



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL B. L. SKUNDO**

2020 m. rugsėjo 14 d. Nr. S- 168 (7-147/2020)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo B. L. (toliau – Pareiškėjas) 2020-07-12 skundą Nr. B-0364 dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2020-06-25 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222E) FR0682-293 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjas, Pareiškėjo atstovas advokatas R. I. ir Atsakovo atstovas H. C. 2020-09-02 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas, remdamasis skunde išdėstytais argumentais, prašo panaikinti skundžiamu sprendimu nurodytą sumokėti 358542,37 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM) ir su juo susijusias sumas (107044,36 Eur GPM delspinigius ir 35854,24 Eur GPM baudą).

Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius manipuliuoja 2 skirtingų mokesčių pavadinimų sąskambio panašumu – paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio ir paveldimo turto mokesčio bei nepagrįstai remiasi Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo (toliau – Paveldimo turto mokesčio įstatymas) 5 straipsniu bei Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-13 nutarimu Nr. 24, nuostatomis.

Gyventojų ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių (toliau – Taisyklės), patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-29 nutarimu Nr. 133, 4 punkte nurodyta, kad turto, įgyto dovanojimo būdu, įsigijimo kaina laikoma ta turto verte, kuria šis turtas dovanojimo momentu būtų įvertintas paveldimo ar dovanojamo turto mokesčiui apskaičiuoti (jeigu šis turtas yra minėtojo mokesčio bazė) arba kuri apdovanojimo momentu būtų laikoma apdovanojimo asmens pajamomis (jeigu šis turtas yra fizinių asmenų pajamų (gyventojų pajamų) mokesčio bazė). Pareiškėjas pažymi, kad Lietuvos Respublikos paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymas Nr. I-935 neteko galios 2003-01-01.

Pareiškėjas 4100 paprastųjų vardinių akcijų (toliau – PVA) įsigijo pagal 2005-10-25 Akcijų dovanojimo sutartį. Tuo tarpu Paveldimo turto mokesčio objektas yra paveldimas turtas. Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklės taip pat reglamentuoja paveldimo turto, o ne dovanoto, apmokestinamosios vertės apskaičiavimą.

Skunde nurodoma, kad Inspekcijos interneto svetainėje patalpintuose leidiniuose „Kaip apmokestinamos 2011 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos“, „Kaip apmokestinamos 2016 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos“ aiškiai nurodyta, kad dovanojimo būdu gautų vertybinių popierių (toliau – VP) įsigijimo kaina laikoma

dovanos gavimo dieną buvusi dovanotų VP tikroji rinkos kaina. Pareiškėjo nuomone, būtent mokesčių administratorius turi įrodyti 2005-10-25 dovanojimo sandoriu įgytų akcijų rinkos kainą.

Pareiškėjas taip pat nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija dėl akcijų, gautų nemokamai dėl įstatinio kapitalo didinimo, įsigijimo kainos (0 Lt). Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius, taikydamas Taisyklių 9 punktą, neįvertino šių nuostatų konceptualaus ir gilaus ydingumo, jų prieštaravimo Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymui (toliau – GPMĮ) ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymui (toliau – MAĮ).

GPMĮ 19 straipsnio turinys atskleidžia tikslą apmokestinti skirtumą tarp turto pardavimo pajamų ir įgijimo išlaidų, t. y. pelną, nuostolis neapmokestinamas. GPMĮ 19 straipsnio 6 dalis suteikia Lietuvos Respublikos Vyriausybės teisę nustatyti turto įsigijimo kainos nustatymo taisykles tam tikrais atvejais. Pareiškėjas pažymi, kad šios taisyklės negali iškreipti GPMĮ 19 straipsnio turinio iki tokio lygio, kad būtų apmokestinamas nuostolis. Tikrovėje, deja, Taisyklių 9 punktas sukuria būtent tokias pasekmes. Skunde pateikiami tai iliustruojantys pavyzdžiai – palyginami mokestiniai rezultatai, kuomet pirmu atveju už 1 mln. Eur įsigytos akcijos (100 vnt.) parduodamos už 1,5 mln., 1 mln. arba 0,75 mln. Eur; antru atveju nagrinėjama situacija, kuomet tam pačiam asmeniui prieš akcijų pardavimą, didinant įmonės įstatinį kapitalą iš nepaskirstytojo pelno, neatlygintinai išduodama 900 vnt. akcijų. Pareiškėjas apskaičiuoja, kad pagal Taisyklių 9 punkto nuostatas nepagrįstai 2,7 kartų daugiau yra apmokestinamos pelningos operacijos ir visiškai nepagrįstai apmokestinamos nepelningos bei nuostolingos operacijos. Pareiškėjo teigimu, minėtas Taisyklių punktas iš esmės prieštarauja GPMĮ 19 straipsnio turiniui ir dėl to negali būti taikomas.

Pareiškėjo teigimu, svarbu yra nustatyti iš nepaskirstytojo pelno išduotų akcijų rinkos kainą. Pareiškėjo nuomone, minėti 900 vnt. akcijų negali turėti savarankiškos kainos. Jų kaina gali būti tik išvestinė iš prieš tai pirkimo sandoriu įgytų 100 vnt. akcijų, t. y. 1 akcijos (1/1000) kaina turi būti apskaičiuota visą 100 vnt. akcijų pirkimo kainą (1 mln. Eur) dalinant iš naujo akcijų skaičiaus 1000 vnt. ir gaunama 1 akcijos kaina – 1000 Eur.

Skunde cituojamas GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 1 punktas, kuriame nurodyta, kad dėl įstatinio kapitalo didinimo proporcingai turimoms akcijoms išduotos akcijos ar nominalios vertės padidinimo suma nėra pajamos. Vadinasi, akcijos, kurios nėra turtas, negali turėti savarankiškų turto įsigijimo išlaidų ir rinkos kainos. Jų įsigijimo išlaidos ir kaina gali būti tik išvestiniai dydžiai iš prieš tai įgytų akcijų įsigijimo išlaidų ar rinkos kainos.

Skunde nurodoma, kad Pareiškėjas 2006-04-04 proporcingai turimoms 4100 PVA dėl kapitalo didinimo gavęs papildomas akcijas (18450 PVA) neįgijo jokio turto. Logiškai, jeigu turtas nėra įgytas, tai jis ir negali būti ir parduotas. Pareiškėjo teigimu, rinkoje apskritai yra neįmanoma situacija, kad įmonės rinkos vertė (jos akcijų paketo vertė) pasikeistų iš nepaskirstytojo pelno ar kitų bendrovės lėšų išdavus akcijas ar padidinus akcijų nominalią vertę. Tokiu atveju atsiranda papildomas akcijų skaičius akcininko vertybinių popierių sąskaitoje. Dėl šios operacijos pasikeičia 1 akcijos rinkos vertė (proporcingai sumažėja), nes pasikeičia akcijų paketą sudarančių akcijų skaičius, tačiau viso akcijų paketo, turėto iki kapitalo didinimo ir turimo po to, rinkos vertė išlieka ta pati, t. y. akcininkas neįgyja jokio papildomo turto. Todėl ši operacija yra ne turto įgijimas, o prieš tai buvusio turto nominalios struktūros pertvarkymas.

Pareiškėjas nurodo, kad 2014-03-23 ir 2017-05-09 pardavė 4100 PVA, įgytų 2005-11-25 dovanojimo būdu, tačiau su pertvarkyta nominalia struktūra. 2005-10-25 įgytų 4100 PVA įgijimo kaina jų pardavimo metu, skaičiuojant 1 PVA įgijimo kainą, turi būti dalinama iš 18450 PVA, nes pardavimo metu 4100 PVA nominali struktūra buvo pertvarkyta į 18450 PVA.

Pareiškėjo teigimu, Taisyklių nuostata, pagal kurią iš nepaskirstytojo pelno didinant įstatinį kapitalą išduotų akcijos įsigijimo vertė yra laikoma lygia 0 Eur, yra konceptualiai iš esmės ydinga, prieštarauja ūkinės operacijos – įstatinio kapitalo didinimo iš nepaskirstytojo pelno – turiniui ir paskirčiai, GPMĮ 2 straipsnio 14 ir 15 dalims, 19 straipsniui.

Skunde nurodoma, kad viso akcijų paketo vertės skaičiavime pagal formulę EBITDA (pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą bei amortizaciją)\*N-skola nėra dėmens „akcijos nominali vertė“. Tai reiškia, kad akcijos nominali vertė neturi jokio ryšio su akcijų paketo ar 1 PVA pardavimo kaina. Akcijos nominali vertė ar jos dalis kaip tokia nėra pardavimo dalykas ar jo dalis, todėl yra negalimas jos kaip tokios apmokestinimas.

Skunde nurodyta Pareiškėjo apskaičiuota 2005-10-25 dovanojimo būdu gautų 4100 PVA rinkos kaina – 10782664,19 Lt (3122875,40 Eur), t. y. 1 PVA rinkos kaina – 2629,92 Lt (761,68 Eur). Pareiškėjo teigimu, 18450 PVA rinkos vertė po 2006-04-04 nemokamo akcijų išdavimo dėl bendrovės įstatinio kapitalo didinimo išliko tokia pati (10782664,19 Lt), tačiau padidėjus akcijų skaičiui, o įmonės vertei išlikus tokiai pačiai, sumažėjo 1 PVA rinkos kaina iki 584,43 Lt (169,26 Eur).

Sandoris dėl viso akcijų paketo, t. y. 5982 PVA ir 12443 PVA (viso 18425 PVA), buvo sudarytas 2014-03-26 sudarius Investicijų ir Akcininkų sutartis. Antrosios sandorio dalies vykdymas buvo atidėtas 3 metams. 2017-05-09 vykdant 2-ąją sandorio dalį buvo papildomai parduotos 316 PVA. 2014-03-26 Investicijų sutarties 3.3 papunktyje buvo nustatyta 100 proc. PVA paketo kaina: 10 mln. Eur – skola. Pagal šią kainą buvo išleista 5044 PVA emisija skirta *T. E. S.A.* bei nupirktos esamų akcininkų PVA.

Pareiškėjas nurodo, kad akcijų pardavimo sandoriuose yra įprasta akcijų kainą skaičiuoti naudojant finansinį rodiklį EBITDA. Iš pradžių apskaičiuojama visos įmonės vertė. Įmonės vertė skaičiuojama pagal formulę:  $EBITDA * N - \text{skola}$ . *N* yra daugiklis, kuris priklausomai nuo ekonomikos sektoriaus ir šalių susitarimo gali svyruoti nuo 3 iki 12, o gal ir daugiau.

Sandoryje su *T. E. S.A.* iš pradžių buvo orientuojamasi į daugiklį 10. Dėl akcijų kainos buvo sutarta 2013-11-21 remiantis prognozuojama 2013 metų EBITDA, kuri 2013 metų lapkričio pabaigoje atrodė turėianti būti apie 1 mln. Eur. Šalys sutarė, kad 2013 metų EBITDA bus skaičius artimas 1 mln. Eur, todėl turint omeny daugiklį 10, visų 100 proc. akcijų paketo vertė turėtų būti  $EBITDA * 10 - \text{skola}$ . Šalys sutarė, kad į kainos formulę įrašys ne prognozuojamą  $EBITDA * 10$ , o fiksuotą 10 mln. Eur. Tai buvo užfiksuota 2013-11-21 ketinimų protokole (laiške). Vėliau paaiškėjo, kad 2013 metų EBITDA rodiklis buvo 3237627 Lt. Atsižvelgiant į tai, faktinis daugiklis, kuris buvo pritaikytas, sudarė  $34528000 / 3237627 = 10,66$ .

UAB "D1" skola 2013-12-31 sudarė 13580641,17 Lt. 100 proc. įstatinio kapitalo sudarė 45393 PVA (1 PVA nominali vertė – 109 Lt). Remiantis šiais skaičiais, pagal formulę buvo apskaičiuota 1 PVA pardavimo kaina – 461,47 Lt. 5982 PVA buvo parduotos *T. E. S.A.* už 2760493,92 Lt.

2017-05-09 PVA pardavimo kaina iš pradžių buvo skaičiuojama orientuojantis į finansinius rodiklius, bet vėliau šalys nusprendė nustatyti fiksuotą akcijų pardavimo kainą. Tai nurodyta 2017-05-09 PVA pirkimo–pardavimo sutarties 2.2 papunktyje – fiksuota 1756276,35 Eur už 12759 PVA (1 PVA kaina – 137,65 Eur).

Pareiškėjas pažymi, kad 2013-03-26 investiciniu sandoriu su *T. E. S. A.* buvo nesusijusių šalių patvirtinta UAB "D1" akcijų rinkos kainos skaičiavimo metodika ir pati rinkos kaina. Parduotų akcijų įsigijimo vertė buvo apskaičiuota tuo pačiu metodu kaip ir pardavimo kaina:  $EBITDA * 10,66 - \text{skola} / \text{akcijų skaičius}$ . Kadangi akcijos buvo įgytos 2005-10-25, tai įsigijimo rinkos vertei nustatyti buvo naudojami 2005 metų rodikliai. Skunde pateikti detalūs skaičiavimai.

Skunde pateikiami duomenys apie 2003–2005 metais vykusį UAB "A1" akcijų pardavimo sandorį, kurį Pareiškėjas naudoja kaip lyginamąjį sandorį UAB "D1" akcijų rinkos nustatymui 2005 metais. UAB "A1" atveju tiek pirkėjas, tiek ir emitentas buvo metalo laužo supirkimo ir perdirbimo įmonės, abiem atvejais emitento akcijas įsigijo strateginis, o ne finansinis investuotojas. Akcijų pardavimo kaina nurodyta sutarties 2.1 papunktyje. Sutarties 2.6 ir 2.7 papunkčiuose nustatyta, kad UAB "A1" akcijų kainai bus taikomas koeficientas ir paskaičiuota galutinė kaina, priklausomai nuo emitento 2003 ir 2004 metų veiklos rezultatų. UAB "A1" pagrindinė veikla buvo metalo laužo supirkimas ir perdirbimas, kaip UAB "D1" t. y. abi įmonės veikė tame pačiame ūkio sektoriuje. UAB "A1" akcijų pardavimas vyko 2003–2005 metais, o Pareiškėjas ginčo akcijas pagal Akcijų dovanojimo sutartį įsigijo 2005 metais, todėl minėtas UAB "A1" akcijų pardavimo sandoris gali būti naudojamas kaip palyginamasis ginčo akcijų 2005 metų rinkos kainai nustatyti.

Pareiškėjas, remdamasis UAB "A1" 2002 metų finansiniais rodikliais, skunde apskaičiuoja, kad palyginamajame sandoryje EBITDA daugiklis sudarė 11,95 (pateiktas EBITDA daugiklio UAB "A1" sandoryje skaičiavimas).

Pareiškėjas, deklaruodamas 2005 metų įsigytų UAB "D1" akcijų įsigijimo išlaidas, nurodė, kad akcijų vertės skaičiavimui naudojo įmonės 2005 metų finansinės atskaitomybės duomenis ir

daugiklį 10,66. Šis daugiklis yra artimas UAB "A1" sandorio daugikliui 11,95, todėl Pareiškėjo 2014 ir 2017 metų deklaracijose nurodyta teisinga ginčo akcijų įsigijimo kaina.

Remdamasis aukščiau išdėstytu, Pareiškėjas nurodo, kad teisėta GPM prievolė sudaro 1076,77 Eur, 58,15 Eur GPM delspinigiai ir 107,68 Eur GPM bauda.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino 2020-04-28 patikrinimo akte Nr. (21.222) FR0680-215 papildomai apskaičiuotą 359619,14 Eur GPM, apskaičiavo 107102,55 Eur GPM delspinigius ir skyrė 35962 Eur (10 proc.) GPM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad mokesčių administratorius atliko Pareiškėjo GPM 2014–2017 metų laikotarpio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, kurio metu nustatė, jog Pareiškėjas Lenkijos įmonei *T. E. S.A.* pagal 2014-03-26 Investavimo sutartį pardavė 5982 paprastųjų vardinių UAB "D1" akcijų už 799506,76 Eur (2760536,94 Lt) ir pagal 2017-05-09 Akcijų pirkimo–pardavimo sutartį pardavė 12759 vnt. paprastųjų vardinių UAB "D1" akcijų už 1756276,35 Eur. Pareiškėjas Metinėje pajamų deklaracijoje už 2014 metus ((duomenys neskelbtini) F priede) deklaravo 2760493,94 Lt finansinių priemonių pardavimo pajamų sumą bei 3496037,79 Lt finansinių priemonių įsigijimo kainos ir su perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumą. Pareiškėjas Metinėje pajamų deklaracijoje už 2017 metus ((duomenys neskelbtini) F priede) deklaravo 1756276,35 Eur finansinių priemonių pardavimo pajamų sumą bei 2148354,74 Eur finansinių priemonių įsigijimo kainos ir su perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumą. Inspekcija patikrinimo metu konstatavo, jog apskaičiuodamas 2014-03-26 ir 2017-05-09 parduotų UAB "D1" akcijų įsigijimo kainą Pareiškėjas nesivadovavo GPMĮ 19 straipsnio bei Taisyklių 4, 5, 9 punktų nuostatomis ir parduotų akcijų įsigijimo kainą nepagrįstai apskaičiavo pagal pardavimo sandoriui taikytą metodiką – EBITDA rodiklį.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas, pažeisdamas GPMĮ 5, 27 straipsnių, Metinės pajamų deklaracijos (duomenys neskelbtini) formos ir jos priedų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių 21 punkto nuostatas, Metinėje pajamų deklaracijos už 2017 m. nedeklaravo iš UAB "B1" ir UAB "D1" už suteiktas paskolas gautų 1768,52 Eur (1538,46 Eur + 230,06 Eur) palūkanų. Be to, nustatyta, kad Pareiškėjas, pažeisdamas GPMĮ 5, 19, 27 straipsnių, bei aukščiau minėtų taisyklių 186 punkto nuostatas, Metinėje pajamų deklaracijoje už 2017 m. deklaravo nepagrįstai mažesnę 36745,92 Eur (46153,18 Eur turi būti deklaruota – 9407,26 Eur deklaravo Pareiškėjas) gautų pajamų už parduotas finansines priemones sumą ir nepagrįstai didesnę 890,56 Eur (40936,94 Eur turi būti deklaruota – 41827,50 Eur deklaravo Pareiškėjas) finansinių priemonių įsigijimo kainos ir su pardavimu susijusių išlaidų sumą.

Vadovaujantis GPMĮ 3, 6, 19, 22, 27 straipsnių nuostatomis, patikrinimo metu dėl minėtų pažeidimų Pareiškėjui papildomai apskaičiuota 359619,14 Eur GPM.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjui jo tėvai G. E. ir K. R. pagal 2005-10-25 Akcijų dovanojimo sutartį padovanojo bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausančias 4100 vnt. 100 Lt nominalios vertės UAB "C1" (2006-04-05 bendrovės pavadinimas pakeistas į UAB "D1" paprastųjų nematerialių vardinių akcijų, turtinių teisių dalis – 41 proc. Dovanojimo sutartyje nurodyta visų dovanojamų akcijų nominali vertė – 410000 Lt.

Nustatyta, kad UAB "C1" pagal 2006-04-04 visuotinio akcininkų ataskaitinio susirinkimo protokolą Nr. A2-198 buvo padidintas bendrovės įstatinis kapitalas nepaskirstytojo pelno sąskaita papildomai išleidžiant 35000 paprastųjų vardinių akcijų, (1 PVA nominali vertė – 100 Lt; emisijos vertė – 3500000 Lt), kurios buvo nemokamai perduotos buvusiems bendrovės akcininkams proporcingai jų turimų akcijų nominaliai vertei. Pareiškėjui buvo perduota 14350 PVA. Po akcijų emisijos Pareiškėjas turėjo 18450 (4100+14350) PVA (turtinių teisių bendrovėje dalis – 41 proc.).

Skundžiamo sprendimo 3 psl. išvardinti Pareiškėjo 2008, 2014 ir 2016 vykdyti UAB "D1" akcijų pirkimo–pardavimo sandoriai, kurių metu Pareiškėjas įsigijo/pardavė nedidelius PVA kiekius fiziniams asmenims. Sprendime taip pat išvardinti UAB "D1" visuotinių akcininkų susirinkimų priimti sprendimai dėl įstatinio kapitalo didinimo/mažinimo, aprašytas Pareiškėjo nuosavybės teise turėtų UAB "D1" akcijų nominalios vertės kitimas: pagal 2007-09-04 sprendimą 1 PVA nominali vertė buvo padidinta iki 144 Lt, pagal 2008-04-25 sprendimą 1 PVA nominali vertė buvo padidinta iki 170 Lt, pagal 2010-04-30 1 PVA nominali vertė buvo sumažinta iki 109 Lt.

Nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2014-03-26 Investavimo sutartį Lenkijos įmonei *T. E. S.A.* pardavė 5982 vnt. paprastųjų vardinių UAB "D1" akcijų už 799506,76 Eur (2760536,94 Lt), 1 akcijos pardavimo kaina – 133,65 Eur (461,47 Lt).

2014-03-26 Investavimo sutartimi šalys nustatė 100 proc. akcijų paketo kainą naudojant finansinį rodiklį EBITDA. Taikant šį rodiklį vienos akcijos kaina apskaičiuota pagal formulę: EBITDA x N daugiklis – skola/akcijų skaičius.

Pareiškėjas pagal 2017-05-09 Akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Lenkijos įmonei *T. E. S.A.* pardavė 12759 vnt. paprastųjų vardinių UAB "D1" akcijų už 1756276,35 Eur, 1 akcijos pardavimo kaina – 137,65 Eur, kuri apskaičiuota pagal formulę: (EBITDA x N daugiklis – skola) / 50437, kur avEBITDA – vidutinė metinė UAB "D1" EBITDA už laikotarpį nuo 2014-04-01 iki 2017-03-31.

Inspekcijos sprendime cituojamos GPMĮ 19 straipsnio 1, 2 ir 3 dalių nuostatos, bei pažymima, kad Lietuvos Respublikos Vyriausybė turi teisę nustatyti turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisykles (GPMĮ 19 straipsnio 6 dalis).

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-29 nutarimu Nr. 133 patvirtintų Gyventojų ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punkte nustatyta, kad turto, įgyto dovanojimo būdu, įsigijimo kaina laikoma ta turto vertė, kuria šis turtas dovanojimo momentu būtų įvertintas paveldimo ar dovanojamo turto mokesčiui apskaičiuoti (jeigu šis turtas yra minėtojo mokesčio bazė) arba kuri apdovanojimo momentu būtų laikoma apdovanotojo asmens pajamomis (jeigu šis turtas yra fizinių asmenų pajamų (gyventojų pajamų) mokesčio bazė).

Taisyklių 5 punkte nustatyta, kad turto įsigijimo kaina nustatoma pagal šių Taisyklių 3 ir 4 punktų nuostatas, neatsižvelgiant į tai, ar gyventojas, gavęs dovanų turtą, privalėjo mokėti paveldimo arba dovanojamo turto mokesťį, arba fizinių asmenų pajamų (gyventojų pajamų) mokesťį, ar buvo nuo jo atleistas.

Taisyklių 9 punkte nustatyta, kad jeigu vieneto dalyviui dėl įstatinio arba pagrindinio kapitalo didinimo nemokamai išduodama akcijų arba padidinama anksčiau išleistų akcijų nominali vertė, pajaus vertė ar dalis, tokių akcijų įsigijimo kaina arba akcijų (pajų, dalių) įsigijimo kainos dalis, atitinkanti akcijų nominalios vertės, pajaus vertės arba dalies padidinimą, yra 0 eurų.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos Paveldimo turto mokesčio įstatymo (galiojančiu nuo 2003-01-01) 5 straipsniu ir Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-13 nutarimu Nr. 24, nuostatomis, paveldėto turto įsigijimo kaina laikoma gyventojų prašymo mokesčių administratoriui pateikimo dieną nustatyta turto vertė.

Pagal Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių 3.3. punktą paveldimo turto – vertybinių popierių, neįtrauktų į prekybą reguliuojamoje rinkoje, vertė gyventojų pasirinkimu yra: 3.3.1. jų nominali vertė, o kai nominalios vertės nėra, – jų buhalterinė vertė; 3.3.2. arba vertė, kurią nustato turto vertintojas.

Pareiškėjas 2020-01-22 pateiktame paaiškinime nurodė, kad parduotų akcijų įsigijimo vertė nustatyta vadovaujantis sandoriu su Lenkijos įmone *T. E. S.A.*, t. y. naudojant 2014-03-26 Investavimo sutartimi patvirtintą akcijų rinkos kainos skaičiavimo metodiką ir akcijų įsigijimo laikotarpio 2005 metų UAB "D1" rodiklius. Nepriklausomas akcijų vertinimas nebuvo atliktas. Nurodė, kad juridinę galią turintys dokumentai, kuriais pagrįstos 2014 ir 2017 metų Metinėse pajamų deklaracijose deklaruotos UAB "D1" akcijų įsigijimo išlaidos, yra: 2005-10-25 Akcijų dovanojimo sutartis, 2005 m. Bendrovės finansinė atskaitomybė, UAB "D1" apmokėtų vertybinių popierių sąskaitos išrašai, 2013-11-21 ketinimų laiškas, 2014-03-26 Investavimo sutartis. Pareiškėjas paaiškino, kad parduotų akcijų įsigijimo vertė buvo apskaičiuota naudojant finansinį rodiklį EBITDA ir statistinį įvertį – daugiklį pagal formulę: EBITDA\*10,66 – skola / akcijų skaičius. Kadangi akcijos buvo įsigytos pagal 2005-10-25 dovanojimo sutartį, apskaičiuojant dovanotų akcijų (vienos akcijos) įsigijimo vertę buvo taikyti 2005 metų rodikliai. Taikytas 2014-03-26 sandoriu nustatytas daugiklis 10,66. Naudojant pardavimo kainos apskaičiavimo metodiką apskaičiuota 1 PVA rinkos kaina 2005 m. – 2629,92 Lt (2740956 Lt EBITDA \* 10,66 daugiklis – 2919410 Lt skola/10000 vnt. akcijų), viso 2005-10-25 dovanotų akcijų paketo rinkos kaina – 10782664,19 Lt (4100 PVA \* 2629,92 Lt).

Pareiškėjas paaiškino, kad po UAB "D1" akcininkų susirinkimo sprendimo didinti bendrovės įstatinį kapitalą iš nepaskirstytojo pelno ir naujai išleistas akcijas nemokamai perduoti esamiems akcininkams, 2006-04-04 Pareiškėjas gavo 14350 PVA ir iš viso turėjo 18450 PVA. Pareiškėjas apskaičiavo 1 PVA rinkos vertę po 2006-04-04 akcijų emisijos iš nepaskirstytojo pelno pagal formulę: 1 akcijos įsigijimo rinkos vertė pardavimo metu =  $V/A+B$ , kur V – akcijų paketo, įgyto dovanojimo būdu, vertė iki akcijų gavimo iš nepaskirstytojo pelno; A – akcijų, įsigytų dovanojimo būdu (iki gavimo iš nepaskirstytojo pelno) skaičius, B – akcijų skaičius, įgytas nemokamai iš nepaskirstytojo pelno didinant įstatinį kapitalą.

Pareiškėjas 2020-01-22 paaiškinime dėl parduotų UAB "D1" akcijų įsigijimo kainos pagal formulę  $V/A+B$  apskaičiavimo nurodė, kad „akcijų iš nepaskirstytojo pelno įgijimas nėra turto įgijimas, o yra kapitalo nominalios struktūros pertvarkymas, tai 1 akcijos rinkos vertė pardavimo metu turi būti skaičiuojama tokia formule [...]“. Pareiškėjo teigimu, akcijų išdavimo nemokamai iš nepaskirstytojo pelno operacija „nepaveikia nei vienos sąskaitos, kurių įrašai reikšmingi skaičiuojant įmonės vertę pagal formulę EBITDA-skola, nepaveikia nei vienos sąskaitos, kurių įrašai reikšmingi skaičiuojant pagal bet kurią kitą rinkoje naudojamą įmonės vertės formulę, todėl objektyviai neįmanoma apskaičiuoti didesnę įmonės vertę. Dėl šios operacijos įmonės, t. y. akcijos paketo vertė nepasikeičia [...] nepasikeitus įmonės vertei akcininkas negauna jokio papildomo turto ar pajamų, t. y. neįvyksta turimo kapitalo prieaugis [...]. Tačiau akcininko vertybinių popierių sąskaitoje atsiranda papildomas akcijų skaičius. Dėl šios operacijos proporcingai pasikeičia 1 PVA rinkos vertė (sumažėja), nes pasikeičia akcijų paketą sudarančių akcijų skaičius, tačiau viso akcijų paketo rinkos vertė (turėto iki kapitalo didinimo ir turimo po to) išlieka ta pati, t. y. akcininkas neįgijo jokio papildomo turto. Todėl ši operacija yra ne turto įgijimas, o prieš tai buvusio turto nominalios vertės struktūros pertvarkymas“.

Pagal nurodytą formulę vienos paprastosios vardinės akcijos rinkos vertės po 2006-04-04 akcijų emisijos iš nepaskirstytojo pelno apskaičiavimą Pareiškėjas grindė teigdamas, kad „2014-03-26 ir 2017-05-09 kaip turtą pardavė 4100 akcijų, įgytų 2005-10-25 dovanojimo būdu, tačiau su pertvarkyta nominalia struktūra. 2005-10-25 įgytų 4100 akcijų įsigijimo kaina jų pardavimo metu, skaičiuojant 1 PVA įsigijimo kainą, turi būti dalinama iš 18450 PVA, nes pardavimo metu 4100 PVA nominali struktūra buvo pertvarkyta į 18450 PVA“. Pareiškėjo apskaičiuota dovanotų 4100 vnt. PVA akcijų paketo rinkos kaina 2005-10-25 – 10782664,19 Lt.

Šiuo pagrindu Pareiškėjas apskaičiavo pagal dovanojimo sutartį (4100 vnt.) ir nemokamai iš nepaskirstytojo pelno (14350 vnt.) gautų akcijų 1 vnt. įsigijimo rinkos vertę 584,43 Lt ( $10782664,19 \text{ Lt} / (4100 + 14350) \text{ PVA}$ ) arba 169,26 Eur ir pajamų deklaracijoje deklaravo parduotų UAB "D1" akcijų įsigijimo kainą:

- 2014 m. 5982 PVA įsigijimo kaina: 3496037,79 Lt ( $5982 \text{ PVA} * 584,43 \text{ Lt}$ );
- 2017 m. 12759 PVA įsigijimo kaina: 2148354,74 Eur ( $2106121,34 (12443 \text{ PVA} * 169,26 \text{ Eur}) + 42233,40 (316 \text{ vnt. PVA} * 133,65 \text{ Eur})$ ).

Įvertinusi patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes bei minėtas GPMĮ ir su juo susijusių teisės aktų nuostatas, Inspekcija priėjo išvados, kad Pareiškėjas neturėjo pagrindo parduotų akcijų įsigijimo kainą apskaičiuoti pagal pardavimo sandoriui taikytą metodiką – EBITDA rodiklį. GPMĮ 19 straipsnyje ir Taisyklėse aiškiai reglamentuota dovanojimo būdu ar iš vieneto dėl įstatinio arba pagrindinio kapitalo didinimo nemokamai gautų akcijų įsigijimo vertės apskaičiavimas (nominali vertė arba turto vertintojo nustatyta vertė ir 0 Eur vertė). Skundžiamame sprendime pabrėžta, kad įstatymų leidėjas nenumatė dovanojimo būdu ar iš vieneto dėl įstatinio arba pagrindinio kapitalo didinimo nemokamai gautų akcijų įsigijimo vertę apskaičiuoti pagal EBITDA rodiklį. Bylos medžiagoje nustatyta, kad UAB "D1" akcijų vertinimas nebuvo atliekamas. Tai patvirtino ir Pareiškėjas pateiktose pastabose. Atsižvelgiant į tai, prieita išvados, jog apskaičiuodamas 2014-03-26 ir 2017-05-09 parduotų UAB "D1" akcijų įsigijimo kainą naudojant finansinį rodiklį EBITDA, Pareiškėjas pažeidė GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 30 punktą, 19 straipsnio 2 dalį, Taisyklių 4, 5, 9 punktų nuostatas.

Vadovaujantis GPMĮ 19 straipsnio nuostatomis, sprendime konstatuota, jog parduotų ginčo akcijų įsigijimo kainą pagrindžiantys dokumentai yra notaro patvirtinta 2005-10-25 Akcijų dovanojimo sutartis, kurioje nurodyta visų dovanojamų akcijų nominali vertė – 410000 Lt (1 akcijos

nominali vertė – 100 Lt), bei 2006-04-04 UAB "C1" visuotinio akcininkų ataskaitinio susirinkimo protokolas Nr. A2-198, kuriuo padidintas bendrovės įstatinis kapitalas papildomai išleidžiant 35000 PVA, kurių vienos nominali vertė 100 Lt, iš kurių 14350 PVA buvo nemokamai (0 Eur vertė) perduota Pareiškėjui.

Mokesčių administratorius vertino, kad Pareiškėjui buvo pagrįstai apskaičiuota parduotų UAB "D1" akcijų apmokestinamųjų pajamų 2390478 Eur suma.

Dėl Taisyklių 9 punkto ir Paveldimo turto mokesčio įstatymo taikymo ginčo atveju Inspekcija sprendime nurodo, kad ši teisės norma pagal savo prigimtį būdama blanketine teisės norma nurodo, jog tam tikro teisinio santykio dalyviai privalo laikytis tam tikros elgesio taisyklės įtvirtintos kito teisės akto teisės normose, todėl ginčo atveju pagrįstai vadovautasi Paveldimo turto mokesčio įstatymo 5 straipsniu ir Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių nuostatomis.

Pareiškėjas pateiktose pastabose siūlo Pareiškėjo parduotų UAB "D1" akcijų rinkos kainos nustatymui kaip palyginamąjį sandorį naudoti UAB "A1" akcijų pardavimo sandorį. Sprendime pažymima, kad mokesčių administratorius Pareiškėjo atliktą jo parduotų UAB "D1" akcijų rinkos kainos apskaičiavimą neturi pagrindo vertinti, kaip Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių 3.3. punkte nurodytos vertybinių popierių vertės, kurią nustato turto vertintojas. Nei Pareiškėjas, nei jo atstovas nėra turto vertintojai, todėl nėra pagrindo atsižvelgti į Pareiškėjo pastabas.

Vadovaujantis GPMĮ 36 straipsnio 2 dalies bei MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies, 98, 99 straipsnių nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiuoti 107102,55 Eur GPM delspinigiai.

Atsižvelgiant į tai, kad patikrinimo metu Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus, bei nustačius, kad Pareiškėjo veikoje nenustatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, Pareiškėjui skirta minimali 10 proc. dydžio 35962 Eur (359619,14 Eur x 10 proc.) GPM bauda.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Pareiškėjo 2020-07-12 skundas atmetinas, skundžiamas Inspekcijos 2020-06-25 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222E) FR0682-293 dalyje dėl apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų nuo 2014 ir 2017 metais iš Lenkijos įmonės *T. E. S.A* gautų pajamų už parduotas UAB "D1" akcijas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas byloje yra kilęs dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto GPM, su juo susijusių delspinigių ir baudos sumų, mokesčių administratoriui nepripažinus dalies Pareiškėjo Metinėse pajamų deklaracijose už 2014 ir 2017 metų mokestinius laikotarpius deklaruotų parduotų UAB "D1" akcijų įsigijimo kainos ir su perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumos.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas Lenkijos įmonei *T. E. S.A.* pagal 2014-03-26 Investavimo sutartį pardavė 5982 paprastųjų vardinių UAB "D1" akcijų už 799506,76 Eur (2760536,94 Lt) ir pagal 2017-05-09 Akcijų pirkimo–pardavimo sutartį pardavė 12759 paprastųjų vardinių UAB "D1" akcijų už 1756276,35 Eur, t. y. Pareiškėjas minėtai Lenkijos įmonei pardavė 18741 UAB "D1" akcijų už bendrą 2555783,11 Eur sumą.

Mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į Pareiškėjo 2020-01-22 paaiškinime nurodytą akcijų pardavimo eiliškumui taikomą FIFO metodą, nustatė, kad Pareiškėjo Lenkijos įmonei *T. E. S.A.* parduotos UAB "D1" akcijos buvo įsigytos tokiais būdais: 1) 4065 PVA (1 PVA nominali vertė – 100 Lt) gauta pagal 2005-10-25 Akcijų dovanojimo sutartį; 2) 14350 PVA gautos nemokamai dėl bendrovės įstatinio kapitalo didinimo (proporcingai Pareiškėjo turimų akcijų skaičiui); 3) 326 PVA įsigytos iš fizinių asmenų 2008, 2014 ir 2016 metais.

Pareiškėjas Metinėje pajamų deklaracijoje už 2014 metus ((duomenys neskelbtini) F priede) deklaravo 2760493,94 Lt (799506,76 Eur) finansinių priemonių pardavimo pajamų sumą bei 3496037,79 Lt finansinių priemonių įsigijimo kainos ir su perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumą. Pareiškėjas Metinėje pajamų deklaracijoje už 2017 metus ((duomenys neskelbtini) F priede) deklaravo 1756276,35 Eur finansinių priemonių pardavimo pajamų sumą bei 2148354,74 Eur

finansinių priemonių įsigijimo kainos ir su perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumą. Mokesčių administratoriaus vertinimu, Pareiškėjo pagal 2005-10-25 dovanojimo sutartį gautų 4100 PVA įsigijimo kaina yra minėtoje sutartyje nurodyta akcijų nominali vertė (410000 Lt), o iš bendrovės nepaskirstytojo pelno nemokamai gautų 14350 PVA įsigijimo kaina – 0 Lt. Tokiu būdu buvo apskaičiuota, kad 2014 metais parduotų akcijų įsigijimo kaina sudarė – 406500 Lt (pagal 2005-10-25 akcijų dovanojimo sutartį), 2017 metais parduotų akcijų įsigijimo kaina – 44178,32 Eur (iš fizinių asmenų įsigytų akcijų kaina, nurodyta pirkimo–pardavimo sutartyse).

Pareiškėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuota ginčo akcijų įsigijimo kaina, teigia, kad Inspekcija, nustatydamą pagal 2005-10-25 Akcijų dovanojimo sutartį gautų akcijų įsigijimo kainą, rėmėsi negaliojančiomis teisės aktų nuostatomis bei nepagrįstai taikė Paveldimo turto mokesčio įstatymą. Pareiškėjo teigimu, būtent mokesčių administratorius turi nustatyti 4100 PVA rinkos kainą, buvusią dovanojimo metu ir skunde, remdamasis akcijų pardavimo Lenkijos įmonei *T. E. S. A.* sutartyje nurodyta akcijų rinkos kainos apskaičiavimo formule (taikydamas UAB "D1" 2005 metų finansinius rodiklius), pateikia savo apskaičiuotą 4100 PVA rinkos vertę 2005-10-25 dienai – 10782664,19 Lt (3122875,40 Eur). Pareiškėjas kaip palyginamąjį sandorį naudoja toje pačioje ūkio šakoje veikiančios UAB "A1" 100 proc. akcijų pardavimo sandorį, įvykusį 2003–2005 metais. Pareiškėjas taip pat teigia, kad Taisyklių 9 punkto nuostatos, pagal kurias 14350 PVA, gautų nemokamai dėl bendrovės įstatinio kapitalo didinimo iš nepaskirstytojo pelno, įsigijimo kaina laikoma 0 Lt, prieštarauja GPMĮ 19 straipsniui bei MAĮ 3 straipsnio 2 daliai (mokesčiai Lietuvos Respublikoje nustatomi tik įstatymu).

Pažymėtina, kad ginčas iš esmės vyksta dėl 18415 PVA (4065 PVA pagal 2005-10-25 akcijų dovanojimo sutartį + 14350 PVA gautos nemokamai dėl bendrovės įstatinio kapitalo didinimo) įsigijimo kainos nustatymo (ginčo dėl iš fizinių asmenų įsigytų akcijų įsigijimo kainos nėra), todėl Komisija, vengdama pasikartojimų, atsižvelgdama į Pareiškėjo motyvus, taip pat į tai, kad Komisijos sprendimo nustatomoje dalyje detalios aptartos su Pareiškėjo apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės, šioje sprendimo dalyje šių aplinkybių iš naujo neapartinėja, dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakydama, atsižvelgiant į Pareiškėjo skunde išdėstytus motyvus.

Ginčo teisinius santykius reglamentuoja GPMĮ (tikrintuoju laikotarpiu galiojusi įstatymo redakcija), kurio 16 straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodyta, kad apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka atimama per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto įsigijimo kaina ir su šio turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos – šio Įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka. GPMĮ 19 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą, <...> taip pat realizavus išvestines finansines priemones, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta: 1) turto įsigijimo kaina; 2) su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn ar išvestinės finansinės priemonės realizavimu susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai.

Turto įsigijimo kainai priskiriamos išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant su šio turto įsigijimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus (GPMĮ 19 straipsnio 2 dalis). Leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį (GPMĮ 19 straipsnio 3 dalis).

GPMĮ 19 straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad Lietuvos Respublikos Vyriausybė turi teisę nustatyti turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisykles. Kadangi ginčas vyksta dėl dviem skirtingais būdais įsigytų akcijų įsigijimo kainos nustatymo, Komisija pasisakys dėl kiekvieno iš jų atskirai.

*Dėl dovanojimo būdu įsigytų akcijų vertės (įsigijimo kainos)*

Nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2005-10-25 Akcijų dovanojimo sutartį iš savo tėvų S. U. ir K. R. gavo 4100 vnt. 100 Lt nominalios vertės UAB "C1" (2006-04-05 bendrovės pavadinimas pakeistas į UAB "D1" paprastųjų nematerialių vardinių akcijų, turtinių teisių dalis – 41 proc. Dovanojimo sutartyje nurodyta tik visų dovanojamų akcijų nominali vertė – 410000 Lt.



Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-29 nutarimu Nr. 133 patvirtintų Gyventojų ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punkte nustatyta, kad turto, įgyto dovanojimo būdu, įsigijimo kaina laikoma ta turto vertė, kuria šis turtas dovanojimo momentu būtų įvertintas paveldimo ar dovanojamo turto mokesčiui apskaičiuoti (jeigu šis turtas yra minėtojo mokesčio bazė) arba kuri apdovanojimo momentu būtų laikoma apdovanojo asmens pajamomis (jeigu šis turtas yra fizinių asmenų pajamų (gyventojų pajamų) mokesčio bazė).

Taisyklių 5 punkte nustatyta, kad turto įsigijimo kaina nustatoma pagal šių Taisyklių 3 ir 4 punktų nuostatas, neatsižvelgiant į tai, ar gyventojas, gavęs dovanų turta, privalėjo mokėti paveldimo arba dovanojamo turto mokesį, arba fizinių asmenų pajamų (gyventojų pajamų) mokesį, ar buvo nuo jo atleistas.

Mokesčių administratorius, remdamasis Paveldimo turto mokesčio įstatymo 5 straipsniu ir jį detalizuojančiomis Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklėmis, patvirtintomis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-13 nutarimu Nr. 24, nurodė, kad vertybinių popierių, neįtrauktų į prekybą reguliuojamoje rinkoje, vertė gyventojų pasirinkimu yra: 1) jų nominali vertė, o kai nominalios vertės nėra, – jų buhalterinė vertė; 2) arba vertė, kurią nustato turto vertintojas. Kadangi 2005-10-25 dovanojimo sutartyje buvo nurodyta tik akcijų nominali vertė, būtent ją Inspekcija laikė šių akcijų įsigijimo kaina.

Sutiktina su Pareiškėjo argumentu, kad nagrinėjamu atveju Paveldimo turto mokesčio įstatymas (kaip ir Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklės) netaikytinas, kadangi šis įstatymas nustato gyventojų *paveldimo* turto apmokestinimo režimą. Pastebėtina, jog nors Taisyklėse yra nuoroda į paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymą, tačiau šis įstatymas negalioja nuo 2003-01-01. Kaip nurodyta aiškinamajame rašte dėl Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo projekto, šio įstatymo projekto tikslas – išvengti kolizijos tarp Paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymo ir GPMĮ. Siekiant išvengti dovanojimo būdu gautų pajamų apmokestinimo pagal du skirtingus įstatymus, t. y. pagal Paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymą, kuris reglamentavo paveldėto ir dovanojimo būdu gauto turto apmokestinimą, ir GPMĮ, kuriame numatytas visų dovanojimo būdu gautų pajamų apmokestinimas, įstatymo projekte buvo atsisakyta nuostatų, susijusių su dovanojimo būdu gauto turto apmokestinimu, t. y. pasiūlyta nustatyti, kad pagal Paveldimo turto mokesčio įstatymą būtų apmokestinamas tik paveldėtas turtas. Paveldimo turto mokesčio įstatymas įsigaliojo 2003-01-01.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, konstatuotina, kad turto, įgyto dovanojimo būdu, įsigijimo kaina nagrinėjamu atveju turi būti laikoma ta turto vertė, kuri apdovanojimo momentu būtų laikoma apdovanojo asmens pajamomis (jeigu šis turtas yra GPM bazė). Komisija pažymi, kad 2020-07-29 Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 846 buvo pakeistas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-29 nutarimas Nr. 133 „Dėl Gyventojų ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių patvirtinimo“ ir jis išdėstytas nauja redakcija. Šiuo nutarimu patvirtintose naujos redakcijos Taisyklėse buvo atsisakyta nuorodos į jau negaliojantį Paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymą ir nurodyta, kad turto, įgyto dovanojimo būdu, įsigijimo kaina laikoma ta turto vertė, kuri apdovanojimo momentu būtų laikoma apdovanojo asmens pajamomis (Taisyklių 4 punktas).

Pagal GPMĮ 15 straipsnio 1 dalį gyventojai, šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąsias pajamas, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais arba ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais turi pripažinti bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos sąnaudų sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Paminėtina, kad tikroji rinkos kaina – tai suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas (GPMĮ 2 straipsnio 20 dalis).

Taigi, šioje mokesčio ginčo byloje svarbu nustatyti Pareiškėjo pagal 2005-10-25 akcijų dovanojimo sutartį gautų UAB "D1" 4100 akcijų vertę, kuri apdovanojimo momentu buvo laikoma Pareiškėjo pajamomis, nepaisant to, kad šios pajamos pagal tuo metu galiojusias GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punkto nuostatas buvo neapmokestinamos GPM.

Kaip minėta, 2005-10-25 akcijų dovanojimo sutartyje nurodytas dovanojamas turtas – 4100 vnt. paprastųjų nematerialių vardinių 100 Lt nominalios vertės UAB "C1" (nuo 2006-04-05 – UAB "D1" akcijų. Visų dovanojamų akcijų nominali vertė – 410000 Lt.

Pareiškėjas tiek mokesčių administratoriui pateiktame 2020-01-22 paaiškinime, tiek Komisijai pateiktame skunde nurodė, kad dovanojimo būdu įsigytų akcijų rinkos vertė siekė 10782664,19 Lt (3122875,40 Eur). Pareiškėjo teigimu, parduotų akcijų įsigijimo vertė buvo nustatyta naudojant 2014-03-26 Investavimo sutartimi su Lenkijos įmone *T. E. S.A.* patvirtintą akcijų rinkos kainos skaičiavimo metodiką ir akcijų įsigijimo laikotarpio (2005 metų) UAB "D1" finansinius rodiklius. Nepriklausomas akcijų vertinimas nebuvo atliktas. Pareiškėjas taip pat nurodė, kad juridinę galią turintys dokumentai, kuriais grindžiamos 2014 ir 2017 metų Metinėse pajamų deklaracijose deklaruotos UAB "D1" akcijų įsigijimo išlaidos, yra: 2005-10-25 Akcijų dovanojimo sutartis, 2005 m. UAB "D1" finansinė atskaitomybė, UAB "D1" apmokėtų vertybinių popierių sąskaitos išrašai, 2013-11-21 ketinimų laiškas, 2014-03-26 Investavimo sutartis su *T. E. S.A.*

Pareiškėjas paaiškino, kad parduotų akcijų įsigijimo vertė buvo apskaičiuota naudojant finansinį rodiklį EBITDA (pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą bei amortizaciją) ir statistinį įvertį – daugiklį pagal formulę:  $EBITDA * 10,66 - skola / akcijų skaičius$ . Taikytas 2014-03-26 sandoriu nustatytas daugiklis 10,66 ir UAB "D1" 2005 metų finansiniai rodikliai. Naudojant pardavimo kainos apskaičiavimo metodiką apskaičiuota 1 akcijos rinkos kaina 2005 m. – 2629,92 Lt (2740956 Lt EBITDA \* 10,66 daugiklis - 2919410 Lt skola/10000 vnt. akcijų skaičius), bendra 2005-10-25 dovanotų akcijų paketo rinkos kaina – 10782664,19 Lt (4100 PVA \* 2629,92 Lt).

Pažymėtina, kad GPMĮ apibrėžta tikrosios rinkos kainos sąvoka iš esmės atitinka Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatyme (toliau – TVVPI) vartojamą rinkos vertės sąvoką – tai apskaičiuota pinigų suma, už kurią galėtų būti parduotas turtas vertinimo dieną, sudarius tiesioginį komercinį sandorį tarp norinčių turtą parduoti ir norinčių turtą pirkti asmenų po šio turto tinkamo pateikimo į rinką, jeigu abi sandorio šalys veiktų dalykiškai, be prievartos ir nesąlygojamos kitų sandorių bei interesų (TVVPI 2 straipsnio 13 dalis).

Turto vertinimo objektas yra bet koks Lietuvos Respublikos teritorijoje esantis materialus ir nematerialus turtas, verslas, taip pat teisė į turtą (arba turto dalį), jeigu ši teisė gali būti perleidžiama kitiems asmenims (TVVPI 4 straipsnis). Vertinimas gali būti atliekamas, kai keičiasi jo savininkas, t. y. turtas parduodamas, perduodamas kaip nepiniginis (turtinis) įnašas, mainomas, dovanojamas, paveldimas; turto apmokestinimo, deklaravimo tikslais ir kitais TVVPI 5 straipsnio 1 dalyje nurodytais atvejais. Turto vertinimą gali atlikti asmenys, turintys atitinkamą turto vertintojo kvalifikaciją ir tai patvirtinantį turto vertintojo kvalifikacijos pažymėjimą (TVVPI 8 ir 9 straipsniai). Vertinimas atliekamas taikant TVVPI 7 straipsnyje nurodytus vertinimo metodus.

Komisija pažymi, kad Pareiškėjo apskaičiuota pagal 2005-10-25 dovanojimo sutartį gautų 4100 vnt. UAB "D1" akcijų rinkos kaina (10782664,19 Lt / 3122875,40 Eur) nagrinėjamu atveju negali būti laikoma jų įsigijimo kaina GPMĮ 19 straipsnio prasme, kadangi Pareiškėjas (kaip ir jo atstovas) nėra turto vertintojas, o bylos baigtimi suinteresuotas asmuo, todėl negalima vadovautis jo pateiktais skaičiavimais. Papildomai pastebėtina, kad Pareiškėjas pateiktoje Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje (forma FR0462) už 2005 metus nedeklaravo iš tėvų gautos dovanos (4100 vnt. UAB "D1" akcijų), nors pagal Metinės pajamų mokesčio deklaracijos FR0462 formos ir jos priedų užpildymo, pateikimo ir tikslinimo metodinius nurodymus, patvirtintus Inspekcijos viršininko 2004-01-30 įsakymu Nr. VA-12, iš tėvų gautos dovanos galėjo būti deklaruojamos FR0462N priede „Neapmokestinamos pajamos“.

Kaip minėta, ginčo atveju svarbu nustatyti 4100 PVA (iš jų tikrintu laikotarpiu parduota 4065 PVA) įsigijimo kainą, buvusią akcijų dovanojimo momentu, t. y. 2005-10-25. Komisija, įvertinusi mokesčio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad nors mokesčių administratorius nepagrįstai rėmėsi šioje situacijoje netaikytinu Paveldimo turto mokesčio įstatymu, tačiau pagal 2005-10-25 Akcijų dovanojimo sutartį gautų 4100 vnt. UAB "D1" rinkos kaina pagrįstai laikė minėtoje dovanojimo sutartyje nurodytą akcijų nominalią vertę 410000 Lt. Būtent ši vertė buvo nurodyta dovanojimo sutartyje, todėl preziumuotina, kad sutarties šalys būtent tokia kaina įvertino dovanojamą turtą. Pagrįstų įrodymų, pavyzdžiui, nepriklausomo turto vertintojo išvados, dėl

kitokios dovanotų akcijų rinkos vertės, leidžiančių kitaip vertinti dovanojimo būdu įsigytų 4065 vnt. UAB "D1" akcijų, parduotų Lenkijos įmonei *T. E. S. A.*, įsigijimo kainą, ginčo byloje nepateikta.

*Dėl akcijų, gautų dėl bendrovės įstatinio kapitalo didinimo, įsigijimo kainos*

Byloje nustatyta, kad pagal 2006-04-04 UAB "C1" (nuo 2006-04-05 pavadinimas pakeistas į UAB "D1" visuotinio akcininkų atskaitinio susirinkimo protokolą Nr. A2-198 buvo nutarta didinti bendrovės įstatinį kapitalą nepaskirstytojo pelno sąskaita papildomai išleidžiant 35000 PVA, kurių vienos nominali vertė – 100 Lt (visa emisijos vertė – 3500000 Lt) bei visas naujai išleistas akcijas nemokamai perduoti esamiems akcininkams proporcingai jų turimų akcijų nominaliai vertei. Pareiškėjui buvo perduota 14350 PVA, kurių nominali vertė 100 Lt. Po akcijų emisijos Pareiškėjas turėjo 18450 vnt. (4100+14350) akcijų (turtinių teisių bendrovėje dalis išliko tokia pati – 41 proc.).

Mokesčių administratorius šiuo atveju vadovavosi Taisyklių 9 punktu, kuriame nurodyta, kad jeigu vieneto dalyviui dėl įstatinio arba pagrindinio kapitalo didinimo nemokamai išduodama akcijų arba padidinama anksčiau išleistų akcijų nominali vertė, pajaus vertė ar dalis, tokių akcijų įsigijimo kaina arba akcijų (pajų, dalių) įsigijimo kainos dalis, atitinkanti akcijų nominalios vertės, pajaus vertės arba dalies padidinimą, yra lygi 0 Lt.

Pareiškėjas teigia, kad aukščiau išdėstytos Taisyklių 9 punkto nuostatos prieštarauja MAĮ 3 straipsnio 2 daliai ir GPMĮ 19 straipsniui, iškreipia pastarojo straipsnio turinį, todėl negali būti taikomos.

Dėl šių Pareiškėjo argumentų Komisija pažymi, kad GPMĮ 19 straipsnyje tiesiogiai nėra reglamentuota, kaip nustatoma turto įsigijimo kaina tam tikrais atvejais, kai asmuo nepatiria tiesioginių išlaidų jį įsigyjant, pavyzdžiui, paveldėjimo, dovanojimo, nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo ir kt. atvejais, tačiau įstatymu Lietuvos Respublikos Vyriausybei yra pavesta nustatyti ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisykles (GPMĮ 19 straipsnio 6 dalis). Nagrinėjamu atveju GPMĮ 19 straipsnio 1 dalies taikymui ir aiškinimui, nustatant turto įsigijimo kainą, būtent dėl įstatinio arba pagrindinio kapitalo didinimo nemokamai išduotų akcijų įsigijimo kainą, yra reikšmingos Taisyklės, kuriose nurodyta, kad tokių akcijų įsigijimo kaina yra lygi 0 Lt. Kitaip tariant, GPMĮ 19 straipsnio 6 dalis yra blanketinė teisės norma, kurios įgyvendinimas detalizuotas Taisyklėse. Todėl gyventojai, siekdami teisingai apskaičiuoti mokėtiną GPM tokiais atvejais, kai yra parduodamos dėl įstatinio kapitalo didinimo nemokamai išduotos akcijos, privalo vadovautis Taisyklėse nurodytu teisiniu reglamentavimu.

Pažymėtina, kad reguliuojant mokesčių santykius svarbu atskirti, kokie santykiai pagal Lietuvos Respublikos Konstituciją turi būti reguliuojami tik įstatymais, o kokie gali būti reguliuojami ir poįstatyminiais aktais. Konstitucinis Teismas 2000 m. kovo 15 d. nutarime yra konstatavęs, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimtyms bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu. Tai reiškia, kad Konstitucijoje nereikalaujama mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatyti tik įstatymu: pagal Konstituciją mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarka, taip pat ir konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarka, gali būti nustatoma ne tik įstatymais, bet ir poįstatyminiais teisės aktais. Pažymėtina ir tai, kad poįstatyminiuose teisės aktuose, nustatančiuose mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarką, taigi ir mokesčių apskaičiavimo tvarką, negali būti teisės normų, nustatančių kitokią teisinį reguliavimą, negu nustato įstatymas, ir konkuruojančių su įstatymo normomis (Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“)

Nagrinėjamu atveju, svarbu paminėti, jog Taisyklių 9 punkte įtvirtintas teisinis reglamentavimas dėl nemokamai išduotų akcijų įsigijimo kainos, t. y. jog vieneto dalyviui dėl įstatinio kapitalo didinimo nemokamai išduodamų akcijų įsigijimo kaina yra lygi 0 Lt, atitinka GPMĮ 19 straipsnio 2 dalies nuostatas, kuriose nustatyta, jog turto įsigijimo kainai priskiriamos išlaidos, patirtos įsigyjant turtą [...]. Šiuo atveju Pareiškėjas dėl įstatinio kapitalo didinimo 14350 PVA gavo nemokamai.

Pareiškėjo skunde pateikti skaičiavimai, kuriuose lyginamas apmokestinimo rezultatas dviem atvejais: 1) kai akcijos buvo įsigytos pagal pirkimo–pardavimo sutartį ir 2) nemokamai išduodamos akcijos dėl įstatinio kapitalo didinimo, yra teisiškai nereikšmingi, kadangi pirmu atveju

yra faktiškai patiriamos išlaidos turtui įsigyti, antru atveju nepatiriama jokių turto įsigijimo išlaidų, logiška, kad skiriasi ir gaunamas pelnas iš vienu ar kitu būdu įsigytų akcijų pardavimo.

Apibendrinusi tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad nors mokesčių administratorius nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju nepagrįstai vadovavosi Paveldimo turto mokesčio įstatymu, tačiau tinkamai ištyrė ir įvertino byloje nustatytą aplinkybių bei surinktų įrodymų visumą bei teisingai apskaičiavo GPM bazę. Todėl priimtas Inspekcijos 2020-06-25 sprendimas Nr. (21.222E)-FR0682-293 dalyje dėl apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų nuo Pareiškėjo 2014 ir 2017 metais iš Lenkijos įmonės *T. E. S.A.* gautų pajamų už parduotas UAB "D1" akcijas yra teisėtas ir pagrįstas, naikinti jį Pareiškėjo skunde išdėstytais motyvais nėra pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-06-25 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222E) FR0682-293 dalyje dėl apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų nuo Pareiškėjo 2014 ir 2017 metais iš Lenkijos įmonės *T. E. S.A.* gautų pajamų už parduotas UAB "D1" akcijas.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprenddami 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė