



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „V1“ SKUNDO**

2012 m. kovo 30 d. Nr. S-46 (7-15/2012)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininko
komisijos narių

Stepono Vytauto Jurnos
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Editos Veršelienės
Linos Vosylienės
Jūratei Dalmantaitei

sekretoriaujant
ginčo šalims nedalyvaujant

2012 m. vasario 14 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „V1“ (toliau – Bendrovė) 2012-01-23 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2011-12-23 sprendimo Nr. 69-290, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos 2011-09-23 sprendimą Nr. 14.1-56-37, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti 226000 Lt gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 37889 Lt GPM delspinigius, 22600 Lt GPM baudą, 24900 Lt privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) įmokas, 3765 Lt PSD įmokų delspinigius ir 2490 Lt PSD įmokų baudą.

Kaip nurodė Inspekcija, mokestinis ginčas šioje byloje vyksta dėl to, ar Šiaulių AVMI, vadovaudamasi 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 10 straipsnio ir 69 str. 1 dalies nuostatomis, pagrįstai padarė išvadą, kad Bendrovės 2009–2010 metais išmokėti 1130000 Lt dividendai UAB "D1" pripažinti išmokėtais dividendais A. S..

Inspekcija nurodė, jog Bendrovės vadovas nuo 1993-04-19 yra A. S., kuris iki 2009-06-29 buvo vienintelis bendrovės akcininkas. Bendrovė 2009-03-04 priėmė į darbą M. F. (darbo sutartis Nr. 75) tiekėjo-ekspeditoriaus pareigose, nuo 2009-07-13 tiekėjo-ekspeditoriaus pareigos pakeistos į automatikos inžinieriaus pareigas, numatyta 5 dienų 40 valandų darbo savaitė. Bendrovė nuo 1999-09-23 priėmė į darbą M. S. (darbo sutartis Nr. 24) tiekėjo pareigose, nuo 2003-01-02, pertvarkius IĮ "V1" į UAB "F1" M. S. pareigos pakeistos į direktoriaus pavaduotojo komercijai pareigas. Bendrovės buhalterė nuo 1997-09-22 yra M. R.. Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Bendrovė 2009–2010 metais dirbo pelningai. Pagal bendrovės pateiktą 2009–2010 metų sąskaitų apyvartos žiniaraščių duomenis ir 2009–2010 metų balanso duomenis, nustatyta,

kad UAB "FI" turėjo nepaskirstyto pelno likutį: 2009-01-01 – 4477775 Lt, 2009-12-31 – 4257357 Lt (3647775 Lt (ankstesnių metų pelnas) + 609782 Lt (2009 metų pelnas), o 2010-12-31 – 4944395 Lt (3647775 Lt (ankstesnių metų pelnas) + 1296620 Lt (2010 metų pelnas).

Inspekcija pažymėjo, kad Bendrovės 2009-01-01 turėto turto balansinė vertė buvo 7897392 Lt, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų – 7897392 Lt. 2009-12-31 turėto turto balansinė vertė buvo 6356008 Lt, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų – 6356008 Lt. Bendrovės akcininkas A. S., 2008 metais iš nepaskirstyto pelno pasiskyrė dividendams 644706 Lt, o iš kitų rezervų – 120000 Lt, iš viso 2008 metais dividendams paskyrė 764706 Lt. Bendrovė 2008-07-28 išmokėjo akcininkui A. S. 650000 Lt dividendų, išskaičiavus 114706 Lt gyventojų pajamų mokesčio, kurį bendrovė 2008-07-28 sumokėjo į biudžetą.

Ginčijamame sprendime nurodyta, jog Bendrovė, atstovaujama direktoriaus A. S., 2009-05-08 pasirašė turto vertinimo sutartį Nr. 0905190 su UAB "E1" dėl Bendrovės akcijų paketo 100 procentų rinkos vertės nustatymo. UAB "E1" 2009-05-28 darbų perdavimo-priėmimo aktu perdavė turto vertinimo ataskaitą Nr. 0905190 Bendrovės direktoriui A. S.. Turto vertinimo ataskaitoje pagal Bendrovės pateiktus prognozuojamus rodiklius ir patys turto vertintojai, atlikę skaičiavimus, padarė išvadą, kad pagrindiniai Bendrovės rodikliai turi tendenciją gerėti ir 100 procentų akcijų paketo vertę nustatė 11955000 Lt.

Taip pat nustatyta, kad A. S. 2009-06-29 pasirašė akcijų pirkimo-pardavimo sutartį Nr. b/n su UAB "D1" atstovaujančiu direktoriumi M. F. dėl Bendrovės 2000 vnt. paprastųjų vardinių 100 Lt nominalios vertės akcijų pardavimo. Bendrovės įstatinį kapitalą sudarė 2000 vnt. paprastųjų vardinių 100 Lt nominalios vertės akcijų. A. S. Bendrovės akcijas pardavė UAB "D1" už 11955000 Lt, vienos akcijos kaina 5977,50 Lt. Atsiskaitymas už įsigytas akcijas pagal Akcijų pirkimo-pardavimo sutartį buvo numatytas iki 2009-12-31.

Nurodyta, jog UAB "D1" steigėjai M. F. ir M. S. 2009-06-30, t. y. kitą dieną po akcijų įsigijimo, visuotinio akcininkų susirinkimo metu (2009-06-30 protokolas Nr. 8) patvirtino Bendrovės 2008 metų finansinę atskaitomybę ir paskirstė jos uždirbtą pelną iki tampant Bendrovės akcijas kontroliuojančios UAB "D1" akcininkais. Iš Bendrovės sukaupto iki 2009-01-01 nepaskirstyto pelno likučio M. F. ir M. S. paskyrė dividendams 830000 Lt. Bendrovė 2009-10-08 pervedė į UAB "D1" banko sąskaitą paskirtų dividendų dalį 415000 Lt. Bendrovės visuotinio akcininkų susirinkimo metu (2010-05-03 protokolas Nr. 10) UAB "D1" akcininkai M. F. ir M. S. nusprendė iš Bendrovės 2009 metų uždirbto grynojo pelno paskirti dividendams 609782 Lt. Dividendus Bendrovė pervedė: 2010-05-07 – 415000 Lt, t. y. likusią dalį dividendų, paskirtų 2009-06-30 sprendimu, ir 2010-09-17 pervedė – 300000 Lt, dalį dividendų, paskirtų 2010-05-03 sprendimu, į UAB "D1" banko sąskaitą. Paskirtų ir neišmokėtų dividendų likutis 2010-12-31 datai 309782 Lt.

Nurodyta, jog 2009-10-08, 2010-05-07 ir 2010-09-17 datomis, t. y. tomis pačiomis dienomis, kai UAB "D1" iš Bendrovės gavo 415000 Lt, 300000 Lt ir 415000 Lt dividendus, UAB "D1" šias sumas pervedė A. S., iš viso pervesta 1130000 Lt. Pelno mokesčio nuo išmokėtų UAB "D1" 1130000 Lt dividendų už 2009–2010 metus Bendrovė neapskaičiavo ir nesumokėjo, vadovaudamasi 2001-12-20 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) Nr. IX-675 33 str. 2 dalies nuostatomis (Lietuvos vieneto gaunami dividendai iš Lietuvos vienetų, kuriuose dividendus gaunantis Lietuvos vienetas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo ne mažiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų), pelno mokesčiu neapmokestinami ir neįtraukiami į juos gaunančio vieneto pajamas).

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad A. S. sūnūs M. F. ir M. S. 2009-06-18 įsteigė UAB "D1" Įstatinis kapitalas – 10000 Lt, kurį sudaro 100 vnt. paprastųjų vardinių 100 Lt nominalios vertės akcijų. Steigėjai M. F. ir M. S. įnešė į įsteigtos bendrovės sąskaitą po 5000 Lt, įstatinio kapitalo formavimui. UAB "D1" įstatuose nurodyta vykdoma veikla – investicijos į finansines

priemonės, atskirus objektus ar projektus, investicijos į nekilnojamąjį turą, bei visa kita su tuo susijusi veikla ir paslaugų teikimas. UAB "D1" direktorius nuo 2009-07-01 – M. F. UAB "D1" sudaryta 2009-07-01 darbo sutartis Nr. 1 su M. F. yra neterminuota, nenustatytas išbandymo laikotarpis, nenustatyta kiek mažinama darbo savaitės dienų skaičius, darbo diena. UAB "D1" buhalterė – M. R., kuri nuo 1997-09-22 dirba Bendrovėje buhalterės pareigose.

Inspekcija pažymėjo, kad UAB "D1" iki 2011-06-13 dirbo tik direktorius ir buhalterė. UAB "D1" direktoriui M. F. ir buhalterei M. R. apskaičiuotas mėnesinis darbo užmokestis tik 25 Lt. Pagal UAB "D1" pateikto darbo laiko apskaitos žiniaraščio duomenis, abu Bendrovės darbuotojai, nuo 2009-07-01 darbo sutarties sudarymo datos, dirbo po 5 valandas per mėnesį. UAB "D1" 2009-06-18 sudarė patalpų nuomos sutartį su Bendrove dėl 4 m² administracinio ploto, esančio (*duomenys neskelbtini*), nuomos. Patalpų nuomos kaina mėnesiui – 121 Lt. Nuo įsteigimo dienos investicijų neatliko, jokių pardavimo pajamų negavo, išskyrus dividendus iš Bendrovės. UAB "D1" 2009–2010 metais pelno mokesčiu apmokestinamų pajamų nedeklaravo, tik sąnaudas darbo užmokesčio (direktoriui ir buhalterei), patalpų nuomos ir palūkanų, apskaičiuotų A. S. už paskolą.

Taip pat patikrinimo metu nustatyta, kad UAB "D1", atstovaujama direktoriaus M. F., 2009-11-02 pasirašė novacijos sutartį su tėvu A. S. dėl UAB „D1“ skolos už akcijas prievolės pakeitimo į paskolos prievolę. UAB "D1" 2009-11-02 buvo skolinga 11540000 Lt A. S. už Bendrovės akcijas. Minėtoje 2009-11-02 novacijos sutartyje skolininkas (UAB "D1" įsipareigojo gražinti 11540000 Lt (buvusią 2009-11-02 bendrovės skolą A. S. už akcijas: pirkto akcijas už 11955000 Lt – 415000 Lt (2009-10-08 sumokėti dividendai)) paskolą kreditoriui (A. S.) iki 2011-12-31 ir nuo novacijos sutarties pasirašymo dienos, už naudojimąsi gauta paskola mokėti 10 procentų metines palūkanas. Pagal novacijos sutartį paskola iš A. S. UAB "D1" nesuteikė papildomų galimybių investuoti į kitas įmones ar projektus.

Inspekcija nurodė, jog UAB "D1" apskaičiavo už 2009–2010 metus 1706375 Lt (588066 Lt (2009 m.) + 1118309 Lt (2010 m.)) palūkanų A. S. už suteiktą paskolą.

Sprendime pažymėta, kad UAB "D1" direktorius M. F. 2011-05-05 paaiškino „Dėl 2011-04-14 priešpriešinės informacijos surinkimo pažymos“ nurodė, jog įmonės tikslas buvo vykdyti investicinę veiklą per kontroliuojančias įmones. Įsigijus kontroliuojamą įmonę, buvo pradėtas giminingų veiklų vystymas, tačiau jų plėtrą sustabdė pasaulinė ekonominė krizė. Paaiškino nurodyta, kad UAB "D1" siekė atstovauti Baltijos šalyse Vokietijos įmonę K1, laikotarpiu nuo 2009-12-03 iki 2010-06-30 M. S. (tuo pačiu Bendrovės direktoriaus pavaduotojas komercijai-marketingui) buvo eilę kartų Vokietijos firmoje K1 dėl atstovavimo klausimų Baltijos šalyse. Direktorius teigė, jog dėl to, kad kontroliuojama Bendrovė specializavosi siurblių pardavimo srityje, tai UAB "D1" siekia vykdyti vandens jonizavimo įrangos pardavimą per naujai įkurtą įmonę, kuri užsiimtų vien vandens jonizatorių pardavimais. Pagal UAB "D1" susitarimą su Bendrove buvo parengtas internetinis tinklalapis (*duomenys neskelbtini*). Pasak M. F., dėl pasaulinės ekonominės krizės nauja įmonė neįkurta.

Patikrinimo metu nustatyta, kad UAB "D1" buhalterinėje apskaitoje laikotarpiu nuo 2009-06-18 (įsteigimo data) iki 2011-06-13 komandiruočių išlaidų nebuvo.

Taip pat nustatyta, kad Bendrovės direktoriaus pavaduotojas komercijai M. S. laikotarpiu nuo 2009-12-03 iki 2010-06-30 buvo tik vienoje komandiruotėje (Bendrovės direktoriaus įsakymas 2010-06-14 Nr. 26/10) Rygoje (Latvija) dėl nuotekų siurblynės parsivežimo ir dalyvavimo seminare.

Nurodyta, jog patikrinimo metu, pasinaudojus internetinio tinklalapio adresu (*duomenys neskelbtini*), nustatyta, kad internetinio tinklalapio užsakovas yra Bendrovė, puslapis užregistruotas 2010-03-19.

Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, byloje nustatytos faktinės aplinkybės bei jas pagrindžiantys įrodymai suponuoja išvadą, kad Bendrovės dividendų išmokėjimas UAB "D1"

faktiškai buvo išmokėjimas fiziniam asmeniui A. S.. Asocijuoti asmenys, sudarydami akcijų pirkimo-pardavimo ir novacijos sutartimis, sukūrė sąlygas Bendrovei gauti mokestinę naudą, išvengiant GPM ir PSD įmokų mokėjimo nuo A klasės pajamų – dividendų.

Inspekcija nurodė, jog akcijų perleidimo sandoris ir novacijos sutartis sudaryti tarp tėvo A. S. valdomos Bendrovės ir jo sūnų – M. S. ir M. F. – įsteigtos UAB "D1" t. y. asocijuotų asmenų, susijusių giminystės ryšiais ir galinčių vienas kitam daryti įtaką dėl tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygų. Taip pat pažymėta, kad M. F., kuris yra ne tik UAB "D1" akcininkas ir direktorius, nuo 2009-03-04 dirba ir Bendrovėje. M. S., kuris nuo 1999-09-23 dirbo Bendrovėje, nuo 2003-01-02, pertvarkius IĮ "V1" į Bendrovę, pradėjo eiti direktoriaus pavaduotojo komercijai pareigas, nuo 2011-06-14 dirba ir UAB "D1" bei yra šios įmonės akcininkas.

Ginčijamame sprendime pažymėta, kad nagrinėjamu atveju pakankamai sparčiu tempu buvo įvykdytos kelios skirtingo pobūdžio operacijos: UAB "D1" įsteigta 2009-06-18, Bendrovės akcijų perleidimo sandoris įformintas 2009-06-29, UAB "D1" visuotinio akcininkų susirinkimo metu 2009-06-30 protokolu Nr. 8 patvirtinta Bendrovės 2008 metų finansinė atskaitomybė ir iš Bendrovės sukaupto iki 2009-01-01 nepaskirstyto pelno likučio buvo paskirti dividendai, kuriuos išmokėjus UAB "D1" tą pačią dieną pervedė A. S., 2009-11-02 novacijos sutarties sudarymas. Trumpas laiko tarpas tarp susijusių operacijų kartu su kitų mokesčio administratoriaus nustatytų aplinkybių visuma, Inspekcijos teigimu, tik patvirtina, kad nagrinėjamu atveju buvo siekiama sukurti sąlygas, kurioms esant būtų išvengta mokesčių mokėjimo į biudžetą.

Sprendime akcentuota, kad 2009-06-18 įsisteigusi UAB "D1" neturėjo finansinių resursų apmokėti 11955000 Lt už įsigytas Bendrovės akcijas A. S., nors atsiskaitymas pagal akcijų pirkimo-pardavimo sutartį buvo numatytas iki 2009-12-31. UAB "D1" nuo įsteigimo dienos investicijų nevykdė, pardavimo pajamų negavo, išskyrus dividendus iš Bendrovės. Iš esmės UAB "D1" pagrindinis pajamų šaltinis buvo Bendrovės mokami dividendai, kurie pagal pateiktus sąskaitų išrašus iš karto buvo pervesti A. S. kaip atsiskaitymas už akcijas. 2009-11-02 novacijos sutartimi UAB „D1“ skolos už akcijas pagal akcijų pirkimo-pardavimo sutartį prievolė buvo pakeista į paskolos prievolę ir skolininkas įsipareigojo grąžinti 11540000 Lt iki 2011-12-31. Taip pat numatytas UAB „D1“ 10 procentų metinių palūkanų mokėjimas už naudojamą gautą paskola. Pagal novacijos sutartį paskola iš A. S. UAB "D1" nesuteikė papildomų galimybių investuoti į kitas įmones ar projektus. Sudarytas sandoris nėra pagrįstas ekonomine logika, jis yra finansiškai nenaudingas, kadangi UAB „D1“ buvo sukurti dar didesni finansiniai įsipareigojimai, numatant palūkanų mokėjimą (už 2009–2010 metus apskaičiuota 1706375 Lt palūkanų už suteiktą paskolą).

Nurodyta, jog A. S., perleidęs visas savo valdomos Bendrovės akcijas, ir toliau yra Bendrovės vadovas bei gali daryti įtaką Bendrovės veikloje.

Inspekcija nurodė, jog A. S. akcijų įsigijimo data laikoma individualios įmonės įregistravimo data, t. y. 1993-04-19. Pelno mokesčio nuo išmokėtų UAB "D1" 1130000 Lt dividendų už 2009–2010 metus Bendrovė neapskaičiavo ir nesumokėjo, vadovaudamasi 2001-12-20 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 33 str. 2 dalies ir šios dalies pelno mokesčio įstatymo komentaro nuostatomis. Sprendime nurodyta, jog Bendrovei, tiesiogiai išmokėjus dividendus A. S. kaip mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, yra numatyta įstatyminė pareiga sumokėti į biudžetą tiek GPM, tiek ir PSD įmokas. Tuo tarpu, asocijuoti asmenys, pasinaudodami mokesčių įstatymuose įtvirtintomis lengvatomis, sukūrė sąlygas Bendrovei išvengti mokesčių mokėjimo ir taip jai suteikti mokestinį pranašumą.

Anot Inspekcijos, Bendrovės skunde išdėstyti argumentai, kad Inspekcijos sprendimas neatitinka LVAT praktikos, kadangi mokesčiai apskaičiuoti ne asmeniui, gavusiam mokestinę naudą, bet Bendrovei bei tai, kad taikant turinio viršenybės prieš formą principą, laikoma, kad mokestinę naudą gavo tas asmuo, kuris realiai gavo pinigus be mokesčių, šiuo atveju – A. S., yra nepagrįsti, kadangi nagrinėjamu atveju konstatuota, kad būtent Bendrovė gavo mokestinę naudą,

kuri pasireiškė mokesčių vengimu. Mokesčių administratorius surinktų įrodymų pagrindu Bendrovės dividendų išmokėjimą UAB "D1" apibūdino iš naujo ir padarė išvadą, kad tikrasis dividendų išmokėjimas yra fiziniam asmeniui A. S.. Atsižvelgiant į tai, kad mokestinės naudos gavėja yra Bendrovė, ir išmokėtos pajamos pagal 2002-07-02 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 22 ir 23 straipsnius priskiriamos A klasės pajamoms, vietos mokesčių administratorius, anot Inspekcijos, pagrįstai mokėtinus į biudžetą mokesčius priskaičiavo Bendrovei.

Sprendime nurodyta, jog Bendrovė skunde pateikė argumentus, kad buvo jau anksčiau siekiama parduoti Bendrovę, tuo pagrindu vyko derybos su potencialiais klientais, tačiau M. S. ir M. F., matydami didelį susidomėjimą, pateikė pasiūlymą išpirkti Bendrovės akcijas, be to, teigiama, kad A. S., įregistravęs ūkininko ūkį, siekė pasitraukti iš Bendrovės veiklos. Inspekcija, pasisakydama šiuo aspektu, nurodė, jog tarp bylos medžiagos yra sutartis 2008-02-25 tarp Bendrovės ir UAB "C1" 2007-10-08 sutartis tarp UAB "B1" ir UAB "C1" išrašas iš nekilnojamojo turto registro apie 2010-11-22 įsigytą 1,25 ha kitos žemės ūkio paskirties sklypą, taip pat 2011-02-09 ūkininko ūkio registravimo pažymėjimas. 2008-02-25 tarp Bendrovės ir UAB "C1" sudaryta sutartis dėl konfidencialios informacijos suteikimo pagrindžia tik tai, kad buvo teikiama konfidenciali informacija, nors ir sutartyje yra nurodyta, kad pradedamos derybos dėl Bendrovės 100 procentų akcijų paketo įsigijimo ir tikimasi gauti konfidencialios informacijos. 2007-10-08 sutartis tarp UAB "B1" ir UAB "C1" numato, kad pastaroji įmonė teiks konsultacijas, įsigyjant įmonių akcijų kontrolinius paketus, veiks kaip tarpininkas ir atstovas su potencialiais parduotojais. Vietos mokesčių administratoriui Bendrovė su pastabomis pateikė du priedus, kurie buvo nevertinami, nes pateikti nevalstybine kalba. Tačiau sprendime atkreiptas dėmesys, jog Bendrovės akcijos buvo parduotos sūnų valdomai įmonei UAB "D1" kuri gavusi dividendus juos pervedė A. S. ir mokesčių administratorius ginčija būtent šią įvykusią operaciją, be to, minėtos sutartys nėra tiesiogiai susijusios su mokesčių administratorius konstatuotomis aplinkybėmis.

Nustatyta, kad kitos žemės ūkio paskirties sklypas įsigytas 2010-11-22, o ūkininko ūkis įregistruotas tik 2011-02-09, tuo tarpu Bendrovės akcijų perleidimas įvyko 2009-06-29 ir dividendų mokėjimai buvo vykdomi 2009-10-08, 2010-05-07 ir 2010-09-17 datomis. Be to, A. S. ir toliau yra Bendrovės vadovas. Todėl argumentai, kad akcijos perleistos A. S. siekiant vykdyti kitokio pobūdžio veiklą, anot Inspekcijos, yra vertintini kritiškai.

Nurodyta, jog byloje esantys dokumentai nepagrindžia, kad Bendrovė, išmokėdama dividendus UAB "D1" iš tikrųjų nesiekė nuslėpti tikrąją dividendų išmokėjimo paskirtį – būtent fiziniam asmeniui A. S.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir skunde nurodo toliau esančias aplinkybes.

Visų pirma, mokesčių mokėtoja nurodo, jog tuo atveju, net jei ir būtų konstatuotas mokesčių įstatymų pažeidimas, ginčijamas sprendimas neatitinka suformuotos LVAT praktikos, nes mokesčiai apskaičiuoti ne asmeniui, gavusiam mokestinę naudą, o mokėtojui, kuris galėtų turėti tik pareigą atitinkamus mokesčius išskaičiuoti ir sumokėti trečiojo asmens vardu.

Taip pat Bendrovė teigia, kad nagrinėjamu atveju nebuvo pagrindo taikyti turinio viršenybės prieš formą principo, nes A. S., kuris buvo vieninteliu akcininku iki 2009-06-29, sprendimą parduoti Bendrovės akcijas ir pasitraukti iš dalyvavimo Bendrovės kapitale buvo priėmęs jau 2008 m. Nuo 2008 m. pradžios iki 2009-06-29 įvykusio Bendrovės akcijų perleidimo vyko daug derybų su potencialiais pirkėjais, kurių metu vyko Bendrovės patikrinimai bei vertinimai, siekiant nustatyti Bendrovės vertę. 2008-02-25 tarp A. S. bei tarpininkavimo paslaugas teikiančios UAB "C1" buvo sudaryta sutartis dėl konfidencialios informacijos, pagal kurią Bendrovės akcininkas sutiko potencialiam pirkėjui – UAB "B1" – ir jo atstovams Bendrovės įvertinimo tikslais atskleisti Bendrovės konfidencialią informaciją. Anot mokesčių

mokėtojos, UAB "B1" pavedimą UAB "C1" derėtis dėl Bendrovės akcijų paketo įsigijimo patvirtina ir 2007-10-08 Konsultavimo paslaugų sutartis. Kaip nurodo Bendrovė, vykdant šį pavedimą, UAB "C1" atliko Bendrovės 100 proc. akcijų paketo vertinimą bei surinko bendrą informaciją apie Bendrovę. A. S. sūnūs M. S. ir M. F., matydami, kad yra didelis susidomėjimas Bendrovės akcijomis iš trečiųjų asmenų, bei žinodami A. S. sprendimą pasitraukti iš Bendrovės kapitalo parduodant turimas akcijas, pateikė pasiūlymą išpirkti Bendrovės akcijas. Todėl 2009-06-29 tarp UAB "D1" ir A. S. buvo pasirašyta akcijų pirkimo-pardavimo sutartis.

Anot Bendrovės, A. S. siekį pasitraukti iš Bendrovės kapitalo ir užsiimti kita veikla taip pat patvirtina jo veiksmai, susiję su ūkininko ūkio registravimu bei ūkininkavimui skirtos žemės įsigijimu. 2010-11-22 A. S. įsigijo žemės ūkio paskirties sklypą bei 2011-02-09 jam buvo išduotas Ūkininko ūkio registravimo pažymėjimas.

Taip pat nurodyta, jog pagal susitarimą su UAB "D1" ir šios bendrovės akcininkais, A. S. Bendrovės vadovu liko tik pereinamajam laikui, siekiant užtikrinti sklandų Bendrovės veiklos tęstinumą.

Be to, Bendrovė nurodo nesutinkanti su Inspekcijos teiginiu, jog UAB "D1" atliko tik tarpininko vaidmenį tarp Bendrovės ir A. S.. Anot Bendrovės, UAB "D1" buvo įsteigta kaip holdinginė įmonė, kurios pagrindinis tikslas – įmonių akcijų valdymas, ir ši įmonė neplanuoja vykdyti jokios ūkinės-komercinės veiklos. Siekdama per dukterines įmones pradėti naujų veiklų vykdymą, 2009–2011 m. UAB "D1" analizavo galimybes ir atliko parengiamuosius veiksmus, susijusius su jonizuoto vandens įrangos prekybos organizavimu. Kadangi parengiamųjų veiksmų atlikimui UAB "D1" žmogiškųjų išteklių neturėjo, o steigti savarankišką juridinį asmenį iki realios veiklos pradžios nėra ekonomiška, 2009-09-04 tarp UAB "D1" ir Bendrovės buvo sudaryta Projekto valdymo paslaugų sutartis, pagal kurią už sutartą atlyginimą parengiamuosius veiksmus įsipareigojo atlikti Bendrovė, o juos atlikus jų rezultatas bus perduotas UAB "D1" įsteigta naujai dukterinei įmonei. Vykdam šią sutartį, buvo sukurtas internetinis tinklalapis www.jonizuotasvanduo.lt, parengta veiklos pradėjimui reikalinga medžiaga bei atlikti kiti parengiamieji darbai.

Be jonizuoto vandens projekto UAB "D1" taip pat pradėjo pasirengimą vystyti visiškai savarankišką veiklą – Vokietijos gamintojo K1 gaminamos įrangos distribuciją Lietuvoje ir kitose Baltijos šalyse. Tuo tikslu daug kartų buvo vykta į Vokietiją bei susitikta su gamintojo atstovais, rengta veiklos pradėjimui reikalinga vizualinė medžiaga bei atlikti kiti parengiamieji veiksmai.

Bendrovė taip pat nesutinka su Inspekcijos teiginiu, kad iki tampant akcininku uždirbtas pelnas negali būti paskirstomas asmenims, akcininkais tapusiems po pelno uždirbimo. UAB "D1" teikiant pasiūlymą dėl Bendrovės akcijų įsigijimo buvo atsižvelgta į aplinkybę, kad Bendrovė turi uždirbto pelno ir jį bus galima paskirstyti – tai sąlygojo ir pardavimo kainą.

Taip pat Bendrovė nesutinka su centrinio mokesčių administratoriaus išvada, jog A. S. sąmoningai kaupė nepaskirstytą pelną, siekdamas, kad nepriklausomų turto vertintojų būtų apskaičiuota kuo didesnė Bendrovės akcijų paketo vertė. Bendrovės teigimu, A. S. vienintelis tikslas buvo Bendrovės veiklos vystymas ir per tai jos vertės didinimas – visos paliktos lėšos buvo skiriamos investicijoms, taip plečiant Bendrovės veiklos apimtį. Ir tik 2008 m., kai jau buvo pasiektas susitarimas su UAB "B1" dėl Bendrovės akcijų pardavimo ir žinant, kad pagal pasiektus susitarimus 650000 Lt dydžio dividendų išmokėjimas nemažins sutartos akcijų pardavimo kainos, buvo nuspręsta išsimokėti dalį Bendrovės pelno.

Rendamosi visuma šių aplinkybių, Bendrovė prašo panaikinti Inspekcijos 2011-12-23 sprendimą Nr. 69-290 ir nutraukti tyrimą Bendrovės atžvilgiu.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas atmestinas,

Inspekcijos sprendimas tvirtintinas. Ginčas byloje tarp šalių vyksta dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 10 ir 69 straipsnio nuostatomis konstatavo, kad Bendrovė išmokėdama dividendus savo akcininkui UAB „D1“, siekė išmokėti dividendus fiziniam asmeniui A. S., išvengdama GPM, PSD įmokų mokėjimo.

Pagal teisinį reglamentavimą, galiojusį vykdytų ūkinių operacijų metu matyti, kad aktualiųoju laikotarpiu fiziniam asmeniui išmokėti dividendai pagal GPMĮ 6 straipsnio 2 dalies nuostatas buvo apmokestinami 20 proc. GPM tarifu. Pagal GPMĮ 22 ir 23 straipsnio nuostatas, pareiga apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM tenka šias pajamas išmokančiam vienetui. Taip pat nuo šių pajamų jas išmokančiam ūkio subjektui numatyta pareiga apskaičiuoti ir sumokėti 6 procentų PSD įmokas pagal 1996-05-21 Lietuvos Respublikos Sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 (LR įstatymo Nr. XI-183 redakcija) 17 str. 8 dalies nuostatas. Tuo tarpu pagal PMĮ 33 str. 2 dalies nuostatas Lietuvos vieneto gaunami dividendai iš Lietuvos vienetų, kuriuose dividendus gaunantis Lietuvos vienetas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo ne mažiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių akcijų (dalių, paju), pelno mokesčiu neapmokestinami ir neįtraukiami į juos gaunančio vieneto pajamas. Minėtas teisinis reglamentavimas rodo, kad įstatymo leidėjas numatė skirtingą teisinį režimą apmokestinant fizinio asmens ir ūkio subjekto, kuriam taikoma taip vadinama „dalyvavimo išimties taisyklė“, gaunamas dividendų pajamas.

Komisija, atsižvelgusi į šį teisinį reglamentavimą bei į mokesčio ginčo byloje esančius duomenis, daro išvadą, kad mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog išmokant dividendus naujai įsteigtam ūkio subjektui UAB „D1“ iš tikrųjų buvo siekiama išmokėti dividendus fiziniam asmeniui, pasinaudojant palankesniu apmokestinimo režimu.

MAĮ 10 straipsnyje nurodyta, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Specifinis teisinis instrumentas, kuriuo remiantis mokesčiai gali būti perskaičiuojami taikant šį principą, yra įtvirtintas MAĮ 69 str. 1 dalyje, t. y. mokesčių administratoriui, apskaičiuojant mokesčius, kai mokesčių mokėtojas siekia gauti mokesstinę naudą, suteikta teisė taikyti turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju, mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Tam, kad būtų pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą ir perskaičiuoti mokesčius, būtina konstatuoti, kad sandorio ar ūkinės operacijos turinys, užfiksuotas dokumentuose, neatitinka realaus to sandorio ar ūkinės operacijos turinio. Tokiu atveju, mokesčių administratorius, siekdamas užtikrinti mokesčių prievolių tinkamą vykdymą, turėtų koreguoti mokesčių mokėtojo sandorius ar ūkines operacijas ir nustatyti tikrąją atliktų veiksmų ar jų grupės kokybinę ar kiekybinę išraišką, kuri keičia mokesčio bazę ir mokėtinus mokesčius. Todėl, jeigu mokesčių administratorius nustato, kad ūkinės operacijos (sandorio) formalus turinys yra susijęs su siekimu pasinaudoti palankesnėmis apmokestinimo sąlygomis ir dėl to gaunama mokesstinė nauda, jis turi teisę apskaičiuoti mokesčius pagal tikrąją ūkinės operacijos (sandorio) turinį. Tokių mokesčių administratoriaus teisę ir pareigą suponuoja mokesčių mokėtojų lygybės (MAĮ 8 straipsnis) ir draudimo piktnaudžiauti principai. Siekiant taikyti minėtą mokesčių apskaičiavimo būdą, turi būti konstatuota, jog mokesstinė nauda, gauta iš analizuojamų sandorių, yra reali, t. y. turi būti realiai viena ar kita forma išvengta mokesčių mokėjimo.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad LVAT savo 2011-02-23 nutartyje administracinėje byloje Nr. A575-371-2011 nurodė, kad „atskleidžiant draudimo piktnaudžiauti teise principo turinį, teisės doktrinoje ir teismų praktikoje pripažįstama, jog asmuo, įgyvendindamas savo teises ir naudodamasis savo laisvėmis, privalo laikytis Lietuvos Respublikos Konstitucijos ir įstatymų, nevaržyti kitų žmonių teisių ir laisvių. Taigi teisė neturėtų ginti asmens, kuris piktnaudžiauja

mokesčių teisės aktais. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime yra pažymėjęs, kad mokesčiai turi būti apskaičiuojami sąžiningai, kad draudžiama mokesčio įstatymo nustatytą prievolę pažeisti piktnaudžiavimu, kad esant piktnaudžiavimui mokesčio administratorius, nustatydamas mokesčio bazę, atkuria iškreiptas ar slepiamas aplinkybes, kad mokesčių mokėtojas turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius. Teisines pasekmes, kylančias nustačius atvejus, kai mokestinės prievolės pažeidžiamos piktnaudžiavimu, apibrėžia MAĮ 69 straipsnio 1 dalis, kurią aiškinant LVAT laikomasi nuostatos, jog ji taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti mokestinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turi kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (LVAT 2008-02-20 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-250-2008 ir 2007-07-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A-11-719-2007)“. Teismo teigimu, piktnaudžiaujant teise sukurtos teisinės pasekmės nepripažįstamos ir neginamos. Piktnaudžiavimu mokesčių įstatymais dirbtinai sukuriama teisinė situacija, lemianti mokestinę naudą (mokestinį pranašumą). Tokios mokestinės naudos įgijimas pažeidžia mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principus (MAĮ 7, 8 straipsniai), nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Tačiau piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokestinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis (LVAT 2006-04-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A-444-794/2006).

Kadangi tiek centrinio mokesčių administratoriaus, tiek vietos mokesčių administratoriaus sprendimuose detalios aptartos ginčo bylos faktinės aplinkybės, todėl Komisija savo sprendime akcentuos tik esmines aplinkybes.

1. Bendrovės pagrindiniu akcininku laikotarpiu iki 2009-06-29 buvo fizinis asmuo **A. S.**, valdęs 100 proc. jos akcijų. Minėtas asmuo šio ūkio subjekto akcijas faktiškai valdė nuo 1993 m., t. y. nuo individualios įmonės įsteigimo, kuri į akcinę bendrovę pertvarkyta 2003-01-02. Bendrovė pagal pateiktą 2009–2010 metų sąskaitų apyvartos žiniaraščių duomenis ir 2009–2010 metų balanso duomenis turėjo nepaskirstyto pelno likutį: 2009-01-01 – 4477775 Lt, 2009-12-31 – 4257357 Lt (3647775 Lt (ankstesnių metų pelnas) + 609782 Lt (2009 metų pelnas), o 2010-12-31 – 4944395 Lt (3647775 Lt (ankstesnių metų pelnas) + 1296620 Lt (2010 metų pelnas).

2. Pagrindinis Bendrovės akcininkas pagal 2009-06-29 pirkimo-pardavimo sutartį 100 proc. akcijų pardavė UAB „D1“. Pagal sutarties 3 straipsnio nuostatas, akcijų pardavimo kaina yra 11955000 Lt, t. y. 5977, 50 Lt už akciją, už akcijas sulygta suma pagal sutarties 4 straipsnio nuostatas turėjo būti sumokėta iki 2009-12-31.

3. UAB „D1“ įregistruota 2009-06-18, jos steigėjai **M. F.** ir **M. S.** (**A. S.** sūnūs), minėtieji asmenys UAB „D1“ įstatiniam kapitalui formuoti įnešė po 5000 Lt. Pagal vietos mokesčių administratoriaus surinktus duomenis matyti, kad laikotarpiu iki 2011-06-13 minėtoje bendrovėje dirbo tik direktorius **M. F.** ir buhalterė **M. R.**, minėtieji asmenys dirbo po 5 valandas per mėnesį, darbo užmokestis 25 Lt, minėtieji asmenys dirbo ir Bendrovėje. Pagal vietos mokesčių administratoriaus duomenis UAB „D1“ akcininkai **M. S.** ir **M. F.** Bendrovėje laikotarpiu nuo 2009-07-13 dirbo pilną darbo dieną. UAB „D1“ 2009-06-18 sudarė patalpų nuomos sutartį su Bendrove dėl 4 kv. m. administracinio ploto, esančio (*duomenys neskelbtini*), nuomos kaina mėnesiui sudarė 121 Lt.

4. UAB "D1" steigėjai **M. F.** ir **M. S.** 2009-06-30 visuotinio akcininkų susirinkimo metu (2009-06-30 protokolas Nr. 8) patvirtino Bendrovės 2008 metų finansinę atskaitomybę ir

paskirstė jos uždirbtą pelną iki tampant Bendrovės akcijas kontroliuojančios UAB "D1" akcininkais. Iš Bendrovės sukaupto iki 2009-01-01 nepaskirstyto pelno likučio M. F. ir M. S. paskyrė dividendams 830000 Lt. Bendrovė 2009-10-08 pervedė į UAB "D1" banko sąskaitą paskirtų dividendų dalį 415000 Lt. Bendrovės visuotinio akcininkų susirinkimo metu (2010-05-03 protokolas Nr. 10) UAB "D1" akcininkai M. F. ir M. S. nusprendė iš Bendrovės 2009 metų uždirbto grynojo pelno paskirti dividendams 609782 Lt. Dividendus Bendrovė pervedė: 2010-05-07 – 415000 Lt, t. y. likusią dalį dividendų, paskirtų 2009-06-30 sprendimu, ir 2010-09-17 pervedė – 300000 Lt, dalį dividendų, paskirtų 2010-05-03 sprendimu, į UAB "D1" banko sąskaitą. Paskirtų ir neišmokėtų dividendų likutis 2010-12-31 datai 309782 Lt.

5. Vietos mokesčių administratorius nustatė, kad 2009-10-08, 2010-05-07 ir 2010-09-17 datomis, t. y. tomis pačiomis dienomis, kai UAB "D1" iš Bendrovės gavo 415000 Lt, 300000 Lt ir 415000 Lt dividendus, UAB "D1" šias sumas pervedė A. S.

6. Iš vietos mokesčių administratoriaus surinktos informacijos apie UAB „D1“ veiklą nuo šios įmonės įsteigimo momento nustatyta, kad ši įmonė nuo įsteigimo dienos jokių pardavimo pajamų negavo, išskyrus dividendus iš Bendrovės, kurie buvo apskaityti kaip neapmokestinamosios pajamos. UAB „D1“ 2009-11-02 su A. S. pasirašė novacijos sutartį dėl UAB „D1“ skolos už akcijas prievolės pakeitimo į paskolos prievolę (UAB „D1“ skola už Bendrovės akcijas A. S. 2009-11-02 dienai sudarė 11540000 Lt), t. y. UAB „D1“ įsipareigojo gražinti paskolą A. S. iki 2011-12-31 ir nuo novacijos sutarties pasirašymo dienos, už naudojimąsi gauta paskola mokėti 10 proc. metines palūkanas. Mokesčių administratoriaus turimais duomenimis nustatyta, kad UAB „D1“ buhalterinėje apskaitoje nėra atvaizduotos ūkinės operacijos, kad įmonė būtų atsiskaičiusi su A. S. už įsigytas akcijas. Mokesčių administratoriaus turimais duomenimis 2009–2010 m. buvo apskaičiuota 1706375 Lt palūkanų A. S. už suteiktą paskolą, minėtu laikotarpiu UAB „D1“ 2009-2010 m. pelno mokesčiu apmokestinamųjų pajamų nedeklaravo, tik sąnaudas darbo užmokesčiui, patalpų nuomai ir palūkanoms, apskaičiuotoms A. S. už paskolą.

Įvertinus paminėtas faktines aplinkybes, matyti, kad nors Bendrovė teigia, kad visi aukščiau aptarti veiksmai buvo realiai susiję su tuo, jog vienintelis Bendrovės akcininkas buvo priėmęs sprendimą pasitraukti iš jo turimo verslo, o naujai įsteigtas ūkio subjektas buvo įsteigtas tam, kad vykdytų tiek holdinginę, tiek giminingą su kontroliuojama Bendrove susijusią veiklą, tačiau Komisija konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju Bendrovė iš esmės neįrodė esant aplinkybių, patvirtinančių, kad ūkinės operacijos sudarytos turint ekonomiškai pagrįstus ar kitus tikslus, nesusijusius vien tik su mokestinės naudos gavimu, dėl to konstatuotina, kad ūkinės operacijos buvo vykdomos pažeidžiant draudimo piktnaudžiauti teise principą, o vienintelis jų tikslas buvo mokestinės naudos siekimas. Byloje nenustatyta aplinkybių, leidžiančių ginčo sandorius kvalifikuoti kaip pateisinamus kitais tikslais, nesusijusiais išimtinai su mokestinės naudos siekimu.

Pirmiausia atkreiptinas dėmesys, kad faktinių aplinkybių visuma patvirtina tai, jog Bendrovės akcijų pirkimo-pardavimo sandoris buvo sudarytas tarp fizinio asmens (A. S.) ir A. S. sūnų M. S. ir M. F. 2009-06-18 įsteigtos ir valdomos UAB „D1“ (minėtieji asmenys laikomi asocijuotais), nors sutartyje yra sulygta turto vertinimo ataskaitoje nustatyta akcijų kaina, tačiau iš ginčo bylos matyti, kad UAB „D1“ finansinių galimybių sumokėti sutartyje sulygta akcijų kainą neturėjo, už akcijas 2009-06-29 sandorio sudarymo metu nebuvo apmokėta, akcijų kainos apmokėjimas buvo atidėtas iki 2009-12-31, pirmasis mokėjimas A. S. buvo atliktas tik po to, kai Bendrovė išmokėjo dividendus UAB „D1“, kiti daliniai mokėjimai buvo atliekami tokiu pat būdu. Komisijos vertinimu, Bendrovės teiginiai apie tai, kad A. S. siekė pasitraukti iš verslo, dėl to, Bendrovės teigimu, nuo 2008 m. vyko derybos dėl akcijų pardavimo, bei ginčo byloje pateikti duomenys apie ūkininko ūkio įregistravimą ir žemės sklypo įsigijimą negali būti vertinami kaip motyvai, pagrindžiantys akcijų perleidimo sandorio sudarymą, nes minėtasis fizinis asmuo

turimais duomenimis yra Bendrovės direktorius, ūkininko ūkio įregistravimo ir sklypo įsigijimo veiksmai yra įvykę ženkliai vėliau po akcijų perleidimo sandorio sudarymo (atitinkamai 2010 m. pabaigoje ir 2011 metais). Iš kitos pusės, Komisijos vertinimu, sandorio sudarymo, vykdymo, atsiskaitymo už akcijas aplinkybės iš esmės paneigia Bendrovės poziciją dėl realaus pagrindinio akcininko siekio perleisti vertybinius popierius ir nedalyvauti tolesnėje veikloje, nes paprastai asmuo, siekiantis perleisti jam nuosavybės teise priklausantį turtą, vadovaudamasis įprasta ekonomine verslo logika, siekia už jo valdomą turtą gauti atitinkamą sulygtą atlygį (turto kainą). Tuo tarpu šiuo atveju, nors yra teigiama, kad įvairios derybos su potencialiais investuotojais vyko nuo 2008 m., tačiau faktiškai akcijos buvo perleistos ūkio subjektui, kuris neturėjo realių finansinių galimybių už įsigytą turtą sumokėti sulygtos kainos, o dalinis apmokėjimas fiziniam asmeniui buvo vykdomas tik gavus iš Bendrovės dividendus, kurie, remiantis atitinkamomis PMI nuostatomis, nebuvo apmokestinami pelno mokesčiu.

Iš kitos pusės, Komisija sutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, kad UAB „D1“ įsteigimas buvo susijęs su Bendrovės siekimu, pasinaudojant šiuo ūkio subjektu kaip tarpine grandimi išmokėti dividendus pagrindiniam Bendrovės akcininkui – fiziniam asmeniui. Iš mokesčių administratoriaus surinktos informacijos matyti, kad nuo įsteigimo momento UAB „D1“ jokių pajamų, išskyrus dividendus, iš Bendrovės nėra gavusi. Nors yra akcentuojama, kad buvo planuota vykdyti savarankišką veiklą – Vokietijos gamintojo gaminamos įrangos distribuciją Lietuvos bei Pabaltijo šalyse ir dėl to vykta į Vokietiją bei vykdyti parengiamieji veiksmai, tačiau iš mokesčių administratoriaus surinktos informacijos nustatyta, kad šių Bendrovės teiginių nepagrindžia mokesčio ginčo byloje pateikti duomenys. Ginčo byloje yra pateiktas UAB „D1“ 2011-05-05 paaiškinimas, kuriame teigiama, kad, jai įsigijus kontroliuojamą įmonę, buvo pradėtas kitų giminingų veiklų vystymas, tačiau jų plėtrą sustabdė pasaulinė ekonominė krizė. Teigiama, kad buvo siekiama Pabaltijo šalyse atstovauti Vokietijos įmonę K1, steigiant dukterinę įmonę, todėl laikotarpiu nuo 2009 m. gruodžio mėnesio iki 2010 m. birželio 30 d. UAB „D1“ akcininkas M. S. ir kiti darbuotojai daug kartų lankėsi Vokietijos įmonėje ir suderino naujos veiklos pradėjimo grafiką. Iš mokesčių administratoriaus surinktos medžiagos matyti, kad UAB „D1“ nėra fiksuota jokių duomenų apie tai, kad jos akcininkas ar, kaip nurodoma kiti darbuotojai (įmonėje aktualiuoju laikotarpiu dirbo tik direktorius M. F. ir buhalterė) būtų vykę į komandiruotes, minimi asmenys nurodytu laikotarpiu pakankamai įtemptu darbo režimu (pilną darbo dieną) dirbo Bendrovėje (UAB „V1“), Bendrovės internetiniame tinklalapyje yra viešai skelbiama informacija, kad būtent ji yra Vokietijos bendrovės K1 produkcijos įgaliota atstovė, todėl skundo motyvai dėl UAB „D1“ realių ketinimų vykdyti Bendrovei giminingą veiklą vertintini kritiškai. Tas pats pasakytina ir dėl skunde minimų UAB „D1“ ketinimų vykdyti vandens jonizavimo įrangos pardavimą. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokesčių administratorius nustatė, jog apie minėtą produktą (jonizuotą vandenį) informaciją teikiančio internetinio tinklalapio užsakovas yra Bendrovė, Bendrovė buhalterinėje apskaitoje apskaitė 7714, 51 Lt jonizatorių sandėlio pardavimo pajamas. Ginčo byloje yra pateikta 2009-09-04 projekto valdymo sutartis tarp Bendrovės ir UAB „D1“, kuria Bendrovė siekia įrodyti, kad ji pagal šią sutartį prisiėmė įsipareigojimus UAB „D1“ atlikti parengiamuosius darbus. Tačiau, Komisijos manymu, įvertinus sutarties šalių sąsajumą, nesant kitų duomenų, patvirtinančių realų šios sutarties vykdymą, nesant duomenų apie tai, kad minėtosios paslaugos būtų perparduotos UAB „D1“ ir už jas būtų atsiskaityta, nėra pagrindo teigti, kad minėta sutartis įrodo UAB „D1“ realius ketinimus ir veiksmus, siekiant vykdyti skunde nurodytą veiklą. Iš ginčo bylos nustatyta, kad realiai UAB „D1“ aktualiuoju laikotarpiu jokių investicijų nevykdė ir jų vykdyti neturėjo galimybių dėl finansinių pajėgumų stygiaus.

Įvertinus anksčiau aptartas aplinkybes, darytina išvada, kad mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad Bendrovė išmokėdama dividendus UAB „D1“ siekė išmokėti

dividendus fiziniam asmeniui A. S., tačiau pasinaudodama tarpinėmis ūkinėmis operacijomis išvengė GPM ir PSD įmokų mokėjimo.

Dėl Bendrovės skundo motyvo, kad ginčo byloje mokesčių administratorius apmokestino netinkamą subjektą, Komisija pažymi, jog GPMĮ 22 straipsnis reglamentuoja gautų pajamų skirstymą į A ir B klases. Šio skirstymo paskirtis yra ta, kad priklausomai nuo to, kokiai klasei yra priskiriamos pajamos, pareiga apskaičiuoti GPM ir jį sumokėti tenka arba vienetui, išmokančiam pajamas, arba šias pajamas gaunančiam fiziniam asmeniui (GPMĮ 23 straipsnis). Tarp Bendrovės ir mokesčių administratoriaus nėra ginčo dėl to, kad pagal GPMĮ 22 straipsnio nuostatas dividendai yra priskiriami A klasės pajamoms, todėl pareiga apskaičiuoti ir sumokėti pajamų mokestį nuo šių pajamų tenka pajamas išmokančiam vienetui (šiuo atveju Bendrovei). Tačiau Bendrovė savo skunde nurodo tris LVAT nutartis, kuriose teismas konstatavo, kad mokesčių administratorius pagrįstai pareigą sumokėti papildomai mokėtinus mokesčius nustatė fiziniam asmeniui, nors pajamos buvo gautos iš juridinių vienetų, nes ginčo bylose buvo taikytos MAĮ 69 straipsnio nuostatos, o piktnaudžiausiais (mokestinę naudą gavusiais) asmenimis buvo pripažinti fiziniai asmenys. Komisijos manymu, vertinant minėtų nutarčių nuostatas yra reikšminga tai, jog LVAT savo 2010-04-12 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-359/2010 konstatavo, kad „tais atvejais, kai nustatomos MAĮ 69 str. 1 dalyje įtvirtintos sąlygos dėl mokestinės naudos (priešingos teisei) gavimo, tai nesumokėtas mokestis gali būti tiesiogiai išieškotas iš asmens, gavusio tokią mokestinę naudą“, t. y. įtvirtinta galimybė (bet ne pareiga) mokesčių administratoriui nukrypti nuo GPMĮ 22 ir 23 straipsnio nuostatų taikymo, mokesčius apskaičiuojant ir išieškant ne iš mokestį išmokančio mokestinių teisinių santykių subjekto (mokestį išskaičiuojančio asmens), o iš pajamas gaunančio asmens, kuomet mokesčių administratorius taiko specialių mokesčių apskaičiavimo būdą (turinio viršenybės principą). Be to, Komisija akcentuoja, kad pagal 1999-01-04 Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII-1029 13 straipsnį LVAT formuoja vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus, tačiau yra laikomasi nuostatos, kad teismų suformuotos teisės aiškinimo taisyklės yra taikomos analogiškose arba iš esmės tokiose pačiose bylose. Įvertinus ginčo bylos medžiagą matyti, kad bylos aplinkybės nėra tapačios Bendrovės skunde nurodytų administracinių bylų aplinkybėms, Bendrovės ginčo byloje konstatuota, kad mokestinės naudos siekė ir įstatymu įtvirtintos pareigos apskaičiuoti ir sumokėti GPM ir PSD įmokų išvengė būtent Bendrovė. Atkreiptinas dėmesys, kad LVAT 2009-09-28 administracinėje byloje Nr. A-556-1034 (kurioje buvo sprendžiamas klausimas dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, ūkio subjekto išmokėtais dividendais pripažino akcininkui išmokėtas vertybinių popierių pardavimo pajamas), atsižvelgęs į tai, jog pagal GPMĮ nuostatas pareiga apskaičiuoti pajamų mokestį nuo dividendų tenka ūkio subjektui, pripažino, kad prievolė sumokėti pajamų mokestį tenka ūkio subjektui. Atsižvelgiant į tai, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius pagrįstai Bendrovei apskaičiavo GPM, PSD įmokas ir su jais susijusias sumas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2011-12-23 sprendimą Nr. 69-290 .

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, Vilnius). Skundas teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų

komisijos sprendimo įteikimo dienos. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo 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.

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Edita Veršeliene

Lina Vosyliene