



(S)

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL N. J. 2017-03-20 SKUNDO**

2017 m. gegužės 26 d. Nr. S-114 (7-68/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršėlienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosylienės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojui

N. J.

mokesčių administratoriaus atstovui
nedalyvaujant

2017 m. balandžio 25 d. išnagrinėjusi N. J. (toliau – Pareiškėjas) 2017-03-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-02-23 sprendimo Nr. 68-24, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu 2017-02-23 sprendimu Nr. 68-24 panaikino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2016-11-25 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1)FR0682-667 ir pavedė Šiaulių AVMI priimti naują sprendimą.

Šiaulių AVMI minėtu sprendimu iš dalies patvirtino 2016-08-12 patikrinimo aktą Nr. FR0680-529 bei nurodė Pareiškėjui sumokėti 5551,73 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 3874,71 Eur GPM delspinigius, 555 Eur GPM baudą (10 proc. mokesčio dydžio), 2194,16 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 1542,19 Eur PSD įmokų delspinigius ir 219 Eur PSD įmokų baudą (10 proc. įmokų dydžio).

Šiaulių AVMI, atlikusi pakartotinį Pareiškėjo GPM ir PSD įmokų mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2010-12-31, nustatė, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės D. D. išlaidos 2009–2010 metais viršijo jų gautas pajamas 253630 Lt (2009 m. – 223565 Lt, 2010 m. – 30065 Lt), t. y. sutuoktiniai minėtu laikotarpiu gavo kitų nedeklaruotų ir įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų.

Pareiškėjas pirminio mokestinio patikrinimo metu trūkstamų pajamų šaltiniui pateisinti pateikė dvejų akcijų pirkimo–pardavimo sutarčių kopijas: 2009-07-08 sutarties Nr. 1 ir 2009-08-19 sutarties Nr. 2 kopijas, kuriose nurodyta, kad Pareiškėjas pardavė 282000 vnt. UAB "C1" akcijų už 254928 Lt E. E., gyvenančiam X apskrityje. Šiaulių AVMI, įvertinusi patikrinimo metu nustatytas sandorių aplinkybes bei vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 10 ir 69 straipsnių nuostatomis, konstatavo, kad UAB "C1" akcijų perleidimas E. E. faktiškai neįvyko, o Pareiškėjas, surašydamas akcijų pirkimo–pardavimo sutartis, siekė mokestinės naudos, t. y. gautas nenustatytos kilmės pajamas, apmokestinamas GPM, siekė atvaizduoti kaip gautas neapmokestinamas akcijų pardavimo pajamas. Patikrinimo metu šios pajamos priskirtos kitoms B klasės pajamoms, kurios, vadovaujantis 2000-07-18 Civilinio kodekso Nr. VIII-1864 (toliau – CK) nuostatomis, padalintos lygiomis dalimis abiem sutuoktiniams ir pagal 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 6 straipsnio ir 25 straipsnio bei 1996-05-21 Sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 (toliau – SDĮ) 17 str. 8 dalies nuostatas apmokestintos 15 proc. GPM tarifu ir 6 proc. PSD įmokų tarifu.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas nei skunde, nei rašytiniuose paaiškinimuose nepateikė argumentų dėl aritmetinio GPM, delspinigių ir baudų apskaičiavimo, tačiau teigia, kad nesutinka su UAB "C1" akcijų pirkimo–pardavimo sutarčių vertinimu MAĮ 69 straipsnio ribose. Taip pat teigia, kad turi būti taikoma MAĮ 68 str. 1 dalyje nustatyta mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatis.

Dėl MAĮ 68 str. taikymo. Pirminis Pareiškėjo patikrinimas atliktas pagal 2014-12-16 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-543, tikrintas laikotarpis – nuo 2009-01-01 iki 2010-12-31. Šiaulių AVMI 2016-04-11 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1)FR0682-221 pavedė pakartotinai patikrinti Pareiškėją. Pakartotinio patikrinimo pavedimas Nr. FR0773-1602 išrašytas 2016-05-27, tikrintas laikotarpis – nuo 2009-01-01 iki 2010-12-31. Vadinas, Šiaulių AVMI, atlikusi pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą, nepažeidė MAĮ 68 straipsnio.

Dėl MAĮ 69 str. taikymo. Inspekcija sprendime išsamiai nurodo MAĮ 69 straipsnio nuostatų taikymo pagrindus, taip pat LVAT praktiką tokio pobūdžio bylose ir akcentuoja, jog taikant minėtą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintos mokestinės naudos). Šių aplinkybių nustatymas yra neatsiejamai susijęs ir su įrodinėjimo taisyklių taikymu. Taip pat, remdamasi LVAT praktika dėl įrodymų vertinimo analogiškos kategorijos bylose (kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas), Inspekcija konstatavo, jog vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia.

Skundžiamame sprendime padaryta išvada, kad UAB "C1" akcijų pardavimas E. E. pagal 2009-07-08 ir 2009-08-19 akcijų pirkimo–pardavimo sutartis faktiškai neįvyko, o sutartyse nurodytos pinigų sumos Pareiškėjui nebuvo perduotos.

Pagal 2009-07-08 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 1 Pareiškėjas pardavė E. E. 197400 vnt. UAB "C1" akcijų už 197400 Lt, t. y. po 1 Lt už 1 akciją. Pagal sutarties sąlygas už akcijas turėjo būti sumokėta iki 2009-07-08 arba dalimis iki 2009-07-20. Pagal 2009-08-19 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 2 Pareiškėjas pardavė E. E. 84600 vnt. UAB "C1" akcijų už 57528 Lt, t. y. po 0,68 Lt už 1 akciją. Šalys susitarė, kad už akcijas bus sumokėta iki 2009-09-02. Teiktuose paaiškinimuose Pareiškėjas nurodė, kad sutartys buvo pasirašytos Šiauliuose, pinigus už parduotas akcijas gavo grynaisiais pinigais, taip kaip buvo numatyta sutartyse. Kuriomis dienomis, kokia valiuta ir kokiomis kupiūromis buvo sumokėti pinigai, Pareiškėjas neprisiminė.

Duomenys apie UAB "C1" acininkų pasikeitimą po 2009-07-08 akcijų pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo VĮ Registrų centrui buvo pateikti 2009-07-27. Tačiau apie acininkų pasikeitimą po 2009-08-19 įvykusio akcijų pardavimo VĮ Registrų centrui

nepranešta. Kauno apylinkės teismo pateiktoje 2011-04-11 specialisto išvadoje Nr. 5-4/36 dėl UAB "C1" ūkinės finansinės veiklos tyrimo nurodyta, kad bendrovės akcininkų registracijos žurnale įrašų taip pat nėra.

Pagal Šiaulių AVMI turimą informaciją E. E. paskutinį kartą buvo kirtęs Lietuvos Respublikos sieną 2003-12-22: atvyko į Lietuvą ir tą pačią dieną išvyko iš Lietuvos. Jokių deklaracijų apie pinigų įsivežimą į Lietuvą nebuvo pateikta. Nėra duomenų apie tai, kad E. E. būtų atvykęs į Lietuvą po 2003-12-22. Pirminio mokesčio patikrinimo metu parašytas paklausimas Rusijos Federacijos Valstybinei mokesčių inspekcijai dėl UAB "C1" akcijų pardavimo sandorių aplinkybių nustatymo. Iš Rusijos Federacijos valstybinės mokesčių inspekcijos gautame atsakyme nurodyta, kad E. E. kviečiamas pokalbiui į Mokesčių inspekciją neatvyko, nuvykus deklaruotos gyvenamosios vietos adresu (X), E. E. nerastas. E. E. nėra įregistravęs individualios veiklos, todėl mokesčių apskaitos institucijose duomenų apie minėto asmens sąskaitas ir pajamų šaltinius nėra. Pagal Rusijos Federacijos Mokesčių kodekso 23 straipsnio nuostatas fizinių asmenų pajamos turi būti deklaruojamos, tačiau E. E. fizinių asmenų pajamų deklaracijų nėra pateikęs.

Byloje taip pat nustatyta, kad Šiaulių apygardos teisme 2010-11-15 nutartimi UAB "C1" iškelta bankroto byla pagal kreditorių pareiškimus. Šiaulių apygardos teismo 2012-03-01 nutartimi civilinėje byloje Nr. 2–269/2012 UAB "C1" bankrotas pripažintas tyčiniu. Civilinėje byloje nustatyta, kad Pareiškėjas, būdamas vieninteliu UAB "C1" akcininku ir vadovu bei UAB "D1" faktiniu vadovu, po UAB "D1" įsteigimo blogino UAB "C1" turtinę padėtį: visa iki tol UAB "C1" vykdyta veikla, įskaitant ir dalį darbuotojų, buvo perkelta į naujai įsteigtą UAB "D1" UAB "C1" ūkinė komercinė veikla buvo sustabdyta, turtas išparduotas už nepagrįstai žemą kainą, gautos lėšos už parduotą turtą išmokėtos Pareiškėjui, o ne kitiems kreditoriams, tokiu būdu didinant įmonės skolas, tokiais savo veiksmais UAB "C1" vadovas kryptingai, tyčia siekė UAB "C1" priversti prie bankroto, sudarytais sandoriais bei kita įmonės akcininkų ir valdymo organų veikla buvo nuosekliai ir kryptingai siekiama įmonės nemokumo. Lietuvos apeliacinis teismas, išnagrinėjęs Pareiškėjo skundą dėl minėtos nutarties, 2012-10-25 nutartimi Šiaulių apygardos teismo 2012-03-01 nutartį paliko nepakeistą.

Pareiškėjas paaiškinimuose teigė, kad su E. E. jį supažindino O. E., tačiau Šiaulių AVMI nepavyko identifikuoti minėto asmens. Pastebėtina, kad nė vieno iš Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnybos (toliau – FNTT) apklaustų darbuotojų parodymuose nėra duomenų, kad asmenys, lankęsi UAB "C1" buvo identifikuoti, taip pat nėra patvirtinimo, kad UAB "C1" lankėsi būtent E. E. bei jo įgaliotas atstovas O. E., taip pat apklaustieji nematė tariamo O. E. įgaliojimo atstovauti E. E..

Inspekcijos teigimu, sandorio realumu verčia abejoti ir kitos nustatytos aplinkybės. UAB "C1" veikla po akcijų pardavimo E. E. faktiškai buvo sustabdyta, apklaustieji teigė, kad įmonėje nuo 2009 m. rugpjūčio mėn. nebuvo vykdoma jokia veikla, naujasis UAB "C1" akcininkas E. E. nedalyvavo bendrovės veikloje (byloje nėra jo pasirašytų dokumentų, susijusių su įmonės veikla), nepriiminėjo su jos veikla susijusių sprendimų. Akcijos nebuvo perleistos kitiems asmenims. FNTT specialisto išvadoje nurodyta, kad pagal UAB "C1" balansus 2009-06-30 balansinė turto vertė sudarė 3844174,28 Lt, per vienerius metus mokėtinos sumos ir trumpalaikiai išsipareigojimai – 2257940,91 Lt, santykis tarp skolų sumos ir turto vertės 58,7 proc., t. y., vadovaujantis Įmonių bankroto įstatymo nuostatomis, UAB "C1" 2009-06-30 buvo nemoki. Bendrovės akcijų įsigijimas už jų nominalią vertę (tik 30 proc. akcijų buvo parduota už mažesnę negu nominali akcijų vertė) nėra pagrįstas jokia ekonomine ar verslo logika, turint omenyje įmonės finansinę padėtį bei tai, kad darbuotojams iš anksto buvo pasakyta, jog po akcijų pardavimo įmonė veiklos nevykdys.

Pareiškėjas 2010-05-04 pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje už 2009 metus deklaravo 254928 Lt pajamas už parduotus vertybinius popierius ir tokią pačią (254928 Lt) jų įsigijimo išlaidų sumą. Mokėtina GPM suma už parduotas akcijas nesusidarė.

Pareiškėjas nepateikė įrodymų, pagrindžiančių jo argumentus dėl grynaisiais pinigais gautų pajamų už parduotas akcijas iš E. E. realumo, o tik ginčija Šiaulių AVMI nustatytą aplinkybių vertinimą. Todėl, kaip nurodo Inspekcija, ji sutinka su Šiaulių AVMI išdėstytais argumentais dėl minėtų akcijų pirkimo–pardavimo sutarčių, kaip Pareiškėjo pajamų gavimo šaltinio, vertinimo, t. y. konstatuoja, jog vietos mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ įtvirtintą mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybės teikimo šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai principą (MAĮ 10 str., 69 str. 1 d.), surinko pakankamai duomenų išvadoms, jog minėtos akcijų pirkimo–pardavimo sutartys buvo sudarytos siekiant pateisinti pajamų šaltinius ir tokiu būdu išvengti GPM ir PSD įmokų mokėjimo, todėl nepagrindžia jose nurodytos pinigų sumos gavimo fakto.

Atitinkamai, šios aplinkybės konstatavimas yra sąlyga, suteikianti teisę mokesčių administratoriui, remiantis MAĮ 69 str. 1 dalimi, neatsižvelgti į akcijų pirkimo–pardavimo sutartyse nurodytas mokestines teises pasekmes ir atkurti tikrąsias mokestines aplinkybes.

Dėl papildomai apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų sumų pagrįstumo. Šiaulių AVMI atkūrė tikrąsias UAB "C1" akcijų pirkimo–pardavimo sutarčių sudarymo aplinkybes, tačiau apmokestino faktiškai negautas pinigines sumas. Pakartotinio patikrinimo akte (10 psl., 5 pastraipa) nurodyta, jog buvo apmokestinti ne nustatyti pinigų likučių trūkumai, o apsimestiniai 2009 metų akcijų pardavimo sandoriai, kuriais buvo bandyta įteisinti kitas turėtas neapmokestintas 254928 Lt pajamas.

Pajamomis pagal GPMĮ 2 str. 14 punkto nuostatas laikomos pozityviosios pajamos, taip pat per mokestinį laikotarpį gautas atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą, ar lėšas ir (arba) kita gauta nauda pinigais ir (arba) natūra. Pajamų mokesčio subjektas yra pajamas gavęs gyventojas (GPMĮ 3 str.), objektas – yra gyventojų pajamos (GPMĮ 5 str. 1 d.), kurios pripažįstamos jų gavimo momentu, kai pajamos bet kokia forma faktiškai yra gaunamos arba kai bet kokia forma jos yra išmokamos (8 str.). Taigi prievolė apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti mokestį yra siejama su GPM objekto atsiradimu – faktišku pajamų išmokėjimo arba gavimo momentu.

Ginčo atveju vietos mokesčių administratorius ne tik apmokestino realiai neišmokėtas pajamų sumas, tačiau pripažintina ir prieštaringa vietos mokesčių administratoriaus pozicija dėl Pareiškėjo veiksmų (sandorių), kuriais buvo siekiama mokestinės naudos ir atitinkamai dėl tikrojo Pareiškėjo veiksmų turinio atkūrimo. Šiaulių AVMI, nors ir pagrįstai, tačiau iš esmės netinkamai pritaikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas.

Remdamasi MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, Šiaulių AVMI į formalius (dirbtinius) akcijų pirkimo–pardavimo sandorius neatsižvelgė, bet atkūrė tikrąsias aplinkybes, t. y. nustatė, kad minėti sandoriai sudaryti fiktyviai, t. y. Pareiškėjas jokių akcijų nepardavė. Tačiau, atkurdamą tikrąsias aplinkybes pagal MAĮ 69 straipsnį, Šiaulių AVMI negali atsižvelgti į tuos pačius sandorius, kuriuos pripažino apsimestiniais, t. y. pasakyti, kad akcijų pirkimo–pardavimo sandoriai yra dirbtiniai, sudaryti formaliai, siekiant mokestinės naudos (Pareiškėjas siekė pateisinti pajamų šaltinius ir išvengti GPM bei PSD įmokų mokėjimo), ir kad į juos reikia neatsižvelgti, bet tuo pačiu šių sandorių pagrindu nustatyti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamas, jų išmokėjimo / gavimo momentą, dydį ir pan. Ginčo byloje mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjas jokių pajamų už UAB "C1" akcijas negavo. Todėl sudarytos akcijų pirkimo–pardavimo sutartys negali būti pripažįstamos pajamų išmokėjimo / gavimo momentu. Remiantis GPMĮ 8 str. 2 dalies 1 ir 2 punktais, šis momentas siejamas su faktišku pajamų išmokėjimo arba gavimo momentu. Netinkamai pritaikius minėtas GPMĮ nuostatas, darytina išvada, jog netinkamai buvo taikytos ir MAĮ 69 straipsnio nuostatos, t. y. netinkamai nustačius gautas GPM apmokestinamąsias pajamas, neteisingai buvo apskaičiuotos ir mokėtinos GPM bei PSD įmokų sumos (už 2009 m.). Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, konstatavus, jog UAB "C1" akcijos nebuvo parduotos pagal aukščiau minėtas 2009 metų akcijų pirkimo–pardavimo sutartis, tai atkūrus iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis įstatymas sieja apmokestinimą, reikėtų konstatuoti, kad

pagal formaliai sudarytus akcijų pirkimo–pardavimo sandorius gautos pajamos negali būti pripažįstamos kaip pagrindžiančios Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2009–2010 metais patirtas išlaidas.

Kaip buvo nustatyta tiek pirminio, tiek pakartotinio patikrinimo metu, sutuoktinių išlaidos 2009–2010 metais viršijo jų gautas pajamas 253630 Lt (2009 m. – 223565 Lt, 2010 m. – 30065 Lt), t. y. sutuoktiniai minėtu laikotarpiu gavo kitų nedeklaruotų ir įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjas nepagrindė minėtų pajamų šaltinių juridinę galią turinčiais dokumentais, nagrinėjamu turėtų būti sprendžiamas klausimas dėl Pareiškėjo iš nenustatytų šaltinių gautų pajamų apmokestinimo taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Tokiu būdu pajamų mokesčiu būtų apmokestinamos faktiškai gautos, o ne menamos pajamos. Tokia Šiaulių AVMI pozicija būtų logiška, nuosekli ir neprieštaringa.

Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, taip pat į tai, jog būtent mokesčių administratoriaus pareiga yra pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas (MAĮ 67 str. 1 d.), skundžiamame sprendime konstatavo, jog Šiaulių AVMI 2016-11-25 sprendimo Nr. (44.1)FR0682-667 nurodymai Pareiškėjui sumokėti papildomai apskaičiuotas GPM ir PSD įmokas bei su šiais mokesčiais susijusias sumas už 2009 metus negali būti tvirtinami, todėl yra naikintini ir Šiaulių AVMI pavedama priimti naują sprendimą.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutiko ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašė skundžiamą sprendimą panaikinti.

Paaiškino, kad Šiaulių AVMI, nustačiusi, jog 2009 m. ir 2010 m. Pareiškėjo išlaidos viršijo jo gautas pajamas, apskaičiavo mokėtinus mokesčius (GPM ir PSD įmokas) bei su jais susijusias sumas. Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcija nepagrįstai skundžiamu sprendimu panaikino Šiaulių AVMI sprendimą ir pavedė priimti naują sprendimą.

Pareiškėjo teigimu, Inspekcija neteisingai taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas, kurios kalba apie realiai sudaroma sandorį, kurį mokesčių administratorius turi identifikuoti, nustatyti jo turinį ir kita. Skundžiamame sprendime iš viso neigiami sandoriai (akcijų pirkimo–pardavimo sutartys), o ne identifikuojamas tikrasis sandorių turinys, nepagrindžiamos minėtos teisės normos taikymo sąlygos. Pareiškėjas pažymi, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokesstinę naudą. Tiek vietos, tiek centrinis mokesčių administratorius sprendimuose šios teisės normos taikymo sąlygų neįrodinėjo bei nepagrindė. O tai, Pareiškėjo teigimu, jų sprendimus daro nepagrįstus bei neteisėtus.

Inspekcija nurodo, kad ginčo atveju įrodinėjimo dalyku yra nustatymas aplinkybės – ar Pareiškėjas pagal ginčo akcijų pirkimo–pardavimo sutartis nurodytas pinigų sumas (254928 Lt) gavo ar ne. Ir tuo pačiu teigia, kad sutinka su Šiaulių AVMI pozicija, jog UAB "C1" akcijų pardavimas E. E. pagal 2009-07-08 ir 2009-08-19 akcijų pirkimo–pardavimo sutartis faktiškai neįvyko, o sutartyse nurodytos pinigų sumos Pareiškėjui nebuvo perduotos. Taigi iš esmės centrinis mokesčių administratorius teigia, kad 2009-07-08 ir 2009-08-19 akcijų pirkimo–pardavimo sutartys buvo tariami sandoriai (pagal CK 1.86 str. 1 dalį tik dėl akių (neketinant sukurti teisinių pasekmių) sudarytas sandoris negalioja). Pareiškėjas, remdamasis Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) praktika, nurodo, kad įvykęs sandoris negali būti laikomas tariamuoju – turinčiu paslėptų (neviešų) šalių suderintų sąlygų–išlygų, kad neturi jokių realių padarinių (CK 1.86. 6.193 str.; CK komentaras. Pirmoji knyga. p. 19. LAT 2006-01-18 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-47/2006). Esminis tariamo sandorio požymis yra tai, kad jis realiai nėra vykdomas, įvykdytas sandoris negali būti laikomas tariamuoju (LAT 2014-05-04 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-250/2014 ir joje nurodyta praktika).

Pareiškėjas pažymi, kad Inspekcija pripažįsta, jog duomenys apie UAB "C1" akcininkų pasikeitimus po 2009-07-08 akcijų pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo VĮ Registrų

centrui buvo pateikti 2009-07-27. O viešuose registruose išviešinti bei įregistruoti juridiniai faktai laikomi teisingais ir išsamiais. Centrinis mokesčių administratorius taip pat pripažįsta, kad Pareiškėjas 2010-05-04 pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje už 2009 metų mokesčių laikotarpį deklaravo 254928 Lt pajamas už vertybinius popierius. Preziumuojama, jog mokesčio deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi (MAĮ 73 str. 1 d.) ir mokesčių administratorius šios prezumpcijos nepaneigė, neįrodė, kad minėtoje deklaracijoje pateikti duomenys nėra tikri. Be to, kaip nurodo Pareiškėjas, pateikta 2009 metų deklaracija (joje nurodyti duomenys) įgijo teisinį stabilumą ir Šiaulių AVMI, 2016 metais atlikdama patikrinimą, šių duomenų kvestionuoti negalėjo.

Pareiškėjas taip pat nurodo, kad pagal Viešojo administravimo įstatymo 3 str. 1 dalies 2 punkte įtvirtintą objektyvumo principą viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės ginčui teisingai išspręsti, ir kritiškai, nešališkai vertinant visus reikšmingus bylai įrodymus. Pareiškėjo teigimu, jis pateikė visus nuo jo priklausančius tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius, kad UAB "C1" akcijų pirkimas–pardavimas buvo realus, pirkėjas buvo E. E. ir už akcijas jis sumokėjo Pareiškėjo mokesčių deklaracijoje deklaruotas pajamas. UAB "C1" akcijų pardavimą ir pajamų už parduotas UAB "C1" akcijas gavimą įrodo objektyvūs rašytiniai įrodymai – akcijų pardavimo–pirkimo sutartys. UAB "C1" akcijų pirkėjas E. E. už akcijas visiškai su Pareiškėju atsiskaitė, iš viso sumokėjo 254928 Lt (197400 Lt + 57528 Lt). Pareiškėjas pažymi, kad įstatymas atsiskaitymo grynaisiais pinigais nedraudė.

Inspekcija padarytoms išvadoms dėl akcijų pirkimo–pardavimo sutarčių fiktyvumo bei negautų už jas pajamų pagrįsti nurodo Šiaulių apygardos teismo 2010-11-15 nutartį, kuria UAB "C1" iškelta bankroto byla, taip pat 2012-03-01 nutartį, kuria UAB "C1" bankrotas pripažintas tyčiniu. Pareiškėjas akcentuoja, kad akcijų pirkimo–pardavimo sutartys buvo sudarytos 2009-07-08 (prieš daugiau nei metus iki 2010-11-15) ir 2009-08-19 (taip pat prieš daugiau nei metus iki 2010-11-15).

Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius nepateikė nė vieno įrodymo, kodėl 2009 m. vasarą parduodant UAB "C1" akcijas, nebuvo galima gauti kainos, kurią už jas gavo Pareiškėjas. UAB "C1" 2009 metais buvo vežėjų klubo „Linava“ TIR sistemos narys, vien vienkartinis kandidato į narius kandidatavimo mokeskis – 20000 Eur, be to, buvo įmokėta 8000 JAV doleriai kaip garantas į TIR sistemą. Už TIR sistemos „Linava“ narystės perleidimą rinkoje tuo metu buvo mokama apie 150000 Lt, o UAB "C1" buvo TIR sistemos narė. Bendrovės 2009-06-30 turto vertė buvo 3844174,28 Lt ir tai pažymėta 2011-04-11 specialisto išvadoje Nr. 5-4/36. Minėtai datai bendrovėje automobilių, vilkikų bei tentinių puspriekabių iš viso buvo už 5225190,07 Lt, vien programinės įrangos buvo už 20386,33 Lt, 2009-08-20 bendrovėje iš viso transporto priemonių (*automobilių, vilkikų bei tentinių puspriekabių*) iš viso buvo už 5225190, 07 Lt, pagal Sodros duomenų bazę 2009-09-09 buvo 20 darbuotojų, Bendrovė akcijų pardavimo metu turėjo generalinę licenciją verstis tarptautinių krovinių pervežimu, o transporto priemonės turėjo Bendrijos leidimo kopijas.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratoriaus gauta informacija iš Rusijos Federacijos valstybinės mokesčių inspekcijos dėl E. E. yra susijusi išimtinai su E. E. elgesiu šiuo metu, jo pareigų vykdymu Rusijos Federacijos Respublikoje. Centrinio ir vietos mokesčių administratoriaus priekaištai E. E. elgesiui nepagrindžia išvadų, kad E. E. akcijų pirkimo sandorių su Pareiškėju nevykdė. Pareiškėjas pažymi, kad E. E. buvo Lietuvoje akcijų pardavimo ir pirkimo sandorių metu, pasirašė ginčo sutartis, kurios buvo išverstos ir į jo gimtąją rusų kalbą. Šias aplinkybes patvirtina ir H. M., R. L. bei kitų asmenų parodymai (cituojami). Šių asmenų liudijimuose aiškiai įvardintas UAB "C1" akcijų įgijėjas, jo vardas, pavardė, taip pat įvardintas jo atstovas. Jeigu mokesčių administratoriui kilo papildomų klausimų pirmiau minėtiems asmenims dėl jų nurodytų aplinkybių (pavyzdžiui, kaip jie identifikavo, kad tai E. E. ir pan.), niekas netrukdytų šių asmenų papildomai paprašyti atsakyti į konkrečius klausimus.

Apibendrinamas Pareiškėjas nurodo, kad Pareiškėjo pateikti įrodymai yra tikri, leistini ir jie įrodo įvykusių akcijų pirkimo–pardavimo sandorių realumą. Šiaulių AVMI nurodo, kad ieškojo informacijos apie „C1“ akcijų pardavimą, bet jos nerado, tačiau neprideda jokie įrodymo, kaip ji tokios aplinkybės ieškojo, ką konkrečiai įvedė ir panašiai. Pareiškėjo teigimu, jis iš tikrųjų skelbė apie akcijų pardavimą, tačiau nebuvo nurodęs pačios bendrovės pavadinimo, galėjo būti nurodyta, kad parduoda transporto įmonę, transporto verslą, tarptautinio pervežimo verslą ar kažkas panašiai. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius neįvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje nustatytos pareigos pagrįsti apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas.

Taip pat Pareiškėjas nurodo, kad pavedimas tikrinti išrašytas 2016 m, o ne 2014 m., kaip tvirtinama ginčijamuose sprendimuose. Tai reiškia, kad pažeista MAĮ 68 str. 1 dalyje įtvirtinta mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatis.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos 2017-02-23 sprendimas Nr. 68-24 tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti 5551,73 Eur GPM ir 2194,16 Eur PSD įmokas bei su šiais mokesčiais susijusias sumas, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjo kartu su sutuoktine D. D. (toliau – ir Pareiškėjo šeima; sutuoktiniai) išlaidos tikrintuoju 2009–2010 m. laikotarpiu viršijo pajamas 253630 Lt (*atitinkamai 223565 Lt (2009 m.) ir 30065 Lt (2010 m.)*), t. y. jog Pareiškėjo šeima gavo kitų pajamų (*kiekvienas iš sutuoktinių po 126815 Lt (253630 / 2)*), kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą mokėtinų mokesčių. Trūkstatų pajamų šaltiniui pateisinti Pareiškėjo pateiktų dviejų akcijų pirkimo–pardavimo sutarčių (*2009-07-08 sutartis Nr. 1 ir 2009-08-19 sutartis Nr. 2*), kuriose nurodyta, kad Pareiškėjas pardavė 282000 vnt. UAB "C1" akcijų už 254928 Lt E. E., mokesčių administratorius nepripažino kaip pagrindžiančias Pareiškėjo gautas pajamas. Pareiškėjo patikrinimo metu įvertinęs surinktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes dėl minėtų sandorių sudarymo, vietos mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatomis, konstatavo, kad UAB "C1" akcijų perleidimas E. E. faktiškai neįvyko, o Pareiškėjas, surašydamas akcijų pirkimo–pardavimo sutartis, siekė mokestinės naudos, t. y. gautas nenustatytos kilmės pajamas, apmokestinamas GPM, siekė atvaizduoti kaip gautas neapmokestinamas akcijų pardavimo pajamas. Šiaulių AVMI, vadovaudamasi minėtomis MAĮ nuostatomis, į formalius (dirbtinius) akcijų pirkimo–pardavimo sandorius neatsižvelgė, t. y. konstatavo, kad Pareiškėjas UAB "C1" akcijų perleidimo sandoriais siekė įteisinti turėtas, iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių gautas 254928 Lt neapmokestintas pajamas. Šiaulių AVMI minėtų sandorių (*2009-07-08 sutartis Nr. 1 ir 2009-08-19 sutartis Nr. 2*) pagrindu nustatė Pareiškėjo ir jo sutuoktinės iš nenustatytų šaltinių gautų pajamų dydį ir jų išmokėjimo / gavimo momentą bei pagal atitinkamas GPMĮ ir SDĮ nuostatas Pareiškėjui už 2009 metus apskaičiavo GPM ir PSD įmokas bei su jais susijusias sumas, t. y., kaip nurodyta Šiaulių AVMI sprendime, vietos mokesčių administratorius apmokestino ne nustatytus sutuoktinių pinigų likučių trūkumus (*atitinkamai 223565 Lt (2009 m.) ir 30065 Lt (2010 m.)*), o apsimestinius 2009 metų akcijų pardavimo sandorius, kuriais buvo bandyta įteisinti kitas turėtas neapmokestintas 254928 Lt pajamas.

Centrinis mokesčių administratorius skundžiamame sprendime, išanalizavęs visas su minėtais sandoriais susijusias aplinkybes, konstatavo, kad remdamasi MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, Šiaulių AVMI pagrįstai į formalius (dirbtinius) akcijų pirkimo–pardavimo sandorius neatsižvelgė ir atkūrė tikrąsias aplinkybes, t. y. nustatė, kad minėti sandoriai sudaryti fiktyviai. Tačiau, kaip nurodė Inspekcija, Šiaulių AVMI, atkurdama tikrąsias aplinkybes pagal MAĮ 69 straipsnį, negalėjo pasakyti, kad į formaliai sudarytus sandorius reikia neatsižvelgti, bet tuo pačiu šių sandorių pagrindu nustatyti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamas, jų išmokėjimo / gavimo momentą, dydį ir pan. Kaip nurodė Inspekcija, nustatyta, jog Pareiškėjas jokių pajamų už UAB "C1" akcijas negavo, todėl sudarytos akcijų pirkimo–

pardavimo sutartys pagal GPMĮ 8 str. 2 dalies 1 ir 2 punktų nuostatas negali būti pripažįstamos pajamų išmokėjimo / gavimo momentu, t. y. netinkamai nustačius gautas GPM apmokestinamąsias pajamas, neteisingai buvo apskaičiuotos ir mokėtinos GPM bei PSD įmokų sumos (už 2009 m.). Kadangi, kaip nurodyta skundžiamame sprendime, sutuoktinių išlaidos 2009–2010 metais viršijo jų gautas pajamas 253630 Lt (2009 m. – 223565 Lt, 2010 m. – 30065 Lt) ir sutuoktiniai nepagrindė minėtų pajamų šaltinių juridinę galią turinčiais dokumentais, nagrinėjamu atveju turėtų būti sprendžiamas klausimas dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės iš nenustatytų šaltinių gautų pajamų apmokestinimo taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, nes tokiu būdu pajamų mokesčiu būtų apmokestinamos faktiškai gautos, o ne menamos pajamos. Inspekcija skundžiamu sprendimu Šiaulių AVMI 2016-11-25 sprendimą Nr. (44.1)FR0682-667 Pareiškėjui sumokėti papildomai apskaičiuotą GPM ir PSD įmokas bei susijusias sumas už 2009 metus panaikino ir Šiaulių AVMI pavedė priimti naują sprendimą.

Pareiškėjas su skundžiamu sprendimu nesutiko ir Komisijai nurodė, jog mokesčių administratoriaus išvados, jog UAB "C1" akcijų perleidimas E. E. faktiškai neįvyko, o Pareiškėjas, surašydamas akcijų pirkimo–pardavimo sutartis, siekė mokesstinės naudos, prieštarauja Pareiškėjo pateiktiems įrodymams. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius neturėjo nei teisinio, nei faktinio pagrindo taikyti MAĮ 69 straipsnio nuostatų, nes jis (Pareiškėjas) pateikė įrodymus, pagrindžiančius, kad UAB "C1" akcijų pirkimas–pardavimas buvo realus, pirkėjas buvo E. E. ir už akcijas jis sumokėjo Pareiškėjo mokesčių deklaracijoje deklaruotas pajamas. Taip pat, Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius pažeidė MAĮ 68 str. 1 dalyje įtvirtintą mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatį.

Įvertinusi bylos medžiagoje pateiktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, taip pat nurodytus tiek Inspekcijos, tiek Pareiškėjo argumentus, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju sprendina, ar, remdamasis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, mokesčių administratorius pagrįstai neatsižvelgė į Pareiškėjo (kartu ir jo sutuoktinės) nurodytus pajamų šaltinius (*UAB "C1" akcijų pirkimo–pardavimo sutartis: 2009-07-08 sutartis Nr. 1 ir 2009-08-19 sutartis Nr. 2*), motyvuodamas tuo, jog nurodytais sandoriais Pareiškėjas siekė mokesstinės naudos – nemokėti GPM ir PSD įmokų nuo gautų pajamų, kurių šaltiniai mokesčių administratoriui nežinomi, ir ar pagrįstai skundžiamu sprendimu Inspekcija pavedė vietos mokesčių administratoriui spręsti Pareiškėjo tikrinamojo laikotarpio pajamų, kurių šaltiniai mokesčių administratoriui nežinomi, apmokestinimo klausimą pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Ginčo atveju Pareiškėjas nepateikia argumentų dėl tikrinamuoju laikotarpiu mokesčių administratoriaus nustatyto Pareiškėjo patirtų išlaidų dydžio, dėl aritmetinio GPM ir PSD įmokų bei su šiais mokesčiais susijusių delspinigių ir baudų apskaičiavimo, taip pat neginčija mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių, jog tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2009-01-01) piniginių lėšų likučio neturėjo. Kadangi bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal pareikštus ir aiškius reikalavimus, Komisija sprendime pasisako dėl Pareiškėjo skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų.

Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje yra išsamiai nurodyti Inspekcijos surinkti įrodymai ir faktiniai duomenys, šių įrodymų ir duomenų šaltiniai, surinktų duomenų pagrindu nustatytos aplinkybės ginčo klausimu. Komisija sutinka su Inspekcijos pateiktu ginčo aplinkybių išsamiumi vertinimu pripažįstant, kad Pareiškėjo pateiktos akcijų pirkimo–pardavimo sutartys (*2009-07-08 sutartis Nr. 1 ir 2009-08-19 sutartis Nr. 2*) buvo sudarytos siekiant pateisinti Pareiškėjo (kartu ir sutuoktinės) pajamų šaltinius ir tokiu būdu išvengti GPM ir PSD įmokų mokėjimo, todėl nepagrindžia jose nurodytos pinigų sumos gavimo fakto. Siekdama racionalumo ir vengdama teksto atkartojimo, Komisija Inspekcijos ginčo motyvų ir argumentų dar kartą detalčiai nemini, o sprendime pasisakys jai Pareiškėjo skunde nurodytų aplinkybių aspektu.

Dėl MAĮ 68 straipsnio taikymo. Pareiškėjas nepagrįstai teigia, kad mokesčių administratorius pažeidė MAĮ 68 str. 1 dalyje įtvirtintą mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatį. MAĮ 68 str. 1 dalyje nustatyta, kad jeigu kitaip nenustatyta šiame

straipsnyje ar atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratoriui atliekant pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą, šio straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos, tačiau mokesčių administratorius tokio patikrinimo metu negali apskaičiuoti mokesčio už ilgesnį laikotarpį negu pirminio patikrinimo metu. Pagal šias nuostatas pakartotinio patikrinimo metu gali būti tikrinamas tik tas laikotarpis, kuris buvo tikrintas pirminio patikrinimo metu, arba tik dalis pirminio patikrinimo metu tikrinto laikotarpio.

Iš byloje pateiktos medžiagos matyti, kad pirminis Pareiškėjo patikrinimas atliktas pagal 2014-12-16 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-543. Taigi Pareiškėjas galėjo būti tikrinamas už einamuosius 2014 metus ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, t. y. 2013, 2012, 2011, 2010 ir 2009 metus. Nagrinėjamu atveju tikrintas laikotarpis – nuo 2009-01-01 iki 2010-12-31. Pakartotinio patikrinimo pavedimas Nr. FR0773-1602 išrašytas 2016-05-27, tikrintas laikotarpis – taip pat nuo 2009-01-01 iki 2010-12-31. Taigi mokesčių administratorius, atlikęs pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2010-12-31, nepažeidė aukščiau nurodytų MAĮ 68 straipsnio nuostatų.

Dėl ginčo sandorių (2009-07-08 sutartis Nr. 1 ir 2009-08-19 sutartis Nr. 2) vertinimo pagal CK nuostatas. Pareiškėjas nurodo, kad pagal CK nuostatas ir LAT praktiką jau įvykdytas sandoris negali būti laikomas tariamuju.

Šiuo aspektu atkreiptinas dėmesys, jog LVAT yra ne kartą nurodęs, kad nei mokesčių įstatymai, nei CK, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kištis į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokesčių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu (žr., pvz., LVAT 2007 m. kovo 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁷-328/2007). Nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pvz., sandorių vykdymo), o vertina pagal tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokesčiais teisinais aspektais (LVAT 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-1853/2010, 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁷-301/2007, Administracinė jurisprudencija Nr. 1(11), 2007, p. 103–113; 2016-06-06 nutartis adm. byloje Nr. A-581-602/2016, 2016-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-3075-575/2016 ir kt.), todėl Pareiškėjo argumentai, jog Inspekcija ginčo sandorius, Pareiškėjo nuomone, laikė tariamaisiais ir argumentai dėl iš to kylančių teisinių pasekmių, nagrinėjamu atveju vertintini kaip teisiškai nereikšmingi ir atmestini kaip nepagrįsti. Šiuo atveju mokesčių administratorius neginčija Pareiškėjo turėtų UAB "C1" akcijų perleidimo kitam asmeniui fakto.

Dėl MAĮ 69 straipsnio taikymo. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai ginčo atveju taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas.

Mokesčių administratoriaus teisę nevertinti sandoriu sukeltamų mokesčių teisinių pasekmių reglamentuoja MAĮ 69 str. 1 dalis, kurioje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesčią naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčių, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

LVAT jurisprudencijoje, aiškinant šią teisės normą, pažymėta, kad joje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokesčią naudą ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti

tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintą mokestinę naudą). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (*LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-719/2007; 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008; 2015-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A-267-442/2015; 2015-07-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1239-556/2015; 2017-03-09 nutartis adm. byloje Nr. eA-2885-438/2017*).

Aiškinant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas taip pat pažymėtina, kad šia teisės norma yra detalizuojamas turinio viršenybės prieš formą principas (MAĮ 10 str.).

Aptartas teisinis reglamentavimas reiškia, kad mokesčių administratoriui, tais atvejais, kai sandoris, t. y., jame fiksuotas veiksmas, sukeliantis atitinkamas mokestines teises pasekmes, atitinka MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje nustatytas sąlygas, yra suteikta teisė neatsižvelgti į formalią šio sandorio išraišką bei nesiremti jame fiksuotomis mokestinėmis teisinėmis pasekmėmis, o atkurti tikrąsias teisiškai reikšmingas mokestines teises aplinkybes, kurios buvo slepiamos šiuo sandoriu.

Nagrinėjamu atveju, visų pirma, konstatuotina, kad piniginių lėšų (254928 Lt) gavimas pagal ginčo akcijų pirkimo–pardavimo sutartis iš E. E. (lėšų perdavimas Pareiškėjui) grindžiamas tik Pareiškėjo paaiškinimais. Ginčo sutartys (*2009-07-08 sutartis Nr. 1 ir 2009-08-19 sutartis Nr. 2*) surašytos tik lietuvių k. ir jose nėra nurodyta, kad sutarčių turinys išverstas į E. E. gimtąją ar jam suprantamą kalbą. Savo teiginiams, jog sutartys buvo išverstos į rusų kalbą, pagrįsti jokių įrodymų Pareiškėjas nepateikė. Taigi neaišku, koku būdu E. E. susipažino su didelės vertės sandorių sąlygomis, kaip ir kokia informacija buvo jam pateikta apie bendrovės finansinę būklę ir pan. Minėtose sutartyse nenurodytos piniginių lėšų už akcijų pardavimą sumokėjimo (perdavimo) konkrečios datos, t. y. 2009-07-08 sutarties 2.3 punkte nurodyta, jog 2.2 punkte nurodyta suma (197400 Lt) Pardavėjui (Pareiškėjui) bus sumokėta iki 2009-07-08 arba dalimis: iki 2009-07-08 Pirkėjas (E. E.) sumoka 120000 Lt, iki 2009-07-20 Pirkėjas sumoka 77400 Lt; 2009-08-19 sutarties 2.3 punkte nurodyta, kad 2.2 punkte nurodyta suma (57528 Lt) Pardavėjui bus sumokėta iki 2009-09-02. Nors Pareiškėjas el. paštu 2015-09-17 ir 2016-08-11 mokesčių administratoriui teiktuose paaiškinimuose nurodė, kad pinigai sumokėti grynaisiais, pagal sutarties sąlygas, tačiau ginčo sutartyse nėra aptartas piniginių lėšų sumokėjimo (perdavimo) būdas (pavedimu ar grynaisiais). Pareiškėjas neprisiminė, kuriomis dienomis, kokia valiuta ir kokiomis kupiūromis buvo sumokėti pinigai. Ginčo sutartyse taip pat nėra užfiksuota jokio pinigų perdavimo ar pinigų gavimo fakto. Rusijos Federacijos valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktais duomenimis, E. E. nėra įregistravęs individualios veiklos, fizinių asmenų pajamų deklaracijų taip pat nėra pateikęs, nors tokia pareiga yra įtvirtinta Rusijos Federacijos Mokesčių kodekse. E. E. kviečiamas pokalbiui į Rusijos mokesčių inspekciją neatvyko, gyvenamosios vietos adresu taip pat nebuvo rastas.

Pareiškėjo teigimu, su E. E. jį supažindino O. E., tačiau mokesčių administratoriui nepavyko identifikuoti šio asmens. Pareiškėjo teigimu, FNIT pareigūnų apklausti asmenys (H. M., R. L., S. S., G. P.) paliudijo, kad iš Pareiškėjo UAB "C1" akcijas įsigijo E. E. ir nurodė, kad E. E. atstovas buvo O. E.. Komisija atkreipia dėmesį, kad nei vienas iš apklaustųjų nenustatinėjo E. E. ir O. E. tapatybės (*apie akcijų perleidimą kitam asmeniui, t. y. E. E., apklaustieji sužinojo iš kitų UAB "C1" dirbančių asmenų, O. E. pažįsta tik iš matymo,*

jo įgaliojimo niekas nematė) ir niekas iš liudijusių asmenų nematė už akcijų perleidimą E. E. pinigų Pareiškėjui perdavimo.

Be to, kaip teisingai pažymėjo Inspekcija, sandorio realumu, t. y. faktiniu piniginių lėšų sumokėjimu už perleistas UAB "C1" akcijas, verčia abejoti ir kitos nustatytos aplinkybės, t. y. nustatytos aplinkybės dėl UAB "C1" nemokumo. Šiaulių AVMI 2016-11-25 sprendime Nr. (44.1)FR0682-667 nurodyta, kad tiek FNTT 2011-04-11 specialisto išvadoje Nr. 5-4/36, tiek UAB "A1" nurodė, kad UAB "C1" jau 2008-12-31 buvo nemoki (santykis tarp skolų sumos ir turto vertės sudaro 58,7 proc.), t. y. ši bendrovė buvo nemoki laikotarpiu nuo 2008-12-31 iki 2009-06-30 ir blogą finansinę padėtį rodė visi likvidumo rodikliai (plačiau Šiaulių AVMI sprendimo 4–5 psl.). Pareiškėjo teigimu, UAB „C1“ 2009-08-20 transporto priemonių iš viso buvo už 5225190, 07 Lt. Tačiau bylos medžiaga nustatyta, kad UAB "C1" veikla po akcijų pardavimo E. E. faktiškai buvo sustabdyta, FNTT apklausti darbuotojai teigė, kad įmonėje nuo 2009 m. rugpjūčio mėn. nebuvo vykdoma jokia veikla, krovininės mašinos tik užbaiginėjo reisu, atlyginimų niekas nemokėjo, naujasis UAB "C1" akcininkas E. E. nedalyvavo bendrovės veikloje (byloje nėra jo pasirašytų dokumentų, susijusių su įmonės veikla), nepriiminėjo su jos veikla susijusių sprendimų, pagal 2009-08-20 atsargų inventorizavimo aprašą bendrovė 2009-08-20 turėjo 34 vnt. transporto priemonių, suma pagal faktą bei buhalterinius duomenis – 5225190,07 Lt, tačiau ties eilutėmis „Perduota“ ir „Priimta“ neįrašyti vardai ir pavardės bei nepasirašyta (plačiau Šiaulių AVMI sprendimo 15–16 psl.). Nors Pareiškėjas teigia, kad UAB "C1" 2009-09-09 buvo 20 darbuotojų, tačiau pagal IMIS Sodra duomenų bazę 2009 m. liepos 1–3 d iš UAB "C1" atleista 14 darbuotojų, 2009-07-16 įregistruoti trys fiziniai asmenys ir tą pačią dieną (2009-07-16) išregistruoti iš draudžiamųjų asmenų, po 2009-08-01 UAB "C1" buvo likę (įregistruoti) tik 5 asmenys, iš kurių tą patį mėnesį 3 darbuotojai atleisti (plačiau Šiaulių AVMI sprendimo 16 psl., Sodros Šiaulių skyriaus 2016-11- raštas Nr. (7.81E) SE-). Bylos medžiaga taip pat nustatyta, kad prieš akcijų pardavimą UAB "C1" buvo paruošta bankrotui, Pareiškėjas savo nesąžiningais veiksmais siekė UAB "C1" nemokumo (*turto, programinės įrangos, darbuotojų perkėlimas iš UAB "C1" į Pareiškėjo įsteigtą UAB "D1" būdama nemoki, UAB "C1" grąžino akcininkui ir vadovui, t. y. Pareiškėjui, 305639,33 Lt paskolą ir nesilaikė Laikinojo mokėjimų eilės tvarkos įstatymo*) (plačiau Šiaulių AVMI sprendimo 15–16 psl.). Dėl Pareiškėjo veiksmų UAB "C1" bankrotas pripažintas tyčiniu.

Pareiškėjas metinėje pajamų deklaracijoje už 2009 metus deklaravo 254928 Lt pajamas už parduotus vertybinius popierius ir tokią pačią (254928 Lt) jų įsigijimo išlaidų sumą. Todėl Pareiškėjui mokėtina GPM suma už parduotas akcijas nesusidarė. Kaip minėta, Pareiškėjo šeimos išlaidos 2009 m. viršijo gautas pajamas iš oficialių šaltinių 253630 Lt (suma beveik atitinka ginčo sutartyse nurodytą sumą). Įvertinusi visas aukščiau nurodytas aplinkybes ir byloje surinktus įrodymus, Komisija sutinka su mokesčių administratoriumi, jog ginčo akcijų pirkimo–pardavimo sutartys su nepasiekiamu (nerandamu) asmeniu buvo sudarytos formaliai siekiant pateisinti Pareiškėjo pajamas iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių, todėl mokesčių administratorius pagrįstai į ginčo akcijų pirkimo–pardavimo sutartyse nurodytas sumas neatsižvelgė ir jų nevertino apskaičiuodamas Pareiškėjo šeimos pajamas.

Pasisakant dėl Pareiškėjo teiginių dėl E. E. jam realiai ir faktiškai sumokėtų ginčo akcijų pirkimo–pardavimo sutartyse nurodytų piniginių lėšų (254928 Lt), pabrėžtina, jog MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas numato, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Atitinkamai išvados apie mokesčio mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Kaip savo praktikoje yra nurodęs LVAT, vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių

aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia (*LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011, 2016-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-3075-575/2016*). O nagrinėjamu atveju, Komisijos vertinimu, byloje esančių duomenų visuma nepagrindžia Pareiškėjo piniginių lėšų už UAB "C1" akcijų pardavimą gavimo fakto, todėl mokesčių administratorius pagrįstai padarė išvadą, jog pinigai Pareiškėjui realiai nebuvo sumokėti (perduoti). Šiame kontekste Komisija pažymi, kad vien formalūs įrašai VĮ Registrų centre apie akcininkų pasikeitimą po pirmosios 2009-07-08 akcijų pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo ar piniginių lėšų (254928 Lt) nurodymas Pareiškėjo pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje už 2009 m., minėtos išvados nepaneigia ir nesudaro pagrindo nesutikti su mokesčių administratoriaus sprendime atliktu išsamiu, detaliu, visapusišku byloje esančių duomenų analize pagrįstu faktinių bylos aplinkybių vertinimu, t. y. nesudaro pagrindo teigti, jog Pareiškėjas faktiškai pinigines lėšas gavo iš E. E.. Mokesčių administratorius neginčija nei padarytų įrašų dėl akcijų perleidimo VĮ Registrų centre, nei Pareiškėjo pateiktos metinės pajamų deklaracijos už 2009 m. duomenų. Ginčas kilo dėl Pareiškėjo šioje deklaracijoje nurodytų piniginių lėšų šaltinio realumo.

Dėl Inspekcijos pavedimo atlikti pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą. Pareiškėjo teigimu, Inspekcija nepagrįstai panaikino Šiaulių AVMI sprendimą ir pavedė vietos mokesčių administratoriui priimti naują sprendimą.

MAĮ 154 str. 4 dalyje nustatyta, kad centrinis mokesčių administratorius, išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo skundą, pagal savo kompetenciją priima vieną iš šių sprendimų: 1) patvirtina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 2) panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 3) iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 4) pakeičia vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 5) paveda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Komisija pažymi, jog administracinių teismų praktikoje aiškinant šios teisės normos nuostatas yra konstatuota, kad MAĮ 154 str. 4 dalies 5 punkte numatytos centrinio mokesčių administratoriaus teisės pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą paskirtis – pašalinti aplinkybes, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo. Paprastai pagrindas priimti tokį sprendimą atsiranda, kai vietos mokesčių administratorius nepilnai, nevisapusiškai ir neobjektyviai yra ištyręs bei nustatęs visas reikšmingas faktines aplinkybes ir (arba) kai yra padaryta esminių procesinių teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras (*LVAT 2010-10-18 nutartis adm. byloje Nr. A438-1146/2010; 2016-04-21 nutartis adm. byloje Nr. A-1006-662/2016*). Sprendimas pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą gali būti priimtas ne tik tais atvejais, kai būtina surinkti papildomų duomenų, bet ir tais atvejais, kai būtina pašalinti mokesčių apskaičiavimą, mokėjimą ir mokesčių administravimą reguliuojančių teisės normų pažeidimus, kuomet tokių teisės normų pažeidimų pašalinimas negalimas be pavedimo atlikti pakartotinį patikrinimą (*LVAT 2013-01-02 nutartis adm. byloje Nr. A442-2805/2012; 2016-04-21 nutartis adm. byloje Nr. A-1006-662/2016*).

Taigi, kaip minėta, MAĮ 154 str. 4 dalies 5 punkte numatytos centrinio mokesčių administratoriaus teisės pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą paskirtis – pašalinti aplinkybes, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo. Šios kliūtys, pažymėtina, turi būti padarytos vietos mokesčių administratoriaus institucijoje, dėl ko yra negalimas teisėto ir pagrįsto sprendimo priėmimas, neatlikus papildomų veiksmų, susijusių su visų aplinkybių ištyrimu, nustatymu ir / ar nepašalinus mokesčių apskaičiavimą, mokėjimą ir mokesčių administravimą reguliuojančių teisės normų pažeidimų ir pan.

Inspekcija Pareiškėjo skundo nagrinėjimo centriniame mokesčių administratoriuje metu nustatė, kad Šiaulių AVMI iš esmės priėmė pagrįstą sprendimą, tačiau neteisingai

apibrėžė (nustatė) mokėtinų mokesčių bazę. Atsižvelgdama į tai, Inspekcija konstatavo, kad sprendžiant Pareiškėjo apmokestinimo teisėtumo klausimą, būtina teisingai nustatyti Pareiškėjo mokėtinų mokesčių bazę, t. y. mokesčius apskaičiuoti nuo Pareiškėjo faktiškai gautų, o ne menamų pajamų. Kadangi Pareiškėjo (ir jo sutuoktinės) išlaidos tikrinamuoju laikotarpiu viršijo jų gautas pajamas ir sutuoktiniai nepagrindė minėtų pajamų šaltinių juridinę galią turinčiais dokumentais, o šios nustatytos aplinkybės atitinka vieną iš Taisyklių (patvirtintos Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“) 4 punkte numatytų atvejų, kai mokestis apskaičiuojamas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (mokesčių mokėtojo asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas (4.1 p.)), Inspekcija skundžiamu sprendimu pagrįstai vietos mokesčių administratoriaus sprendimą panaikino ir pavedė iš naujo spręsti klausimą dėl Pareiškėjo (ir jo sutuoktinės) iš nenustatytų šaltinių gautų pajamų apmokestinimo taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas bei priimti naują sprendimą.

Atsižvelgdama į visas nurodytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad ginčijamas Inspekcijos sprendimas yra teisėtas ir pagrįstas, todėl tvirtintinas.

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 Finansų ministerijos 2017-02-23 sprendimą Nr. 68-24.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene