



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL R. T. 2016-12-19 SKUNDO**

2017 m. vasario 24 d. Nr. S-43 (7-293/2016)  
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 R. T. (toliau – Pareiškėja) 2016-12-19 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-11-25 sprendimo Nr. 68-344, n u s t a t è:

Inspekcija 2016-11-25 sprendimu Nr. 68-344 patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2016-08-01 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (6.5)-FR0682-491, kuriuo Pareiškėjai papildomai apskaičiuotas 26491,54 Eur gyventojų pajamų mokestis (toliau – GPM), 14088,08 Eur GPM delspinigiai, 7859 Eur GPM bauda.

Inspekcijos sprendime nurodyta, jog Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjos GPM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2010–2011 m. ir surašė 2016-04-26 patikrinimo aktą Nr. (9.6)FR0680-306, kuriame konstatuota, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2006 m. iš UAB „KX“ įsigijo 19 vnt. UAB „UII“ akcijų už 1900 Lt, o 2010 m. abu sutuoktiniai 9 paprastąsias vardines UAB „UII“ akcijas pardavė už 1225000 Lt UAB „KG“ (toliau – Bendrovė), kuri užskaitos būdu sumažino sutuoktinio 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, Pareiškėjos šeimos 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 Pareiškėjai apskaičiuota 26491,54 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 gyventojo 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 gyventojo 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 Pareiškėjos sutuoktinis pagal 2006-10-19 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį iš UAB „KX“ įsigijo 19 paprastųjų vardinių UAB „UII“ akcijų už 1900 Lt. UAB „UII“ įregistruota 2006-07-27, steigėja – UAB „KX“, įstatinis kapitalas 10000 Lt, kuris padalintas į 100 paprastųjų vardinių 100 Lt nominalios vertės akcijų. 2006– UAB „KX“ 2009 m. pardavė 88 proc. (88 vnt.) UAB „UII“ akcijų, už kainą atitinkančią jų nominalią vertę: A.B., A.C., A.D., A.E. po 19 proc., Bendrovei – 12 proc.

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja su sutuoktiniu pagal 2010-01-15 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį pardavė 9 paprastąsias vardines UAB „UII“ 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 Pareiškėjos šeima atsiskaitė užskaitos būdu, t. y. sumažino A.E. įsiskolinimą už suteiktas 2008-12-02 1000000 Lt ir 2008-12-30 225000 Lt paskolas. Paskolų sutartyse palūkanos nebuvo numatytos, o paskolų grąžinimas nustatytas atitinkamai iki 2009-12-02 ir 2009-12-30. Bendrovės 50 proc. akcijų valdė A. E. kartu su dukra (A. E. priklausė 2 proc., o dukrai – 48 proc. akcijų). Pagal GPMĮ 2 straipsnio 19 ir 32 dalių nuostatas A. E. 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 pirtų 9 vnt. (9 proc.) UAB „UII“ akcijų.

Patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „UII“ 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 „KX“ bei direktoriaus ir akcininko A.D. Nustatyta, kad 2007–2011 m. UAB

„UII“ mokėtinės 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 mokėtinės sumos ir įsipareigojimai – 15579148 Lt: po vienerių metų mokėtinės sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai 13509098 Lt (už suteiktas paskolas A.D. 2045545 Lt, UAB „KX“ 4110599,76 Lt, UAB „K2“ 400000 Lt, Bendrovei 6952953,56 Lt), per vienerius metus mokėtinės sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai sudarė 2070050 Lt: UAB „K2“ – 62718,61 Lt (palūkanos), UAB „FD2“ – 6909,80 Lt (apskaitos tvarkymo paslaugos), A.D. – 315944,94 Lt (palūkanos), UAB „KX“ – 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).

Pareiškėjos sutuoktinis mokesčių administratoriui nurodė, kad UAB „UII“ buvo įsteigta siekiant įsigyti ir valdyti Rusijos OOO „BPK“, 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 „BPK“ įstatinio kapitalo už 6034389 Lt ir minėtai Rusijos kompanijai paskolino 7349534 Lt. UAB „UII“ 2008 m., likvidavus OOO „BPK“, dalį suteiktos paskolos, t. y. 6088609 Lt, 2008-03-01 skolos perkėlimo sutartimi perkėlė kitai Rusijos įmonei OOO „AxA“, 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 A. E. 2006 m. UAB „UII“ akcijas įsigijo už kainą, atitinkančią jų nominalią 100 Lt vertę, o 2010 m. kartu su Pareiškėja, 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 apsiųsta 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis, sudarydami UAB „UII“ akcijų pardavimo sandorį su susijusia įmone, dirbtinai padidino parduodamų akcijų kainą iki ankstesniu laikotarpiu akcijų pirkėjo Bendrovės suteiktų A.E. paskolų dydžio ir taip įformino neapmokestinamų GPM piniginių lėšų iš susijusios įmonės gavimą.

Išanalizavęs Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2010-01-15 beverčių UAB „UII“ akcijų susijusiai Bendrovei pardavimo už 1225000 Lt ir atsiskaitymo už jas užskaitos būdu padengiant A. E. 2008 m. suteiktų 1225000 Lt paskolų grąžinimo aplinkybes, mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėjos šeima 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 gražinimo 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 Pareiškėjos sutuoktinis 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. Pareiškėjos sutuoktinis dalyvavo priimančias sprendimus dėl akcijų pardavimo: Bendrovės 50 proc. akcijų valdė A.E. kartu su dukra (kurią akcininkų susirinkime sprendžiant dėl Pareiškėjos šeimos 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 Pareiškėjos šeimos su Bendrove sudarytas UAB „UII“ akcijų pirkimo–pardavimo sandoris buvo Bendrovei ekonomiškai nenaudingas, todėl negali būti grindžiamas ekonomine logika. Tiek Pareiškėjos šeima, 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, Pareiškėjos šeimos 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.

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

**Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo.** Pareiškėja nurodo, kad jos 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.).

Pareiškėja 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 Taisyklių 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 vertę ir (ar) asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais)“.

Pareiškėja pažymi, kad jos šeima 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 Pareiškėja su sutuoktiniu, 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 mokesčių perkėlimo Pareiškėjai.** 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 mokesčių išskaičiuojantys asmenys, išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojas A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio įstatymo nustatytą pajamų mokesčių, 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 mokesčių, 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. Pareiškėja laikosi pozicijos, kad net ir pritaikius MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, jos šeimos gautos pajamos vis tiek turėtų būtų priskiriamos A klasės pajamoms, todėl mokestis galėjo būti apskaičiuotas pagal mokesčio įstatymo atitinkamas nuostatas, t. y. pagal GPMĮ 23 straipsnio 1 dalį Bendrovė, išmokėdama Pareiškėjos šeimai pajamas, privalėjo įvykdyti savo, kaip mokesčių išskaičiuojančio asmens, pareigas.

Pareiškėja 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 mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, nepriklausomai nuo to, kuris iš mokesčių teisinių santykių dalyvių gavo atitinkamą mokesstinę naudą. Pareiškėjos nuomone, pripažinus Inspekcijos pateiktus motyvus dėl vertybinių popierių pardavimo perkvalifikavimą į kitas pajamas, prievolė nuo Pareiškėjos šeimai išmokėtų pajamų apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti GPM į biudžetą tektų Bendrovei.

**Dėl skirtos baudos dydžio.** Pareiškėja, nesutikdama 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). Pareiškėja nevengė mokėti mokesčius, tačiau Inspekcija skyrė 30 proc. dydžio baudą, kas, Pareiškėjos vertinimu, nėra pagrįsta.

Vadovaujantis tuo, kas išdėstyta, skundu prašoma panaikinti Inspekcijos 2016-11-25 sprendimą Nr. 68-344, Klaipėdos AVMI 2016-08-01 sprendimą Nr. (6.5)FR0682-491 ir atleisti Pareiškėją nuo papildomai priskaičiuotų delspinigių bei baudos.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjos 2016-12-19 skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos 2016-11-25 sprendimas Nr. 68-344 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Inspekcijos Pareiškėjai apskaičiuoto 26491,54 Eur GPM. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja su sutuoktiniu 2006-10-19 iš UAB „KX“ 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 Pareiškėjos šeimos įsiskolinimą už 2008 m. A.E. suteiktas 1225000 Lt paskolas. Likusias 10 vnt. UAB „UII“ akcijų 2012-12-31 buvo parduotos A.D. už 100 Lt (10 Lt / vnt.). Nepriklausomas turto vertintojas UAB „F“ 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 (18 proc. akcijų vertinta todėl, kad 2010-01-15 Bendrovės neeilinio visuotinio akcininkų susirinkimo protokole užfiksuotas akcininkų sprendimas pirkti 9 akcijas iš Pareiškėjos sutuoktinio ir 9 – iš A.C., taip pat už 1225000 Lt. A. C. 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 apskaičiavus 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 Pareiškėjos šeima Bendrovei parduodama vertės neturinčias UAB „UII“ akcijas ir šiuo sandoriu nustatyta kaina padengdama paskolą, gautą iš Bendrovės, sukūrė teisinę situaciją, sudarančią sąlygas neapmokestinti gautų lėšų. T. y. A. E. skolinantis iš įmonės lėšos neapmokestinamos, jos taip pat neapmokestinamos ir pardavus akcijas, atitinkančias GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 30 punkte įtvirtintos mokesstinės lengvatos sąlygas. Tokiu būdu sukurta situacija, kai Pareiškėjos šeima gavo 1225000 Lt, kurie nebuvo apmokestinti, ką mokesčių administratorius įvertino kaip gautą mokesstinę naudą.

Pareiškėjos 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. Pareiškėjos teigimu, mokesčio dydis šiuo atveju galėjo būti apskaičiuotas įprastine GPMĮ nustatyta tvarka.

Komisija atkreipia Pareiškėjos 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 mokestinės 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 mokestinės 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 Pareiškėjos šeima Bendrovei pardavė vertės neturinčias UAB „UII“ akcijas, o Bendrovė šia suma padengė Pareiškėjos šeimos iš Bendrovės gautas paskolas. Tai reiškia, jog mokesčio bazė nebuvo mokesčių administratoriaus skaičiavimais išvestas dydis ir apskaičiuota tiesiogiai.

Pareiškėjos atžvilgiu taikytas MAĮ 69 straipsnis, kuriame nurodyta, kad, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. T. y. nuostata taikytina, kai dirbtinai sukuriama teisinė situacija, lemianti mokestinės naudos atsiradimą. Iš aprašytų faktinių aplinkybių matyti, kad UAB „UII“ akcijų vertė buvo neigiama. Komisija neturi pagrindo abejoti UAB „F“ atliktu vertinimu. Ypač, kai pati Pareiškėja 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 A. D. 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 A. E. 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 Pareiškėjos šeima akcijų pirkimo–pardavimo sandoriu siekė ir gavo mokestinės 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 Pareiškėjos šeima piktnaudžiavo, sudarydama formalų akcijų pirkimo–pardavimo sandorį siekė mokestinės naudos, t. y. visiškai išvengti mokesčio mokėjimo nuo gautos 1225000 Lt sumos, atkūrė iškreiptas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą.

Atsakant į Pareiškėjos argumentus, kad nagrinėjamu atveju mokestinė prievolė turėjo būti priskirta Bendrovei, o ne Pareiškėjai, pažymėtina, kad GPMĮ 2 straipsnio 15 dalis įtvirtina bendrą taisyklę – mokestį išskaičiuojantis asmuo yra laikomas mokesčių mokėtoju – asmeniu, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį. 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 mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas



mokestį, 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 mokestį 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 Pareiškėjos 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 mokestį 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, aptariamais principais ir kriterijams prieštarautų reikalavimas mokestį 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 mokestį 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 mokestį 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 mokestį 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 mokestį 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, 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.

Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad būtent Pareiškėjos šeimai išmokėtos lėšos buvo neapmokestintos GPM, tokių veiksmų schema buvo organizuota ir per akcininkų susirinkimą įgyvendinta paties Pareiškėjos sutuoktinio: A. E. 2008 m. pasiskolino iš Bendrovės lėšas (paskolos pagal GPMĮ nėra apmokestinamos), suteiktos paskolos – beprocentės, tiek A. E., tiek Bendrovė veiksmų paskolai gražinti nebuvo ėmęsi, nors A. E. visą paskolos sumą Bendrovei turėjo būti gražinęs 2009 m. gruodžio mėn. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2010 m. turėdamas 50 proc. akcijų suteikiamą teisę priimti sprendimus akcininkų susirinkime (A. E. priklausė 2,5 proc., o jo dukrai, suteikusiai teisę A. E. jos vardu veikti pagal įgaliojimą, – 47,5 proc. akcijų), priėmė sau ir Pareiškėjai palankų akcininkų sprendimą, pagal kurį Bendrovė neadekvačia kaina už Pareiškėjos šeimai suteiktų paskolų sumą įsigijo nuostolingos įmonės akcijas. Taigi, šiuo atveju, Pareiškėjos šeima 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 Pareiškėjos šeimos 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, įsipareigojimai viršija turimą turtą (Inspekcija nurodė, kad 2012 m. akcijos parduotos po 10 Lt / vnt.). Be to, ginčo sandorio vertė

lygi Pareiškėjos šeimos skoliniams įsipareigojimams, kas sudaro pagrindo daryti išvadą, jog akcijų kaina nustatyta būtent pagal Pareiškėjos šeimos skolos dydį. Todėl, Komisijos vertinimu, kai Bendrovės akcininkas (Pareiškėjos sutuoktinis) savo tyčiais veiksmais sukūrė situaciją mokestinei naudai gauti, vadovaujantis GPMĮ 23 straipsnio nuostatas apmokestinti Bendrovę ir neperkelti GPM asmeniui, įgyvendinusiame 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 Pareiškėjos šeima, tiek Bendrovė buvo nesąžiningi (Pareiškėjos sutuoktinis veikdamas Bendrovės valdymo organuose priėmė sprendimus, sukuriančius aprašytą schemą kitų neapmokestinamųjų pajamų išmokėjimui Pareiškėjos šeimai, o Bendrovė tai žinojo), mokestinę naudą gavo Pareiškėja su sutuoktiniu, o Bendrovė nevykdė prievolės sumokėti į biudžetą GPM nuo Pareiškėjos šeimos gautų kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų (nes pagal Pareiškėjos šeimos 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 Pareiškėja su sutuoktiniu, piktnaudžiaudami mokesčio įstatymais, gavo mokestinę naudą ir todėl jiems tenka prievolė mokėti GPM.

**Dėl baudos dydžio.** Pareiškėjos vertinimu, Klaipėdos AVMI jai nepagrįstai skyrė 30 proc. baudą, nes Pareiškėja mokėti mokesčių nevengė. Klaipėdos AVMI 2016-08-01 sprendime nurodyta, kad 30 proc. mokesčio dydžio bauda (10 ir 50 proc. baudos vidurkis) Pareiškėjai skirta nenustačius Pareiškėjos 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 konkrečaus pažeidimo atveju.

Atsižvelgiant į bylos medžiagą, Komisijos vertinimu, yra pagrindo teigti, kad Pareiškėjos šeima bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kaip tai suprantama pagal MAĮ 27 straipsnio 2 dalį, (bendradarbiavimas laikytinas Pareiškėjos kaltę lengvinančia aplinkybe): nekliudė mokesčių administratoriui įgyvendinti įstatymo suteiktų teisių, teikė paaiškinimus ir t. t. Tačiau konstatuotinas ir Pareiškėjos 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 Pareiškėja išvengė 26491,54 Eur GPM, kas pripažintina didele suma (viršijančia 500 bazinės socialinės išmokos dydžių (anksčiau – MGL)).

Todėl, vadovaudamasi tuo, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad, esant tiek Pareiškėjos kaltę sunkinančių, tiek lengvinančių aplinkybių, mažinti Pareiškėjai 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. 68-344.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesčio 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 Vosyliene