



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIELIETUVOS
RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL D. L. 2017-08-28 SKUNDO**

2017 m. spalio 19 d. Nr. S-215 (7-185/2017)
Vilnius

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

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojui ir jo atstovams

Ramutei Matkevičienei
D. L. , advokatams B. M. , M. L.
A. A.

mokesčių administratoriaus atstovui

2017 m. rugsėjo 26 d. posėdyje išnagrinėjusi D. L. (toliau – Pareiškėjas) 2017-08-28 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2017-08-07 sprendimo Nr. 68-119, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-08-07 sprendimu Nr. 68-119 patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2017-03-23 sprendimo Nr. (6.5)-FR0682-109 nurodymą Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 5650883 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 2886234,72 Eur GPM delspinigius, 20 proc. 1130176 Eur GPM baudą.

Nurodyta, kad Klaipėdos AVMI patikrino Pareiškėjo GPM apskaičiavimo teisingumą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31.

Klaipėdos AVMI konstatavusi, jog Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, kad Vokietijos įmonė „E1“, kuri jam išmokėjo 931,42 Eur (3216 Lt) kompensaciją už akcijų vertės sumažėjimą, atliko kokius nors neteisėtus veiksmus ir tokiu būdu kompensavo savo ar kitų asmenų neteisėtais veiksmais padarytą žalą; tarp Pareiškėjo ir „E1“ nebuvo įsipareigojimų, dėl kurių nevykdymo Pareiškėjas būtų patyręs turtinę žalą, padarė išvadą, jog Pareiškėjo 2010 m. gauta 3216 Lt kompensacija dėl akcijų vertės sumažėjimo nėra priskiriama neapmokestinamoms pajamoms, ją apmokestino, taikydama 15 proc. GPM tarifą.

Taip pat Klaipėdos AVMI, išanalizavusi Pareiškėjo sudarytų UAB „I1“ ir UAB „L1“ (toliau – Bendrovė) akcijų perleidimo ir paskolų performinimo bei Bendrovės obligacijų įsigijimo sandorių su OU „G1“ (toliau – Estijos įmonė) ir nurodytų įmonių veiklos aplinkybes, padarė išvadą, kad Pareiškėjas, dovanodamas UAB „I1“ akcijas seseriai J. V. bei perleisdamas UAB „I1“ akcijas susijusiai Bendrovei, po to Bendrovės akcijas perleisdamas

Estijos Respublikoje registruotai susijusiai Estijos įmonei ir atlikdamas tolimesnį akcijų perleidimą kitoms susijusioms įmonėms, kurių akcijas jis valdė, siekė ne ekonomiškai pagrįstų tikslų, o vienintelio tikslo – mokestinės naudos – išvengti GPM, t. y. suformuoti šių įmonių buhalterinėje apskaitoje dideles išipareigojimų sumas, kurių pagrindu būtų galimybė formaliai pateisinti pajamų gavimą iš susijusių įmonių. Klaipėdos AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas iš susijusios Bendrovės paskolų bei obligacijų palūkanų forma gavo pajamų iš paskirstytojo pelno (dividendų): 2012 m. – 1300000 Lt, 2013 m. – 1395457,66 Lt, 2014 m. – 566754,44 Lt, taip pat gavo pajamų už UAB „I1“ akcijų perleidimą: 2010 m. – 50542811 Lt, 2011 m. – 43934323 Lt, 2012 m. – 31434769 Lt, todėl apskaičiavo papildomai mokėtinas GPM sumas: už 2010 m. – 7581904 Lt (2195871 Eur), už 2011 m. – 6590149 Lt (1908639 Eur), už 2012 m. – 4975216 Lt (1440922 Eur), už 2013 m. – 279091 Lt (80830 Eur), už 2014 m. – 85013Lt (24621 Eur). Klaipėdos AVMI 2016-11-29 patikrinimo aktu Nr. (9.6) FR0680-714 Pareiškėjui papildomai apskaičiuotas 5650883 Eur (19511373 Lt) GPM. Klaipėdos AVMI, išanalizavusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei įrodymus, įvertinusi pateiktas Pareiškėjo pastabas, 2017-03-23 sprendimu Nr. (6.5) FR0682-109 patvirtino patikrinimo aktą ir nurodė sumokėti 5650883 Eur GPM, 2886234,72 Eur GPM delspinigius, 20 proc. 1130176 Eur GPM baudą.

1. Dėl mokestinio patikrinimo procedūros.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo skundo argumento, kad patikrinimo aktas buvo surašytas pasibaigus pavedime tikrinti nustatytai mokestinio patikrinimo pabaigos datai (2016-11-29), Inspekcija nurodė, jog mokestinio patikrinimo pradžia yra mokestinio patikrinimo pavedimo išrašymas (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 120 str. 1 d.), o mokestinio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu, kuris patvirtinamas sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma (MAĮ 128 str. 1, 2 d.). Inspekcija padarė išvadą, kad įstatymų leidėjas aiškiai ir imperatyviai nustatė, jog mokestinio patikrinimo pradžia yra patikrinimo pavedimo išrašymas, patikrinimo procedūra užbaigiama sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma, o patikrinimo aktas yra tik tarpinis dokumentas, kuriame fiksuojami mokestinio patikrinimo rezultatai, t. y. aiškiai apibrėžė patikrinimo procedūros pradžią ir pabaigą.

Taip pat Inspekcija akcentavo aplinkybes, jog: 1) Klaipėdos AVMI 2015-03-30 išrašė pavedimą tikrinti Nr. FR0773-911, kuriuo 2015-03-30 pradėtas Pareiškėjo mokestinis patikrinimas, numatytas baigti 2015-05-22, vėliau patikrinimas buvo stabdomas ir pratęsiamas, kurio galutinis terminas buvo nustatytas 2016-11-29; 2) Klaipėdos AVMI 2016-11-29 surašė patikrinimo aktą Nr. (9.6) FR0680-714, kurį Pareiškėjui išsiuntė 2016-12-29; 3) Pareiškėjas patvirtino, kad patikrinimo aktą gavo 2017-01-03 ir 2017-03-07 pateikė pastabas dėl jo (Klaipėdos AVMI išnagrino pastabas ir 2017-03-23 priėmė sprendimą). Inspekcija, pabrėžusi, jog, Klaipėdos AVMI pradėjus Pareiškėjo mokestinį patikrinimą pavedimu tikrinti, ji privalėjo šią procedūrą užbaigti sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma, todėl nesutiko su Pareiškėju, jog patikrinimo procedūra yra baigiama patikrinimo aktu. Be to, pastebėjo, jog Klaipėdos AVMI nustatė mokestinio patikrinimo užbaigimo datą 2016-11-29 ir patikrinimo aktą surašė 2016-11-29, t. y. mokestinio patikrinimo rezultatai buvo įforminti nustatytą terminą, todėl teiginį, jog patikrinimo aktas nebuvo surašytas 2016-11-29, laikė nepagrįstu ir atmestinu.

Taip pat Inspekcija analizavo Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką dėl sprendimo priėmimo termino vertinimo (2013-10-08 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-1189/2013, 2012-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-520-2327/2012, 2013-06-13 sprendimas adm. byloje Nr. A-502-940/2013, 2012-01-27 nutartis adm. byloje Nr. A-602-110/2012, 2012-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-525-2907/2012, 2013-10-08 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-1189/2013 ir kt., LVAT praktikos, taikant Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) normas, kuriai pritarta LVAT teisėjų 2016-06-01 pasitarime, IX.2 skyriaus 4.2 p.) ir padarė išvadą, jog sprendimo priėmimo terminas skirtas viešosios valdžios institucijos veiklai apibrėžti, kad asmuo žinotų per kokį terminą institucija privalo išspręsti nagrinėjamą klausimą, todėl net ir praleidus

terminą institucijai išlieka prievolė įvykdyti pareigą – priimti administracinį sprendimą asmens atžvilgiu. Inspekcija konstatavo, jog net ir praleidus terminą surašyti patikrinimo aktą, kas, pasak Inspekcijos, Pareiškėjo atveju nebuvo nustatyta, Klaipėdos AVMI būtų išlikusi pareiga priimti sprendimą dėl patikrinimo akto patvirtinimo arba patikrinimo pažymą, todėl Pareiškėjo teiginį dėl patikrinimo akto neteisėtumo vertino kaip nepagrįstą ir atmetiną.

Dėl Pareiškėjo argumento, jog patikrinimo aktas, kaip individualus administracinis aktas, turėjo būti išsiųstas ne vėliau kaip per 3 darbo dienas nuo šio akto priėmimo (VAĮ 8 str. 4 d.) Inspekcija pasisakė, jog patikrinimo aktas yra tarpinis dokumentas ir neatitinka individualaus administracinio akto reikalavimų, nes patikrinimo procedūra yra užbaigta sprendimu, kuriame išdėstyta viešojo administravimo subjekto valia ir ji turi tiesioginį poveikį Pareiškėjui. Inspekcija nurodė, jog nėra nustatytas patikrinimo akto išsiuntimo terminas, o 3 darbo dienų terminas yra rekomendacinio pobūdžio. Inspekcija pažymėjo, jog Pareiškėjas aktyviai dalyvavo mokestinio patikrinimo ir mokestinio ginčo procedūrose: teikė paaiškinimus, pateikė pastabas, padavė skundą centriniam mokesčių administratoriui, todėl nenustatė pagrindo pripažinti, jog patikrinimo akto išsiuntimas po mėnesio nuo jo surašymo apribojo Pareiškėjo teisę dalyvauti mokestinio patikrinimo procedūroje.

2. Dėl ūkinių operacijų su UAB „I1“, Bendrove ir Estijos įmone

2.1. Dėl UAB „I1“ akcijų dovanojimo J. V. . Inspekcija vadovavosi MAĮ 69 str. 1 dalimi, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 str. 14 dalimi, 17 str. 1 d. 26 ir 30 punktais bei pažymėjo, jog Klaipėdos AVMI, atlikusi Pareiškėjo sandorių su jo seserimi J. V. , UAB „I1“, Bendrove ir Estijos įmone tyrimą, nustatė aplinkybes (patikrinimo akto 12–21, 30, 31 psl., Klaipėdos AVMI sprendimo 10–13 psl., Pareiškėjo sudarytų akcijų sandorių suvestinė, UAB „I1“ ir Bendrovės akcijų schema (toliau – Schema)):

1) Pareiškėjas 2010-09-01 valdė 121908 vnt., t. y. 19,33 proc. UAB „I1“ akcijų, kurias įsigijo: pagal 2004-08-31 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį iš UAB „R2“ įsigijo 14 vnt. UAB „R1“ (nuo 2010-01-27 – UAB „I1“) akcijų; pagal 2004-12-28 akcijų pasirašymo sutartį Pareiškėjas ir jo sutuoktinė G. L. įsigijo 50580 vnt. minėtos įmonės akcijų; pagal 2010-01-11 akcijų mainų sutartį Pareiškėjas iš A. M. ir R. M. įsigijo 4814 vnt. UAB „R1“ akcijų ir 882406 Lt vertės AB „A1“ akcijų. Akcijos mainomos perleidžiant minėtiems asmenims 4140 vnt. UAB „O1“ akcijų; pagal 2010-04-20 akcijų pasirašymo sutartį Pareiškėjas iš UAB „I1“ įsigijo 66500 vnt. naujų akcijų už 6650000 Lt;

2) Pareiškėjas pagal 2010-10-04 dovanojimo sutartį padovanojo savo seseriai J. V. 91908 vnt. UAB „I1“ akcijų, kurių vertė 9190800 Lt. Sekančią dieną po akcijų dovanojimo sutarties sudarymo Pareiškėjo sesuo pagal 2010-10-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį šias akcijas pardavė Bendrovei už 97698204 Lt, po 1063 Lt už 1 akciją;

3) Pareiškėjo sesuo 2010-10-05 (UAB „I1“ akcijų Bendrovei pardavimo dieną) pagal 12 paskolų sutarčių Nr. 101005/1 – Nr. 101005-12 (notaro nepatvirtintos) suteikė Bendrovei paskolas, kurių bendra suma sudaro 52016000 Lt. Visose paskolų sutartyse analogiškai nurodyta, kad paskolos suteikiamos su nekintamomis 6 procentų metinėmis palūkanomis, kurios skaičiuojamos nuo suteiktų ir negrąžintų paskolų dalies; paskolos terminuotos iki 2040-12-31; paskolų sutarčių 2.3.1 punkte nurodyta, kad Paskolų davėjas perveda visas paskolų sumas į Paskolų gavėjo nurodytą sąskaitą, paskolos sutarčių pasirašymo dieną. Pažymėta, kad pagal Pareiškėjo sesers mokestinio tyrimo metu atliktą pajamų bei išlaidų analizę nenustatyta, kad ji būtų turėjusi finansinių galimybių suteikti Bendrovei tokio dydžio paskolas, kokios buvo nurodytos 2010-10-05 sutartyse;

4) 2010-10-05 Bendrovės prievolė sumokėti Pareiškėjo seseriai 97698204 Lt sumą už akcijas pakeista pagal 2010-10-05 vienaarūšių priešpriešinių reikalavimų įskaitymo sutartį į prievolę grąžinti 52016000 Lt paskolą ir mokėti 4 procentų metines palūkanas pagal 2010-10-05 sudarytas paskolų sutartis. Likusią 45432204 Lt sumą pagal 2010-10-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Bendrovė J. V. liko skolinga;

5) 2011-12-21 minėtą 45432204 Lt skolą, Bendrovė užskaitė Pareiškėjo seseriai įsigijus 500000 vnt. naujai išleistų Bendrovės akcijų už 50000000 Lt. Likusią 4567796 Lt

(50000000–45432204) skolą Bendrovė J. V. užskaitė taip: 3226992,25 Lt užskaitė / grąžino dalį paskolos, kurią J. V. buvo suteikusi pagal 2010-10-05 paskolos sutartį Nr. 101005/1 sumoje 49466000 Lt bei užskaitė 1340803,75 Lt apskaičiuotų palūkanų pagal 2010-10-05 sudarytas paskolų sutartis. Bendrovė pagal 2010-10-05 sudarytas paskolų sutartis Pareiškėjo seseriai priskaičiavo 3939559,33 Lt palūkanas, iš jų: 1700000 Lt išmokėjo grynaisiais ir per banką, 1340803,75 Lt užskaitė pagal 2011-12-21 akcijų pasirašymo sutartį, iš viso 2012-01-27 likusi Bendrovės skola sudarė 49687763,33 Lt (48789007,75 Lt paskolos suma ir 898755,58 Lt priskaičiuotos palūkanos);

6) 2012-01-27 likusią, nesumokėtą 49687763,33 Lt Bendrovės skolą (susidariusią UAB „II“ akcijų pardavimo pasėkoje), J. V. pagal reikalavimo teisės dovanojimo sutartį dovanojo mamai A. L. ;

7) 2012-01-27 A. L. padovanojo sūnui (Pareiškėjui) minėtą reikalavimo teisę, kurią sudaro 48789007,75 Lt paskolos suma ir priskaičiuotos 898755,58 Lt palūkanos. Per laikotarpį nuo 2012-01-27 iki 2012-12-31 Bendrovė pervedė į Pareiškėjo banko sąskaitą 1300000 Lt, o per laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2013-12-31 – 1395457,66 Lt palūkanas. Pagrindinis Bendrovės paskolų palūkanų mokėjimo pagal įsipareigojimus, kurie susidarė Bendrovei įsigijus UAB „II“ akcijas, šaltinis buvo UAB „II“ suteiktos paskolos Bendrovei;

8) 2012-01-27 Pareiškėjo sesuo 2011-12-21 įsigytas 500000 vnt. Bendrovės akcijas už 50000000 Lt (kurios buvo įsigytos UAB „II“ akcijų pardavimo pasėkoje) padovanojo Pareiškėjui (2012-01-27 Pareiškėjas valdė 25 proc. Bendrovės akcinio kapitalo);

9) 2012-10-15 pagal akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas (kartu su kitais 3 akcininkais) iš Bendrovės įsigijo po 25 procentus Estijos įmonės įstatinio kapitalo, kuris buvo 40000 EEK (Estijos kronų) nominalios vertės (arba 2556 Eur), vienam akcininkui priklausanti dalis buvo 639 Eur nominalios vertės. Už šią Estijos įmonės akcinio kapitalo dalį Pareiškėjas atsiskaitė 2014-10-13, t. y. jau nebebūdamas Estijos įmonės akcininku;

10) 2012-12-13 Pareiškėjas pardavė 500000 vnt. Bendrovės akcijų savo paties valdomai Estijos įmonei už 50000000 Lt, atsiskaitymą už akcijas atidedant iki 2063-04-01 bei nenumatant mokėti nei palūkanų, nei delspinigių. Pagal Bendrovės akcininkų knygos išrašą nustatyta, kad pirmiausia perleistos vėliau 2012-01-27 (dovanojimo būdu) įsigytos akcijos;

11) 2012-12-17 318925 vnt. 31892500 Lt vertės Bendrovės akcijų mainais įnešė, kaip nepiniginį įnašą, didinant Estijos įmonės įstatinio kapitalo dalį;

12) 2013-11-29 Pareiškėjas iš Bendrovės įsigijo 487890 vnt. 48789000 Lt nominalios vertės obligacijų, kurių metinių palūkanų norma – 2 proc., išpirkimo terminas – 2040-12-31. Pareiškėjas už įgyjamas obligacijas atsiskaitė su Bendrove, sudarydamas vienaarūšių priešpriešinių reikalavimų įskaitymo sutartį, pagal kurią pasibaigė Pareiškėjo prievolė sumokėti obligacijų kainą (48789000 Lt) ir Bendrovės prievolė grąžinti paskolų sumą (48789007,75 Lt). Į Pareiškėjo banko sąskaitą buvo pervesta 7,75 Lt suma, kaip paskolos grąžinimas;

13) 2014-06-30 Pareiškėjas pardavė susijusiam asmeniui Estijos įmonei (valdė 25 proc. kapitalo) 487890 vnt. 48789000 Lt nominalios vertės (100 Lt / vnt.) emitento Bendrovės obligacijas (kurių palūkanų norma 2 procentai, obligacijų išpirkimo terminas 2040-12-31) už 7493000 Eur (25871830,40 Lt) kainą. Šių pajamų, gautų nuo 2014-08-05 iki 2014-12-01 už minėtų obligacijų pardavimą, Pareiškėjas nedeklaravo pateiktoje 2014 m. metinėje pajamų deklaracijoje;

14) 2014-09-29 reorganizavimo būdu, pagal 2014-08-05 padalijimo planą, padalijant Estijos įmonę bei atskiriant dalį kapitalo, Pareiškėjas gavo naujai įsteigtos *OU TI* akcijų su 6000 Eur įstatiniu kapitalu ir turtu – 352230 vnt. 100 Lt nominalios vertės Bendrovės obligacijų (tų pačių, kurias buvo pardavęs už 53,02 Lt 1 vnt. kainą Estijos įmonei);

15) 2014-10-13 *OU TI* akcijos buvo įneštos, kaip nepiniginis įnašas, į *DI* (įregistruota 2014-04-01 Nyderlanduose) įstatinio kapitalo didinimą. Šiame akcijų išleidimo akte nurodyta, kad buvo parengtas įnešamų į minėtą bendrovę *OU TI* akcijų aprašymas, kurio Pareiškėjas iki mokestinio patikrinimo pabaigos nepateikė.

Inspekcija sutiko su Klaipėdos AVMI, kad Pareiškėjas 3 metus iki mokesčio laikotarpio, kai UAB „I1“ akcijos pagal 2010-10-04 dovanojimo sutartį buvo padovanotos Pareiškėjo seseriai, pabaigos valdė 19,33 proc., t. y. daugiau nei 10 proc. UAB „I1“ akcijų, todėl akcijų pardavimo atveju nebūtų galėjęs pasinaudoti aukščiau minėta mokesčio lengvata, ir gautos UAB „I1“ akcijų pardavimo pajamos būtų priskirtos apmokestinamosioms pajamoms, nuo kurių Pareiškėjui atsirastų prievolė sumokėti į biudžetą GPM. Todėl minėtų sandorių grandinę laikė patvirtinančia, kad Pareiškėjo sudarytų sandorių, prasidėjusių 2010-10-04 formaliu UAB „I1“ akcijų dovanojimu seseriai ir pasibaigusių Bendrovės 49687763,33 Lt įsipareigojimu Pareiškėjui, perėjusiu iš mamos pagal 2012-01-27 reikalavimo teisės dovanojimo sutartį, ir iš sesers pagal 2012-01-27 dovanojimo sutartį gautomis 500000 vnt. Bendrovės akcijomis, galutinis rezultatas liko toks pat, koks būtų pačiam Pareiškėjui pardavus UAB „I1“ akcijas ir įsigijus Bendrovės 500000 vnt. akcijų, t. y. Pareiškėjas, sudarydamas tarpinę UAB „I1“ akcijų dovanojimo seseriai sutartį, siekė dirbtinai sukurti aplinkybes, kad iš vertybinių popierių dovanojimo būdu gautos pajamos iš tėvų, seserų laikomos neapmokestinamosiomis ir tokiu būdu išvengti GPM mokėjimo į biudžetą nuo pajamų, gautų iš vertybinių popierių pardavimo. Pastebėta, jog Pareiškėjas, norėdamas pasirūpinti sesers ateities gerove, galėjo pasinaudoti kitais būdais (pavyzdžiui, pats parduoti akcijas ir gautas pinigines lėšas padovanoti seseriai), nes pripažino, kad sesers nedomino dalyvavimas minėtos įmonės valdyje.

Inspekcija vertino kaip pagrįstą Klaipėdos AVMI išvadą, jog 91908 vnt. UAB „I1“ akcijų pardavimo pajamos – 97698204 Lt (už 2010 m. – 52266000 Lt, už 2011 m. – 45432204 Lt), taip pat gautos palūkanos: 2012 m. – 1300000 Lt, 2013 m. – 1395457,66 Lt pripažintos Pareiškėjo pajamomis.

2.2 *Del Bendrovės įstatinio kapitalo didinimo.* Sprendime remiantis GPMĮ (2010-11-23 redakcija Nr. XI-1152) 2 str. 14 d. 1 p. (pozityviosios pajamos), Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) (2009-12-09 redakcija Nr. XI-539) 41 str. 1 d. 2 p., PMĮ (2008-12-18 redakcija Nr. XI-73) 41 str. 2 d. 7 p. nuostatomis, nurodyta, jog įstatymų leidėjas nustatė reorganizavimo sąlygas, kurias įvykdžius susidaręs mainomų akcijų vertės teigiamas skirtumas nebūtų laikomas gyventojo pajamomis, t. y. akcininkams reorganizavimo momentu nereikėtų mokėti GPM.

Akcentavusi Klaipėdos AVMI, atlikusios Pareiškėjo sandorių su UAB „I1“ ir Estijos įmone tyrimą, nustatytas svarbias aplinkybes (patikrinimo akto 21–27 psl., sprendimo 13–15 psl.), Inspekcija sutiko su padarytomis išvadomis (sprendimo 14, 15 psl.):

1) Bendrovės akcijų perleidimu Estijos įmonei buvo siekiama išvengti GPM prievolės, pirmiausiai perleidus vėliausiai įsigytas Bendrovės akcijas, nes akcijų įsigijimo kaina atitiko jų pardavimo kainą, nors pagal GPMĮ nuostatas, akcijų pardavimo atveju laikoma, kad parduodant dalį to paties vieneto tos pačios rūšies ir klasės akcijų, kiekvienu atveju laikoma, kad pirmiausia parduodamos ar kitaip perleidžiamos nuosavybėn anksčiausiai įsigytos akcijos;

2) 2012-12-13 buvo įsigytas Bendrovės kontrolinis akcijų paketas, kad 2012-12-17, t. y. po 4 dienų, didinant Estijos įmonės įstatinį kapitalą, akcininkų mainais gautos šios įmonės akcijos, už naujai įsigytas akcijas atsiskaitant nepiniginiu įnašu (Bendrovės akcijomis), atitiktų PMĮ nuostatas, nes akcijų mainai bus vykdomi tarp vieneto, užsienio bendrovė po akcijų mainų įgis daugiau nei ½ Lietuvos bendrovės akcijų ir susidaręs akcijų mainų skirtumas nebus apmokamas pinigais ir, tokiu būdu, 2012-12-17 kiekvieno akcininko įneštos 318925 vnt. Bendrovės akcijų į Estijos įmonės įstatinį kapitalą pagal GPMĮ nuostatas nebūtų laikoma gautomis pajamomis;

3) Bendrovės akcijų perleidimo sandoriais buvo siekiama, didinant Estijos įmonės įstatinį kapitalą, šios bendrovės apskaitoje suformuoti didelius finansinius įsipareigojimus jos akcininkams, o vėliau šių įsipareigojimų bei palūkanų pagrindu iš susijusios bendrovės gauti pajamų, nuo kurių nereikėtų mokėti GPM;

4) ekonominiu požiūriu nebuvo siekiama sukurti naują verslą, vystyti ar plėtoti vykdomą veiklą, nes po akcijų mainų reorganizavimo būdu Estijos įmonę valdė tie patys 4

akcininkai, ji jokios veiklos nevykdė, samdomų darbuotojų neturėjo, pagrindinės pajamos yra Bendrovės skiriami dividendai.

Inspekcija padarė išvadą, jog pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėjo 2012-12-13 Bendrovės 500000 vnt. akcijų už 50000000 Lt pardavimo sutartis ir 2012-12-17 Estijos įmonės akcijų pasirašymo sutartis, už kurią atsiskaityta įnešant 31892500 Lt vertės 318925 vnt. Bendrovės akcijų didinant Estijos įmonės įstatinį kapitalą, vertinami kaip formaliai sudaryti piktnaudžiaujant teise, kuriais buvo siekiama suformuoti susijusios įmonės apskaitoje didelius finansinius įsipareigojimus ir sudaryti galimybę šių įsipareigojimų ir palūkanų forma iš minėtos įmonės gauti pajamų, nuo kurių nereikėtų mokėti mokesčių bei išsimokėti dividendus iš kontroliuojamų įmonių pelno.

2.3. Dėl obligacijų įsigijimo. Inspekcija rėmėsi Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (2000-07-18 redakcija Nr. VIII-1864) 1.103 str. (obligacijos sąvoka), GPMĮ (2008-12-23 redakcija Nr. XI-111, netaikoma nuo 2014-01-01) 17 str. 1 d. 19 p., (2013-06-27 redakcija Nr. XII-427, taikoma nuo 2014-01-01) 17 str. 1 d. 20 p., (2013-12-12 redakcija Nr. XII-663, taikoma nuo 2014-01-01) 17 str. 1 d. 20 (1) d. (neapmokestinamosios pajamos – palūkanos) bei nurodė, kad Klaipėdos AVMI, atlikusi Pareiškėjo operacijų su Bendrovės obligacijomis tyrimą, nustatė šias svarbias aplinkybes (patikrinimo akto 28–32 psl., sprendimo 15, 16 psl., Schema):

1) Pareiškėjas, po Estijos įmonės (nuo 2012-12-17 vienintelis Bendrovės akcininkas) 2013-11-27 priimto sprendimo išleisti dvi Bendrovės obligacijų emisijas, 2013-11-29 iš Bendrovės įsigijo 487890 vnt. 48789000 Lt nominalios vertės obligacijų, kurių metinė palūkanų norma – 2 proc., numatytas išpirkimo terminas – 2040-12-31. Už įsigytas obligacijas Pareiškėjas atsiskaitė, sudarydamas 2013-11-29 vienaarūšių priešpriešinių reikalavimų įskaitymo sutartį, pagal kurią pasibaigė Pareiškėjo prievolė sumokėti obligacijų kainą 48789000 Lt ir Bendrovės prievolė grąžinti paskolų sumą (48789007,75 Lt). Į Pareiškėjo sąskaitą buvo pervesta 7,75 Lt suma, nurodant – paskolos grąžinimas;

2) per 2014-02-26–2014-07-09 laikotarpį Bendrovė pagal 2013-11-29 obligacijų pasirašymo sutartį Pareiškėjui pervedė 566754,44 Lt palūkanas, apskaičiuotas už laikotarpį nuo 2013-12-01 iki 2014-06-30. Išmokėtas palūkanas Pareiškėjas deklaravo metinėje pajamų deklaracijoje už 2014 m. kaip neapmokestinamąsias pajamas.

Pastebėta, jog verslo praktikoje yra pripažįstama, kad obligacijų išleidimas yra būdas bendrovėms pasiskolinti lėšų, todėl obligacijos dar yra vadinamos skolos vertybiniais popieriais. Kita vertus, Pareiškėjas irgi sutinka su tokiu traktavimu, tik įvardija tai kaip refinansavimą ar turimų turtinių įsipareigojimų transformavimą, kas nekeičia obligacijos sampratos – suteikti finansinių lėšų ūkio subjekto veiklai, jos vystymui. Obligacijų išleidimas neatitiko jam keliamų tikslų, nes nebuvo siekiama pritraukti Bendrovės veiklos vystymui ar plėtrai reikalingų papildomų lėšų ir investicijų. Ji faktiškai negavo jokių piniginių lėšų nei iš Pareiškėjo, nei iš kitų akcininkų. Pažymėta, kad obligacijų emisijų išleidimo tikslas yra iš susijusios įmonės obligacijų palūkanų forma gauti pinigines lėšas, kurios nebūtų priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms. Pareiškėjas ir kiti investuotojai už įsigytas obligacijas tą pačią obligacijų išleidimo dieną (2013-11-29) įformino atsiskaitymą, sudarydami vienaarūšių priešpriešinių reikalavimų įskaitymo sutartis.

Inspekcija sutiko su Klaipėdos AVMI išvada, kad Bendrovės obligacijų emisijų išleidimo tikslas buvo formaliai atsiskaityti su esamais skoliniais įsipareigojimais Bendrovės akcininkams, grąžinti tariamai suteiktas paskolas, susidariusias UAB „I1“ akcijų perleidimo rezultate ir pasirašius vienaarūšių priešpriešinių reikalavimų sutartis, įsigyti tos pačios, buvusių paskolų vertės dydžio, obligacijų emisijas bei šių obligacijų palūkanų forma Bendrovės akcininkams užtikrinti galimybę daugiau nei 27 metų laikotarpiu pagrįsti neapmokestinamųjų pajamų gavimą, todėl pagrįstai 566754,44 Lt palūkanos pripažintos Pareiškėjo pajamomis už 2014 m.

3. Dėl kompensacijos išmokėjimo

Inspekcija pasisakė dėl Pareiškėjo argumento, kad turtinės žalos UAB „O1“ akcininkams buvimo faktą įrodo D1 2010-09-20 ataskaita, nes Vokietijos piliečiai, kurie

susiję su „E1“, sukėlė žalą, todėl atsakomybė tenka ir „E1“, kuri pagrįstai išmokėjo kompensaciją. Vadovaujantis GPMĮ (2008-12-23 redakcija Nr. XI-111) 17 str. 1 d. 5 p., pastebėta, kad įstatymų leidėjas nustatė, jog neapmokestinamos pajamos yra teisės aktuose nustatyto dydžio kompensacijos, taip pat nenustatyto dydžio kompensacijos, kurių mokėjimas reglamentuotas įstatymuose ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimuose. Kadangi, Pareiškėjo nuomone, ši kompensacija grindžiama minėta įstatyme nustatyta teise, remiantis Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) formuojama praktika dėl akcininko teisės reikšti ieškinį (2013-02-14 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-23/2013, 2013-10-21 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-501/2013), pastebėta, jog LAT suformulavo reikšmingą teisės aiškinimo ir taikymo taisyklę – akcininkas turi teisę pareikšti išvestinį ieškinį bendrovės naudai prieš trečiuosius asmenis, t. y. ginti bendrovę nuo netinkamo jos valdymo, tačiau dėl neteisėtų veiksmų žala gali būti padaroma ūkio subjektui, todėl tik jis, o ne jo akcininkas gali vertinti, ar dėl jo atlikti neteisėti veiksmai, su visomis iš to kylančiomis pasekmėmis. Kitaip sakant, akcininkas neturi teisės spręsti galimos žalos ūkio subjektui ir jo atlyginimo (kompensavimo) klausimų.

Pasak Inspekcijos, Pareiškėjas, kaip UAB „O1“ akcininkas, neturi pagal jo nurodomą įstatyminių reglamentavimų teisinio pagrindo į kompensaciją kaip neapmokestinamas pajamas, ką pagrįstai išdėstė Klaipėdos AVMI (sprendimo 8, 9 psl.).

Kadangi Pareiškėjas nedetalizavo GPMĮ normos, kurios pagrindu jo gauta išmoka turėtų būti vertinama, todėl Inspekcija pasisakė dėl Pareiškėjo nurodomos žalos atlyginimo, kuri vertintina kaip neapmokestinamosios pajamos, analizuodama teisės normas (GPMĮ (2008-12-23 redakcija Nr. XI-111) 17 str. 1 d. 31 p., Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK, 2000-07-18 redakcija Nr. VIII-1864) 6.245 str. 1 d., 6.246 str. 1 d., 6.247 str., 6.248 str. 1 d., 6.249 str. 1 d.), konstitucinę jurisprudenciją (Konstitucinio Teismo 1997 m. sausio 20 d., 2000 m. birželio 30 d., 2004 m. gruodžio 6 d., 13 d., 29 d., 2005 m. rugsėjo 29 d., 2006 m. rugpjūčio 19 d., 2009 m. kovo 27 d., 2010 m. vasario 3 d., 2010 m. lapkričio 29 d., 2011 m. sausio 6 d., 2012 m. rugsėjo 13 d. nutarimai) ir teismų formuojamą praktiką (LAT 2013-12-08 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-133/2013, LVAT 2005-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-5-665/2005, 2010-11-15 nutartis adm. byloje Nr. A-525-1355/2010, 2014-03-18 nutartis adm. byloje Nr. A-756-452/2014), konstatuodama, jog žalos atlyginimas yra traktuojamas kaip civilinė atsakomybė, kuria siekiama, kad viena šalis realiai bei teisingai kompensuotų kitai šaliai, kuri turi reikalavimo teisę, praradimus, ir kuriai atsirasti paprastai yra būtinos keturios sąlygos: 1) neteisėti veiksmai, 2) priežastinis ryšys tarp neteisėtų veiksmų ir žalos, 3) teisės pažeidėjo kaltė, 4) teisės pažeidimu padaryta žala. Pabrėžta, jog žalos atlyginimas privalo atitikti tam tikrus reikalavimus, t. y. ne bet koks piniginės sumos išmokėjimas vertinamas kaip žalos atlyginimas. Šiuo aspektu vertindama susiklosčiusius santykius, Inspekcija padarė išvadą, jog galimos žalos reikalaujantis asmuo yra UAB „O1“, o ne Pareiškėjas (Klaipėdos AVMI sprendimo 8, 9 psl., UAB „I1“ 2010-09-06 ieškiny).

4. Dėl mokesčių deklaruojančio ir sumokančio asmens

Pasisakydama dėl Pareiškėjo argumento, jog jam išmokėtos pajamos, kurias Klaipėdos AVMI traktavo gautais dividendais, turėtų būti pripažįstamos A klasės pajamomis ir atitinkamai prievolė turėtų atsirasti pajamas išmokantiems mokesčių išskaičiuojantiems asmenims, Inspekcija nurodė, kad LVAT praktikoje *nepripažįstama*, jog vien nustatymas, kad atitinkamų mokesčių teisinių santykių kvalifikavimui reikšmingi mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė buvo sudaryti turint (vienintelį) tikslą gauti mokesstinę naudą, savaime eliminuoja mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigą nuo gyventojų A klasės pajamų išskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti atitinkamas mokesčių bei kitų privalomųjų įmokų sumas. Nei MAĮ 10 straipsnis, nei šio įstatymo 69 str. 1 dalis savaime nesuteikia teisės atitinkamas mokesčines prievoles paskirstyti kitiems asmenims, nei tiems, kurie eksplicitiškai nurodyti atitinkamo mokesčio įstatyme. Kita vertus, nesant mokesčių įstatymuose nustatytų specialių nuostatų, taikant MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą ir (ar) mokėtinus mokesčius apskaičiuojant pagal to paties įstatymo 69 str. 1 dalyje nustatytas taisykles, mokesčių teisės aktuose nustatyta mokesčių

išskaičiuojančio asmens prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčių ir jų sumokėti į biudžetą gali būti perkelta atitinkamo mokesčio įstatyme nurodytam mokesčio mokėtojui tuo atveju, jei toks neperkėlimas pažeistų mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo, visuotinio privalomumo, sąžiningumo principus ir (ar) neatitiktų protingumo bei teisingumo kriterijų, kurių turi būti paisoma ir mokesčių administratoriui administruojant mokesčius. Šis vertinimas atliekamas atsižvelgiant į konkrečiame mokesťiniame santykiyje susiklosčiusias individualias aplinkybes (2013-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-715/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m., 2016-01-28 nutartis adm. byloje Nr. A-153-438/2016). Galimybė reikalauti mokesťinės prievolės, kylančios iš A klasės gyventojų pajamų, įvykdymo tiesiogiai iš mokesťio mokėtojo, o ne iš mokesťi išskaičiuojančio asmens, yra administracinių teismų praktikoje pripažįstama išimtis iš bendros taisyklės, įtvirtintos GPMĮ 23 str. (2016-01-28 nutartis adm. byloje Nr. A-153-438/2016). Todėl svarbu įvertinti, ar nurodymas įvykdyti ginčo mokesťines prievoles pagrįstai buvo duotas pareiškėjui (mokesťių mokėtojui), o ne mokesťi išskaičiuojantiems asmenims (UAB „V1“, UAB „N1“, UAB „E2“) (2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017, 41–43 p.).

Pastebėta, jog Pareiškėjas (mokesťio mokėtojas) ginčui aktuali laikotarpiu buvo ne tik minėtų įmonių (mokesťi išskaičiuojančių asmenų) akcininkas, bet ir kartu su kitais asocijuotais asmenimis kontroliavo šiuos vienetus, galėjo daryti ir darė įtaką įmonių sprendimams, t. y. veikė kaip uždara organizacinė struktūra. Be to, išmokant ginčo pajamas buvo veikiama išimtinai Pareiškėjo (akcininko) interesais. Todėl padaryta išvada, jog Klaipėdos AVMI pagrįstai pareigą apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti GPM nuo aukščiau minėtų pajamų priskyrė Pareiškėjui.

5. Dėl delspinigių bei baudų dydžio

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog apskaičiuota GPM delspinigių ir paskirtos baudos suma sudaro net 71 proc. jam priskaičiuotos GPM sumos, Inspekcija, konstatuodama, jog santykinai didelė apskaičiuotų baudų bei delspinigių suma nesudaro pagrindo automatiškai spręsti klausimą dėl mokesťių mokėtojo atleidimo nuo baudų bei delspinigių ar jų sumažinimo, vadovavosi LVAT praktika (2013-09-30 nutartimi adm. byloje Nr. A-575-1470/2013). Taip pat Inspekcija, darydama išvadą, jog teisės aktai aiškiai reglamentuoja baudos, kaip poveikio priemonės už padarytą teisės pažeidimą, skyrimo kriterijus, vertinimo aspektus, rėmėsi MAĮ (2004-04-13 redakcija Nr. IX-2112) 139 str. 1 d., Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25 patvirtintos Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos (2007-03-28 redakcija) 18, 18.1, 18.1.1, (2014-10-15 redakcija Nr. VA-103, 2016-06-01 redakcija Nr. VA-75) 18.1.6, (2016-06-01 redakcija Nr. VA-75) 18.2 p., Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos išmokų atskaitos rodiklių ir bazinio bausmių ir nuobaudų dydžio nustatymo įstatymo (2008-12-19 redakcija Nr. XI-87) 2 str. 4 d., Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014-09-10 nutarimu Nr. 294 „Dėl bazinės socialinės išmokos dydžio patvirtinimo“.

Kadangi Pareiškėjo atveju nustatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės (Pareiškėjas sumažino mokesťi, siekdamas mokesťinės naudos, padarė didelę žalą valstybės biudžetui, nes 5650883 Eur nesumokėtų mokesťių suma viršija 19000 Eur (500 x 38 Eur)) ir švelninančios aplinkybės (Pareiškėjas patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesťių administratoriumi tik iš dalies (patikrinimo akto 5 psl.)), todėl konstatuota, jog jam pagrįstai buvo skirta 20 proc. dydžio bauda.

Atsižvelgusi į tai, jog Klaipėdos AVMI teko pratęsti patikrinimą dėl didelės patikrinimo apimties, aplinkybių (didelis kiekis sandorių su keliomis įmonėmis), renkamos informacijos (pavedimo tikrinti priedai: 2015-05-22 Nr. FR0773-1544, 2015-06-30 Nr. (9.6) FR0773-1890, 2015-08-20 Nr. (9.6) FR0773-2248, kt.), atleistos patikrinimą atlikusios tarnautojos (pavedimo tikrinti 2015-06-09 priedas Nr. (9.6) FR0773-1701), patikrinimą atliekančios tarnautojos ligos (pavedimo tikrinti 2016-09-12 priedas Nr. (9.6) FR0773-2350), susitarimo dėl mokesťių ir su jais susijusių sumų dydžio sudarymo (pavedimo tikrinti 2016-10-21 priedas Nr. (9.6) FR0773-2629), Inspekcija vertino, jog Klaipėdos AVMI

atliktas mokestinis patikrinimas objektyviai vyko 1 metus bei 8 mėnesius, ir konstatavo, jog atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (jų dalies) pagrindo nenustatė.

Skunde Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2017-08-07 sprendimu Nr. 68-119 dėl žemiau išvardintų argumentų.

I. Tvirtinama, kad patikrinimo aktas buvo surašytas nevykstant jokiai administracinei procedūrai ir nesant galiojančio pavedimo tikrinti, todėl jis bei jo pagrindu surašyti Klaipėdos AVMI ir Inspekcijos sprendimai naikintini. Patikrinimo akto surašymo eiga, Klaipėdos AVMI komunikacijos su Pareiškėju pobūdis bei patikrinimo akto surašymo aplinkybės patvirtina, kad patikrinimo aktas (tokio turinio, koks jis pateiktas byloje) nebuvo surašytas 2016-11-29. Pareiškėjas prašo Komisijos išsireikalauti su patikrinimo akto surašymu susijusius duomenis iš mokesčių administratoriaus ir tokiu būdu užtikrinti sprendimų šiame mokestiniame ginče teisėtumą, valdžios institucijų viešai deklaruojamą skaidrumą bei LVAT 2017-03-15 nutarties adm. byloje Nr. eAS-302-575/2017 nurodymų įvykdymą.

Nurodoma, kad Klaipėdos AVMI, vykdydama 2015-03-30 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-911, pradėjo Pareiškėjo mokestinį patikrinimą, kurį numatyta baigti iki 2015-05-22. Toliau mokestinis patikrinimas buvo pratęsimas ir sustabdomas, o paskutinį kartą mokestinis patikrinimas pratęstas Klaipėdos AVMI 2016-11-16 pavedimo tikrinti priedu Nr. FR0773-2828 nuo 2016-11-17 iki 2016-11-29 dėl papildomos informacijos gavimo, jos įvertinimo ir patikrinimo akto surašymo. Klaipėdos AVMI 2016-12-06 raštu Nr. (9.6E)-D2-4824 informavo Pareiškėjo atstovę, kad 2016-11-29 vyko Klaipėdos AVMI susitarimų su mokesčių mokėtojais dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo pagrįstumui ir tikslingumui vertinti nuolatinės darbo grupės posėdis, kuriame svarstytas Pareiškėjo 2016-10-20 raštu pateiktas pasiūlymas dėl galimybės pasirašyti susitarimą dėl mokesčio dydžio. Darbo grupė nusprendė nepritari tokio susitarimo pasirašymui. Pareiškėjo atstovė apie galimybę susipažinti su patikrinimo aktu buvo informuota 2016-12-28 el. paštu, t. y. praėjus 29 dienoms nuo dienos, kai šis dokumentas buvo surašytas.

Akcentuojama, jog patikrinimo aktas Pareiškėjui buvo išsiųstas 2016-12-29 raštu Nr. (9.6)-D2-5086, gautas 2017-01-03, į *Mano VMI* portalą įkeltas 2017-01-03. Į Pareiškėjo 2017-01-05 raštu pateiktus klausimus, susijusius su patikrinimo akto surašymo ir tvirtinimo eiga, Inspekcijos 2017-01-20 raštu Nr. (9.6)-D2-236 atsakyta tik bendrais teiginiais ir nuorodomis į teisės aktus, jokių komentarų ir paaiškinimų, susijusių su patikrinimo akto surašymo, pasirašymo ir pateikimo Pareiškėjui aplinkybėmis, uždelsto patikrinimo akto išsiuntimo priežastimis ir kas tuo laikotarpiu (t. y. nuo 2016-11-29 iki 2016-12-29) su juo vyko, Klaipėdos AVMI Pareiškėjui nepateikė.

Nors Klaipėdos AVMI savo sprendime pripažino pažeidimą, jog patikrinimo aktas Pareiškėjui buvo išsiųstas vėliau, negu tai numato teisės aktai, bet jį laikė neesminiu, tačiau, Pareiškėjo nuomone, aukščiau nurodytos aplinkybės susijusios ne tik su nepagrįstai uždelstu patikrinimo akto išsiuntimu (pateikimu) Pareiškėjui, bet ir leidžia manyti, jog patikrinimo aktas jame nurodytą datą (2016-11-29) apskritai surašytas nebuvo.

Remiantis teisiniu reglamentavimu (MAĮ 2 str. 23 d., 128 str. 1 d., 32 str. 3 bei 6 p., 120 str. 1 d., Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 patvirtintų Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių (toliau – Mokestinio patikrinimo taisyklės) 19 ir 10 p., VAĮ 8 str. 4 d., Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 91 str. 1 d. 3 p. (redakcijos, galiojusios iki 2016-07-01, 89 str. 1 d. 3 p.) ir LVAT praktika dėl mokesčių administratoriaus veiksmų mokesčių administravimo procedūros metu, tvirtinama, jog yra logiška, kad patikrinimo aktas turi būti surašomas vykstant mokestinio patikrinimo procedūrai, t. y. patikrinimo aktas turi būti surašomas ir patvirtinamas kompetentingo pareigūno iki paskutinės pavedime tikrinti mokesčių mokėtoją nurodytos patikrinimo atlikimo dienos.

Taip pat remiantis sąlygomis, jog teisės mokesčių administratoriui surašyti ir patvirtinti patikrinimo aktą nevykstant mokesčių administravimo procedūrai teisės aktai

nenustato, o galiojantis pavedimas tikrinti yra būtinoji kiekvieno patikrinimo atlikimo ir patikrinimo akto surašymo bei jo teisėtumo sąlyga, skunde daroma išvada, jog pažeidžiant šią tvarką surašytas teisės aktas yra neteisėtas ir negali sukelti teisinių pasekmių subjektui, kurio atžvilgiu jis yra priimtas.

Pažymima, jog Pareiškėjas savo skunde Inspekcijai prašė išsireikalauti iš Klaipėdos AVMI su patikrinimo akto įforminimu susijusius dokumentus (įskaitant mokesčių administratoriaus informacinių sistemų metaduomenis), iš kurių galima būtų spręsti dėl realių patikrinimo akto surašymo aplinkybių. Nesutinkama su Inspekcijos pozicija, jog patikrinimo aktas yra tarpinis dokumentas, kuriame fiksuojami mokestinio patikrinimo rezultatai, ir jis buvo surašytas 2016-11-29, nepraleidus pavedime nurodyto termino. Nesutinkant su Inspekcijos teiginiu, jog net jei ir terminas surašyti patikrinimo aktą būtų praleistas, mokesčių administratorius vis tiek turėtų pareigą tokį patikrinimo aktą surašyti, tvirtinama, kad LVAT 2013-10-08 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-1189/2013 nagrinėjamu atveju neaktualus.

Pareiškėjo nuomone, patikrinimo akto surašymas pasibaigus pavedime tikrinti nurodytam terminui negali būti laikomas „instrukcinio termino pažeidimu“, nes, pirma, buvo pažeistas ne teisės aktuose nurodytas bendro pobūdžio terminas, bet imperatyviomis teisės normomis apibrėžtos mokestinio patikrinimo ribos; antra, pasitvirtinus nurodomoms aplinkybėms, sektų išvada, jog patikrinimo akte esama suklastotų duomenų, vadinasi toks aktas negali būti laikomas legitimu.

Pareiškėjas taip pat, nesutikdamas su Inspekcijos pozicija, kad 3 darbo dienų terminas patikrinimo aktui išsiųsti yra rekomendacinio pobūdžio, akcentuoja, jog patikrinimo aktas yra viešojo administravimo subjekto dokumentas, įformintas teisės aktų nustatyta tvarka, užfiksuojantis teisiškai reikšmingas su mokesčių mokėtojo mokestinėmis prievolėmis susijusias aplinkybes, todėl jis mokesčių mokėtojui privalo būti išsiunčiamas laiku, vadovaujantis VAĮ 8 str. 4 d. nuostatomis.

Pareiškėjas, susipažinęs su mokestinio ginčo medžiaga, supranta, kad Komisija šiame mokestinio ginčo nagrinėjimo etape neturi pakankamai duomenų (kuriais disponuoja tik mokesčių administratorius, tačiau nepateikia jų į bylą) nustatyti, kada tiksliai ir kokio turinio patikrinimo aktas Pareiškėjo atžvilgiu realiai buvo surašytas. Todėl prašo Komisijos išsireikalauti šią aktualią informaciją į nagrinėjamą mokestinę bylą ir tokiu būdu užtikrinti sprendimų šiame mokestiniame ginče teisėtumą, skaidrumą bei LVAT 2017-03-15 nutarties adm. byloje Nr. eAS-302-575/2017 nurodymų įvykdymą. Pasitvirtinus Pareiškėjo nurodytoms aplinkybėms, Pareiškėjas prašo Komisiją panaikinti patikrinimo akto pagrindu priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus kaip neteisėtus.

II. Skunde neneigiamas pagrindas, vadovaujantis MAĮ 10 str. nuostatomis, peržiūrėti Pareiškėjo sudarytų sandorių visumos mokestinės pasekmės. Tvirtinama, kad Pareiškėjui apskaičiuotos papildomos apmokestinamųjų pajamų sumos yra nerealios, nes tokio dydžio pajamų Pareiškėjas niekada (net ir ne tik tikrinamuoju laikotarpiu) faktiškai (tiesiogiai ar netiesiogiai) negavo ir jomis nedisponavo.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus vertinimu, kad jo, kitų asmenų ir jo valdomų įmonių sudarytais sandoriais buvo siekiama išimtinai mokestinės naudos, tačiau neneigia, jog kai kurių sudarytų sandorių, ypač dovanojimo ir obligacijų sutarčių, priežastys buvo labai kompleksinės ir, vertinant retrospektyviai, galėtų būti peržiūrimos šių sandorių mokestinės pasekmės. Akcentuojama, kad Pareiškėjas neturėjo ilgalaikio plano išvengti mokestinių pasekmių, o atskiri jo sprendimai buvo priimti atsižvelgiant į tuo metu susiklosčiusią asmeninę, verslo ir rinkos situaciją (kuri keitėsi Pareiškėjo nenumatyta kryptimi), tuo metu galiojusius teisės aktus.

Paaiškinama, kad didžiosios dalies (91908 vnt. iš 121908 vnt.) Pareiškėjo turėtų UAB „I1“ akcijų dovanojimo seseriai 2010 m. sandoris buvo nulemtas, visų pirma, Pareiškėjo priimto sprendimo dėl asmeninių priežasčių atsitraukti nuo verslo bei tuo pačiu siekio pasirūpinti ir užtikrinti sesers ir šeimos gerovę, išsaugoti per ilgą laiką versle sukurtą vertę šeimos ateičiai. Teiginius, kad Pareiškėjas galėjo pirma pats parduoti akcijas, o tik tada

paremti seserį, t. y. sudaryti sandorį tokiu būdu, kad jis lemtų maksimalias mokestines pasekmes, įvardija kaip nelogiškus, neatitinkančius LVAT praktikos (2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011).

Be to, pažymima, jog 2011 m. pabaigoje pasikeitus Pareiškėjo asmeninems aplinkybėms bei jo požiūriui į verslą, jis priėmė sprendimą galutinai pasitraukti iš II verslo grupės. Kadangi J. V. taip pat neturėjo tikslo, ketinimų ir galimybių kaip nors aktyviai dalyvauti II grupės veikloje ir paaiškėjo, kad visos jai priklausančios naudos už UAB „I1“ akcijų perleidimą atgauti artimiausiu laikotarpiu ir be aktyvesnio įsitraukimo į šios grupės veiklą nepavyks, buvo nuspręsta Pareiškėjui susigrąžinti visus J. V. turėtus su šia verslo grupe susijusius aktyvus ir pačiam derėtis dėl visiško pasitraukimo sąlygų bei eigos (sumų, atsiskaitymo būdo, terminų ir t. t.). Tuo tarpu Pareiškėjo siekis ir apsisprendimas užtikrinti sesers ir šeimos gerovę ir toliau buvo ir yra įgyvendinamas, tačiau tik kita forma: vien per 2015–2016 m. laikotarpį Pareiškėjas seseriai J. V. pinigais iš savo gautų pajamų padovanojo 3435000 Eur sumą (šios aplinkybės grindžiamos notarinių dovanojimo sutarčių kopijomis, kurių Inspekcija nevertino).

Nurodoma, kad tai, jog obligacijų pasirašymo tikslas nebuvo mokestinis, patvirtina ir tai, kad obligacijų pasirašymo sutartis sudarytos 2013-11-29, GPMĮ pakeitimo įstatymas Nr. XII-427, priimtas 2013-06-27 ir turėjęs įsigaliooti ir būti taikomas nuo 2014-01-01, kuriuo buvo pakeista palūkanų apmokestinimo GPM tvarka, jokių specialių išimčių privačių juridinių asmenų išleistų obligacijų palūkanoms nenumatė. Tuo tarpu GPMĮ 17 str. 20 (1) punktas, numatantis tam tikrų palūkanų už obligacijas neapmokestinimą, įtvirtintas tik 2013-12-12 (GPMĮ pakeitimo įstatymu Nr. XII-663), t. y. jau po obligacijų pasirašymo sutarčių sudarymo, todėl sandorio sudarymo metu apmokestinimo taisyklių ir jų pasikeitimo ateityje nebuvo įmanoma numatyti ir kontroliuoti.

Pasak Pareiškėjo, svarbu yra tai, kad jau 2012 m. pabaigoje buvo numatytas Pareiškėjo atsiskyrimas nuo OU „G1“ valdytos įmonių grupės. Tai lėmė, kad, prasidėjus atsiskyrimo procesui, sudaromi sandoriai buvo modeliuojami tiek atsižvelgiant į jau sudarytus sandorius (pavyzdžiui, 2013-11-29 Pareiškėjo įsigytų 487890 vnt. UAB „L1“ obligacijų sąlygos ir jų vertė ženkliai skyrėsi nuo kitų UAB „L1“ tuo pat metu išleistų obligacijų), tiek ir į šalių sutartas atsiskyrimo sąlygas. Būtent todėl Pareiškėjo sudarytų sandorių atžvilgiu taikant MAĮ 10 bei 69 str. nuostatas būtina atsižvelgti į patį Pareiškėjo atsiskyrimo nuo grupės faktą ir į jam prasidėjus sudarytus sandorius, jų aplinkybes ir sąlygas, jų pagrindu Pareiškėjo faktiškai ir galiausiai gautą ekonominę naudą, kuri galėtų būti pripažinta asmens pajamomis.

Nors analizuojamų tarpusavyje susijusių sandorių seka gali atrodyti ekonomiškai nepagrįsta, tačiau pažymima, kad Pareiškėjas neturi galimybių formalizuotais įrodymais pagrįsti asmeninių aplinkybių bei savo ketinimų 2010–2014 metais, nes tokie faktai nėra pagrindžiami rašytiniais įrodymais apskritai. Laikomasi pozicijos, jog logiškai, nuosekliai ir sistemiškai taikant MAĮ 10 ir 69 str. nuostatas, eliminuojant sudarytus dovanojimo sandorius (tarp Pareiškėjo, J. V. ir A. L.), galėtų būti peržiūrėta sandorių seka, susidedanti iš:

1. 91908 vnt. UAB „I1“ akcijų pardavimo UAB „L1“;
2. 30000 vnt. UAB „I1“ akcijų įnešimo į UAB „L1“ kapitalą;
3. UAB „L1“ 500000 vnt. akcijų įgijimo, užskaitant dalį iš UAB „I1“ susidariusio įsiskolinimo;
4. visų Pareiškėjo turėtų UAB „L1“ akcijų perleidimo OU „G1“;
5. likusios UAB „L1“ įsiskolinimo dalies už UAB „I1“ akcijas konvertavimo į UAB „L1“ obligacijas;
6. visų šių obligacijų perleidimo OU „G1“;
7. OU „G1“ padalijimo, atskiriant nuo jos OU „T1“ (kurioje buvo atskirta Pareiškėjui priskirta (jam pagal turėtą OU „G1“ akcijų proporciją priklausiusi) OU „G1“ turto vertės dalis, susidėjusi ne iš proporcingos dalies viso OU „G1“ turto, o tik iš jos finansinio turto – obligacijų (nes priešingu atveju, Pareiškėjui gavus ir akcijų, jo atsiskyrimas nuo grupės būtų taip ir neįvykęs).

Todėl vertinant aukščiau nurodytą sandorių grandinę ir jų realias ekonomines pasekmes Pareiškėjo gauta nauda, atitinkanti GPMĮ 2 str. 14 d. nuostatas, susidėtų iš:

- 3262212 Lt gautų palūkanų (iš jų 1300000 Lt (2012 m.) ir 1395457,66 Lt (2013 m.), gautų už paskolas, bei 566754,44 Lt (2014 m.), gautų už obligacijas);
- 25871 830 Lt (7493 000 Eur) pajamų, gautų pagal 2014-06-30 obligacijų perleidimo sutartį;
- 1 OU „T1“ akcijos, kaip atlikto OU „G1“ reorganizavimo (atidalijimo) rezultato, kuris, remiantis PMĮ 41 str. 1 d. 1 p. ir GPMĮ 2 str. 14 d. 8 p. nuostatomis, nelaikytinas Pareiškėjo pajamomis.

Nurodoma, jog sudarytų sandorių pasėkoje Pareiškėjas atsiskyrė nuo įmonių grupės, todėl aukščiau minėtos gautos pajamos laikytinos apmokestinamosiomis Pareiškėjo vertybinių popierių perleidimo pajamomis, iš kurių turėtų būti atimta Klaipėdos AVMI nustatyta Pareiškėjo per šį laikotarpį perleistų vertybinių popierių įsigijimo 3678801 Lt (1065454 Eur) kaina.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, teigiama, jog mokesčių administratoriaus išvados, kad Pareiškėjas gavo 129174114,80 Lt (37411409 Eur) pajamas, neturi faktinio pagrindo. Šis skirtumas susidaro, nes mokesčių administratorius nepagrįstai:

(1) nepripažino „tarpinių“ sandorių (kai J. V. perleido UAB „I1“ akcijas ir dėl dalies susidariusio įsiskolinimo 2010-10-05 sudarė 12 palūkanas numačiusių paskolos sutarčių) realiais (laikė dirbtiniais, skirtais tik suformuoti įsiskolinimą ir jo pagrindu išmokėti, pavyzdžiui, neapmokestinamas palūkanas), tačiau pripažino iš tokių „dirbtinių“ sandorių gautinas pajamas faktinėmis pajamomis;

(2) apmokestinamąsias pajamas skaičiavo pagal naudą, kurią Pareiškėjas potencialiai galėjo gauti, nors faktiškai jis tokio dydžio pajamų negavo (akcentuojama, kad po UAB „I1“ akcijų perleidimo susidariusių įsiskolinimų 2010-10-05 novacija į paskolas su palūkanomis paties mokesčių administratoriaus laikoma apsimestine; 2011-12-21 atlikta užskaita, anksčiau perleistomis UAB „I1“ akcijomis *de facto* tiesiog apmokant 500000 vnt. UAB „L1“ akcijų, remiantis PMĮ 41 str. 1 d. 7 p. ir GPMĮ 2 str. 14 d. 8 p., nėra laikoma pajamomis; 318925 vnt. UAB „L1“ akcijų įnešimas į OU „G1“ įstatinį kapitalą mokesčių administratoriaus pripažintas akcijų perleidimu, nors faktiškai jokių pajamų iš šio sandorio nėra gauta);

(3) skirtingai vertino tų pačių sandorių pasekmes Pareiškėjo ir kitų tas pačias įmones valdžiusių akcininkų atžvilgiu, taip pažeisdamas mokesčių mokėtojų lygybės principą (analogiškai UAB „I1“ akcijų perleidimo ir įsiskolinimų novacijos į paskolas (obligacijų apmokėjimą) sandoriai, kuriuos sudarė kiti buvę UAB „I1“ bei UAB „L1“ akcininkai, kurių atžvilgiu taip pat taikomos MAĮ 10 ir 69 str. nuostatos, mokesčių administratoriaus laikomi formaliais, sudarytais tik mokestiniais tikslais, jų teisinės pasekmės (įskaitant vertybinių popierių perleidimo pajamų jų pagrindu gavimo faktą) nepripažįstamos, nurodant, jog „nėra pagrindo pripažinti pajamų gavimo fakto sandoriu, kuris vertinamas formaliu, kurio vienintelis tikslas buvo ateityje gauti mokestinę naudą nemokant mokesčių“ (Vilniaus AVMI 2016-04-22 sprendimas Nr. (4.65)-FR0682-243, priimtas atlikus A. J. mokestinį patikrinimą);

(4) apmokestino Pareiškėjo turto, kurio Pareiškėjas dar nėra realizavęs (nėra tokio turto pardavęs), vertės padidėjimą ir be pagrindo netaikė reorganizavimo lengvatos (pasak skundo, jokios realios ir net formalios naudos, kuri atitiktų GPMĮ 2 str. 14 d. įtvirtintą pajamų apibrėžimą, Pareiškėjas iš 318925 vnt. UAB „L1“ akcijų įnešimo į OU „G1“ kapitalą pagal PMĮ 41 str. 2 d. 7 p. negavo, nes mainais už įneštas akcijas Pareiškėjas negavo jokio konkretaus turto, kuriuo galėtų disponuoti. Šiuo įnešimu tik padidinta Pareiškėjo tuo metu turėtos 1 OU „G1“ akcijos vertė (per jos nominalo padidėjimą bei jai priskirtiną viso bendrovės kapitalo dalį, kuris šiuo konkrečiu atveju didžiąja dalimi apskaitytas kaip akcijų priedai). Todėl Pareiškėjui nesuprantama, kokią konkrečią jo gautą naudą mokesčių administratorius įvertina 31434769 Lt, pripažindamas Pareiškėjo GPM apmokestinamomis vertybinių popierių perleidimo pajamomis. Mokesčių administratoriaus

teiginį, jog, apmokėdami OU „G1“ įstatinio kapitalo padidinimą su akcijų priedais, iš jų OU „G1“ akcininkai turėjo tikslą ateityje išsimokėti pinigines lėšas, kurios, formaliai taikant teisės aktus, būtų neapmokestintos, Pareiškėjas laiko spekuliacijomis, nepagrįstomis jokiais teisės normomis (pagal Estijos Respublikos teisės aktus ir Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 39 str. 8 d. akcijų priedai gali būti naudojami tik įmonės įstatinio kapitalo didinimui ir nuostoliams dengti, o ne kokioms nors išmokoms akcininkams). MAĮ 10 str. ar 69 str. nuostatų taikymas mokesčių administratoriui nesuteikia teisės mokesčių mokėtojui priskirti pajamų, kurių apskritai jokia forma nebuvo gauta.

(5) sandorius analizavo apibrėžtame laikotarpyje, neatsižvelgdamas į tęstines jų pasekmes (pavyzdžiui, J. V. 2010-10-05 sudarytas 91908 vnt. UAB „I1“ akcijų perleidimo sandoris ir jo pagrindu susidaręs įsiskolinimas, iš vienos pusės, tapo tiesiog atsiskaitymu už 500000 vnt. 2011-12-21 pasirašytų naujų UAB „L1“ akcijų, o, iš kitos pusės, dalis jo buvo 2013-11-29 transformuota į 487890 vnt. UAB „L1“ obligacijų, kurios galiausiai perleistos 2014-06-30. Tačiau mokesčių administratorius ignoravo tai, kas, kaip vieną mokesstinį laikotarpį prasidėjusio to paties ekonominio ir teisinio santykio tąsa, įvyko kitą mokesstinį laikotarpį).

III. Tvirtinama, kad Pareiškėjo iš „E1“ gauta 3216 Lt suma yra žalos atlyginimas, o Inspekcijos atliktas teisinio ir faktinio pagrįstumo vertinimas dėl Pareiškėjo bei kitų buvusių UAB „O1“ akcinių reikalavimo „E1“ atlyginti žalą peržengia šio ginčo ir Inspekcijos kompetencijos ir įgaliojimų ribas.

Pasak skundo, šio ginčo prasme ir apmokestinimo tikslais iš esmės aktualu tik tai, kad, pirma, Pareiškėjas dėl jo turėtų UAB „O1“ akcijų nuvertėjimo patyrė realią materialinę žalą (sumažėjo jo turėto turto vertė); antra, šios žalos buvimo faktą ir jos dydį, kaip žinoma ir mokesčių administratoriui, patvirtino nepriklausomi ekspertai; trečia, „E1“ padarytos žalos egzistavimo faktą pripažino ir ją neteisminiu keliu atlygino; ketvirta, mokesčių administratorius nenustatė jokių aplinkybių, jog „E1“ Pareiškėjui būtų galėjusi ar turėjusi tikslą mokėti kokias nors išmokas kokiu nors kitu pagrindu, nei žalos atlyginimas.

Primenama, kad, pirmiausia, atitinkamų pajamų priskyrimą ar nepriskyrimą vienai ar kitai rūšiai lemia ne mokesčių administratoriui pateikti įrodymai, o pati tokių pajamų prigimtis ir jų gavimo aplinkybės; antra, remiantis MAĮ 73 str. 1 d., 67 str. 1 d., CK 6.246 str., akcentuojama, kad Vokietijos gyventojų W. W. , H. E. ir T. A. neteisėti veiksmai pasireiškė būtent per netinkamą UAB „O1“ valdymo organų pareigų vykdymą (t. y. netinkamai valdant prekybos centrą, kaip pagrindinį UAB „O1“ turtą), o ECE, pasirašydama kompensavimo sutartį, kaip tik ir kompensavo pastarųjų asmenų UAB „O1“ akcininkams padarytą turtinę žalą, į kurios kompensavimą teisę akcininkams nustato CK 6.245 str. ir CK 1.138 str. 6 punktas.

IV. Pareiškėjas mano, kad mokesčių administratorius nepagrįstai jam perkėlė mokesčių išskaičiuojančio asmens prievolės, nustatytas GPMĮ 23 str. Pareiškėjo atveju nebuvo nustatyta jokių išskirtinių aplinkybių, atitinkančių LVAT praktikoje (2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017) suformuotus reikalavimus, leidžiančių pagrįsti tokią prievolių perkėlimą. Inspekcijos teiginius dėl Pareiškėjo veikimo „uždaroje organizacinėje struktūroje“ su kitais akcininkais Pareiškėjas laiko neteisingsiais, nes vyko Pareiškėjo atsiskyrimas nuo įmonių grupės ir Pareiškėjas veikė išimtinai savo interesais. Pats pajamų gavimo faktas taip pat nepagrindžia situacijos išskirtinumo. Todėl laikosi pozicijos, kad Pareiškėjui išmokėtos lėšos (Inspekcijos įvardinamos dividendais) priskirtinos A klasės pajamoms, su kuriomis susijusios mokesstinės prievolės priskirtinos ne Pareiškėjui, o mokesčių išskaičiuojantiems asmenims.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos nurodytomis „išskirtinėmis“ aplinkybėmis: (1) Pareiškėjas buvo ne tik įmonių (mokesčių išskaičiuojančių asmenų) akcininkas, bet ir kartu su asocijuotais asmenimis kontroliavo šiuos vienetus, darė įtaką jų sprendimas ir veikė kaip uždara organizacinė struktūra, bei (2) išmokant pajamas neva veikta išimtinai Pareiškėjo interesais. Paaiškina, jog, nors Pareiškėjas ir buvo mokesčių išskaičiuojančių asmenų

akcininku, tačiau jau 2012 m. pabaigoje (realiai – dar anksčiau) buvo numatytas Pareiškėjo atskyrimas nuo UAB „I1“ ir UAB „L1“ įmonių grupės (sprendimo 2.2. dalies 6 punktas). Todėl Pareiškėjas, sudarydamas ginčui aktualius sandorius, veikė kaip nepriklausomas asmuo, išimtinai savo interesais ir neturėjo objektyvių galimybių derinti savo veiksmų su kitais akcininkais. Atitinkamai, įmonės, *de facto* valdomos nesusijusių akcininkų, veikė siekdamas maksimalios ekonominės naudos sau, o ne „uždarai organizacinei struktūrai“. Antra, Pareiškėjas neneigia, jog jis, kaip savo valdomų įmonių akcininkas, siekė gauti iš jų veiklos pajamų bei, kad pajamas sau jis gavo savo interesams tenkinti, tačiau tai, Pareiškėjo nuomone, nepaneigia GPMĮ reikalavimų mokesčius nuo gautų pajamų išskaičiuoti ir sumokėti nustatyta tvarka.

V. Pastebima, kad Pareiškėjui priskaičiuota GPM delspinigių ir paskirtos baudos bendra suma (4016410,72 Eur) sudaro net 71 proc. jam priskaičiuotos GPM sumos (GPM delspinigių suma sudaro 51 proc. apskaičiuotos GPM sumos). Tai, pasak Pareiškėjo, lėmė 3 patikrinimo sustabdymai ir net 11 pratęsimų, rekomenduojamą 30 darbo dienų fizinio asmens mokesčio patikrinimo trukmę ženkliai viršijęs patikrinimo procesas, kai patikrinimo sustabdymo ir pratęsimo priežastys objektyviai nesusijusios su Pareiškėjo mokesčiais prievolėmis, todėl dėl jų Pareiškėjui negali kilti neigiamų finansinių pasekmių, pasireiškiančių beveik 1700 Eur per dieną skaičiuojamais delspinigiais. Pareiškėjas mano, kad jo skundas dėl Inspekcijos sprendimo delspinigių dalyje turėtų būti perduotas mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo tam, kad, atsižvelgiant į rekomenduotiną 30 darbo dienų fizinio asmens mokesčio patikrinimo trukmę ir objektyviai patikrinimui būtinų dienų skaičių, būtų perskaičiuoti Pareiškėjui nurodyti sumokėti delspinigiai. Be to, situacija, kai baudimo elementą turintys mokėjimai artėja prie pačios mokesčines prievolės dydžio, lemia neproporcingą sankciją už mokesčių įstatymų pažeidimą, šios sankcijos nei prevencinis, nei nubaudo poveikis neturėtų būti toks, kad neatitiktų teisingumo ir protingumo kriterijų, todėl Pareiškėjas nurodo, jog jam paskirtų sankcijų suma turėtų būti mažinama.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, ir vadovaudamasis VAI 22 str. bei MAĮ 155 str. 4 d. nuostatomis, Pareiškėjas prašo: teisės aktų nustatyta tvarka įvertinti surašant, pasirašant ir pateikiant Pareiškėjui 2016-11-29 patikrinimo aktą Nr. (9.6)FR0680-714 Klaipėdos AVMI padarytų pažeidimų tikrąjį pobūdį bei jų įtaką patikrinimo akto ir Klaipėdos AVMI sprendimo, Inspekcijos sprendimo teisėtumui, bei, nustačius, kad Klaipėdos AVMI 2016-11-29 patikrinimo aktas Nr. (9.6)FR0680-714 surašytas neteisėtai, Klaipėdos AVMI 2017-03-23 sprendimą Nr. (6.5)FR0682-109 bei Inspekcijos 2017-08-07 sprendimą Nr. 68-119 panaikinti; arba Inspekcijos 2017-08-07 sprendimą Nr. 68-119 panaikinti ir Pareiškėjo skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo; arba atleisti Pareiškėją nuo dalies GPM delspinigių mokėjimo.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimas naikintinas, Pareiškėjo skundas perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Iš bylos medžiagos matyti, jog ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų, konstatavus aplinkybes, kad:

1. Pareiškėjas 2010–2011 metais iš Bendrovės (UAB „L1“), kurios akcininku buvo kartu su trimis kitais UAB „I1“ akcininkais (pagal 2010-01-04 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį kartu su kitais akcininkais įsigydamas 100 proc. Bendrovės akcijų) gavo atitinkamai 52266000 Lt (52016000 + 250000) ir 45432204 Lt vertybinių popierių (91908 vnt. UAB „I1“ akcijų) pardavimo pajamų (šio turto įsigijimo kaina – 3 221 070 Lt), todėl nuo susidariusio skirtumo Pareiškėjui apskaičiuotas 15 proc. GPM. Šias pajamas 2011–2012 metais deklaravo Pareiškėjo sesuo J. V. , deklaruodama vertybinių popierių įsigijimo kainą, lygią pardavimo pajamoms (parduotas akcijas J. V. 2010-10-04 buvo gavusi dovanų iš Pareiškėjo (brolio)).

Nustatyta, jog J. V. dovanų gautas akcijas kitą dieną, t. y. 2010-10-05 pardavė Bendrovei už 97698204 Lt, sutarties 3.2 punkte numatant, jog pirkimo kainą Bendrovė turi sumokėti į J. V. banko sąskaitą sutarties pasirašymo dieną. Pagal 2010-10-05 sudarytas 12 paskolų sutarčių (Nr. 101005/1 – 101005/12) J. V. įsipareigojo Bendrovei suteikti 52016000 Lt paskolą su 6 proc. palūkanomis, pinigus pervedant į Bendrovės nurodytą sąskaitą, numatant paskolų grąžinimą 2040-12-31. Paskolos sutartyse nurodytu būdu Bendrovei nebuvo suteiktos, o Klaipėdos AVMI nustatė, jog J. V. neturėjo finansinių galimybių paskolinti Bendrovei tokio dydžio lėšas. Tą pačią dieną buvo informinta vienuolikos priešpriešinių reikalavimų įskaitymo sutartis, pagal kurią šalys įsipareigojo įskaityti Bendrovės 52016000 Lt reikalavimo teisę J. V. pagal 2010-10-05 sudarytas paskolos sutartis ir J. V. 52016000 Lt reikalavimą Bendrovei pagal 2010-10-05 UAB „I1“ akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, šia dalimi sumažinant Bendrovės skolinį įsipareigojimą J. V., nustatant, jog nesumokėta J. V. dalis pagal 2010-10-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį sudaro 45682204 Lt, taip pat po šios sutarties sudarymo Bendrovė yra skolinga J. V. 52016000 Lt pagal 2010-10-05 sudarytas paskolos sutartis. Nustatyta, jog Bendrovė pagal 2010-10-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį 250000 Lt sumokėjo J. V. 2010-11-19 bankiniu pavedimu. Tokiu būdu J. V. už 2010 metus deklaravo gavusi 52266000 Lt (52016000+250000) akcijų pardavimo pajamas ir tokią pat jų įsigijimo kainą.

Nustatyta, jog likusi 45432204 Lt įsiskolinimo pagal 2010-10-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį suma buvo sudengta su J. V. skola Bendrovei, kuri susidarė J. V. 2011-12-21 iš Bendrovės įsigijus 500000 vnt. Bendrovės išleistų akcijų, tai yra J. V. už įsigytas akcijas atsiskaitė užskaitomis, užskaitant likusį 45432204 Lt Bendrovės įsiskolinimą J. V. pagal 2010-10-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, Bendrovės J. V. apskaičiuotas 1340803,75 Lt palūkanas pagal 2010-10-05 sudarytas paskolos sutartis, taip pat Bendrovės 3226992,25 Lt skolos dalį pagal 2010-10-05 paskolos sutartis.

J. V. 2012-01-27 iš Bendrovės įsigytas akcijas (500000 vnt.) padovanojo Pareiškėjui; likusį 48789007,75 Lt skolinį reikalavimą Bendrovei, susidariusį pagal 2010-10-05 paskolos sutartis, kartu su sukauptomis 898755,58 Lt palūkanomis, padovanojo mamai A. L., kuri tą pačią dieną reikalavimą padovanojo sūnui – Pareiškėjui.

Kaip paminėta anksčiau, Klaipėdos AVMI 52266000 Lt ir 45432204 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamų gavėju pripažino Pareiškėją, nes, pasak mokesčių administratoriaus, dovanojimo seseriai sandoris buvo sudarytas, siekiant mokestinės naudos, tai yra Pareiškėjui nemokėti GPM nuo vertybinių popierių pardavimo pajamų (parduotos UAB „I1“ akcijos buvo įsigytos laikotarpiu po 1999-01-01 ir Pareiškėjas paskutinius 3 metus iki vertybinių popierių perleidimo valdė daugiau kaip 10 proc. šių vertybinių popierių), nes akcijos buvo parduotos už 97698204 Lt, o jų įsigijimo kaina sudarė 3221070 Lt. Klaipėdos AVMI pagal vykdytų ūkinių operacijų seką nustatė, jog po įvykdytų sandorių Pareiškėjas turėjo 500000 vnt. Bendrovės akcijų ir iš mamos dovanų gautą 49687763,33 Lt skolinį reikalavimą Bendrovei (Bendrovės 48789007,75 Lt įsiskolinimą pagal 2010-10-05 J. V. sudarytas paskolos sutartis ir 898755,58 Lt apskaičiuotas palūkanas pagal šias sutartis), tai yra tokio pat pobūdžio turtą (akcijas ir reikalavimo teisę Bendrovei), kaip ir kiti Bendrovės akcininkai, kurie UAB „I1“ akcijas Bendrovei buvo pardavę / taip pat akcijas iš jos įsigiję tiesiogiai. Klaipėdos AVMI J. V. deklaruotas pajamas pripažino Pareiškėjo pajamomis, konstatuodama, jog 2011 metais Pareiškėjas gavo 52266000 Lt (52016000 (atliktas įskaitymas pagal paskolos sutartis) + 250000 (sumokėta bankiniu pavedimu), 2012 metais – 45432204 Lt (atliktas įskaitymas 500000 vnt. Bendrovės akcijų įsigijimui padengti) vertybinių popierių pardavimo pajamas, kurios įvertinus UAB „I1“ akcijų įsigijimo kainą, buvo apmokestintos GPM.

Paminėtina, jog J. V. Bendrovė apskaičiavo palūkanas, iš kurių 1500000 Lt buvo išmokėti grynaisiais pinigais ir 200000 Lt bankiniu pavedimu (šias pajamas Klaipėdos AVMI J. V. patikrinimo metu pripažino jos apmokestinamosiomis, kitomis pajamomis), o 1340803,75 apskaičiuotų palūkanų dalis buvo panaudota J. V. atsiskaitant už Bendrovės 2011-12-21 įsigytas akcijas (kurias J. V. padovanojo broliui); 898755,58 Lt dalis apskaičiuotų

palūkanų kartu su reikalavimo teise 2012-01-27 buvo padovanota A. L. (Pareiškėjo ir J. V. mamai).

2. Pareiškėjo 2012-12-17 atliktas 318925 vnt. Bendrovės (UAB „L1“) akcijų įnešimas į *OU GI* (Estijos įmonė) įstatinį kapitalą laikytinas akcijų pardavimu Estijos įmonei. Todėl 31892500 Lt akcijų vertė pripažinta vertybinių popierių pardavimo pajamomis, iš kurių atėmus 457731 Lt akcijų įsigijimo kainą (kurią sudarė UAB „I1“ 30000 vnt. akcijų įsigijimo 455231,25 Lt kaina, 25 vnt. Bendrovės akcijų 2500 Lt įsigijimo kaina), apskaičiuotas 15 proc. GPM.

Mokesčių administratorius nustatė, jog, Pareiškėjas, būdamas vienu iš keturių Bendrovės (UAB „L1“) akcininku, valdė 818925 vnt. Bendrovės akcijų (500000 vnt. 2012-01-27 gauta dovanų iš sesers J. V. ; 318900 vnt. įsigyta 2010-10-05 Bendrovei didinant įstatinį kapitalą, įsigijus dalį išleistos emisijos, į Bendrovės įstatinį kapitalą įnešus 30000 vnt. UAB „I1“ akcijų; 25 vnt. Bendrovės akcijų įsigyta 2010 metais (po ¼ kapitalo dalį buvo įsigiję visi keturi akcininkai). Pareiškėjas kartu su kitais 3 fiziniais asmenimis 2012-10-15 iš Bendrovės įsigijo po 25 proc. *OU GI* (Estijos įmonės) kapitalo. Pareiškėjas 2012-12-13 už 50000000 Lt pardavė 500000 vnt. akcijų Estijos įmonei, atidedant mokėjimą už akcijas iki 2063-04-01, palūkanų mokėjimo nenumatant, o 2012-12-17 318925 vnt. akcijų kaip nepiniginį įnašą įnešė į Estijos įmonės įstatinį kapitalą. Klaipėdos AVMI šių akcijų įnešimą pripažino akcijų pardavimu, nes, pasak mokesčių administratoriaus, tokiu būdu įforminant akcijų perleidimą Estijos įmonei, buvo siekta išvengti GPM prievolės, pirmiausiai perleidus vėliausiai įsigytas Bendrovės akcijas (nes 500000 vnt. parduotų akcijų įsigijimo kaina atitiko jų pardavimo kainą), o vėlesniu sandoriu buvo siekta, jog akcininkų (taip pat ir Pareiškėjo) mainais gautos Estijos įmonės akcijos (už naujas akcijas atsiskaitant nepiniginiu įnašu (Bendrovės akcijomis), atitiktų PMĮ nuostatas, nes akcijų mainai bus vykdomi tarp vienetų; užsienio bendrovė po akcijų mainų įsigys daugiau kaip ½ Lietuvos Respublikos bendrovės akcijų ir susidaręs akcijų mainų skirtumas nebus apmokestinamas pinigais, o 2012-12-17 kiekvieno iš akcininkų įneštos 318925 vnt. Bendrovės akcijos į Estijos įmonės įstatinį kapitalą pagal GPMĮ nuostatas nebus laikomos gautomis pajamomis. Todėl 31434769 Lt suma pripažinta Pareiškėjo apmokestinamosiomis vertybinių popierių pardavimo pajamomis.

3. Pareiškėjui Bendrovės per 2011–2012 metus išmokėtos palūkanų pajamos (per 2012 m. išmokėtos 1300000 Lt, per 2013 m. – 1395457,66 Lt palūkanos) laikytinos Pareiškėjo apmokestinamomis dividendų pajamomis.

Nustatyta, jog Pareiškėjas 2012-01-27 iš mamos A. L. dovanų yra gavęs 49687763,33 Lt reikalavimą Bendrovei (Bendrovės 48789007,75 Lt įsiskolinimas pagal 2010-10-05 J. V. sudarytas paskolos sutartis ir 898755,58 Lt apskaičiuotos palūkanos pagal Bendrovės ir J. V. 2010-10-05 sudarytas paskolos sutartis; J. V. ši reikalavimą 2012-01-27 buvo padovanojusi mamai A. L.).

4. Pareiškėjui Bendrovės per 2014 metus pervestos palūkanos už jo įsigytas Bendrovės išleistas 487890 vnt. 48789000 Lt vertės obligacijas laikytinos Pareiškėjo dividendų pajamomis.

Nustatyta, jog Bendrovė 2013-11-29 išleido 487890 vnt. 48789000 Lt nominalios vertės obligacijas (obligacijų vertė buvo panaši į Bendrovės įsiskolinimą Pareiškėjui pagal J. V. 2010-10-05 sudarytas paskolos sutartis, kuris buvo perleistas 2012-01-27 A. L. , o po to Pareiškėjui) su 2 proc. palūkanų norma, išpirkimo terminas 2040-12-31. Pareiškėjas su Bendrove atsiskaitė, sudarydamas vienušį priešpriešinių reikalavimų įskaitymo sutartį, pagal kurią Pareiškėjo prievolė sumokėti 48789000 Lt obligacijų kainą buvo padengta su Bendrovės prievole sumokėti Pareiškėjui 48789007,75 Lt skolą, kurią Pareiškėjui buvo perleidusi mama A. L. 2012-01-27 dovanojimo sutartimi (7,75 Lt suma pervesta Pareiškėjui į sąskaitą kaip paskolos grąžinimas).

Palūkanų pajamos pripažintos Pareiškėjo apmokestinamosiomis dividendų pajamomis, konstatavus aplinkybes, jog sudarant akcijų perleidimo sandorius su Bendrove, taip pat Estijos įmone, buvo siekiama dirbtinai suformuoti šių vienetų įsiskolinimus akcininkams, jog nepatiriant jokių mokestinių išlaidų, jiems išmokėti pelningai veikiančios įmonės (UAB „I1“)

dividendus. Tokiu būdu akcininkams (taip pat ir Pareiškėjui), kurie perleido UAB „I1“, Bendrovės akcijas, su kuriais buvo įformintos formalios paskolos, kurios vėliau pakeistos į Bendrovės įsiskolinimus už jos išleistas obligacijas buvo siekta išmokėti pajamų, kurios pagal išmokamų pajamų formą (palūkanos už paskolas, už obligacijas) būtų priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

5. Pareiškėjo iš Vokietijos įmonės „E1“ pagal 2010-12-15 susitarimo sąlygas gauta 931,42 Eur (3 216 Lt) akcijų vertės kompensacija negali būti priskirta neapmokestinamosioms pajamoms pagal GMPĮ 17 str. 31 punkto nuostatas, nes nepateikti įrodymai, jog piniginės lėšos buvo išmokėtos, atlyginant neteisėtais veiksmais padarytą žalą. Todėl Klaipėdos AVMI minėtas sumas priskyrė apmokestinamosioms Pareiškėjo pajamoms.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu, laikydamasis pozicijos, jog mokesčių administratorius yra padaręs procedūrinio pobūdžio pažeidimus, tai yra, pasak Pareiškėjo, jo atžvilgiu patikrinimo aktas buvo surašytas, nesant pavedimo tikrinti, nes pavedimas tikrinti buvo pratęstas iki 2016 m. lapkričio 29 d., tuo tarpu patikrinimo aktas Pareiškėjo atstovams buvo išsiųstas po mėnesio. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjas prašo Inspekcijos priimtą sprendimą pripažinti neteisėtu. Taip pat Pareiškėjas skunde dėsto nuoseklius motyvus dėl jo apmokestinimo nepagrįstumo, nenuoseklumo, laikydamasis pozicijos, jog nors mokesčių administratorius teigia, kad sandoriai buvo sudaryti siekiant mokestinės naudos, Pareiškėją apmokestina taikydamas MAĮ 69 str. nuostatas, tačiau formaliai įvertintų sandorių rezultatų mokesčių administratorius neeliminuoja, juos apmokestindamas. Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog tokių pajamų, kokias apmokestina mokesčių administratorius, jis apskritai nėra gavęs, todėl jų apmokestinimas yra nepagrįstas. Pareiškėjas neneigia galimybės jo sudarytus sandorius vertinti ir MAĮ 69 bei 10 straipsnių aspektu, konkrečiai nurodydamas dėl kokių sandorių gali būti atliekamas toks vertinimas, tačiau, Pareiškėjo nuomone, iš dalies sandorių jis nėra gavęs jokių pajamų, kuriomis jis galėtų disponuoti, todėl tokių pajamų priskyrimas Pareiškėjo apmokestinamosioms pajamoms negali būti vertinamas kaip pagrįstas.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį ir į tai, jog dėl kitų sandorių dalyvių (akcininkų) tų pačių sandorių atžvilgiu mokesčių administratorius yra padaręs kitokias išvadas. Remdamasis skunde išdėstytais motyvais, Pareiškėjas prašo grąžinti Inspekcijai jo skundą nagrinėti iš naujo, jeigu nebūtų tenkintas pirmasis Pareiškėjo reikalavimas, taip pat spręsti klausimą dėl Pareiškėjo atleidimo nuo delspinigių mokėjimo atsižvelgiant į rekomenduotiną fizinio asmens tikrinimo trukmę, Pareiškėjo patikrinimo eigos stabdymus ir tai, koks yra santykis tarp apskaičiuotų mokesčių ir delspinigių.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog tiek Klaipėdos AVMI, tiek Inspekcijos sprendimuose yra detalai aptartos su Pareiškėjo apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės, šioje sprendimo dalyje faktinių su Pareiškėjo apmokestinimu susijusių aplinkybių iš naujo neaptarinės, sprendime pasisakydama dėl esminių su Pareiškėjo apmokestinimu susijusių skundo motyvų.

Dėl procedūrinio pobūdžio pažeidimų. Iš byloje pateiktos informacijos nustatyta, jog Pareiškėjo mokestinis patikrinimas buvo atliktas, vykdant Klaipėdos AVMI 2015-03-30 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-911. Patikrinimo akto 2 psl. yra detalai aptarta Klaipėdos AVMI kontrolės veiksmų eiga: patikrinimo pratęsimai, sustabdymai, nurodant pratęsimų / patikrinimo eigos sustabdymo priežastis, paskutinis pratęsimas įformintas nuo 2016-11-17 iki 2016-11-29 dėl papildomos informacijos gavimo, jos įvertinimo ir patikrinimo akto surašymo. Patikrinimo akto data yra 2016-11-29, tai yra pavedimo tikrinti priede nurodyta data, iki kurios pratęstas patikrinimas. Pagal byloje esančią informaciją nustatyta, kad aktas su priedais Pareiškėjui buvo išsiųstas 2016-12-29. Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad patikrinimo akto *surašymo veiksmai* buvo atlikti jau pasibaigus pavedime tikrinti nurodytam terminui, todėl patikrinimo aktas ir paskesni mokesčių administratoriaus veiksmai yra neteisėti, atlikti neturint pavedimo tikrinti. Skunde Pareiškėjas prašė išreikalauti iš mokesčių administratoriaus papildomą informaciją dėl patikrinimo akto surašymo (posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjo atstovai tokį prašymą palaikė, konkretizuodami prašomą pateikti informaciją). Komisija posėdžio metu, remdamasi Komisijos nuostatų, patvirtintų Vyriausybės 2004-09-02 nutarimu

Nr. 1119, 22.1 ir 7.1 punktais, įpareigojo Inspekcijos atstovą pateikti Pareiškėjo atstovų prašomą informaciją, susijusią su patikrinimo akto surašymu. Komisijai 2017-10-03 buvo pateiktas „Išrašas iš Valstybinės mokesčių inspekcijos informacinės sistemos apie patikrinimo akto registravimą“. Komisijai Pareiškėjo atstovas pateikė papildomus atsikirtimus dėl pateikto dokumento, nurodydamas, jog dokumento išrašas pateiktas be istorijos, todėl, tai, jog šis dokumentas (patikrinimo aktas) buvo įregistruotas 2016-11-29, neleidžia pripažinti, jog patikrinimo aktas (tokio turinio, koks jis buvo pateiktas Pareiškėjui) 2016-11-29 buvo surašytas ir įkeltas į Inspekcijos sistemą, nes yra fiksuotos 4 dokumento versijos.

Pasisakydama dėl šių Pareiškėjo skundo motyvų, Komisija pažymi, kad Administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 91 str. 1 d. 3 punkte yra įtvirtinta principinė procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė: skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą. Ši įstatyminė nuostata reiškia, kad ne kiekvienas procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės; todėl kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūrinio pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui, yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas *nepagrįstas* sprendimas.

LVAT praktikoje (2012-01-27 nutartis adm. byloje Nr. A-602-110/2012, 2017-03-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-80-602/2017), pasisakant dėl procedūrinio pobūdžio terminų laikymosi, yra konstatuota, jog viešojo administravimo subjektui įstatyme nustatytas terminas, per kurį turi būti priimtas administracinis sprendimas, yra instrukcinio pobūdžio, todėl šio termino pasibaigimas nedaro negaliojančiu administracinio sprendimo, priimto pasibaigus šiam terminui. Įstatyme nustatyto termino, per kurį turi būti priimtas administracinis sprendimas, pasibaigimas nepaneigia viešojo administravimo subjekto kompetencijos priimti administracinį sprendimą ar atlikti kitus veiksmus, t. y. tiesiogiai nesukuria neigiamų teisiųjų pasekmių, tik prailgina administracinį procesą. Viešojo administravimo subjektui praleidus įstatyme ar kitame teisės akte nustatytą administracinio sprendimo priėmimo terminą, galima konstatuoti viešojo administravimo subjekto neveikimą, tai suteikia teisę asmeniui ginti savo teises kreipiantis su skundu dėl neveikimo.

Pagal MAĮ 120 str. nuostatas mokesčių mokėtojo patikrinimas yra atliekamas turint pavedimą tikrinti, kuriame yra nurodyti privalomi pavedimo tikrinti rekvizitai (patikrinimo dalykas, patikrinimą atliekantis pareigūnas, patikrinimo pradžia ir pabaiga), tuo atveju, jeigu keičiasi pavedimo tikrinti privalomi rekvizitai (dalykas; keičiasi mokesčių administratoriaus pareigūnas, mokestinis patikrinimas sustabdomas / pratęsiamas) yra pildomas pavedimo tikrinti priedas. Pagal MAĮ 128 str. nuostatas, mokestinio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu, kurį pasirašo mokesčių administratoriaus pareigūnas, atlikęs patikrinimo veiksmus (MAĮ 129 str. 1 d.); patikrinimo aktas pagal patikrinimo įforminimą reglamentuojančias nuostatas turi būti įformintas iki pavedime tikrinti nurodytos datos, o patikrinimo aktas, tuo atveju, jeigu yra nustatomi pažeidimai, turi būti tvirtinamas sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo (128 str. 2 dalis). Šiais dviem procesiniais sprendimais yra įforminami mokestinio patikrinimo rezultatai, o teisinės pasekmės sukeliančiu dokumentu laikytinas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Atsižvelgiant į LVAT praktikos nuostatas dėl procesinių terminų pažeidimo pasekmių, ABTĮ 91 str. 1 d. 3 punkte įtvirtintas nuostatas, jog procedūrų pažeidimas sudaro pagrindą aktą pripažinti neteisėtu tik tuomet, jeigu dėl jų būtų pažeistas objektyvus aplinkybių vertinimas, konstatuotina, jog aplinkybės, kad patikrinimo akto įforminimo veiksmai galimai buvo atlikti vėliau ar patikrinimo aktas Pareiškėjui pateiktas / išsiųstas ne iš karto po patikrinimo akto surašymo (ginčo situacijoje Komisija neturi pagrindo daryti išvados dėl to, kad patikrinimo aktas buvo surašytas ne laiku, nes iš Inspekcijos pateiktame dokumente esančios informacijos matyti, jog dokumentas yra registruotas 2016-11-29, jam suteiktas registracijos numeris Nr. (9.8) FR0680-714, jo rengėja nurodyta patikrinimą atlikusi Klaipėdos AVMI pareigūnė, lapų skaičius – 61, priedų lapų skaičius – 208, dokumento sukūrimo data 2016-11-29 16:54:28.) gali būti vertinamos kaip

procedūrinio pobūdžio pažeidimai, tačiau jie nesudaro pagrindo patikrinimo akto pripažinti neteisėtu ir nesukeliančiu teisiųjų pasekmių. Komisijos vertinimu, aplinkybės, jog dėl šių pažeidimų galimai pailgėjo administracinė procedūra, sudaro pagrįstą pagrindą reikalauti Inspekcijos už šį laikotarpį neskaičiuoti delspinigių, ar nuo jų atleisti, tačiau ne vertinti patikrinimo akto kaip neteisėto, nesukeliančio teisiųjų pasekmių. Todėl toliau sprendime Komisija pasisakys dėl su Pareiškėjo apmokestinimu susijusių aplinkybių.

Dėl Pareiškėjo apmokestinimo pagrįstumo. Iš ginčo bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius nustatė, jog 2010–2014 metais Pareiškėjas, kaip ir kiti UAB „I1“ akcininkai (A. J. , G. J. ir L. S.) įformino sandorius, kuriais buvo perleidžiami / įsigijami vertybiniai popieriai, suteikiamos paskolos, įsigijamos įmonių išleistos obligacijos (sandoriai buvo vykdyti su Bendrove / Estijos įmone (šių įmonių akcininkais buvo: A. J. , G. J. , L. S. , Pareiškėjas). Kadangi Pareiškėjas 2010-10-04 91908 vnt. UAB „I1“ akcijų buvo padovanojęs savo seseriai, todėl būtent ji dalyvavo analogiškuose sandoriuose, kaip ir kiti UAB „I1“ akcininkai: 2010-10-05 pardavė UAB „I1“ akcijas Bendrovei (su Bendrove sudarė paskolos sutartis); Bendrovei išleidus naują akcijų emisiją, 2011-12-21 įsigijo jos akcijų dalį. Klaipėdos AVMI mokestinio patikrinimo metu šiuos J. V. veiksmus vertino kaip Pareiškėjo veiksmus, nes, pasak mokesčių administratoriaus, sesers dalyvavimas sandoriuose buvo formalus, siekiant Pareiškėjui mokestinės naudos, tai yra išvengti GPM nuo vertybinių popierių pardavimo pajamų apmokestinimo. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, taip pat į tai, jog dėl iš šių sandorių gautų pajamų yra apmokestinta ir J. V. , pirmiausia pasisakytina dėl to, ar mokesčių administratoriaus pozicija dėl Pareiškėjo sesers formalaus dalyvavimo sandoriuose yra pagrįsta.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas 2010-10-04 valdė 19,3 proc. UAB „I1“ akcijų, tai yra akcijų pardavimo atveju neturėjo galimybės pasinaudoti „smulkiąjam“ akcininkui taikytina vertybinių popierių pardavimo lengvata. Nustatyta, jog turėtos UAB „I1“ akcijų dalies įsigijimo kaina sudarė 3221070 Lt, tai yra ženkliai skyrėsi nuo 2010-10-05 pirkimo–pardavimo sutartyje nurodytos akcijų pardavimo kainos. Nors Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog jis nuolat rėmė savo šeimos narius, ką įrodo ir vėlesniu laikotarpiu sudarytos dovanojimo sutartys šeimos nariams, tačiau tai nesudaro pagrindo šias aplinkybes pripažinti pagrindžiančiomis poziciją dėl realaus siekio apdovanoti seserį tokiu turtu (UAB „I1“ akcijomis) ir jos savarankiško dalyvavimo vykdytuose sandoriuose. Iš vykdytų ūkinių operacijų pobūdžio matyti, jog dovanojimo / pardavimo sandoriai vyko sparčiu tempu, kas leidžia pagrįstai teigti, jog tiek dovanojimo sandoris, tiek po dovanojimo sandorio vykusi tolesnė sandorių eiga buvo suplanuota iš anksto ir buvo veikta visų UAB „I1“ akcininkų bendru sutarimu, nes tokius pat veiksmus, kaip ir J. V. , atliko ir visi UAB „I1“ akcininkai: pardavė akcijas, sudarė su Bendrove paskolų, priešpriešinių reikalavimų įskaitymo sandorius, nors mokesčių administratorius nenustatė, jog ji turėjo galimybes tokio dydžio paskolas suteikti. Paminėtina ir tai, jog J. V. , kaip ir kiti akcininkai įsigijo Bendrovės akcijas, o galiausiai turėtas akcijas padovanojo broliui – Pareiškėjui, taip pat mamai A. L. perleido reikalavimą Bendrovei pagal 2010-10-05 paskolos sutartis ir sukauptas palūkanas, kuri tą pačią dieną šią dovaną padovanojo Pareiškėjui. Aptartų sandorių pobūdis, laiko tarpas tarp vykdytų sandorių ir tai, jog galutiniame rezultate Pareiškėjas tapo 500000 vnt. Bendrovės akcijų turėtoju, taip pat iš A. L. dovanų gavo 48789007,15 Lt reikalavimo Bendrovei teisę pagal 2010-10-05 sudarytas paskolos sutartis, atsižvelgiant į nuostatas dėl MAĮ 10 ir 69 str. nuostatų taikymo ir aiškinimo, sudaro pakankamą pagrindą sutikti su mokesčių administratoriaus pozicija, jog tikroju ūkinių operacijų dalyviu buvo būtent Pareiškėjas, o formaliu J. V. dalyvavimu sandoriuose buvo pasinaudota, kad 2010 metais ir 2011 metais pagal formaliuosius pajamų pripažinimo principus gavus vertybinių popierių pardavimo pajamų (2010 m. atlikus reikalavimo pagal paskolos sutartis įskaitymą su Bendrovės įsiskolinimu pagal 2010-10-05 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, tai yra už dalį akcijų atsiskaičius užskaita; 2011 m. užskaičius Bendrovės įsipareigojimą atsiskaityti už likusią akcijų dalį Bendrovės akcijoms pagal 2011-11-27 sandorį apmokėti), tarp deklaruotų šių vertybinių popierių pardavimo pajamų ir jų įsigijimo kainos (nustatytos pagal 2003-01-29

Vyriausybės nutarimu Nr. 133 patvirtintų Gyventojų ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių 4 punktą) nesusidarytų skirtumas, kuris turėtų būti apmokestintas GPM. Todėl, Komisijos vertinimu, šių sandorių tikruoju dalyviu buvo Pareiškėjas, kuris ir turėtų būti pripažintinas pajamų iš šių sandorių tikruoju gavėju bei mokesčių mokėtoju (MAĮ 2 str. 17 dalis).

Pasisakant dėl Inspekcijos sprendimo pažymėtina, kad mokestinuose teisiniuose santykiuose pirmenybė yra teikiama tikrajam ūkinių operacijų turiniui, o ne jų įforminimui apskaitos dokumente (MAĮ 10 straipsnis). Iš šio principo kildinami ir specialūs mokesčių administratoriaus taikomi mokesčių apskaičiavimo būdai, numatyti MAĮ 70 ir 69 straipsniuose, kai mokesčių administratorius nustato tikrąjį ūkinių operacijų turinį ir mokesčius apskaičiuoja pagal tikrąjį ūkinių operacijų turinį. Pirmuoju atveju mokesčių administratorius mokesčius apskaičiuoja pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nes apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo ūkinių operacijų turinio, kadangi juose fiksuojami tikrovės neatitinkantys duomenys, jie iškraipomi, dokumentai klastojami, slepiami. Antruoju atveju mokesčių mokėtojas vykdo tarpinius, tačiau formalus pobūdžio sandorius, siekdamas dirbtinai, pasinaudodamas formaliu ūkinių operacijų įforminimu, sumažinti mokesstinę bazę, atidėti mokesčių mokėjimą ar jų mokėjimo išvengti. Taikydamas MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas *aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą*, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Paminėtina ir tai, jog kadangi bendrąja prasme pajamos yra pripažįstamos pagal pajamų pripažinimo principus, įtvirtintus konkrečiuose mokesčių įstatymuose, todėl apskaičiuodamas mokesčius, mokesčių administratorius turi vertinti ir tai reglamentuojančias nuostatas.

Dėl pajamų gavimo. Pagal GPMĮ nuostatas pajamos yra pripažįstamos jų gavimo momentu (8 str.), kai mokėtojas įgyja teisę jomis disponuoti, pajamos gali būti gautinos ne tik pinigais, bet ir kitais būdais (GPM 2 str. 14 dalis), tai yra vykdam užskaitas, padengiant skolas ir pan., kai yra gaunama reali mokesčių mokėtojo nauda. Taikant konkrečiuose mokesčių įstatymuose nustatytus (tiesioginius apmokestinimo) būdus, nekyla abejonių dėl pajamų pripažinimo principų, tačiau tais atvejais, kai taikomas MAĮ 69 str. numatytas mokesčių apskaičiavimo metodas, mokesčių administratorius turi nustatyti tikruosius sandorių tikslus ir apmokestinti *tik tų ūkinių operacijų pasekoje gautas atitinkamos rūšies pajamas, kurių apmokestinimo, sudarytais formaliais sandoriais siekiama išvengti*, formalių, dirbtinų sandorių nevertindamas kaip įtakojančių mokesčių mokėtojo apmokestinimą, nepaisant to, kad tam tikrų operacijų pasekoje gautos pajamos pagal pajamų pripažinimo kriterijus galėtų būti pripažintos kaip gautos pajamos. Pažymėtina ir tai, jog nors mokesstiniai teisiniai santykiai yra reguliuojami imperatyviu metodu, tačiau bet kuriuo atveju mokesčių administratorius turi laikytis protingumo kriterijaus, kas leidžia teigti, jog į sandorių, kurie pripažintini sudarytais formaliais, taikant MAĮ 69 str. nuostatas, pasekmes neturi būti atsižvelgiama, nebent būtų nustatytas realus apmokestinamųjų pajamų gavimas. Iš ginčo atveju nustatytų aplinkybių matyti, jog ginčo sandoriuose dalyvavusių šalių atlikti veiksmai, tokie kaip: Bendrovės atsiskaitymas už 2010-10-05 įsigytas UAB „I1“ akcijas sudarius vienerūšių priešpriešinių reikalavimų įskaitymo 2010-10-05 sutartį su J. V. ; 2011 metais atliktas Bendrovės likusios skolos pagal 2010-10-05 UAB „I1“ akcijų pirkimo–pardavimo sandorį įskaitymas J. V. įsiskolinimo daliai už 2011-12-21 įsigytas Bendrovės akcijas (500000 vnt.) padengti, formaliąja prasme gali būti pripažinti kaip GPMĮ kriterijus atitinkantys pajamų gavimo būdai (ginčo situacijoje J. V. yra deklaravusi šių akcijų pardavimo pajamas), tačiau, mokesstinio patikrinimo metu nėra nustatyta, jog tokio dydžio pajamomis (bendrai apie 98 mln. Lt) Pareiškėjas / J. V. realiai disponavo, nes UAB „I1“ akcijų pardavimo pasekoje atsiradusio Bendrovės įsiskolinimo J. V. (Pareiškėjui) dalis buvo performinta į paskolos sutartį, o dalis įsiskolinimo buvo panaudota atsiskaitant už Bendrovės įsigytas akcijas. Nustatyta, jog sudarytų akcijų pirkimo–pardavimo, paskolų sutarčių, obligacijų įsigijimo

(atsiskaitant už jas Bendrovės įsipareigojimą Pareiškėjui sumokėti skolą) pasekoje Pareiškėjas / J. V. gavo šias pajamas:

J. V. Bendrovė 2010-11-19 bankiniu pavedimu pervedė 250000 Lt (ši suma buvo pripažinta Pareiškėjo pajamomis, nes buvo įskaičiuota į bendrą vertybinių popierių pajamų sumą);

J. V. Bendrovė grynaisiais pinigais ir bankiniais pavedimais 2010–2011 metais sumokėjo 1700000 palūkanas (jos pripažintos J. V. kitomis pajamomis ir patikrinime metu apmokestintos 15 proc. GPM);

3. Pareiškėjui 2012 metais sumokėtos 1300000 Lt ir 2013 metais – 1395457 Lt palūkanos už paskolas, 2014 metais – 566754,44 Lt palūkanos už įsigytas Bendrovės obligacijas; Pareiškėjui 2013-12-30 7,76 Lt pervesta kaip paskolos grąžinimas;

4. Pareiškėjas 2014 metais iš Estijos įmonės gavo 25871830 Lt obligacijų pardavimo pajamas už 2014-06-30 Estijos įmonei parduotas Bendrovės 48789000 Lt vertės obligacijas.

5. Taip pat Pareiškėjas 2014-09-29 yra gavęs *OI* akcijų su 6000 Eur įstatiniu kapitalu ir turtu: 352230 vnt. Bendrovės obligacijų, kurių išpirkimo terminas yra 2040-12-31.

Situacijoje, kai Pareiškėjo vertybinių popierių pardavimo pajamomis pripažintas 318900 vnt. 31892500 Lt Bendrovės akcijų įnešimas į Estijos įmonės įstatinį kapitalą, pajamų gavimas pagal GPMĮ pajamų gavimo kriterijus apskritai nėra nustatytas, o pajamų gavimui pagrįsti mokesčių administratorius iš esmės tik pacitavo GMPĮ ir PMĮ nuostatas, nekonkretizuodamas, koks konkretus veiksmas gali būti pripažintas pajamų gavimu, ar realiai gauta ekonomine nauda, kuri galėtų būti įvertinta kaip galimas apmokestinimo objektas. Posėdžio Komisijoje metu Inspekcijos atstovas šių aplinkybių nekonkretizavo, nepateikdamas naujų su apmokestinimu susijusių motyvų, tai yra ginčo situacijoje mokesčių administratorius apskritai nepagrindė šių Pareiškėjo pajamų gavimo.

Paminėtina, jog Klaipėdos AVMI patikrinimo akte dėstoma nuosekli pozicija dėl *visų* UAB „I1“ akcininkų *bendro veikimo*, formaliai sudarant vertybinių popierių perleidimo sandorius su tų pačių akcininkų įsteigtomis ir jų valdomoms įmonėmis (Bendrove, Estijos įmone) ne siekiant sukurti naują, pagerinti esamą verslą / jo valdymą, o siekiant šiose įmonėse suformuoti įsiskolinimus UAB „I1“ akcininkams (taip pat ir Pareiškėjui), remiantis kuriais, minėtiems asmenims būtų išmokamos pelningai veikiančio ūkio subjekto dividendų pajamos, kurios pagal išmokamų pajamų pobūdį (palūkanos už suteiktas paskolas, palūkanos už obligacijas ir pan.) būtų neapmokestinamos GPM. Tačiau nepaisant to, kad atitinkamas ūkines operacijas mokesčių administratorius pripažino formaliomis, sudarytomis nesiekiant šiems sandoriams būdingų tikslų (perleisti akcijas, nedalyvauti ūkio subjekto valdyme ir gauti iš jo realių pajamų; suteikti paskolų lėšas ūkio veiklai finansuoti), patikrinimo akte buvo apmokestintos ne tik palūkanų forma ar kitu būdu gautos realios pajamos / gauta nauda, bet ir kiti šių ūkinių operacijų rezultatai, iš kurių Pareiškėjas nėra gavęs realių pajamų / naudos. Ginčo situacijoje, įvertinus tolesnes tiek Pareiškėjo, tiek kitų fizinių asmenų operacijas, nustatyta, jog jomis buvo siekta sukurti Bendrovės / Estijos įmonės įsipareigojimus Pareiškėjui (kitiems akcininkams), kurių pagrindu jiems gana ilgą laiką, pavyzdžiui, iki 2040 metų būtų numatytas neapmokestinamųjų pajamų išmokėjimas. Tai patvirtina ir tai, jog, pasikeitus teisiniam gaunamų paskolų palūkanų apmokestinimo reglamentavimui (nuo 2014-01-01 jas numaćius apmokestinti) buvo nuspręsta išleisti obligacijas, numatant gana ilgą jų išpirkimo laiką, ūkio subjektų įsiskolinimus pagal paskolų sutartis padengiant su fizinių asmenų įsipareigojimais sumokėti obligacijų kainą. Paminėtina ir tai, jog Pareiškėjas skunde, kaip ir kituose dokumentuose / paaiškinimuose Inspekcijai yra nurodęs, kad jis iš UAB „I1“ įmonės grupės yra pasitraukęs ir realiai jo pasitraukimo procesas prasidėjo 2012 metais, o baigėsi 2014 metais, skunde Komisijai laikydamasis pozicijos, jog būtent 2014 metais jo iš Estijos įmonės gautos obligacijų pardavimo pajamos, galėtų būti pripažintos jo vertybinių popierių (UAB „I1“ akcijų) pardavimo pajamomis, įvertinant minėtų sandorių pasekoje faktiškai perleistų popierių įsigijimo 3678801 Lt kainą, tačiau Inspekcija ir dėl šių aplinkybių savo pozicijos nėra išdėsčiusi.

Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, taip pat į pačios Inspekcijos (vietos mokesčių administratoriaus) nuostatas dėl 2010–2014 metais vykusių sandorių tarp UAB „I1“, Bendrovės, Estijos įmonės vertinimo, taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, konstatuotina, jog mokesčių administratoriaus taikytas ūkinių operacijų, kurios pripažintos sudarytomis formaliai, siekiant išimtinai mokestinės naudos, apmokestinimas, nenustačius / nepagrindus realaus pajamų gavimo, negali būti pripažintas pagrįstu ir teisingu.

Ginčo byloje Pareiškėjas yra pateikęs Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-04-22 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)-Fr0682-243 (yra gautas A. J. sutikimas dėl šio dokumento panaudojimo kilusiam ginčui), iš kurio matyti, kad Vilniaus AVMI yra atlikusi to paties 2010–2014 m. laikotarpio A. J. mokestinį patikrinimą, tačiau vykdytų ūkinių operacijų (kurias vykdė visi UAB „I1“ akcininkai) pasekmes vertino ir apmokestino ne taip pat, kaip yra apmokestintas Pareiškėjas. Paminėtina, jog A. J. apmokestinimo atveju, mokesčių administratorius laikydamasis pozicijos, jog UAB „I1“ akcijų perleidimo sandoriai, Bendrovės akcijų pardavimo, akcijų įnešimo į Estijos įmonės įstatinį kapitalą sandoriai buvo sudaryti siekiant sudaryti sąlygas neapmokestinamų pajamų (įprastai palūkanų) forma išmokėti akcininkams dividendų pajamų. Pasisakant dėl šių aplinkybių, paminėtina, jog MAĮ 7 straipsnyje įtvirtintas mokesčių mokėtojų lygybės principas (taip pat jo aiškinimas LVAT praktikoje, pavyzdžiui 2011-01-31 nutartis adm. Nr. A-438-239/2011) įgalina mokesčių administratorių apmokestinimo prasme vienodai vertinti tas pačias operacijas visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu, nebent konkrečiu atveju būtų nustatytos reikšmingos aplinkybės, dėl kurių mokesčių administratorius galėtų šio principo nesilaikyti. Ginčo situacijoje nustatyta, jog mokesčių administratorius aplinkybių, kodėl apmokestinimo režimas skyrėsi tos pačios bendrovės akcininkų atžvilgiu sudarytų tapačių sandorių, nepagrindė. Nors šiuos motyvus Pareiškėjas kėlė ir skunde Inspekcijai, tačiau ir Inspekcijos sprendime nėra jokių objektyvių motyvų, kuriais administratorius grįstų skirtingas tapačių sandorių dalyvių apmokestinimo aplinkybes, todėl ir dėl aplinkybių Inspekcijos sprendimas negali būti pripažintas objektyviu ir pagrįstu, o skundo nagrinėjimo procedūros vykdymas vertintas kaip atliktas formaliai.

Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į tai, jog ginčo situacijoje mokesčių administratorius Pareiškėją pagrįstai yra pripažinęs ginčo ūkinių operacijų (UAB „I1“ akcijų pardavimo ir paskesnių ūkinių operacijų) vykdytoju, o jo sesers J. V. dalyvavimas ginčo sandoriuose iš esmės buvo formalus pobūdžio, Komisija laikosi pozicijos, jog vykdytų ūkinių operacijų pasekoje gautos realios pajamos turi būti pripažintos Pareiškėjo pajamomis, nepriklausomai nuo to, kam šios pajamos buvo pervestos / perleistos, nes vykdytų ūkinių operacijų pobūdis rodo, kad Pareiškėjas buvo *tiesioginis* šių pajamų gavėjas, kuriam pagal gautų pajamų pobūdį ir GPMĮ nuostatas gali atsirasti pareiga apskaičiuoti ir sumokėti GPM, todėl konstatuotina, jog Inspekcija nepagrįstai, remdamasi nustatytu pajamų disponavimo faktu, dalį pajamų priskyrė J. V. . Aplinkybės, jog J. V. faktiškai gavo dalį palūkanų pajamų, nėra pakankamas pagrindas šias pajamas priskirti jos apmokestinamoms pajamoms, nes sesers disponavimas iš brolio gautomis pajamomis grindžiamas GPMĮ nustatytais neapmokestinimo sąlygomis.

Nors Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija, kad sudaryti sandoriai, iš kurių Pareiškėjas yra gavęs pajamų, pagrįstai gali būti vertinami kaip sandoriai, kuriais buvo siekta suformuoti įsipareigojimus fiziniams asmenims / akcininkams, kad jų pagrindu išmokėti pajamas, kurios pagal išmokamų pajamų pobūdį būtų priskirtos neapmokestinamoms pajamos; ginčo byloje yra nustatyti duomenys, pagrindžiantys realų fizinių asmenų pajamų gavimą, tačiau atsižvelgus į tai, kad mokesčių administratorius netinkamai taikė GPMĮ, MAĮ 69 str. ir kitas nuostatas, netinkamai nustatė / pagrindė pajamų gavimo aplinkybes; tai, jog Pareiškėjas nebeturi UAB „I1“ akcijų ir yra pasitraukęs iš įmonių grupės veiklos (jos veikloje nedalyvauja); iš įmonių grupės pajamas ir turto dalį gavęs 2014 metais (tikrinamuoju laikotarpiu); skunde yra išdėstęs aiškiai savo poziciją dėl *galimo* jo nurodomų pajamų, kaip vertybinių popierių pardavimo pajamų, apmokestinimo, Komisija neturi pagrindo pripažinti, jog Inspekcijos sprendimas yra pagrįstas ir teisingas, o mokesčių administratorius visapusiškai, tinkamai ir objektyviai įvertino visas su Pareiškėjo apmokestinimu susijusias

aplinkybes. Atsižvelgiant į tai, jog LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokestinio ginčo gražinimas mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo / pakartotiniam patikrinimui yra galimas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo, tai yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus ir pan. (LVAT 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009; LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011), taip pat įvertinus Komisijos sprendime konstatuotas aplinkybes, Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo, kurio metu turi būti įvertintos Komisijos sprendime nurodytos aplinkybės.

Komisija taip pat papildomai atkreipia šalių dėmesį į tai, kad pagal MAĮ 71 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Minėtas susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu.

Kadangi Pareiškėjo skundas gražintinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo, tai yra šioje ginčo stadijoje galutinis sprendimas nėra priimamas, Komisija šiame ginčo etape papildomai nepasisako dėl A ir B klasės pajamų bei Pareiškėjo atleidimo nuo delspinigių mokėjimo.

Pasisakant dėl Pareiškėjo iš „E1“ gautos kompensacijos apmokestinimo pagrįstumo, pažymėtina, jog Inspekcijos atstovas prašė šioje dalyje Pareiškėjo skundo nagrinėjimą sustabdyti, atsižvelgiant į tai, jog analogiškuose Vilniaus apygardos administraciniame teisme vykstančiuose ginčiuose, mokesčių mokėtojų skundų nagrinėjimas yra sustabdomas iki bus priimtas galutinis procesinis sprendimas adm. byloje Nr. el.-1899-189/2017 (pavyzdžiui, LVAT 2017-09-21 nutartis adm. byloje Nr. eAS-802-438/2017, 2017-09-21 nutartis adm. byloje Nr. eAS-804-438/2017). Pareiškėjo atstovai šį klausimą paliko spręsti Komisijos nuožiūra. Nors įvertinus LVAT poziciją analogiško pobūdžio byloje, Pareiškėjo skundo dalies nagrinėjimas galėtų būti stabdomas, tačiau, Komisijos vertinimu, šios skundo dalies išskyrimas į atskirą bylą ir jos nagrinėjimo sustabdymas (atsižvelgiant į tai, jog kitoje dalyje Pareiškėjo skundas gražintinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo ir galutinis sprendimas dėl Pareiškėjo apmokestinimo nėra priimamas), vadovaujantis proceso ekonomiškumo kriterijais, negali būti vertinamas kaip tikslingas, todėl Komisija Pareiškėjo skundą gražina Inspekcijai nagrinėti iš naujo visoje skundo apimtyje.

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

Panaikinti Inspekcijos 2017-08-07 sprendimą Nr. 68-119 ir perduoti Pareiškėjo skundą iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė