



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL R. A. 2018-07-17 SKUNDO**

2018 m. rugsėjo 24 d. Nr. S-162 (7-139/2018)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:  
komisijos pirmininkės  
komisijos narių  
  
sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui  
mokesčių administratoriaus atstovui

Editos Galiauskaitės – pranešėja  
Rasos Stravinskaitės  
Vilmos Vildžiūnaitės  
Ramutei Matkevičienei  
advokato padėjėjui N. T.  
I. J.

2018 m. rugsėjo 4 d. posėdyje išnagrinėjusi R. A. (toliau – Pareiškėjas) 2018-07-17 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-06-28 sprendimo Nr. 68-77, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2018-02-15 sprendimą Nr. (7.46-4.7.2)FR0682-54, kuriuo nurodyta Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 5997,74 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 3094,29 Eur GPM delspinigius, 30 proc. dydžio – 1799 Eur GPM baudą.

Inspekcija nurodo, jog patikrinus Pareiškėjo GPM apskaičiavimo teisingumą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31, nustatyta, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė – T. O. 2012-01-09 akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi, kuria Latvijos gyventojui F. N. pardavė 2500 vnt. 100 Lt nominalios vertės UAB "D1" paprastąsias vardines akcijas už 250000 Lt (100 proc. akcijų paketą), siekė formaliai atitikti Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 str. 1 dalies 29 ir 30 punktų nuostatas, pagal kurias pajamos, gautos iš vertybinių popierių pardavimo, yra neapmokestinamos. Kauno AVMI, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsniu ir pritaikiusi turinio viršenybės prieš formą principą, konstatavo, jog Pareiškėjo vertybinių popierių pardavimo sandoris yra apsimestinis ir, atkūrusi slepiamas aplinkybes, nustatė, jog Pareiškėjas gavo ne 250000 Lt GPM neapmokestinamas pajamas iš vertybinių popierių pardavimo, bet 256520 Lt pajamas už parduotą UAB "D1" nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą, kurios pripažintinos gautomis kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis ir atitinkamai apmokestintos. Kauno AVMI, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso (toliau – LR CK) 3.87 straipsnio nuostatomis, apskaičiavo, kad Pareiškėjas 2012 m. gavo 128260 Lt (256520/2) kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, nuo kurių Pareiškėjui apskaičiavo 5545,93 Eur GPM. Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino minėtą Kauno AVMI sprendimą.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas (nuomotojas) ir N. Y. (nuomininkė) 2009-12-29 sudarė sutartį dėl 61,89 m<sup>2</sup> bendro ploto patalpų, esančių (*duomenys neskelbtini*), nuomos, nuomos mokestis 1000 Lt/mėn. Patalpos nuosavybės teise priklausė UAB "D1" Nustatyta, kad į Pareiškėjo „Swedbank“ AB turimą sąskaitą 2011 m. N. Y. pervedė 11000 Lt. Mokesčių administratorius

konstatavo, jog Pareiškėjas pagal 2009-12-29 nuomos sutartį 2011 m. gavo 11000 Lt nekilnojamojo turto nuomos pajamų, nuo kurių, pažeisdamas GPMĮ 22 ir 27 str. nuostatas, neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo 451,81 Eur GPM.

*Dėl Pareiškėjo pajamų, gautų už patalpų nuomą*

Ginčijamame sprendime nurodoma, jog Pareiškėjas nuo 1996-10-02 iki 2010-01-13 dirbo UAB "D1" vadovu. Nuo 1996-10-02 iki 2012-03-08 valdė 100 proc. UAB "D1" akcijų. UAB "D1" mokesčių mokėtojų registre įregistruota 1996-10-07, pagrindinė vykdyta veikla – staklių didmeninė prekyba.

Pagal bankų pateiktus sąskaitų išrašus nustatyta, kad į Pareiškėjo „Swedbank“ AB turimą sąskaitą per 2010 – 2011 m. N. Y. kiekvieną mėnesį pervedinėjo po 1000 Lt: 2010 m. pervesta 12000 Lt, 2011 m. – 11000 Lt, iš viso 23000 Lt. Iš sąskaitos, į kurią N. Y. pervedė pinigus už nuomą, Pareiškėjas išsiėmė grynaisiais pinigais 2010 m. 900 Lt (pervesta 12000 Lt), 2011 m. išsiėmė 240 Lt (pervesta 11000 Lt). Sąskaitoje esančios lėšos buvo naudojamos (pervedamos) apmokėjimui už komunalines ir ryšio paslaugas, atsiskaitoma už pirkinius, mokami banko ir kiti asmeniniai mokesčiai (Snoro lizingas, žemės mokestis už T. O., antstoliui).

Pareiškėjas 2016-10-31 paaiškinime nurodė, kad ginčo patalpų nuomos sutartį jis sudarė veikdamas pagal 2009-12-28 UAB "D1" išduotą įgaliojimą. Už nuomą gautus į savo sąskaitą pinigus jis nuimdavo grynaisiais pinigais ir sumokėdavo bendrovės buhalterei ir direktoriui, tačiau nepateikė jokių apskaitos dokumentų, pagrindžiančių už nuomą gautų lėšų pervedimą į UAB "D1" banko sąskaitas ar įnešimą į įmonės kasą. Sodros informacinės bazės duomenimis nustatyta, kad paskutiniai UAB "D1" darbuotojai buvo draudžiami iki 2010-01-13, po šios datos informacijos apie draudžiamus asmenis nėra, UAB "D1" už 2010 m. deklaravo Pareiškėjo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas – 1138,29 Lt (sausio mėn. buvo sumokėta išėtinė pašalpa). Už 2011 metus duomenų apie Pareiškėjo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas nėra. Paskutinio UAB "D1" buhalterinę apskaitą tvarkančio asmens A. N. 2017-09-14 Inspekcijai el. paštu pateiktame paaiškinime nurodyta: „Jokių kitų išmokų po sutarties nutraukimo iš UAB "D1" ar bendrovės direktoriaus negavau.“

N. Y. 2017-09-11 el. paštu pateikė paaiškinimą ir negyvenamųjų patalpų nuomos sutarties nutraukimo dokumentų kopijas: 2011-30 Pranešimo Nr. S-15601 „Dėl negyvenamųjų patalpų nuomos sutarties, sudarytos 2009-12-29, nutraukimo“, 2012-01-02 Negyvenamųjų patalpų perdavimo-priėmimo akto, 2012-01-09 Prašymo dėl patalpų, esančių (*duomenys neskelbtini*) grąžinimo, taip pat 2012-12-13 Kauno miesto apylinkės teismo sprendimo kopiją.

Patalpų nuomos sutarties nutraukimą inicijavo N. Y., 2011-11-30 Pranešimu Nr. S-15601 informuodama Pareiškėją, kad Sutartį nutraukia nuo 2012-01-01 ir prašo grąžinti užstato sumą 4000 Lt. Pareiškėjas užstato N. Y. negrąžino, todėl ši kreipėsi į teismą. Kauno apylinkės teismas 2012-12-13 sprendimu nusprendė 2012-04-16 patenkinti N. Y. prašymą. Byloje nustatyta, kad 2009-12-29 nuomos sutarties šalys yra ieškovė N. Y. ir atsakovas R. A. Teismas nustatė, kad nuomos sutarties galiojimo laikotarpiu R. A. šiomis patalpomis disponavo ir jas valdė, taigi, jis ir buvo tikrasis nuomotojas su visomis jam priklausančiomis teisėmis ir pareigomis. R. A. asmeniškai gavo grynuosius pinigus 5000 Lt (užstatas ir mokestis už vieną mėnesį) ir mėnesiniai įnašai už nuomą buvo pervedami į jo asmeninę banko sąskaitą. Nors R. A. teismo proceso metu ir mokestinio patikrinimo metu teigė, kad su UAB "D1" už nuomą pilnai atsiskaityta, tačiau nepateikė jokių dokumentų, patvirtinančių atsiskaitymą su bendrove ar lėšų panaudojimą UAB "D1" naudai.

Sprendime pažymima, jog nepagrįsti įrodymais Pareiškėjo argumentai, jog jis, sudarydamas nuomos sutartį ir imdamas nuomos mokestį iš nuomininko, veikė kaip UAB "D1" įgaliotas ir jai atskaitingas asmuo, kuris įmonei (atsakingam asmeniui) pateikia dokumentus, patvirtinančius apie piniginių lėšų panaudojimą įmonės reikmėms, šie dokumentai pridedami prie atskaitingo asmens avansinės apyskaitos, ji yra pasirašoma ir paliekama įmonei kartu su kitais įmonės buhalterinės apskaitos dokumentais. Todėl akivaizdu, jog mokesčių mokėtojas net negalėjo pateikti įrodymų, patvirtinančių, kad pinigines lėšas buvo panaudotos įmonės reikmėms. Pasisakydama dėl šių Pareiškėjo argumentų Inspekcija pastebi, jog jie yra neįrodyti. 2009-12-28 nuomos sutartis dėl UAB "D1" nuosavybės teise priklausančių patalpų nuomos sudaryta tarp fizinių asmenų Pareiškėjo ir N. Y., Pareiškėjas nebuvo įsigijęs verslo liudijimo turto nuomai, todėl

jo už patalpų nuomą gautos pajamos pagrįstai laikytos kitomis B klasės pajamomis ir apmokestintos 15 proc. GPM tarifu.

*Dėl UAB "D1" akcijų pardavimo pajamų*

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI 2013-04-25 atlikto operatyvaus patikrinimo metu Pareiškėjas pateikė notaro nepatvirtintą 2012-01-09 Akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, pagal kurią sutuoktiniai A. R. ir T. O. pardavė bendrąja jungtinės nuosavybės teise priklausančias 100 proc. 2500 vnt. 100 Lt nominalios vertės UAB "D1" paprastąsias vardines akcijas už 250000 Lt Latvijos gyventojui F. N. Sutartyje nurodyta, kad pirkėjas už akcijas sumoka visą akcijų kainą sutarties pasirašymo metu, o pardavėjai pasirašydami šią sutartį patvirtina, kad jie yra gavę visą sumą už akcijas. Nuosavybės teisė į akcijas iš pardavėjų pereina pirkėjui nuo šios sutarties pasirašymo momento. Sutartyje taip pat nurodyta, kad bendrovei nuosavybės teise priklauso nekilnojamasis turtas: negyvenamoji patalpa – kontora–ofisas, adresu: (*duomenys neskelbtini*), ir bendrovė turi teisę naudotis 6 vietų mašinų parkavimo aikštele, esančia adresu: (*duomenys neskelbtini*). Sutarties 4.1. punkte numatyta „Šios sutarties pasirašymo metu Pardavėjai perduoda Pirkėjui bendrovės registracijos pažymėjimo ir bendrovės įstatų originalus bei bendrovės apvalųjį antspaudą. Visus kitus iki šios Sutarties pasirašymo momento bendrovės parengtus, rengiamus ir/ar gautus dokumentus bei visą bendrovės archyvą įsipareigoja saugoti ir už išsaugojimą prisiima visišką asmeninę atsakomybę Pardavėjai (valstybės institucijoms ar turintiems teisėtą interesą asmenims pareikalavus – Pardavėjai įsipareigoja nedelsdami pateikti prašomus bendrovės dokumentus)“.

Inspekcija nurodo, jog patikrinimo metu nebuvo galimybės nustatyti, koku būdu buvo didintas UAB „D1“ įstatinis kapitalas, kaip Pareiškėjas įsigijo jos akcijas (iš asmeninių lėšų ar iš bendrovės pelno), ar akcijos buvo įsigytos iki, ar po 1999 metų. Konstatuota, jog Pareiškėjas nepateikė UAB „D1“ dokumentų, o Inspekcijos mokėtojų archyve UAB „D1“ (mokesčių mokėtojų registre registruota 1996-10-07) archyvinės bylos duomenys iki 2005 metų yra sunaikinti, todėl negalima nustatyti ar pajamos, gautos už parduotas akcijas, būtų apmokestinamos.

Nurodoma, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė T. O. pajamų už parduotas akcijas 2012 m. nedeklaravo, Pareiškėjas GPM308 deklaracijos už 2012 m. neteikė. Sutuoktinė T. O. 2013-04-11 pateiktoje GPM308 deklaracijoje už 2012 m. mokesčinį laikotarpį nedeklaravo pajamų už parduotas akcijas.

Operatyvaus patikrinimo metu 2013-04-24 pirminiuose pateiktuose paaiškinimuose į klausimą – pateikti informaciją apie savo vardu 2008–2012 m. įsigytas/perleistas akcijas ar kitus vertybinius popierius ir pateikti šiuos sandorius pagrindžiančius juridinę galią turinčius dokumentus, abu sutuoktiniai duomenų apie parduotas akcijas nenurodė. Inspekcija pateikė paklausimą Latvijos mokesčių administratoriui dėl sutuoktinių A. R. ir T. O. sandorio su F. N., prašydama nurodyti, ar Latvijos piliečiui pakako pajamų (250000 Lt) UAB "D1" akcijoms įsigyti. Latvijos mokesčių administratoriui F. N. paaiškino, jog tuo metu jam reikėjo finansinių išteklių ir jis *pasirašė dokumentus dėl sandorių su Lietuvos įmone*. F. N. teigė, kad jis neprisimena Lietuvos įmonės pavadinimo. Laikraštyje jis rado skelbimą, kuriame siūlomi greiti pinigai. Po skambučio jis susitiko su vyru, vardu A., kuris prisistatė, kad jis yra Rusijos investuotojo agentas. Pasak A., Rusijos investuotojas norėjo nusipirkti vieną Lietuvos įmonę, bet pats negalėjo to padaryti. Todėl F. N. buvo pasiūlyta tapti Rusijos investuotojo atstovu už atlygį (apie 200 Eur). Sandorį, F. N. teigimu, suorganizavo A. *Sandorio metu jokie pinigai jam nebuvo perduoti, jis pats už nieką nemokėjo*. Daroma išvada, jog F. N. nežino apie sandorį, jo sumą ir, ar pardavėjas gavo už jį pinigus. *Pasak F. N., jis niekada neturėjo pasirašytų dokumentų ar jų kopijų*. Latvijos mokesčių administracija neturi informacijos apie F. N. pajamas nuo 2006 m.

Patikrinimo metu Pareiškėjas pateikė 2012-01-23 sudarytos Kaune preliminarios akcijų pirkimo–pardavimo sutarties (toliau – preliminarioji sutartis) kopiją, kurioje nurodyta, kad R. A. bei sutuoktinė T. O. (toliau – Pardavėjai) ir J. I. (toliau – Pirkėjas) įsipareigoja per 30 dienų nuo šios sutarties pasirašymo momento, bet ne vėliau kaip iki 2012-02-28, sudaryti Akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, pagal kurią Pardavėjai parduotų, o Pirkėjas pirktų Pardavėjams bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančias 100 proc., t. y. 2500 vnt., UAB "D1" 100 Lt nominalios vertės paprastųjų vardinių akcijų. Pirkėjas įsipareigoja sumokėti už akcijas Pardavėjams 250000 Lt akcijų pirkimo–pardavimo sutarties pasirašymo metu. Akcijų kaina negali būti

keičiama nepriklausomai nuo jokių aplinkybių. Preliminariosios sutarties priede Nr. 1 – Patalpų perdavimo–priėmimo akte nurodyta, kad Pirkėjas susipažino su patalpų būkle bei kokybe ir jokių pretenzijų Pardavėjams neturi (pridedamos patalpų nuotraukos). Pareiškėjas 2016-10-31 paaiškinime neįvardino asmens, kuris buvo akcijų pirkėjas, kas dalyvavo pasirašant sutartį ir koks asmuo jam sumokėjo pinigus. 2017-09-27 Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (toliau – FNTT) apklausos metu Pareiškėjas nurodė, kad pirmieji akcijų pirkėjai buvo „jauna šeima“, kuri informavo, kad pagrindinę akcijų pirkimo–pardavimo sutartį su juo sudarys, kaip suprato Pareiškėjas, verslo partneris iš Latvijos. Latvijos pilietį atstovavo Vilniaus advokatų kontora, kurios pavadinimo Pareiškėjas neprisiminė, el. laiškų, patvirtinančių bendravimą, neišsaugojo. Latvijos pilietį pirmą kartą pamatė sutarties pasirašymo dieną, vardo ir pavardės neprisiminė, tačiau nurodė, kad tai galėjo būti apklausos metu nurodytas F. N., kuris ir sumokėjo pinigus pasirašant sutartį Ūkio banko patalpose, buvusiose (*duomenys neskelbtini*). Sutuoktinė T. O. 2016-10-31 Inspekcijai pateiktame paaiškinime dėl ryšių su F. N. nurodė „Jokių ryšių neturiu“. Į klausimą kaip F. N. sužinojo apie ketinimus parduoti UAB "D1" akcijas, T. O. paaiškino „F. N. pristatė J. I. ir D. K.“ Į klausimus kada ir kur buvo pasirašyta akcijų pirkimo - pardavimo sutartis, kas dalyvavo pasirašant sutartį, sutuoktinė T. O. nurodė „2012-01-09 Ūkio banke. A. R. ir T. O., F. N. ir Ūkio banko darbuotojas“. Dėl akcijų kainos nustatymo mokėtoja nurodė „nežinau“. Paklausus, ar, įsigyjant akcijas, F. N. buvo žinoma UAB "D1" finansinė būklė, T. O. taip pat nurodė nežinanti. Apie pinigų perdavimo aplinkybes T. O. paaiškino „Suma sumokėta visa grynaisiais sutarties sudarymo metu“. Kitų sandorių su F. N. T. O. nenurodė. J. I. el. paštu pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad iš R. A. planavo įsigyti nekilnojamojo turto, bet jokių akcijų pirkti neplanavo. Teigė, kad, norėdamas parduoti nekilnojamąjį turtą, R. A. minėjo, kad nori parduoti kažkokios įmonės akcijas. Sutartis buvo nutraukta. Nurodė, kad jokių UAB "D1" buhalterinės apskaitos dokumentų ir turto neperiminėjo. Patikrinimo metu, J. I. ir jos sutuoktinio S. J. mokėtojų archyvinės bylos duomenimis nustatyta, kad sutuoktiniai turėjo patirties vertybinių popierių pirkimo–pardavimo sandorių vykdyme, kuriuose juos atstovavo advokatų kontora „E1“. VMI duomenimis, ši advokatų kontora nurodyta P. J., atstovavusio UAB "D1" VĮ Registrų Centras perregistruojant vadovus ir akcininkus, darbovietė. A. O. Vilniaus AVMI patikrinimui atlikti 2014-01-13 pateikė 2012-01-15 įgaliojimą (notaro nepatvirtintą), pagal kurį jis įgalioja Rusijos Federacijos pilietį V. A. atstovauti jo interesus visose kompetentingose institucijose, organizacijose ir įstaigose Rusijos Federacijos teritorijoje, taip pat kitų valstybių teritorijose ir užsienio organizacijose. Įgaliojimas išduotas vieneriems metams. Pažymėtina, kad F. N. paaiškinime nurodė, kad laikraštyje jis rado skelbimą, kuriame siūlomi greitai pinigai. Po skambučio jis susitiko su vyru, vardu A., kuris prisistatė, kad jis yra Rusijos investuotojo agentas. Sandorį, F. N. teigimu, suorganizavo A.

Sprendime nurodoma, jog advokato padėjėjas P. J., vadovaudamasis LR advokatūros įstatymu, atsisakė pateikti mokesčių administratoriui informaciją, kadangi visus veiksmus atliko atstovaudamas klientą, veikdamas kaip advokato padėjėjas. VMI informacinės bazės duomenimis P. J. darbovietė yra advokatų kontora „E1“, kuri atstovavo UAB "O1" akcijų pardavimo sandoriuose (J. I. ir D. K. archyvinės bylos duomenimis). Nustatyta, kad jau 2012-03-09 UAB "D1" atstovaujama F. N., nekilnojamą turtą pardavė UAB "O1" kurio kontroliuojanti akcininkė buvo J. I. Vėliau turtas buvo parduotas jos sutuoktinio tėvams, kurie po mėnesio dalį jo pardavė.

Inspekcija 2017-09-12 pateikė paklausimą Latvijos mokesčių administratoriui dėl F. N. vykdyto nekilnojamojo turto pardavimo sandorio aplinkybių ir gavo atsakymą, kad jų pateikti negali, nes F. N. mirė. Mirties data 2015-04-21.

Inspekcija įvertino ikiteisminio tyrimo medžiagą, susijusią su UAB "O1" ir UAB "D1" sandoriais. Nustatyta, kad pagal 2012-03-09 pirkimo–pardavimo sutartį, UAB "D1" atstovaujama generalinio direktoriaus F. N., pardavė, o UAB "O1" atstovaujama generalinio direktoriaus O. A., nupirko 61,89 kv. m. bendro ploto administracinės paskirties patalpas adresu: (*duomenys neskelbtini*), už 256520 Lt. Sutartyje nurodyta „Pirkėjo atstovas sumokėjo Pardavėjo atstovui grynaisiais pinigais prieš pasirašant šią Sutartį“. UAB "O1" buhalterinės apskaitos duomenimis, įmonėje apskaityta 2012-03-09 PVM sąskaita–faktūra serija ATR Nr. 00001 už negyvenamąją patalpą – kontorą–ofisą, esantį adresu: (*duomenys neskelbtini*), suma 256520 Lt (t. sk. 44520 Lt PVM). Sąskaitą išrašė direktorius F. N.. Sąskaita įtraukta į UAB "O1" gaunamų PVM sąskaitų

faktūrų registrą už laikotarpį nuo 2012-03-01 iki 2012-03-31. VMI informacinės bazės duomenimis, 2013-03-12–28 Vilniaus AVMI atlikto operatyvaus patikrinimo metu, UAB "O1" 2013-03-27 pateikė patikslintą PVM deklaraciją (forma FR0600) už laikotarpį nuo 2012-03-01 iki 2012-03-31, kurioje patikslino atskaitomo PVM sumą – ją sumažino aukščiau minėtos PVM sąskaitos faktūros PVM suma – 44520 Lt. UAB "O1" buhalterinės apskaitos duomenimis, ilgalaikio turto apskaitoje „Negyven. patalpa Ofisas“ perduotas naudoti ūkinėje veikloje 2012-03-09 pagal Turto įvedimo į eksploataciją aktą Nr. 01. Akto originale pasirašiusi komisija: O. A., P. G., J. I., G. G., E. Y.. Pažymėtina, kad su J. I. 2012-01-23 buvo sudaryta Preliminarioji akcijų pirkimo pardavimo sutartis, kuri, jos teigimu, buvo nutraukta, kadangi ji norėjo įsigyti patalpas, o ne akcijas. UAB „O1“ archyvinės bylos duomenimis, J. I. nuo 2011-10-07 iki 2012-06-06 buvo UAB "O1" kontroliuojanti akcininkė.

UAB "O1" grynųjų pinigų apskaitos duomenimis, pagal 2012-03-09 Kasos išlaidų orderį Nr. 052 (toliau – KIO), 2012-03-12 direktoriui O. A. 256520 Lt išdavė kasininkas O. A.. 2012-03-22 UAB "O1" ir AB „Swedbank“ sudarė Kredito sutartį Nr. 12-009362-IN, kredito suma 147000 Lt, kredito paskirtis „kredito gavėjo lėšų, panaudotų negyvenamosios patalpos – kontoros – ofiso, esančio (*duomenys neskelbtini*), įsigijimui, refinansavimui“.

Mokesčių administratoriaus informacinės bazės duomenimis Pareiškėjas iki 2012-02-29 buvo UAB "D1" vadovas ir iki 2012-03-08 vienintelis akcininkas. F. N. nuo 2012-03-01 iki 2012-04-23 registruotas vadovas, nuo 2012-03-08 iki 2012-05-02 – vienintelis akcininkas. Nuo 2012-04-23 bendrovės vadovu ir nuo 2012-05-02 vieninteliu akcininku įregistruota U. E.. 2017-04-20 gautame atsakyme iš Rusijos mokesčių administratoriaus dėl UAB "D1" akcijų pardavimo U. E. aplinkybių nurodoma, jog nustatyti pilietę U. E. nėra galimybės, nes nurodytu adresu šis asmuo negyvena.

FNTT 2017-09-27 apklausos protokole Pareiškėjas nurodė, kad akcijų pardavimo kaina buvo nustatyta pagal bendrovės turimo nekilnojamojo turto kainą. Nurodė, kad apie akcijų pardavimą viešojoje erdvėje internetiniuose tinklalapiuose, nei laikraščiuose neskelbė, o apie nekilnojamojo turto nuomą ir pardavimą žinojo Nekilnojamojo turto agentūra, kurios adresu Pareiškėjas nurodė patalpų nuomos sutartyje. J. I. ir D. K. atėjo iš nekilnojamojo turto agentūros. Pareiškėjas nurodė, kad J. I. ir D. K. buvo pirmieji bendrovės akcijų pirkėjai, kurie nurodė, kad pagrindinę akcijų pirkimo sutartį su juo pasirašys jų verslo partneris iš Latvijos, kadangi J. I. ir D. K. negavo banko kredito akcijoms įsigyti. Pažymėta, kad pagrindinės akcijų pirkimo pardavimo sutarties, sudarytos su Latvijos piliečiu F. N., data 2012-01-09, o preliminariosios su J. I. – 2012-01-23.

Pareiškėjas dėl UAB "D1" turto ir buhalterinės apskaitos dokumentų perdavimo FNTT apklausos metu nurodė, kad akcijas įsigijusiam Latvijos piliečiui buvo perduoti pagrindiniai bendrovės dokumentai, antspaudas ir raktai, o likusieji dokumentai buvo likę UAB "D1" patalpose. Dalis UAB "D1" dokumentų (važtaraščiai, pareigybių instrukcijos, darbuotojų knyga ir kiti dokumentai) yra likę pas jį. UAB "D1" patalpos, baldai, signalizacijų duomenys ir t. t., buvo perduoti jaunai šeimai dar pagal preliminarįją sutartį. 2017-10-10 Inspekcijai pateiktame paaiškinime Pareiškėjas nurodė „Turtas perduotas akcijų pirkėjui pagal preliminarįją sutartį, akto surašyta nebuvo, dokumentai ir registrai perduoti kartu su patalpomis“. 2017-10-16 J. I. paaiškinime nurodė „Nieko neperiminėjau, nes sandoris neįvyko <...> Jokių buhalterinių dokumentų neperiminėjau“. Kadangi UAB "D1" buhalterinės apskaitos dokumentai nebuvo oficialiai perduoti, darytina išvada, kad niekas nesidomėjo įmonės veikla ir nesiruošė jos tęsti. Mokestinio patikrinimo metu nerasta jokių įrodymų, kad UAB "D1" būtų realiai vykdžiusi veiklą po A. R. ir T. O. akcijų pardavimo.

Inspekcija daro išvadą, jog vietos mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog, būdamas UAB "D1" kontroliuojančiu akcininku ir vadovu, Pareiškėjas turėjo lemiamą sprendimų priėmimo teisę ir, piktnaudžiaudamas savo teisėmis, priėmė sprendimus perduoti akcijas tik formaliai, siekiant, kad sandoriai atitiktų GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 29 ir 30 punktų nuostatas, pagal kurias tokios pajamos būtų neapmokestinamos, t. y. buvo nesąžiningas, dirbtinai siekė gauti papildomų neapmokestinamųjų pajamų. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatomis, atkurdamas iškreiptas ar paslėptas sandorių aplinkybes, mokestinio patikrinimo metu pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjo gautos 128260 Lt (256520/2) pajamos yra

faktiškai gautos už parduotą UAB "D1" nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą, kurios pripažintos gautomis kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos apmokestinamosiomis pajamomis ir atitinkamai apmokestintos.

Inspekcija sprendime remiasi LVAT praktika, t. y. 2017-07-04 nutartimi adm. byloje Nr. A-517-442/2017, 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartimi adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-715/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m.), 2016-01-28 nutartimi adm. byloje Nr. A-153-438/2016 ir daro išvadą, jog patikrinimo metu pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėjo gautos pajamos yra apmokestinamosios kitos su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamos, nuo kurių GPM nebuvo išskaičiuotas, todėl prievolė išskaičiuoti mokesčio mokėtojo mokesį ir jį sumokėti į biudžetą pagrįstai perkelta nesąžiningai veikusiam asmeniui, t. y. pajamas gavusiam Pareiškėjui.

Pareiškėjas skunde Inspekcijai pažymėjo, kad laikotarpiu, kai UAB "D1" priklausė jam, visi dokumentai ir duomenys, susiję su įmonės įstatinio kapitalo didinimu, buvo teikiami tiek mokesčių administratoriui, tiek VĮ „Registrų centras“. Tai, kad mokesčių administratorius dėl vienokių ar kitokių priežasčių jų neišsaugojo ar jų negavo iš VĮ „Registrų centras“ dar neįrodo, jog gautos pajamos už parduotas akcijas būtų apmokestintos. Taip pat nesutiko su teiginiu, jog akcijų pirkimo–pardavimo sutarties pasirašymo metu pats pinigų perdavimo faktas nepatvirtintas jokiais kitais dokumentais, nurodydamas, kad akcijų pirkimo–pardavimo sutarties 2.2 punktą numato, jog pasirašydami sutartį pardavėjai patvirtina, jog jie yra gavę visą pinigų sumą už akcijas, dėl šios priežasties nebuvo būtina pasirašyti atskiro dokumento, pažymėjo, jog nesupranta, kokių pagrindų buvo padaryta išvada, kad bendrovės dokumentai pradanginti, kadangi dėl visų reikiamų dokumentų reikia kreiptis į dabartinius įmonės vadovus ir/ar akcininkus. Pareiškėjas, siekdamas pagrįsti savo poziciją, taip pat akcentavo, jog iš Latvijos piliečio F. N. paaiškinimo, jog jam buvo pasiūlyta tapti Rusijos investuotojo atstovu už atlygį, o sandorį organizavo A., akivaizdu, kad Pareiškėjas niekaip nebuvo susijęs su F. N.

Inspekcija, atsakydama į minėtus Pareiškėjo argumentus, pažymi, kad Pareiškėjo pateikta 2012-01-09 akcijų pirkimo–pardavimo sutartis nepatvirtina piniginių lėšų gavimo nurodytu būdu ir iš nurodyto asmens fakto. Pajamų gavimo/perdavimo faktas nėra užfiksuotas jokiais objektyviais įrodymais. Pareiškėjo pateikti įrodymai (pati sutartis, Pareiškėjo ir jo sutuoktinės paaiškinimai), greta kitų kontrolės procedūrų metu nustatytų aplinkybių, negali būti vertinami kaip objektyvūs ir neabejotinai patvirtinantys, jog nurodytos pinigines lėšas yra gautos akcijų pirkimo pardavimo sandorio pagrindu iš nurodyto asmens, t. y. iš F. N.. Nei Pareiškėjas, nei F. N. nepateikė dokumentų, patvirtinančių piniginių lėšų perdavimą/gavimą sumoje 250000 Lt, F. N. pateiktame paaiškinime teigia, kad jokie pinigai jam nebuvo perduoti ir jis pats už nieką nemokėjo. Nors 2012-01-09 akcijų pirkimo – pardavimo sutartyje įrašyta, kad Pirkėjas įsipareigoja sumokėti už akcijas Pardavėjams 250000 Lt kainą akcijų pirkimo–pardavimo sutarties pasirašymo metu, tačiau pats pinigų perdavimo faktas nepatvirtintas jokiais kitais dokumentais. Toks šios sutarties pobūdis, pasak Inspekcijos, reiškia, kad be Pareiškėjo paaiškinimų iš esmės nėra jokių kitų objektyvių duomenų, kurie patvirtintų realų piniginių lėšų perdavimą Pareiškėjui. Taip pat patikrinimo metu nustatytos ir kitos svarbios aplinkybės, t. y. kad 2012-01-23 Pareiškėjas sudarė preliminarinį UAB "D1" akcijų pardavimo sutartį su J. I., kuri parodė, jog 2012-01-09 akcijų pirkimo – pardavimo sutartis buvo sudaryta tik formaliai ir faktiškai UAB "D1" akcijų savininkas vis dar buvo R. A., t. y. akcijų pirkimo – pardavimo sutarties data yra ankstesnė nei preliminariosios akcijų pardavimo sutarties data. Nors šis faktas prieštarauja Pareiškėjo paaiškinimuose nurodytai įvykių sekai ir sutarčių sudarymo logikai, tai rodo, kad 2012-01-09 sutartis surašyta ne jos sudarymo momentu, o faktinis pinigų gavimas vyko ne sutartyje nurodyta data, o kai buvo parduotas įmonės nekilnojamasis turtas. UAB "D1" nuosavybės teise priklausiusios 61,89 kv. m bendro ploto patalpos 2012-03-09 parduotos UAB "O1" už 256520 Lt. UAB "O1" 2016-04-12 pardavė patalpas: 2/3 dalis J. I. ir G. E., 1/3 dalį E. K.. VMI informacinės bazės duomenimis, J. I. ir G. E. yra J. I., su kuria 2012-01-23 buvo sudaryta preliminarioji UAB "D1" akcijų pirkimo–pardavimo sutartis, vyro D. K. tėvai. UAB "O1" grynųjų pinigų apskaitos duomenimis, pagal 2012-03-09 Kasos išlaidų orderį Nr. 052 2012-03-12 direktoriui O. A. išdavė kasininkas O. A. 256520 Lt. Tarp UAB "O1" grynųjų pinigų apskaitos dokumentų rastas 2012-03-09 UAB "D1" Kasos pajamų orderio kvitas serija ATR Nr. 1, kuriame fiksuota, kad iš UAB "O1"

direktoriaus O. A. priėmė UAB "D1" vyr. buhalteris ir kasininkas F. N. 256520 Lt už negyvenamą patalpą – kontorą–ofisą, esantį adresu: (*duomenys neskelbtini*). Turimais duomenimis 2012-03-07 Pareiškėjas įnešė lėšas 220100 Lt į AB „Swedbank“ ir tą pačią dieną 220000 Lt pervedė į Nacionalinės Kredito Unijos terminuoto indėlio sąskaitą.

Sprendime nurodoma, jog patikrinimo metu buvo surinkta pakankamai duomenų leidžiančių atkurti tikrąsias sandorių aplinkybes. Šiuo atveju, 2012-01-23 preliminariosios akcijų pardavimo sutarties sudarymas su J. I. ir vėlesnis UAB "D1" nekilnojamojo turto pardavimas su J. I. susijusiems asmenims, rodo, kad sandorio dalyviai buvo suinteresuoti parduoti ir įsigyti ne UAB "D1" akcijas, bet nekilnojamąjį turtą ir realiai pinigų suma 256520 Lt buvo perduota Pareiškėjui ne sudarius akcijų pirkimo pardavimo sutartį su F. N., o po nekilnojamojo turto pardavimo 2012 metų kovo mėnesį. Šią aplinkybę patvirtina ir Pareiškėjo disponavimas lėšomis (įnešė į AB „Swedbank“ 220000 Lt ir vėliau juos pervedė į Nacionalinės Kredito Unijos terminuoto indėlio sąskaitą) 2012 metų kovo mėnesį, o ne 2012 metų sausio mėnesį, kada buvo įformintas tariamas UAB "D1" akcijų pardavimo sandoris su F. N.. Ir nors sandoriai atskirais veiksmais formaliai atitinka teisės aktų reikalavimus, tačiau vertinant veiksmų visumą, Inspekcijai akivaizdu, kad sudarant 2012-01-09 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, 2012-01-23 preliminariąją sutartį ir 2012-03-09 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį buvo siekiama gauti pajamų, kurios būtų neapmokestintos GPM. Inspekcija konstatuoja, jog mokesčių administratorius įvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtintą pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, t. y. pagrįstai Pareiškėjui už 2012 m. apskaičiavo 5545,93 Eur GPM ir su juo susijusias sumas.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2018-06-28 sprendimu Nr. 68-77 ir teigia, jog mokesčių administratoriaus išvados padarytos nesurinkus objektyvių įrodymų ir iškreipus faktines bylos aplinkybes.

*Dėl pajamų gautų už nekilnojamojo turto nuomą*

Pareiškėjas skunde Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), nesutikdamas su Inspekcijos išvada, jog už UAB "D1" nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto adresu: (*duomenys neskelbtini*) nuomą nuomininkės N. Y. į Pareiškėjo asmeninę sąskaitą tikrinamuoju laikotarpiu (2011 m.) pervesti 11000 Lt yra jo gautos GPM apmokestinamosios pajamos, kurių Pareiškėjas, pažeisdamas GPMĮ 22 ir 27 str. nuostatas, nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėjo 451,81 Eur GPM, iš esmės remiasi tais pačiais argumentais, kuriuos nurodė skunde centriniam mokesčių administratoriui. Pareiškėjas tvirtina, jog nuomos sandoryje jis veikė kaip UAB "D1" įgaliotas asmuo, gautus už nuomą pinigus panaudojo įmonės reikmėms ir už juos atsiskaitė pateikdamas UAB "D1" avansines apyskaitas bei išlaidas pagrindžiančius dokumentus, todėl jų pateikti mokesčių administratoriui negali. Pareiškėjas mano, kad mokesčių administratorius netinkamai perkėlė įrodinėjimo našta jam, kaip fiziniam asmeniui, kuris įstatymais neįpareigotas vesti buhalterinę apskaitą, cituoja LVAT praktiką, susijusią su įrodinėjimo naštos pasiskirstymu bei protingumo ir teisingumo kriterijų taikymu.

*Dėl faktinių aplinkybių, susijusių su UAB "D1" akcijų pardavimu*

Pareiškėjas trumpai pateikia savo faktinių aplinkybių, susijusių su UAB "D1" akcijų pardavimu vertinimą, t. y.:

1. UAB "D1" buvo įkurta 1996-09-30, įmonės steigėjas ir vienintelis akcininkas buvo R. A., mokesčių mokėtojas;
2. UAB "D1" įmonei nuosavybės teise priklausančias patalpas įsigijo 1997-10-21 iš M. F., 1999-12-22 iš T. O.;
3. UAB "D1" įstatinio kapitalo dydis buvo 250 000 Eur;
4. UAB "D1" įstatinis kapitalas buvo suformuotas iš akcininko įnašų. Mokesčių mokėtojas nusprendęs, jog nebetęs UAB "D1" (toliau – įmonė) veiklos, pažįstamo nekilnojamojo turto agento paprašė paieškoti pirkėjų įmonės akcijoms;
5. Su Pareiškėju susiekė J. I. ir D. K., kurie ketino įsigyti įmonės akcijas, tačiau kaip jie patys nurodė, nepavykus gauti finansavimo iš banko, akcijas įsigijo Latvijos pilietis;
6. Pareiškėjas įmonės akcijas F. N. pardavė 2012-02-29 d., t. y. tą dieną kai buvo pasirašytas vienintelio akcininko sprendimas pakeisti įmonės direktorių, o akcijų pirkimo

pardavimo sutartyje nurodyta 2012-01-09 data yra sutarties rengimo data, o ne pačio sandorio sudarymo data;

7. Nuo 2012-03-01 d. Įmonės generaliniu direktoriumi paskirtas F. N.. Nuo šios dienos Pareiškėjas neturėjo jokios įtakos įmonės vadovo priimamiems sprendimams;

8. Pareiškėjas už akcijų pardavimą gautus pinigus į banko sąskaitą įnešė 2012-03-07 d.;

9. Iš mokesčio patikrinimo medžiagos matyti, jog UAB "D1" valdoma naujojo akcininko ir vadovo, nekilnojamąjį turtą pardavė 2012-03-09 d.;

10. Nekilnojamojo turto pirkėjas (juridinis asmuo) pinigus iš kasos išsiėmė 2012-03-09 d., t. y. praėjus dviem dienoms po, kai Pareiškėjas į savo banko sąskaitą įnešė gautas pinigines lėšas už akcijų pardavimą.

Pareiškėjas papildomai akcentuoja, jog jis nesutinka su Inspekcijos ir Kauno AVMI išvadamis, pagrįstomis prielaidomis, jog jis gavo pinigines lėšas už nekilnojamojo turto pardavimą ir / ar kaip nors įtakojo įmonės veiksmus po akcijų pardavimo.

#### *Dėl UAB "D1" akcijų pardavimo pajamų*

Pareiškėjas akcentuoja, jog uždarosios bendrovės turtas net ir vieninteliui akcininkui yra svetimas. Pareiškėjas remiasi Akcinių bendrovių įstatymo 2 str. 1 ir 2 dalimis, 16 str. 1 dalimi CK 2.33 str. 1 dalimi, CK 2.50 str. 1 ir 3 dalimis ir teigia, jog yra akivaizdu, kad Inspekcija, pažeisdama teisės normas, neteisėtai sutapatino įmonės turimą turtą ir jos gaunamas pajamas su fizinio asmens, mokesčio mokėtojo, turimu turtu. Pareiškėjas, kaip fizinis asmuo, neturėjo teisės disponuoti įmonės turtu ir gaunamomis pajamomis kaip nuosavomis, net jeigu būtų buvęs įmonės vadovu ar akcininku. Piniginės lėšos, gautos už nekilnojamojo turto pardavimą, yra UAB "D1" pajamos ir jos nėra susijusios su buvusiu ar esamu akcininku ar jos vadovu. Juo labiau, jog akcininkas negali atsakyti už įmonės (juridinio asmens) prievolės, t. y. už sumokėtą ar nesumokėtą pelno mokesį nuo gautų turto vertės padidėjimo pajamų.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį, jog Latvijos pilietis F. N. patvirtino, jog jam reikėjo pinigų ir jis pasirašė dokumentus, susijusius su sandoriais su Lietuvos įmone, patvirtino, jog jis ginčo akcijų pirkimo–pardavimo sandoryje dalyvavo Rusijos piliečio prašymu, nurodė, jog dalyvavo pasirašant sutartis. Aplinkybė, jog Latvijos pilietis buvo tik formalus ginčo akcijų pirkėjas niekaip nepaneigia pačio fakto, jog Pareiškėjas akcijas perleido tretiesiems asmenims ir toliau nepriiminėjo sprendimų, susijusių su įmonės valdymu ir su įmonei priklausančio nekilnojamojo turto pardavimu. Pareiškėjas atkreipia dėmesį, jog bylos medžiagoje nėra minėto Latvijos piliečio paaiškinimo dėl aplinkybių, susijusių su UAB "D1" nekilnojamojo turto pardavimu.

Pareiškėjas paaiškina, jog UAB "D1" akcijų pirkimo–pardavimo sutartis buvo sudaryta ne 2012-01-09, o 2012-02-29, t. y. tą pačią dieną, kai Pareiškėjas vienintelio akcininko sprendimu atšaukė R. A. iš bendrovės generalinio direktoriaus pareigų nuo 2012-02-29 ir nuo 2012-02-29 paskyrė bendrovės generaliniu direktoriumi F. N.. Pareiškėjas pažymi, jog sutartį rengė pirkėją atstovaujantys advokatai, derinimas vyko el. paštu, todėl sutartyje nurodyta data yra tik sutarties rengimo data.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog Pareiškėjas faktiškai gavo pinigus ne sutartyje nurodyta data, o tuomet, kai buvo parduotas UAB "D1" nekilnojamas turtas ir nurodo įvykių seką, t. y.: 1) 2012-02-29 pasirašoma akcijų pirkimo–pardavimo sutartis; 2) 2012-03-07 Pareiškėjas įneša grynuosius pinigus į banko sąskaitą; 3) 2012-03-09 UAB "O1" direktorius išsiima pinigus iš įmonės kasos, 4) 2012-03-09 sudaroma nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartis; 5) 2012-03-09 surašomi buhalterinės apskaitos dokumentai, kurie patvirtina, jog UAB "O1" direktorius sumokėjo pinigus UAB "D1" direktoriui F. N.. Pareiškėjui akivaizdu, jog jis negalėjo įnešti į savo banko sąskaitą grynujų pinigų, tariamai gautų iš nekilnojamojo turto pardavimo, dvejomis dienomis anksčiau nei ginčo turtas buvo parduotas ir už jį sumokėta.

Be to, Pareiškėjas atkreipia Komisijos dėmesį, jog mokesčių administratorius: neapklausė UAB "O1" atstovų, kas dalyvavo sudarant UAB "D1" nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorį; ar pasirašant šią sutartį buvo įsitikinta įmonės atstovaujančių asmenų tapatybėmis; kada piniginės lėšos buvo perduotos; ar UAB "O1" vadovas pasirašė UAB "D1" kasos pajamų orderio kvite; kokiam asmeniui UAB „O1“ perdavė pinigines lėšas už įsigytą nekilnojamąjį turtą.



Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog jis, būdamas UAB "D1" kontroliuojančiu akcininku ir vadovu, piktnaudžiaudamas savo teisėmis formaliai priėmė sprendimą parduoti akcijas taip siekdamas mokestinės naudos, nes tuo atveju, jeigu jis to nebūtų padaręs, tai Pareiškėjo iš bendrovės išsiimami pinigai (pajamos) GPMĮ prasme būtų apmokestinamos, nes jos nepagrįstos GPMĮ nuostatomis.

Pareiškėjas kritiškai vertina mokesčių administratorius teiginius, jog mokestinio patikrinimo metu nėra galimybės nustatyti kiek kartų ir koku būdu buvo didinamas bendrovės įstatinis kapitalas ir kaip buvo įsigytos R. A. akcijos (iš asmeninių lėšų ar iš bendrovės pelno) iki ir po 1999 m., kadangi Pareiškėjas nepateikė UAB "D1" dokumentų, o mokėtojų archyve šios bendrovės duomenys iki 2005 m. sunaikinti ir negalima nustatyti, ar pajamos, gautos už parduotas akcijas, būtų apmokestinamos. Pareiškėjas tvirtina, jog UAB "D1" įstatinis kapitalas buvo padidintas iš jo asmeninių lėšų.

Pareiškėjas skunde nurodo, jog pajamos iš akcijų pardavimo priskiriamos B klasės pajamoms, todėl jam nesuprantama, koku pagrindu UAB "D1" gautos pajamos už nekilnojamojo turto pardavimą yra priskiriamos Pareiškėjo gautoms A klasės pajamoms ir išskaičiuojančiojo asmens prievolė išskaičiuoti ir sumokėti GPM perkeliama Pareiškėjui. Pareiškėjas remiasi gausia LVAT praktika ir nurodo, jog nagrinėjamu atveju mokestinės prievolės perkėlimas nėra galimas, nes pajamos už parduotą nekilnojamąjį turtą gavo įmonė, o ne Pareiškėjas, mokestinę naudą, jeigu tokia ir buvo, gavo tik įmonė, jeigu ji nedeklaravo ir nesumokėjo pelno mokesčio nuo gautų turto vertės padidėjimo pajamų. Apibendrinamas savo argumentus Pareiškėjas tvirtina, jog Inspekcija nepateikė įrodymų, patvirtinančių, jog Pareiškėjas savo veiksmis siekė gauti ir gavo mokestinę naudą, todėl prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2018-06-28 sprendimą Nr. 68-77.

Komisija, išnagrinėjusi bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas dalyje dėl gautų pajamų už UAB "D1" nekilnojamojo turto nuomą apmokestinimo GPM yra atmestinas, likusioje dalyje ginčijamas Inspekcijos sprendimas yra keistinas.

Mokestinis ginčas tarp šalių vyksta dėl to, ar: 1) pagrįstai mokesčių administratorius apskaičiavo papildomai mokėtiną 451,81 Eur GPM ir su juo susijusias sumas, konstatuodamas, jog Pareiškėjas nedeklaravo ir nesumokėjo GPM nuo 2011 m. iš fizinio asmens gautų į asmeninę banko sąskaitą 11000 Lt nuomos pajamų; 2) ar pagrįstai mokesčių administratorius Pareiškėjo atžvilgiu taikė turinio prieš formą principą ir MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, konstatuodamas, jog Pareiškėjas tretiesiems asmenims perleido ne įmonės akcijas, o įmonei priklausantį nekilnojamąjį turtą, kurio pardavimo pajamas (256520 Lt / 2) pripažino Pareiškėjo GPM apmokestinamomis pajamomis ir apskaičiavo papildomai mokėtiną 5545,93 Eur GPM ir su juo susijusias sumas.

Komisija pažymi, jog faktinės bylos aplinkybės ir jų teisinis įvertinimas yra išsamiai aprašyti patikrinimo akte, Inspekcijos sprendime ir šio sprendimo aprašomojoje dalyje, todėl jų atkartojimas būtų perteklinis, todėl Komisija, atsižvelgdama į Pareiškėjo skundo argumentus, toliau pasisakys, ar pagrįstai mokesčių administratorius už UAB "D1" nekilnojamojo turto nuomą gautas pajamas priskyrė Pareiškėjo pajamoms ir, ar pagrįstai mokesčių administratorius Pareiškėjo ginčo sandoriams taikė turinio prieš formą principą įgyvendinančio MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas.

*1) Dėl Pareiškėjo pajamų, gautų iš UAB "D1" nekilnojamojo turto nuomos, apmokestinimo GPM.*

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas (nuomotojas) ir N. Y. (nuomininkė) 2009-12-29 sudarė sutartį dėl 61,89 m<sup>2</sup> bendro ploto patalpų, esančių (*duomenys neskelbtini*), nuomos, nuomos mokestis 1000 Lt/mėn. Patalpos nuosavybės teise priklausė UAB "D1" Nustatyta, kad į Pareiškėjo „Swedbank“ AB turimą sąskaitą 2011 m. N. Y. pervedė 11000 Lt. Mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėjas pagal 2009-12-29 nuomos sutartį 2011 m. gavo 11000 Lt nekilnojamojo turto nuomos pajamų, nuo kurių, pažeisdamas GPMĮ 22 ir 27 str. nuostatas, neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo 451,81 Eur GPM.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada ir teigia, jog jis minėtame sandoryje veikė kaip UAB "D1" įgaliotas asmuo ir už patalpų nuomą gautas pajamas panaudojo įmonės reikmėms. Skunde nurodoma, jog jis, kaip atskaitingas asmuo, UAB "D1" teikė avansines apyskaitas bei jos naudai patirtas išlaidas pagrindžiančius dokumentus, todėl Pareiškėjo teiginius patvirtinantys įrodymai yra įmonėje ir jų Pareiškėjas pateikti negali. Pareiškėjas mano, jog

mokesčių administratorius nepagrįstai įrodinėjimo našta perkėlė mokesčių mokėtojui, nes jis, kaip fizinis asmuo, įstatymais nėra įpareigotas vesti buhalterinę apskaitą ir saugoti juridinio asmens išlaidas pagrindžiančius dokumentus.

Komisijos vertinimu, šioje bylos dalyje Pareiškėjo skundo argumentai yra atmestini. Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, vykdydamas savo pareigą pagrįsti administracinį sprendimą įrodymais (MAĮ 67 str.), surinko pakankamai faktinių duomenų, turinčių užtikrinti priimamo administracinio sprendimo, kuriuo nustatoma mokestinė nepriemoka, pagrįstumą. Mokesčių administratorius surinko įrodymus, jog Pareiškėjas patalpų, esančių adresu: (*duomenys neskelbtini*), kurios nuosavybės teise priklausė UAB "D1" 2009-12-29 nuomos sutartį su N. Y. sudarė savo, o ne bendrovės vardu. Šią aplinkybę patvirtina ir įsiteisėjęs 2012-12-13 Kauno apylinkės teismo sprendimas, kuriame nustatyta, kad nuomos sutarties galiojimo laikotarpiu Pareiškėjas šiomis patalpomis disponavo ir jas valdė, taigi, jis buvo tikrasis nuomotojas su visomis jam priklausančiomis teisėmis ir pareigomis. Mokesčių administratorius teisingai įvertino, jog į Pareiškėjo, kaip nuomotojo, pareigas įeina ir GPMĮ 25 str. nustatyta pareiga deklaruoti gautas B klasės pajamas ir sumokėti GPM. Pažymėtina, kad pagal GPMĮ 2 str. 14 dalies nuostatas pajamos – <...> 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 <...>, pagal GPMĮ 5 str. 1 dalį pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos, o pagal GPMĮ 6 str. – pajamų mokesčio tarifas yra 15 procentų <...>, pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu <...>. Mokesčių administratorius taip pat surinko įrodymus, jog Pareiškėjo teiginiai, jog jis sudarė nuomos sutartį veikdamas pagal 2009-12-28 UAB "D1" išduotą įgaliojimą ir už patalpų nuomą gautas pinigines lėšas panaudojo įmonės naudai (darbuotojų darbo užmokesčiui), yra nepagrįsti. Paskutiniai UAB "D1" darbuotojai buvo draudžiami iki 2010-01-13, UAB "D1" deklaravo už 2010 m. Pareiškėjo su darbo santykiais susijusias pajamas – 1138,29 Lt (sausio mėn. buvo sumokėta išėitinė pašalpa), už UAB "D1" patalpų nuomą komunalinius patarnavimus tikrinamuoju laikotarpiu mokėjo pati nuomininkė (N. Y.).

Nepagrįstas ir Pareiškėjo skundo argumentas, jog nagrinėjamu atveju nesilaikyta įrodinėjimo taisyklių, nustatytų MAĮ 67 straipsnyje. MAĮ 8 str. įtvirtinta mokesčių mokėtojo pareiga mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius. Šis įstatymo reikalavimas suponuoja mokesčių mokėtojo pareigą turėti tinkamus dokumentus, patvirtinančius, jog mokesčių mokėtojas tinkamai vykdo savo mokestines prievoles, o būtent turėti dokumentus, patvirtinančius gautų pajamų kilmę, t. y. ar pajamos yra apmokestinamosios, ar jas galima priskirti prie neapmokestinamųjų.

Nagrinėjamu atveju, Pareiškėjas neginčija, jog N. Y. (nuomininkė) 2011 m. į jo asmeninę sąskaitą pervedė 11000 Lt. Pareiškėjui tvirtinant, kad jis negavo pajamų arba gavo pinigines lėšas, kurios priskirtinos neapmokestinamosioms pajamoms, jis privalo turėti atitinkamus įrodymus, t. y. ginčo atveju įrodymus, patvirtinančius, jog už UAB "D1" nuosavybės teise priklausančio turto nuomą gautas pinigines lėšas grąžino įmonei arba, kaip teigia Pareiškėjas, jomis padengė įmonės veiklos išlaidas. Tačiau, kaip teisingai nustatė mokesčių administratorius, Pareiškėjas minėtų dokumentų nepateikė, todėl pagrįstai už patalpų nuomą į Pareiškėjo sąskaitą pervestos pinigines lėšos buvo pripažintos Pareiškėjo gautomis apmokestinamosiomis pajamomis ir atitinkamai apmokestintos.

2) *Dėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo UAB "D1" akcijų pardavimo sandoriui pagrįstumo*

Šioje mokestinio ginčo dalyje Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos išvada, jog jis ir jo sutuoktinė – T. O. 2012-01-09 akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi, kuria Latvijos gyventojui F. N. pardavė 2500 vnt. 100 Lt nominalios vertės UAB "D1" paprastąsias vardines akcijas už 250000 Lt (100 proc. akcijų paketą), siekė formaliai atitikti GPMĮ 17 str. 1 dalies 29 ir 30 punktų nuostatas, pagal kurias pajamos, gautos iš vertybinių popierių pardavimo, yra neapmokestinamos. Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsniu ir pritaikiusi turinio viršenybės prieš formą principą, konstatavo, jog Pareiškėjo vertybinių popierių pardavimo sandoris yra apsimestinis ir, atkūrusi slepiamas aplinkybes, nustatė, jog Pareiškėjas gavo ne 250000 Lt GPM neapmokestinamas pajamas iš vertybinių popierių pardavimo, bet 256520 Lt pajamas už parduotą UAB "D1" nuosavybės teise priklausančią nekilnojamąjį turtą, esantį adresu: (*duomenys neskelbtini*), kurios pripažintinos

gautomis kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis ir atitinkamai apmokestintos.

Inspekcija ginčijamame sprendime nurodo, jog patikrinimo metu nebuvo galimybės nustatyti, koku būdu buvo didintas UAB „D1“ įstatinis kapitalas, kaip Pareiškėjas įsigijo jos akcijas (iš asmeninių lėšų ar iš bendrovės pelno), ar akcijos buvo įsigytos iki ar po 1999 metų. Konstatuota, jog Pareiškėjas nepateikė UAB „D1“ dokumentų, o Inspekcijos mokėtojų archyve UAB „D1“ (mokesčių mokėtojų registre registruota 1996-10-07) archyvinės bylos duomenys iki 2005 metų yra sunaikinti, todėl negalima nustatyti ar pajamos, gautos už parduotas akcijas, būtų apmokestinamos.

Kaip jau minėta, Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog jis, būdamas UAB "D1" kontroliuojančiu akcininku ir vadovu, piktnaudžiaudamas savo teisėmis formaliai priėmė sprendimą parduoti akcijas taip siekdamas mokesstinės naudos, nes tuo atveju, jeigu jis to nebūtų padaręs, tai Pareiškėjo iš bendrovės išsiimami pinigai (pajamos) GPMĮ prasme būtų apmokestinamos, nes ji nepagrįsta objektyviais duomenimis ir GPMĮ nuostatomis. Pareiškėjas remiasi Akcinių bendrovių įstatymo 2 str. 1 ir 2 dalimis, 16 str. 1 dalimi CK 2.33 str. 1 dalimi, CK 2.50 str. 1 ir 3 dalimis ir teigia, jog yra akivaizdu, kad Inspekcija, pažeisdama teisės normas, neteisėtai sutapatino įmonės turimą turtą ir jos gaunamas pajamas su fizinio asmens, mokesčio mokėtojo, turimu turtu. Pareiškėjas, kaip fizinis asmuo, neturėjo teisės disponuoti įmonės turtu ir gaunamomis pajamomis kaip nuosavomis, net jeigu būtų buvęs įmonės vadovu ar akcininku. Piniginės lėšos, gautos už nekilnojamojo turto pardavimą, yra UAB "D1" pajamos ir jos nėra susijusios su buvusiu ar esamu akcininku ar jos vadovu. Juo labiau, jog akcininkas negali atsakyti už įmonės (juridinio asmens) prievoles, t. y. už sumokėtą ar nesumokėtą pelno mokesťi nuo gautų turto vertės padidėjimo pajamų pardavus nekilnojamąjį turtą. Pareiškėjas taip pat nesutinka su mokesstinės prievolės, tenkančios UAB "D1" kaip išskaičiuojančiam pajamų mokesťi asmeniui iš A klasės mokesčio mokėtojo pajamų, perkėlimo mokesčių mokėtojui, nes nenustatytos išskirtinės aplinkybės, kurioms esant, toks perkėlimas pagal LVAT praktiką būtų pateisinamas.

Iš bylos medžiagos matyti, jog šioje ginčo dalyje ginčo šalys skirtingai vertina mokesčių administratoriaus nustatytas faktines aplinkybes ir jų teisinį įvertinimą, todėl Komisija mano esant tikslinga reikšmingas faktines aplinkybes išdėstyti chronologine seka, t. y.:

1) Pareiškėjas Kauno AVMI 2013-04-25 atlikto operatyvaus patikrinimo metu pateikė notaro nepatvirtintą 2012-01-09 Akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, pagal kurią R. A. ir T. O. parduoda bendrosios nuosavybės teise valdomas 2500 UAB "D1" akcijas, kurių kiekvienos nominali vertė yra 100 Lt, už 250000 Lt Latvijos piliečiui F. N.. Sutartyje nurodoma, jog UAB "D1" nuosavybės teise priklauso nekilnojamas turtas – kontora–ofisas adresu: *(duomenys neskelbtini)* ir teisė naudotis 6 vietų mašinų parkavimo aikštele. Sutartyje nurodoma, jog pirkėjas už akcijas sumoka visą akcijų kainą sutarties pasirašymo metu, o pardavėjai patvirtina, kad gavo visą sumą už akcijas;

2) Mokesčių administratoriaus vertinimu, nėra jokių kitų objektyvių įrodymų, jog sandoris realiai buvo atliktas ir pinigai sumokėti 2012-01-09, išskyrus pačią sutartį ir Pareiškėjo bei jo sutuoktinės 2016-10-31 teiktus mokesčių administratoriui paaiškinimus, kuriuose teigiama, kad gryniesi pinigai jiems buvo sumokėti 2012-01-09 pasirašant sutartį Ūkio banko patalpose, buvusiose adresu: *(duomenys neskelbtini)*;

3) Pareiškėjas ir jo sutuoktinė gautų pajamų iš vertybinių popierių pardavimo metinėse pajamų mokesčio deklaracijose už 2012 m. nedeclaravo, tuo tarpu Pareiškėjas 2013-04-24 teiktame paaiškinyje Kauno AVMI pripažino, jog pardavė 100 proc. UAB "D1" akcijų paketą;

4) Patikrinimo metu Pareiškėjas pateikė 2012-01-23 sudarytos Kaune preliminarios akcijų pirkimo–pardavimo sutarties (toliau – preliminarioji sutartis) kopiją, kurioje nurodyta, kad R. A. bei sutuoktinė T. O. (toliau – Pardavėjai) ir J. I. (toliau – Pirkėjas) įsipareigoja per 30 dienų nuo šios sutarties pasirašymo momento, bet ne vėliau kaip iki 2012-02-28, sudaryti Akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, pagal kurią Pardavėjai parduotų, o Pirkėjas pirktų Pardavėjams bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančias 100 proc., t. y. 2500 vnt., UAB "D1" 100 Lt nominalios vertės paprastųjų vardinių akcijų. Sutarties priede Nr. 1 – Patalpų perdavimo–priėmimo akte nurodyta, kad Pirkėjas susipažino su patalpų būkle bei kokybe ir jokių pretenzijų Pardavėjams neturi (pridedamos patalpų nuotraukos);

- 5) Pareiškėjas 2016-10-31 paaiškiniame neįvardino asmens, kuris buvo akcijų pirkėjas, kas dalyvavo pasirašant sutartį ir koks asmuo jam sumokėjo pinigus;
- 6) 2017-09-27 Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (toliau – FNTT) apklausos metu Pareiškėjas nurodė, kad pirmieji akcijų pirkėjai buvo „jauna šeima“, kuri informavo, kad pagrindinę akcijų pirkimo–pardavimo sutartį su juo sudarys, kaip suprato Pareiškėjas, verslo partneris iš Latvijos. Latvijos pilietį atstovavo Vilniaus advokatų kontora, kurios pavadinimo Pareiškėjas neprisiminė;
- 7) Sutuoktinė T. O. 2016-10-31 Inspekcijai pateiktame paaiškiniame dėl ryšių su F. N. nurodė „Jokių ryšių neturiu“. Į klausimą kaip F. N. sužinojo apie ketinimus parduoti UAB "D1" akcijas, T. O. paaiškino „F. N. pristatė J. I. ir D. K.“ J. I. el. paštu pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad iš R. A. planavo įsigyti nekilnojamojo turto, bet jokių akcijų pirkti neplanavo;
- 8) J. I. sutuoktinis D. K. Vilniaus AVMI patikrinimui atlikti 2014-01-13 pateikė 2012-01-15 įgaliojimą (notaro nepatvirtintą), pagal kurį jis įgalioja Rusijos Federacijos pilietį V. A. atstovauti jo interesus visose kompetentingose institucijose, organizacijose ir įstaigose Rusijos Federacijos teritorijoje, taip pat kitų valstybių teritorijose ir užsienio organizacijose. Įgaliojimas išduotas vieneriems metams;
- 9) Latvijos mokesčių administratorius, atsakydamas į paklausimą dėl informacijos, 2014-07-17 atsakyme nurodė, jog pagal F. N. paaiškinimą, tuo metu jam reikėjo finansinių išteklių ir jis *pasirašė* dokumentus dėl sandorių su Lietuvos įmone. Laikraštyje rado skelbimą, kuriame siūlomi greitai pinigai. Po skambučio jis susitiko su vyru, vardu A., kuris prisistatė, kad jis yra Rusijos investuotojo agentas. F. N. buvo pasiūlyta tapti Rusijos investuotojo atstovu už atlygį (apie 200 Eur). Sandorio metu jokie pinigai nebuvo perduoti. *Jis pats už nieką nemokėjo*, nežino, ar pardavėjas gavo pinigus, tvirtino, jog pats niekada neturėjo pasirašytų dokumentų ar jų kopijų;
- 10) Byloje yra pateikta UAB "D1" 2012-02-29 vienintelio akcininko sprendimas atšaukti R. A. iš bendrovės generalinio direktoriaus pareigų nuo 2012-02-29 ir bendrovės direktoriumi paskirti F. N.;
- 11) Registrų centras 2016-11-04 raštu Nr. (1.11.6)s-6747 Kauno AVMI pateikė UAB "D1" formos JAR-VO-V kopiją, kurioje nurodyta, jog nuo 2012-03-01 bendrovės generaliniu direktoriumi paskirtas F. N. ir JAR-AF kopiją, kurioje kaip bendrovės vienintelis akcininkas nurodomas F. N., įgytos 2500 akcijos, nuosavybės teise priklausančių akcijų skaičius – 100 proc., akcijų įsigijimo data 2012-02-29, akcijos nominali vertė – 100 Lt. Registrų centras pateiktuose dokumentuose taip pat yra F. N., kaip UAB "D1" generalinio direktoriaus, 2012-03-01 įgaliojimas P. J. atstovauti UAB "D1" valstybinėje įmonėje Registrų centre (Juridinių asmenų registre) įregistruojant pakeistus UAB "D1" duomenis ir dokumentus;
- 12) Nustatyta, jog 2012-03-07 Pareiškėjas įnešė 220100 Lt grynujų pinigų sumą į savo sąskaitą AB „Swedbank“ ir tą pačią dieną 220000 Lt pervadė į Nacionalinės Kredito Unijos terminuoto indėlio sąskaitą;
- 13) 2012-03-09 UAB "D1" atstovaujama F. N., įformino ginčo nekilnojamojo turto adresu: (*duomenys neskelbtini*), pardavimą UAB "O1" kurio kontroliuojanti akcininkė buvo J. I., už 256520 Lt. Vėliau turtas buvo parduotas J. I. sutuoktinio tėvams, kurie po mėnesio dalį jo pardavė;
- 14) 2012-03-09 UAB "D1" išrašė kasos pajamų orderį Serija ATR Nr. 1, kuriame nurodoma, jog priimta iš UAB "O1" direktoriaus O. A. už negyvenamąją patalpą – kontorą–ofisą, esantį (*duomenys neskelbtini*), 256520 Lt, pasirašo vyr. buhalteris ir kasininkas F. N.;
- 15) Inspekcija 2017-09-12 pateikė paklausimą Latvijos mokesčių administratoriui dėl F. N. vykdyto nekilnojamojo turto pardavimo sandorio aplinkybių ir gavo atsakymą, kad prašoma informacija nepateikiama, nes F. N. mirė. Mirties data 2015-04-21;
- 17) UAB "O1" buhalterinėje apskaitoje apskaitė 2012-03-09 PVM sąskaitą–faktūrą, serija ATR Nr. 00001, už negyvenamąją patalpą – kontorą–ofisą, esantį adresu: (*duomenys neskelbtini*), suma 256520 Lt (t. sk. 44520 Lt PVM). Sąskaitą išrašė direktorius F. N.. 2012-03-09 surašytas Turto įvedimo į eksploataciją aktą Nr. 01, kuri pasirašė komisija: O. A., P. G., J. I., G. G., E. Y. UAB „O1“ archyvinės bylos duomenimis, J. I. nuo 2011-10-07 iki 2012-06-06 buvo UAB "O1" kontroliuojanti akcininkė;
- 18) UAB "O1" grynujų pinigų apskaitos duomenimis pagal 2012-03-09 Kasos išlaidų orderį Nr. 052 (toliau – KIO), 2012-03-12 direktoriui O. A. 256520 Lt išdavė kasininkas O. A.;

19) Registrų centras Kauno AVMI 2016-11-04 raštu Nr. (1.11.6)s-6747 pateikė UAB "D1" 2012-04-23 vienintelio akcininko F. N. sprendimą atšaukti F. N. iš bendrovės generalinio direktoriaus pareigų nuo 2012-04-23 ir nuo 2012-04-23 generaline direktore paskirti U. E., gyv. (*duomenys neskelbtini*), Rusijos Federacija, bei JAR-AF formą, kurioje nurodomas UAB "D1" akcininkas U. E.;

20) 2017-04-20 gautame atsakyme iš Rusijos mokesčių administratoriaus dėl UAB "D1" akcijų pardavimo U. E. aplinkybių informuojama, kad nustatyti U. E. nėra galimybės, nes nurodytu adresu asmuo negyvena;

21) UAB "O1" gen. direktorius 2012-05-30 pateikė Registrų prašymą išregistruoti iš juridinių asmenų registro juridinio asmens UAB "D1" buveinę adresu: (*duomenys neskelbtini*);

22) Mokestinio patikrinimo metu nerasta jokių įrodymų, kad UAB "D1" būtų realiai egzistavusi ar vykdžiusi veiklą po A. R. ir T. O. akcijų pardavimo.

Apibendrinant pirmiau aprašytas aplinkybes, konstatuotina, jog laikotarpiu nuo 2012-01-09 iki 2012-05-30 UAB "D1" kaip juridinis asmuo, buvo faktiškai sunaikintas: jis neturi savo buveinės adreso, nėra pateikęs jokių kontaktinių duomenų, neteikia ataskaitų ir / ar deklaracijų, o jos vienintelė akcininkė VĮ „Registrų centras“ nurodytu adresu negyvena.

Komisijos vertinimu, pagrindinis klausimas šioje byloje yra nustatyti, ar ginčo sandoriu (UAB "D1" akcijų pardavimu) Pareiškėjas siekė gauti mokestinę naudą, ar ne. MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, jog 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, <...>, 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.

Byloje nėra ginčo, jog UAB "D1" buvo įsteigta vienintelio akcininko sprendimu, įregistruota 1996-10-02 ir Pareiškėjas iki 2012-03-08 valdė 100 proc. šios bendrovės akcijų. Šalys neginčija, jog ginčo sandorio sudarymo momentu UAB "D1" įstatinis kapitalas buvo 250000 Lt (2500 akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė 100 Lt) ir UAB "D1" nuosavybės teise valdė nekilnojamąjį turtą – kontorą–ofisą adresu: (*duomenys neskelbtini*), kurio rinkos vertė buvo, pasak Pareiškėjo, artima UAB "D1" įstatinio kapitalo dydžiui (250000 Lt). Pareiškėjas nusprendė nebetęsti UAB "D1" veiklos ir parduoti UAB "D1" akcijas už 250000 Lt, o ne likviduoti įmonę teisės aktų nustatyta tvarka.

Ginčo teisiniams santykiams aktualiu laikotarpiu galiojo GPMĮ 17 straipsnio 22 punkto (vėliau – 29 punkto) 2006-11-09 įstatymo Nr. X-885 redakcija, t. y. neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos (cit.): „*Pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, įsigytus iki 1999 m. sausio 1 d. Ši lengvata netaikoma, kai vertybiniai popieriai laikomi parduotais pagal šio Įstatymo 11 straipsnį*“. GPMĮ 11 straipsnis reglamentuoja pajamų, gautų vieneto likvidavimo atveju, apmokestinimą, t. y. tokiu atveju yra laikoma, kad gyventojas (vieneto dalyvis) parduoda turimas akcijas (dalis, pajus), o jeigu likviduojant vienetą jo dalyviui perleidžiamas turtas, pajamomis laikoma turto, kuris vieneto dalyviui perleidžiamas vieneto likvidavimo atveju, tikroji rinkos kaina to turto nuosavybės teisės perleidimo vieneto dalyviui dieną. Iš minėtų GPMĮ nuostatų akivaizdu, jog Pareiškėjas tikslingai siekė gauti GPM neapmokestinamųjų pajamų, todėl būdamas vieninteliu įmonės akcininku ir vadovu pasirinko ne sąžiningą UAB "D1" likvidavimą sumokant į valstybės biudžetą priklausančius mokėti mokesčius, o „tariamą“ UAB "D1" akcijų pirkimą–pardavimą tretiesiems asmenims.

Pažymėtina, jog GPMĮ 17 str. 22 punkto komentare nurodyta, kad padidėjusi turėto kapitalo dalis ar naujai išleistos akcijos atitinka po 1999 m. sausio 1 d. gautą kapitalo dalies padidinimo vertę ar gautas akcijas ir pajamos iš tokių vertybinių popierių perleidimo gali būti neapmokestinamos tik tuo atveju, jeigu atitinka šio straipsnio 1 dalies 23 punkto reikalavimus. Tuo tarpu GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 23 punkto komentare nurodyta, kad pajamos iš vertybinių popierių perleidimo, kurios atitinka po 1999 m. sausio 1 d. gautas akcijas ar gautą kapitalo dalies padidinimo vertę, neapmokestinamos tik tuo atveju, jeigu tokie vertybiniai popieriai perleisti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo jų įsigijimo (įstatinio kapitalo padidinimo) ir gyventojas 3 metus iki mokestinio

laikotarpio, kurį vertybiniai popieriai buvo parduoti ar kitaip perleisti nuosavybėn, pabaigos nebuvo savininkas daugiau kaip 10 procentų vienetų akcijų (žiūr. *LVAT 2013-01-07 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A602-2280/2012*).

Iš byloje esančio UAB "D1" 2009 m. finansinės atskaitomybės aiškinamojo rašto matyti, jog 2003 m. buvo perregistruoti bendrovės pakeisti įstatai ir padidintas įstatinis kapitalas iki 250000 Lt, iš mokesčių administratoriaus pateiktos 2004-10-19 Įmonių registro informacijos matyti, kad nuo 1996-10-02 iki 1999-07-16 UAB "D1" įstatinis kapitalas buvo 10000 Lt, nuo 1999-07-16 iki 2003-07-10 – 120000 Lt ir nuo 2003-07-10 – 250000 Lt, o Pareiškėjas valdė 100 proc. UAB "D1" akcijų, todėl jam minėto GPMĮ 17 str. 22 punktu nustatyta lengvata netaikytina. Pareiškėjo skundo argumentai, jog mokesčių administratorius pats turėjo nustatyti ginčo akcijų įsigijimo vertę, kurią pagal GPMĮ 19 straipsnio nuostatas galima atimti iš gautų akcijų pardavimo pajamų, yra nepagrįsti, nes, kaip jau minėta, MAĮ 8 str. įtvirtinta mokesčių mokėtojo pareiga mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius. Šis įstatymo reikalavimas suponuoja mokesčių mokėtojo pareigą turėti tinkamus dokumentus, patvirtinančius, jog mokesčių mokėtojas tinkamai vykdo savo mokesčines prievoles. Aplinkybė, jog Pareiškėjas nepateikė ginčo akcijų įsigijimo vertę patvirtinančių dokumentų ir UAB "D1" buhalterinės apskaitos dokumentų, iš kurių būtų galima nustatyti, ar įstatinis kapitalas didintas iš Pareiškėjo nuosavų lėšų ar iš bendrovės pelno, teigdamas, kad juos perdavė ginčo akcijų pirkėjui F. N. arba paliko UAB "D1" patalpose adresu: (*duomenys neskelbtini*), yra nepatvirtinti įrodymais. F. N. nepatvirtino, jog jis būtų perėmęs kokius nors Lietuvos įmonės dokumentus, o būsimoji akcijų pirkėja J. I., su kuria buvo sudaryta 2012-01-23 preliminarioji akcijų pirkimo pardavimo sutartis, taip pat paneigė, jog būtų perėmusi kokius nors dokumentus iš Pareiškėjo, nes ją domino tik UAB "D1" patalpos, o ne jos akcijos. Darytina išvada, jog Pareiškėjas sąmoningai nepateikė ginčo akcijų įsigijimo vertės ir UAB "D1" buhalterinės apskaitos dokumentų, siekdamas gauti mokesčinę naudą – nemokėti GPM nuo turto vertės padidėjimo pajamų.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius surinko pakankamai įrodymų, jog Pareiškėjas sudarydamas formalią 2012-01-09 UAB "D1" akcijų pirkimo–pardavimo sutartį su tarpininku F. N. žinojo / galėjo žinoti, kad šiuo sandoriu siekiama įteisinti vėlesnį „D1“ nekilnojamojo turto pardavimą UAB "O1" kurią kontroliavo J. I., ir vėliau (2016-04-12) jo pardavimą J. I. giminaičiams. Šių aplinkybių neneigia ir pats Pareiškėjas. Savo 2018-01-16 rašytinėse pastabose Kauno AVMI (8 psl.) „*P.S.P.S. Nuomonė po*“ Pareiškėjas teigia (cit.): „*Atsižvelgiant į status quo šiai dienai matosi, kas ko siekė šioje istorijoje. J. I. ir D. K. siekė nekilnojamojo turto, jokios išankstinės sutarties jie nenutraukė ir šiai dienai disponuoja nekilnojamojo turto. F. N. turėjo užsakymą nupirkti įmonę, t. y. 100 % akcijas ir jas nupirkęs perdavė užsakovui. R. A. norėjo parduoti akcijas ir jas perdavė*“. Tačiau Pareiškėjas nepaaiškina, kodėl, būdamas UAB "D1" vieninteliu akcininku ir jos vadovu, UAB "D1" vardu nepardavė ginčo nekilnojamojo turto jį norintiems įsigyti pirkėjams ir nesumokėjo mokėtinų mokesčių. Komisija daro išvadą, jog mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės ir jų teisinis įvertinimas yra teisingas – Pareiškėjas ginčo sandoriu siekė gauti mokesčinę naudą – nemokėti GPM.

Pažymėtina, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės teikti paaiškinimai mokesčių administratoriui ir FNTT apklausos metu yra prieštaringi. Pirmaisiais paaiškinimais teigiama, kad sutartis dėl UAB "D1" akcijų pirkimo–pardavimo su F. N. buvo pasirašyta 2012-01-09 ir pinigų F. N. sumokėjo AB „Ūkio bankas“ patalpose, buvusiose (*duomenys neskelbtini*) (250000 Lt) prieš pasirašant sutartį, vėliau tvirtinama, kad 2012-01-23 jis sudarė preliminarią akcijų pirkimo–pardavimo sutartį su, pasak Pareiškėjo, „jauna šeima“ (J. I. ir D. K. šeima) ir jie buvo patys pirmieji bendrovės akcijų pirkėjai. 2017-10-10 Kauno AVMI pateiktame paaiškinyje R. A. nurodė: „*Turtas akcijų pirkėjui perduotas pagal preliminarią sutartį, akto surašyta nebuvo, dokumentai ir registrai perduoti kartu su patalpomis*“. Tuo tarpu J. I. tai neigia. Skunde Komisijai Pareiškėjas tvirtina, jog pagrindinė „D1“ akcijų pirkimo–pardavimo sutartis su F. N. buvo pasirašyta ne 2012-01-09, o 2012-02-29, nes prašymas pakeisti UAB "D1" duomenis (gen. direktorių ir vienintelį akcininką) VĮ „Registru centras“ buvo pateiktas 2012-03-01. Apibendrinant darytina išvada, jog Pareiškėjo paaiškinimas, jog jis perdavė UAB "D1" patalpas pagal preliminarią akcijų pirkimo–pardavimo sutartį pirkėjai – J. I., patvirtina, jog jis UAB "D1" nuosavybės teise valdomomis patalpomis disponavo kaip savo, t. y. jas perdavė tikrajai įgijėjai iki sutarties su F. N. pasirašymo dienos. Svarbu pažymėti, kad perleidžiant įmonės akcijas yra perduodamas ne tik įmonės turtas, bet ir įsipareigojimai.

Nagrinėjama atveju nėra jokių požymių, įrodančių, kad preliminarią akcijų pirkimo–pardavimo sutartį pasirašiusi J. I. ar formalusis akcijų pirkėjas F. N. būtų domėjęsi įmonės finansine padėtimi, jog jų siekiamas tikslas buvo įsigyti įmonės akcijas ir tęsti įmonės veiklą, o ne įsigyti bendrovei nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą. Pareiškėjas iš minėtų potencialių akcijų pirkėjų galėjo ir turėjo suprasti, kad yra perkamos ne UAB "D1" akcijos, o UAB "D1" nuosavybės teise valdomas nekilnojamasis turtas.

Minėtas aplinkybes patvirtina ir mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai, jog UAB "O1" (būsimas patalpų pirkėjas) 2012-03-01 sudarė rangos sutartį su UAB "M1" dėl kosmetinio remonto darbų ginčo patalpose adresu: (*duomenys neskelbtini*), kai pačias patalpas UAB "O1" iš UAB "D1" nupirko tik 2012-03-09 (8 dienomis anksčiau nei jas įsigijo).

Iš bylos medžiagos matyti, jog minėtuose sandoriuose dalyvaujantys asmenys neatskleidė mokesčių administratoriui, *koks asmuo, kada ir kokią grynujų pinigų sumą perdavė Pareiškėjui už formaliai įformintą ginčo akcijų pardavimą*. Šalys neginčija, jog Pareiškėjas 2012-03-07 įnešė 220100 Lt grynujų pinigų į savo sąskaitą AB „Swedbank“ ir tą pačią dieną 220000 Lt pervedė į Nacionalinės Kredito Unijos terminuoto indėlio sąskaitą. Pareiškėjas teigia, jog tariamai šias lėšas gavo iš F. N. už UAB "D1" akcijų pardavimą už 250000 Lt, o mokesčių administratoriaus vertinimu, šios lėšos (220100 Lt) yra dalis lėšų (256520 Lt), gautų už UAB "D1" nekilnojamojo turto, įvykusio 2012-03-09, pardavimo UAB "O1" Pažymėtina ir tai, jog F. N. paaiškinime Latvijos mokesčių administratoriui nurodė, jog jokie pinigai jam nebuvo perduoti, jis pats už nieką nemokėjo ir nežino, ar pardavėjas gavo pinigus. Iš kitos pusės – ginčo nekilnojamojo turto pirkėjas, atstovaujamas generalinio direktoriaus O. A., teigia, jog jis sumokėjo 256520 Lt nekilnojamojo turto pardavėjui, tik nenurodė, kokiam asmeniui būtent, ar F. N., atstovaujančiam UAB "D1" ar tikrajam pardavėjui – R. A. Mokesčių administratorius neginčija, jog formaliai buvo išrašytas 2012-03-09 UAB "D1" pajamų orderis Serija ATR Nr. 1, kurį, kaip generalinis direktorius ir kasininkas, pasirašė F. N., kad iš O. A. priėmė 256520 Lt grynujų pinigų sumą už negyvenamąjį patalpų–kontorą–ofisą adresu (*duomenys neskelbtini*) ir, kad UAB "O1" buhalterinėje apskaitoje šis sandoris yra apskaitytas 2012 m. kovo mėn. Pažymėtina, jog Inspekcijos atstovas Komisijos posėdžio metu paaiškino, jog Pareiškėjo teiginys, jog jo 2012-03-07 į banko sąskaitą įnešti 220100 Lt nėra tie grynieji pinigai, gauti už UAB "D1" nekilnojamojo turto pardavimą, nes minėtas turtas buvo parduotas 2 dienomis vėliau, nėra pagrįstas, nes O. A., būdamas UAB "O1" generaliniu direktoriumi, o tuo pat metu ir kasininku, galėjo įforminti 2012 m. kovo mėn. kasos dokumentus taip, kaip jam patarė sandoriuose atstovaujanti advokatų kontora, t. y. 2 dienų skirtumas nėra reikšmingas sandorių teisiniu kvalifikavimui.

GPMĮ 3 straipsniu nustatyta, kad pajamų mokesťį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. Byloje nėra ginčo, kad ginčo vertybinių popierių pardavimas buvo įformintas Pareiškėjo ir jo sutuoktinės T. O. vardu. Neginčijama ir vietos mokesčių administratoriaus nustatyta ir Inspekcijos patvirtinta aplinkybė, jog 2012-03-07 Pareiškėjas, tariamai už UAB "D1" akcijų, o ne UAB "D1" nuosavybės teise parduoto nekilnojamojo turto, pardavimą, *gautus 220100 Lt grynuosius pinigus įnešė į savo sąskaitą AB „Swedbank“*. Remiantis GPMĮ 2 straipsnio 14 dalimi, pajamomis, išskyrus tame pačiame straipsnyje nurodytas išimtis, kurios nagrinėjama atveju netaikytinos, *inter alia* laikomos „<...> per mokesstinį laikotarpį gautas atlygis <...> už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita gauta nauda pinigais ir (arba) natūra <...>“. Šios pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, kuriuo nagrinėjama atveju laikomas momentas, „<...> kai pajamos *bet kokia forma faktiškai gaunamos* <...>“ (GPMĮ 8 str. 2 d. 1 p. (2004 m. balandžio 8 d. įstatymo Nr. IX-2103 redakcija). Komisijos vertinimu, sisteminė, loginė bei lingvistinė šių nuostatų analizė aiškiai iliustruoja, jog GPMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte numatytu atveju GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas, kuris *faktiškai* bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu.

Mokesčių administratorius nesurinko įrodymų, jog Pareiškėjui ir jo sutuoktinei *faktiškai* buvo perduota 256520 Lt grynujų pinigų suma už UAB "D1" nuosavybės teise valdomo nekilnojamojo turto pardavimą UAB "O1", tačiau neginčijamai įrodyta, kad iš ginčo sandorių Pareiškėjas ir jo sutuoktinė *faktiškai* gavo 220100 Lt grynujų pinigų sumą, kuriuos įnešė į Pareiškėjo sąskaitą banke ir kurios yra GPM objektas, jeigu neįrodyta priešingai. Kaip jau minėta, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nepateikė įrodymų, jog Pareiškėjo gautos lėšos iš ginčo sandorio /

sandorių yra GPM neapmokestinamos. Pagal ginčo teisiniams santykiams aktualiu laikotarpiu galiojusią bendrąją taisyklę „nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pasibaigus mokestiniams laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos <...> privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokestį <...> (GPMĮ 27 straipsnio 1 dalis). Galiausiai GPMĮ 27 straipsnio 5 dalis (2008 m. gruodžio 23 d. įstatymo Nr. IX-111 redakcija) nustato, kad „nuolatinis Lietuvos gyventojas, kuriam pagal šį straipsnį nustatyta prievolė teikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, pajamų mokesčio skirtumą tarp metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už mokestinį laikotarpį apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos ir mokestiniu laikotarpiu sumokėtos (išskaičiuotos) pajamų mokesčio sumos privalo sumokėti į biudžetą iki <...> metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo termino pabaigos. Kaip jau minėta, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, nei tariamai gautų 250000 Lt pajamų už UAB "D1" akcijų pardavimą, nei grynaisiais pinigais gautų ir į banko sąskaitą įneštų 220100 Lt grynujų pinigų, nedeklaravo ir GPM į biudžetą nesumokėjo.

Šių visų aptartų aplinkybių visuma, Komisijos vertinimu, sudaro pakankamą pagrindą nagrinėjamu atveju pripažinti, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė laikytini gavusiais 220100 Lt pajamas GPMĮ 3 straipsnio, skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 str. 2 dalies 1 punktu, prasme. Todėl šioje mokestinio ginčo bylos dalyje Inspekcijos sprendimas, kuriuo pripažinta, jog Pareiškėjas 2012 m. gavo 128260 Lt (256520 Lt / 2) pajamų ir kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 5545,93 Eur GPM, pripažįstant, jog Pareiškėjas 2012 m. gavo 110050 Lt (220100 Lt / 2) pajamų, nuo kurių nesumokėjo GPM, yra keistinas į nurodymą sumokėti 4754,98 Eur GPM. Pagal ginčijamą sprendimą Pareiškėjui nurodoma bendra mokėtina į biudžetą GPM suma – 5997,74 Eur yra keičiama į 5206,79 Eur GPM sumą (4754,98 + 451,81), baudos suma keičiama iš 1799 Eur į 1562 Eur ir, atitinkamai, mokesčių administratorius turi patikslinti Pareiškėjo mokėtiną į biudžetą GPM delspinigių sumą.

Komisija pažymi, jog MAĮ neįpareigoja Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės atsakyti į kiekvieną Pareiškėjo skundo argumentą, todėl ji nepasisako dėl Pareiškėjo skundo argumento dėl išskaičiuojančio asmens prievolės išskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti GPM nuo gyventojui išmokėtų A klasės pajamų perkėlimo mokesčių mokėtojui pagrįstumo, paaiškėjus, jog nagrinėjamoje byloje šis klausimas nėra aktualus.

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

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-06-28 sprendimą Nr. 68-77 ir vietoje nurodymo Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 5997,74 Eur GPM, 3094,29 Eur GPM delspinigių ir 1799 Eur GPM baudą nurodyti Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 5206,79 Eur GPM, su juo susijusius GPM delspinigių ir 1562 Eur GPM baudą.

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). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė



