



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL R. H. SKUNDO**

(S)

2020 m. kovo 9 d. Nr. S-35 (7-4/2020)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio (pranešėjas), Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo R. H. (toliau – Pareiškėjas, mokesčių mokėtojas) 2019-12-27 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, VMI prie FM) 2019-12-10 sprendimo Nr. 68-120 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovai – advokatas Andrius Paulauskas ir Laura Augustinavičiūtė, Atsakovo atstovas Igoris Janavičius 2020-01-28 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas skundžia Inspekcijos sprendimą, kuriuo buvo patvirtintas Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2019-09-06 sprendimas Nr. (7.46-4.4)-FR0682-208 ir kuriuo nurodyta Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 294076,04 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 72491,72 Eur GPM delspinigius ir 88223 Eur GPM baudą ir prašo jį panaikinti.

Pareiškėjas skunde nurodo, jog Inspekcija 2019-12-27 sprendimu pilna apimtimi patvirtino Kauno AVMI 2019-09-06 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.46-4.4)FR0682-208, kuriuo buvo patvirtintas 2019-07-02 patikrinimo aktas Nr. (7.46)FR0680-239 nurodant Pareiškėjui sumokėti 294076,04 Eur GPM sumą, 72491,72 Eur GPM delspinigius (atleidžiant nuo 50 proc. apskaičiuotos delspinigių sumos) ir 88223 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio). Kauno AVMI, apskaičiuodama Pareiškėjai papildomą GPM sumą, tvirtina, jog Pareiškėjas nedeklaravo 3503500 Lt apmokestinamų vertybinių popierių pardavimo pajamų bei nuo jų nesumokėjo GPM bei 2013 metais jo su sutuoktine G. M. išlaidos 597161 Lt viršijo iš oficialių šaltinių gautas pajamas, t. y. Pareiškėjas 2013 m. disponavo 298580 Lt, 2014 m. – 1440836 Lt ir 2015 m. – 440250 Eur pajamomis iš nenustatytų šaltinių, todėl Pareiškėjui, taikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipnio 1 dalies nuostatas, apskaičiuota mokėtina GPM suma.

Pareiškėjas nesutinka su Sprendimu, mano, kad jis yra nepagrįstas, ir savo nesutikimą grindžia žemiau nurodytais motyvais.

*Dėl nedeklaruotų UAB G1, UAB „G2i“. UAB G3“, UAB "J1" akcijų ir VŠĮ "I2" dalių pardavimo pajamų*

Patikrinimo metu Kauno AVMI nustatė, kad 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas ir jo sutuoktinė G. M., sutarties sudarymo metu valdydami 100 proc. UAB "F2" akcijų, susitarė dėl savo valdomų įmonių (UAB G1, UAB G2, UAB "N1" UAB "J1" VŠĮ "I2" akcijų ir dalių pardavimo UAB "F2" Sutartyje buvo nurodyta, kad Pareiškėjas ir G. M. UAB "F2" parduoda perleidžiamas įmonių akcijas už bendrą 170890000 Lt sumą. Kauno

AVMI konstatavo, kad mokesčių mokėtojas už 2013 m. metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje nedeklaravo 81941500 Lt neapmokestinamųjų vertybinių popierių (UAB G1 ir UAB G2 akcijų) pardavimo pajamų bei 3503500 Lt apmokestinamųjų vertybinių popierių (UAB "N1" bei UAB "J1" akcijų ir VŠĮ "I2" dalininko teisių) (toliau visos kartu – Įmonės) pardavimo pajamų bei jų neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo GPM. Šiuo pagrindu, vadovaudamasis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau vadinama – GPMĮ) 19 str. nuostatomis, iš bendros pagal visus apmokestinamųjų vertybinių popierių sandorius gautų pajamų sumos, atėmęs šių vertybinių popierių įsigijimo kainą, mokesčių administratorius apskaičiavo mokesčių mokėtojui papildomai mokėtiną GPM sumą.

Pareiškėjas mano, kad Kauno AVMI patikrinimo metu sandorius vertino formaliai, neatsižvelgė į sandorių turinį, į sandorių sudarymo aplinkybes ir į tikruosius šalių ketinimus, todėl neteisingai taikė GPMĮ nuostatas.

Pareiškėjas pažymi, kad pagal akcijų pirkimo-pardavimo sutartį buvo perleistos UAB "J1" akcijos už 5000000 Lt, kurios buvo įkeistos (bankrutavusios) akcinės bendrovės banko „Snoras“ naudai, užtikrinant UAB G1 prievolių šiam bankui įvykdymą. Sutartyje buvo numatyta, kad nuosavybės teisė į UAB "J1" akcijas UAB "F2" pereis kai bus įvykdytos dvi sąlygos, t. y. teisės aktų nustatyta tvarka bus įgyvendinta kitų bendrovės akcininkų pirmumo teisė pirkti akcijas ir bus gautas AB „Snoras“ sutikimas perleisti akcijas. Pareiškėjas skunde Inspekcijai akcentavo, kad nei viena iš nurodytų sąlygų niekada nebuvo išpildyta, taigi, vadovaujantis civilinės teisės nuostatomis, Pareiškėjo nuomone, nuosavybės teisė UAB "F2" į UAB "J1" akcijas niekada neperėjo, todėl sandoris neįvyko ir yra negaliojantis. Atitinkamai, Pareiškėjas prašė vertinti šį sandorį ir mokesčių tikslais, t. y. jei UAB "J1" akcijų perleidimas neįvyko, todėl mokesčiai nuo UAB "J1" akcijų pardavimo buvo apskaičiuoti nepagrįstai.

Po Sprendimo priėmimo paaiškėjo naujos aplinkybės – civilinėje byloje Nr. e2-2910-603/2019 įsiteisėjo Vilniaus apygardos teismo (toliau – VAT) sprendimas, kuriame teismas pagal Pareiškėjo buvusios sutuoktinės G. M. ieškinį patenkino jos prašymą patvirtinti ieškovės G. M. asmeninės nuosavybės teisę į 21300 nematerialių paprastųjų vardinių uždarnosios akcinės bendrovės B1 akcijų nuo 2014 m. birželio 20 d. Byloje trečiuoju asmeniu buvo įtrauktas ir Pareiškėjas, nes G. M. ir jos sutuoktinis R. H. (iš vienos pusės) ir UAB "F2" (iš kitos pusės) 2013-12-12 sudarė Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo sutartį, pagal kurią (Akcijų sutarties 1.1 p. (iv) papunktis) abu sutuoktiniai įsipareigojo perleisti UAB "F2" jiems bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančias 42600 nematerialiąsias paprastąsias vardines uždarnosios akcinės bendrovės B1 akcijas. Teismas sprendime konstatavo, kad „<... > atsižvelgiant į nustatytas aplinkybes, laikytina, kad Akcijų ir dalių pirkimo pardavimo sutarties 4.2 punkte numatytos sąlygos nuosavybės teisės į akcijas perėjimui neįvyko, t. y. būtent nebuvo gautas trečiojo asmens – AB "A1" sutikimas, ir todėl akcijos neperėjo atsakovės nuosavybėn. Todėl sutiktina su ieškovės argumentais, jog tokiu būdu pagal sutartį akcijų savininkas nepasikeitė – sudarius akcijų sutartį akcijos ir toliau išliko ieškovės ir trečiojo asmens R. H. nuosavybėje <...>“ (žr. Teismo sprendimo 6 psl.). Teismas taip pat konstatavo, kad „<...> vien akcijų sutarties pateikimas bendrovės vadovui, neįvykus akcijų sutartyje nustatytoms sąlygoms dėl nuosavybės teisės į akcijas perleidimo ir nepateikus šių sąlygų atsiradimą patvirtinančių dokumentų, nebuvo teisėtas ir pagrįstas pagrindas laikyti, kad atsakovė įgijo nuosavybės teisę į akcijas bei padaryti atitinkamus įrašus akcininkų vertybinių popierių sąskaitose <...>“ (žr. Teismo sprendimo 7 psl.). Taigi, VAT G. M. ieškinį patenkino visiškai, konstatuodamas, kad bankui nedavus sutikimo, UAB „V“ pagal akcijų sutartį neįgijo nuosavybės teisės į akcijas, todėl vadovaujantis šiuo VAT sprendimu, kuriuo buvo nuginkčytas UAB "J1" akcijų pardavimo sandoris, mokesčiu mokėtojui ir jo sutuoktinei apskaičiuoti mokėtini mokesčiai nuo UAB "J1" akcijų pardavimo, yra nepagrįsti ir naikintini. UAB "J1" akcijos pagal teismo sprendimą laikomos neparduotos, todėl UAB "F2" neatsirado skola už akcijas pagal akcijų pirkimo–pardavimo sutartį ir įmonės įstatinis kapitalas taip pat negalėjo būti padidintas kapitalizuojant skolą, kurios nebuvo, ir Pareiškėjas negalėjo gauti UAB "F2" naujai išleistų akcijų ir pajamų.

Pareiškėjas pažymi ir tai, kad skunde Inspekcijai akcentavo, kad visų įmonių akcijų pardavimo sandoriai, vertinant jų turinį mokesčine prasme, realiai nevyko ir nurodė, kad atsižvelgiant į visas aplinkybes, akcijų pardavimo sandoriai buvo sudaryti „formaliai“, t. y. ne siekiant atlygintinai perleisti akcijas UAB "F2" (pažymima, kad už akcijas niekada nebuvo atsiskaityta, nes UAB "F2" nebūtų galėjusi finansiškai to padaryti), o siekiant supaprastinti ir pagreitinti UAB "F2" įstatinio kapitalo didinimo procedūrą. Pareiškėjas skunde buvo nurodęs motyvus, kodėl turi būti vertinamas mokesčių mokėtojo veiklos turinys, o ne forma, bei skaičiuojant mokesčius taikomas turinio viršenybės prieš formą principas, tačiau Inspekcija, nagrinėdama Pareiškėjo skundą, Pareiškėjo nurodytų motyvų nevertino ir į juos neatsižvelgė.

Pažymima, kad UAB "F2" buvo įsteigta turint tikslą, kad ši bendrovė būtų kontroliuojanti minėtų bendrovių atžvilgiu, t. y. taptų holdingo bendrove. Pareiškėjas siekė perleisti Įmonių kontrolę vienai kontroliuojančiai įmonei ir tą galėjo padaryti įnešdamas visų Įmonių akcijas (dalis) tiesiai į UAB "F2" įstatinį kapitalą. Tačiau įmonės įstatinio kapitalo didinimas turtu (Įmonių akcijomis) reikalavo tiek didesnių laiko, tiek finansinių sąnaudų, todėl buvo pasirinktas tarpinis sandoris – akcijų (dalių) pardavimo sandoris, kurį pasirašius, buvo galima kapitalizuoti skolą bei išvengti akcijų (dalių) vertinimo, kuris būtų privalomas didinant UAB "F2" įstatinį kapitalą turtu.

Vadovaujantis Akcinių bendrovių įstatymo (toliau – ABI) 48 str. 6 d., nepiniginis įnašas iki visuotinio akcininkų susirinkimo, kuriame numatyta didinti įstatinį kapitalą išleidžiant akcijas už šį įnašą, turi būti Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių turto vertinimą, nustatyta tvarka įvertintas turto vertintojo. Akcijų vertinimas šiam sandoriui (akcijų perleidimui UAB "F2" būtų kainavęs apie 100 tūkst. Lt, todėl buvo nuspręsta to nedaryti. Padidinti UAB "F2" įstatinį kapitalą buvo siekiama kiek galima greičiau, nes tuo metu vyko mokesčių mokėtojo ir jo sutuoktinės skrybės. Dėl noro greičiau užbaigti šį procesą buvo nuspręsta įforminti akcijų perleidimo sandorį, pagal kurį buvo numatyta akcijų kaina, šalims iš anksto žinant, kad akcijų kaina nebus sumokėta.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį, kad Akcijų ir dalių pardavimo sutartis ir akcijų pasirašymo sutartis buvo pasirašytos tą pačią dieną, o už naujai išleistas UAB "F2" akcijas buvo apmokėta kapitalizuojant susidariusią skolą. Taigi, akcijų (dalių) pardavimo sandoris buvo tarpinis sandoris, kuris buvo įformintas tik todėl, kad apskaitoje atsirastų skola už akcijas, kurią Akcinių bendrovių įstatyme nustatyta tvarka būtų galima kapitalizuoti. Kaip jau minėta, mokesčių mokėtojas turėjo tikslą tiesiogiai įnešti akcijas (dalis) į UAB "F2" įstatinį kapitalą, o sprendimas pasirašyti akcijų ir dalių pardavimo sutartį buvo nulemtas ne tikrosios šalių valios pirkti ir parduoti akcijas (dalis). Pagrindinis šių operacijų tikslas buvo perleisti Įmonių kontrolę UAB "F2" neatliekant oficialaus Įmonių akcijų (dalių) vertinimo, o pagal akcijų (dalių) pardavimo sutartį perleistų akcijų (dalių) kaina buvo nustatyta remiantis prognozėmis, preliminariais skaičiavimais. Akivaizdu, kad ne visų įmonių akcijų (dalių) kaina pirkimo–pardavimo sutartyje atitiko tikrąją rinkos kainą. Pagal Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo sutartį buvo parduotos VŠĮ Z dalininko teisės (dalys) už 200000 Lt. Šios viešosios įstaigos dalių pardavimo kaina neatitinka tikrosios rinkos kainos ir yra ženkliai už ją didesnė. VŠĮ neturi teisės skirstyti pelno savo dalyviams, todėl nepriklausomas asmuo tokios įmonės dalis pirktų nebent už simbolinę kainą, ką rodo ir dalių įsigijimo istorinių sandorių kainos. Jas Pareiškėjas pirkė už labai mažą kainą, t. y. už 700 Lt (visos dalys buvo perkamos ne daugiau nei už 100–300 Lt). Mokesčių administratorius, apskaičiuodamas apmokestinamąsias pajamas, turėjo vadovautis ne sutartyje nurodytomis kainomis, tačiau vadovaudamasis GPMĮ, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turėjo pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio tikrąją rinkos kainą. MAĮ 10 straipsnyje yra įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas mokesčių teisiniuose santykiuose, t. y. įstatymų leidėjo numatyta, kad viršenybė teikiama mokesčių teisinių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne formaliai išraiškai. Santykiuose su mokesčių administratoriumi mokesčių mokėtojas taip pat turi teisę reikalauti, kad būtų taikomas turinio viršenybės prieš formą principas. Tai konstatavo ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) administracinėje byloje Nr. eA-958-575/2019. Pažymėta, kad atsižvelgiant į aukščiau

nurodytas aplinkybes, į teismų praktiką aiškinant turinio viršenybės prieš formą principo taikymą, taip pat atsižvelgiant į tai, kad akcijų pardavimo sandorio nuostatos buvo akivaizdžiai prieštaringos šalių veiklos turiniui ir siekiamiems tikslams, mokesčių administratorius privalėjo savo iniciatyva atsižvelgti į tikrąjį mokesčių mokėtojo veiklos turinį ir mokesčių tikslais neturėjo taikyti įstatymo nuostatų, reglamentuojančių pajamų, gautų iš akcijų pardavimo, apmokestinimą. Taigi, remiantis aukščiau išdėstytais motyvais, taip pat atsižvelgiant į VAT sprendimą civilinėje byloje Nr. e2-2910-603/2019, pagrindo laikyti, kad įmonių akcijos (dalininko teisės) buvo parduotos, nėra, todėl nuo vertybinių popierių pardavimo pajamų mokesčiai apskaičiuoti nepagrįstai.

*Dėl metinėse pajamų deklaracijose už 2013 m., 2014 m., 2015 m. nedeklaruotų iš mokesčių administratoriui nežinomų pajamų šaltinių gautų kitų B klasės pajamų*

Patikrinimo metu mokesčių administratorius nustatė, kad mokesčių mokėtojas į bankų sąskaitas grynaisiais pinigais įnešė 2013 m. – 3115352 Lt, 2014 m. – 612390 Lt, 2015 m. – 335220 Eur bei paprašė mokesčių mokėtojo pagrįsti įneštų piniginių lėšų kilmę ir rūšį. Mokesčių mokėtojas pateikė Kauno AVMI paaiškinimus bei grynųjų pinigų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžiai, t. y. 2013-01-01, išsamius skaičiavimus, kurie buvo grindžiami deklaracijomis, pateiktomis nuo 1992 m. Mokesčių mokėtojas nurodė, kad pateiktoje Vienkartinėje turto deklaracijoje buvo nurodyti netikslūs duomenys apie disponuojamą grynųjų pinigų likutį, todėl prašė mokesčių administratoriaus vertinti ne turto deklaracijoje nurodytą pinigų likutį, o jį realiai nustatyti pagal patikrinimo metu pateiktas faktines aplinkybes ir ankstesnių metų deklaracijas apie iš H firmos A gautas pajamas.

Pareiškėjas nurodo, jog LVAT nuo 2015 m. yra suformavęs administracinę praktiką dėl Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo aiškinimo, kurioje yra paaiškines, kad „<...> Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo pagrindu užpildytoje bei mokesčių administratoriui pateiktoje gyventojų turto deklaracijoje nurodyti duomenys negali būti kvestionuojami neapibrėžtą laiko tarpą. Turi egzistuoti teisių ir pareigų vienovė <...>“ (LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. Nr. A-2667-438/2015). Tačiau vėlesnėse savo bylose LVAT kryptingai formuoja praktiką, papildančią šią teisės aiškinimo taisyklę, t. y. teismo nuomone, į vienkartinio turto deklaracijoje nurodytus duomenis gali būti neatsižvelgiama ir turi būti vertinamas bei nustatomas realus pinigų likutis (LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A-1647-556/2019). LVAT yra nurodęs, kad „<...> manytina, kad būtų tikslinga papildyti principinę LVAT 2015 m. rugsėjo 23 d. sprendime suformuotą nuostatą dėl gyventojų turto deklaracijoje nurodytų duomenų kvestionavimo bei galbūt paneigimo laike, kai yra nustatomi akivaizdžiai protingumo kriterijams prieštaraujantys duomenys ar yra kitų išskirtinių aplinkybių leidžiančių nepaisyti nuostatos dėl gyventojų turto deklaracijoje nurodytų duomenų kvestionavimo konkrečiame laike <...>“.

Tačiau mokesčių administratorius patikrinimo metu nevertino mokesčių mokėtojo nurodytų aplinkybių, nesirėmė mokesčių mokėtojo pateiktais skaičiavimais, paaiškinimais bei F deklaracijomis ir mokestinio patikrinimo metu skaičiuojant R. H. ir G. M. pajamų–išlaidų balansą, rėmėsi išimtinai tik sutuoktinių Vienkartinėse gyventojų (šeimos) turėto turto deklaracijose (forma FR0593) 2003-12-31 deklaruota turėta piniginių lėšų suma ne banke, t. y. 1628000 Lt. Atsižvelgiant į tai, kad buvo įvertintos ne realios mokesčių mokėtojo pajamos, o deklaracijoje deklaruota netiksli pinigų suma, AVMI konstatavo, kad sutuoktinių R. H. ir G. M. išlaidos viršijo pajamas 2013 m., taip pat konstatavo, kad R. H. išlaidos viršijo pajamas 2014–2015 m.

Mokesčių administratorius netikrino Pareiškėjo pateiktos papildomos informacijos apie iš H firmos A uždirbtas pajamas, deklaruotas pajamas bei išsiimtas lėšas bei apsiribojo deklaratyviais teiginiais, nurodydamas, kad „<...> Pareiškėjas ir jo sutuoktinė turimų grynųjų pinigų likučius ne banke grindė Inspekcijai 2018-04-24 pateiktu paaiškinimu Nr. 18/04-01, H firmos A pajamų deklaracijomis bei R. H. teiktomis gyventojų ir turto deklaracijomis, tačiau pagal tuo metu galiojusią Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994-04-29 nutarimo Nr. 336 „Dėl geresnio kasos darbo organizavimo, jos operacijų vykdymo bei kasos aparatų

naudojimo“, 2000-02-17 LRV nutarimo Nr. 179 „Dėl kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių patvirtinimo“ nuostatas grynųjų pinigų išmokėjimas, jų faktinis gavimas turėtų būti įrodinėjamas pirminiais apskaitos dokumentais, o ne teikiamomis įmonės pajamų deklaracijomis ar gyventojų turto ir pajamų deklaracijomis <...>“. Pareiškėjas pažymi, kad **H firma A** veiklą vykdė nuo 1992 m., 2003 m. buvo pertvarkyta į UAB „ARVI“, taigi, pirminių apskaitos dokumentų įmonė saugoti daugiau negu 20 metų neprivalėjo. Vadovaujantis Lietuvos vyriausiojo archyvaro 2011-03-09 įsakymu Nr. V-100 „Dėl bendrųjų dokumentų saugojimo terminų rodyklės patvirtinimo“, ūkinę operaciją ar ūkinį įvykį patvirtinantys apskaitos dokumentai (sąskaitos faktūros, mokėjimo pavedimai, avanso apyskaitos, kasos pajamų ir išlaidų orderiai ir kita) saugomi 10 metų (pažymėtina, kad ankstesnėje šio įsakymo redakcijoje Žin., 1997, Nr. 78-2006, taip pat buvo numatytas 10 metų saugojimo terminas). Vadovaujantis Lietuvos Respublikos teisės aktais, nei įmonės, nei jų steigėjai, nei juo labiau fiziniai asmenys, kurie neveda apskaitos, neprivalo saugoti dokumentų neribotą laiką, todėl toks reikalavimas pateikti pirminius dokumentus dėl grynųjų pinigų išmokėjimo iš kasos prieš 20 metų ir daugiau, yra nepagrįstas. Pareiškėjas mano, kad mokesčių administratorius, prašydamas pirminių apskaitos dokumentų, kurių neprivalo tiek metų saugoti nei Pareiškėjas, nei įmonė, nepagrįstai perkelia informacijos rinkimo bei įrodinėjimo našta mokesčių mokėtojui.

N. N., jis pateikė tiesioginius ir objektyvius įrodymus, patvirtinančius faktą dėl mokesčių mokėtojo turimų didesnių grynųjų pinigų santaupų, nei tos, kurios buvo deklaruotos Vienkartinėje turto deklaracijoje. Patikrinimo medžiagoje nėra pateikta duomenų, kad mokesčių administratorius būtų tyręs ar kitaip išsamiai tikrinęs aplinkybes, susijusias su mokesčių mokėtojo nurodytomis aplinkybėmis apie iš **H firmos A** išsiimtas lėšas ir **H firmos A** veiklą bei deklaruotas ūkinės komercinės veiklos pajamas. Mokesčių administratorius apsiribojo deklaratyviais teiginiais, nuroydamas, kad mokesčių mokėtojas eilę metų teikė prieštarigus duomenis ir tik mokestinio tyrimo metu nurodė, kad turimas grynųjų pinigų likutis yra žymiai didesnis, nei buvo deklaruojamas. Taip pat nurodė, kad mokesčių mokėtojas skolinosi iš kredito įstaigų nemažas sumas (2006 m. – 1650000 Lt, 2009 m. – 1221500 Lt) bei laikėsi pozicijos, kad jeigu fizinis asmuo turėjo grynųjų pinigų, kam tuomet ėmė paskolas. Remiantis šiais argumentais mokesčių administratorius darė išvadą, kad mokesčių mokėtojo nurodytos aplinkybės yra prieštaringos.

Pareiškėjo vertinimu, mokesčių administratoriaus išvada yra nepagrįsta. Abi paskolos buvo susijusios su nekilnojamo turto (būsto) įsigijimu – pirmoji susijusi su Vilniuje įsigytu būstu, kuris vėliau buvo parduotas, o antroji susijusi su sūnaus K. R. būstu. Pažymi, kad paskolos ėmimas yra visai nesusijęs su turimų pinigų likučiu ir negali paneigti fakto apie grynųjų pinigų turėjimą. Mokesčių mokėtojas norėjo turėti kredito istoriją, būsto palūkanos buvo žemos, todėl patraukliau buvo skolintis, o turimas santaupas laikė, nes tikėjo, kad atsiras investicinė galimybė, iš kurios bus galima gauti daugiau negu bankui mokamos palūkanos, taip pat Pareiškėjas norėjo turėti santaupų, kurias galėtų panaudoti verslui tuo atveju, jeigu bankas atsisakytų skolinti. Be to, mokesčių mokėtojas nesijautė saugiai prieš kreditorius, už kuriuos laidavo kaip fizinis asmuo, todėl naudojo banko lėšas, nes turimas turtas buvo įkeičiamas banko naudai. Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojas norėjo turėti laisvų pinigų, kurie būtų naudojami nenumatytiems atvejams, t. y. norėjo turėti saugų rezervą savo ir šeimos gerovei.

Mokesčių mokėtojas dideles grynųjų pinigų santaupas sukaupe nuo pirmųjų nepriklausomybės metų, tačiau tikroji grynųjų pinigų suma niekada nebuvo deklaruojama dėl tuo metu buvusio verslininkų reketo. Mokesčių mokėtojas ankstyvaisiais po nepriklausomybės atkūrimo metais nesijautė saugiai, nes verslininkai buvo reketuojami, vyravo korupcija, todėl grynųjų pinigų sumą mokesčių mokėtojas deklaruoti bijojo, atitinkamai deklaracijose deklaruotos grynųjų pinigų sumos buvo gerokai sumažinamos, taigi, deklaracijose būdavo nurodomos neteisingos. Kaip minėta, mokesčių mokėtojas nuo 1992 m. vykdė ūkinę komercinę veiklą per fizinio asmens teises turinčią individualią (personalinę) įmonę **H firma A**, iš kurios gaunamos pajamos daugelį metų buvo pagrindinės mokesčių mokėtojo pajamos, iš kurių mokesčių mokėtojas per 11 metų sukaupe dideles grynųjų pinigų santaupas. Personalinė įmonė

veiklą vykdė nuo 1992 m., o vėliau 2003 m. buvo pertvarkyta į UAB G1. Mokesčių mokėtojo vykdoma veikla per H firmą A buvo pelninga nuo pat 1992 m., todėl mokesčių mokėtojas kiekvienais metais išsiimdavo visą arba dalį įmonės pelno savo reikmėms. Be to, personalinė įmonė, vadovaujantis tuo metu galiojančiu Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinuoju įstatymu, kiekvienais metais teikdavo pajamų deklaracijas ir mokėdavo pajamų mokestį (deklaracijos buvo pateiktos Kauno AVMI, todėl iš jų galima matyti, kokius pajamų srautus generavo **H firma A**. **H firma A** iki 2003 m. uždirbo apie 77564096 LTL (22464114,86 EUR) pelno. Kiekvienų metų uždirbtos personalinės įmonės pajamos buvo deklaruotos įstatymų nustatyta tvarka (2001 m. deklaracija nėra išlikusi, todėl mokesčių mokėtojas turi ne visą informaciją apie šiais metais gautas pajamas). 2003 m. pertvarkius H firmą A“ į UAB G1, uždarajai akcinei bendrovei buvo perduotas visas nuo 1992 m. personalinės įmonės nepaskirstytas, reinvestuotas ir individualios įmonės veikloje naudotas pelnas, iš kurio ir buvo suformuotas naujos bendrovės nuosavas kapitalas.

Kiek mokesčių mokėtojas atsimena, pirmaisiais metais, t. y. nuo 1992 m. iki 1996 m., mokesčių mokėtojas pasiimdavo visas įmonės uždirbtas pajamas po sumokėtų mokesčių, todėl per 1992–1995 m. jis savo reikmėms galėjo išsiimti apie 4136559 Lt (1198030,29 EUR). Laikotarpiu nuo 1992 m. iki 1996 m. deklaracijos buvo teikiamos tik nuo personalinės įmonės **H firma A**, nes privalomas turto ir pajamų deklaracijas, kuriose deklaruodavo šias iš įmonės išsiimtas pajamas, mokesčių mokėtojas pradėjo teikti nuo 1996 m., kai įsigaliojo Gyventojų turto ir pajamų deklaravimo įstatymas. Laikotarpiu nuo 1994-06-01, t. y. nuo tada, kai įsigaliojo įstatymas dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų brangiam turtui įsigyti arba kitų įsigytų bei perleidžiamų lėšų deklaravimo, mokesčių mokėtojas jokio brangaus turto neįsigijo, todėl deklaracijų brangiam turtui įsigyti taip pat neteikė (pagal įstatymą dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų brangiam turtui įsigyti arba kitų įsigytų bei perleidžiamų lėšų deklaravimo kiekvienas pirkinytis virš 15000 Lt turėjo būti privalomai deklaruojamas iki sandorio sudarymo). Nuo 1996 m. mokesčių mokėtojas kasmet teikdavo deklaracijas, kuriose deklaruodavo išsiimtas pajamas iš įmonės deklaracijos laukelyje „pajamos iš ūkinės-komercinės\_ar kitos veiklos“ (deklaracijos buvo teiktos patikrinimo metu, todėl pakartotinai nėra teikiamos). Taigi, iš viso nuo 1996 m. iki 2003 m., remiantis deklaracijų duomenimis, mokesčių mokėtojo iš personalinės Įmonės išsiimtų lėšų suma sudarė 27 915 174 Lt (8 084 793 EUR).

Remdamasis aukščiau nurodytomis aplinkybėmis, Pareiškėjas mano, kad mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo 2012-12-31 piniginių lėšų likutį ne banke, nes mokesčių administratoriaus nuomone, toks pinigų likutis turi būti skaičiuojamas įvertinus Vienkartinėje turto deklaracijoje deklaruotą pinigų likutį, kuris nėra realus. Mokesčių mokėtojo duomenimis, grynujų pinigų likutis skaičiuojant vien tik pajamas iš **H firmos A** 2010 m. galėjo būti apie 7116000 EUR, 2011 m. – 7018000 EUR, 2012 m. – 6861000 EUR, 2013 m. – 5842000 EUR, 2014 m. – 5587000 EUR, 2015 m. – 5146000 EUR. Pareiškėjas pažymi, kad mokesčių administratorius neišsamiai išanalizavo mokesčių mokėtojo pajamas laikotarpiu iki 2003-12-31, todėl mokesčių administratoriaus atlikta mokesčių mokėtojo iki tikrinamojo laikotarpio pajamų ir išlaidų analizė negali patvirtinti, jog mokesčių mokėtojas disponavo nedeclaruotomis pajamomis. Mokesčių administratorius neatliko mokesčių mokėtojo teiktuose paaiškinimuose nurodytų aplinkybių tyrimo, kad mokesčių mokėtojas galėjo turėti didesnes grynujų pinigų santaupas, bei nesurinko / netikrino kitos papildomos informacijos dėl mokesčių mokėtojo nurodyto pajamų šaltinio realumo. Taigi, mokesčių administratorius neįvykdė MAĮ 67 straipsnyje nustatytos pareigos tinkamai pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas.

Pareiškėjas mano, kad remiantis aukščiau mokesčių mokėtojo nurodytomis aplinkybėmis ir pateiktais įrodymais, Vienkartinėje turto deklaracijoje deklaruoti duomenys yra akivaizdžiai prieštaraujantys protingumo kriterijams, todėl, esant šioms aplinkybėms, mokesčių administratorius turėjo vadovautis ne turto deklaracijoje nurodytais duomenimis, o nustatyti realias mokesčių mokėtojo grynujų lėšų santaupas.

*Dėl mokesčio patikrinimo metu apmokestintų ginčo pajamų pripažinimo bendrąja jungtine nuosavybe su G. M.*

Mokesčių administratorius mokesčio patikrinimo metu nustatė, kad mokesčių mokėtojas nuo 1981-08-15 iki 2014-09-29 buvo sudaręs santuoką su G. M., nuo 2015-08-08 įregistruota santuoka su U. A.. Mokesčių mokėtojas bendrą šeimos ūkį su G. M. vedė iki 2013 metų pabaigos, šalių susitarimu, šeimos turtas 2013-12-19 buvo padalintas vedybų (poveidybine) sutartimi, o vėliau pasirašyta ir 2014-03-20 sutuoktinių turto padalijimo sutartis. Mokesčio patikrinimo metu Kauno AVMI vadovavosi MAĮ 8 str. įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais ir vertino, jog mokesčių mokėtojas ir G. M. iki 2013-12-31 vedė bendrą šeimos ūkį, o 2014–2015 m. vertino mokesčių mokėtojo gautas pajamas ir patirtas išlaidas atskirai. Taigi, mokesčio patikrinimo metu mokesčiu mokėtojui 2013 m. priskirta 1/2 bendros sutuoktinių įstatymu nustatyta tvarka neapmokestintų bei nedeklaruotų pajamų sumos – 298 580 Lt (597 161/2).

Mokesčių mokėtojo nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai ginčo pajamas, apskaičiuotas už 2013 m., pripažino gautomis mokesčių mokėtojo ir buvusios sutuoktinės G. M., todėl nepagrįstai abiemis sutuoktiniams pripažinto pareigą lygiomis dalimis įvykdyti iš šių pajamų kylančias mokesčines prievoles. Nagrinėjamu atveju vietos mokesčių administratorius pripažino, kad iki 2013 m. pabaigos mokesčių mokėtojas ir jo sutuoktinė gyveno kartu, todėl pripažino mokesčių mokėtoją ir jo sutuoktinę faktiškai gavusiais ginčo pajamas lygiomis dalimis dėl to, jog šios pajamos yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal Civilinio kodekso 3.88 straipsnio 1 dalį, o tokio sutuoktinių bendro turto dalių lygybės prezumpcija yra įtvirtinta Civilinio kodekso 3.117 straipsnio 1 dalyje.

Pažymėtina, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėjas G. M. pervesdavo dideles pinigų sumas, t. y. kaip nurodyta patikrinimo akte, vien 2013 m. Pareiškėjas pervedė G. M. 414434 Lt. Taigi, paties mokesčių administratoriaus surinkta informacija patvirtina, kad faktiškai pajamas gaudavo Pareiškėjas, ir vien dėl to, kad tokios pajamos laikytinos bendrąja jungtine nuosavybe civiline prasme, tai savaiame negali būti pripažįstama abiejų sutuoktinių pajamomis lygiomis dalimis mokesčių tikslais. Mokesčių mokėtojas pažymi, kad lėšos, kuriomis jis disponavo ginčui aktualiu laikotarpiu, buvo gautos asmeniškai iš verslo, kurį jis pradėjo vykdyti per H firmą A. Šiame versle jis dalyvavo vienas be buvusios sutuoktinės, visus sprendimus priimdavo pats ir pajamos iš šio verslo taip pat buvo gautos asmeniškai. Buvusi sutuoktinė nedalyvavo verslo sprendimų priėmimuose, valdomose įmonėse neužėmė jokių pareigų, sutuoktinė tuo metu nedirbo, buvo namų šeimininkė, rūpinosi namų buitimi ir su verslu neturėjo nieko bendra. Mano, kad priešingai negu nurodė centrinis mokesčių administratorius, Pareiškėjas pagrindė iš kur buvo gautos ginčo pajamos, todėl pajamų šaltinis yra žinomas.

Vadovaujantis ginčo teisiniams santykiams taikytinomis GPMĮ nuostatomis, konstatuotina, jog GPMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte numatytu atveju (ši nuostata įtvirtina, jog „pajamų <...> gavimo momentu laikomas momentas <...>, kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos <...>“) GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas (konkretus fizinis asmuo), kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu <...>“ (LVAT 2016-02-10 administracinė byla Nr. A-300-492/2016). Mokesčių mokėtojas pažymi, kad buvusi sutuoktinė G. M. šiomis pajamomis faktiškai nedisponavo ir šias pajamas faktiškai yra gavęs mokesčių mokėtojas, todėl GPM prievolė turi būti skaičiuojama tik mokesčiu mokėtojui asmeniškai. Vadovaujantis LVAT praktika, jeigu mokesčių administratorius nurodė, kad neturi duomenų apie pajamų šaltinius, tokiu atveju vis tiek nėra pagrindo teigti, kad mokesčiniuose teisiniuose santykiuose, kurių pagrindu buvo gautos ginčo pajamos, faktiniai dalyviai buvo mokesčių mokėtojas ir jo sutuoktinė, bei kad šios pajamos buvo įgytos bendrai šių asmenų (sutuoktinių) valia (LVAT 2016-02-10 administracinė byla Nr. A-300-492/2016). Pareiškėjas pažymi, kad mokesčių mokėtojo sutuoktinė teigia, kad pajamų negavo ir sutinka, kad visos pajamos būtų pripažįstamos ir mokesčiai skaičiuojami mokesčių mokėtojui asmeniškai bei

patvirtina, kad ginčo laikotarpiu gautos pajamos, kurių šaltinis yra H firma A, faktiškai buvo gautos tik Pareiškėjo.

*Dėl mokesčių mokėtoju paskirtos baudos ir apskaičiuotų delspinigių*

Skunde centriniam mokesčių administratoriui Pareiškėjas nurodė motyvus dėl paskirtos baudos dydžio, tačiau VMI prie FM, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundą, į Pareiškėjo nurodytus argumentus neatsakė. Mokesčių administratorius, tvirtindamas patikrinimo rezultatus, paskyrė mokesčių mokėtoju 30 proc. baudą, lygią 88223 EUR, kuri, mokesčių mokėtojo nuomone, yra nepagrįstai didelė. Kaip Sprendime nurodė pats mokesčių administratorius, mokesčių mokėtojas teikė paaiškinimus, bendradarbiavo su mokesčių administratoriui tiriant pažeidimą. Taigi, byloje nėra ginčo dėl to, kad mokesčių mokėtojas sudarė sąlygas tinkamai mokesčių administratoriaus veiklai, pateikė mokesčių administratoriui prašomą informaciją, padėjo mokesčių administratoriui išaiškinti aplinkybes, todėl, atsižvelgiant į visas nurodytas aplinkybes ir teismų praktiką, šios lengvinančios aplinkybės yra pagrindas skirti mažesnę, nei vidutinio dydžio baudą, todėl sprendimas kirti 30 proc. dydžio baudą yra nepagrįstas.

Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. LVAT atsižvelgęs į Konstitucinio Teismo 2004 m. sausio 26 d. nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, yra pasisakęs, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymų pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, o tuomet atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes, baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio (LVAT 2008-02-15 administracinė byla Nr. A261-214/2008). Vadovaujantis VMI prie FM viršininko įsakymo Nr. VA-25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“ 17.2.1 punktu, mokesčių administratorius, nustatęs, kad yra kelios asmens atsakomybę lengvinančios aplinkybės ir nėra sunkinančių aplinkybių, asmeniui skiria baudą, nesiekiančia skirtinos baudos vidurkio, t. y. nuo 10 iki 30 proc. (MAI 139 str. 1 d.). Atsižvelgiant į aukščiau nurodytus motyvus, Pareiškėjas mano, kad mokesčių administratorius jam turėjo paskirti minimalią, t. y. 10 proc. mokesčio dydžio baudą.

Pareiškėjas pirmiau išdėstytų motyvų pagrindu prašo Komisijos tenkinti skundą ir panaikinti 2019-12-10 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos sprendimą Nr. 68-120 kaip nepagrįstą.

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjas skundą dėl Kauno AVMI 2019-09-06 sprendimo Nr. (7.46-4.4)-FR0682-208, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 294076,04 Eur GPM, 72491,71 Eur GPM delspinigius, 88223 Eur GPM baudą, nustatė, jog Kauno AVMI atliko Pareiškėjo 2013–2015 metų laikotarpio GPM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir 2019-07-02 patikrinimo aktu Nr. (7.46)-FR0680-239 nustatė, kad Pareiškėjas kartu su sutuoktine G. M. pagal 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo-pardavimo sutartį gavo 170890000 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamų, iš kurių 163883000 Lt priskirta neapmokestinamosioms pajamoms, o 7007000 Lt apmokestinamosioms vertybinių popierių pardavimo pajamoms. Konstatuota, jog pagal Civilinio kodekso 3.87, 3.88, 3.117 straipsnių nuostatas, reglamentuojančias sutuoktinių turto teisinį režimą, gautos vertybinių popierių pardavimo pajamos, sutuoktiniams priklauso lygiomis dalimis po ½, todėl Pareiškėjas pateiktoje Metinėje pajamų deklaracijoje už 2013 metus (forma GPM308) nedeklaravo 81941500 Lt neapmokestinamųjų vertybinių popierių (UAB G1 ir UAB G2 akcijų) pardavimo pajamų bei 3503500 Lt apmokestinamųjų vertybinių popierių (UAB "N1" bei UAB "J1" akcijų ir VŠĮ "I2" dalininko teisių) pardavimo pajamų, jų įsigijimo išlaidų (3683,50 Lt) bei nuo jų neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo GPM.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad 2013 m. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės G. M. patirtos išlaidos 597161 Lt viršijo gautas pajamas, taip pat paties Pareiškėjo 2014 ir 2015 metais patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas atitinkamai 1440836 Lt ir 444250 Eur. Konstatuota, jog Pareiškėjas su sutuoktine patirtoms išlaidoms (paskolų teikimui, vartojimo išlaidoms dengti)



panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios gavimo metu nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka. Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio bei Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų „Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių“ (toliau – Taisyklės) 4 punkto nuostatomis ir, pritaikiusi išlaidų metodą, konstatavo, jog 2013 metais Pareiškėjas su sutuoktine G. M. gavo 597161 Lt kitų apmokestinamųjų, su darbo santykiais nesusijusių, ne individualios veiklos pajamų, kurių minėtu laikotarpiu nedeklaravo, nuo jų neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo GPM. Kauno AVMI, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir vadovaudamasi Civilinio kodekso 3.87 straipsnio nuostatomis, už 2013 metus apskaičiavo Pareiškėjo 298580 Lt (597181/2) GPM bazę ir už 2014 bei 2015 metus tik Pareiškėjo – atitinkamai 1440836 Lt ir 444250 Eur GPM bazę. Vadovaudamasi GPMĮ 2, 3, 6, 22, 27 straipsnių nuostatomis, Kauno AVMI dėl šių pažeidimų Pareiškėjui apskaičiavo 294076,04 Eur GPM.

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą, 2019-09-06 sprendimu Nr. (7.46-4.4)-FR0682-208 jį patvirtino, t. y. patvirtino apskaičiuotą 294076,04 Eur GPM. Vadovaudamasi GPMĮ 36 straipsnio bei MAĮ 96 str. 1 dalies nuostatomis, už nesavalaikį GPM įmokų mokėjimą, Pareiškėjui apskaičiavo 144983,43 Eur GPM delspinigius ir, vadovaudamasi MAĮ 139 straipsnio nuostatomis, nustačiusi atsakomybę sunkinančias bei lengvinančias aplinkybes, Pareiškėjui skyrė 30 proc. dydžio 88223 Eur GPM baudą. Kauno AVMI, atsižvelgusi į tai, kad mokestinis patikrinimas tęsėsi ilgai ir pritaikiusi MAĮ 8 str. 3 dalies nuostatas, atleido Pareiškėją nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių, t. y. nuo 72491,71 Eur GPM delspinigių.

Sprendime konstatuojama, jog mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėlto, ar mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjas gavo apmokestinamųjų vertybinių popierių pardavimo pajamų bei iš nenustatytų šaltinių kitų apmokestinamųjų, su darbo santykiais nesusijusių, ne individualios veiklos pajamų.

*Dėl apmokestinamųjų vertybinių popierių pardavimo pajamų*

Patikrinimo metu nustatyta, kad notariškai nepatvirtinta 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo sutartimi, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė G. M., sutarties sudarymo metu, valdydami 100 proc. UAB "F2" akcijų (įsteigta 2013-11-25), bei siekdami užtikrinti ir tinkamai įgyvendinti perleidžiamų įmonių (UAB G1, UAB G2, UAB "N1" UAB "J1" VŠĮ "I2" kontrolę bei valdymą per vieną kontroliuojančią bendrovę (UAB "F2" susitarė dėl savo valdomų įmonių akcijų pardavimo UAB "F2" Sutarties duomenimis, Pareiškėjas ir G. M. UAB "F2" pardavė perleidžiamų įmonių akcijas už bendrą 170890000 Lt sumą:

– 6667000 vnt. UAB G1 paprastųjų vardinių akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė yra 1 Lt (66,67 proc. įstatinio kapitalo, kuris sudarė 10000000 Lt) už 162000000 Lt;

– 660 vnt. UAB G2 paprastųjų vardinių akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė yra 200 Lt (66 proc. įstatinio kapitalo, kuris sutarties pasirašymo metu sudaro 200000 Lt) už 1883000 Lt (1 akcijos pardavimo kaina 2853 Lt);

– 6667 vnt. UAB "N1" paprastųjų vardinių akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė yra 1 Lt (66,67 proc. įstatinio kapitalo, kuris sutarties pasirašymo metu sudaro 10000 Lt) už 7000 Lt (1 akcijos pardavimo kaina 1 Lt);

– 42600 vnt. UAB "J1" paprastųjų vardinių akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė 10 Lt (42,60 proc. įstatinio kapitalo, kuris sutarties pasirašymo metu sudarė 1000000 Lt) už 5000000 Lt (1 akcijos pardavimo kaina 117 Lt) (2013-12-12 sutarties duomenimis, UAB "J1" akcijos yra įkeistos (bankrutavusios) akcinės bendrovės banko „Snoras“ naudai, užtikrinant UAB G1 prievolių šiam bankui įvykdymą. Nuosavybės teisė į UAB "J1" akcijas UAB "F2" pereis kai bus įvykdytos dvi sąlygos, t. y. teisės aktų nustatyta tvarka bus įgyvendinta kitų bendrovės akcininkų pirmumo teisė pirkti akcijas ir bus gautas BAB „Snoras“ sutikimas perleisti akcijas);

– visas turimas dalininko teises (dalis) VŠĮ "I2" už 2000000 Lt (1 dalies pardavimo kaina 285714 Lt).

Apmokestinant parduotą ar kitaip perleistą nuosavybės turą, GPMĮ 19 str. nustatytos turto pardavimo pajamų ir įsigijimo kainų apskaičiavimo taisyklės bei GPMĮ 17 str. 1 dalyje nurodytos lengvatos. GPMĮ 17 str. (redakcija galiojusi iki 2013-07-13, keista 2013-06-27 įstatymu Nr. XII-427) 1 d. 29 punkte nustatyta, kad neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybės vertybinius popierius, įsigytus iki 1999 m. sausio 1 d. (lengvata netaikoma, kai vertybiniai popieriai laikomi parduotais pagal GPMĮ 11 str.) bei 30 punkte nustatyta, kad neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybės vertybinius popierius, įsigytus po 1999 m. sausio 1 d., jeigu vertybiniai popieriai yra parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybės ne anksčiau negu po 366 dienų nuo jų įsigijimo dienos (parduodant dalį to paties vieneto tos pačios rūšies ir klasės vertybinių popierių, kiekvienu atveju laikoma, kad pirmiausia parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybės anksčiausiai įsigyti vertybiniai popieriai) ir gyventojas 3 metus iki mokesčio laikotarpio, per kurį vertybiniai popieriai buvo parduoti arba kitaip perleisti nuosavybės, pabaigos nevaldė daugiau kaip 10 procentų vieneto, kurio vertybiniai popieriai yra parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybės, akcijų (dalių).

Nustatyta, kad Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo 2013-12-12 sutartimi už bendrą 170890000 Lt sumą Pareiškėjas kartu su sutuoktine G. M. UAB "F2" pardavė penkių (UAB G1, UAB G2, UAB "N1" UAB "J1" VŠĮ "I2") įmonių akcijas ir dalis, kurių įsigijimo laikas ir kaina skiriasi. Inspekcija nustatė, kad dalis gautų pajamų 163883000 Lt priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms (pajamos gautos už UAB G1 bei UAB G2 pardavimą), o 7007000 Lt pajamos, priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, kurių Pareiškėjas ir jo sutuoktinė G. M. pateiktose metinėse pajamų deklaracijose nedeklaravo. 2013-21-12 Akcijų ir dalių pirkimo-pardavimo sutartimi parduotos akcijos, jų įsigijimo kaina, bei apmokestinamoji vertė nurodoma 1 lentelėje.

1 lentelė

Įmonės pavadinimas	Parduota akcijų, vnt.	Akcijų įsigijimo data	Akcijų įsigijimo kaina, Lt	Įstatinio kapitalo dalis, akcijų pardavimo metu, proc.	Akcijų pardavimo kaina, Lt	
UAB G1	6 667 000	1992-07-31	6 667 000	66,67	162 000 000	GPMĮ 17 str. 1 d. 29 p.
UAB „S R“	660	1997-12-09	132 000	66	1 883 000	GPMĮ 17 str. 1 d. 29 p.
<i>Neapmokestinamosios pajamos</i>					163 883 000	
<i>Neapmokestinamųjų pajamų 1/2 dalis (padalinta tarp sutuoktinių):</i>					81 941 500	
Įmonės pavadinimas	Parduota akcijų, vnt.	Akcijų įsigijimo data	Akcijų įsigijimo kaina, Lt	Įstatinio kapitalo dalis, akcijų pardavimo metu, proc.	Akcijų pardavimo kaina, Lt	Apmokestin. vertė, Lt
UAB "N1"	6 667	2013-11-12	6 667	66,67	7 000	333
UAB "J1"	42 600	2001-05-03	0	42,60	5 000 000	5 000 000
VŠĮ "I2"	7 dalys	2001-2010	700	100	2 000 000	1 999 300
<i>Apmokestinamosios pajamos</i>					7 007 000	6 999 633
<i>Apmokestinamųjų pajamų 1/2 dalis (padalinta tarp sutuoktinių):</i>					3 503 500	3 499 816,50

#### *Dėl UAB "N1" akcijų pardavimo*

Akcijų ir dalių 2013-12-12 pirkimo–pardavimo sutartimi UAB "F2" parduota 6667 vnt. UAB "P1" paprastųjų vardinių akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė 1 Lt (66,67 proc. įstatinio kapitalo, kuris sutarties pasirašymo metu sudaro 10000 Lt) už 7000 Lt.

UAB "N1" įregistruotas 2013-11-25, registruotas bendrovės įstatinis kapitalas 10000 Lt, padalintas į 10000 vnt. 1 Lt nominalios vertės akcijų.

UAB "P1" akcijų pardavimui nėra taikomos GPMĮ 17 str. 1 dalyje numatyta lengvata (akcijos įsigytos po 1999-01-01, vertybiniai popieriai parduoti anksčiau negu po 366 dienų nuo įsigijimo dienos (įsigyta 2013-11-12, parduota 2013-12-12, valdyta daugiau nei 10 proc.

vieneto akcijų (66,67 proc.), todėl akcijų pardavimo pajamos - 7000 Lt, įvertinus akcijų įsigijimo kainą – 6667 Lt, pagrįstai apmokestintos GPM.

*Dėl VŠĮ "I2" dalininko teisių pardavimo*

Akcijų ir dalių 2013-12-12 pirkimo–pardavimo sutartimi UAB "F2" parduotos visos turėtos VŠĮ "I2" dalininko teisės (dalys) už 2000000 Lt.

VŠĮ "I2" įsteigtas 2001-01-12. Nuo 2008-01-01 iki 2016-05-18 pagrindinės deklaruotos veiklos – bendrieji patarimai ir konsultacijos, teisinių dokumentų rengimas; socialinių ir humanitarinių mokslų moksliniai tyrimai ir taikomoji veikla; kiti gamtos mokslų ir inžinerijos moksliniai tyrimai ir taikomoji veikla. Nuo 2016-05-18 deklaruojama pagrindinė veikla – konsultacinė verslo ir kito valdymo veikla.

VŠĮ "J2" dalis Pareiškėjas įsigijo iš viso už 700 Lt:

- 2001-01-12 Steigimo sutartimi Nr. P1-419 1 dalis už 100 Lt įnašą (iš viso 8 dalininkai);
- 2005-10-10 Viešosios įstaigos dalininko pirkimo–pardavimo sutartimi iš Lietuvos žemdirbystės instituto įsigijo 1 dalį už 100 Lt;
- 2005-11-08 Viešosios įstaigos dalininko dalies pirkimo–pardavimo sutartimi iš L. K. (mirusio dalininko L. H. žmonos) įsigijo 1 dalį už 100 Lt;
- 2005-11-14 Viešosios įstaigos dalininko dalies pirkimo - pardavimo sutartimi iš E. P. įsigijo 1 dalį už 100 Lt;
- 2010-12-28 Dalininko įnašo pirkimo-pardavimo sutartimi iš I. D. įsigijo 3 dalis už 300 Lt.

VŠĮ "J2" dalių pardavimui nėra taikomos GPMĮ 17 str. 1 dalyje numatytos lengvatų, nes dalininko teisės įsigytos po 1999-01-01, vertybiniai popieriai parduoti ne anksčiau kaip po 366 dienų (įsigyta 2001-01-12, 2005-10-10, 2005-11-05, 2005-11-14, 2010-12-28, o parduota 2013-12-12), tačiau akcininkas tris metus iki pardavimo kontroliavo daugiau nei 10 proc. vieneto dalių (2010–2012 m. – 100 proc.), todėl pardavimo pajamos – 2000000 Lt, įvertinus dalininko teisių (dalių) įsigijimo kainą – 700 Lt, pagrįstai apmokestintos GPM.

*Dėl UAB "J1" akcijų pardavimo*

Pagal Akcijų ir dalių 2013-12-12 pirkimo-pardavimo sutarties 1.1 ir 2.1. p. Pareiškėjas kartu su sutuoktine G. M. UAB "F2" pardavė 42600 vnt. UAB "J1" paprastųjų vardinių akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė 10 Lt (42,60 proc. įstatinio kapitalo, kuris sutarties pasirašymo metu sudarė 1000000 Lt) už 5000000 Lt (1 akcijos pardavimo kaina 117 Lt), tačiau sutartyje pažymėta, kad UAB "J1" akcijos yra įkeistos bankrutavusios AB banko „Snoras“ naudai, užtikrinant UAB G1 prievolių šiam bankui įvykdymą. Nuosavybės teisė į UAB "J1" akcijas UAB "F2" pereis kai bus įvykdytos dvi sąlygos, t. y. teisės aktų nustatyta tvarka bus įgyvendinta kitų bendrovės akcininkų pirmumo teisė pirkti akcijas ir bus gautas BAB „Snoras“ sutikimas perleisti akcijas.

Pažymėta, kad minėtos 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo sutartyje numatytos sąlygos dėl nuosavybės teisės į UAB "J1" akcijas perėjimo UAB "F2" neįtakoją Pareiškėjo prievolių dėl šios įmonės akcijų pardavimo, kadangi patikrinimo metu nustatyta, kad pajamos už UAB "J1" akcijų pardavimą buvo gautos 2013 m. (2013-12-12 kapitalizuojant susidariusią UAB "F2" 170890000 Lt skolą), t. y. nepriklausomai nuo minėtų sąlygų įgyvendinimo.

UAB "J1" įregistruota 1999-11-17. UAB "J1" įstatų duomenimis bendrovės steigėja ir 100 proc. akcininkė UAB "G1" steigimo metu įstatinis kapitalas 10000 Lt, padalintas į 1000 vnt. paprastųjų vardinių 10 Lt nominalios vertės akcijų.

Nustatyta, kad UAB "J1" akcijas Pareiškėjas įsigijo:

- 2000-10-30 – 676 vnt. akcijų iš UAB "G1" už 6760 Lt pagal 2000-10-30 Sutartį (1 akcijos nominali vertė –10 Lt). Sutartyje nurodyta, kad pirkėjas už akcijas pardavėjui sumoka 6760 Lt per dvi dienas nuo sutarties pasirašymo;
- 2001-05-03 padidinus bendrovės įstatinį kapitalą iš įmonės pelno R. H. proporcingai turimų akcijų skaičiui perduota 56925 vnt. Kauno AVMI pateikto 2001-05-03 UAB "J1" visuotinio akcininkų susirinkimo protokolo Nr. 10 duomenimis, bendrovės akcininkai R. H., E. P., V. J. ir Baltarusijos valstybinio naftos ir chemijos koncerno gamybinis susivienijimas „B“

priėmė sprendimą padidinti bendrovės įstatinį kapitalą iš bendrovės pelno iki 1000000 Lt, išleidžiant 99000 vnt. naujų paprastųjų vardinių akcijų ir paskirstant jas proporcingai akcininkams nuosavybės teise priklausančių akcijų nominaliai vertei. R. H. proporcingai turimų akcijų skaičiui perduota 56925 vnt. UAB "J1" akcijų.

Nustatyta, kad UAB "J1" akcijas R. H. perleido:

– 2001-03-28 PO „B“ 101 vnt. paprastųjų vardinių akcijų;

– 2001-08-16 PO „B“ 14900 vnt. akcijų;

– 2013-12-12 pagal Akcijų ir dalių pirkimo-pardavimo sutartį UAB "F2" 42600 vnt. 42,60 proc. įstatinio kapitalo, kuris sutarties sudarė 1000000 Lt) už 5000000 Lt.

Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkto nuostatas, parduodant dalį to paties vieneto tos pačios rūšies ir klasės vertybinių popierių, laikoma, kad parduodami anksčiausiai įsigyti vertybiniai popieriai. Nustatyta, kad 2001-03-28 Pareiškėjas pardavė 101 vnt. UAB "J1" akcijų, įsigytų 2000-10-30; 2001-08-16 pardavė 14900 vnt. akcijų, įsigytų: 2000-10-30 – 575 vnt. ir 2001-05-03 – 14325 vnt.; 2013-12-12 pardavė 42600 vnt. akcijų, kurios įsigytos 2001-05-03. GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte nustatyta, kad šiame punkte nurodyta lengvata (366 dienų) netaikoma parduodant ar kitaip perleidžiant akcijas, kurios gautos GPMĮ 2 str. 14 d. 1 punkte nurodytu atveju, t. y. didinant įmonės įstatinį kapitalą. 2013-12-12 parduoti 42600 vnt. UAB "H1" akcijų įgyti didinant įstatinį kapitalą (2001-05-03 Visuotinis akcininkų susirinkimo protokolas Nr. 10) nemokamai proporcingai turimų akcijų skaičiui, todėl GPM 17 str. 1 d. 30 p. lengvata netaikoma visai pajamų sumai, gautai už tokiu būdu įsigytas ir parduotas akcijas.

Iš pateiktos Akcijų ir dalių 2013-12-12 pirkimo-pardavimo sutarties 2.2. ir 2.3. punktų matyti, kad pirkėjas – UAB "F2" įsipareigoja pardavėjams sumokėti visą pirkimo kainą (170890000 Lt) bankiniu pavedimu ne vėliau kaip per 1 darbo dieną nuo sutarties sudarymo dienos, taip pat sandorio šalys susitarė, kad atsiskaitymas pagal sutartį gali būti atliekamas šalių tarpusavio priešpriešinių vienasrūšių reikalavimų įskaitymu. Patikrinimo metu nustatyta, kad 2013-12-12, t. y. tą pačią dieną, kai buvo pasirašyta akcijų pirkimo-pardavimo sutartis, akcininko R. H. sprendimu, UAB "F2" įstatinis kapitalas padidintas iki 170900000 Lt. Padidinimas atliktas kapitalizuojant 170890000 Lt dydžio bendrovės įsiskolinimą Pareiškėjui, t. y. įskaitant bendrovės piniginę prievolę akcininkui pagal bendrovės ir akcininko sudarytą Akcijų ir dalių pirkimo-pardavimo sutartį (2013-12-12) ir akcininko piniginę prievolę apmokėti bendrovei naujas akcijas jų emisijos kaina.

UAB "F2" ūkinių operacijų žurnalo už 2013 m. duomenimis, buhalterinėje apskaitoje akcijų įsigijimas 2013-12-12 apskaitytas: K sąskaitoje Nr. 450 (skolos tiekėjams) 170890000 Lt, D sąskaitoje Nr. 163 (finansinis turtas) 170890000 Lt. Įstatinio kapitalo didinimas 2013-12-18 apskaitytas: D sąskaitoje Nr. 450 (skolos tiekėjams) 170890000 Lt, K sąskaitoje Nr. 300 (įstatinis kapitalas) 170890000 Lt. Nustatyta, kad UAB "F2" nedeklaravo Pareiškėjui ir G. M. išmokėtų vertybinių popierių pardavimo pajamų, Pareiškėjas ir G. M. pateiktose Metinėse pajamų deklaracijose nedeklaravo iš UAB "F2" gautų vertybinių popierių pardavimo pajamų.

UAB "F2" direktoriaus – Pareiškėjo paaiškinimu, UAB "F2" buvo įsteigta turint tikslą, kad ši bendrovė būtų kontroliuojanti grupės pavaldžių bendrovių investicijas (turta), t. y. taptų holdingo bendrove, todėl šiai bendrovei buvo perleistos R. H. valdytos UAB „Arvi“ ir ko, UAB "N1" UAB "J1" akcijos ir VŠĮ "J2" dalys. Pareiškėjo šeimos investicijų valdymo patogumui buvo reikalinga holdinginė struktūra, kurios pagalba buvo galima pasiekti keletą tikslų/rezultatų, kurie turėjo būti pasiekti visi kartu tuo pačiu metu – teisingai padalinti turta tarp sutuoktinių (R. H. ir G. M.) skyrybų metu (t. y. sutuoktiniams būtų dalinamos ne atskirų santuokoje įgytų bendrovių akcijos, o kontroliuojančios (holdingo) bendrovės akcijos) bei išlaikyti verslo kontrolę ir verslo finansavimo stabilumą.

Pareiškėjo atstovo pateikto paaiškinimo duomenimis, pagal 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo-pardavimo sutartį UAB G1, UAB „S R“, UAB "P1" akcijos bei VĮ „B a“ dalys UAB "F2" buvo perleistos dėl šeimyninių aplinkybių (žodiniu atstovės paaiškinimu, tuo metu vyko Pareiškėjo ir G. M. skyrybos, todėl siekiant palengvinti turto dalybas visos įmonių akcijos buvo perkeltos į vieną kontroliuojančiąją įmonę).

GPMĮ 2 str. 14 dalyje nustatyta, kad pajamomis, išskyrus toje pačioje nuostatoje išvardintas išimtis, kurios šiuo atveju netaikytinos, laikomos per mokestinį laikotarpį gautos „atlygis <...> už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra <...>“. GPMĮ 8 straipsnyje nustatyta, kad pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, t. y. kai pajamos bet kokia forma faktiškai yra gaunamos. Inspekcija, įvertinusi minėtas patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, sutiko su Kauno AVMI išvadomis, kad 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo-pardavimo sutartimi UAB "F2" už įsigytas minėtų įmonių akcijas Pareiškėjui ir jo sutuoktinei G. M. apmokėjo 2013-12-12, kai kapitalizuojant susidariusią UAB "F2" 170890000 Lt skolą, padidinus UAB "F2" įstatinį kapitalą Pareiškėjui ir G. M. buvo perduota 170890000 vnt. naujai išleistų UAB "F2" akcijų. Laikytina, kad turto pardavėjai pajamas už parduotus vertybinius popierius gavo jų pardavimo dieną, ir tą pačią dieną jas panaudojo užskaitos būdu įsigyjant kitą turtą (vertybinius popierius), t. y. patys nulėmė šių pajamų panaudojimo būdą.

Inspekcija, remdamasi LVAT 2018-11-07 nutartimi adm. byloje Nr. A-1021-438/2018, sutiko su Kauno AVMI išvada, kad Pareiškėjas kartu su sutuoktine G. M. 2013-12-12 gavo 170890000 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamų, iš kurių 163883000 Lt priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, o 7007000 Lt – apmokestinamosioms vertybinių popierių pardavimo pajamoms. Pagal Civilinio Kodekso 3.87, 3.88, 3.117 str. nuostatas, reglamentuojančias sutuoktinių turto teisinį režimą, gautos vertybinių popierių pardavimo pajamos, sutuoktiniams priklauso lygiomis dalimis po ½. Kaip matyti iš 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo pardavimo sutarties, Pareiškėjas lygiomis dalimis su G. M. dalyvavo šiame sandoryje UAB "F2" parduodamas UAB G1, UAB G2, UAB "N1" UAB "J1" VŠĮ "I2" įmonių akcijas ir dalis, Pareiškėjas, kaip vienas iš pardavėjų, pasirašė 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo pardavimo sutartį.

Inspekcija, atkreipė dėmesį į tai, kad LVAT plenarinė sesija 2002-03-13 sprendime adm. byloje Nr. A<sup>7</sup>-158/2002 pasisakė, jog „<...> Atsižvelgiant į nuosavybės teisių santykių pobūdį bei į tai, jog A.R. parduodamas medieną veikė nepažeisdamas bendraturčio I.R. teisių ir teisėtų interesų, šie veiksmai atitiko jos valią, išreikštą įgaliojimo forma, yra pagrindas konstatuoti, jog pajamos, gautos disponavimo bendru turtu sandorių pagrindu, veikiant sąžiningai ir teisėtai, yra bendraturčių, o ne vieno iš jų, pajamomis, į kurias kiekvienas iš jų turi lygias teises. Mokesčių teisinius santykius reguliuojančios viešosios teisės normos nenustato papildomų reikalavimų sandoriams, sudaromiems fizinių asmenų įgyvendinant savo nuosavybės teises, kurie kaip privalomi rekvizitai apibrėžtų tam tikrus pagal mokesčių įstatymus reikšmingus juridinius faktus, pvz: kad rašytinius sandorius, iš kurių susiformuoja apmokestinimo mokesčiais objektai, sudarytų visi bendraturčiai ir juose būtų apibrėžiamas pajamų tarp bendraturčių pasiskirstymas <...>“. Remdamasi šiomis nuostatomis Inspekcija neatsižvelgė į Pareiškėjo skundo argumentus, jog jis jokių pajamų iš vertybinių popierių pardavimo negavo, kad įmonių akcijų pardavimo sandoriai realiai nevyko, akcijų pardavimo sandoriai buvo įforminti ne siekiant atlygintinai perleisti akcijas UAB "F2" (už akcijas niekada nebuvo atsiskaityta, nes UAB "F2" nebūtų galėjusi finansiškai to padaryti), o siekiant supaprastinti ir pagreitinti UAB "F2" įstatinio kapitalo didinimą. Pasisakydama dėl Pareiškėjo skundo argumento, kad sudarydamas minėtą sandorį nesiekė mokestinės naudos ir jos negavo, o priešingai, pasirinkus netinkamus siekiamų tikslų įgyvendinimo priemones, jam kilo mokestinės pasekmės dėl dirbtinio akcijų pardavimo sandorio, Inspekcija pastebėjo, jog 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo pardavimo sandoris buvo realiai vykdomas ir sukėlė teises pasekmes, nes UAB "F2" ūkinių operacijų žurnalo už 2013 m. duomenimis, buhalterinėje apskaitoje akcijų įsigijimas 2013-12-12 apskaitytas: K sąskaitoje Nr. 450 (skolos tiekėjams) 170890000 Lt, D sąskaitoje Nr. 163 (finansinis turtas) 170890000 Lt, įstatinio kapitalo didinimas 2013-12-18 apskaitytas: D sąskaitoje Nr. 450 (skolos tiekėjams) 170890000 Lt, K sąskaitoje Nr. 300 (įstatinis kapitalas) 170890000 Lt, Pareiškėjui ir jo sutuoktinei, padidinus UAB "F2" įstatinį kapitalą, buvo perduota 170890000 vnt. naujai išleistų UAB "F2" akcijų. Civilinio Kodekso 1.78 straipsnis reglamentuoja sąlygas, kada sandoriai yra pripažįstami niekiniais ar nuginkijamais, tačiau Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kad jis ar kitos

2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo pardavimo sandorio šalys būtų atlikę šio sandorio nepripažinimo ar nuginkėjimo veiksmus. Todėl konstatuota, jog Kauno AVMI pagrįstai padarė išvadą, kad Pareiškėjas pagal pasirašytą 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo pardavimo sutartį gavo 81941500 Lt (163883000 Lt/2) neapmokestinamųjų vertybinių popierių pardavimo pajamų ir 3503500 Lt (7007000 Lt/2) apmokestinamųjų vertybinių popierių pardavimo pajamų.

Dėl Pareiškėjo skunde nurodomų argumentų, kad UAB "J1" akcijų nuosavybės teisė neperėjo UAB "F2" todėl Pareiškėjo apmokestinamosioms pajamoms negali būti priskirta 2500000 Lt suma, pažymėtina, kad Pareiškėjo nurodomi argumentai neturi įtakos jo mokestinėms prievolėms, nes patikrinimo metu nustatyta, jog pajamos už UAB "J1" akcijų pardavimą buvo gautos 2013 m. (2013-12-12 kapitalizuojant susidariusią UAB "F2" 170890000 Lt skolą), t. y. nepriklausomai nuo minėtų sąlygų įgyvendinimo. Be to, Inspekcijos nuomone, Pareiškėjo teiginiai kelia abejonių, kadangi bylos duomenimis yra nustatyta, kad UAB "F2" 2015-05-29 Buhalterinės pažymos duomenimis, 2015-05-28 UAB "J1" visuotinio akcininkų susirinkimo protokolu Nr. 46/AP-(1.4)-05 UAB "J1" paskirstė dividendus už 2014 metus. Dividendams skirta suma 647656,98 Eur, iš kurių 42,6 proc. (42600 vnt. akcijų) sumos skirta įmonei UAB „Vyrja“, t. y. 275901,87 Eur. UAB "F2" 2016-12-31 debitorių skolų apyvartos duomenimis, 2015-05-29 sąskaitoje D apskaityta 275907,87 Eur UAB "J1" dividendų už 2014 m., kurie sumokėti bankiniais pavedimais į UAB "F2" sąskaitą. Už 2015 m. priskaityti UAB "J1" dividendai 255698,62 Eur, mokėjimai įvykdyti 2016-07-01 – 100000 Eur ir 2016-07-22 – 77808 Eur.

Dėl Pareiškėjo skunde nurodomos LVAT 2019-05-15 nutarties adm. byloje Nr. eA-958-575/2019 taikymo šiame mokestiniam ginče Inspekcija pažymi, kad LVAT 2019-06-12 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1421-442/2019 konstatavo, jog „<...> Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 33 str. 4 dalis nustato, kad teismai, priimdami sprendimus atitinkamų kategorijų bylose, yra saistomi savo pačių sukurtų teisės aiškinimo taisyklių, suformuluotų analogiškose ar iš esmės panašiose bylose <...> Konstatuota, jog tarp šiame mokestiniam ginče nagrinėjamų teisiškai reikšmingų aplinkybių ir Pareiškėjo skunde nurodytoje LVAT nutartyje nagrinėtų teisiškai reikšmingų aplinkybių nėra tapačių arba esminių panašumų, todėl nėra pagrindo atsižvelgti į Pareiškėjo skundo argumentus dėl MAĮ 10 straipsnio nuostatų taikymo šiame mokestiniam ginče.

*Dėl iš nenustatytų šaltinių gautų kitų apmokestinamųjų, su darbo santykiais nesusijusių, ne individualios veiklos pajamų*

Inspekcija sprendime nurodo, jog pagal nagrinėjamu laikotarpiu galiojančio GPMĮ 2 str. 14 dalį pajamomis laikomos pozityviosios pajamos, taip pat per mokestinį laikotarpį gyventojų gautas atlygis už jo atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas, kita gauta nauda pinigais ir (arba) natūra. Pagal GPMĮ 5 str. 1 dalį pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos. Vadovaujantis GPMĮ 3 str., pajamų mokesčių moka pajamų gavęs gyventojas. Gyventojų pajamos pagal GPMĮ 22 str. nuostatas skirstomos į A ir B klasės pajamas. Pagal GPMĮ 27 str. 1 dalies nuostatas Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų tiek A klasės, tiek B klasės pajamoms, pasibaigus mokesčiam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po mokesčio laikotarpio, gegužės 1 d., pats arba per įgaliotą asmenį savo nuolatinės gyvenamosios vietos mokesčių administratoriui privalo pateikti praėjusio mokesčio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir joje deklaruoti visus praėjusio mokesčio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokesčių.

Vietos mokesčių administratorius atlikto patikrinimo metu Pareiškėjo 2013–2015 m. gyventojų pajamų mokesčio bazę apskaičiavo pagal jo atliktą įvertinimą naudojant išlaidų metodą. MAĮ 70 str. 1 dalyje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesčines prievolės dydžio įprastine, t. y. atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti

mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prirėikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Pagal Taisyklių 4.1 punktą, įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento (toliau – mokesčio deklaracija), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštaravingus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kt.). Be to, LVAT savo praktikoje (2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A11-603/2007), konstatavo, jog MAĮ 70 str. skirtas ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinės prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinės prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų.

Sprendime nurodoma, kad Kauno AVMI atliko Pareiškėjo ir jo sutuoktinės G. M. mokestinius tyrimus (2018-12-18 pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (7.46) FR0687-1138 ir 2018-12-18 pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (7.46) FR0687-1137), kurių metu išanalizavo ir įvertino informaciją apie Pareiškėjo ir jo sutuoktinės laikotarpiu nuo 2013-01-01 iki 2015-12-31 gautas pajamas, patirtas išlaidas, piniginių lėšų likučius tiek banke, tiek ne banke, kiekvienų metų pradžiai ir pabaigai bei duomenis apie šių lėšų susidarymo šaltinius. Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2013 m. ir vien tik Pareiškėjo 2014, 2015 metais patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas ir patirtoms išlaidoms (paskolų teikimui, vartojimo išlaidoms dengti) panaudojo kitas iš nenustatytų pajamų šaltinių gautas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka, t. y. mokesčių mokėtojai nevykdė arba netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius. Nustačiusi šias aplinkybes Kauno AVMI pagrįstai Pareiškėjo mokestinį patikrinimą atliko taikydama MAĮ 70 str. nuostatas.

Pažymėta, kad LVAT 2011-02-04 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-201/2011 nurodė, jog nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais mokestiniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokios pačios nuostatos LVAT laikėsi ir adm. bylose Nr. A<sup>8</sup>-693/2007, A<sup>442</sup>-206/2009, A<sup>556</sup>-1073/2010. Todėl darytina išvada, kad mokesčių administratorius savo kontrolės veiksmų atlikimo metu turi teisę naudotis ir vertinti atitinkamą įrodomąją medžiagą, susijusią su ankstesniais mokestiniais laikotarpiais, kai jie susiję su tikrinamojo laikotarpio mokestinių prievolių teisingu apskaičiavimu. Nurodoma, jog vietos mokesčių administratorius ištyrė, ar Pareiškėjas tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2013-01-01) turėjo GPMĮ nustatyta tvarka apmokestintų lėšų, kuriomis galėtų pagrįsti tikrinamuoju laikotarpiu patirtas asmenines išlaidas.

Bylos duomenimis nustatyta, kad Pareiškėjas nuo 1981-08-15 iki 2014-09-29 buvo sudaręs santuoką su G. M.. Pažymėta, kad Pareiškėjas Kauno AVMI teiktuose paaiškinimuose nurodė, kad iki 2013 metų pabaigos bendrą šeimą ūkį vedė su G. M. (patikrinimo akto 21 priedo 7 punktas, 22 priedas, 26 priedas). Šią aplinkybę pagrindžia ir objektyvūs ginčo byloje pateikti įrodymai – šalių sutarimu šeimos turtas 2013-12-19 buvo padalintas Vedybų (povedybine) sutartimi Nr. 8782, o vėliau pasirašyta ir 2014-03-20 sutuoktinių turto pasidalijimo sutartis Nr. 5760. Be to, iš byloje pateiktos „R. H. ir G. M. tarpusavio atsiskaitymų“ suvestinės matyti, kad Pareiškėjas į G. M. banko sąskaitą 2013 metų įvairiais mėnesiais iš viso pervedė 414434 Lt sumą, kas taip pat vertinama kaip bendro šeimos ūkio vedimo įrodymas. Atsižvelgiant į šias

aplinkybes, konstatuotina, jog Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 8 str. įteisintais protingumo ir teisingumo kriterijais, padarė teisingą išvadą, kad Pareiškėjas su G. M. iki 2013-12-31 vedė bendrą šeimos ūkį, o 2014–2015 m. Pareiškėjo ir G. M. gautas pajamas ir patirtas išlaidas vertino atskirai. Kauno AVMI pagrįstai vadovavosi LR CK 3.87, 3.88, 3.117 straipsnių nuostatomis ir Pareiškėjui už 2013 m. priskyre ½ bendros sutuoktinių įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų bei nedeklaruotų pajamų sumos.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas kartu su sutuoktine G. M. Inspekcijai teiktose deklaracijose deklaravo turėtus piniginių lėšų likučius banke ir ne banke:

– Pareiškėjas kaip **H firmos A** savininkas pateiktose LR Gyventojų turto ir pajamų deklaracijose už 1996–2000 m., 2001 m., 2002 m. gyventojų (šeimos) turto ir pajamų deklaracijose (forma FR0001), deklaravo pinigines lėšas atitinkamo ataskaitinio laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, t. y. 1996-01-01 – 300000 Lt, 1996-12-31 – 420000 Lt, 1997-12-31 – 280000 Lt, 1998-12-31 – 530000 Lt, 1999-12-31 – 780000 Lt, 2000-12-31 – 900000 Lt, 2001-12-31 – 1600000 Lt, 2002-12-31 – 2050000 Lt;

– pagal Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo nuostatas, Pareiškėjas ir G. M. (atskirai kaip gyventojai) teikė Vienkartinės gyventojų (šeimos) turėto turto deklaracijas (forma FR0593), kuriose deklaravo turėtus piniginių lėšų likučius 2003-12-31 banke ir ne banke, t. y. Pareiškėjas deklaravo 1600000 Lt likutį ne banke, G. M. – 28000 Lt likutį ne banke, iš viso –1628000 Lt;

Vykdydamas 2017-12-19 mokesčių administratoriaus nurodymą Nr. (12.7)FR0706-15151 pagrįsti į bankų sąskaitas grynaisiais pinigais (2013 m. – 3115352 Lt, 2014 m. – 612390 Lt, 2015 m. – 335220 Eur) įneštų piniginių lėšų kilmę ir rūšį, Pareiškėjas Inspekcijai 2018-01-26 pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad jo disponuojamas grynųjų pinigų likutis 2012-12-31 sudarė 7000000 Lt. Pareiškėjo teigimu, pateiktoje turto deklaracijoje už 2009 m., buvo nurodyti netikslūs duomenys apie disponuojamą grynųjų pinigų likutį, t. y. 2010-01-01 disponuojamas grynųjų pinigų likutis sudarė 8000000 Lt.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjui buvo duotas papildomas 2018-02-15 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (12.7) FR0706-1515, kuriame buvo prašoma nurodyti apytikslius piniginių lėšų likučius ne banke laikotarpiu nuo 2010 m. iki 2015 m. Vykdydamas mokesčių administratoriaus nurodymą, Pareiškėjas pateiktame 2018-04-19 paaiškiniame Nr. 18/04-01, nurodė, kad grynųjų pinigų likutis 2010 m. pabaigai galėjo būti 7116000 Eur, 2011 m. – 7018000 Eur, 2012 m. – 6861000 Eur, 2013 m. – 5842000 Eur. Pareiškėjo paaiškiniu, šis grynųjų piniginių lėšų likutis susidarė nuo 1992 m. pradėjus vykdyti komercinę veiklą per individualią įmonę **H firma A**.

Pareiškėjo pateiktais duomenimis, ši įmonė laikotarpiu iki 2003 m. uždirbo apie 77564096 Lt (22464114,86 Eur) pelno. Nuo 1996 m. įsigaliojus Gyventojų turto ir pajamų deklaravimo įstatymui, mokesčių mokėtojas kasmet teikdavo deklaracijas, kuriose deklaravo išsiimtas pajamas iš įmonės deklaracijos laukelyje „pajamos iš ūkinės-komercinės ar kitos veiklos“. Iš viso nuo 1996 m. iki 2003 m., remiantis deklaracijų duomenimis, mokesčių mokėtojo iš personalinės įmonės išsiimtų lėšų suma sudarė 27915174 Lt (8084793 Eur). Nurodė, kad Gyventojų turto ir pajamų deklaracijose buvo deklaruojami ir grynųjų pinigų likučiai metų pradžiai ir pabaigai, tačiau deklaracijose deklaruotos grynųjų pinigų sumos buvo gerokai sumažintos, t. y. deklaruotos neteisingai, nes ankstyvaisiais po nepriklausomybės atkūrimo metais nesijautė saugiai, verslininkai buvo reketuojami, vyravo korupcija, o verslas buvo sėkmingas, todėl tikrąją grynųjų pinigų sumą mokesčių mokėtojas deklaruoti bijojo. Be to, Pareiškėjo atstovas pateikė Inspekcijai skaičiavimus, pagal kuriuos Pareiškėjas 1996–2003 m. laikotarpiu gavo 8692951 Eur pajamų, patyrė 1929017 Eur išlaidų, įvertinus deklaruotą 1996-01-01 turėtą piniginių lėšų likutį ne banke 86886 Eur, Pareiškėjas galimai turėjo piniginių lėšų ne banke 2003-12-31 – 6850820 Eur.

Pagal Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo 3 str. 1 punkto nuolatinis Lietuvos gyventojas iki 2005 m. gegužės 1 d. privalėjo deklaruoti 2003 m. gruodžio 31 d. turimą „šį turtą <...> pinigines lėšas, turimas bankuose ir kitose kredito įstaigose ir ne bankuose ir kitose



kredito įstaigose, jeigu jų bendra suma viršija 50000 litų“. Šio įstatymo 4 str. įtvirtinta nuostata, kad „jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas šio Įstatymo nustatyta tvarka turto nedeklaravo, šiuo turto negali būti pagrindžiami kito turto įsigijimo šaltiniai“. LVAT 2017-07-04 nutartyje Nr. A-1125-556/2017 konstatavo, jog „Bylą tikrinanti teisėjų kolegija iš principo sutinka, kad Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo pagrindu užpildytoje bei mokesčių administratoriui pateiktoje gyventojų turto deklaracijoje nurodyti duomenys negali būti kvestionuojami neapibrėžtą laiko tarpą. Turi egzistuoti teisių ir pareigų vienovė. LVAT 2015 m. rugsėjo 23 d. sprendime apibrėžtas laiko tarpas, per kurį gali būti patikrinta ir galbūt paneigta gyventojų turto deklaracija pagal Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymą, laikytinas teisiškai pagrįstu, nes tik taip gali būti išsaugotas teisinių santykių stabilumas. Iš kitos pusės, manytina, būtų tikslinga papildyti principinę LVAT 2015 m. rugsėjo 23 d. sprendime suformuotą nuostatą dėl gyventojų turto deklaracijoje nurodytų duomenų kvestionavimo bei galbūt paneigimo laike, kai yra nustatomi akivaizdžiai protingumo kriterijams prieštaraujantys duomenys ar yra kitų išskirtinių aplinkybių, leidžiančių nepaisyti nuostatos dėl gyventojų turto deklaracijoje nurodytų duomenų kvestionavimo konkrečiame laike.“

Inspekcija sutiko su Kauno AVMI 2019-09-06 sprendime Nr. (7.46-4.4)-FR0682-208 padaryta išvada, jog mokesčio patikrinimo metu nenustatyta akivaizdžiai protingumo kriterijams prieštaraujančių duomenų ar išskirtinių aplinkybių, leidžiančių nepaisyti nuostatos dėl situoktinių Vienkartinėse gyventojų (šeimos) turėto turto deklaracijose nurodytų duomenų kvestionavimo konkrečiame laike. Priešingai Pareiškėjas teikia prieštarigus duomenis, nes teiktose deklaracijose eilę metų deklaravo mažesnę nei banke turėtą piniginių lėšų likutį ir tik kontrolės procedūrų metu teikiamuose paaiškinimuose nurodė, kad turimas grynųjų pinigų likutis yra žymiai didesnis nei buvo deklaruojama. Pareiškėjas nesiėmė jokių teisėtų priemonių deklaracijų duomenų pakeitimui, neteikė patikslintų deklaracijų. Pažymėtina ir tai, kad Pareiškėjas, turėdamas didelius piniginių lėšų likučius ne banke, ėmė paskolas iš kredito įstaigų (2006 m. – 1650000 Lt, 2009 m. – 1221500 Lt) ir iki pat 2013 m. mokėjo kredito palūkanas, kurios siekė 389221 Lt. Vykstant Pareiškėjo ir G. M. skyrybų procesui pasirašyta 2013-12-19 Vedybų (poveybinė) sutartis bei 2014-06-20 Situoktinių turto pasidalijimo sutartis, kuriose taip pat nėra aptartas galimai turėtas Pareiškėjo ar jo situoktinės grynųjų pinigų likutis. Atkreiptas dėmesys, kad ir viešojoje erdvėje skelbiama informacija, jog Pareiškėjas neturi turto, taip pat vykstančiuose teisiniuose ginčuose dėl skolų išieškojimo iš Pareiškėjo (kuris savo asmeniniu turtu laidavo/garantavo už įmonių milijoninius įsipareigojimus), nėra faktų ar duomenų apie Pareiškėjo turimus grynųjų pinigų likučius, taip pat į tai, kad 2009 m. Pareiškėjas neteigė, jog turėjo realiai daugiau pinigų nei deklaravo, nors 2009 m. buvo visai kitokia situacija Lietuvoje nei ta, kuri buvo 1992–2003 m. laikotarpiu, kuriuo Pareiškėjas, kaip pats nurodo, dėl buvusios aplinkos bijojo deklaruoti visus turimus pinigus (t. y. paties Pareiškėjo parodymai prieštaringi, nenuoseklūs). Pareiškėjo teikti paaiškinimai nepagrįsti iki mokesčio patikrinimo pradžios atliktais veiksmais siekiančiais pakeisti deklaracijų duomenis.

Be to, LVAT 2018-11-14 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1139-575/2018 pažymėjo, kad „Mokesčių administratorius nustatė, kad pareiškėjas 2005 m. balandžio 29 d. pateiktoje vienkartinėje gyventojų (šeimos) 2003 m. gruodžio 31 d. turėto turto deklaracijoje (forma FR0593) deklaravo, kad nei jis, nei jo situoktinė 2003 m. gruodžio 31 d. piniginių lėšų bankuose ir kitose kredito įstaigose ar ne bankuose neturėjo. Pirmosios instancijos teismas teisingai vertino, kad ši deklaracija yra reikšmingiausias įrodymas vertinant bylos įrodymus susijusius su 2007 m. laikotarpio pradžia pareiškėjų sukauptų grynųjų pinigų dydžiu (nutarties 35 punktas)“.

Pažymėta, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.). Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas ir jo situoktinė G. M. turimų grynųjų pinigų likučius ne banke grindė Inspekcijai 2018-04-24 pateiktu 2018-04-19 Paaiškinimu Nr. 18/04-01, **H firmos A** pajamų deklaracijomis bei R. H. Lietuvos Respublikos gyventojų ir turto deklaracijomis, tačiau pagal tuo metu galiojusią Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994-04-29 nutarimo Nr. 336 „Dėl geresnio kasos darbo

organizavimo, jos operacijų vykdymo bei kasos aparatų naudojimo“, 2000-02-17 LRV nutarimo Nr. 179 „Dėl kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių patvirtinimo“ nuostatas grynų pinigų išmokėjimas, jų faktinis gavimas turėtų būti įrodinėjimas pirminiais apskaitos dokumentais, o ne teikiamomis įmonės pajamų deklaracijomis ar gyventojų turto ir pajamų deklaracijomis. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nepateikė pakankamų įrodymų, jog faktiškai 2003-12-31 turėjo piniginių lėšų ne banke daugiau nei, kad buvo deklaravęs. Atsižvelgiant į tai, Inspekcija konstatavo, jog Kauno AVMI pagrįstai padarė išvadą, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio R. H. 2003-12-31 turėtas piniginių lėšų likutis ne banke sutapo su Vienkartinėse gyventojų (šeimų) turėto turto deklaracijose 2003-12-31 deklaruotu turėtu piniginių lėšų likučiu ne banke 1628000 Lt.

Iš bylos medžiagos matyti, kad analizuodama Pareiškėjo ir sutuoktinės G. M. 2004–2012 m. laikotarpiu gautas pajamas bei patirtas išlaidas, Inspekcija vertino gyventojų deklaruotas pajamas, bankų sąskaitų išrašų duomenis, žinomas gautas pajamas bei patirtas išlaidas grynaisiais pinigais.

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėjas, kaip kandidatas į valstybės politikus, pateikė Metinę gyventojų (šeimų) turto deklaraciją (forma FR0001) už 2009 m., kurioje deklaravo savo ir sutuoktinės turėtus piniginių lėšų likučius banke ir ne banke, t. y. 2009-12-31 deklaruotas Pareiškėjo piniginių lėšų ne banke likutis 3200000 Lt, G. M. – 30000 Lt likutis, iš viso – 3230000 Lt. Pareiškėjas, kaip aukojantis savarankiškam politinės kampanijos dalyviui, pateikė Metinę gyventojų (šeimų) turto deklaraciją (forma FR0001) už 2015 m., kurioje deklaravo tik turėtus piniginių lėšų likučius banke, t. y. deklaruotas Pareiškėjo piniginių lėšų ne banke likutis 2015-12-31 – 0 Lt.

Mokestinio patikrinimo metu, įvertinusi Pareiškėjo ir sutuoktinės G. M. bankų sąskaitų išrašus, žinomas sutuoktinių gautas pajamas bei patirtas išlaidas, Kauno AVMI nustatė, kad 2004–2012 metų laikotarpiu sutuoktinių pajamos iš viso sudarė 25384878 Lt (R. H. – 22292554 Lt, G. M. – 3092324 Lt) bei žinomos patirtos išlaidos iš viso – 23517718 Lt (R. H. – 19889852 Lt, G. M. – 3627866 Lt). Įvertinusi sutuoktinių deklaruotą 2003-12-31 turėtą piniginių lėšų likutį ne banke – 1628000 Lt, 2004–2012 m. gautas pajamas, patirtas išlaidas bei turėtus piniginių lėšų likučius bankuose, apskaičiuotas 2012-12-31 galimai turėtas sutuoktinių piniginių lėšų likutis – 3646247 Lt, iš jų ne banke – 3286944 Lt, R. H. banko sąskaitose – 106289 Lt, G. M. banko sąskaitose – 253014 Lt.

Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėjas už 2013–2015 m. laikotarpį yra pateikęs Metines pajamų deklaracijas (forma GPM308), kurių duomenys apie gautas darbo užmokesčio pajamas, turto pardavimo, vertybinių popierių (UAB "B2" UAB "R1" akcijų) pardavimo pajamas, palūkanas už vertybinius popierius, išmokėtus dividendus, kitas pajamas bei duomenys apie patirtas išlaidas būsto kredito palūkanoms sutapo su trečiųjų asmenų VMI pateiktais duomenimis. Nustatyta, kad G. M. yra pateikusi Metinę pajamų deklaraciją (forma GPM308) už 2013 metus, kurioje deklaruoti duomenys apie gautas darbo užmokesčio pajamas, turto pardavimo, vertybinių popierių (UAB "B2" akcijų) pardavimo pajamas, palūkanas už vertybinius popierius, išmokėtus dividendus, kitas pajamas bei duomenys apie patirtas išlaidas būsto kredito palūkanoms sutapo su trečiųjų asmenų VMI pateiktais duomenimis.

Mokestinio patikrinimo metu, nustatant Pareiškėjo ir sutuoktinės G. M. gautas pajamas bei patirtas išlaidas, vertinti gyventojų bankų sąskaitų išrašai, susijusių juridinių vienetų pateikti duomenys bei gyventojų pateikti duomenys apie gautas pajamas/patirtas išlaidas grynaisiais pinigais. Kauno AVMI nustatė, kad sutuoktinių 2013 m. pajamos iš viso buvo 6980043 Lt, iš jų: R. H. – 5553369 Lt, G. M. – 1426674 Lt, nustatytos R. H. 2014 m. pajamos – 1411555 Lt, 2015 m. pajamos – 106052 Eur (patikrinimo akto 19 lentelė).

Nustatyta, kad Pareiškėjo pajamas 2013 m. sudarė: su darbo santykiais susijusios pajamos (atskaičius mokesčius) – 137485 Lt, UAB "I1" dividendai (atskaičius mokesčius) – 340800 Lt, UAB G1 palūkanos už paskolas – 26069 Lt, UAB G1 paskolos grąžinimas (išmokėta UAB „Marijampolės ARVI“) – 387800 Lt, UAB „S R“ suteikta paskola – 1353000 Lt, UAB „S R“ grąžintos paskolos – 2300864 Lt, UAB „S R“ palūkanos už paskolas – 53252 Lt, vertybinių

popierių (UAB "B2" neapmokestinamosios (GPMĮ 17 str. 1 d. 29, 30 p.) pardavimo pajamos, išmokėtos UAB "N1" – 323000 Lt, vertybinių UAB „L. C.“) pardavimo pajamos, išmokėtos UAB "R1" – 494000 Lt, Nacionalinės mokėjimų agentūros pervestos lėšos – 12305 Lt, gražintas GPM – 3164 Lt, G. M. pervestos piniginių lėšos – 102500 Lt, sūnaus K. R. pervestos lėšos (dovanojimo sutartis Nr. RJ-2131) – 19130 Lt.

G. M. pajamas 2013 m. sudarė: su darbo santykiais susijusios pajamos (atskaičius mokesčius) – 145766 Lt, R. H. pervestos piniginių lėšos – 414434 Lt, sūnaus K. R. pervestos lėšos – 15356 Lt, vertybinių popierių (UAB "B2" neapmokestinamosios pardavimo pajamos, išmokėtos UAB "N1" – 931000 Lt, gražintas GPM – 530 Lt.

Pareiškėjo pajamas 2014 m. sudarė: su darbo santykiais susijusios pajamos (atskaičius mokesčius) – 137485 Lt, UAB "J1" dividendai (atskaičius mokesčius) – 434520 Lt, UAB "A2" kitos, su darbo santykiais nesusiję pajamos (laidavimo paslaugas) – 203269 Lt, UAB "A2" gražinta paskola – 323000 Lt, UAB "C2" kito turto (grunto (augalinio sluoksnio), lauko riedulių) pardavimo pajamos – 142500 Lt, G. M. pervestos piniginių lėšos – 96000 Lt, C. H. pervestos piniginių lėšos – 1000 Lt, įvairūs gražinimai už prekes, nepanaudoti avansai (pavedimai) – 65500 Lt.

Pareiškėjo pajamas 2015 m. sudarė: su darbo santykiais susijusios pajamos (atskaičius mokesčius) – 53899 Eur iš UAB "A2" kitos su darbo santykiais nesusiję pajamos (laidavimo paslaugas) – 32969 Eur, UAB "C2" kito turto (grunto (augalinio sluoksnio), lauko riedulių) pardavimo pajamos – 12700 Eur, C. P. (ž. ū. valdos valdytojas) pervestos piniginių lėšos (sąskaitos papildymas) – 4864 Eur, G. M. pervestos piniginių lėšos – 1620 Eur.

Kauno AVMI apskaičiavo, kad Pareiškėjas ir sutuoktinė G. M. 2013 m. patyrė iš viso 10945656 Lt išlaidų, iš jų: R. H. patyrė – 9152869 Lt, G. M. – 1792787 Lt (patikrinimo akto 20 lentelė). Nustatyta, kad Pareiškėjo išlaidas 2013 m. sudarė: „Swedbank“ AB kredito Nr. 06-015261-FA gražinimas ir palūkanos – 1265546 Lt, bankiniai pavedimai už prekes, paslaugas, banko mokesčiai ir kt. – 697947 Lt, paskola UAB G2 – 1950659 Lt, paskola UAB "Z1" – 323000 Lt, G. M. pervestos piniginių lėšos – 414434 Lt, sūnui K. R. pervestos piniginių lėšos – 1037697 Lt, piniginių lėšos perduotos K. R. (tėvų dovanotos piniginių lėšos grynaisiais pinigais) – 34528 Lt, pavedimas *Mooler* kredito dengimui pagal 2013-11-04 raštą Nr. OUT-20436 (sumokėta už K. R. įsigyjamą turtą) – 3000000 Lt, R. H. perleistos piniginių lėšos (dovanojimo sutartis Nr. RJ-3529) – 150000 Lt, S. M. pervestos piniginių lėšos (sąskaitos papildymas) – 930 Lt, išlaidos šeimos pragyvenimui – 82848 Lt, išlaidos gyvenamojo namo Sasnos g. 6B statyboms (piniginių lėšos perduotos U. A.) – 195280 Lt.

G. M. išlaidas 2013 m. sudarė: UAB „Ergo Lietuva gyvybės draudimas“ išlaidos gyvybės draudimui – 3531 Lt, bankiniai pavedimai už prekes, paslaugas, banko mokesčiai ir kt. – 559428 Lt, mokėjimai už komunalines paslaugas – 126109 Lt, R. H. pervestos piniginių lėšos – 102500 Lt, kitiems fiziniams asmenims pervestos lėšos – 12300 Lt, tarptautinis pavedimas R. G. (Ghana) (suteikta organizuota parama vaikams Ganoje) – 57919 Lt, paskola UAB "A2" – 931000 Lt.

Pareiškėjo išlaidas 2014 m. sudarė: nekilnojamojo turto įsigijimas iš N. F. (namas su žemės sklypu, Marijampolės r.), sutartis Nr. 248 – 150000 Lt, bankiniai pavedimai už prekes, paslaugas, banko mokesčiai ir kt. – 243425 Lt, bankiniai pavedimai už pirkinius (statyboms) – 652707 Lt, komunaliniai mokesčiai – 36898 Lt, G. M. pervestos piniginių lėšos – 55500 Lt, sūnui K. R. pervestos piniginių lėšos – 399900 Lt, piniginių lėšos perduotos K. R. (tėvų dovanotos piniginių lėšos grynaisiais pinigais) – 317357 Lt, C. H. perleistos piniginių lėšos, dovanojimo sutartis R. H. Nr. RJ-3529 – 94000 Lt, C. P. pervestos piniginių lėšos (sąskaitos papildymas „ūkiui“) – 24590 Lt, piniginių lėšos Marijampolės rajono savivaldybės administracijai pagal paramos sutartį Nr. As-1277 – 150000 Lt, išlaidos šeimos pragyvenimui – 82848 Lt, išlaidos gyvenamojo namo statyboms (piniginių lėšos perduotos U. A.) – 345280 Lt.

Pareiškėjo išlaidas 2015 m. sudarė: bankiniai pavedimai už prekes, paslaugas, banko mokesčiai ir kt. – 69809 Eur, komunaliniai mokesčiai – 661 Eur, G. M. pervestos piniginių lėšos – 170688 Eur, sūnui K. R. pervestos piniginių lėšos – 13800 Eur, piniginių lėšos perduotos K. R. (dovanotos piniginių lėšos grynaisiais pinigais) – 61105 Lt, R. H. perleistos piniginių lėšos

(dovanojimo sutartis Nr. RJ-3529) – 141930 Eur, C. P. grynaisiais perleistos piniginės lėšos, kurios perduotos sūnui K. R. – 12748 Eur, išlaidos šeimos pragyvenimui – 24000 Eur, išlaidos gyvenamojo namo Sasnos g. 6B statyboms – 50000 Eur.

Kauno AVMI, įvertinusi patikrinimo metu nustatytas Pareiškėjo ir jo sutuoktinės G. M. gautas pajamas bei patirtas išlaidas, sutuoktinių 2013-01-01 galimai turėtą piniginių lėšų likutį ne banke 3286944 Lt, pagrįstai konstatavo, jog 2013 m. sutuoktinių patirtos išlaidos, taip pat tik Pareiškėjo 2014 ir 2015 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas, t. y. Pareiškėjas ir G. M. laikotarpiu nuo 2013-01-01 iki 2013-12-31 disponavo 597161 Lt piniginėmis lėšomis, o Pareiškėjas 2014, 2015 metais disponavo 861545 Eur piniginėmis lėšomis, panaudotomis paskolų, vartojimo išlaidoms padengti, kurių pajamų šaltiniai nepagrįsti įstatymų nustatyta tvarka apmokestintomis pajamomis. Nustačiusi šias aplinkybes Kauno AVMI pagrįstai Pareiškėjo neapmokestintoms pajamoms priskyrė 298580 Lt (597161/2) ir 861545 Eur sumą (patikrinimo akto 21 lentelė).

Pareiškėjas pateiktame skunde Inspekcijai nurodė, kad pagal pateiktas deklaracijas, **H firma A** iki 2003 m. uždirbo 22,46 mln. Eur pelno. Nuo 1996 iki 2003 m. Pareiškėjas iš savo įmonės išsiėmė 8,08 mln. Eur. Pareiškėjo skaičiavimais nuo 1992 m. sukaupta grynujų pajamų suma 2015 m. sumažėjo iki 4,11 mln. Eur. Pinigų likutis ne banke 2012-12-31 sudarė 6 mln. Eur, 2013-12-31 – 4,88 mln. Eur. Pareiškėjas teigė, kad ankstyvaisiais po nepriklausomybės atkūrimo metais nedeklaravo visų grynujų pajamų sumų, nes jautėsi nesaugiai ir bijojo būti reketuojamas, todėl oficialiose deklaracijose nerodydavo tikrosios pinigų sumos, tačiau iš pateiktų pajamų deklaracijų matyti, kad Pareiškėjas išsiėmė dideles pinigų sumas iš savo firmos „ARVI“ ir jo pinigų likutis 2013-12-31 sudarė 4,88 mln. Eur. Dėl šių Pareiškėjo argumentų Inspekcija pastebėjo, kad Pareiškėjas nepateikė įrodymų, jog dideles pinigų sumas laikė įnešęs į bankų sąskaitas ar saugojo komercinių bankų saugyklose, nes saugoti dideles grynujų pinigų sumas namuose, bijant reketo, būtų nelogiška. Be to, LVAT 2018-11-14 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1139-575/2018 pažymėjo, kad „Mokesčių mokėtojai pasirinkdami pajamas gauti grynaisiais pinigais ir šių pajamų nedeklaruodami pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas, sudarytų sandorių ir jų datų nefiksuodami patikimais įrodymais – notariu tvirtinimu, bankiniais pavedimais ar pan. – prisiima ir visą riziką dėl jiems tenkančios įrodinėjimo naštos (nutarties 35 punktas)“. Valstybinės mokesčių inspekcijos vertinimu Pareiškėjas nepateikė pakankamų įrodymų, jog ne banke turėjo daugiau nei apskaičiavo mokesčių administratorius.

Pareiškėjas pateiktame Inspekcijai skunde nurodė, kad lėšos, kuriomis jis disponavo ginčui aktuali laikotarpiu, buvo gautos asmeniškai iš verslo, kuriame dalyvavo jis vienas be buvusios sutuoktinės, visus sprendimus priimdavo pats ir pajamos iš šio verslo taip pat buvo gautos jo asmeniškai. Jo buvusi sutuoktinė nedalyvavo verslo sprendimų priėmimuose, valdomose įmonėse neužėmė jokių pareigų, sutuoktinė tuo metu nedirbo, buvo namų šeimininkė, rūpinosi namų buitimi ir su verslu neturėjo nieko bendra. Pareiškėjas pageidauja, kad visos patikrinimo metu nustatytos 2013 m. sutuoktinių gautos neapmokestintos pajamos būtų priskirtos Pareiškėjo pajamoms. Pasisakydama dėl šių Pareiškėjo argumentų, Inspekcija remiasi LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-01-07 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-2280/2012 aiškinimu, jog „Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, sisteminė, loginė bei lingvistinė šių nuostatų analizė aiškiai iliustruoja, jog GPM įstatymo 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte (2004 m. balandžio 8 d. įstatymo Nr. IX-2103 redakcija) numatytu atveju GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas, kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu. Apibendrinant išdėstytas nuostatas matyti, kad įstatymų leidėjas yra nustatęs asmeninę B klasės iš ne individualios veiklos turto pardavimo pajamas, kokiomis yra pripažintinos ir ginčo pajamos, gavusio nuolatinio Lietuvos gyventojų pareigą šias pajamas deklaruoti ir, jei tokios pajamos priskiriamos apmokestinamosioms, – apskaičiuoti bei sumokėti atitinkamo dydžio GPM. Nagrinėjamos bylos kontekste tai reiškia, kad ši pareiga kiekvieno iš pareiškėjo, t. y. kiekvieno iš sutuoktinio, atžvilgiu yra asmeninė, o tai reikalauja aiškiai nustatyti kiekvienam iš jų tenkančios mokestinės prievolės už ginčo pajamas ribas, šiuo tikslu pirmiausiai identifikuojant

kuris iš jų „faktiškai“ gavo pajamas GPM įstatymo prasme.“ Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kad iš nežinomų šaltinių gautos pajamos yra gautos būtent Pareiškėjo ir būtent iš jo kontroliuotų įmonių UAB G1, UAB G2, VŠĮ "K2" UAB "J1" VŠĮ "I2" todėl ginčo byloje nėra nustatytas „faktiškas“ pajamų gavėjas, atsižvelgiant į tai, mokesčių administratorius neturėjo pagrindo nesiremti Civilinio Kodekso 3.87 str. 1 dalies nuostatomis („kad turtas, sutuoktinių įgytas po santuokos sudarymo, yra jų bendroji jungtinė nuosavybė“), vertinant Pareiškėjo ir jo sutuoktinės iš nežinomų šaltinių gautą turtą (597161 Lt pajamas).

Pirmiau paminėtų argumentų pagrindu Inspekcija nusprendė patvirtinti Kauno AVMI 2019-09-06 sprendimą Nr. (7.46-4.4)-FR0682-208.

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

Pareiškėjo skundas iš dalies yra tenkintinas, Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduodamas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Kaip jau minėta, Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Kauno AVMI 2019-09-06 sprendimą Nr. (7.46-4.4)-FR0682-208, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 294076,04 Eur GPM, 72491,72 Eur GPM delspinigius, 88223 Eur GPM baudą.

Ginčijamame Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI atliko Pareiškėjo 2013–2015 metų laikotarpio GPM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir 2019-07-02 patikrinimo aktu Nr. (7.46)-FR0680-239 nustatė, kad Pareiškėjas kartu su sutuoktine G. M. pagal 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo sutartį gavo 170890000 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamų, iš kurių 163883000 Lt priskirta neapmokestinamosioms pajamoms, o 7007000 Lt apmokestinamosioms vertybinių popierių pardavimo pajamoms. Konstatuota, jog pagal Civilinio Kodekso 3.87, 3.88, 3.117 straipsnių nuostatas, reglamentuojančias sutuoktinių turto teisinį režimą, gautos vertybinių popierių pardavimo pajamos, sutuoktiniams priklauso lygiomis dalimis po ½, todėl Pareiškėjas pateiktoje Metinėje pajamų deklaracijoje už 2013 metus (forma GPM308) turėjo deklaruoti, bet nedeklaravo, 81941500 Lt neapmokestinamųjų vertybinių popierių (UAB G1 ir UAB G2 akcijų) pardavimo pajamų bei 3503500 Lt gautų apmokestinamųjų vertybinių popierių (UAB "N1" bei UAB "J1" akcijų ir VŠĮ "I2" dalininko teisių) pardavimo pajamų, kurių įsigijimo kaina – 3683,50 Lt, bei nuo 3499816,50 Lt turto vertės padidėjimo pajamų, gautų pardavus GPM apmokestinamus vertybinius popierius, neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo 151873,04 Eur GPM (patikrinimo akto 22 lentelė).

Be to, patikrinimo metu nustatyta, jog 2013 m. Pareiškėjo ir sutuoktinės G. M. patirtos išlaidos 597161 Lt buvo didesnės nei iš oficialių šaltinių gautos pajamos. Konstatuota, jog Pareiškėjas ir sutuoktinė patirtoms išlaidoms dengti panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios gavimo metu nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka. Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 70 str., Taisyklių 4 punkto nuostatomis ir pritaikiusi išlaidų metodą, konstatavo, jog tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas ir jo sutuoktinė G. M. gavo 597161 Lt kitų apmokestinamųjų pajamų, kurių nedeklaravo, nuo jų neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo GPM. Mokesčių administratorius, atlikęs įvertinimą ir, vadovaudamasis Civilinio Kodekso 3.87 straipsnio nuostatomis, apskaičiavo Pareiškėjo 298580 Lt (597181 Lt / 2) GPM bazę, t. y. pajamas, kurias apmokestino GPM už 2013 m. Mokesčių administratorius taip pat nustatė, jog Pareiškėjo 2014 m. ir 2015 m. išlaidos viršijo pajamas, atitinkamai, 1440836 Lt ir 444250 Eur. Konstatuota, kad Pareiškėjas 2013 m. disponavo 298580 Lt (86474,75 Eur), 2014 m. – 1440836 Lt (417294,95 Eur), 2015 m. – 444250 Eur pajamomis iš nenustatytų šaltinių. Taikydamas MAĮ 70 str. nuostatas mokesčių administratorius apskaičiavo 142203 Eur GPM prievolę (patikrinimo akto 22 lentelė).

Komisijos vertinimu, mokesstinis ginčas nagrinėjamoje byloje kilo dėl to, ar mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas 2013 m. gavo GPM apmokestinamųjų pajamų iš vertybinių popierių pardavimo, kurių nedeklaravo ir neapmokestino GPM nustatyta tvarka, ir, jeigu gavo, ar mokesčių administratorius teisingai nustatė GPM apmokestinamųjų

pajamų dydį ir GPM prievolę bei, ar pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant MAĮ 70 str. nuostatas pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėjo 2013, 2014 ir 2015 m. patirtos išlaidos viršijo iš oficialių šaltinių gautas pajamas, t. y. Pareiškėjas gavo pajamas iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių, kurių nedeklaravo ir nesumokėjo GPM.

Iš Pareiškėjo skundo matyti, jog jis neteikia nesutikimo motyvų dėl Inspekcijos ir Kauno AVMI sprendimuose nurodytos teisinės argumentacijos dėl MAĮ 70 straipsnių nuostatų taikymo, neginčija mokesčių administratoriaus atliktų aritmetinių skaičiavimų, bet nesutinka su byloje nustatytą faktinių aplinkybių vertinimu.

Komisija pažymi, jog faktinės bylos aplinkybės yra išsamiai aprašytos Inspekcijos sprendime, Pareiškėjo skunde ir šio sprendimo aprašomojoje dalyje, todėl jų atkartojimas būtų perteklinis. Komisija, neatkartodama Inspekcijos sprendime pateiktos teisinės argumentacijos, susijusios su MAĮ 70 str. nuostatų taikymu, su kuria iš esmės sutinka, šiame sprendime pasisako dėl esminių Pareiškėjo nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

*Dėl apmokestinamųjų vertybinių popierių pardavimo pajamų*

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius savo išvadą, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė G. M. 2013 m. gavo 170890000 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamų, iš kurių 7007000 Lt yra GPM apmokestinamosios pajamos, grindžia Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo sutartimi (toliau – Sutartis), pasirašyta 2013 m. gruodžio 12 d. tarp R. H. ir G. M., kurie sutartyje įvardijami Pardavėju ir UAB "F2" (Pirkėjas). Pagal Sutarties 2.2 punktą Pirkėjas įsipareigoja sumokėti Pardavėjui pirkimo kainą (170890000 Lt) bankiniu pavedimu į Pardavėjo raštu nurodytą sąskaitą ne vėliau kaip per 1 (vieną) darbo dieną nuo Sutarties sudarymo dienos, o pagal Sutarties 2.3 punktą, šalys susitaria, kad atsiskaitymas pagal šią Sutartį taip pat *gali būti atliekamas Šalių tarpusavio priešpriešinių vienasrūšių reikalavimų įskaitymu*. Ginčo šalys neginčija, kad UAB "F2" Pardavėjui pirkimo kainą bankiniu pavedimu į Pirkėjo nurodytą sąskaitą nesumokėjo.

Mokesčių administratorius nustatė, jog 2013-10-22 UAB "F2" Steigimo akto duomenimis R. H. priėmė sprendimą įsteigti uždarają akcinę bendrovę, kurios įstatinis kapitalas formuojamas iš R. H. piniginių įnašų ir yra lygus 10000 Lt. Steigėjas pasirašo 10000 vnt. bendrovės paprastųjų nematerialiųjų vardinių akcijų, kurių vienos nominali vertė yra 1 Lt. 2013-11-25 Juridinių asmenų registre įregistruojami UAB "F2" įstatai, kurių duomenimis, UAB "F2" yra įmonių grupės valdymo įmonė. 2013-12-12 UAB "F2" vienintelis akcininkas R. H. priėmė sprendimus: 1) padidinti bendrovės įstatinį kapitalą nuo 10000 Lt iki 170900000 Lt, išleidžiant 170890000 vnt. naujų paprastųjų vardinių akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė 1 Lt, ir kurias, įgyvendindamas pirmumo teisę, įsigyja vienintelis akcininkas; 2) bendrovės įstatinio kapitalo padidinimą atlikti kapitalizuojant 170890000 Lt dydžio bendrovės įsiskolinimą akcininkui, tai yra, įskaitant šias prievoles: 1) bendrovės piniginę prievolę akcininkui, sudarančią 170890000 Lt, kylančią iš 2013-12-12 bendrovės ir akcininko sudarytos Akcijų ir dalių pirkimo – pardavimo sutarties ir 2) akcininko piniginę prievolę apmokėti bendrovei naujas akcijas jų emisijos kaina, lygią 170890000 Lt. 2013-12-18 Juridinių asmenų registre įregistruoti UAB "F2" įstatai, kurių duomenimis bendrovės įstatinis kapitalas yra lygus 170890000 Lt, padalintas į 170900000 vnt. paprastųjų vardinių akcijų, kurios vienos nominali vertė yra lygi 1 Lt (žr. Kauno AVMI 2017-12-11 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (7.45)FR1041-1062). Minėtoje pažymoje yra nurodoma UAB "F2" finansinių ataskaitų, pateiktų VĮ „Registrų centras“, duomenys apie bendrovės įstatinio kapitalo struktūrą, kuri Pareiškėjo 2013–2014 m. laikotarpyje buvo:

2 lentelė

<i>Įstatinis kapitalas</i>	<i>100 proc.</i>	<i>170 900 000 vnt.</i>	<i>Vertė</i>
<b>2013-12-31</b>			
R. H.	78,90 proc.	128 004 100 vnt.	128 004 100 Lt
K. R.	25,10 proc.	42 895 900 vnt.	42 895 900 Lt
<b>2014-12-31</b>			
R. H.	50 proc.	85 450 001 vnt.	85 450 001 Lt
K. R.	25 proc.	42 895 900 vnt.	42 895 900 Lt

G. M.	25 proc.	42 554 099 vnt.	42 554 099 Lt
-------	----------	-----------------	---------------

Iš pirmiau pateiktos lentelės matyti, jog 2014-12-31 UAB "F2" pateikė VĮ „Registru centras“ duomenis, jog šiai datai Pareiškėjo sutuoktinės G. M. dalis UAB "F2" įstatiniame kapitale sudaro 25 proc. (turėtų būti 24,9 proc., t. y.:  $42554099 \times 100 / 170900000$ ), tačiau pagal 2013-12-19 Vertybinių popierių (akcijų) dovanavimo sutartį (notarinio registro Nr. RJ-4299), Pareiškėjas, kartu su sutuoktine G. M., bendrosios jungtinės nuosavybės teise valdydami 170900000 vnt. UAB "F2" akcijų (100 proc.), sūnui K. R. padovanojo, t. y. neatlygintinai perdavė 42895900 vnt. UAB "F2" akcijų, kas, sutarties duomenimis suteikia 25,1 proc. balsų bendrovės visuotiniame akcininkų susirinkime.

Pagal 2014-06-20 Sutuoktinių turto pasidalijimo sutartį, notarinio registro Nr. 5760, sutuoktinai R. H. ir G. M., atsižvelgdami į tai, kad 1981-08-15 Kauno miesto civilinės metrikacijos skyriuje įregistravo santuoką, kuri nėra nutraukta ir yra galiojanti, 2013-12-19 sudarė vedybinę (poveybinę) sutartį, kuri nuo 2013-12-20 buvo įregistruota Vedybų sutarčių registre (identifikavimo kodas 8/2013/01053), bei siekdami padalinti bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe esantį turtą, sudarė sutuoktinių turto pasidalijimo sutartį. Sutarties duomenimis, šalys susitarė padalinti bendrąja jungtinės nuosavybės teise valdomas 128004100 vnt. (170900000 vnt. – 42895900 vnt. (dovana sūnui) UAB "F2" akcijas, kurių kiekvienos nominali vertė yra 1 Lt ir kurios sudaro 74,9 proc. UAB "F2" akcijų ir suteikiamų balsų, tokia tvarka: (i) R. H. nuosavybės teise atitenka ir priklauso 85450001 vnt. UAB "F2" akcijos, kurios visuotiniame akcininkų susirinkime suteikia 50 proc. + 1 balsą; (ii) G. M. nuosavybės teise atitenka ir priklauso 42554099 vnt. UAB "F2" akcijos, kurios visuotiniame akcininkų susirinkime suteikia 24,9 proc. – 1 balsą; (iii) atsižvelgiant į tai, kad G. M. gavo 21447951 vnt. ( $128004100 \text{ vnt.} / 2 - 42554099 \text{ vnt.}$ ) UAB "F2" akcijų (toliau – perskirstytos UAB "F2" akcijos) mažiau nei būtų gavusi, jei akcijos būtų dalinamos tarp šalių per pusę, R. H. įsipareigoja mokėti H. T. sutartyje numatytą kompensaciją už perskirstytas UAB "F2" akcijas (žr. Kauno AVMI 2017-12-11 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (7.45)FR1041-1062).

Pareiškėjas neginčija, kad minėtų akcijų perleidimo UAB "F2" dieną jos bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausė Pareiškėjui ir G. M.. Be to, Pareiškėjas pripažino, kad įsteigus holdinginę struktūrą (UAB "V") ir Sutartimi UAB "F2" perleidus sutuoktinių bendrąja jungtine nuosavybe valdomas pirmiau paminėtų įmonių akcijas buvo siekiama palengvinti turto pasidalijimą tarp sutuoktinių skyrybų atveju. Vadinasi, byloje nustatytos aplinkybės patvirtina, kad aptariamais vertybiniais popieriais jų pardavimo momentu buvo bendroji jungtinė sutuoktinių (Pareiškėjo ir G. M. nuosavybė).

Komisija pažymi, jog vadovaujantis Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo (toliau – ABĮ) 49 straipsnio 7 dalimi (2008-05-15 Įstatymo Nr. X-1540 redakcija) bendrovės įstatinis kapitalas laikomas padidintu tik įregistravus pakeistus bendrovės įstatus juridinių asmenų registre. Nagrinėjamu atveju pakeisti UAB "Vyrja" įstatai juridinių asmenų registre įregistruoti 2013-12-18 (bendrovės įstatinis kapitalas yra 170890000 Lt, padalintas į 170900000 vnt. paprastųjų vardinių akcijų, kurios vienos nominali vertė yra lygi 1 Lt). Todėl, Komisijos vertinimu, 2013-12-18 UAB "F2" buhalterinėje apskaitoje buvo teisingai apskaitytas juridinių asmenų registre įregistruotas bendrovės įstatinis kapitalas – 170890000 Lt, UAB "F2" vienintelio akcininko R. H. 170890000 Lt įsipareigojimas apmokėti naujai išleistas bendrovės akcijas ir 2013-12-12 UAB "F2" įsipareigojimas apmokėti iš R. H. ir G. M. pagal Sutartį įsigytas ARVI grupės įmonių akcijas. Pagal 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo sutarties 2.3. punktą šalys susitarė, kad atsiskaitymas pagal šią Sutartį taip pat gali būti atliekamas Šalių priešpriešinių reikalavimų įskaitymu.

GPMĮ 8 straipsnio 2 dalies 7 punkte numatytu atveju GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas, kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu. Bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe esančių vertybinių popierių pardavimo sandorį sudarė abu sutuoktiniai, vadinasi, galima teigti, kad teisinių santykių, kurių pagrindu

buvo gautos ginčo pajamos – UAB "F2" papildomai išleistos ir apmokėtos tarpusavio įsipareigojimų užskaitos būdu, faktiniai dalyviai buvo abu sutuoktiniai, ginčo pajamos vertintinos, kaip įgytos abiejų sutuoktinių valia. Turtu, kuris yra bendroji jungtinė nuosavybė, sutuoktiniai naudojasi, jį valdo ir disponuoja bendru sutarimu (Civilinio Kodekso 3.92 str. 1 d.). Bendrąją jungtinę nuosavybę valdytą turtą teisiniu požiūriu pardavė abu sutuoktiniai, tad ir ekonominę naudą bei pajamas iš šių sandorių gavo abu sutuoktiniai (žr. LVAT nutartį adm. byloje Nr. A-602-2280/2012). 2013-12-18 įregistravus juridinių asmenų registre UAB "F2" įstatinio kapitalo padidinimą ir atlikus priešpriešinių reikalavimų įskaitymą Pareiškėjui bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausė 50 proc. naujai išleistų UAB "F2" akcijų, t. y. Pareiškėjas gavo 50 proc. pajamų iš ARVI įmonių grupės akcijų pardavimo. Be to, kaip jau minėta, Pareiškėjas disponavo naujai išleistomis akcijomis, t. y. 2013-12-19 kartu su sutuoktine G. M. 42895900 vnt. UAB "F2" akcijų padovanojo savo sūnui. Vėlesni Pareiškėjo susitarimai dėl UAB "F2" akcijų pasidalijimo su G. M., įtakos Pareiškėjo gautų pajamų iš ginčo vertybinių popierių pardavimo dydžiui, neturi.

*Dėl bendrosios jungtinės nuosavybės teise valdomų UAB "K1"*

Iš bylos medžiagos matyti, jog pagal 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo sutartį UAB "F2" buvo parduotos bendrosios jungtinė sutuoktinių nuosavybės teise valdomos ARVI įmonių grupės akcijos, įskaitant 42600 vnt. UAB „B“ akcijų, kurios kiekvienos akcijos nominali vertė 10 Lt, už 5000000 Lt. 2013-12-18 įregistravus UAB "F2" įstatinio kapitalo padidinimą juridiniame asmenų registre – 170890000 Lt, bendrasavininkų UAB "F2" naujai išleistų akcijų apmokėjimas UAB "F2" buhalterinėje apskaitoje sudengtas su 170890000 Lt priešpriešiniu UAB "F2" įsipareigojimu Pareiškėjui. Kauno AVMI, nustačiusi, jog minėtų akcijų įsigijimo kaina yra lygi 0 (nuliui), 2500000 Lt (5000000/2) sumą priskyrė Pareiškėjo apmokestinamosioms pajamoms ir apskaičiavo GPM.

Tačiau pagal Sutarties 4.2.1. punktą nuosavybės teisė į 42600 vnt. UAB "J1" akcijų bei visos su jomis susijusios turtinės ir neturtinės teisės pereis Pirkėjui (UAB "F2" automatiškai, Šalims nesudarant jokių papildomų dokumentų, nuo to momento, kai įvyksta visos šios sąlygos:

(i) teisės nustatyta tvarka bus įgyvendinta kitų Bendrovės IV (UAB "J1" akcininkų pirmumo teisės pirkti Akcijas IV procedūra, tai yra Pardavėjas (Pareiškėjas ir G. M.) bus gavęs visų kitų Bendrovės IV akcininkų atsisakymus pirmumo teise pirkti Akcijas IV, arba teisės aktų nustatytus terminus kiti Bendrovės IV akcininkai neįgyvendins savo pirmumo teisės; ir

(ii) bus gautas (bankrutavusios) akcinės bendrovės banko „Snoras“ sutikimas, kad būtų perleistos Akcijos IV, kurios yra įkeistos šio banko naudai, užtikrinant Bendrovės I (UAB G1) prievolių įvykdymą.

Pareiškėjas skunde teigia, kad dėl pirmiau Sutarties 4.2.1. nurodytų sąlygų neįvykdymo Sutarties pasirašymo momentu (2013-12-12 ir iki 2013 m. pabaigos) nuosavybės teisė į 42600 vnt. UAB "J1" Pirkėjui, t. y. UAB "F2" neperėjo (jos liko Pareiškėjo ir G. M. nuosavybėje) ir pereis vėliau, kai šios sąlygos bus įvykdytos. Pareiškėjas nesutinka, kad 2500000 Lt suma buvo padidintos jo 2013 m. GPM apmokestinamos pajamos.

Pažymėtina, kad su šiuo Pareiškėjo skundo centriniam mokesčių administratoriui argumentu, kad UAB "J1" akcijų nuosavybės teisė neperėjo UAB "F2" todėl Pareiškėjo apmokestinamosioms pajamoms negali būti priskirta 2500000 Lt suma, Inspekcija nesutiko, pažymėdama, kad Pareiškėjo nurodomi argumentai neturi įtakos jo mokesstinėms prievolėms, nes patikrinimo metu nustatyta, jog pajamos už UAB "J1" akcijų pardavimą buvo gautos 2013 m. (2013-12-12 kapitalizuojant susidariusią UAB "F2" 170890000 Lt skolą), t. y. nepriklausomai nuo minėtų sąlygų įgyvendinimo. Inspekcijos sprendime nurodoma, jog Pareiškėjo teiginiai kelia abejonių, kadangi bylos duomenimis yra nustatyta, kad UAB "F2" 2015-05-29 Buhalterinės pažymos duomenimis, 2015-05-28 vykusiame UAB "J1" visuotiniame akcininkų susirinkime paskirstė dividendus už 2014 metus. Dividendams skirta suma 647656,98 Eur, iš kurių 42,6 proc. (42600 vnt. akcijų) sumos skirta įmonei UAB „V“, t. y. 275901,87 Eur. UAB "F2" 2016-12-31 debitorių skolų apyvartos duomenimis, 2015-05-29 apskaityta 275907,87 Eur UAB "J1" dividendų skola už 2014 m., kurie sumokėti bankiniais pavedimais į UAB "F2" sąskaitą. Už



2015 m. priskaityti UAB "J1" dividendai 255698,62 Eur, mokėjimai vykdyti: 2016-07-01 – 100000 Eur ir 2016-07-22 – 77808 Eur.

Komisija nesutinka su pirmiau paminėta Inspekcijos išvada. Ginčo šalys neginčia, kad Sutarties 4. 2.1. sąlygos dėl UAB "J1" akcijų nuosavybės teisių perdavimo UAB "F2" nebuvo įvykdytos, t. y. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2013 m. šių akcijų UAB "F2" nepardavė, t. y. 2013 m. negavo 5000000 Lt GPM apmokestinamųjų pajamų, jas gaus vėliau, kai įvykdys Sutartyje numatytas sąlygas. Pagal ABĮ 45 str. 1 dalį (cit.): „*Akcijų apmokėjimas yra jų emisijos kainos apmokėjimas. <...>*”, pagal 8 dalį: „*Bendrovės išleistos akcijos turi būti visiškai apmokėtos per akcijų pasirašymo sutartyje nustatytą terminą. Šis terminas negali būti ilgesnis kaip 12 mėnesių nuo akcijų sutarties pasirašymo sutarties sudarymo dienos*”, pagal 10 dalį: „*Akcijos laikomos apmokėtomis, kai jas pasirašęs asmuo įmoka paskutinį piniginių įnašą <...> bendrovės nuosavybėn*”. Pagal ABĮ 48 str. (cit): „*Akcijos yra negaliojančios ir nesuteikia jų savininkams turtinių ir neturtinių teisių, jei buvo išleistos į antrinę apyvartą ir įsigytos nevisiškai apmokėtos bendrovės akcijos*”. Darytina išvada, kad UAB "F2" buhalterinėje apskaitoje neteisingai apskaitė UAB "F2" naujai išleistų akcijų apmokėjimą, t. y. 2013-12-31 turėjo būti apskaityta Pareiškėjo ir G. M. 5000000 Lt skola už 5000000 vnt. 1 Lt nominalios vertės UAB "F2" akcijas (neapmokėtos naujai išleistos akcijos). Pažymėtina, kad ABĮ 52 str. 2 d. 4 p. nustato kokiu būdu taisomos įstatinio kapitalo sudarymo ar didinimo metu padarytos klaidos, vienas iš dviejų galimų būdų – anuliuojant (neapmokėtas) akcijas.

Komisijos nuomone, Inspekcijos sprendime nurodyti UAB "J1" 2015–2017 m. atlikti veiksmai, skirstant bendrovės pelną ir išmokant dividendus UAB "F2" teisinių pasekmių, nustatant Pareiškėjo 2013 m. GPM prievolę, nesukelia. Pareiškėjo 2013 m. GPM apmokestinamosios pajamos, gautos iš vertybinių popierių pardavimo, mažintinos 2500000 Lt suma. Pažymėtina, kad Pareiškėjas kartu su skundu pateikė įsiteisėjusį 2019 m. spalio 30 d. Vilniaus apygardos teismo (toliau – VAT) sprendimą civilinėje byloje Nr. E2-2910-603/2019 pagal ieškovės G. M. ieškinį atsakovėms UAB "J1" ir UAB "F2" tretieji asmenys, nepareiškiantys savarankiškų reikalavimų, R. H. ir bankrutuojanti akcinė bendrovė „Snoras“, dėl nuosavybės teisės į akcijas patvirtinimo ir įpareigojimo atlikti veiksmus. Ieškovė prašė VAT patvirtinti jos asmeninės nuosavybės teisę į 21300 nematerialiųjų paprastųjų vardinių UAB "J1" akcijų nuo 2014 m. birželio 20 d., prašė įpareigoti atsakovę UAB "J1" atidaryti asmeninę vertybinių popierių sąskaitą ieškovės vardu, šioje ieškovės sąskaitoje padaryti įrašą apie ieškovei asmeninės nuosavybės teise priklausančias 21300 nematerialias paprastas vardines UAB "J1" akcijas, išduoti ieškovei išrašą iš jos vertybinių popierių sąskaitos, patvirtinančią jos asmeninės nuosavybės teisę į 21300 akcijų ir priteisti bylinėjimosi išlaidas.

Sprendime pažymėta (žr. 2 punktą), kad tarp dalyvaujančių asmenų nekilo ginčo dėl aplinkybių, jog tiek akcijų sutarties pasirašymo metu, tiek bylos nagrinėjimo metu nebuvo įgyvendinta bendrovės akcininkų pirmenybės teisė bei ginčo akcijos buvo įkeistos akcinei bendrovei „Snoras“. Teismas konstatavo (žr. 3 punktą) (Cit.): „*Taigi, atsižvelgiant į nustatytas aplinkybes, laikytina, kad Akcijų ir dalių pirkimo pardavimo sutarties 4.2 punkte numatytos sąlygos nuosavybės teisės į akcijas perėjimui neįvyko, t. y. būtent nebuvo gautas trečiojo asmens – BAB „Snoras“ sutikimas, ir todėl akcijos neperėjo atsakovės (UAB "F2" nuosavybėn. Todėl sutiktina su ieškovės argumentais, jog tokiu būdu pagal sutartį akcijų savininkas nepasikeitė – sudarius akcijų sutartį akcijos ir toliau išliko ieškovės ir trečiojo asmens R. H. nuosavybėje*“. VAT minėta sutartimi Pareiškėjo buvusios sutuoktinės G. M. ieškinį patenkino visiškai.

Komisija pažymi, jog Inspekcija ginčijamame sprendime dėl 2019 m. spalio 30 d. VAT sprendimo civilinėje byloje Nr. E2-2910-603/2019 nepasisakė (Pareiškėjui teikiant skundą Inspekcijai VAT sprendimas dar nebuvo žinomas) ir ši naujai paaiškėjusi aplinkybė yra savarankiškas pagrindas pavesti Inspekcijai Pareiškėjo skundą šioje dalyje nagrinėti iš naujo.

#### *Dėl MAĮ 8 straipsnio nuostatų taikymo*

Pareiškėjas skunde Komisijai pažymėjo, Inspekcija nepagrįstai vertino pagal 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo sandorį UAB "E2" skolą Pareiškėjui ir G. M. vertino kaip Pareiškėjo ir G. M. UAB "E2" naujai išleistų akcijų apmokėjimą grynaisiais

pinigais (užskaitant tarpusavio įsipareigojimus), tuo tarpu visų įmonių akcijų pardavimo sandoriai, vertinant jų turinį mokesčine prasme, realiai nevyko, akcijų pardavimo sandoriai buvo sudaryti „formaliai“, t. y. ne siekiant atlygintinai perleisti akcijas UAB "E2" o siekiant supaprastinti ir pagreitinti UAB "E2" įstatinio kapitalo didinimo procedūrą, todėl turi būti vertinamas mokesčių mokėtojo veiklos turinys, o ne forma. Pareiškėjas siekė perleisti Įmonių kontrolę vienai kontroliuojančiai įmonei ir tą galėjo padaryti įnešdamas visų Įmonių akcijas (dalis) tiesiai į UAB "E2" įstatinį kapitalą, tačiau įmonės įstatinio kapitalo didinimas turtu (Įmonių akcijomis) reikalavo tiek didesnių laiko, tiek finansinių sąnaudų, todėl buvo pasirinktas tarpinis sandoris – akcijų (dalių) pardavimo sandoris, kurį pasirašius, buvo galima kapitalizuoti skolą bei išvengti akcijų (dalių) vertinimo, kuris būtų privalomas didinant UAB "E2" įstatinį kapitalą turtu. Didinant įstatinį kapitalą turtu ir įnešant Įmonių akcijas į UAB "D2" įstatinį kapitalą mokesčių mokėtojas būtų turėjęs atlikti turto vertinimą, kurio kaštai būtų buvę neproporcingai dideli, turto vertinimas užtrukęs, todėl procesai nevyktų operatyviai. Akcijų vertinimas šiam sandoriui (akcijų perleidimui UAB "E2" būtų kainavęs apie 100 tūkst. Lt, todėl buvo nuspręsta to nedaryti. Padidinti UAB "E2" įstatinį kapitalą turtu (akcijomis) buvo siekiama kiek galima greičiau, nes tuo metu vyko mokesčių mokėtojo ir jo sutuoktinės skyrybos. Mokesčių mokėtojas turėjo tikslą tiesiogiai įnešti akcijas (dalis) į UAB "E2" įstatinį kapitalą, o sprendimas pasirašyti akcijų ir dalių pardavimo sutartį buvo nulemtas ne tikrosios šalių valios pirkti ir parduoti akcijas (dalis). Pagrindinis šių operacijų tikslas buvo perleisti Įmonių kontrolę UAB "E2" neatliekant oficialaus Įmonių akcijų (dalių) vertinimo, o pagal akcijų (dalių) pardavimo sutartį perleistų akcijų (dalių) kaina buvo nustatyta remiantis ne tikrąja rinkos kaina, kurią nustatė turto vertintojai, o prognozėmis, preliminariais skaičiavimais. Akivaizdu, kad ne visų įmonių akcijų (dalių) kaina pirkimo–pardavimo sutartyje atitiko tikrąją rinkos kainą. Pagal Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo sutartį buvo parduotos VŠĮ "I2" dalininko teisės (dalys) už 200000 Lt. Pažymi, kad šios viešosios įstaigos dalių pardavimo kaina neatitinka tikrosios rinkos kainos ir yra ženkliai didesnė už rinkos kainą. Taigi, remiantis aukščiau išdėstytais motyvais, taip pat atsižvelgiant į VAT sprendimą civilinėje byloje Nr. e2-2910-603/2019, pagrindo laikyti, kad įmonių akcijos (dalininko teisės) buvo parduotos, nėra, todėl nuo vertybinių popierių pardavimo pajamų mokesčiai apskaičiuoti nepagrįstai.

Komisija pirmiau Pareiškėjo nurodytus argumentus vertina kaip nepagrįstus. Pareiškėjas savo laisva valia ir veiksmais didino UAB "F2" įstatinį kapitalą. Akcijų apmokėjimas yra jų emisijos kainos apmokėjimas. Pagal ABĮ 45 str. 1 dalį akcijos gali būti apmokamos pinigais ir (ar) akcijas apmokančiam asmeniui nuosavybės teise priklausančiais nepiniginiais įnašais. Pagal ABĮ 45 str. 5 dalį, jei didinant bendrovės įstatinį kapitalą akcijos visiškai ar iš dalies apmokamos nepiniginiu įnašu, įnašas turi būti įvertintas nepriklausomo turto vertintojo teisės aktu, reglamentuojančių turto vertinimą, nustatyta tvarka. Pareiškėjas, savo pasirinkimą UAB "E2" akcijų emisiją apmokėti pinigais (tarpusavio įsipareigojimų užskaita) grindžia subjektyviomis aplinkybėmis (taupumu – nenoru mokėti už nuosavybės teise valdomų (perleidžiamų) akcijų tikrųjų rinkos kainų nepriklausomą vertinimą ir noru pagreitinti skyrybų su G. M. procesą), tačiau minėtos subjektyvios aplinkybės nėra ir negali būti vertinamos kaip sudarančios teisinį pagrindą nesivadovauti Lietuvos Respublikos įstatymais. Pasirinkdamas akcijų emisiją apmokėti pinigais, Pareiškėjas turėjo įvertinti mokesčines pasekmes, kylančias iš 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo sutarties. Pagal MAĮ 40 str. 4 punktą mokesčių mokėtojas privalo teisingai apskaičiuoti mokesį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais, pagal 5 punktą – laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus.

Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratoriaus išvada, kad UAB "O1" ir "H2" akcijų perleidimui GPMĮ 17 str. 1 dalyje nustatyta lengvata pajamoms, gautoms iš vertybinių popierių pardavimo, netaikoma, yra teisinga ir neprieštarauja MAĮ 8 str. 3 dalies nuostatoms.

Dėl Pareiškėjo argumento, jog jis 2013-12-12 Akcijų ir dalių pirkimo–pardavimo sutartyje nurodė neteisingą (per didelę) VŠĮ "I2" dalių pardavimo kainą (2000000 Lt), Komisija pažymi, kad, kaip jau minėta, ABĮ 52 str. 2 d. 4 p. nustatyta, kad įstatinis kapitalas gali būti

mažinamas, kad būtų ištaisytos įstatinio kapitalo sudarymo ar didinimo metu padarytos klaidos, vienas iš dviejų galimų būdų – anuliuojant akcijas.

*Dėl iš nenustatytų šaltinių gautų kitų apmokestinamųjų pajamų apmokestinimo*

Patikrinimo metu taikant MAĮ 70 str. nuostatas, nustatyta, kad 2013 m. Pareiškėjo ir jos sutuoktinės G. M. patirtos išlaidos 597161 Lt viršijo gautas pajamas, t. y. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė patirtoms išlaidoms (paskolų teikimui, vartojimo išlaidoms dengti) panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurių nedeklaravo, nuo jų neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo GPM. Pareiškėjo 2014 m. ir 2015 m. išlaidos taip pat viršijo pajamas, atitinkamai, 1440836 Lt ir 444250 Eur. Konstatuota, kad Pareiškėjas 2013 m. disponavo 298580 Lt (86474,75 Eur), 2014 m. – 1440836 Lt (417294,95 Eur), 2015 m. – 444250 Eur pajamomis iš nenustatytų šaltinių. Taikydamas MAĮ 70 str. nuostatas mokesčių administratorius apskaičiavo 142203 Eur GPM prievolę (patikrinimo akto 22 lentelė).

Mokesčių administratorius, nustatydamas galimai turėtą Pareiškėjo grynųjų pinigų likutį patikrinimo pradžioje (2013-01-01) – 3286944 Lt apskaičiavo įvertinęs sutuoktinių Vienkartinėse gyventojų (šeimos) turėto turto deklaracijose 2003-12-31 deklaruotas grynųjų pinigų sumas – 1628000 Lt ir 2004–2012 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas.

Pareiškėjas tvirtina, kad mokesčių administratoriaus nustatytas grynųjų pinigų likutis 2013-01-01 nėra teisingas, nes Pareiškėjas, bijodamas būti reketuojamas, Vienkartinėje gyventojų turto deklaracijoje nurodė mažesnę turimų grynųjų pinigų sumą nei iš tikrųjų turėjo. Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateikė skaičiavimus, pagal kuriuos sutuoktinių grynųjų pinigų likutis ne banke 2003-12-31 buvo 6850820 Lt, t. y. daugiau nei 4 kartus didesnis, nei Pareiškėjas ir jo sutuoktinė deklaravo (1628000 Lt). Jeigu mokesčių administratorius užskaitytų Pareiškėjo nedeklaruotą grynųjų pinigų likutį, Pareiškėjo 2013 m. (kartu su sutuoktine), 2014 m. ir 2015 m. patirtos išlaidos neviršytų iš oficialių šaltinių gautų pajamų (1034494,45 Eur) ir dar liktų. Pareiškėjas mano, kad jo atžvilgiu neturėtų būti taikoma LVAT nuo 2015 m. suformuota administracinė praktika dėl Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo aiškinimo, t. y.: „<...> Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo pagrindu užpildytoje bei mokesčių administratoriui pateiktoje gyventojų turto deklaracijoje nurodyti duomenys negali būti kvestionuojami neapibrėžtą laiko tarpą <...>“ (LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A-2667-438/2015). Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, jog Pareiškėjas nepateikė neginčijamų įrodymų, kad Pareiškėjo ir G. M. 2003-12-31 deklaruoti grynųjų pinigų likučiai Vienkartinėse gyventojų turto deklaracijose akivaizdžiai prieštarauja protingumo kriterijams. Pareiškėjas remiasi **H firmos A** 1992–2002 m. deklaracijomis, tačiau nepateikia pirminių apskaitos dokumentų apie tuo laikotarpiu iš įmonės išsiimtas grynųjų pinigų sumas, kurių, pasak Pareiškėjo, jis neturėjo pareigos saugoti neribotą laiką. Be to, LVAT 2018-11-14 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1139-575/2018 pažymėjo, kad mokesčių mokėtojai pasirinkdami pajamas gauti grynaisiais pinigais ir šių pajamų nedeklaruodami pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas, sudarytų sandorių ir jų datų nefiksuodami patikimais įrodymais – notarinio tvirtinimu, bankiniais pavedimais ir kt. prisiima ir visą riziką dėl jiems tenkančios įrodinėjimo naštos.

Komisijos vertinimu, jog 2013 m. Pareiškėjo ir buvusios sutuoktinės G. M. pajamos ir išlaidos vertinamos kartu vadovaujantis Civilinio Kodekso 3.88 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir sutuoktinių bendro turto dalių lygybės prezumpcija įtvirtinta Civilinio Kodekso 3.117 straipsnio 1 dalyje. Visų pirma, Pareiškėjo ir G. M. santuoka buvo nutraukta 2014-09-29; šalių sutarimu šeimos turtas buvo padalintas 2013-12-19 Vedybų (povedybine) sutartimi Nr. 8782, kuria šalys patvirtino, kad Sutarties pasirašymo metu jos yra teisėtai sudariusios santuoką, santuoka yra galiojanti, nėra nutraukta, nėra pradėta santuokos nutraukimo procedūra (8.1 punktas) ir tik 2014-03-20 pasirašyta Sutuoktinių turto pasidalijimo sutartis Nr. 5760. Pažymėtina aplinkybė, jog Pareiškėjo paaiškinimai dėl gyvenimo kartu ir bendro ūkio vedimo mokestinio patikrinimo ir mokestinio ginčo nagrinėjimo metu kito, t. y. Pareiškėjas teigė, kad bendro ūkio su G. M. nevedė pradėdamas 2014 metais (2017-12-12 Pareiškėjo paaiškinimas Kauno AVMI), o 2019-09-21 paaiškiniame Kauno AVMI teigė, kad bendro ūkio su G. M. nevedė nuo 2011 m.

pabaigos. Mokesčių administratorius nustatė, kad 2013 m. G. M. Pareiškėjui bankiniais pavedimais iš viso pervadė 102500 Lt, o Pareiškėjas bankiniais pavedimais 2013 m. G. M. pervadė 414434 Lt. Aplinkybę, jog 2013 m. Pareiškėjas šeimos turtą valdė (bendrą ūkį vedė) kartu su G. M., patvirtina ir šio sprendimo dalyje „Dėl apmokestinamųjų vertybinių popierių pardavimo pajamų“ nurodytos faktinės aplinkybės.

Apibendrinant, Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, jog mokestinio patikrinimo metu nenustatyta akivaizdžiai protingumo kriterijams prieštaraujančių duomenų ar išskirtinių aplinkybių, leidžiančių nepaisyti nuostatos dėl sutuoktinių Vienkartinėse gyventojų (šeimos) turėto turto deklaracijose 2003-12-31 nurodytų duomenų kvestionavimo laike. Darytina išvada, kad Inspekcijos sprendimas dalyje, kurioje nustatyta, kad 2013 m. Pareiškėjo išlaidos 298580,5 Lt, 2014 m. – 1440836 Lt ir 2015 m. – 440250 Eur viršijo iš oficialių šaltinių gautas pajamas yra pagrįsta ir teisėta. Tačiau, atsižvelgiant į šiame Komisijos sprendime nustatytus Inspekcijos sprendimo dėl pajamų, gautų iš vertybinių popierių pardavimo, apskaičiavimo trūkumus bei į VAT 2019 m. spalio 30 d. sprendimą, kuriuo buvo patenkintas Pareiškėjo sutuoktinės G. M. ieškinys dėl nuosavybės teisių į UAB „B“ akcijas, Pareiškėjo skundas pilna apimtimi perduodamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Komisijai nėra suteikta teisė perskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčius ir su jais susijusias sumas. Komisija taip pat pažymi, kad baudos dydis (30 proc. mokesčio dydžio) nėra tinkamai motyvuotas, atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjas geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, o atsakomybę didinančios aplinkybės mokesčių administratoriaus sprendime konkrečiai neįvardintos.

MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punkte yra nurodyta, kad Komisija turi teisę priimti sprendimą perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. LVAT yra išaiškinęs, kad MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktas yra tinkamai pritaikomas tik tuomet, kai sprendimui (perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo) priimti egzistuoja teisinis pagrindas. Paprastai toks pagrindas atsiranda, kai yra nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių procesinių teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras, arba nepilnai ištyrus visas reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas (LVAT 2008-02-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-163/2008, LVAT 2011-06-30 nutartis administracinėje byloje Nr. A502-2801/2011).

Komisija konstatuoja, jog nagrinėjamoje byloje yra pagrindas perduoti Pareiškėjo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, atsižvelgiant į Komisijos sprendime nurodytus centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo trūkumus. Komisijos vertinimu, vietos mokesčių administratorius nepilnai, nevisapusiškai ir neobjektyviai yra ištyręs ir nustatęs visas reikšmingas faktines aplinkybes, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik perdavus Pareiškėjo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-12-10 sprendimą Nr. 68-120 ir perduoti Pareiškėjo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto

nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė