6 proc. UAB „L1“ akcijų, t. y. 3504 vnt. PVA ir 1503 vnt. PrVA.

Sprendime nurodoma, jog iš VO „V2“ 2013-11-08 Valdybos posėdžio protokolo matyti, kad posėdyje dalyvavę valdybos nariai: J. U. (posėdžio pirmininkas), Z. S. , I. T. ir D. B. (posėdžio sekretorius) nutarė pirkti UAB „L1“ 31193 vnt. PVA už 3119300 Lt. Pareiškėjas su sutuoktine pagal 2013-11-13 vertybinių popierių pirkimo – pardavimo sutartį pardavė, o VO „V2“ įsigijo 31193 vnt. PVA (35 proc.), 30 Lt nominalios vertės UAB „L1“ akcijas už 3119300 Lt, vienos PVA kaina – 100 Lt. VO „V2“ įsipareigojo už įsigytas UAB „L1“ PVA sumokėti iki 2013-12-31. VO „V2“ su Pareiškėju ir jo sutuoktine atsiskaitė:

1) 1385194 Lt įsiskolinimui už akcijas 2013-12-16 pasirašytas susitarimas dėl tarpusavio reikalavimų įskaitymo. Pagal 2013-12-16 akcijų pirkimo – pardavimo sutartį Pareiškėjas su sutuoktine iš VO „V2“ įsigijo AB „V1“ 38904 vnt. PVA už 1400544 Lt ir 8310 vnt. PVA už 124650 Lt. Nustatyta, jog 140000 Lt Pareiškėjas su VO „V2“ atsiskaitė bankiniais pavedimais, o likusiai 1385194 Lt sumai pasirašė susitarimą dėl tarpusavio reikalavimų įskaitymo. Susitarime nurodyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine yra skolingi VO „V2“ 1385194 Lt: 1260544 Lt pagal 2013-12-16 akcijų pirkimo – pardavimo sutartį už AB „V1“ PVA ir 124650 Lt pagal 2013-12-16 akcijų pirkimo – pardavimo sutartį už AB „V1“ PrVA, tai šiai sumai sutarė, jog įskaito savo tarpusavio priešpriešinius reikalavimus ir laiko, kad Pareiškėjas su VO „V2“ yra atsiskaitęs;

2) 142824 Lt įsiskolinimui už akcijas 2013-12-12 pasirašytas Tarpusavio skolų užskaitymo aktas. Kadangi AB „K2“ skolinga VO „V2“ už akcijas (pagal 2013-09-26 Akcijų pirkimo – pardavimo sutartį VO „V2“ perleido AB „K2“ 10500 vnt. paprastųjų vardinių AB „V1“ akcijų už 199500 Lt), VO „V2“ tapo skolinga Pareiškėjui už AB „V1“ PrVA, o Pareiškėjas tapo skolingas 142824 Lt AB „K2“ už AB „V1“ 6492 vnt. PVA (pagal 2013-12-12 akcijų pirkimo pardavimo sutartį), tai AB „K2“ generalinis direktorius V. K. , VO „V2“ direktorė A. Z. ir Pareiškėjas sutarė, kad VO „V2“ užskaito 142824 Lt sumą, kaip AB „K2“ mokėjimą už akcijas, Pareiškėjas užskaito

142824 Lt sumą, kaip VO „V2“ mokėjimą už akcijas, o AB „K2“ užskaito 142824 Lt kaip Pareiškėjo mokėjimą už akcijas;

3) 1188800 Lt VO „V2“ Pareiškėjui pervedė į banko sąskaitą: 2013-11-13 – 500000 Lt, 2013-11-13 – 146300 Lt, 2013-11-18 – 60000 Lt, 2013-11-21 – 100000 Lt, 2013-11-22 – 48500 Lt, 2013-11-25 – 300000 Lt, 2013-12-17 – 34000 Lt. Pagal VO „V2“ pateiktus dokumentus nustatyti VO „V2“ pajamų šaltiniai: 2013-11-11 Z. S. pervesta 446000 Lt suma ir laikotarpiu 2013-11-13 – 2013-11-25 UAB „N1“ pervestos 531000 Lt piniginės lėšos;

4) 2482 Lt sumai VO „V2“ Pareiškėjui išrašė 2013-12-31 KIO Nr. 8;

5) 400000 Lt sumai 2013-12-17 pasirašyta paskolos sutartis, pagal kurią Pareiškėjas VO „V2“ paskolino 400000 Lt, kuriuos ji privalo gražinti iki 2018-12-31.

Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 29 punkto nuostatas pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, įsigytus iki 1999-01-01, priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms, todėl Pareiškėjas turto vertės padidėjimo pajamas, gautas už UAB „L1“ akcijų pardavimą, priskyrė GPM neapmokestinamoms pajamoms.

**Dėl akcijų pardavimo tikslo.** Sprendime pažymima, jog Pareiškėjas, atsakydamas į mokesčių administratoriaus nurodymą, 2015-11-19 paaiškino neįvardino akcijų pardavimo motyvų ir aplinkybių, t. y. apsiribojo bendro pobūdžio informacija, o VO „V2“ direktorė A. Z. 2015-08-10 paaiškino, kad VO „V2“ UAB „L1“ akcijų prieš ir po 2013-11-13 akcijų pirkimo nebuvo įsigijusi, UAB „L1“ akcijų vertinimas nebuvo atliktas, įsigytų akcijų kaina buvo nustatoma analizuojant UAB „L1“ veiklos rezultatus, akcijas nuspręsta įsigyti valdybos sprendimu, VO „V2“ buhalterinėje apskaitoje įsigytos akcijos apskaitytos kaip ilgalaikis finansinis turtas.

Mokestinio patikrinimo metu VO „V2“ valdybos nario J. U. buvo prašoma pateikti informaciją dėl nutarimo įsigyti UAB „L1“ akcijas pagal 2013-11-08 VO „V2“ valdybos posėdžio protokolą. J. U. pateiktame atsakyme nurodė, kad akcijas buvo pasiūlyta įsigyti iš VO „V2“ valdybos nario, todėl „gilesnės“ derybos nevyko. Kadangi VO „V2“ ūkinės veiklos pati nevysto, UAB „L1“ valdyme neketino dalyvauti, tačiau perspektyvoje buvo siekiama gauti dividendus. Tuo tikslu buvo nutarta įsigyti UAB „L1“ akcijas. Nustatant kainą akcijų vertinimas nebuvo atliktas, bet valdybos nario J. U. manymu 100 proc. UAB „L1“ akcijų paketas yra vertas metinės apyvartos ir kaina yra optimali, nes buvo įsigyta apie 45 proc. UAB „L1“ akcijų. Dėl atsiskaitymo nurodė, kad VO „V2“ atsiskaitė su Pareiškėju iš dalies bankiniais pavedimais, iš dalies užskaitų būdu, kadangi VO „V2“ Pareiškėjui buvo skolinga. Taip pat buvo kalbėta, kad pinigų suma galbūt bus kapitalizuota ir ateityje įnešta į VO „V2“ kaip steigėjo įnašas.

Taip pat kitų VO „V2“ valdybos narių, t. y. Z. S., I. T. ir D. B. buvo prašoma pateikti informaciją dėl nutarimo įsigyti UAB „L1“ akcijas pagal 2013-11-08 VO „V2“ valdybos posėdžio protokolą. VO „V2“ valdybos narys Z. S. pateiktame atsakyme nurodė, kad negali prisiminti UAB „L1“ akcijų įsigijimo smulkmenų, prisimena, jog sprendė, ar įsigyti akcijas, bet kas pasiūlė neprisimena, taip pat negali atsakyti, kaip buvo nustatoma akcijų įsigijimo kaina ir kokie rodikliai turėjo tam įtakos, nes sandoris vyko prieš 3 metus. VO „V2“ valdybos narė I. T. pateiktame atsakyme akcentavo, kad negali prisiminti 2013 metais vykusio sandorio detalių, ją labiau domino meninė veikla, o kas pasiūlė akcijas pirkti ir ar buvo vedamos derybos neprisimena. VO „V2“ valdybos narys D. B. paaiškino, kad jis yra skulptorius ir rūpinosi VO „V2“ skulptūrų reikalais ir apie akcijų įsigijimą nieko negali pasakyti.

**Dėl tikrosios rinkos kainos.** Inspekcija pažymi, jog vertinant gautų pajamų, pardavus ne individualios veiklos turtą, apmokestinimo klausimą, yra aktualūs GPMĮ 16, 17 ir 19 straipsniai. Ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusios GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkto nuostatos numatė, jog prie neapmokestinamųjų pajamų yra priskiriamos ir pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, įsigytus po 1999-01-01, jeigu vertybiniai popieriai yra parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybėn ne anksčiau negu po 366 dienų nuo jų įsigijimo dienos (parduodant dalį to paties vieneto tos pačios rūšies ir klasės vertybinių popierių, kiekvienu atveju laikoma, kad pirmiausia parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybėn anksčiausiai įsigyti vertybiniai popieriai) ir gyventojas 3 metus iki mokestinio laikotarpio, per kurį vertybiniai popieriai buvo parduoti arba kitaip perleisti nuosavybėn, pabaigos nevaldė daugiau kaip 10 procentų vieneto, kurio vertybiniai popieriai yra parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybėn, akcijų (dalių, pajų).



Nėra ginčo, kad aptariamoms vertybinių popierių pardavimo pajamos yra priskiriamos B klasės ne individualios veiklos pajamoms (GPMĮ 22 str.) bei vadovaujantis GPMĮ 25 str. 1 dalimi, pajamų mokestį nuo pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, šio įstatymo nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats nuolatinis Lietuvos gyventojas arba jo įgaliotas asmuo.

Inspekcija pažymi, jog iš mokesstinio ginčo medžiagos matyti, kad GPM Pareiškėjui apskaičiuotas vadovaujantis GPMĮ 2 str. 20 punktu ir 15 str. 2 dalimi bei MAĮ 70 str. nuostatomis. Inspekcija akcentuoja, jog GPMĮ 2 str. 20 punkte numatyta, jog tikroji rinkos kaina – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas. Rinkos vertė – apskaičiuota pinigų suma, už kurią galėtų būti parduotas turtas vertinimo dieną, sudarius tiesioginį komercinį sandorį tarp norinčių turtą parduoti ir norinčių turtą pirkti asmenų po šio turto tinkamo pateikimo į rinką, jeigu abi sandorio šalys veiktų dalykiškai, be prievartos ir nesąlygojamos kitų sandorių bei interesų (Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo 2 str. 13 punktas).

Mokesstinio patikrinimo metu kilo pagrįstų abejonių dėl UAB „L1“ 31193 vnt. PVA pardavimo kainos atitikimo tikrajai rinkos kainai. Pagal UAB „L1“ balansą nustatyta, kad 2013-12-31 UAB „L1“ 31193 vnt. PVA paketo buhalterinė akcijų vertė (turtas – įsipareigojimai) / akcinis kapitalas x akcijų paketo kiekis) buvo 1748991,51 Lt (8457217 Lt – 3470 506 Lt) / 88941 vnt. x 31193), pagal 2013-09-30 UAB „L1“ balansą – 1861598 Lt (9682427 Lt – 4374420 Lt) / 88941 vnt. x 31193). UAB „L1“ buhalterė V. P. nepateikė informacijos dėl UAB „L1“ vertybinių popierių pirkimo / pardavimo kainų nustatymo ir apie veiksnius, turėjusius įtakos kainos nustatymui. Kadangi pagal UAB „L1“ balansą nustatyta, kad 2013-12-31 UAB „L1“ 31193 vnt. PVA paketo buhalterinė vertė buvo 1748991,51 Lt, 2013-09-30 – 1861598 Lt, o akcijos parduotos už 3119300 Lt; kiti fiziniai asmenys 2011–2013 m. UAB „L1“ PVA pardavė už ženkliai mažesnę kainą nei Pareiškėjas ir jo sutuoktinė pardavė turėtas UAB „L1“ PVA VO „V2“; Pareiškėjas buvo VO „V2“ steigėjas ir sandorio sudarymo laikotarpiu buvo VO „V2“ pirmininkas; Pareiškėjas iki sandorio sudarymo valdė 49 proc. UAB „L1“ akcijų ir galėjo daryti įtaką priimant asmenine nauda grįstą sprendimą, patikrinimo metu buvo siekta nustatyti tikrąją akcijų rinkos vertę.

**Dėl GPMĮ 15 str. nuostatų taikymo.** Pagal GPMĮ 15 str. 2 dalį, jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei nebūtų tokių sąlygų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Minėtą straipsnį detalizuoja Finansų ministro 2004-04-09 įsakymu Nr. 1K-123 patvirtintos „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ (toliau – Taisyklės). Taisyklių 3 punkte įtvirtinta, kad ištiesiosios rankos principas – principas, pagal kurį kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o pelnas, uždirbtas arba pajamos, gautos atlikus kontroliuojamąsias transakcijas, neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris būtų uždirbtas, atlikus transakciją tikrąją rinkos kaina. Ištiesiosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamosios transakcijos sąlygų palyginimu su palyginamąja transakcija ar transakcijomis.

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė buvo susiję tiek su UAB „L1“, tiek su VO „V2“. Pagal Taisyklių 6 punkto nuostatas, siekiant nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią kontroliuojamosios transakcijos kainą, turi būti atlikti šie veiksmai: 1) įvertinta kontroliuojamoji transakcija, vadovaujantis Taisyklių 7–13 punktais; 2) vadovaujantis informacija, gauta įvertinus kontroliuojamąją transakciją, palyginimui turi būti parinktos nekontroliuojamosios transakcijos; 3) įvertintos parinktos nekontroliuojamosios transakcijos, vadovaujantis Taisyklių 7–13 punktais; 4) vadovaujantis gauta informacija ir Taisyklių 19–22 punktų nuostatomis, pritaikytas vienas iš šių Taisyklių 19 punkte išvardytų metodų. Nesant vidinių palyginimų arba siekiant patikrinti rezultatą, pasiektą naudojant vidinius palyginimus, gali būti naudojami išoriniai palyginimai (palyginimas, kai kontroliuojamajai transakcijai palyginti naudojama tarp kitų nei šią kontroliuojamąją transakciją atlikusių asmenų atlikta nekontroliuojamoji transakcija).

Pagal UAB „L1“ 2015-01-01 akcininkų registravimo žurnalą nustatyta, kad bendrovę 2015 m. valdė 53 fiziniai ir 2 juridiniai asmenys. 2015-01-01 pagrindiniai akcininkai buvo: VO „V2“ valdanti 35,07 proc. akcijų (31193 vnt. PVA), Z. S. valdantis 26,34 proc. akcijų (7287 vnt. PVA ir 16136 vnt. PrVA), UAB „N1“ valdanti 21,48 proc. akcijų (19105 vnt. PVA); Pareiškėjas valdantis 5,63 proc. akcijų (3504 vnt. PVA ir 1503 PrVA). Kitiems bendrovės akcininkams priklausė ne daugiau nei 1 proc. UAB „L1“ akcijų.

Pagal UAB „L1“ pateiktas akcijų pirkimo pardavimo sutartis nustatyta, kad Z. S. įsigijo:

- 2010-11-05 iš S. B. (gim. (duomenys neskelbtini) 189 vnt. (0,21 proc.) PVA už 567 Lt (1 akcijos kaina 3 Lt) ir 52 vnt. (0,06 proc.) PrVA už 156 Lt (1 akcijos kaina 3 Lt). Pagal UAB „L1“ balansą nustatyta, kad 2010-12-31 UAB „L1“ buhalterinė akcijos vertė (turtas – įsipareigojimai)/akcinis kapitalas) buvo 50,86 Lt (11662311 Lt – 7138473 Lt)/88941 vnt.);

- 2011-04-13 iš O. L. (gim. (duomenys neskelbtini) 236 vnt. (0,67 proc.) PVA už 708 Lt (1 akcijos kaina 3 Lt) ir 142 vnt. (0,16 proc.) PrVA už 426 Lt (1 akcijos kaina 3 Lt). Pagal UAB „L1“ pateiktą balansą nustatyta, kad 2011-03-31 UAB „L1“ buhalterinė akcijos vertė buvo 54,67 Lt (11112801 Lt – 6250775 Lt)/88941 vnt.);

- 2011-04-13 iš T. V. (gim. (duomenys neskelbtini) 569 vnt. (0,64 proc.) PVA už 1707 Lt (1 akcijos kaina 3 Lt) ir 147 vnt. (0,17 proc.) PrVA už 441 Lt (1 akcijos kaina 3 Lt). Pagal UAB „L1“ pateiktą balansą nustatyta, kad 2011-03-31 UAB „L1“ buhalterinė akcijos vertė buvo 54,67 Lt (11112801 Lt – 6250775 Lt)/88941 vnt.);

- 2011-04-19 iš O. A. V. (gim. (duomenys neskelbtini) 160 vnt. (0,18 proc.) PVA už 320 Lt (1 akcijos kaina 2 Lt) ir 147 vnt. (0,17 proc.) PrVA už 294 Lt (1 akcijos kaina 2 Lt). Pagal UAB „L1“ balansą nustatyta, kad 2011-03-31 UAB „L1“ buhalterinė akcijos vertė buvo 54,67 Lt (11112801 Lt – 6250775 Lt)/88941 vnt.);

- 2011-10-27 iš A. S. (gim. (duomenys neskelbtini) 21 vnt. PVA už 42 Lt (1 akcijos kaina 2 Lt). Pagal UAB „L1“ balansą nustatyta, kad 2011-12-31 UAB „L1“ buhalterinė akcijos vertė buvo 50,88 Lt (12127850 Lt – 7602112 Lt)/88941 vnt.);

- 2011-11-09 iš S. T. (gim. (duomenys neskelbtini) 760 vnt. (0,85 proc.) PVA už 1520 Lt (1 akcijos kaina 2 Lt) ir 146 vnt. (0,16 vnt.) PrVA už 292 Lt (1 akcijos kaina 2 Lt). Pagal UAB „L1“ balansą nustatyta, kad 2011-12-31 UAB „L1“ buhalterinė akcijos vertė buvo 50,88 Lt (12127850 Lt – 7602112 Lt)/88941 vnt.);

- 2012-04-02 iš O. C. (gim. (duomenys neskelbtini) 60 vnt. (0,07 proc.) PVA už 180 Lt (1 akcijos kaina 3 Lt). Pagal UAB „L1“ pateiktą balansą nustatyta, kad 2012-03-31 UAB „L1“ buhalterinė akcijos vertė buvo 42,09 Lt (12344153 Lt – 8600419 Lt)/88941 vnt.);

- 2012-12-21 iš S. V. (gim. (duomenys neskelbtini) 495 vnt. (0,56 proc.) PVA už 2475 Lt (1 akcijos kaina 5 Lt) ir 146 vnt. (0,16 proc.) PrVA už 730 Lt (1 akcijos kaina 5 Lt). Pagal UAB „L1“ balansą nustatyta, kad 2012-12-31 UAB „L1“ buhalterinė akcijos vertė buvo 54,60 Lt (10137953 Lt – 5281455 Lt)/88941 vnt.);

- 2013-05-14 iš S. L. (gim. (duomenys neskelbtini) 611 vnt. (0,69 proc.) PVA už 1 222 Lt (1 akcijos kaina 2 Lt) ir 147 vnt. (0,17 proc.) PrVA už 294 Lt (1 akcijos kaina 2 Lt). Pagal UAB „L1“ pateiktą balansą nustatyta, kad 2013-03-31 UAB „L1“ buhalterinė akcijos vertė buvo 59,16 Lt (9278022 Lt – 4015964 Lt)/88941 vnt.);

- 2013-10-17 iš Pareiškėjo 7649 vnt. (8,6 proc.) PrVA už 489536 Lt (1 akcijos kaina 64 Lt).

Pagal 2013-11-18 vertybinių popierių pirkimo–pardavimo sutartį Z. S. UAB „N1“ perleido 10609 vnt. (12 proc.) PVA už 1060900 Lt (1 akcijos kaina 100 Lt). Pagal UAB „L1“ balansą nustatyta, kad 2013-12-31 UAB „L1“ buhalterinė akcijos vertė buvo 56,07 Lt (8457217 Lt – 3470506 Lt)/88941 vnt.).

Kaip jau buvo minėta, Pareiškėjas su N. M. pagal 2013-11-13 vertybinių popierių pirkimo–pardavimo sutartį pardavė UAB „L1“ akcijas. Patikrinimo metu nustatyta, jog VO „V2“ už 3119300 Lt įsigijo 31193 vnt. PVA (35 proc.), 30 Lt nominalios vertės UAB „L1“ akcijas. Vienos PVA kaina – 100 Lt. Pagal UAB „L1“ balansą nustatyta, kad 2013-12-31 UAB „L1“ buhalterinė akcijos vertė buvo 56,07 Lt.

Inspekcija pažymi, jog vertinant Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2013-11-13 sudarytą sandorį bei S. L. 2013-05-14 sudarytą sandorį matyti, jog akcijų vertė ženkliai skyrėsi, t. y. atitinkamai, 100 Lt/vnt. ir 2 Lt/vnt., kiti 2012 – 2013 m. UAB „L1“ PVA pardavimo sandoriai buvo vykdomi už ženkliai mažesnes sumas, vienos akcijos pardavimo kaina svyravo nuo 2 iki 5 Lt. Nors minėti sandoriai gali būti vertinami kaip palyginamieji, tačiau mokesčių administratorius patikrinimo metu pasirinko būdą, taip pat sandorius įvertinti pasinaudojant kitų institucijų duomenimis, t. y. akcijų tikrajai kainai nustatyti mokesčių administratorius taikė MAĮ 70 str. nuostatas.

**Dėl MAĮ 70 str. nuostatų taikymo.** Inspekcija sprendime pažymi, jog MAĮ 70 str. 1 dalis nustato, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, *bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi*, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Inspekcija pateikia išsamius LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2004-01-29 nutartyje administracinėje byloje Nr. A7-60-2004 išaiškinimus dėl MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatų taikymo ir jo įgyvendinimo tvarką, nustatytą Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintose Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėse (toliau - Taisyklės) bei jų taikymą LVAT praktikoje.

Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė netinkamai nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Pateikti paaiškinimai buvo bendro pobūdžio ir jie nepagrindė sandorių tikslų ir siekių gauti ekonominę naudą. Pareiškėjas buvo VO „V2“ steigėjas ir sandorio sudarymo laikotarpiu buvo VO „V2“ valdybos pirmininkas, dėl to padaryta išvada, kad Pareiškėjas galėjo daryti reikšmingą įtaką VO „V2“ priimamiems sprendimams.

Patikrinimo metu buvo užsakytas 31193 vnt. UAB „L1“ PVA vertinimas 2013-11-13 dienai, kurį atliko UAB „C1“. Patikrinimo metu pateiktoje 2016-04-14 Verslo vertinimo ataskaitoje Nr. 15-V04-04 dėl vertinamo turto retrospektyvinės rinkos vertės nurodyta, kad UAB „L1“ 31193 vnt. PVA rinkos vertė, taikant pajamų metodą, 2013-11-13 lygi 460000 Eur arba 1588288 Lt. Pagal Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymą rinkos vertė – apskaičiuota pinigų suma, už kurią galėtų būti parduotas turtas arba verslas jo vertinimo dieną, sudarius tiesioginį komercinį norinčių parduoti turtą arba verslą ir norinčių jį įsigyti asmenų sandorį po šio turto arba verslo tinkamumo pateikimo rinkai, kai abi sandorio šalys veikia dalykiškai, be prievartos ir nesaistomos kitų sandorių ir interesų. Kaip matyti, Pareiškėjas ir sutuoktinė UAB „L1“ 31193 vnt. PVA pardavė už 3119300 Lt, mokesstinio patikrinimo metu nepriklausomam turto vertintojui atlikus vertinimą, 31193 vnt. UAB „L1“ PVA paketas įvertintas 1588288 Lt suma.

Inspekcija, susipažinusi su Pareiškėjo pateiktais argumentais dėl 2016-04-14 Verslo vertinimo ataskaitos Nr. 15-V04-04, sprendime akcentavo, jog turto vertintojas yra savo srities profesionalas, kuriam teisės aktų nustatyti specialūs kvalifikaciniai reikalavimai, taikomi aukštesni veiklos bei atsakomybės standartai, jį saisto specialios etikos taisyklės ir bendrieji teisės principai. Turto vertintojas turi pareigą užtikrinti, kad jo sudaryta turto vertinimo ataskaita atitiks teisės aktų keliamus reikalavimus, o šią pareigą atitinka toks elgesys, kai siekiama nepadaryti žalos, elgiamasi apdairiai ir rūpestingai (Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo (toliau – Vertinimo įstatymas, 2011-06-22 redakcija Nr. XI-1497) 2 str. 10, 18, 19 d., 8, 9, 15, 17–19, 28 str.). Inspekcija konstatavo, jog ji neturi teisinio pagrindo nesivadovauti UAB „C1“ pateikta vertinimo ataskaita ir pažymėjo, jog teismų praktikoje teigiama, jog turto vertinimo ataskaita – tai įrodymai, kurie buvo surinkti panaudojant specialias žinias, todėl ir jų turinio vertinimas, nesant imperatyvių teisės normų pažeidimų, gali būti atliekamas tik pasinaudojus tokiomis pačiomis specialiomis žiniomis (LVAT 2010-12-20 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1655/2010). Pagal TVVPI 24 straipsnio nuostatas, turto vertinimo ataskaita turi juridinę galią, jeigu ji atitinka šio įstatymo 23 straipsnyje

nurodytus reikalavimus. Tai reiškia, kad turto vertinimo ataskaita galioja šioje ataskaitoje nurodytomis sąlygomis ir laikoma teisinga, kol ji nenuginčyta įstatymų nustatyta tvarka.

**Dėl likviduojamos AB „Ž1“ išmokėtų lėšų apmokestinimo.** Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas ir N. M. pagal 2011-03-14 Pareiškėjo prašymą išmokėti iš likviduojamos AB „Ž1“ sąlyginio deponavimo sąskaitos ir pagal 2012-04-23 pažymą apie išmokėtas lėšas gavo 18876 Lt sumą. Vadovaujantis GPM įstatymo 11 str. 1 d., kuriame nurodyta, kad pajamos gautos vieneto likvidavimo atveju laikomos, kad gyventojas (vieneto dalyvis) parduoda turimas akcijas. Pareiškėjas pagal 1998 m. Lietuvos Respublikos gyventojų turto ir pajamų deklaraciją (26 priedas), kuri buvo pateikta 1999-04-21, likviduojamos AB „Ž1“ akcijas buvo įsigijęs už 6314,46 Lt. Vadovaujantis 17 str. 1 d. 29 punktu pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, įsigytus iki 1999-01-01 priskiriamos neapmokestinamoms pajamos, tačiau ši lengvata netaikoma, kai vertybiniai popieriai laikomi parduotais pagal GPM įstatymo 11 str., todėl atsižvelgiant į LR CK 3.88 str. 2 d., 3.117 str. 1 d. 6 280,77 Lt (18 876 Lt – 6 314,46 Lt)/2 skirtumas tarp likviduojamos AB „Ž1“ 3146 vnt. akcijų pardavimo ir įsigijimo, vadovaujantis GPMĮ 6 str. 1 d. nuostatomis, apmokestinamas taikant 15 proc. tarifą.

Apibendrinusi sprendime išdėstytas aplinkybes bei vadovaudamiesi GPMĮ 2 str. 19 dalimi, 3 str.; 6 str. 1 dalimi, 8 str. 1-2 dalimis; 15 str. 2 dalimi; 17 str. 1 d. 19–30 punktais; 20 str. 8 dalimi; 21 str. 2–3 dalimis; 27 str. 1 dalimi; Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo (toliau – SDĮ) 17 str. 3, 4, 6, 8, 10 ir 11 dalimis, 18 str. 5 d., MAĮ 2 str. 14–15 punktais; 10 str., 69 str. 1 dalimi ir 70 str. 1 dalimi, Inspekcija patvirtino 2016-12-20 patikrinimo akte Nr. (21.60-32)-FR0680-738 apskaičiuotą 39 707,77 Eur GPM bei 1 398,58 Eur PSD įmokų sumas.

### **3. Dėl delspinigių apskaičiavimo ir baudų skyrimo.**

Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 26 str., MAĮ 96–99 str. nuostatomis, Pareiškėjui nesumokėjus 39707,77 Eur GPM, apskaičiavo 13606 Eur GPM delspinigių (13126,85+478,78).

Pagal SDĮ 19 str. 2 dalį, pažeidus šio įstatymo 17 str. 4–9 dalyse nurodytų įmokų apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarką, asmenims, kurie privalo mokėti ir (ar) apskaičiuoti šias įmokas, baudos skiriamos ir delspinigiai skaičiuojami MAĮ nustatyta tvarka. Vadovaujantis SDĮ 19 str. ir MAĮ 96–99 str. nuostatomis, Pareiškėjui už nesumokėtas 1398,58 Eur PSD įmokas, Inspekcija apskaičiavo 1032 Eur PSD įmokų delspinigių (845,88 + 185,87).

Inspekcija nurodo, jog baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 str. 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesť neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Inspekcija konstatavo, jog neskirti baudos už padarytus pažeidimus įstatyme nenumatyta, tačiau atsižvelgus į pažeidimo pobūdį, į tai, kad patikrinimo metu tik iš dalies bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus, minėtos aplinkybės pripažįstamos Pareiškėjos padėtį lengvinančiomis aplinkybėmis. Pareiškėjo padėtį sunkinanti aplinkybė yra siejama su pažeidimą padariusio mokesčių mokėtojo kaltės forma (tyčia, neatsargumu), pažeidimu siektais tikslais, jų (pažeidimų) trukme, daugetu, padarytos žalos dydžiu ir pan. Įvertinusi Pareiškėjo ginčijamo pažeidimo siektą tikslą ir mastą bei padarytą žalą dydį (apskaičiuota vien 39707,77 Eur GPM ir 1 398,58 Eur PSD įmokų), pažeidimų daugumą (patikrinimo metu buvo nustatyti keli mokestiniai pažeidimai), konstatavo, jog minėtos aplinkybės pripažįstamos Pareiškėjo atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis. Įvertinusi nustatytą Pareiškėjo atsakomybę lengvinančią aplinkybę bei atsižvelgus į sunkinančias aplinkybes, Inspekcija Pareiškėjui skyrė vidutines 30 proc. mokesčio ir įmokų baudas, t. y. 11912 Eur GPM baudą (39707,77 Eur x 30 proc.) bei 420 Eur PSD įmokų baudą (1398,58 Eur x 30 proc.).

Tokiu būdu Inspekcija savo sprendimu patvirtino 2016-12-20 patikrinimo aktu Nr. (21.60-32)FR0680-738 apskaičiuotus 39707,77 Eur GPM, 1398,58 Eur PSD įmokų, apskaičiavo 13606 Eur GPM delspinigius ir 1032 PSD įmokų delspinigius ir skyrė 11912 Eur GPM baudą bei 420 Eur PSD įmokų baudą.

Pareiškėjas su Inspekcijos 2017-03-28 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-111 dėl patikrinimo akto tvirtinimo nesutinka dėl žemiau nurodytų priežasčių.

**1. Dėl sandorių su UAB „N1“ ir MAĮ 69 str. nuostatų taikymo.**

Pareiškėjas skunde nurodo, jog mokesčių administratorius apskaičiavo papildomus mokesčius vadovaudamasis MAĮ 69 str. 1 d. nuostatomis, tuo tarpu LVAT ne kartą yra konstatavęs, kad siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos. Pareiškėjas teigia, jog mokesčių administratorius neįrodė, kad Pareiškėjas su sutuoktine, sudarydami turto perleidimo ir paskolų sandorius su UAB „N1“, siekė vienintelio tikslo – mokestinės naudos gavimo. Sprendimas yra grindžiamas prielaidomis, todėl abejonėmis grįstas sprendimas negali būti vertinamas kaip teisėtas.

Pareiškėjas skunde teigia, jog Sandėlį, (duomenys neskelbtini), mokesčių mokėtojai įsigijo dar 2004 metais, jis dar 2004 metais buvo išnuomotas UAB „N1“, kurio pagrindinė veikla yra nekilnojamojo turto nuoma ir pardavimas. Mokesčių mokėtojas, siekdamas plėtoti Bendrovės, kurios dalyvis jis yra, veiklą, vystyti verslą, įvertinęs aplinkybę, jog Bendrovė nuomojosi iš jo dalį patalpų, esančių (duomenys neskelbtini), pasiūlė jas įsigyti tikslu ateityje plėstis ir supirkti kitas likusias patalpas jų nuomai. Tam, kad pirkimo–pardavimo sandoris būtų įvykdytas sąžiningai ir rinkos kainomis, buvo atliktas turto vertinimas, nustatyta turto rinkos vertė – 2250000 Lt. 2008-12-18 UAB „N1“ valdyba, vertindama Bendrovės veiklos pobūdį ir siekį gauti ekonominės naudos sumažinus išlaidas patalpų nuomai, nusprendė įsigyti Sandėlį iš mokesčių mokėtojų. Bendrovė turimą įsigijo už rinkos kainą – 2300000 Lt.

Tą patį mėnesį UAB „N1“ įsigijo ir kitas tuo pačiu adresu esančias patalpas, bet ne iš Pareiškėjo. Šias aplinkybes patvirtina kartu su pastabomis mokesčių administratoriui pateiktas išrašas iš nekilnojamojo turto registro. Iš išrašo matyti, jog 2008-12-29 Bendrovė įsigijo pastatą–parduotuvę su rėmelių surinkimo dirbtuvėmis (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) bei pastatą–sandėlį su prekybinėmis ir administracinėmis patalpomis (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini). Taigi, šios aplinkybės tik dar kartą patvirtina, jog Sandėlio įsigijimas iš mokesčių mokėtojų nebuvo vykdomas vieninteliu tikslu – mokėti jiems neapmokestinamas palūkanas. Bendrovės nuosavybėn perleisti Sandėlį skatino ir Bendrovės patiriamų šio turto nuomos išlaidų dydis. Bendrovės ekonominė nauda įsigyjant Sandėlį buvo paskaičiuota, jog už šių patalpų nuomą Bendrovė, kaip patalpų nuomininkė, kasmet sumoka mokesčių mokėtojams iki 324 000 Lt nuomos mokesčio, t. y. per 2006 m. buvo sumokėta 204000 Lt nuomos mokesčio, 2007 m. – 254000 Lt, 2008 m. – 324000 Lt. Kadangi įmonė neturėjo finansinių galimybių atsiskaityti už įsigytą turimą, o jo įsigijimas buvo akivaizdžiai naudingas ir pelningas, gavus informaciją iš kredito įstaigų, jog pastarosios turto įsigijimo sandorio nefinansuos, įvertinus įmonėje egzistuojančią normalią skolinimosi iš fizinių asmenų praktiką, buvo nuspręsta lėšas atsiskaitymui už turimą skolintis iš mokesčių mokėtojų. Akivaizdu, jog perleisti nekilnojamąjį turimą skatino tiek pasirinktas valdymo modelis, tiek tikslas sumažinti Bendrovės turto valdymo (nuomos) kaštus, įsigyti kiek įmanoma daugiau turto tame pačiame objekte ir jį administruoti, iš to gauti pajamas ir didinti bendrovės pelną. Šių tikslų mokesčių administratorius netyrė ir nepagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjai šiuos sandorius sudarė turėdami tik vieną tikslą – mokestinės naudos gavimą.

**Dėl 2010 m. sudaryto Žemės sklypo pirkimo-pardavimo sandorio tikslo ir paskolos sutarties sudarymo aplinkybių.** Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos pozicija, kad mokesčių mokėtojai 2010 m. sudarydami Žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini) perleidimo ir 1000000 Lt paskolos sandorius, formaliai pasinaudojo GPMĮ 17 str. 1 d. 19 p. numatyta lengvata siekdami mokestinės naudos – išsimokėti pajamas, išvengiant GPM.

Pareiškėjas paaiškina, jog žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini) įsigijo dar 2001 m., tačiau jo nenaudojo ir neketino ateityje naudoti. Įvertinęs aplinkybes, jos UAB „N1“ ieško ir siekia

įsigyti žemės sklypą mažaaukščių namų statybai, jis pasiūlė bendrovei įsigyti mokesčių mokėtojų valdomą žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini). Siekiant, kad pirkimo-pardavimo sandoris būtų įvykdytas sąžiningai ir rinkos kainomis, buvo atliktas turto vertinimas, nustatyta turto vertė – 998000 Lt. 2010-09-09 UAB „N1“ valdyba, vertindama Bendrovės veiklos pobūdį (įmonė užsiima nekilnojamojo turto nuoma, pardavimu) ir siekį gauti ekonominės naudos iš mažaaukščių namų nuomos ar pardavimo, nusprendė įsigyti žemės sklypą iš mokesčių mokėtojų. Bendrovė turimą įsigijo rinkos kaina – 1000000 Lt, o bendrovei nuo 2010-09-10 iki 2010-12-31 neturint finansinių galimybių atsiskaityti už įsigytą turtą, kuris jai buvo akivaizdžiai naudingas ir pelningas, gavus informaciją iš kredito įstaigų, jog pastarosios turto įsigijimo sandorio nefinansuos, įvertinus įmonėje egzistuojančią normalią skolinimosi iš fizinių asmenų praktiką, likus keletui dienų iki atsiskaitymo už nupirktą žemės sklypą termino pabaigos (2010-12-15), buvo nuspręsta sudaryti paskolos sutartį su mokesčių mokėtojais. Pagal paskolos sutartį mokesčių mokėtojai suteikė 1000000 Lt paskolą Bendrovei, o pastaroji įsipareigojo ją gražinti bei mokėti mokesčių mokėtojams 5 proc. dydžio metines palūkanas.

Aplinkybę, jog šių sandorių sudarymo grandine buvo siekta ekonominės naudos UAB „N1“ įrodo kartu su pastabomis pateikti rašytiniai įrodymai, patvirtinantys, jog buvo atliktos visos su teritorijų planavimu ir statybas leidžiančių dokumentų gavimu susijusios procedūros. 2015-05-29 Vilniaus rajono savivaldybės taryba priėmė sprendimą Nr. T3-266, kuriuo patvirtino UAB „N1“ 2,17 ha ploto žemės ūkio paskirties žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), detalų planą, kuriuo žemės sklypas buvo padalintas į 13 sklypų. Teritorijų planavimo dokumentas 2015-05-29 buvo registruotas LR Teritorijų planavimo dokumentų registre. Bendrovė, siekdama vystyti mažaaukščių namų statybą, o vėliau iš jų pardavimo ar nuomos gauti pajamas, tęsė statyboms vykdyti reikalingas procedūras, t. y. kreipėsi dėl leidimo statyboms išdavimo. Šiuo metu yra išduoti 9 leidimai iš 10 vykdyti gyvenamųjų namų statybą.

**Dėl sandoriais siekiamos mokesčių naudos.** Pareiškėjas nurodo, jog jis dalyvaudamas valdybos posėdyje, kuriame buvo sprendžiamas Sandėlio įsigijimo klausimas, balsavo tik už nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandorio sudarymą, tačiau nepriėmė sprendimo dėl pinigų skolinimosi, nes šis klausimas vykusiame valdybos posėdyje net nebuvo svarstomas. Taigi, mokesčių administratoriaus spėlionėmis grįstas argumentas apie galimą Pareiškėjo įtaką UAB „N1“, sprendžiant paskolos gavimo klausimą, yra visiškai nepagrįstas. Natūralu, jog Pareiškėjas, būdamas Bendrovės akcininkas, priėmė ekonomine nauda ir įprasta verslo praktika grįstą sprendimą pirkti Sandėlį, siekdamas sumažinti Bendrovės turėtas nuomos išlaidas.

Iš patikrinimo metu nustatytų aplinkybių matyti, jog Bendrovės valdybos nariai itin išsamiai paaiškino pirkimo-pardavimo sandorių sudarymo tikslus, nurodė, jog paskolos sutartys sudarytos tikslu apmokėti už įsigyjamą turtą, nes Bendrovė atsiskaitymo metu lėšų neturėjo. Pažymėtina ir tai, jog Inspekcija, grįsdama sprendimu patvirtintus mokėti mokesčius ir kitas mokėtinas sumas, nurodo, jog Pareiškėjas ir kiti asmenys savo paaiškinimuose nepateikė pagrįstų argumentų dėl paskolų įforminimo būtinumo ir taip pažeidė MAĮ 67 str. bei 153 str. 1 d. 3 p. reikalavimus. Tuo tarpu MAĮ 67 str. 2 d. numatyta, jog „mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos“. Taigi, ši teisės norma taikytina tik mokesčių mokėtojui ir tik tuomet, kai mokesčių administratorius apskaičiuoja konkretų mokesčių ir su juo susijusias sumas, t. y. baigia mokesčių patikrinimą, o mokesčių mokėtojas su jomis nesutinka.

Iki ginčo turto įsigijimo Pareiškėjas Bendrovei sandėlį nuomavo ir ji kasmet patirdavo iki 324000 Lt metinių nuomos mokesčio išlaidų. Sudarius paskolos sutartis Bendrovė per laikotarpį nuo 2009 m. pradžios iki 2010 m. pabaigos (per 2 metus) mokesčių mokėtojams sumokėjo 232287,93 Lt palūkanų sumą, kas rodo, jog Bendrovė žymiai sumažino savo išlaidas. Per dvejus metus mokesčių mokėtojams sumokėtos palūkanos buvo žymiai mažesnės už per paskutinius vienerius metus sumokėto nuomos mokesčio sumą. Tai rodo, jog Bendrovė, gaudama iš Pareiškėjo paskolą turto įsigijimui ir jį įsigijusi, turėjo akivaizdžią ekonominę naudą.

Mokesčių administratorius, nevertindamas pastabose pateiktų argumentų dėl ekonominės sandorio naudos, skaičiuoja Bendrovės turėtą naudą nepagrįstai vertindamas tik jos iš Sandėlio nuomos gautas pajamas. Sprendime nurodyta, jog Bendrovei nekilnojamojo turto įsigijimo sandoris buvo ekonomiškai nenaudingas dar ir dėl to, jog Bendrovė nuo įsigijimo iki patalpų pardavimo

nekilnojamąjį turtą nuomojo ir gavo 442410.50 Lt nuomos pajamų, o vėliau jį pardavusi gavo 740000 Lt pajamų, kurios nepadengė susidariusio išskolinimo. Pareiškėjas paaiškina, jog šių mokesčių administratoriaus nurodytų rodiklių negalima lyginti tarpusavyje siekiant paskaičiuoti iš sudarytų sandorių Bendrovės gautiną naudą. Bendrovė patalpas subnuomojo ir gavo pajamas iš jų subnuomos dar ir iki jų išsigijimo. Bendrovės, kaip patalpų subnuomotojo, gaunamos pajamos neturi įtakos vertinant sudaryto sandorio naudingumą, kadangi faktinės situacijos dėl Bendrovės gaunamų nuomos pajamų sudarytas sandoris neįtakojo. Aplinkybė, jog iki turto pardavimo Bendrovė sandėlį valdė nuomos pagrindais, o vėliau nuosavybės teise, neįtakojo iš patalpų nuomos gaunamų pajamų dydžio. Dėl to šių aplinkybių jas vertinti kontekste su turto pardavimo pajamomis negalima, tai skirtingos ir tarpusavyje nesusijusios kategorijos.

Bendrovė parduoti turtą nusprendė tuomet, kai patalpų nuomos sutartį su Bendrove nutraukė pagrindiniai nuomininkai. Šias aplinkybes patvirtina kartu su pastabomis pateikti tarpusavio atsiskaitymų suderinimo aktai, iš kurių matyti, jog per laikotarpį nuo 2009 metų iki 2013-12-31 nuomos sutartis nutraukė trys pagrindiniai nuomininkai (UAB „K3“, UAB „I1“, A. R. individuali įmonė) ir Bendrovė neteko vidutiniškai apie 6700 Lt nuomos pajamų kas mėnesį. Ženkliai sumažėjus gaunamoms nuomos pajamoms, ir ilgą laiką neradus naujų nuomininkų, laikyti turtą, kuris neatneša pajamų, tapo ekonomiškai nenaudinga. Dėl tuo metu egzistavusių žemų nekilnojamojo turto kainų ir krizės susidarė situacija, jog turto pardavimo kaina buvo mažesnė už išsigijimo. Bendrovė patyrė nuostolį, tačiau turto išsigijimo metu neigiamų ekonominės krizės padarinių buvo neįmanoma žinoti ir numatyti. Verslo praktikoje ekonominės krizės laikotarpiu nuostolių patyrė daugybė tiek fizinių, tiek juridinių asmenų, bet tai nereiškia, jog patyrę nuostolį asmenys buvo nesąžiningi.

Sprendime nurodyta, jog Bendrovė už išsigytą nekilnojamąjį turtą 2009–2010 m. gavo 200026,93 Lt nuomos pajamų, o pagal paskolos sutartį išmokėjo 232287,93 Lt palūkanų. Mokesčių administratorius, vertindamas ir lygindamas Bendrovės gaunamas pajamas už nuomą ir sumokėtų palūkanų dydį visiškai nepagrįstai jas gretina siekdamas įrodyti šių sandorių nenaudingumą Bendrovei. Kaip pažymėta aukščiau, Bendrovės gaunamų pajamų už nuomą sudaryti sandoriai neįtakojo, nes jas Bendrovė gavo ir iki sandorių sudarymo. Siekiant įvertinti turto pirkimo-pardavimo ir paskolos sutarčių sudarymo naudą, būtina vertinti Bendrovės patirtas ir / ar patiriamas patalpų valdymo išlaidas, patirtas iki turto pirkimo-pardavimo ir išlaidas, patirtas po turto pirkimo-pardavimo. Iki turto išsigijimo per paskutinius du metus Bendrovė patyrė 578000 Lt nuomos išlaidų, o išsigijus turtą Bendrovė mokėjo palūkanas, kurios sudarė tik 232287,93 Lt. Šie faktai įrodo, jog sudaryti sandoriai Bendrovei buvo naudingi ir atnešė ekonominę naudą, nepriklausomai nuo to, kokias pajamas Bendrovė gavo iš patalpų nuomos ar už kokią kainą vėliau turtą pardavė.

Inspekcija, analizuodama Sandėlio pirkimo-pardavimo ir paskolos sudarymo aplinkybes nurodo, jog Bendrovė paskolas gavo per 2009–2010 metus, nors pagal pirkimo-pardavimo sutartį už nekilnojamąjį turtą taip pat galėjo atsiskaityti iki 2010-12-31. Pareiškėjas nurodo, jog visa paskola mokesčių mokėtojams buvo gražinta iki 2011-01-24, t. y. pasibaigus atsiskaitymo pagal 2008-12-24 turto pirkimo-pardavimo sutartį terminui. Bendrovė, vertindama savo veiklos rodiklius ir finansines galimybes siekė kiek įmanoma greičiau gražinti gautą paskolą ir kiek įmanoma labiau sumažinti mokėtinas palūkanas. Tą patvirtina faktai, jog paskola buvo nuolat gražinama dalimis, du kartus buvo peržiūrėtos ir sumažintos pagal sutartį mokėtinos palūkanos (nuo 8 proc. iki 4,7 proc.).

Sprendime nurodyta, jog 2010-12-15 sudarytoje paskolos sutartyje numatyta gražinti paskolą ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo ir šis terminas buvo susietas ne su Bendrovės galimybėmis gražinti paskolą, o su sąlyga gauti neapmokestinamas pajamas. Pareiškėjo nuomone, sutartyje numatyta sąlyga dėl paskolos gražinimo termino neleidžia daryti išvados, jog mokesčių mokėtojais elgėsi nesąžiningai ar kad tokia sutartimi turėjo tik vienintelį tikslą – naudos gavimą. Įvertinus aplinkybę, jog Bendrovė dėl savo finansinių galimybių 95 proc. paskolos mokesčių mokėtojams gražino tik 2013 m, o pradėjo paskolą gražinti tik nuo 2012 m. lapkričio mėn., pripažintina, jog paskolos sutarties sąlyga dėl termino gražinimo buvo nereikšminga, niekinė ir neįtakojo šalių elgesio.

Aplinkybė, jog šalys nesudarė paskolos gražinimo grafiko, neleidžia daryti išvados, jog Bendrovė sąmoningai siekė vengti paskolos gražinimo anksčiau. Priešingai, patikrinimo metu nustatytos aplinkybės patvirtina, jog Bendrovė paskolą gražino ne paskutinę paskolos gražinimo

termino dieną. Paskolos buvo gražinamos dalimis ir abi paskolos buvo gražintos anksčiau termino: 900000 Lt paskola gražinta iki paskolos gražinimo termino likus dviem mėnesiams, o 1100000 Lt paskola buvo gražinta iki paskolos gražinimo termino pabaigos likus penkiems mėnesiams.

Pareiškėjas teigia, yra nepagrįstas Inspekcijos motyvas, jog 2010-09-10 žemės sklypo pirkimo-pardavimo sutartyje nebuvo numatyta atsakomybė už išipareigojimų nevykdymų. Toks Inspekcijos teiginys, kuriuo, neva, pagrindžiama sprendimo išvada, yra visiškai nepagrįstas ir neįrodytas. Aplinkybė, jog turto pirkimo-pardavimo sutartyje nebuvo nustatytos konkrečios netesybos už išipareigojimų laiku nevykdymą nereiškia, jog sutarties pažeidimo atveju mokesčių mokėtojai netesybų negalėjo išsireikalauti vadovaudamiesi CK nuostatomis. Vien formalus netesybų dydžio sutartyje perrašymas ar neįrašymas neleidžia teigti, jog sandorį sudariusios šalys elgėsi nesąžiningai.

*Dėl MAĮ 69 str. nuostatų taikymo nepagrįstumo.* Apibendrinamas, Pareiškėjas daro išvadą, jog sprendimo teiginys, kad mokesčių mokėtojas, sudarydamas sandorius, siekė vienintelio tikslo – tik asmeninės naudos, yra visiškai nepagrįstas ir neįrodytas. Šią išvadą patvirtina ir patikrinimo metu mokesčių administratoriui pateikta informacija, jog 2010 m. Pareiškėjas su Bendrove sudarė dar keturias paskolos sutartis: 2010-06-23 - paskolos suma 600000 Lt; 2010-09-15 – paskolos suma 180984 Lt, 2010-11-17 – paskolos suma 150000 Lt, 2010-12-03 – paskolos suma 150000 Lt. Šios aplinkybės patvirtina, jog Bendrovė nuolat skolinosi iš savo akcininko, taip pat paskolos sutartis sudarydavo ir su kitais asmenimis (kartu su pastabomis pateiktos per 2008–2010 metus sudarytos paskolos sutartys su AB „K1“). Nors visų paskolų sutarčių turinys yra analogiškas, palūkanų dydis tapatus, mokesčių administratorius, atlikęs mokestinį patikrinimą, nenustatė, jog kitomis paskolų sutartimis mokesčių mokėtojai (Pareiškėjas su sutuoktine) siekė asmeninės naudos, t. y. išvengti GPM mokėjimo. Todėl negalima daryti išvados, jog vienomis paskolų sutartimis mokesčių mokėtojai gaudami palūkanas siekė, o kitomis nesiekė, išvengti GPM mokėjimo. Vien aplinkybė, jog paskolos sutartis buvo sudaryta tikslu apmokėti už iš mokesčių mokėtojų įsigytą turtą, neleidžia daryti išvados, jog šiais sandoriais buvo siekiama vienintelio tikslo – GPM neapmokestinamų pajamų gavimo. Skolintis Bendrovei buvo normali verslo logika grįsta ir įprasta praktika.

Akivaizdu, jog mokesčių mokėtojai, suteikdami paskolas, siekė finansuoti bendrovę už jos įsigytą turtą, reikalingą verslo vystymui. Kitų – asmeninės naudos gavimo – tikslų mokesčių mokėtojai neturėjo. Matyti, jog turto pardavimai turėjo visuotinai priimtina ir verslo logika pagrįstą UAB „N1“ valdymo, finansavimo ir verslo plėtros bendrovėje tikslą, todėl vadovaujantis LVAT praktika (2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A1-719/2007, 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A556-250/2008, 2010-05-10 nutartis adm. byloje Nr. A438-478/2010), MAĮ 69 str. 1 dalis Pareiškėjo atžvilgiu negali būti taikoma. Pareiškėjas mano, kad mokesčių administratorius šiame ginče nepagrįstai taikė MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas ir mokesčių mokėtojų atžvilgiu nepagrįstai apskaičiavo mokėtinas GPM ir PSDĮ sumas, atitinkamai, delpinigių ir baudas.

**2. Dėl UAB „L1“ vertybinių popierių pardavimo sandorio, jo sudarymo aplinkybių ir MAĮ 70 str. nuostatų taikymo.** Skunde akcentuojama, jog mokesčių administratorius, nurodydamas MAĮ 70 str. 1 dalį, įvertino, kad pajamų skirtumas tarp turto vertintojo nustatytos rinkos vertės ir sandorio kainos, pardavus UAB „L1“ 31193 vnt. PVA pagal 2013-11-13 pirkimo-pardavimo sutartį, sudarytą tarp Pareiškėjo ir jo sutuoktinės bei VO „V2“, priskiriamas pajamoms, kurias Pareiškėjas ir jo sutuoktinė gavo ne kaip vertybinių popierių pardavimo pajamas, o kaip kitas pajamas, kurioms netaikoma GPM 17 str. 1 d. 29 p. nustatyta lengvata ir kurios yra apmokestinamos GPM. Šią išvadą ir mokesčių administratoriaus teisę mokesčius apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius grindė UAB „C1“ atliktu ginčo akcijų vertinimu, mokesčių mokėtojo paaiškinimu, MAĮ 70 str. bei VMI prie FM viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ Taisyklių 4.1 punktu. Pareiškėjas teigia, kad LVAT aiškindamas MAĮ 70 str. 1 dalies normos turinį, nuosekliai laikosi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta



tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigos apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (pavyzdžiui: 2010-11-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1542/2010; 2011-01-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-146/2011; 2012-11-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1984/2012; 2013-04-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-02 nutartis administracinėje byloje Nr. A-2210-502/2015; 2016-02-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A-384-442/2016).

Sprendime nurodyta, jog mokesčių administratorius taikė MAĮ 70 str. nuostatas, nes mokesčių mokėtojo pateikti paaiškinimai buvo bendro pobūdžio ir nepagrindė sandorių tikslų ir siekių gauti ekonominę naudą, vadinasi, mokesčių mokėtojai netinkamai vykdė bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi pareigą (Taisyklių 4.2 p.). Vis dėlto, nors savo teisę mokesčius apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus vertinimą mokesčių administratorius grindžia Pareiškėjo *nebendradarbiavimu*, tokio savo teiginio nepagrindžia ir neįrodo. Priešingai, patikrinimo akte (paskutiniai patikrinimo akto sakiniai) konstatuota: „V. M. patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir teikė patikrinimui reikalingus dokumentus bei paaiškinimus“. Darytina išvada, mokesčių administratorius neįvykdė pareigos įrodyti mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo, taikant MAĮ 70 str. nuostatas, pagrįstumą bei teisėtumą, todėl skundžiamo sprendimo dalis, susijusi su UAB „L1“ akcijų pardavimu, turi būti panaikinta.

*Dėl atlikto UAB „L1“ akcijų vertinimo.* Pagal MAĮ 67 str., mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas privalo pagrįsti, t. y. įrodyti pažeidimus, pateikti visus faktus, aplinkybes, dokumentus, patvirtinančius, kad tos sumos apskaičiuotos pagrįstai ir teisingai. Mokesčių administratorius apskaičiuotus mokesčius grindžia UAB „C1“ atlikta verslo vertinimo ataskaita ir joje nurodyta parduotų akcijų verte. Pareiškėjas kreipėsi į Turto vertinimo priežiūros tarnybą (toliau - Tarnyba), kuri atliko UAB „C1“ vertinimo ataskaitos analizę ir 2017-04-21 priėmė patikrinimo išvadą Nr. GT3-46, kurioje konstatavo, jog ataskaita neatitinka žemiau nurodytų Įstatymo ir Turto ir verslo vertinimo metodikos, patvirtintos LR finansų ministro 2012-04-27 įsakymu Nr. 1K-159 „Dėl turto ir verslo vertinimo metodikos patvirtinimo“ reikalavimų.

Pagal Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo 23 str., turto arba verslo vertinimo ataskaita laikoma teisinga, kol priežiūros įstaiga (Tarnyba) nėra nustačiusi jos neatitikties TVVPĮ 22 str. nustatytiems reikalavimams ir (arba) kol ji nėra nuginčyta teisme. Norminiuose aktuose nurodytiems asmenims pasinaudojus teise kreiptis dėl turto vertinimo ataskaitos teisingumo įvertinimo, turto vertinimo ataskaitų atitikimą norminių aktų reikalavimams vertina speciali institucija - Tarnyba. Tarnybai nustačius, jog turto vertinimo ataskaita neatitinka TVVPĮ reikalavimų, konstatuojama, jog surašant turto vertinimo ataskaitą buvo pažeisti imperatyvūs teisės aktų reikalavimai, keliami turto vertinimui atlikti ir ataskaitai surašyti. Tarnybos (turinčios išimtinę kompetenciją vertinti turto vertinimo ataskaitas) priimti sprendimai, kuriuose yra konstatuojamas turto vertinimo ataskaitų neatitikimas norminių aktų reikalavimams, nesant duomenų apie tokio pobūdžio sprendimų nuginčijimą, paneigia galimybę remtis šiais dokumentais kaip patikimais įrodymais, pagrindžiančiais vertinamo turto vertę (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2016-03-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. el-3210-815/2016).

Tarnyba 2017-04-21 patikrinimo išvada Nr. GT3-46 konstatavo, jog UAB „C1“ vardu parengta verslo vertinimo ataskaita neatitinka nurodytų vertinimo metodikos, patvirtintos LR finansų ministro 2012-04-27 įsakymu Nr. 1K-159 „Dėl turto ir verslo vertinimo metodikos patvirtinimo“ reikalavimų, darytina pagrįsta išvada, kad nėra pagrindo šiais įrodymais remtis ginčo byloje. UAB „C1“ vertinimo ataskaita buvo pripažinta netinkamu įrodymu, todėl laikoma, kad Inspekcija nepagrindė, jog UAB „L1“ akcijų pardavimo kaina, atitinkanti tikrąją rinkos kainą yra 1588288 Lt, t. y. 50,92 Lt už vieną akciją. Pareiškėjo duomenimis šiuo metu UAB „L1“ akcijos (19100 vnt.) buvo parduotos už 24,61 Eur (84,97 Lt) už vieną paprastąją vardinę akciją (PVA), todėl tai patvirtina, jog mokesčių mokėtojų perleistų akcijų kaina, įvertinus perleidžiamo akcijų paketo dydį, tuo metu atitiko tikrąją rinkos vertę.

Aplinkybė, jog kiti fiziniai asmenys dar 2012 metais perleido savo akcijas už mažesnę kainą, neleidžia daryti išvados, jog mokesčių mokėtojams priklausančių vertybinių popierių perleidimo

kaina yra nepagrįsta. Kiti fiziniai asmenys perleido itin mažą kiekį akcijų (nuo 0,07 iki 0,69 proc), kurios neturi jokios įtakos Bendrovės valdyme, nelemia priimamų sprendimų, todėl jų vertė akivaizdžiai mažesnė. Mokesčių mokėtojai perleido 45,74 proc. balsavimo teisių suteikiančių akcijų. Inspekcijos patikrinimo metu surinkti įrodymai nepaneigia to, kad UAB „L1“ akcijų pirkimo-pardavimo kaina atitiko rinkos kainą, todėl šiuo pagrindu mokesčių administratoriaus sprendimas, Pareiškėjo teigimu, yra naikintinas.

*Dėl sandorio kainos nustatymo.* Pareiškėjas nurodo, jog andorio kaina buvo nustatyta įvertinus Bendrovės finansinę būklę, veiklos rezultatus, gautinas pajamas, turimą turtą, buhalterinę vertę ir kitas svarbias aplinkybes. Pagal 2013-09-30 balansą įmonės turtas sudarė 9682427 Lt, o turimi įsipareigojimai – 4 374 420 Lt. Taigi, skaičiuojant parduotų akcijų dalies kainą buvo vertinta aplinkybė, jog parduodamos akcijos suteikia balsavimo teisę ir sudaro 45,74 proc. paprastųjų akcijų paketo dalį. Dėl šių priežasčių paskaičiuota 31 193 vnt. akcijų buhalterinė vertė sudaro 2427882,40 Lt (5308007 Lt (9682427-4374420)\*45,74 proc.).

Nustatant akcijų vertę buvo įvertinta aplinkybė, jog 2013 m. balandžio 26 d. UAB „L1“ sudarė ilgalaikę sutartį su Italijos kompanija O, pagal kurią UAB „L1“ įsipareigojo atlikti atitinkamus darbus, nuomoti įrankius, o užsakovas mokėti sutartyje nustatytus įkainius. Vien šios sutarties pagrindu per laikotarpį nuo 2013 m. liepos 22 d. iki 2015 m. sausio 30 d. buvo išrašyta sąskaitų-faktūrų už 3212344 Eur, kurios yra apmokėtos. Taigi, akcijų perleidimo metu šalims buvo žinoma apie šį sandorį, todėl, įvertinus dideles (3 mln. Eur) gaunamas pajamas, buvo nustatyta ir didesnė akcijų pardavimo kaina.

Nustatant akcijų vertę taip pat įvertintos ir UAB „L1“ valdomos saulės jėgainės kaip turimas ir kaip pajamas generuojantis turtas. Nurodo, jog UAB „L1“ 2013-02-18 pastatė saulės fotovoltinių modulių sistemą, esančią (duomenys neskelbtini), 2013-05-24 – (duomenys neskelbtini), bei 2013-05-16 – (duomenys neskelbtini). UAB „L1“ gavo leidimus gaminti elektros energiją, kas taip pat šalių buvo įvertinta nustatant akcijų pardavimo kainą. Pareiškėjas nurodo, jog per laikotarpį nuo 2013-02-18 iki akcijų pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo (per pusmetį) įmonė gavo 15 811,23 Eur pajamų už pagamintą elektros energiją.

Pareiškėjas pažymi, jog UAB „L1“ yra specifinė Bendrovė, turinti šias licencijas ir tarptautinius sertifikatus: PED 97/23/EC EN 10204:2004; SPSC Kvalifikacijos Atestatas Nr.1000: ISO 9001:2008; EN ISO 14001:2004; BS OHSAS 18001:2007; EN ISO 3834-2:2005; EN ISO 1090-2:2008; LR valstybinės energetikos inspekcijos išduotus atestatus: VEI Nr. GD-0057; VEI Nr. N-0043; VEI Nr. SND-0091; VEI Nr. T-0213. Įmonė yra savo veiklos srities lyderė, turinti pagal LST EN ISO/IEC 17025:2005 standartą akredituota defektoskopijos laboratoriją, kurioje atliekama radiografinė suvirintų sujungimų kontrolė, magnetinė, ultragarsinė metalo ir suvirintų sujungimų kontrolė ir kiti itin specifiniai darbai. Šios aplinkybės taip pat buvo įvertintos šalims nustatant akcijų pardavimo kainą.

Vertinant akcijų buhalterinę vertę, taip pat papildomai įvertinus faktus, jog įmonė sudarė ilgalaikę 3 mln. Eur vertės darbų užsakymo sutartį su Italijos kompanija O, valdo tris saulės jėgaines, kurios generuoja papildomus pajamų srautus, buhalterinei 2,43 mln. Lt akcijų vertei buvo taikyta teisinga ir praktikoje protinga laikytina 25 proc. kainos dydžio paklaida (akcentuotina, jog tokio dydžio paklaidą kaip pagrįstą pripažino ir mokesčių administratorius, įvertinęs kitų akcijų (AB „K2“ bei UAB „O1“ pardavimo kainas), kas lėmė, jog akcijų perleidimo sandorio kaina buvo nustatyta 3119300 Lt.

Aplinkybę, jog mokesčių mokėtojai akcijų perleidimo sandoriu nesiekė gauti neapmokestinamųjų pajamų patvirtina ir jų konkludentiniai veiksmai sudarant kitus akcijų perleidimo sandorius. Iš šių aplinkybių matyti, jog mokesčių mokėtojų veiksmuose nėra tapataus neteisėto elgesio grandinės. Mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, jog mokesčių mokėtojai sudarė ir kitų akcijų, o toks akcijų paketas pripažintinas blokuojančiu, kas stipriai lemia ir tokio paketo kainą. Dėl to yra visiškai nepagrįsta lyginti kelių akcijų ir blokuojančio akcijų paketo pardavimo kainų, ką neteisėtai daro mokesčių administratorius.

Pareiškėjas pažymi, jog pajamas, gautas už parduotus vertybinius popierius mokesčių mokėtojai pagrįstai priskyrė neapmokestinamoms pajamoms, nes vertybinius popierius įsigijo dar iki 1999-01-01, todėl pagal GPM 17 str. 1 d. 29 p. nuostatas jos priskiriamos neapmokestinamoms

pajamos. Apibendrinęs tai, kas išdėstyta, Pareiškėjas daro išvadą, jog subjektyvus mokesčių administratoriaus gautų pajamų vertinimas ir traktavimas negali lemti pareigos mokėti GPM nuo pajamų, kurias įstatymas aiškiai laiko neapmokestinamomis. Be to, mokesčių administratorius, nepagrįsdamas MAĮ 70 str. nuostatų taikymo, neturi teisės skaičiuoti mokesčių pagal jo vertinimą, tuo labiau, grįsti mokesčių skaičiavimą verslo vertinimo ataskaita, neatitinkančia teisės aktuose įtvirtintų imperatyviųjų reikalavimų.

**3. Dėl skirtų baudų ir apskaičiuotų delspinigių.** Pareiškėjo nuomone, nesant mokesčių pažeidimų, nėra pagrindo apskaičiuoti delspinigių ir skirti baudas. Pareiškėjas pažymi, jog net ir tuo atveju, jeigu Komisija pripažintų skundžiamą Inspekcijos sprendimą teisėtu, baudos neturi būti skiriamos ir delspinigiai neturi būti skaičiuojami, nes mokesčių mokėtoju papildomi mokesčiai apskaičiuoti dėl skirtingo mokesčių administratoriaus faktinių aplinkybių vertinimo ir suvokimo. Pareiškėjas neslėpė faktų apie jo sudarytus sandorius, iš jų gautas pajamas tinkamai ir laiku deklaravo, todėl vien todėl, kad mokesčių administratorius sandorius patikrino praėjus 7 metams po jų sudarymo, o mokesstinis patikrinimas dėl neaiškių priežasčių ir, tikėtina, sąmoningo tyrimo vilkinimo, truko du metus, Pareiškėjas neturi pareigos mokėti delspinigių už daugiau kaip 7 metų laikotarpį, o taip pat mokėti ir neprotingai didelių baudų, nes tai reikštų neadekvatų ir neprotingą nubaudimą nesant Pareiškėjo kaltės.

Argumentuojant skirtinos baudos dydį sprendime nurodoma, jog patikrinimo metu Pareiškėjas tik iš dalies bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, tačiau ši teiginį paneigia patikrinimo akte nustatytos aplinkybės dėl tinkamo Pareiškėjo bendradarbiavimo. Inspekcija visiškai nepagrįstai konstatuoja, jog ginčo byloje egzistuoja sunkinančios Pareiškėjų padėtį aplinkybės, tačiau Pareiškėjas savo veiksmais nepadarė mokesčių pažeidimų ir nepadarė žalos valstybei, todėl neegzistuoja jo padėtį sunkinančios aplinkybės.

Pirmiau nurodytų motyvų pagrindu Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2017-03-28 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0628-111, kuriuo patvirtintas patikrinimo aktas Nr. FR0680-738, dėl 39 707,77 Eur GPM, 1 398,58 Eur PSD įmokų; 13 606 Eur GPM delspinigių, 1 032 PSD įmokų delspinigių, 11912 Eur GPM baudos bei 420 Eur PSD įmokos baudos apskaičiavimo.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas yra tenkintinas: Inspekcijos sprendimas dalyje taikant MAĮ 69 str. nuostatas papildomai apskaičiuoto GPM, PSD įmokų ir su jais susijusių sumų nuo Pareiškėjui 2009–2013 m. išmokėtų palūkanų pajamų yra naikintinas, likusioje dalyje – dėl pajamų, gautų pardavus UAB „L1“ vertybinius popierius didesne nei jų tikroji rinkos kaina, apmokestinimo yra naikintinas ir perduodamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pareiškėjui neginčijant Inspekcijos sprendimo dėl 2011 m. gautų iš likviduojamos įmonės AB „Ž1“ 6280,77 Lt turto vertės padidėjimo pajamų, kurioms netaikoma GPMĮ 17 str. 1 d. 29 punkte nustatyta lengvata, nes vertybiniai popieriai laikomi parduotais pagal GPMĮ 11 str. nuostatas, apmokestinimo Komisija plačiau šiuo klausimu nepasisako.

Ginčas tarp šalių vyksta: 1) dėl Pareiškėjui taikant MAĮ 69 str. nuostatas papildomai apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų bei su jais susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus aplinkybes, kad Pareiškėjas, sudarydamas sandorius su UAB „N1“ (skolindamas šiam ūkio subjektui pinigines lėšas, už kurias UAB „N1“ apmokėjo už iš Pareiškėjo įsigytą nekilnojamąjį turtą, už suteiktas paskolas gaudamas palūkanas) ir būdamas UAB „N1“ atžvilgiu ją kontroliuojantis asmuo, siekė gauti mokesstinės naudos, t. y. gauti GPM neapmokestinamas palūkanų pajamas; 2) dėl Pareiškėjui taikant MAĮ 70 str. 1 dalies ir GPMĮ 15 str. nuostatas papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų nuo turto vertės padidėjimo pajamų, gautų iš susijusio asmens – VO „V2“ už UAB „L1“ akcijų pardavimą, dalies viršijančios šių akcijų tikrąją rinkos kainą, apmokestinimo; 3) dėl baudų ir delspinigių dydžio.

### **1. Dėl GPM apskaičiavimo nuo palūkanų pajamų pagrįstumo taikant MAĮ 69 str. nuostatas**

Byloje nustatyta, jog UAB „N1“ įregistruota 1999-09-09 adresu: (duomenys neskelbtini). Tikrinamuoju 2009–2013 m. laikotarpiu, Pareiškėjas su sutuoktine valdė 81 proc. bendrovės akcijų, t. y. pagal GPMĮ 2 str. 19 d. nuostatas Pareiškėjas ir UAB „N1“ laikomi susijusiais asmenimis. UAB

„N1“ veikla – nuosavo ir nuomojamo turto nuoma / subnuoma ir eksploatavimas. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2008-12-24 sutartimi Nr. JS-8148 pardavė UAB „N1“ nekilnojamąjį turtą – Sandėlį, esantį (duomenys neskelbtini), už 2,3 mln. Lt ir 2010-09-10 sutartimi Nr. JS-7787 Žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), už 1 mln. Lt. Sandėlis ir Žemės sklypas buvo parduoti rinkos kainomis (atlikti nepriklausomi vertinimai) ir mokesčių administratorius jų neginčija. Ginčui aktualiu laikotarpiu pagal galiojusias GPMĮ 17 str. 1 dalies 21 punkto nuostatas Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautos minėto nekilnojamojo turto vertės padidėjimo pajamos priskirtos GPM neapmokestinamoms pajamoms ir ginčo tarp šalių dėl to nėra.

Pareiškėjas neginčija aplinkybės, jog UAB „N1“ neturėjo lėšų atsiskaityti už įsigytą ginčo turtą – Sandėlį ir Žemės sklypą, todėl Pareiškėjas su UAB „N1“ pasirašė tris paskolų sutartis bendrai 3 mln. Lt sumai: dvi 2008-12-31, iš jų vieną – 1,1 mln. Lt sumai (paskola suteikta iki 2010-12-31, paskolai nustatytos metinės palūkanos 8 proc., vėliau 4,7 proc. ir 5 proc.), antrą – 0,9 mln. Lt (paskolos suteikimo sąlygos tokios pat kaip ir pirmosios paskolos) ir 2010-12-15 pasirašė trečią paskolos sutartį 1 mln. Lt sumai, kurioje numatytos 5 proc. metinės palūkanos.

Ginčo tarp šalių dėl metinių palūkanų normų atitikimo tikrajai rinkos kainai nėra.

UAB „N1“ pirmąją paskolą gražino 2010–2011 m., antrąją – 2010 m., trečiąją gražino 2012–2013 m. Paskolos buvo gražinamos dalimis pagal kasos išlaidų orderius ir banko pavedimais, pajamų šaltiniai – banko kredito linija (overdraftas) ir bendrovės gautos pagrindinės veiklos (NT nuoma) pajamos.

UAB „N1“ Pareiškėjui už pirmąją 1,1 mln. Lt paskolą apskaičiavo ir išmokėjo 137583,67 Lt palūkanų (2009 m. – 88330 Lt, 2010 m. – 49253,67 Lt), už antrąją 0,9 mln. Lt paskolą – 94704,26 Lt palūkanų (2009 m. – 72270 Lt, 2010 m. – 22434,26 Lt) ir už trečiąją 1 mln. Lt paskolą – 114133,84 Lt (2010 m. – 2240 Lt, 2011 m. išmokėjo 49000 Lt, 2012 m. – 51863 Lt, 2013 m. – 13270,84 Lt). Iš viso už Pareiškėjo suteiktas ginčo paskolas Pareiškėjui išmokėjo 346421,77 Lt GPM neapmokestintų palūkanų pajamų, kurios abiems sutuoktiniams mokesčių administratorius padalijo per pusę, t. y. po 173210,89 Lt pajamų. Ginčo tarp šalių dėl pajamų dalijimo sutuoktiniams per pusę nėra.

Mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėjas, žinodamas, kad jo kontroliuojama bendrovė neturi nuosavų lėšų atsiskaityti už įsigytą iš Pareiškėjo ginčo turtą (Sandėlį ir Žemės sklypą) jį jai sąmoningai pardavė ir skolinams įsipareigojimams padengti sudarė minėtas tris ginčo paskolų sutartis. Šių sandorių vienintelis tikslas – mokestinės naudos gavimas, t. y. Pareiškėjas siekė sukurti formalius paskolinius santykius ir iš susijusio asmens palūkanų forma gauti GPM neapmokestinamas pajamas. Mokesčių administratorius savo išvadą, kad Pareiškėjas su sutuoktine minėtais sandoriais siekė mokestinės naudos grindžia aplinkybėmis, jog: (1) Pareiškėjas, valdantis 81 proc. UAB „N1“ akcijų, galėjo daryti reikšmingą įtaką bendrovės sprendimams; (2) sandorių galiojimo metu sandorių šalys gavo akivaizdžią mokestinę naudą (UAB „N1“ palūkanų sąnaudas apskaitė leidžiamuose atskaitymuose, o Pareiškėjui prievolė mokėti GPM nuo gautų palūkanų neatsirado); (3) UAB „N1“ valdybos nariai negalėjo tinkamai pagrįsti, kodėl jie iš Pareiškėjo pirko ginčo turtą ir iš jo skolinosi pinigus ginčo turtui apmokėti; (4) Pareiškėjas nepagrindė, jog ginčo sandoriais buvo siekiama išimtinai ekonominių ir verslo tikslų; (5–7) Paskolų sutartys buvo sudarytos anksčiau, nei suėjo terminai apmokėti už įsigytą ginčo turtą, jose nėra numatytos sankcijos už sutartinių įsipareigojimų nevykdymą, nėra paskolų gražinimo grafikų ir kt.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos išvadomis, teigia, jog bendrovėms skolintis pinigus iš akcininkų yra įprasta verslo praktika, parduotas ginčo turtas buvo naudojamas (Sandėlis) ir bus naudojamas (Žemės sklypas) UAB „N1“ pajamoms uždirbti (iš NT nuomos ir mažaukščių namų statybos / padalintų sklypų pardavimo); iki Sandėlio įsigijimo nuosavybėn UAB „N1“ jį nuomavo iš Pareiškėjo ir patyrė didesnes nuomos sąnaudas nei palūkanų sąnaudas Pareiškėjui perleidus turtą ir jo apmokėjimui sudarius paskolų sutartis; vėlesnio Sandėlio pardavimo mažesnę, nei įsigijimo, kainą įtakojo pasikeitusios ekonominės sąlygos (ekonominės krizės padariniai); UAB „N1“ paskolas gražino dalimis, t. y. siekė kuo greičiau jas gražinti, buvo mažinamos palūkanų normos, t. y. nebuvo siekiama kuo daugiau išmokėti palūkanų; UAB „N1“ paskolų sutartis sudarydavo ir su kitais asmenimis, ne tik su Pareiškėju; Pareiškėjas 2010 m. pagal 4 paskolų sutartis paskolino bendrovei dar 1,08 mln. Lt, bet jos mokesčių administratoriaus nebuvo vertinamos kaip siekimas gauti mokestinės naudos; ginčo paskolos buvo gražintos anksčiau nei buvo suėję jų gražinimo terminai, o

sutartyse nenumatytos sankcijos už sutartinių įsipareigojimų nevykdymą ar paskolų grąžinimo grafikų nebuvimas, tai nėra tie rodikliai, iš kurių būtų galima spręsti apie sandorių tarp šalių dirbtinumą. Apibedrines Pareiškėjas akcentuoja, jog jo atžvilgiu MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos taikytos nepagrįstai.

Komisija pažymi, jog faktinės bylos aplinkybės, Inspekcijos motyvai ir Pareiškėjo skundo argumentai yra išsamiai aprašyti šio Sprendimo konstatuojančioje dalyje, todėl Komisija nemato pagrindo jų atkartoti ir pasisakys dėl esminių Pareiškėjo skundo motyvų.

*MAĮ 69 str. 1 dalyje* nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinės naudos, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťį, 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 mokesťį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

LVAT jurisprudencijoje, aiškinant šią teisės normą, pažymėta, kad joje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokesstinės naudos ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintos mokesstinės naudos). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtos mokesstinės naudos. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamos mokesstinės naudos (*LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007; 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A556-250/2008; 2015-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A267-442/2015; 2015-07-02 nutartis adm. byloje Nr. A1239-556/2015; 2016-06-06 nutartis adm. byloje Nr. A-581-602/2016*).

Aiškinant *MAĮ 69 str. 1 dalies* nuostatas taip pat pažymėtina, kad šia teisės norma yra detalizuojamas turinio viršenybės prieš formą principas, kurio veikimas pasireiškia tuo, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (*MAĮ 10 str.*).

Pažymėtina, kad įstatymai neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį sandorių sudarymo, atitinkamos veiklos vykdymo ar finansavimo būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. 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, todėl mokesčių mokėtojo naudojimasis mokesčine lengvata ar neapmokestinimo sąlygomis pats savaime nesudaro pagrindo konstatuoti mokesčinį piktnaudžiavimą.

Ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusio *GPMĮ 17 str.*, nustatančio GPM lengvatas, t. y. mokesčių mokėtojo teisę nemokėti GPM nuo tam tikrų gaunamų pajamų, *1 d. 19 punktas* (2009-07-22 įstatymo Nr. XI-385 redakcija, galiojanti nuo 2009-08-04, ir 2009-12-09 įstatymo Nr. XI-541 redakcija, galiojanti nuo 2009-12-28, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 m. ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas) nustatė, jog neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos palūkanos, gautos už suteiktas paskolas (išskyrus paskolas, kurias vieneto dalyvis suteikia vienetai arba gyventojas suteikia asmeniui, susijusiam su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, jeigu už šias paskolas vienetas arba asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, vieneto dalyviui arba gyventojui moka palūkanas, viršijančias tikrąją rinkos kainą), jeigu paskolos bus pradėtos grąžinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos.

Komisija, įvertinusi mokesčinėje byloje surinktus duomenis, konstatuoja, kad mokesčių administratorius nepagrindė savo pozicijos dėl to, kad Pareiškėjo ir UAB „N1“ (kurios akcininku jis

buvo) sudarytais sandoriais buvo siekiama ne įprastinių paskolos, turto perleidimo (pirkimo–pardavimo) sandoriams būdingų tikslų, o išimtinai mokesstinės naudos, tai yra, kad ūkinės operacijos, kurių pagrindu Pareiškėjui buvo išmokėtos palūkanos, ginčo atveju buvo vykdytos dirbtinai. Ginčo byloje nustatyta (dėl šių aplinkybių prieštaravimų nepareiškė ir mokesčių administratorius), kad UAB „N1“ realiai įsigijo nekilnojamąjį turtą (Sandėlių ir Žemės sklypą), Sandėlių iki perleidimo Pareiškėjas nuomavo UAB „N1“, kuri jį naudojo savo ekonominėje veikloje (pajamoms iš nuomos uždirbti). Šio turto įsigijimas buvo finansuojamas skolintomis lėšomis, sandoriai buvo sudaryti tarp UAB „N1“ ir jos akcininko (Pareiškėjo), kuris sandoriuose su UAB „N1“ veikė kaip savarankiškas fizinis asmuo, įgyvendinantis savo nekilnojamojo turto nuosavybės teises, taip pat teisę disponuoti savo turimomis lėšomis, kurios buvo paskolintos bendrovei.

Vertinant sudarytus sandorius pagal mokesčių teisės aktų reikalavimus, paminėtina, kad mokesčių teisės aktai neriboja sandorių sudarymo tarp asmenų, kurie pagal mokesčių teisės aktus yra laikomi susijusiais, kontroliuojančiais (ginčo atveju būtent tokiais asmenimis buvo pripažinti Pareiškėjas ir jo sutuoktinė), asocijuotais asmenimis. Šių asmenų sudaromiems sandoriams keliami sandorių atitikimo tikrajai rinkos kainai reikalavimai (*GPMĮ 15 str.*), taip pat bendras *MAĮ 10 str.* įtvirtintas reikalavimas, kad sudarytų sandorių turinys atitiktų jų formą, o sandoriai nebūtų sudaryti dirbtinai siekiant sukurti mokesstinio pranašumo sąlygas. Kaip jau paminėta, ginčo atveju, mokesčių administratorius pripažįsta turto pardavimo sandorius kaip realiai sudarytus, o paskolos sutarčių palūkanas atitinkančias rinkos kainą. Susipažinus su ginčo sprendimo turiniu, matyti, jog Inspekcija sandorių dirbtinumą iš dalies sieja su tuo, jog įstatymų leidėjo valia nuo 2014 metų prie neapmokestinamų pajamų nebepriskiriamos palūkanų pajamos. Pasisakydama dėl šios aplinkybės ginčo byloje, Komisija laikosi pozicijos, jog tai, kad įstatymo leidėjas, teikdamas aptariamą įstatymo projektą, priėmė sprendimą atsisakyti palūkanų pajamų neapmokestinimo, savaiame nepagrindžia ginčo sandorių dirbtinumo, priešingai įrodo tai, kad aktualiuoju laikotarpiu palūkanų pajamoms, išmokamoms po 366 dienų, buvo nustatytos neapmokestinimo sąlygos, nors tokias neapmokestinimo sąlygas ir atitinkamą mokesčių mokėtojų taikomą praktiką įstatymų leidėjas, teikdamas įstatymo projektą, vertina kaip ydingą ir siekia iki tol nustatyto ir buvusio teisinio reglamentavimo atsisakyti. Paminėtina ir tai, jog norminiai aktai neįpareigoja ūkio subjekto akcininkų pasirinkti konkrečią bendrovės finansavimo formą: suteikti paskolą ar investuoti į įstatinį kapitalą. *Akcinių bendrovių įstatymo 15 str. 1 d. 5 punktas* nustato, kad akcininkas turi teisę įstatymų nustatytais būdais skolinti bendrovei, tačiau bendrovė, skolindamasi iš savo akcininkų, neturi teisės įkeisti akcininkams savo turto. Bendrovei skolinantis iš akcininko, palūkanos negali viršyti paskolos davėjo gyvenamojoje ar verslo vietoje esančių komercinių bankų vidutinės palūkanų normos, galiojusios paskolos sutarties sudarymo momentu. Ginčo atveju Pareiškėjas su UAB „N1“ pasirinko leistiną ūkio subjekto finansavimo būdą, suteikdamas paskolas, už kurias buvo įsigytas bendrovės veikloje naudojamas turtas. Aplinkybės, kad sandoriai buvo sudaryti tarp UAB „N1“ ir ją kontroliuojančio asmens, nesudaro pagrindo šių sandorių vertinti kaip dirbtinių, nes esminės sandorių sąlygos atitiko rinkos sąlygas, o vertinant šią situaciją kitaip, mokesčių mokėtojas, kurio veikla būtų finansuojama akcininko skolintomis lėšomis, atsidurtų nelygiavertėje padėtyje lyginant su ūkio subjektais, kurie yra finansuojami kitų ūkio subjektų (finansų įstaigų lėšomis). Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, taip pat Pareiškėjo skunde nurodytus motyvus, kuriais Pareiškėjas grindžia sandorių sudarymo aplinkybes (siekiu veiklą vykdyti per uždarają akcinę bendrovę, siekiu atskirti veiklos rūšis ir pan.), konstatuotina, kad mokesčių administratorius nepagrindė aplinkybių, jog sudarytų sandorių vienintelis tikslas buvo mokesstinio pranašumo įgijimas, todėl esant *GPMĮ* nustatytoms palūkanų neapmokestinimo sąlygoms, mokesčių administratorius nepagrįstai Pareiškėjui išmokėtas palūkanas apmokestino 15 proc. *GPM* tarifu. Todėl Pareiškėjo skundas šioje ginčo dalyje yra tenkintinas.

Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, Inspekcijos sprendimo dalis dėl nurodymo sumokėti už 2009–2013 metus *GPM*, apskaičiuotą nuo Pareiškėjui tenkančios 173210,89 Lt palūkanų sumos, su juo susijusią baudą ir delspinigius naikintina.

**2. Dėl Pareiškėjo gautų pajamų už UAB „L1“ vertybinių popierių pardavimą didesne kaina nei jų tikroji rinkos kaina apmokestinimo *GPM* taikant *MAĮ 70 str.* nuostatas**

Byloje nustatyta, jog VO „V2“ įregistruota 1998-08-12 adresu: (duomenys neskelbtini), steigėjai: Pareiškėjas, A. V., Z. S., J. U., registruota veikla – pramoginė, nuo 2011-07-25 valdybos pirmininku 4 metų kadencijai išrinktas Pareiškėjas. VO „V2“ nariais taip pat buvo UAB „N1“, AB „K2“, AB „V1“ ir kt. (VO „V2“ 2015-08-20 operatyvaus patikrinimo ataskaita).

VO „V2“ valdybos nariai J. U., Z. S., I. T. ir D. B., dalyvavę 2013-11-08 valdybos posėdyje, nutarė iš Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pirkti 31193 vnt. UAB „L1“ paprastųjų vardinių akcijų (toliau – PVA) už 3119300 Lt. Pagal 2013-11-13 vertybinių popierių pirkimo – pardavimo sutartį Pareiškėjas su sutuoktine pardavė, o VO „V2“ įsigijo 31193 vnt. PVA (35 proc.) 30 Lt nominalios vertės UAB „L1“ akcijas už 3119300 Lt, vienos PVA pardavimo kaina – 100 Lt. VO „V2“ įsipareigojo už įsigytas UAB „L1“ PVA sumokėti iki 2013-12-31.

VO „V2“ su Pareiškėju ir jo sutuoktine atsiskaitė: 1385194 Lt įsiskolinimui už akcijas 2013-12-16 pasirašytas susitarimas dėl tarpusavio įsipareigojimų įskaitymo, 142824 Lt – 2013-12-12 pasirašytas tarpusavio skolų užskaitymo aktas, 1188800 Lt – pervesti į Pareiškėjo banko sąskaitą. 2482 Lt – išmokėti grynaisiais pinigais ir 400000 Lt sumai pasirašyta paskolos sutartis (grąžinimo terminas – 2018-12-31).

Pareiškėjas su sutuoktine UAB „L1“ akcininkais tapo 1994 m. reorganizuojant Valstybinę įmonę „L“ į UAB „L1“ bei įsigydami 32544 vnt. PVA ir 8045 vnt. privilegijuotų vardinių akcijų (toliau – PrVA). Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2000–2003 metais iš fizinių asmenų įsigijo 2153 vnt. UAB „L1“ PVA ir 1107 vnt. PrVA. Nuo 2004-11-20 iki 2013-10-17 (pagal 2013-10-17 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas ir jo sutuoktinė perleido 7649 vnt. PrVA) Pareiškėjas ir sutuoktinė valdė 49 proc. UAB „L1“ akcijų, t. y. 34697 vnt. PVA ir 9152 vnt. PrVA. Iki UAB „L1“ 31193 vnt. PVA pardavimo VO „V2“, t. y. iki 2013-11-13, Pareiškėjas su sutuoktine valdė 34697 vnt. PVA ir 1503 PrVA, iš viso 36200 vnt. PVA ir PrVA, kas sudarė 40,7 proc. visų UAB „L1“ akcijų. Nuo 2014 m. Pareiškėjas ir N. M. valdė 5,6 proc. UAB „L1“ akcijų, t. y. 3504 vnt. PVA ir 1503 vnt. PrVA.

*GPMĮ 17 str. 1 d. 29 p.* nustatyta, jog pajamos už parduotus ar kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, įsigytus iki 1999-01-01, priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms. Vadovaudamasis šia įstatymo nuostata Pareiškėjas gautas pajamas iš UAB „L1“ akcijų pardavimo priskyrė GPM neapmokestinamoms pajamoms.

Mokesčių administratoriui kilo abejonės dėl UAB „L1“ 31193 vnt. PVA pardavimo kainos atitikimo tikrajai rinkos kainai, nes pagal UAB „L1“ balansus nustatyta, jog 2013-12-31 UAB „L1“ 31193 vnt. PVA paketo (toliau tekste – ginčo PVA paketas) buhalterinė vertė buvo 1748991,51 Lt, 2013-09-30 – 1861598 Lt, o jis parduotas už 3119300 Lt, t. y. žymiai brangiau. Taip pat nustatyta, jog kiti fiziniai asmenys 2011–2013 m. šios bendrovės akcijas pardavė už ženkliai mažesnes kainas (nuo 2 iki 5 Lt už 1 vnt. PVA) nei Pareiškėjas su sutuoktine (100 Lt už 1 vnt. PVA). Remdamasis tuo, kad ginčo akcijų paketo pardavimo sandoris buvo sudarytas tarp susijusių asmenų (Pareiškėjas yra VO „V2“ steigėjas ir pirmininkas) bei, kaip nurodo Inspekcija, iki ginčo sandorio sudarymo valdė 49 proc. UAB „L1“ akcijų ir galėjo daryti įtaką priimant asmenine nauda grįstą sprendimą, todėl mokesčio patikrinimo metu buvo užsakytas ginčo PVA paketo vertinimas jų pardavimo dienai (2013-11-13), kurį atliko UAB „C1“. 2016-04-04 Verslo vertinimo ataskaitoje Nr. 15-V04-04 dėl vertinamo turto retrospektyvinės rinkos vertės nurodyta, kad UAB „L1“ 31193 vnt. PVA rinkos vertė, taikant pajamų metodą, 2013-11-13 lygi 460000 Eur arba 1588288 Lt. Mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautas pajamų skirtumas tarp ginčo PVA paketo pardavimo kainos ir jo rinkos vertės (3119300 Lt - 1588288 Lt = 1531012 Lt) yra Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautos kitos (GPM apmokestinamos) pajamos, kurios sutuoktiniams dalijamos lygiomis dalimis po 765506 Lt (1531012 Lt/2) ir, taikydamas 15 proc. GPM tarifą, apskaičiavo papildomai mokėtiną GPM už 2013 m.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Inspekcija ginčijamu sprendimu patikslino teisinį pagrindą, kuriuo galėjo vadovautis mokesčių administratorius apskaičiuodamas GPM prievolę nuo mokesčio bazės (skirtumo tarp ginčo akcijų paketo pardavimo kainos ir jo tikrosios rinkos vertės), t. y. galėjo GPM prievolę apskaičiuoti tiesioginiu būdu taikydamas *GPMĮ 15 str.* nuostatas, tačiau sutiko, jog nagrinėjamu atveju Pareiškėjui pagrįstai GPM prievolė apskaičiuota taikant *MAĮ 70 str.* nuostatas, t. y. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, konstatuodamas, jog Pareiškėjas *netinkamai*

*bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi.* Inspekcija patvirtino mokesčių administratoriaus papildomai apskaičiuotą GPM prievolę nuo Pareiškėjo 765506 Lt gautų kitų pajamų.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir skunde Komisijai teigia, jog jo atžvilgiu MAĮ 70 str. nuostatos taikytos remiantis tuo, jog mokesčių mokėtojo pateikti paaiškinimai buvo bendro pobūdžio ir nepagrindė sandorių tikslų ir siekių gauti ekonominę naudą, todėl padaryta išvada, jog Pareiškėjas *netinkamai* vykdė bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi pareigą (Taisyklių 4.2 p.), tačiau patikrinimo akte teigiama priešingai, t. y. jog jis bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir teikė patikrinimui reikalingus dokumentus, vadinasi, MAĮ 70 str. nuostatos jo atžvilgiu taikytos nepagrįstai. Mokesčių administratorius apskaičiuotus mokesčius grindžia UAB „C1“ atlikta verslo vertinimo ataskaita ir joje nurodyta parduotų akcijų verte. Pareiškėjas kreipėsi į Turto vertinimo priežiūros tarnybą (toliau - Tarnyba), kuri atliko UAB „C1“ vertinimo ataskaitos analizę ir 2017-04-21 priėmė patikrinimo išvadą Nr. GT3-46, kurioje konstatavo, jog ataskaita neatitinka žemiau nurodytų Įstatymo ir Turto ir verslo vertinimo metodikos, patvirtintos LR finansų ministro 2012-04-27 įsakymu Nr. 1K-159 „Dėl turto ir verslo vertinimo metodikos patvirtinimo“ reikalavimų. Tarnyba 2017-04-21 patikrinimo išvada Nr. GT3-46 konstatavo, jog UAB „C1“ vardu parengta verslo vertinimo ataskaita neatitinka nurodytų vertinimo metodikos, patvirtintos LR finansų ministro 2012-04-27 įsakymu Nr. 1K-159 „Dėl turto ir verslo vertinimo metodikos patvirtinimo“ reikalavimų, todėl darytina išvada, kad nėra pagrindo šiais įrodymais remtis ginčo byloje. UAB „C1“ vertinimo ataskaita buvo pripažinta netinkamu įrodymu, todėl laikoma, kad Inspekcija nepagrindė, jog UAB „L1“ akcijų pardavimo kaina, atitinkanti tikrąją rinkos kainą yra 1588288 Lt, t. y. 50,92 Lt už vieną akciją.

Aplinkybė, jog kiti fiziniai asmenys dar 2012 metais perleido savo akcijas už mažesnę kainą, neleidžia daryti išvados, jog mokesčių mokėtojams priklausantių vertybinių popierių perleidimo kaina yra nepagrįsta. Kiti fiziniai asmenys perleido itin mažą kiekį akcijų (nuo 0,07 iki 0,69 proc), kurios neturi jokios įtakos Bendrovės valdyme, nelemia priimamų sprendimų, todėl jų vertė akivaizdžiai mažesnė, tuo tarpu Pareiškėjas su sutuoktine perleido 45,74 proc. balsavimo teisę suteikiančių akcijų.

Pasisakydamas dėl sandorio kainos nustatymo Pareiškėjas nurodo, jog sandorio kaina buvo nustatyta įvertinus Bendrovės finansinę būklę, veiklos rezultatus, gautinas pajamas, turimą turtą, buhalterinę vertę ir kitas svarbias aplinkybes. Pagal 2013-09-30 balansą įmonės turtas sudarė 9682427 Lt, o turimi įsipareigojimai – 4374420 Lt. Taigi, skaičiuojant parduotų akcijų dalies kainą buvo vertinta aplinkybė, jog parduodamos akcijos suteikia balsavimo teisę ir sudaro 45,74 proc. paprastųjų akcijų paketo dalį. Dėl šių priežasčių paskaičiuota 31 193 vnt. akcijų buhalterinė vertė sudaro 2427882,40 Lt (5 308 007 Lt (9682427 – 4374420)\*45,74 proc.). Vertinant akcijų buhalterinę vertę, taip pat papildomai įvertinus faktus, jog įmonė sudarė ilgalaikę 3 mln. Eur vertės darbų užsakymo sutartį su Italijos kompanija O, valdo tris saulės jėgaines, kurios generuoja papildomus pajamų srautus, buhalterinei 2,43 mln. Lt akcijų vertei buvo taikyta teisinga ir praktikoje protinga laikytina 25 proc. kainos dydžio paklaida (akcentuotina, jog tokio dydžio paklaidą kaip pagrįstą pripažino ir mokesčių administratorius, įvertinęs kitų akcijų (AB „K2“ bei UAB „O1“ pardavimo kainas), kas lėmė, jog akcijų perleidimo sandorio kaina buvo nustatyta 3119300 Lt. Pareiškėjas tvirtina, jog mokesčių administratorius neįvykdė savo prievolės, nustatytos MAĮ 67 str. 1 dalyje, pagrįsti mokesčio mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, todėl Inspekcijos sprendimas šioje dalyje yra naikintinas.

Pažymėtina, jog faktinės bylos aplinkybės, susijusios su ginčo vertybinių popierių perleidimu, jų buhalterinių verčių apskaičiavimu, o taip pat Inspekcijos nagrinėjamoje byloje taikyta teisinė argumentacija, įskaitant MAĮ 70 str. ir GPMĮ 15 str. nuostatų taikymo / netaikymo pagrindimą, yra išsamiai aprašyti ginčijamame sprendime ir šio Sprendimo konstatuojančioje dalyje, todėl Komisija nemato pagrindo jų atkartoti ir pasisakys dėl esminių Pareiškėjo skundo motyvų.

Komisija sutinka su Pareiškėjo argumentu, jog vadovaujantis MAĮ 67 str. 1 dalimi, mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Pažymėtina, kad teisės aktai nenustato dokumentų, kuriais mokesčių administratorius gali grįsti apskaičiuotus mokesčius sąrašo, todėl mokesčių mokėtojui apskaičiuotos mokesčio ir su juo susijusios sumos gali būti grindžiamos įrodymų leistinumą atitinkančiais dokumentais (žr.



2011-05-24 nutartį administracinėje byloje Nr. A442-142/2011).

Iš Inspekcijos sprendimo matyti, jog mokesčių administratorius surinko įrodymus, leidžiančius pagrįstai manyti, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė susijusiam asmeniui – VO „V2“ pardavė UAB „L1“ 31193 vnt. PVA didesne kaina nei jų tikroji rinkos kaina. Mokesčių administratorius nustatė, jog 1 vnt. UAB „L1“ PVA buhalterinė vertė buvo: 2013-12-31 – 56,07 Lt, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė pardavė susijusiam asmeniui 35 proc. (31193 vnt.) UAB „L1“ PVA už 3119300 Lt, 1 vnt. PVA kaina – 100 Lt ir surinko įrodymus, jog UAB „L1“ mažieji akcininkai 2012–2013 m. laikotarpiui VO „V2“ steigėjui ir su Pareiškėju susijusiam asmeniui Z. S. UAB „L1“ PVA pardavimai buvo vykdomi už ženkliai mažesnes sumas, vienos akcijos pardavimo kaina svyravo nuo 2 iki 5 Lt (didžiausias parduotas akcijų paketas – 0,85 proc.). Pažymėtina ir tai, jog pats Pareiškėjas su sutuoktine 2013-10-17 Z. S. pardavė 7649 vnt. (8,6 proc.) PrVA už 489536 Lt (1 akcijos kaina – 64 Lt), o Z. S. pagal 2013-11-18 vertybinių popierių pirkimo–pardavimo sutartį UAB „N1“ perleido 10609 vnt. (12 proc.) PVA už 1060900 Lt (1 akcijos kaina 100 Lt). Kaip jau minėta, pagal UAB „L1“ balansą nustatyta, kad 2013-12-31 UAB „L1“ buhalterinė akcijos vertė buvo 56,07 Lt (8457217 Lt – 3470506 Lt)/88941 vnt. = 56,07 Lt). Inspekcija pažymėjo, jog minėti sandoriai gali būti vertinami kaip palyginamieji taikant *GPMĮ 15 str.* nuostatas, tačiau mokesčių administratorius patikrinimo metu ginčo akcijų paketo rinkos kainos įvertinimui pasinaudojo kitų institucijų duomenimis, t. y. UAB „C1“ atlikta verslo vertinimo ataskaita, kuria ginčo akcijų paketo rinkos kaina įvertinta 1588288 Lt (50,91 Lt už 1 vnt. PVA).

Komisija sutinka su Pareiškėjo argumentu, jog Mokesčių administratorius apskaičiuotus mokesčius grindžia UAB „C1“ atlikta verslo vertinimo ataskaita ir joje nurodyta parduotų akcijų verte, tačiau Tarnybai, kuri atliko UAB „C1“ vertinimo ataskaitos analizę, priėmus 2017-04-21 patikrinimo išvadą Nr. GT3-46, kurioje konstatuota, jog ataskaita neatitinka Turto ir verslo vertinimo metodikos, patvirtintos LR finansų ministro 2012-04-27 įsakymu Nr. 1K-159 „Dėl turto ir verslo vertinimo metodikos patvirtinimo“ reikalavimų, nėra pagrindo šiuo įrodymu remtis ginčo byloje. Konstatuotina, jog mokesčių administratorius nepagrindė, jog UAB „L1“ ginčo akcijų paketo pardavimo kaina, pagal kurią jis perskaičiavo mokėtiną GPM, atitinkanti tikrąją rinkos kainą yra 1588288 Lt, t. y. 50,92 Lt už vieną akciją.

Pasisakydama dėl *MAĮ 70 str. 1 dalies* nuostatų taikymo pagrįstumo nagrinėjamoje byloje, Komisija pažymi, kad LVAT savo praktikoje yra pasisakęs, jog mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokesstinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka (tiesiogiai). Nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokesstinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokesstinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Pastaroji sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokesstinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (*LVAT 2008-07-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A502-1305/2008*). Nagrinėjamu atveju, mokesčių administratorius nepagrindė, kodėl Pareiškėjo GPM prievolės jis negalėjo apskaičiuoti įprastine tvarka (tiesiogiai) taikydamas *GPMĮ 15 str.* nuostatas.

Pagal *GPMĮ 15 str. 2 dalį*, jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei nebūtų tokių sąlygų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Minėtą straipsnį detalizuoja Finansų ministro 2004-04-09 įsakymu Nr. 1K-123 patvirtintos „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ (toliau – Taisyklės). Taisyklių 3 punkte įtvirtinta, kad ištiestosios rankos principas – principas, pagal kurį kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o pelnas, uždirbtas arba pajamos, gautos atlikus kontroliuojamąsias transakcijas, neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris

būtų uždirbtas, atlikus transakciją tikrąja rinkos kaina. Ištistosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamosios transakcijos sąlygų palyginimu su palyginamąja transakcija ar transakcijomis.

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė buvo susiję tiek su UAB „L1“, tiek su VO „V2“. Pagal Taisyklių 6 punkto nuostatas, siekiant nustatyti ištistosios rankos principą atitinkančią kontroliuojamosios transakcijos kainą, turi būti atlikti šie veiksmai: 1) įvertinta kontroliuojamoji transakcija, vadovaujantis Taisyklių 7–13 punktais; 2) vadovaujantis informacija, gauta įvertinus kontroliuojamąją transakciją, palyginimui turi būti parinktos nekontroliuojamosios transakcijos; 3) įvertintos parinktos nekontroliuojamosios transakcijos, vadovaujantis Taisyklių 7–13 punktais; 4) vadovaujantis gauta informacija ir Taisyklių 19–22 punktų nuostatomis, pritaikytas vienas iš šių Taisyklių 19 punkte išvardytų metodų. Atsižvelgiant į tai, pabrėžtina, jog Taisyklių 19 punktas numato, kad nustatant ištistosios rankos principą atitinkančią kainą bei koreguojant ištistosios rankos principo neatitinkančią kainą arba pelną, turi būti naudojamas vienas iš šių kainodaros metodų: palyginamosios nepriklausomos kainos; pardavimo kainos; „kaštai plius“; pelno padalijimo; transakcijos grynosios maržos. Akcentuota, kad pasirinkus metodą (ar metodų kombinaciją), kai lyginama su nekontroliuojamomis transakcijomis, visų pirma turi būti naudojami vidiniai palyginimai (kontroliuojamoji transakcija lyginama su nekontroliuojamąja transakcija, kurios viena iš šalių yra šios kontroliuojamosios transakcijos šalis). Nesant vidinių palyginimų arba siekiant patikrinti rezultatą, pasiektą naudojant vidinius palyginimus, gali būti naudojami išoriniai palyginimai (palyginimas, kai kontroliuojamajai transakcijai palyginti naudojama tarp kitų nei šią kontroliuojamąją transakciją atlikusių asmenų atlikta nekontroliuojamoji transakcija). Iš bylos medžiagos matyti, jog nežiūrint į tai, jog Inspekcijos sprendime teisingai išdėstytos GPMĮ 15 str. ir Taisyklių nuostatos, Inspekcija nepagrindė, kodėl mokesčių administratorius jomis negalėjo vadovautis ir pasirinko ginčo akcijų paketo rinkos kainą nustatyti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, t. y. taikant *MAI 70 str.* nuostatas.

Iš Pareiškėjo skundo matyti, jog jis bando pagrįsti, kad jo su sutuoktine VO „V2“ parduotų UAB „L1“ 31193 vnt. PVA pardavimo kaina – 3119300 Lt atitiko šio akcijų paketo tikrąją rinkos kainą. Pareiškėjas nurodo, jog pagal 2013-09-30 balansą įmonės turtas sudarė 9682427 Lt, o turimi įsipareigojimai – 4374420 Lt. Taigi, skaičiuojant parduotų akcijų dalies kainą buvo vertinta aplinkybė, jog parduodamos akcijos suteikia balsavimo teisę ir sudaro 45,74 proc. paprastųjų akcijų paketo dalį. Dėl šių priežasčių paskaičiuota 31 193 vnt. akcijų buhalterinė vertė sudaro 2427882,40 Lt (5 308 007 Lt (9682427 – 4374420)\*45,74 proc.). Įvertinus faktus, jog įmonė sudarė ilgalaikę 3 mln. Eur vertės darbų užsakymo sutartį su Italijos kompanija O, valdo tris saulės jėgaines, kurios generuoja papildomus pajamų srautus, buhalterinei 2,43 mln. Lt akcijų vertei taikytina 25 proc. kainos dydžio paklaida (akcentuotina, jog tokio dydžio paklaidą kaip pagrįstą pripažino ir mokesčių administratorius, įvertinęs kitų akcijų (AB „K2“ bei UAB „O1“ pardavimo kainas), kas lėmė, jog akcijų perleidimo sandorio kaina buvo nustatyta 3119300 Lt.

Komisija atkreipia Pareiškėjo dėmesį, jog pateiktas UAB „L1“ ginčo akcijų paketo rinkos vertės apskaičiavimas nėra korektiškas. Pareiškėjas neginčija patikrinimo akte ir Inspekcijos sprendime pateiktų ginčo akcijų buhalterinės vertės apskaičiavimų, kurios apskaičiuojamos iš įmonės turto atimant įsipareigojimus, gautą skirtumą dalijant iš UAB „L1“ bendro akcijų skaičiaus – 88941 vnt ir dauginant iš parduotų ginčo akcijų skaičiaus – 31193 vnt. (35, 07 proc.), kuri pagal Pareiškėjo pateiktą UAB „L1“ 2013-09-30 turto ir įsipareigojimų skirtumą būtų 1861601 Lt, o ne 2427882,40 Lt. Taikant Pareiškėjo nurodytą formulę, kai dauginama 45,74 proc. balsavimo teisę suteikiančių akcijų pardavimo, preziumuojama, jog UAB „L1“ privilegijuotos paprastosios vardinės akcijos jokios vertės neturi. Tuo tarpu pats Pareiškėjas su sutuoktine 2013-10-17 Z. S. pardavė 7649 vnt. (8,6 proc.) PrVA už 489536 Lt (1 akcijos kaina – 64 Lt). Pasisakydama dėl 25 proc. kainos dydžio paklaidos, įvertinus aplinkybę, jog parduodamas 45,74 proc. PVA paketas, apskaičiuotas nuo visų UAB „L1“ balsavimo teisę suteikiančių PVA, yra, pasak Pareiškėjo, blokuojantis, Komisija atkreipia Pareiškėjo dėmesį į tai, kad jis nepateikė įrodymų, jog pardavęs ginčo akcijų paketą, jis prarado galimybę kontroliuoti įmonę netiesiogiai per susijusias asmenis – VO „V2“ ir UAB „N1“, kurių steigėjas ir / ar akcininkas jis pats yra. Patikrinimo metu nustatyta, jog pagal UAB „L1“ 2015-01-01 akcininkų registravimo žurnalą bendrovę 2015 m. valdė 53 fiziniai ir 2 juridiniai asmenys. 2015-01-01 pagrindiniai akcininkai buvo: VO „V2“ valdanti 35,07 proc. akcijų (31193 vnt. PVA),

Z. S. valdantis 26,34 proc. akcijų (7287 vnt. PVA ir 16136 vnt. PrVA), UAB „N1“ valdanti 21,48 proc. akcijų (19105 vnt. PVA), Pareiškėjas valdantis 5,63 proc. akcijų (3504 vnt. PVA ir 1503 PrVA). Kitiems bendrovės akcininkams priklausė ne daugiau nei 1 proc. UAB „L1“ akcijų. Apibendrinant tai, kas pirmiau išdėstyta, darytina išvada, jog Pareiškėjo pateikti skaičiavimai ir argumentai nepagrindžia jo teiginio, kad Pareiškėjas su sutuoktine susijusiam asmeniui pardavė ginčo akcijas už kainą, kuri atitiko jų tikrąją rinkos kainą.

Pabrėžtina, kad MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktas numato, jog Mokestinių ginčų komisija gali perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Taikant šią teisės normą, būtina atsižvelgti į MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostatų aiškinimą, suformuluotą LVAT 2008 m. vasario 14 d. nutartyje, priimtoje administracinėje byloje Nr. A-438-163/2008, taip pat šio teismo 2009 m. gegužės 4 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-563/2009. Šiose nutartyse LVAT konstatavo, kad „Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punkte nustatyta elgesio taisyklė, leidžianti Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, yra tinkamai pritaikoma tik tuomet, kai tokiam sprendimui priimti egzistuoja teisinis pagrindas. Paprastai toks pagrindas atsiranda, kai yra nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti nepilnai ištyrus visas reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas ir kt.“ Taigi, kaip yra pažymėjęs LVAT, MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostatų taikymas ir skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, surinkti papildomų įrodymų, iširti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.).

Komisija konstatuoja, jog šioje nagrinėjamos bylos dalyje mokesčių administratorius nepagrindė, kodėl jis negalėjo Pareiškėjo mokesstinės prievolės nustatyti įprastine tvarka (tiesiogiai) taikydamas *GPMĮ 15 str.* nuostatas, be to, Pareiškėjui pateikus įrodymus, jog UAB „C1“ atlikta verslo vertinimo ataskaita neatitinka Turto ir verslo vertinimo metodikos, patvirtintos LR finansų ministro 2012-04-27 įsakymu Nr. 1K-159 „Dėl turto ir verslo vertinimo metodikos patvirtinimo“ reikalavimų, nėra pagrindo šioje vertinimo ataskaitoje nurodyta ginčo akcijų paketo verte remtis ginčo byloje nustatant Pareiškėjo mokesstinę prievolę, todėl mokesstinis ginčas šioje dalyje turi būti išnagrinėtas iš naujo. Tik surinkus ir ištyrus visas įtakos Pareiškėjo apmokestinimui galinčias turėti faktines aplinkybes, susijusias su UAB „L1“ akcijų pirkimais/pardavimais tarp susijusių asmenų, pasirinkus tinkamą kainodaros metodą ir palyginamąją bazę darytina vienareikšmiška išvada dėl Pareiškėjo apmokestinimo pagrįstumo. Todėl Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, daro išvadą, kad šioje mokesčio ginčo nagrinėjimo stadijoje sprendimo iš esmės priimti negalima, o byloje nustatyti prieštaravimai gali būti pašalinti tik perdavus bylą iš naujo nagrinėti mokesčių administratoriui. Dėl šios priežasties Inspekcijos sprendimas šioje nagrinėjamos bylos dalyje naikintinas, o Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Kadangi nagrinėjamoje byloje Komisijos sprendimu mokesčių administratoriaus apskaičiuotos GPM ir PSD įmokų sumos yra naikinamos ir / arba nurodoma jas patikslinti perduodant Pareiškėjo skundą nagrinėti iš naujo, Komisija nemato pagrindo pasisakyti dėl Pareiškėjo skundžiamų apskaičiuotų delspinigių ir skirtų baudų dydžių.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-03-28 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-111 dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalyje dėl GPM ir su juo susijusių sumų, 2011 m. apskaičiuotų nuo gautų iš AB „Ž1“ 1819,04 Eur (6280,77 Lt) turto vertės padidėjimo pajamų;

2. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-03-28 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-111 dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalyje dėl GPM ir PSDĮ ir su jais susijusių sumų, apskaičiuotų nuo 50165,34 Eur (173210,89 Lt) palūkanų pajamų taikant MAĮ 69 str. nuostatas;

3. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-03-28 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-111 dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalyje dėl GPM ir su juo susijusių sumų, apskaičiuotų nuo 221705,86 Eur (765506 Lt) kitų pajamų taikant MAĮ 70 str. nuostatas ir šioje dalyje Pareiškėjo skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene