



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL ATX 2016-12-19 SKUNDO**

2017 m. vasario 24 d. Nr. S- 42 (7-294/2016)
Vilnius

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

Editos Veršelienės

komisijos narių

Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant
ginčo šalims nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017-01-25 posėdyje išnagrinėjusi ATX (toliau – Pareiškėjas) 2016-12-19 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-11-25 sprendimo Nr. 68-343, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-11-25 sprendimu Nr. 68-343 patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2016-08-01 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (6.5)-FR0682-490, kuriuo Pareiškėjui papildomai apskaičiuotas 26608,84 Eur gyventojų pajamų mokestis (toliau – GPM), 13498,37 Eur GPM delspinigiai, 7022 Eur GPM bauda.

Inspekcijos sprendime nurodyta, jog Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2010–2011 m. ir surašė 2016-04-26 patikrinimo aktą Nr. (9.6)FR0680-307, kuriame konstatuota, kad Pareiškėjas 2006 m. iš UAB „KK1“ įsigijo 19 vnt. UAB „UII“ akcijų už 1900 Lt, o 2010 m. kartu su sutuoktine SU 9 paprastąsias vardines UAB „UII“ akcijas pardavė už 1225000 Lt UAB „KG1“ (toliau – Bendrovė), kuri užskaitos būdu sumažino Pareiškėjo įsiskolinimą už 2008 m. jam suteiktas 1225000 Lt paskolas. Nustačius, kad UAB „UII“ akcijų, jų pardavimo Bendrovei metu, vertė buvo neigiama, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnio ir 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, Pareiškėjo iš Bendrovės 2010 m. gautos 1225000 Lt pajamos pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 3.87 straipsnį padalytos abiems sutuoktiniams lygiomis dalimis, t. y. po 612500 Lt, ir pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 6 straipsnio 1 dalį apskaičiuota 26608,84 Eur GPM suma.

Dėl MAĮ 69 straipsnio nuostatų taikymo. Inspekcija, įvertinusi akcijų įsigijimo ir pardavimo aplinkybes, konstatavo, jog 2010-01-15 pirkimo–pardavimo sutartimi parduotų 9 vnt. akcijų pardavimo kaina neatitiko tuo metu buvusios rinkos kainos. Taip pat nustatyta, kad pardavimo sandoris vykdytas siekiant mokestinės naudos, t. y. turint tikslą gauti kitų neapmokestintų pajamų.

Sprendime pažymėta, kad teisinės pasekmės, kylančias nustačius atvejus, kai mokestinės prievolės pažeidžiamos piktnaudžiavimu, apibrėžia MAĮ 69 straipsnio 1 dalis, kurią aiškinant Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau — LVAT) praktikoje laikomasi nuostatos, jog ji taikytina tik tada, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti mokestinės naudos. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turi kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamos mokestinės naudos. LVAT yra nurodęs, jog piktnaudžiaujant teise sukurtos teisinės pasekmės nepripažįstamos ir neginamos. Piktnaudžiavimu mokesčių įstatymais dirbtinai sukuriama teisinė situacija, lemianti mokestinę naudą (mokestinį pranašumą). Tačiau piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokestinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis.

Inspekcija nurodo, jog LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendime adm. b. Nr. A-556-715/2013 konstatavo, kad vienas iš pagrindinių apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų yra mokesčių teisingumo principas (MAĮ 6 straipsnis), kurio taikymas yra neatsiejamas nuo MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos administruojant mokesčius vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. LVAT 2013-11-12 sprendime adm. b. Nr. A-556-715/2013 nurodė, kad negalima teigti, jog vien nustatymas, kad atitinkamų mokestinių teisinių santykių kvalifikavimui reikšmingi mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė buvo sudaryti turint (vienintelį) tikslą gauti mokestinės naudos, savaime eliminuoja mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigą nuo minėtų gyventojų A klasės pajamų išskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti atitinkamas mokesčių bei kitų privalomųjų įmokų sumas. Vadovaujantis LVAT praktika, Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencija (2003-11-17, 1995-12-22 nutarimais), teisingumo ir protingumo kriterijais, pažymėtina, jog draudimas piktnaudžiauti mokesčių teisėje reiškia, jog, esant išskirtinėms ir ypatingoms aplinkybėms, mokesčių administratorius turi teisę, spręsdamas apmokestinimo klausimą, nukrypti nuo formalių teisės aktų nuostatų.

Pagal GPMĮ 3 straipsnį pajamų mokesčių moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. GPMĮ 5 straipsnio 1 dalis numato, jog pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos, kurios pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 dalį apibrėžiamos kaip pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo grąžinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus šioje dalyje numatytas išimtis. Vadovaujantis GPMĮ 8 straipsnio 1 dalimi pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Taigi, aiškinant sisteminiu ir teleologiniu (įstatymo tikslo) teisės aiškinimo metodais minėtas GPMĮ nuostatas, darytina išvada, jog GPM apmokestinamas realus pajamų gavėjas, t. y. tikrasis naudos gavėjas (GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas (konkretus fizinis asmuo), kuris faktiškai, bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu). Pagal Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) rekomendacijas apmokestinimas, kovojant prieš piktnaudžiavimą, turi būti nukreiptas į tikruosius naudos gavėjus. LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad kaip antriniu teisės aiškinimo šaltiniu gali būti remiamasi ir EBPO dokumentais (LVAT 2011-11-28 nutartis adm. b. Nr. A-438-2713/2011; 2011-12-12 nutartis adm. b. Nr. A-575-3583/2011, 2012-05-31 nutartis adm. b. Nr. A-442-325/2012).

Pasinaudoti reikalavimu įvykdyti mokesťines prievoles ne mokesťi išskaičiuojančiam asmeniui, o tiesiogiai mokesčių mokėtojui mokesčių administratorius gali taikyti šiais atvejais: 1) kai mokesčių administratorius nustato, kad mokesťinė nepriemoka susidarė dėl mokesčių mokėtojo sukčiavimo, piktnaudžiavimo teise ar kitų teisei prieštaraujančių veiksmų, apie kuriuos pirmasis (mokesťi išskaičiuojantis) asmuo, veikdamas sąžiningai ir rūpestingai, nežinojo ir negalėjo žinoti arba 2) kai mokesťinių santykių dalyviai tikslingai siekia perkelti mokesčių mokėjimą mokesťi išskaičiuojančiam asmeniui, kuris dėl mokumo problemų (pavyzdžiui, gresiančio bankroto arba kitų aplinkybių) šių prievolių akivaizdžiai negalės įvykdyti, arba 3) kai nustatomos kitos išskirtinės ir ypatingos aplinkybės, kurios reikalauja klausimą dėl asmens, atsakingo už mokesťinės prievolės įvykdymą, spręsti taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, draudimą piktnaudžiauti, t. y. esant teisiniam pagrindui, mokesčių administratorius turi teisę, spręsdamas apmokestinimo klausimą, nukrypti nuo formalių teisės aktų nuostatų. Pavyzdžiui, jeigu mokesčių administratorius, remdamasis objektyviais duomenimis, nustatytų, jog mokesťi išskaičiuojantis asmuo buvo nesąžiningas (t. y. žinojo, ar galėjo žinoti, jog mokesčių mokėtojas piktnaudžiauja mokesčių teisės aktais), kas reiškia, jog abu – tiek mokesťi išskaičiuojantis asmuo, tiek tikrasis pajamų gavėjas – buvo nesąžiningi, mokesčių administratorius, atkūręs tikrąsias aplinkybes sandorių, kuriais buvo tik siekiama mokesťinės naudos, galėtų apmokestiti atitinkamai tą asmenį, kuris buvo tikrasis naudos gavėjas, jeigu mokesťi išskaičiuojantis asmuo neįvykdo (netinkamai įvykdo) mokesťines prievoles. O šis juridinę reikšmę turinčių faktų nustatymas, priklauso nuo konkrečios bylos individualių aplinkybių, kurios ir apsprendžia šių juridinę reikšmę turinčių faktų buvimą arba ne (LVAT 2016-01-28 nutartis adm. b. Nr. A-153-438/2016). Priešingu atveju būtų pažeisti teisingumo, protingumo ir sąžiningo mokesčių mokėjimo principai, nes gyventojas, kuriam numatyta pagrindinė mokesčių mokėjimo pareiga, fiktyviai, motyvuodamas vieninteliu tikslu – mokesťinės naudos siekiu, perkelia gyventojų pajamų mokesčio mokėjimą kitam subjektui ir taip piktnaudžiauja savo mokesťinėmis teisėmis.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2006-10-19 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį iš UAB „KT1“ įsigijo 19 paprastųjų vardinių UAB „UI1“ akcijų už 1900 Lt. UAB „UI1“ įregistruota 2006-07-27, steigėja – UAB „KT1“, įstatinis kapitalas 10000 Lt, kuris padalintas į 100 paprastųjų vardinių 100 Lt nominalios vertės akcijų. UAB „KT1“ 2009 m. pardavė 88 proc. (88 vnt.) UAB „UI1“ akcijų, už kainą atitinkančią jų nominalią vertę: KT, ŽD, AD ir Pareiškėjui po 19 proc., Bendrovei – 12 proc.

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė pagal 2010-01-15 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį pardavė 9 paprastąsias vardines UAB „UI1“ akcijas Bendrovei už 1225000 Lt. Sutartyje nurodyta, kad pirkimo kainą pirkėjas (Bendrovė), ne vėliau kaip per vienerius metus nuo šios sutarties pasirašymo sumoka litais bankiniu pavedimu. Taip pat pažymėta, kad mokėjimas pagal šią sutartį bus laikomas tinkamai įvykdytu tą dieną, kai jis yra įskaitomas į pardavėjo nurodytą banko sąskaitą.

Mokesčių administratorius nustatė, kad Bendrovė už įsigytas akcijas su Pareiškėju atsiskaitė užskaitos būdu, t. y. sumažino Pareiškėjo įsiskolinimą už suteiktas 2008-12-02 1000000 Lt ir 2008-12-30 225000 Lt paskolas. Paskolų sutartyse palūkanos nebuvo numatytos, o paskolų gražinimas nustatytas atitinkamai iki 2009-12-02 ir 2009-12-30. Bendrovės 50 proc. akcijų valdė Pareiškėjas kartu su dukra (Pareiškėjui priklausė 2 proc., o dukrai – 48 proc. akcijų). Pagal GPMĮ 2 straipsnio 19 ir 32 dalių nuostatas Pareiškėjas laikomas susijusiu ir asocijuotu su Bendrove asmeniu ir turėjo galimybę 2010-01-15 neeilinio visuotinio akcininkų susirinkimo metu, turėdamas 50 proc. akcininkų balsų (pagal įgaliojimą atstovavo dukrą), kartu su kitu akcininku vienbalsiai balsuoti už tai, kad Bendrovė už 1225000 Lt iš jo pirktų 9 vnt. (9 proc.) UAB „UI1“ akcijų.

Patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „UI1“ nuo įregistravimo dienos iki 2011-12-31 buvo tik 1 darbuotojas – direktorius. Didžiąją dalį turto sudarė finansinis turtas, t. y. 2007 m. – 12912061 Lt (Rusijos OOO „BPK“ įsigyto įstatinio kapitalo vertė ir minėtai kompanijai suteiktų paskolų suma), 2008–2010 m. – 6088609 Lt (paskola Rusijos įmonei OOO „AxA“). Didžiąją dalį visų įsipareigojimų 2007–2011 m. sudarė gautos paskolos iš juridinių ir fizinių asmenų: Bendrovės,

UAB „K2“, UAB „KK1“ bei direktoriaus ir akcininko. Nustatyta, kad 2007–2011 m. UAB „UII“ mokėtinos sumos ir įsipareigojimai viršijo turimą turtą. Kadangi pardavimo pajamų iš įregistruotos veiklos negauta, patirtos išlaidos (darbo užmokesčio, buhalterinės apskaitos tvarkymo, teisinių, banko paslaugų, komandiruočių ir pan.) buvo apmokamos iš skolintų lėšų. Pagal pateiktus dokumentus nustatyta, kad UAB „UII“ 2006–2011 m. pasiskolino iš juridinių ir fizinių asmenų 14272098 Lt. UAB „UII“ ilgalaikis ir trumpalaikis turtas 2009-12-31 sudarė 6089013 Lt, iš jų: ilgalaikis finansinis turtas – 6088609 Lt (paskola OOO „AxA“), trumpalaikis turtas – 404 Lt, o mokėtinos sumos ir įsipareigojimai – 15579148 Lt: po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai 13509098 Lt (už suteiktas paskolas D.A. 2045545 Lt, UAB „KK1“ 4110599,76 Lt, UAB „K2“ 400000 Lt, Bendrovei 6952953,56 Lt), per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai sudarė 2070050 Lt: UAB „K2“ – 62718,61 Lt (palūkanos), UAB „K3“ – 6909,80 Lt (apskaitos tvarkymo paslaugos), D.A. – 315944,94 Lt (palūkanos), UAB „KK1“ – 640989,50 Lt (palūkanos), Bendrovei – 1019476,12 Lt (palūkanos), skola bendrovės vadovui ir mokesčiai – 24011,03 Lt. Nustatyta, kad 2009-12-31 UAB „UII“ akcijų balansinė vertė buvo neigiama (-9490135 Lt).

Pareiškėjas nurodė, kad UAB „UII“ buvo įsteigta siekiant įsigyti ir valdyti Rusijos OOO „AxA“, kuri vykdė investicinį projektą Rusijos Federacijoje, ir 2010 m. sausio mėn., atsižvelgus į investicinio projekto pelningumo prognozę, rizikos valdymo tikslais dalį UAB „UII“ akcijų buvo nuspręsta perleisti Bendrovei. UAB „UII“ 2006–2008 m. įsigijo 100 proc. OOO „AxA“ įstatinio kapitalo už 6034389 Lt ir minėtai Rusijos kompanijai paskolino 7349534 Lt. UAB „UII“ 2008 m., likvidavus OOO „AxA“, dalį suteiktos paskolos, t. y. 6088609 Lt, 2008-03-01 skolos perkėlimo sutartimi perkėlė kitai Rusijos įmonei OOO „AxA1“, o į sąnaudas nurašė likusią 1260925 Lt negražintą skolą ir įsigytą šios kompanijos 6034389 Lt vertės įstatinį kapitalą, 2011 m. į sąnaudas nurašė ir 6088609 Lt OOO „AxA“ skolą.

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas 2006 m. UAB „UII“ akcijas įsigijo už kainą, atitinkančią jų nominalią 100 Lt vertę, o 2010 m. kartu su sutuokine, žinodamas UAB „UII“ finansinę padėtį bei akcijų balansinę vertę, dalį jų pardavė susijusiam asmeniui – Bendrovei – už kainą, 1361 kartą viršijančią jų nominalią bei įsigijimo kainą. UAB „F“ mokesčių administratoriaus prašymu nustatė UAB „UII“ akcijų vertę ir verslo vertinimo ataskaitos Nr. 1601356 santraukoje nurodė, jog UAB „UII“ 18 proc. (18 vnt.) paprastųjų vardinių 100 Lt nominalios vertės akcijų paketo rinkos vertė 2010-01-15 neturėjo teigiamos reikšmės.

GPMĮ 2 straipsnio 20 punkte nurodyta, kad tikroji rinkos kaina – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas. Iš pateikto tikrosios rinkos kainos apibrėžimo turinio matyti, kad tai yra tam tikra pinigų suma (atlygis), už kurią sandorio sudarymo dieną turtas perkamas (parduodamas) tarp nesusijusių (nepriklausomų) sandorio šalių ir šie sandoriai sudaromi ne dėl kokių nors kitų sandorių įtakos ar kitų interesų. Pagrindinis kriterijus, lemiantis, jog turtas perleidžiamas už tikrąją rinkos kainą yra tai, kad sandorio šalys, perleisdamos turtą, turi būti nepriklausomos ir veiktų neįtakojamos jokių aplinkybių, kurios galėtų iškreipti tikrąją rinkos kainą.

GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 30 punkte įtvirtinta mokestinė lengvata, pagal kurią gautos pajamos, pardavus akcijas ne anksčiau kaip po 366 d. nuo jų įsigijimo dienos ir 3 m. iki pardavimo nevaldžius daugiau kaip 10 proc. akcijų, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms ir nuo šių pajamų neatsiranda prievolė mokėti GPM. Kitoms su akcijų pardavimu nesusijusioms pajamoms, vadovaujantis GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies nuostata, taikomas 15 proc. GPM tarifas. Todėl konstatuota, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, sudarydami UAB „UII“ akcijų pardavimo sandorį su susijusia įmone, dirbtinai padidino parduodamų akcijų kainą iki ankstesniu laikotarpiu akcijų pirkėjo Bendrovės suteiktų Pareiškėjui paskolų dydžio ir taip įformino neapmokestinamą GPM piniginių lėšų iš susijusios įmonės gavimą.

Išanalizavęs Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2010-01-15 beverčių UAB „UII“ akcijų susijusiai Bendrovei pardavimo už 1225000 Lt ir atsiskaitymo už jas užskaitos būdu padengiant Pareiškėjui 2008 m. suteiktų 1225000 Lt paskolų gražinimo aplinkybes, mokesčių administratorius

konstatavo, kad Pareiškėjas akcijų pardavimu siekė ne ekonomiškai pagrįstų tikslų, o mokestinės naudos – išvengti GPM mokėjimo, t. y. 2010-01-15 akcijų pirkimo–pardavimo sutartyje tyčia padidinus UAB „UII“ akcijų kainą ir įforminus lėšų įskaitymą, buvo išvengta ankstesniu laikotarpiu Bendrovės suteiktos paskolos grąžinimo ir tokiu būdu įformintas neapmokestinamų GPM piniginių lėšų iš susijusios įmonės išmokėjimas.

Inspekcija pažymi, jog LVAT 2013-11-12 sprendime adm. b. Nr. A-556-715/2013 išaiškinta, kad negalima teigti, jog vien nustatymas, kad atitinkamų mokestinių teisinių santykių kvalifikavimui reikšmingi mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė buvo sudaryti turint (vienintelį) tikslą gauti mokestinės naudos, savaime eliminuoja mokestį išskaičiuojančio asmens pareigą nuo minėtų gyventojų A klasės pajamų išskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti atitinkamas mokesčių bei kitų privalomųjų įmokų sumas. Šiuo atveju, norint eliminuoti mokestį išskaičiuojančio asmens pareigą nuo minėtų gyventojų A klasės pajamų išskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti atitinkamas mokesčių bei kitų privalomųjų įmokų sumas, būtina nustatyti išskirtines ir ypatingas aplinkybes, kurių pagrindu teigtina, jog 1) tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokestį išskaičiuojantis asmuo buvo nesąžiningi; 2) realus pajamų gavėjas, t. y. tikrasis naudos gavėjas (GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas (konkretus fizinis asmuo), kuris faktiškai, bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu) yra mokesčių mokėtojas, o mokestį išskaičiuojantis asmuo neįvykdo (netinkamai įvykdo) savo mokestines prievoles.

Inspekcijos vertinimu, Klaipėdos AVMI pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas laikomas susijusiu ir asocijuotu su Bendrove asmeniu ir kad, nors sutuoktinių sudarytas 2010-01-15 akcijų pirkimo–pardavimo sandoris atitiko formaliąsias sąlygas, pagal kurias neatsirado pareiga mokėti GPM, minėtas sandoris neturėjo ekonominio ir verslo pagrindimo.

Sprendime pažymėta, kad Bendrovė 2010 m. įsigijusi iš susijusio asmens UAB „UII“ akcijas (136111 Lt už vieneta), 2012 m. jas pardavė po 10 Lt už vieneta ir patyrė nuostolį. Bendrovė 2006–2010 m. buvo suteikusi UAB „UII“ 6959954 Lt paskolas. Iki 2011 m. pabaigos UAB „UII“ minėtų paskolų Bendrovei negražino, susidaręs 6959954 Lt įsiskolinimas 2011 m. nurašytas kaip beviltiškos skolos. Pareiškėjas dalyvavo priimant sprendimus dėl akcijų pardavimo: Bendrovės 50 proc. akcijų valdė Pareiškėjas kartu su dukra (kurią akcininkų susirinkime sprendžiant dėl Pareiškėjo skolos nurašymo atstovavo pagal įgaliojimą). Likusią 50 proc. balsų turėjo kitas akcininkas, su kuriuo Bendrovė sudarė analogišką UAB „UII“ akcijų pirkimo sandorį. Taigi, susirinkime dalyvavę akcininkai galėjo priimti sau palankų sprendimą dėl sandorių sudarymo. Inspekcija pabrėžė, kad Pareiškėjo su Bendrove sudarytas UAB „UII“ akcijų pirkimo–pardavimo sandoris buvo Bendrovei ekonomiškai nenaudingas, todėl negali būti grindžiamas ekonomine logika. Tiek Pareiškėjas, tiek Bendrovė negalėjo nežinoti apie UAB „UII“ finansinę būklę, todėl 2010-01-15 sudarytoje akcijų pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta tikrosios rinkos vertės neatitinkanti akcijų kaina ir toks akcijų kainos iškraipymo tikslas pripažintas siekiu gauti mokestinę naudą, nuslepiant tikrąją pinigų išmokėjimo paskirtį, t. y. kitų pajamų išmokėjimą išvengiant GPM mokėjimo. Todėl, taikant MAĮ 10 straipsnį ir 69 straipsnio 1 dalį, Pareiškėjo iš Bendrovės akcijų pardavimo forma pagal 2010-01-15 sutartį gautos 1225000 Lt pajamos perkvalifikuotos į kitas su darbo santykiais nesusijusias ir ne individualios veiklos pajamas.

Pareiškėjas nesutinka su aptartu Inspekcijos sprendimu ir 2016-12-19 skunde nurodo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjo parduotos akcijos neatitiko rinkos kainos bei apskaičiavo papildomai į biudžetą mokėtiną GPM ir su juo susijusias sumas.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo. Pareiškėjas nurodo, kad jo mokestinė prievolė nustatyta vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostata. Detali šios įstatymo nuostatos įgyvendinimo tvarka yra nustatyta Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintose Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėse (toliau – Taisyklės). LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme

nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas (1) apskaičiuoti mokesčius, (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, (3) tvarkyti apskaitą, (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. b. Nr. A438 1542/2010; 2011-01-26 nutartis adm. b. Nr. A575 146/2011; 2012-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. b. Nr. A442-1984/2012 ir kt.).

Pareiškėjas nurodo, kad, Inspekcijos nuomone, patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, atsižvelgiant į tai, jog (gautų) apmokestinamųjų pajamų dydis yra tiesiogiai susijęs su mokestinės prievolės (GPM mokesčio) dydžiu, patvirtina, kad buvo tenkinama viena iš MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje numatytų sąlygų – netinkamas pareigos apskaičiuoti mokesčius vykdymas. Šį pagrindą nurodė mokesčių administratorius kartu pateikdamas nuorodą į Taisyklį 4.1 punktą, nustatantį, jog „įvertinimas gali būti atliekamas, kai <...> mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas <...> apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento <...>, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir (ar) asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais)“.

Pareiškėjas pažymi, kad pateikė su akcijų pardavimu susijusius įrodymus, t. y. UAB „UII“ valdė Rusijos įmonės akcijas. Visas akcijų pardavimas buvo susijęs su žemės sklypu, esančiu Rusijoje. Todėl mokestinės prievolės, kiek jos yra susijusios su ginčo pajamomis, turėjo būti apskaičiuotos įprastine ginčo teisiniais santykiams aktualiu laikotarpiu galiojusiame GPMĮ bei jį lydinčiuose teisės aktuose numatyta tvarka. Kita vertus, akcijas pardavė ne tik Pareiškėjas su sutuoktine, bet ir kitas akcininkas, kurio pajamų už tuos pačius vertybinius popierius Inspekcija neginčija ir pardavimo kainą pripažįsta atitinkančia rinkos kainą.

Dėl pareigos išskaičiuoti ir sumokėti mokestį perkėlimo Pareiškėjui. Inspekcija nesivadovavo GPMĮ 17 straipsnio nuostata, jog gautos pajamos už vertybinių popierių pardavimą, jeigu jie buvo išlaikyti ilgiau, kaip 366 dienas ir asmuo turėjo ne daugiau, kaip 10 proc. akcijų, ir GPMĮ 22 straipsnio 2 dalies nuostata, kad kitos pajamos, gautos iš Lietuvos vieneto, yra priskiriamos A klasės pajamoms. GPMĮ 23 straipsnio 1 dalyje nurodyta, jog nuolatinis Lietuvos gyventojas, Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas individualią veiklą per nuolatinę bazę, kaip mokestį išskaičiuojantys asmenys, išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio įstatymo nustatytą pajamų mokestį, jeigu šios išmokos pagal šio įstatymo nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, o GPMĮ 27 straipsnio 1 dalį, kurioje nustatyta, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų tiek A klasės, tiek B klasės pajamoms, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 d. privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčių administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokestį, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Patikrinimo akte pažymėta, jog kai nustatomos MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos sąlygos dėl mokestinės naudos gavimo, nesumokėtas GPM gali būti tiesiogiai išieškotas iš asmens, gavusio tokią mokestinę naudą, t. y. netaikant GPMĮ 23 straipsnio nuostatų. Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad net ir pritaikius MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, jo gautos pajamos vis tiek turėtų būti priskiriamos A klasės pajamoms, todėl mokestis galėjo būti apskaičiuotas pagal mokesčio įstatymo atitinkamas nuostatas, t. y. pagal GPMĮ 23 straipsnio 1 dalį. Bendrovė, išmokėdama Pareiškėjui pajamas, privalėjo įvykdyti savo, kaip mokestį išskaičiuojančio asmens, pareigas.

Pareiškėjas cituoja LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimą adm. b. Nr. A556-715/2013 ir pabrėžia, jog LVAT yra konstatavęs, kad net nustačius MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje nurodytas sąlygas, bet nustačius jokių išskirtinių ir ypatingų aplinkybių, kurios reikalautų klausimą dėl asmens, atsakingo už mokestinės prievolės įvykdymą, spręsti taikant minėtus principus ir kriterijus (protingumo ir teisingumo), t. y. nesant teisinio pagrindo nukrypti nuo

formalių teisės aktų nuostatų, pareiga įvykdyti aptariamo pobūdžio mokestines prievoles tenka būtent įstatymų leidėjo nurodytam mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, nepriklausomai nuo to, kuris iš mokestinių teisinių santykių dalyvių gavo atitinkamą mokestinę naudą. Pareiškėjo nuomone, pripažinus Inspekcijos pateiktus motyvus dėl vertybinių popierių pardavimo perkvalifikavimą į kitas pajamas, prievolė nuo Pareiškėjui išmokėtų pajamų apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti GPM į biudžetą tektų Bendrovei.

Dėl skirtos baudos dydžio. Pareiškėjas, nesutikdamas su papildomai apskaičiuotu GPM, pažymi, kad atsižvelgiant į MAĮ 139 straipsnio 1 dalį, pagal kurią skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą, ir konkrečius mokesčių įstatymus, pagal kuriuos baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčio mokėtojo kaltės formos ir kitų mokesčių administratorius svarbiomis pripažintų aplinkybes, kad asmuo patikrinimą atlikusiam pareigūnui sudarė reikiamas sąlygas, pateikė visus dokumentus, būtinus jo pareigoms atlikti, nevengė padėti išsiaiškinti kilusius klausimus dėl mokesčių skaičiavimo ir mokėjimo (MAĮ 126 straipsnis). Pareiškėjas nevengė mokėti mokesčius, tačiau Inspekcija skyrė 30 proc. dydžio baudą, kas, Pareiškėjo vertinimu, nėra pagrįsta.

Vadovaujantis tuo, kas išdėstyta, skundu prašoma panaikinti Inspekcijos 2016-11-25 sprendimą Nr. 68-343, Klaipėdos AVMI 2016-08-01 sprendimą Nr. (6.5)FR0682-490 ir atleisti Pareiškėją nuo papildomai priskaičiuotų delspinigių bei baudos.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo 2016-12-19 skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos 2016-11-25 sprendimas Nr. 68-343 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Inspekcijos Pareiškėjui apskaičiuoto 26608,84 Eur GPM. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2006-10-19 iš UAB „KK“ įsigijo 19 vnt. UAB „UII“ akcijų už 1900 Lt (100 Lt / vnt.), o 2010-01-15 pardavė 9 vnt. šių UAB „UII“ akcijų už 1225000 Lt (136111 Lt / vnt.) Bendrovei, kuri užskaitos būdu sumažino Pareiškėjo įsiskolinimą už 2008 m. Pareiškėjui suteiktas 1225000 Lt paskolas. Likusias 10 vnt. UAB „UII“ akcijų 2012-12-31 buvo parduotos D.A. už 100 Lt (10 Lt / vnt.). Nepriklausomas turto vertintojas UAB „F1“ verslo vertinimo ataskaitos Nr. 1601356 santraukoje nurodė, jog UAB „UI“ 18 proc. (18 vnt.) paprastųjų vardinių 100 Lt nominalios vertės akcijų paketo rinkos vertė 2010-01-15 neturėjo teigiamos reikšmės (18 proc. akcijų vertinta todėl, kad 2010-01-15 Bendrovės neeilinio visuotinio akcininkų susirinkimo protokole užfiksuotas akcininkų sprendimas pirkti 9 akcijas iš Pareiškėjo ir 9 – iš Ž.D, taip pat už 1225000 Lt. Ž.D valdė 50 proc. Bendrovės akcijų). Minėtos vertinimo ataskaitos santraukos 22 puslapyje taip pat nurodyta, kad UAB „UII“ jokių pajamų negauna ir generuoja tik nuostolį. Turto vertė nustatyta iš apskaičiuotos UAB „UII“ turto vertės atėmus įsipareigojimus ir apskaičiuotus 18 proc. akcijų paketo vertę (6089013 Lt turto vertė – 15579148 Lt įsipareigojimų vertė = -9490135 Lt, todėl ir 18 proc. paketo vertė būtų neigiama). Atsižvelgdamas į šias aplinkybes mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėjas Bendrovei parduodamas vertės neturinčias UAB „UII“ akcijas ir šiuo sandoriu nustatyta kaina padengdamas paskolą, gautą iš Bendrovės, sukūrė teisinę situaciją, sudarančią sąlygas neapmokestinti gautą lėšų. T. y. Pareiškėjui skolinantis iš įmonės lėšos neapmokestinamos, jos taip pat neapmokestinamos ir pardavus akcijas, atitinkančias GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 30 punkte įtvirtintos mokestinės lengvatos sąlygas. Tokiu būdu sukurta situacija, kai Pareiškėjas gavo 1225000 Lt, kurie nebuvo apmokestinti, ką mokesčių administratorius įvertino kaip gautą mokestinę naudą.

Pareiškėjo skunde teikiami argumentai dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo, nurodoma, kad mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą (šaltinį), kad nustatytas prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Pareiškėjo teigimu, mokesčio dydis šiuo atveju galėjo būti apskaičiuotas įprastine GPMĮ nustatyta tvarka.

Komisija atkreipia Pareiškėjo dėmesį, kad nagrinėjamu atveju MAĮ 70 straipsnio nuostatos mokesčių bazės dydžiui nustatyti nebuvo taikytos. MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio *sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą*, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Nagrinėjamu atveju nebuvo poreikio taikyti įvertinimo metodus ir atlikti skaičiavimus prievolės dydžiui nustatyti. Mokesčių administratorius mokesčio bazei priskyrė tą pačią sumą, už kurią Pareiškėjas Bendrovei pardavė vertės neturinčias UAB „UII“ akcijas, o Bendrovė šia suma padengė Pareiškėjo iš Bendrovės gautas paskolas. Tai reiškia, jog mokesčio bazė nebuvo mokesčių administratoriaus skaičiavimais išvestas dydis ir apskaičiuota tiesiogiai.

Pareiškėjo atžvilgiu taikytas MAĮ 69 straipsnis, kuriame nurodyta, kad, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. T. y. nuostata taikytina, kai dirbtinai sukuriama teisinė situacija, lemianti mokesstinės naudos atsiradimą. Iš aprašytų faktinių aplinkybių matyti, kad UAB „UII“ akcijų vertė buvo neigiama. Komisija neturi pagrindo abejoti UAB „F1“ atliktu vertinimu. Ypač, kai pats Pareiškėjas vertinimo metu nustatytų rodiklių neneigia. Taip pat svarbu pažymėti, kad 9 akcijos Bendrovei parduotos už 13611 kartų didesnę kainą (136111 Lt / vnt.), nei likusios 10 akcijų (10 Lt / vnt.), kurios parduotos UAB „UII“ direktoriui. Be kita ko, nustatyta, kad UAB „UII“ akcijų pirkėjai ir pardavėjai yra susiję / asocijuoti asmenys. Taip pat pažymėtina, kad už akcijas gautas atlygis sutampa su Pareiškėjo įsiskolinimo Bendrovei dydžiu, kuris pardavus akcijas buvo padengtas tarpusavio užskaitų metodu.

Atsižvelgdama į šias aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų, leidžiančių daryti išvadą, kad Pareiškėjas akcijų pirkimo–pardavimo sandoriu siekė ir gavo mokesstinės naudos, nes pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, jeigu jie yra parduodami ne anksčiau negu po 366 dienų nuo jų įsigijimo dienos, vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 30 punktu buvo priskirtos neapmokestinamosioms pajamoms, o remiantis GPMĮ 6 straipsnio 1 dalimi pajamoms buvo nustatytas 15 proc. tarifas. Taigi mokesčių administratorius pagrįstai, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, taikė turinio viršenybės prieš formą principą – nustatęs, kad Pareiškėjas piktnaudžiavo, sudarydamas formalų akcijų pirkimo–pardavimo sandorį siekė mokesstinės naudos, t. y. visiškai išvengti mokesčio mokėjimo nuo gautos 1225000 Lt sumos, atkūrė iškreiptas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą.

Atsakant į Pareiškėjo argumentus, kad nagrinėjamu atveju mokesstinė prievolė turėjo būti priskirta Bendrovei, o ne Pareiškėjui, pažymėtina, kad GPMĮ 2 straipsnio 15 dalis įtvirtina bendrą taisyklę – mokesťį išskaičiuojantis asmuo yra laikomas mokesčių mokėtoju – asmeniu, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesťį. Tačiau MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta teisės norma, sudaranti pagrindą taikyti šios teisės normos išimtis. Šioje teisės normoje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą; šiuo atveju mokesčių administratorius

neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

LVAT praktikoje yra pažymėta, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (pavyzdžiui: LVAT 2010-04-12 nutartis adm. b. Nr. A-438-359/2010, 2015-03-31 adm. b. Nr. A-249-438/2015).

Komisija, pasisakydama dėl mokesčių administratoriaus konstatuotos Pareiškėjo pareigos sumokėti mokesčius nuo kitų gautų pajamų pagrįstumo, nurodo, jog LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendime adm. b. Nr. A-556-715/2013 konstatuota, kad mokestiniuose teisiniuose santykiuose, kuriuose dalyvauja mokesčių išskaičiuojantis asmuo ir kuriuose yra nustatyta šių santykių dalyvių (dalies ar visų) veikla, susijusi su siekiu įgyti (teisei prieštaraujančios) mokestinės naudos, formalus mokesčių įstatymo nuostatų taikymas tam tikrais atvejais būtų nesuderinamas su minėtais mokesčių teisėje (administruojant mokesčius) taikomais principais bei kriterijais. Šiame sprendime taip pat nurodyta, jog, visų pirma, pavyzdžiui, aptariamiems principams ir kriterijams prieštarautų reikalavimas mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui į biudžetą įmokėti atitinkamus mokesčius ir su jais susijusias sumas (delspinigius, baudas), jei mokestinė nepriemoka susidarė dėl mokesčių mokėtojo sukčiavimo, piktnaudžiavimo teise ar kitų teisei prieštaraujančių veiksmų, apie kuriuos mokesčių išskaičiuojantis asmuo, veikdamas sąžiningai ir rūpestingai, nežinojo ir negalėjo žinoti. Antra, neturėtų būti paneigiama mokesčių mokėtojo mokestinė prievolė ir tais atvejais, kai *inter alia* MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje nurodytais tikslais mokestinių santykių dalyviai tikslingai siekia perkelti mokesčių mokėjimą mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, kuris dėl mokumo problemų (pavyzdžiui, gresiančio bankroto) šių prievolių akivaizdžiai negalės įvykdyti. Trečia, net ir konstatavus MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje nurodytas sąlygas, bet nenustačius jokių išskirtinių ir ypatingų aplinkybių, kurios reikalautų klausimą dėl asmens, atsakingo už mokestinės prievolės įvykdymą, spręsti taikant minėtus principus ir kriterijus, t. y. nesant teisinio pagrindo nukrypti nuo formalių teisės aktų nuostatų, pareiga įvykdyti aptariamo pobūdžio mokestines prievoles tenka būtent įstatymų leidėjo nurodytam mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, nepriklausomai nuo to, kuris iš mokestinių teisinių santykių dalyvių gavo atitinkamos mokestinės naudos. Tai reiškia, kad, jeigu nustatomos minėtos išskirtinės ir ypatingos aplinkybės, tuomet yra teisinis pagrindas nukrypti nuo formalių teisės aktų nuostatų. Komisija pažymi, jog LVAT tokios pozicijos dėl minėtų atvejų, kada galima perkelti mokestinę prievolę, skyrimo laikosi ir tolimesnėje savo praktikoje, pavyzdžiui, LVAT 2016-01-28 nutartyje adm. b. Nr. A-153-438/2016.

Taigi vadovaujantis minėta LVAT praktika ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencija (minėti 2003-11-17, 1995-12-22 nutarimai), teisingumo ir protingumo kriterijai, draudimas piktnaudžiauti mokesčių teisėje reiškia, jog, esant išskirtinėms ir ypatingoms aplinkybėms, mokesčių administratorius turi teisę, spręsdamas apmokestinimo klausimą, nukrypti nuo formalių teisės aktų nuostatų.

Komisija pažymi, jog pagal GPMĮ 3 straipsnį pajamų mokesčių moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. GPMĮ 5 straipsnio 1 dalis numato, jog pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos, kurios pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 dalį apibrėžiamos kaip pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo grąžinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus šioje dalyje numatytas išimtis. Vadovaujantis GPMĮ 8 straipsnio 1 dalimi pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Taigi, aiškinant sisteminiu ir teleologiniu (įstatymo tikslo) teisės aiškinimo metodais minėtas GPMĮ nuostatas, darytina išvada, jog GPM apmokestinamas

realus pajamų gavėjas, t. y. tikrasis naudos gavėjas (GPM mokėtoju pripažįstamas fizinis asmuo), kuris faktiškai, bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu). Be to, Komisija pažymi, jog apskritai pagal Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) rekomendacijas apmokestinimas, kovojant prieš piktnaudžiavimą, turi būti nukreiptas į tikruosius naudos gavėjus (pavyzdžiui: EBPO konsoliduoto Veiksmų plano dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo Antrojo veiksmų plano „Hibridinių susitarimų neutralizavimas“ p. 142, 256, 445, Penktojo veiksmų plano „Efektyvesnis kovojimas prieš žalingą mokesčių praktiką atsižvelgiant į skaidrumą ir turinį“ p. 39–40, 52–53, p. 17–18, 24–36, 52, 56–58, 81, EBPO parengto Modelinės konvencijos komentaro (2014-07-15 versija) p. 106, 108, 111, 113–115, 119 ir kt.). Šiuo atveju Komisija atkreipia dėmesį, jog LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad kaip antriniu teisės aiškinimo šaltiniu gali būti remiamasi ir EBPO dokumentais (pavyzdžiui: 2011-07-04 nutartis adm. b. Nr. A556 1144/2011; 2011-11-28 nutartis adm. b. Nr. A438 2713/2011; 2011-12-12 nutartis adm. b. Nr. A575 3583/2011, 2012-05-31 nutartis adm. b. Nr. A442-325/2012).

Taigi Komisija konstatuoja, jog pasinaudoti reikalavimu įvykdyti mokesťines prievoles ne mokesťi išskaičiuojančiam asmeniui, o tiesiogiai mokesčių mokėtojui mokesčių administratorius gali taikyti šiais atvejais: 1) kai mokesčių administratorius nustato, kad mokesťinė nepriemoka susidarė dėl mokesčių mokėtojo sukčiavimo, piktnaudžiavimo teise ar kitų teisei prieštaraujančių veiksmų, apie kuriuos pirmasis (mokesťi išskaičiuojantis) asmuo, veikdamas sąžiningai ir rūpestingai, nežinojo ir negalėjo žinoti arba 2) kai mokesťinių santykių dalyviai tikslingai siekia perkelti mokesčių mokėjimą mokesťi išskaičiuojančiam asmeniui, kuris dėl mokumo problemų (pavyzdžiui, gresiančio bankroto arba kitų aplinkybių) šių prievolių akivaizdžiai negalės įvykdyti, arba 3) kai nustatomos kitos išskirtinės ir ypatingos aplinkybės, kurios reikalauja klausimą dėl asmens, atsakingo už mokesťinės prievolės įvykdymą, spręsti taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, draudimą piktnaudžiauti, t. y. esant teisiniam pagrindui, mokesčių administratorius turi teisę, sprenddamas apmokestinimo klausimą, nukrypti nuo formalių teisės aktų nuostatų. Pavyzdžiui, jeigu mokesčių administratorius, remdamasis objektyviais duomenimis, nustatytų, jog mokesťi išskaičiuojantis asmuo buvo nesąžiningas (t. y. žinojo, ar galėjo žinoti, jog mokesčių mokėtojas piktnaudžiauja mokesčių teisės aktais), kas reiškia, jog abu – tiek mokesťi išskaičiuojantis asmuo, tiek tikrasis pajamų gavėjas – buvo nesąžiningi, mokesčių administratorius, atkūręs tikrąsias aplinkybes sandorių, kuriais buvo tik siekiama mokesťinės naudos, galėtų apmokestinti atitinkamai tą asmenį, kuris buvo tikrasis naudos gavėjas, jeigu mokesťi išskaičiuojantis asmuo neįvykdo (netinkamai įvykdo) mokesťines prievoles.

Nagrinęjama atveju nustatyta, kad būtent Pareiškėjui išmokėtos lėšos buvo neapmokestintos GPM, tokių veiksmų schema buvo organizuota ir per akcininkų susirinkimą įgyvendinta paties Pareiškėjo: Pareiškėjas 2008 m. pasiskolino iš Bendrovės lėšas (paskolos pagal GPMĮ nėra apmokestinamos), suteiktos paskolos – beprocentės, tiek Pareiškėjas, tiek Bendrovė veiksmų paskolai grąžinti nebuvo ėmęsi, nors Pareiškėjas visą paskolos sumą Bendrovei turėjo būti grąžinęs 2009 m. gruodžio mėn. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas 2010 m. turėdamas 50 proc. akcijų suteikiamą teisę priimti sprendimus akcininkų susirinkime (Pareiškėjui priklausė 2,5 proc., o jo dukrai, suteikusiai teisę Pareiškėjui jos vardu veikti pagal įgaliojimą, – 47,5 proc. akcijų), priėmė sau palankų akcininkų sprendimą, pagal kurį Bendrovė neadekvačia kaina už Pareiškėjui suteiktų paskolų sumą įsigijo nuostolingos įmonės akcijas. Taigi, šiuo atveju, Pareiškėjas gavo mokesťinę naudą ir savo sąmoningais veiksmais sudarė sąlygas tokią naudą gauti. Taip pat matyti, kad ginčo sandoriais nebuvo gauta jokia kitokia, pavyzdžiui, ekonominė, nauda. T. y. Bendrovė iš Pareiškėjo įsigijo 9 vertės neturinčios UAB „UII“ akcijas už 1225000 Lt. Tai reiškia, kad, pirma, akcijų kaina neatitinka rinkos kainos (tai ypač ryšku lyginant ginčo sandorio kainą su likusių 10 UAB „UII“ akcijų pardavimu A.D. po 10 Lt/vnt), antra, Bendrovė iš šio sandorio negalėtų turėti ginčo sandoriui patirtas išlaidas viršijančių vertingų sandorių ateityje, nes UAB „UII“ veikla nuostolinga, įsipareigojimams viršija turimą turtą (Inspekcija nurodė, kad 2012 m. akcijos parduotos po 10 Lt / vnt.). Be to, ginčo sandorio vertė lygi Pareiškėjo skoliniams įsipareigojimams, kas sudaro pagrindo daryti išvadą, jog akcijų kaina nustatyta būtent pagal

Pareiškėjo skolos dydį. Todėl, Komisijos vertinimu, kai Bendrovės akcininkas (Pareiškėjas) savo tyčiniiais veiksmais sukūrė situaciją mokestinei naudai gauti, vadovaujantis GPMĮ 23 straipsnio nuostatas apmokestinti Bendrovę ir neperkelti GPM asmeniui, įgyvendinusiam mokesčio vengimo schemą, pažeistų teisingumo, sąžiningumo principus ir neatitiktų protingumo ir teisingumo kriterijų.

Tai reiškia, kad nagrinėjamu atveju yra nustatytos MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje numatytos sąlygos (sudaryti sandoriai, kurių vienintelis tikslas – mokestinės naudos gavimas) ir egzistuoja aplinkybės, kada prievolė negali būti perkelta mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui. Nustatyta, jog tiek Pareiškėjas, tiek Bendrovė buvo nesąžiningi (Pareiškėjas veikdamas Bendrovės valdymo organuose priėmė sprendimus, sukuriančius aprašytą schemą kitų neapmokestinamųjų pajamų išmokėjimui Pareiškėjui, o Bendrovė tai žinojo), mokestinę naudą gavo Pareiškėjas, o Bendrovė nevykdė prievolės sumokėti į biudžetą GPM nuo Pareiškėjo šeimos gautų kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų (nes pagal Pareiškėjo įgyvendintą schemą minėtos pajamos laikytinos neapmokestinamomis). Taigi neatsižvelgiant į tai, kad GPMĮ 23 straipsnis pajamas iš ne individualios veiklos turto pardavimo priskiria A klasės pajamoms, būtent Pareiškėjas, piktnaudžiaudamas mokesčio įstatymais, gavo mokestinę naudą ir todėl jam tenka prievolė mokėti GPM.

Dėl baudos dydžio. Pareiškėjo vertinimu, Klaipėdos AVMI jam nepagrįstai skyrė 30 proc. baudą, nes Pareiškėjas mokėti mokesčių nevengė. Klaipėdos AVMI 2016-08-01 sprendime nurodyta, kad 30 proc. mokesčio dydžio bauda (10 ir 50 proc. baudos vidurkis) Pareiškėjui skirta nenustačius Pareiškėjo kaltę nei sunkinančių, nei lengvinančių aplinkybių.

MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Šios normos apibendrintame paaiškinime, nurodyta, kad paprastai mokesčių mokėtojui skiriamas baudos vidurkis, t. y. 30 proc. trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, tačiau kiekvienu atveju, nustatydamas skiriamos konkrečios baudos dydį, mokesčių administratorius atsižvelgia į šiuos kriterijus: 1) mokesčio įstatymo pažeidimo pobūdis (pavyzdžiui, įsivėlusį klaidą ar sąmoningas pajamų nefiksavimas buhalterinėje apskaitoje), 2) mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi. Mokestinio patikrinimo metu geranoriškas mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, gali būti pagrindas mokesčių administratoriui skirti švelnesnę nei baudos vidurkis dydžio baudą, 3) mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimas, 4) kitos aplinkybės, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą, t. y. mokesčių administratorius vadovaudamasis teisingumo ir protingumo kriterijais, turi teisę bet kokią aplinkybę pripažinti lengvinančia ar sunkinančia konkrečiau pažeidimo atveju.

Atsižvelgiant į bylos medžiagą, Komisijos vertinimu, yra pagrindo teigti, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kaip tai suprantama pagal MAĮ 27 straipsnio 2 dalį, (bendradarbiavimas laikytinas Pareiškėjo kaltę lengvinančia aplinkybe): nekliudė mokesčių administratoriui įgyvendinti įstatymo suteiktų teisių, teikė paaiškinimus ir t. t. Tačiau konstatuotinas ir Pareiškėjo kaltę sunkinančių aplinkybių buvimas – tai sąmoningas mokestinės naudos siekimas ir šio siekio įgyvendinimas sukuriant atitinkamą sandorių schemą, taip pat svarbu atsižvelgti ir į pažeidimo mastą – nustatyta, kad Pareiškėjas išvengė 26608,84 Eur GPM, kas pripažintina didele suma (viršijančia 500 bazinės socialinės išmokos dydžių (anksčiau – MGL)).

Todėl, vadovaudamasi tuo, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad, esant tiek Pareiškėjo kaltę sunkinančių, tiek lengvinančių aplinkybių, mažinti Pareiškėjui paskirtą 30 proc. mokesčio dydžio baudą (mokesčių administratoriaus skiriamų baudų vidurkis) nėra teisėto pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-11-25 sprendimą Nr. 68-343.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė