



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „V1“ 2017-01-16 SKUNDO**

2017 m. kovo 16 d. Nr. S-60 (7-17/2017)  
Vilnius

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

sekretoriaujant  
dalyvaujant Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovei  
mokesčių mokėtojo atstovams

Editos Veršelienės  
Martyno Endrijaičio – pranešėjas  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės  
Ramutei Matkevičienei  
I. T.  
G. J. ir V. K.

2017-02-21 posėdyje išnagrinėjusi UAB „V1“ (toliau – Bendrovė) 2017-01-16 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-12-28 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-723, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-12-28 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-723 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-10-27 patikrinimo aktą Nr. (4.65) FR0680-672 ir Bendrovei nurodė į biudžetą sumokėti 51162,19 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 6108,33 Eur GPM delspinigius ir 15349 GPM baudą.

Iš skundžiamo Inspekcijos sprendimo matyti, kad mokesčių administratorius atliko Bendrovės GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2014-01-01–2015-12-31. Patikrinimo metu konstatuota, kad Bendrovės akcijų pardavimo holdingui UAB „L1“ ir skolos fiziniams asmenims už perleistas akcijas pakeitimas paskolos prievole tikslas buvo išmokėti Bendrovės dividendus L. L. ir Ž. L. Mokesčių administratorius, taikydamas Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnį ir 69 straipsnio 1 dalį, atkūrė sandoriais iškreiptas apmokestinimui reikšmingas aplinkybes ir konstatavo, kad paskolos gražinimui yra dividendų išmokėjimas.

Sprendime išdėstytos faktinės bylos aplinkybės, kuriomis grindžiama mokesčių administratoriaus pozicija:

1. Patikrinimo metu nustatyta, kad 100 proc. Bendrovės akcijų priklauso UAB „L1“ (JAR įregistruota 2012-05-18), kurios pagrindinė įregistruota vykdoma veikla – pagrindinių buveinių veikla (EVRK 701000).

2. 2012-09-20 buvo sudaryta akcijų pirkimo–pardavimo sutartis, pagal kurią L. L. ir Ž. L. pardavė Bendrovės akcijas UAB „L1“ už 4166522 Lt. Prie sutarties pateikta 2012-09-18 UAB

„M1“ atlikta Akcijų vertinimo (rinkos kainos nustatymo) ataskaita, kurioje nurodyta akcijų rinkos vertė 2012-06-30 dienai – 4166522 Lt.

3. Tą pačią dieną (2012-09-20) buvo sudaryta paskolos sutartis, pagal kurią L. L. ir Ž. L. paskolina UAB „L1“ 4166522 Lt, t. y. atsižvelgiant į 2012-09-20 tarp šalių sudarytą akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, šalys UAB „L1“ prievolę sumokėti L. L. ir Ž. L. už Bendrovės akcijas pakeičia UAB „L1“ paskolos prievole minėtiems fiziniams asmenims. 2012-09-20 paskolos sutartyje palūkanos nenustatomos, grąžinimo terminas – iki pareikalavimo, paskolos davėjai bet kuriuo metu gali pareikalauti grąžinti dalį ar visą paskolą per 30 dienų nuo tokio pareikalavimo gavimo dienos, o jei paskolos gavėjas vėluoja grąžinti paskolą, paskolos davėjas turi teisę pareikalauti 0,02 proc. delspinigių nuo negrąžintos pinigų sumos už kiekvieną uždelstą grąžinti paskolos dieną.

4. 2013-08-27 buvo sudaryta Paskolos sutartis Nr. P/1308-1, pagal kurią UAB „L1“ pasiskolino iš Bendrovės 720000 Lt su nustatytais 3,5 proc. metinėmis palūkanomis ir grąžinimo terminu iki 2020-01-01. Pagal 2013-08-27 Paskolos sutartį Nr. P/1308-1 (abiejų sutarčių data ir numeris sutampa) UAB „L1“ 720000 Lt tomis pačiomis sąlygomis paskolina UAB „L4“. UAB „L1“ iš Bendrovės nurodytą sumą gavo 2013-08-28 banko pavedimu ir tą pačią dieną pervedė paskolos gavėjui UAB „L4“. Sutartyse paskolos tikslai nenurodyti.

5. 2013-11-25 sudarytos Akcijų pasirašymo sutartys, pagal kurias didinamas UAB „L1“ įstatinis kapitalas 595500 Lt suma, t. y. nuo 307300 Lt iki 902800 Lt, išleidžiant 5955 vnt. naujų 100 Lt nominalios vertės akcijų, kurias akcininkai L. L. ir Ž. L. apmoka nepiniginiu įnašu – nuosavybės teise priklausančiomis UAB „L4“ akcijomis (300 vnt., kiekvienos akcijos nominali vertė – 100 Lt).

6. Tą pačią dieną (2013-11-25) tarp UAB „L1“ ir UAB „L4“ buvo pasirašytos akcijų mainų (reorganizavimo) sąlygos, pagal kurias UAB „L1“, vadovaujantis PMĮ 41 str. 2 d. 7 p., siekdama visiškai kontroliuoti UAB „L4“, t. y. įsigydama 100 proc. akcijų, perleidžia išleidžiamas savo akcijas mainais UAB „L4“ dalyviams už jų turimas UAB „L4“ akcijas. Reorganizavimas (akcijų mainai) pagal nustatytas sąlygas vyksta tokiu būdu: UAB „L1“ didina įstatinį kapitalą, išleisdama 5955 vnt. naujų akcijų, kurias perleidžia UAB „L4“ akcininkams L. L. ir Ž. L., o iš jų mainais gauna UAB „L4“ akcijas. Po akcijų mainų UAB „L1“ tampa vieninteliu UAB „L4“ akcininku, o L. L. ir Ž. L. lieka vieninteliai UAB „L1“ akcininkai.

7. 2013-12-10 tarp UAB „L1“ ir UAB „L4“ pasirašytas Skolų suderinimo aktas dėl 727249,31 Lt skolos patvirtinimo (UAB „L4“ skolinga UAB „L1“ pagal 2013-08-27 Paskolos sutartį Nr. P/1308-1 720000 Lt paskolos sumą ir 7249,31 Lt palūkanų).

8. Tą pačią dieną (2013-12-10) sudaryta Akcijų pasirašymo sutartis, pagal kurią UAB „L4“ didina įstatinį kapitalą 727200 Lt suma, t. y. nuo 30000 Lt iki 757200 Lt, išleidžiant 7272 vnt. naujų 100 Lt nominalios vertės akcijų, kurias UAB „L1“, būdama vienintelė akcininkė, apmoka pinigais, įskaitant priešpriešinius vienas kitam UAB „L4“ ir UAB „L1“ reikalavimus 727200 Lt sumai, kylančius iš šios sutarties ir iš tarp šalių 2013-08-27 pasirašytos paskolos sutarties Nr. P/1308-1.

9. Pagal 2014-03-07 Paskolos sutartį Nr. P/1403-1 UAB „L1“ pasiskolino iš Bendrovės 5000 Lt su nustatytais 3 proc. metinėmis palūkanomis ir grąžinimo terminu iki 2015-03-07. Sutartyje paskolos paskirtis nenurodyta.

10. 2014-04-30 UAB „L1“ kaip vienintelio Bendrovės akcininko sprendimu buvo patvirtinti 2013 metų finansinės atskaitomybės rodikliai bei paskirstytas 2013 metų pelnas, t. y. nuspręsta išmokėti 1001000 Lt dividendų. Sprendime nurodyta, kad Bendrovės nepaskirstytas pelnas praėjusių finansinių metų pabaigoje (2012-12-31) buvo 38447 Lt, finansinių metų grynasis pelnas yra 4441 Lt, paskirstytinas pelnas finansinių metų pabaigoje (2013-12-31) yra 42888 Lt, pervedimai iš rezervų yra 958112 Lt, todėl galutinis paskirstytinas pelnas yra 1001000 Lt.

11. 2014-05-30 buvo pasirašyta Tarpusavio įsiskolinimų įskaitymo sutartis, pagal kurią įskaityti priešpriešiniai vienas kitam piniginiai reikalavimai 744089,48 Lt sumai, atsižvelgiant į tai, kad UAB „L1“ skola Bendrovei pagal 2013-08-27 ir 2014-03-07 paskolų sutartis sudarė 744089,48 Lt, o Bendrovė UAB „L1“ turi sumokėti 1001000 Lt dividendų. Po atlikto įskaitymo Bendrovės įsipareigojimas UAB „L1“ išmokėti likusią dividendų sumą sudarė 256910,52 Lt (226000 Lt buvo pervesti 2014 m., 30910,52 Lt (8952,30 Eur) – 2015 m.).

12. 2015-04-30 buvo priimtas UAB „L1“ kaip vienintelio Bendrovės akcininko sprendimas dėl 110000 Eur dividendų išmokėjimo.

Sprendime teigiama, kad L. L. ir Ž. L. po įvykdytų akcijų pirkimo–pardavimo bei mainų sandorių ne tik valdo įmonių grupę kaip akcininkai, tačiau ir joms tiesiogiai vadovauja (L. L. yra UAB „L1“, UAB „L4“, SIA „V1“, UAB „L2“, UAB „V2“ direktorius, Ž. L. – Bendrovės direktorė). Po įforminto Bendrovės akcijų pardavimo L. L. ir Ž. L. liko valdantys Bendrovę, tik netiesiogiai, t. y. per UAB „L1“. Taigi, minėti fiziniai asmenys galėjo daryti (ir darė) įtaką visiems įmonių grupėje priimamiems sprendimams.

Patikrinimo metu nustatyta, kad 2014 m. UAB „L1“ fiziniams asmenims (L. L. ir Ž. L.) grąžino 191900 Lt (55578,08 Eur) paskolos, per 2015 m. – 573164,80 Lt (166000 Eur), iš viso grąžino 765064,80 Lt (221578 Eur), t. y. 18,3 proc. iš bendros fizinių asmenų suteiktos 4166522 Lt paskolos.

Sprendime teigiama, kad taikant MAĮ 10 straipsnį ir 69 straipsnio 1 dalį, atkūrus iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, įvertinus kontrolės procedūrų metu surinktą informaciją, patikrinimo akte padaryta išvada, kad L. ir Ž. L., būdami susiję su Bendrove, UAB „L1“, UAB „L4“, pasinaudodami savo padėtimi, formaliai sudarė akcijų pirkimo–pardavimo, įstatinio kapitalo didinimo, įsipareigojimų perkėlimo / įskaitymo, paskolų sutartis ir per tarpinę grandį – jų pačių įkurtą holdingo bendrovę UAB „L1“ – paskolų grąžinimu siekė išsimokėti dividendų pajamas, išvengiant GPM mokėjimo.

Patikrinimo metu nustatytos aplinkybės ir susiklosčiusių civilinių teisinių santykių vertinimas mokestiniais teisiniais aspektais leido vienareikšmiškai konstatuoti, jog minėti sandoriai buvo visiškai dirbtiniai, sudaryti siekiant vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą, įgyti mokestinį pranašumą, išvengiant mokesčių įstatymuose numatytų mokestinių prievolių, kurios atsirastų, jei **341081,29 Eur** suma, kaip dividendai, būtų išmokėta L. ir Ž. L.:

1) 2014-05-30 sudengiant išmokėtinus Bendrovės **744089,48 Lt (215503,21 Eur)** dividendus UAB „L1“ su UAB „L1“ skolomis pagal 2013-08-27 ir 2014-03-07 paskolų iš Bendrovės sutartis, o prieš tai sudengus UAB „L4“ 727200 Lt skolą UAB „L1“ pagal 2013-08-27 paskolos sutartį su UAB „L1“ kaip UAB „L4“ akcininko įsipareigojimais pagal 2013-12-10 akcijų pasirašymo sutartį apmokėti papildomai išleistas akcijas 727200 Lt sumai, t. y. dividendus L. L. ir Ž. L. gavo akcijų forma, nes po 2013-12-10 UAB „L4“ papildomai išleistų akcijų pasirašymo, padidėjo UAB „L4“ akcijų kiekis ir vertė, tuo pačiu L. ir Ž. L. kaip netiesioginių UAB „L4“ akcininkų turtas – vertybinių popierių kiekis ir vertė. Pažymėtina, kad dividendų mokėjimas gali būti vykdomas skirtingomis formomis: kaip gryniesi pinigai, kaip akcijos, kaip turtas. Dividendų mokėjimas akcijomis – tai dividendai, kurie išmokami kaip papildomos akcijos (gali būti ir dukterinės kompanijos akcijos), t. y. kiekvienas investuotojas gauna tam tikrą proc. papildomų akcijų, skaičiuojant nuo turimų akcijų skaičiaus;

2) per UAB „L1“ gavus išmokėtinus Bendrovės **433595,99 Lt (125578,08 Eur)** dividendus, t. y. dividendus L. L. ir Ž. L. gavo grynujų pinigų forma (faktiškai į fizinių asmenų sąskaitas 2014 m. pervesta 191900 Lt (55578,08 Eur), 2015 m. – 241696 Lt (70000 Eur).

Sprendime nurodoma, kad patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 10 str., 66 str. 2 d. 69 str. 1 d., GPMĮ 5 str. 1 d., 6 str. 1 d., 22 str. 2 d., 23 str. 1 d. nuostatomis, Bendrovei papildomai apskaičiuota 51162,19 Eur GPM (341081,29 Eur x 15 proc.), iš jų 2014 m. – 40662,19 Eur, 2015 m. – 10500 Eur.

Inspekcija sprendime nurodo, kad pagal MAĮ 10 straipsnio nuostatas, mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, t. y. lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais. Specifinis teisinis instrumentas, kuriuo remiantis mokesčiai gali būti perskaičiuojami taikant šį principą, yra įtvirtintas MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje, kurioje yra nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčio administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčio mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų įstatymų atitinkamas nuostatas. Šios teisės normos (turinio viršenybės prieš formą principo) taikymo esmė yra atkurti iškreiptas aplinkybes, lemiančias apmokestinamo objekto dydį bei mokesčio subjektą.

Sprendime aptariama LVAT praktika, kurioje analizuojamas MAĮ 69 straipsnio normos taikymo tikslas (2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007, 2008 02 20 sprendimas adm. byloje Nr. A556-250/2008; 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007; 2012-12-10 nutartis adm. byloje Nr. A602-2698/2012; 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A556-404/2013 ir kt.).

Sprendime pasisakoma, jog MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokesstinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokesstinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų nuostatų taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teise faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A602-1718/2013).

Teigiama, kad MAĮ 69 straipsnio taikymą lemia konkrečios faktinės aplinkybės, kurios ir suponuoja nurodytą teisinį kvalifikavimą. Dėl to mokesčių administratorius, taikydamas minimą teisinį reguliavimą, turi surinkti atitinkamus bei pakankamus įrodymus, kurių pagrindu galėtų padaryti išvadą, kad mokesčių mokėtojo viešai deklaruojama ūkinės operacijos atlikimo forma neatitinka realaus turinio.

*Dėl L. ir Ž. L. grąžintos paskolos už Bendrovės akcijas išmokėjimo per UAB „L1“*

Sprendime nurodoma, kad 2012-09-20 buvo sudaryta akcijų pirkimo–pardavimo sutartis, pagal kurią L. L. ir Ž. L. pardavė Bendrovės akcijas UAB „L1“ už 4166522 Lt. Tą pačią dieną (2012-09-20) buvo sudaryta paskolos sutartis, pagal kurią L. L. ir Ž. L. paskolina UAB „L1“ 4166522 Lt, t. y. atsižvelgiant į 2012-09-20 tarp šalių sudarytą akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, šalys UAB „L1“ prievolę sumokėti L. L. ir Ž. L. už Bendrovės akcijas pakeičia UAB „L1“ paskolos prievole minėtiems fiziniams asmenims. 2012-09-20 paskolos sutartyje palūkanos nenustatomos, grąžinimo terminas – iki pareikalavimo.

Patikrinimo metu nustatyta, kad 2014 m. UAB „L1“ fiziniams asmenims (L. L. ir Ž. L.) grąžino 191900 Lt (55578,08 Eur) paskolos, per 2015 m. – 573164,80 Lt (166000 Eur), viso grąžino 765064,80 Lt (221578 Eur), t. y. 18,3 proc. iš bendros fizinių asmenų suteiktos 4166522 Lt paskolos.

2013-11-25 sudarytos Akcijų pasirašymo sutartys, pagal kurias didinamas UAB „L1“ įstatinis kapitalas 595500 Lt suma, t. y. nuo 307300 Lt iki 902800 Lt, išleidžiant 5955 vnt.

naujų 100 Lt nominalios vertės akcijų, kurias akcininkai L. L. ir Ž. L. apmoka nepiniginiu įnašu – nuosavybės teise priklausančiomis UAB „L4“ akcijomis (300 vnt., kiekvienos akcijos nominali vertė – 100 Lt).

Tą pačią dieną (2013-11-25) tarp UAB „L1“ ir UAB „L4“ buvo pasirašytos akcijų mainų (reorganizavimo) sąlygos, pagal kurias UAB „L1“, vadovaujantis PMĮ 41 str. 2 d. 7 p., siekdama visiškai kontroliuoti UAB „L4“, t. y. įsigydama 100 proc. akcijų, perleidžia išleidžiamas savo akcijas mainais UAB „L4“ dalyviams už jų turimas UAB „L4“ akcijas. Po akcijų mainų UAB „L1“ tampa vieninteliu UAB „L4“ akcininku, o L. L. ir Ž. L. tapo vieninteliais UAB „L1“ akcininkais.

2014 m. Bendrovė apskaitė 1001000 Lt dividendų išmokėjimą akcininkui UAB „L1“ (faktiškai 744089,48 Lt dividendai nemokėti, o sudengti su akcininko UAB „L1“ skola Bendrovei, per banką 2014 m. pervesti 226000 Lt, 2015 m. – likę 30910,52 Lt (8952,30 Eur). 2015 m. Bendrovė 110000 Eur dividendų išmokėjo akcininkui UAB „L1“, pinigus pervedant banko pavedimu.

Patikrinimo metu nustatyta, kad 433595,99 Lt (125578,08 Eur) (191900 Lt (55578,08 Eur) 2014 metais ir 241696 Lt (70000 Eur) 2015 metais) paskolos grąžinimas buvo atliktas iš Bendrovės holdingui UAB „L1“ pervestų dividendų.

Inspekcija sprendime, atsakydama Bendrovės argumentus dėl sandorių vertinimo, nurodo, kad patikrinimo metu buvo įvertinti ne tik aprašyti ginčo sandoriai, bet ir kiti UAB „L1“ valdomos įmonių grupės sudaryti sandoriai (žr. patikrinimo akto 2.2 punktą), pvz., UAB „L1“ sudaryti akcijų įsigijimo sandoriai, kurių pagrindų minėta bendrovė įsigijo 92,5 proc. UAB „V2“ akcijų, 100 proc. UAB „L2“ akcijų, SIA „V1“ akcijas, paskolų sutartis, kurių pagrindu UAB „L1“ suteikė paskolas UAB „L4“ ir UAB „L2“, dividendų išmokėjimo sprendimai. Tačiau, priešingai negu teigia Bendrovė, Inspekcija neginčydama visų įmonių grupei priklausančių įmonių tarpusavyje sudarytų sandorių ir nevertindama viso įsteigto holdingo kaip dirbtinio, mokestiniais teisiniais aspektais vertina holdingo viduje (t. y. tarp jam priklausančių įmonių sudarytus sandorius) sudarytus sandorius, kurie liečia Bendrovę, kadangi buvo atliktas būtent Bendrovės, o ne visų holdingui priklausančių įmonių mokestinis patikrinimas. Be to, Inspekcija neneigia, kad UAB „L1“ dalį iš Bendrovės, SIA „V1“ ir UAB „L4“ gautų dividendų skyrė kitų dukterinių įmonių finansavimui, tačiau šios aplinkybės nepaneigia patikrinimo akto išvadų, jog 2012-09-20 akcijų pirkimo–pardavimo ir paskolos sandoriai sudaryti siekiant vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą.

Dėl Bendrovės pastabų, kad įmonių grupė buvo sukurta su tikslu efektyvinti verslą, pritraukti naujas investicijas, gauti paskolas iš bankų, Inspekcija pažymėjo, kad patikrinimo metu nustatytos faktinės aplinkybės paneigia šį Bendrovės teiginį, kadangi 2016-06-02 atlikto UAB „L1“ mokestinio tyrimo metu pagal pateiktus dokumentus nenustatyta, kad UAB „L1“ per 3,5 metų laikotarpį (nuo 2012-05-20 iki 2015-12-31) būtų gavusi finansavimą iš bankų ar kitų su įmonių grupe nesusijusių investuotojų, t. y. papildomų finansavimo šaltinių minėta bendrovė nepritraukė. UAB „L1“ veikla pasyvi: 2012 m. pajamų neuždirbo, 2013 m. gavo tik 8699,18 Lt palūkanų pajamų, 2014 m. – 970089,48 Lt (280957,33 Eur) neapmokestinamų dividendų pajamų, 2015 m. – 230,72 Eur palūkanų pajamų ir 208952,30 Eur neapmokestinamų dividendų pajamų. Pažymėta, jog neuždirbamos holdingams būdingos verslo valdymo, konsultavimo ir pan. veiklos pajamos, nuo įsteigimo vykdoma nuostolinga veikla, neturi turto, kuriuo būtų užtikrinamas prievolių įvykdymas, t. y. galimybės grąžinti paskolą fiziniams asmenims kelia abejonių, nesant galimų pakankamų paskolos grąžinimo šaltinių, išskyrus gautinus dividendus.

Inspekcija, įvertinusi Bendrovės pastabą, kad UAB „L1“ veikla 2014–2015 metais buvo pelninga, sprendime nurodė, kad patikrinimo metu nustatyta, jog UAB „L1“ veikla nuo pat įsteigimo pradžios buvo pasyvi ir nuostolinga. 2012 m. įmonė pajamų neuždirbo, Pelno (nuostolio) ataskaitoje apskaičiuotas nuostolis – 43518 Lt, Metinėje pelno mokesčio

deklaracijoje (forma PLN204) deklaruotas mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas – 2243 Lt nuostolis; 2013 m. gauta tik 8699,18 Lt palūkanų pajamų, Pelno (nuostolio) ataskaitoje grynasis pelnas 35450 Lt, PLN204 deklaruotas mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas – 6795 Lt nuostolis; 2014 m. gauta 1382,74 Lt palūkanų pajamų ir 970089,48 Lt neapmokestinamų dividendų pajamų, Pelno (nuostolio) ataskaitoje grynasis pelnas 954106 Lt, PLN204 deklaruotas mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas – 14436 Lt nuostolis; 2015 m. gauta 230,72 Eur palūkanų pajamų ir 208952,30 Eur neapmokestinamų dividendų pajamų, Pelno (nuostolio) ataskaitoje grynasis pelnas 208701 Eur, PLN204 deklaruotas mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas – 226 Eur nuostolis.

Sprendime pažymėta, kad Inspekcija nevertina Bendrovės pateiktų pastabų dėl įsteigtam holdingui keliamų ir jau pasiektų tikslų, nes UAB „L1“ iš SIA „V1“ ir UAB „L4“ gauti dividendai ir suteiktos paskolos kitoms dukterinėms įmonėms (UAB „L2“ ir UAB „L4“) patikrinimo akte nėra nugūninti ir patikrinimo akte apskaičiuotos mokėtinos mokesčių sumos nėra susijusios su šiais sandoriais. Tačiau pastebima, kad po Bendrovės ir UAB „L1“ atžvilgiu atliktų kontrolės procedūrų UAB „L1“ kaip holdingo veikla tapo aktyvesnė (2016 metų lapkričio mėn. pasamdytas plėtros projektų vadovas, 2016-10-26 sudaryta preliminarinė nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartis, dukterinėms įmonėms priklausančio turto pardavimo sutartis (2016-11-22), nors iki tol UAB „L1“ veikė kaip pasyvusis holdingas.

Patikrinimo akte nurodyta, kad Bendrovė per 2006–2012 m. jos akcininkams L. ir Ž. L. faktiškai išmokėjo 2864555 Lt dividendų (prieš išskaičiuotą GPM), o FAD duomenimis 2013-12-31 turėjo 3440316 Lt rezervuose (2014 m. nurodyta rezervų suma buvo perkelta į nepaskirstytą pelną) ir 42888 Lt nepaskirstyto pelno, kuris realiai priklausė ir dividendų forma galėjo būti išmokėtas Bendrovės akcininkams.

Sprendime pabrėžiama, kad nuo 2012 m. žymiai sumažėjo Bendrovės pajamos ir apmokestinamasis pelnas, 2013–2015 metais Bendrovės veikla buvo nuostolinga. Patikrinimo akte padaryta išvada, jog Bendrovės akcininkai L. ir Ž. L., atsižvelgdami į žymų Bendrovės finansinių rodiklių pablogėjimą nuo 2012 m., finansinėje apskaitoje apskaitomo nepaskirstytojo pelno mažėjimą, kurio dalį arba visą L. ir L. L. kaip akcininkai pagrįstai tikėjosi gauti, siekdami išvengti GPM mokėjimo bei užsitikrinti kuo didesnę piniginių išsipareigojimą, nelaukdami, kol nuostolinga Bendrovės veikla panaikins visą ankstesniais metais uždirbtą pelną, pardavė Bendrovės akcijas įkurtam holdingui UAB „L1“, kuri valdo jie patys, tokiu būdu pakeisdami akcininkų turtines teises gauti Bendrovės pelno dalį į 4166522 Lt kreditorinį reikalavimą pagal paskolos prievolę, kuris, vadovaujantis Akcinių bendrovių įstatymo 59 straipsnio nuostatomis bei galiojančia teismų praktika, turi prioritetą prieš Bendrovės akcininko turtinę teisę gauti pelno dalį (dividendą). Pabrėžtina, kad Bendrovės veiklos rodiklių pagerėjimas 2016 m. neturi įtakos ankstesniais metais sukurtai nagrinėjamų sandorių schemai ir retrospektyviam jos vertinimui.

Sprendime išskiriamos ginčo nagrinėjimui reikšmingos aplinkybės:

1. 2010–2012 m. pagrindinę įmonių grupėje ekonominę veiklą vykdanči ir didžiausias pajamas bei pelną generuojanti įmonė – Bendrovė, kuri priklausė L. L. ir Ž. L.;
2. 2012-05-18 įsteigta UAB „L1“, kurią valdo L. L. ir Ž. L.;
3. 2012–2015 m. sudaryta eilė akcijų pirkimo-pardavimo, kapitalo didinimo, išsipareigojimų perkėlimo / užskaitymo, paskolų sandorių tarp susijusių įmonių, tiesiogiai ar netiesiogiai valdomų L. L. ir Ž. L.;
4. L. L. ir Ž. L. ne tik valdo įmonių grupę kaip akcininkai, tačiau ir joms tiesiogiai vadovauja (L. L. yra UAB „L1“, UAB „L4“, SIA „V1“, UAB „L2“, UAB „V2“ direktorius, Ž. L. – Bendrovės direktorė), t. y. galėjo daryti įtaką visiems holdingui priklausančių įmonių sprendimams;
5. Patronuojančios įmonės, t. y. UAB „L1“ skola už Bendrovės akcijų pirkimą-pardavimą formaliai pakeičiama į L. L. ir Ž. L. suteiktą paskolą, tačiau faktiškai L. L. ir Ž. L. jokių

paskolos teikimo išlaidų nepatyrė, t. y. pinigai realiai nemokėti / nepervesti, paskola buvo formali, tačiau jos grąžinimas realus;

6. Po įforminto Bendrovės akcijų pardavimo L. L. ir Ž. L. liko valdantys Bendrovę, tik netiesiogiai, t. y. per UAB „L1“;

7. UAB „L1“ prisiimti dideli kreditoriniai įsipareigojimai fiziniams asmenims, kurie dengiami kaip paskolos grąžinimas tą pačią ar sekančią dieną, kai gaunami dividendai iš Bendrovės;

8. Iš anksto žinant apie valdomų įmonių turimą nepaskirstytąjį pelną, UAB „L1“ vardu sudaryti sandoriai, kurie neturi ekonominio pagrindimo, t. y. dirbtinai sukonstruotos schemos, įforminti sandoriai ar ūkinės operacijos, kurios neturi komercinio tikslo, t. y. tikslo gauti pelno, kadangi didžioji dalis iš Bendrovės uždirbto pelno skiriama paskolos fiziniams asmenims sugrąžinimui: iš 2014 m. UAB „L1“ apskaitytų 970089,48 Lt gautinų iš Bendrovės dividendų pajamų 744089,48 Lt užskaitos būdu sudengta su UAB „L1“ skola Bendrovei, faktiškai į sąskaitą gauta 226000 Lt, iš jų fiziniams asmenims pervesta 191900 Lt, t. y. fiziniams asmenims paskolos grąžinimo forma išmokėta 84,5 proc. nuo visų gautinų iš Bendrovės dividendų; 2015 m. apskaitoma 118952,30 Eur gautinų iš Bendrovės dividendų pajamų, faktiškai į banko sąskaitą gauta 118952,30 Eur, iš jų fiziniams asmenims pervesta 70000 Eur, t. y. fiziniams asmenims pinigais paskolos grąžinimo forma išmokėta 58 proc. nuo visų gautinų iš Bendrovės dividendų. Iš Bendrovės holdingui UAB „L1“ pervestų dividendų susijusių įmonių finansavimui 2014 metais skirta 14,6 proc. (33000 Lt / 226000 Lt x 100 proc.), 2015 metais – 42 proc.;

9. Didžioji dalis iš Bendrovės gautų dividendų UAB „L1“ skyrė skolos fiziniams asmenims padengimui. Banko išrašai taip pat patvirtina padarytą išvadą, nes gavus dividendus iš Bendrovės, pinigai nereinvestuojami, nefinansuojamos kitos įmonių grupės įmonės, tačiau tą pačią arba sekančią dieną pinigai pervedami fiziniams asmenims į sąskaitą kaip paskolos grąžinimas.

Inspekcija nurodo, kad pagal GPMĮ nuostatas dividendai iki 2013-12-31 buvo apmokestinami 20 proc., nuo 2014-01-01 15 proc. GPM tarifu. Pabrėžia, kad buvo apmokestinta ne visa fiziniams asmenims į sąskaitą pervesta paskolos suma, o tik ta dalis, kuri buvo padengta iš Bendrovės holdingui UAB „L1“ pervestų dividendų, kadangi nagrinėjamu atveju buvo atliktas būtent Bendrovės mokestinis patikrinimas ir nustatyta, kad Bendrovė, kaip mokestį išskaičiuojantis asmuo, kuriam tenka pareiga pagal GPMĮ 22–23 str. nuostatas išskaičiuoti GPM nuo L. ir Ž. L. išmokėtų dividendų.

Sprendime, atsižvelgus į LVAT praktiką dėl MAĮ 67 straipsnio 2 dalies aiškinimo (2013-04-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-27/2013, 2015-01-20 nutartis administracinėje byloje Nr. A-47-556/2015), konstatuota, kad pastabose išdėstyti argumentai, nepateikus ekonominiiais rodikliais pagrįstų dokumentų bei kitų įrodymų, *per se* nepagrindžia, jog skolos už parduotas Bendrovės akcijas pakeitimas fizinių asmenų suteikta paskola turėjo ekonomiškai pagrįstus tikslus.

*Dėl UAB „L4“ įstatinio kapitalo padidinimo 727200 Lt suma priskyrimo L. ir Ž. L. gautoms dividendų pajamoms*

Sprendime nurodoma, kad 2013-08-27 buvo sudaryta Paskolos sutartis Nr. P/1308-1, pagal kurią UAB „L1“ pasiskolino iš Bendrovės 720000 Lt su nustatytomis 3,5 proc. metinėmis palūkanomis ir grąžinimo terminu iki 2020-01-01. Pagal 2013-08-27 Paskolos sutartį Nr. P/1308-1 (abiejų sutarčių data ir numeris sutampa) UAB „L1“ 720000 Lt tomis pačiomis sąlygomis paskolina UAB „L4“. UAB „L1“ iš Bendrovės nurodytą sumą gavo 2013-08-28 banko pavedimu ir tą pačią dieną pervedė paskolos gavėjui UAB „L4“. Sutartyse paskolos tikslai nenurodyti.

Kontrolės procedūrų metu nustatyta, kad UAB „L4“, gavusi paskolą iš UAB „L1“ 2013-08-28 už 720000 Lt įsigijo nekilnojamąjį turtą – parduotuvės patalpas adresu: (*duomenys neskelbtini*). Pažymėtina, kad 720000 Lt paskolos, kurią Bendrovė 2013-08-27 suteikė UAB „L1“ ir kuri tą pačią dieną buvo perskolinta UAB „L4“, šaltiniai buvo iš tos pačios UAB „L4“ gauti pinigai, kurie buvo pervesti į Bendrovės banko sąskaitą: 2013 06 28 – 480000 Lt ir 2013-08-27 – 250000 Lt, t. y. 2013-08-27 paskolos sutartys buvo formalios, kadangi faktiškai UAB „L4“ disponavo 730000 Lt lėšomis prieš įforminant 2013-08-27 paskolos sutartį, kuria minėtą sumą jai paskolino UAB „L1“.

2013-11-25 sudarytos Akcijų pasirašymo sutartys, pagal kurias didinamas UAB „L1“ įstatinis kapitalas 595500 Lt suma, t. y. nuo 307300 Lt iki 902800 Lt, išleidžiant 5955 vnt. naujų 100 Lt nominalios vertės akcijų, kurias akcininkai L. L. ir Ž. L. apmoka nepiniginiu įnašu – nuosavybės teise priklausančiomis UAB „L4“ akcijomis (300 vnt., kiekvienos akcijos nominali vertė - 100 Lt).

Tą pačią dieną (2013-11-25) tarp UAB „L1“ ir UAB „L4“ buvo pasirašytos akcijų mainų (reorganizavimo) sąlygos, po kurių UAB „L1“ tampa vieninteliu UAB „L4“ akcininku, o L. L. ir Ž. L. lieka vieninteliai UAB „L1“ akcininkai.

2013-12-10 tarp UAB „L1“ ir UAB „L4“ pasirašytas Skolų suderinimo aktas dėl 727249,31 Lt skolos patvirtinimo (UAB „L4“ skolinga UAB „L1“ pagal 2013-08-27 Paskolos sutartį Nr. P/1308-1 720000 Lt paskolos sumą ir 7249,31 Lt palūkanų).

Tą pačią dieną (2013-12-10) sudaryta Akcijų pasirašymo sutartis, pagal kurią UAB „L4“ didina įstatinį kapitalą 727200 Lt suma, t. y. nuo 30000 Lt iki 757200 Lt, išleidžiant 7272 vnt. naujų 100 Lt nominalios vertės akcijų, kurias UAB „L1“, būdama vienintelė akcininkė, apmoka pinigais, įskaitant priešpriešinius vienas kitam UAB „L4“ ir UAB „L1“ reikalavimus 727200 Lt sumai, kylančius iš šios sutarties ir iš tarp šalių 2013-08-27 pasirašytos paskolos sutarties Nr. P/1308-1.

Pagal 2014-03-07 Paskolos sutartį Nr. P/1403-1 UAB „L1“ pasiskolino iš Bendrovės 5000 Lt su nustatytais 3 proc. metinėmis palūkanomis ir grąžinimo terminu iki 2015-03-07. Sutartyje paskolos paskirtis nenurodyta.

2014-04-30 UAB „L1“ kaip vienintelio Bendrovės akcininko sprendimu buvo patvirtinti 2013 metų finansinės atskaitomybės rodikliai bei paskirstytas 2013 metų pelnas, t. y. nuspręsta išmokėti 1001000 Lt dividendų.

2014-05-30 buvo pasirašyta Tarpusavio įsiskolinimų įskaitymo sutartis, pagal kurią įskaityti priešpriešiniai vienas kitam piniginiai reikalavimai 744089,48 Lt sumai, atsižvelgiant į tai, kad UAB „L1“ skola Bendrovei pagal 2013-08-27 ir 2014-03-07 paskolų sutartis sudarė 744089,48 Lt, o Bendrovė UAB „L1“ turi sumokėti 1001000 Lt dividendų. Po atlikto įskaitymo Bendrovės išpareigojimas UAB „L1“ išmokėti likusią dividendų sumą sudarė 256910,52 Lt (226000 Lt buvo pervesti 2014 m., 30910,52 Lt (8952,30 Eur) – 2015 m.).

Patikrinimo metu padaryta išvada, kad pasinaudojant šia sandorių grandine L. ir Ž. L. buvo išmokėti dividendai, t. y. dividendai buvo gauti akcijų forma, nes po 2013-12-10 UAB „L4“ papildomai išleistų akcijų pasirašymo, padidėjo UAB „L4“ akcijų kiekis ir vertė, tuo pačiu L. ir Ž. L. kaip netiesioginių UAB „L4“ akcininkų turtas–vertybinių popierių kiekis ir vertė. Patikrinimo akte pažymėta, kad dividendų mokėjimas gali būti vykdomas skirtingomis formomis: kaip grynieji pinigai, kaip akcijos, kaip turtas. Dividendų mokėjimas akcijomis – tai dividendai, kurie išmokami kaip papildomos akcijos (gali būti ir dukterinės kompanijos akcijos), t. y. kiekvienas investuotojas gauna tam tikrą proc. papildomų akcijų, skaičiuojant nuo turimų akcijų skaičiaus.

Dėl Bendrovės pastabų, jog pagal ABĮ 60 straipsnio 6 dalį dividendai išmokami pinigais, Inspekcija sprendime nurodė, kad pagal ABĮ 15 straipsnio 1 dalies nuostatas, akcininkai turi teisę: 1) gauti bendrovės pelno dalį (dividendą); 2) gauti bendrovės lėšų, kai bendrovės įstatinis kapitalas mažinamas siekiant akcininkams išmokėti bendrovės lėšų; 3) nemokamai gauti akcijų,



kai įstatinis kapitalas didinamas iš bendrovės lėšų. Taigi, įstatymai nedraudžia akcininkams dalį nepaskirstytojo pelno skirti akcinio kapitalo didinimui. Šiuo atveju buvo padidintas ne Bendrovės, bet kitos tai pačiai įmonių grupei priklausančios įmonės (UAB „L4“) akcinis kapitalas. L. ir Ž. L. UAB „L4“ valdo netiesiogiai – per holdingo įmonę UAB „L1“.

Teigiama, kad GPMĮ 5 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos. Pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 punkto nuostatas, pajamos – tai pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo grąžinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus dėl įstatinio kapitalo didinimo akcininkams proporcingai jų turimų akcijų skaičiui nemokamai išduotas akcijas arba anksčiau išleistų akcijų nominalios vertės padidinimo sumą, taip pat pajaus vertės ar dalies padidinimo sumą dėl pagrindinio kapitalo didinimo pajininkams ir nariams proporcingai jų turimai pajų vertei ar daliai, taip pat mažinant vieneto įstatinį kapitalą gaunamas lėšas (jų dalį) ir (arba) turtą (jo dalį), tenkančius įstatinio kapitalo, sudaryto iš vieneto dalyvių įnašų, sumažinimo daliai <...>.

Pajamų natūra sąvoka apibrėžiama GPMĮ 2 straipsnio 15 dalyje. Tai neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybėn arba naudoti (neįgyjant nuosavybės teisės) turtas arba gautos paslaugos, taip pat kita gauta nauda (jei naudos davėjas turėjo tikslą naudą duoti konkrečiam asmeniui), kai gauto turto, paslaugų ar kitos naudos ekvivalentas pinigine išraiška pagal šio Įstatymo nuostatas būtų priskiriamas pajamoms.

GPMĮ 8 straipsnio 2 d. nurodyta, kad pajamų, išskyrus pozityviasias pajamas bei priskiriamas Europos ekonominių interesų grupės pajamas, gavimo momentu laikomas momentas: 1) kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos, arba 2) kai bet kokia forma išmokamos išmokos, jei pagal šį Įstatymą prievolė išskaičiuoti pajamų mokesťį nuo gyventojų pajamų nustatyta mokesťį išskaičiuojančiam asmeniui.

Sprendime nurodoma, kad pasinaudojant GPMĮ įtvirtinta nuostata, jog dėl įstatinio kapitalo didinimo akcininkams proporcingai jų turimų akcijų skaičiui nemokamai išduotos akcijos arba anksčiau išleistų akcijų nominalios vertės padidinimo suma nelaikoma pajamomis GPMĮ prasme, siekiant išvengti GPM mokesčio nuo išmokėtų dividendų, buvo sudaryta grandinė sandorių, kurių pasėkoje Bendrovės dividendais per tarpinę grandį – UAB „L1“ buvo padidintas kitos įmonių grupei priklausančios UAB „L4“ įstatinis kapitalas. Tokiu būdu padidėjo ir L. ir Ž. L. kaip netiesioginių UAB „L4“ akcininkų turtas – vertybinių popierių (akcijų) kiekis ir vertė 744089,48 Lt (215503,21 Eur) suma, kadangi tokia pačia suma padidėjo jų tiesiogiai valdomo holdingo UAB „L1“ valdomo turto vertė.

Inspekcija daro išvadą, kad ABĮ nuostatos, kad dividendai mokami tik pinigais, netaikytinas, nes nagrinėjamu atveju spręstinas Bendrovės apmokestinimo pagal GPMĮ klausimas, o pagal GPMĮ pajamos gali būti gaunamos tiek pinigais, tiek kita nauda ar natūra. Kaip nurodyta patikrinimo akte, nagrinėjamu atveju pajamas fiziniai asmenys L. ir Ž. L. gavo akcijomis, t. y. turtu (natūra).

Sprendime teigiama, kad patikrinimo metu nustatyti sandoriai, dėl kurių L. ir Ž. L. netiesiogiai per paskolos grąžinimą ir dukterinės įmonės UAB „L4“ įstatinio kapitalo padidinimą buvo išmokėti Bendrovės dividendai, sudaryti siekiant tik mokesstinės naudos, o ne kaip pastabose teigia Bendrovė, turint kitus ekonomiškai ar kitaip pagrįstus tikslus. Šių sandorių sudarymu buvo siekiama išmokėti Bendrovės dividendus fiziniams asmenims išvengiant GPM mokesčio, t. y. sandoriais buvo siekiama vienintelio tikslo – mokesstinės naudos, todėl konstatuota, jog MAĮ 69 straipsnio 1 dalis patikrinimo akte taikyta teisėtai bei pagrįstai.

*Dėl delspinigių apskaičiavimo ir baudų skyrimo*

Sprendime nurodoma, kad vadovaujantis GPMĮ 36 straipsnio 2 dalimi, MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu, 97 straipsnio 2 dalimi, 98 ir 99 straipsniu, 66 straipsnio 4 dalimi nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotos 51162,19 Eur GPM sumos, akto tvirtinimo metu Bendrovei apskaičiuojama 6108,33 Eur GPM delspinigių (delspinigių apskaičiavimas pridedamas prie sprendimo).

Sprendime, aptarusi GPMĮ ir MAĮ nuostatas dėl baudų skyrimo, taip pat LVAT praktiką (2008-02-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008, 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014) bei atsižvelgusi į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, Inspekcija nurodė, kad Bendrovė su mokesčių administratoriumi bendradarbiavo, teikė dokumentus ir paaiškinimus (lengvinanti aplinkybė), papildomai mokėtina GPM suma apskaičiuota taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, Bendrovė nepripažįsta nustatytų mokesčių įstatymų pažeidimų (sunkinanti aplinkybė), Bendrovei nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotos 51162,19 Eur GPM sumos paskyrė 30 proc. dydžio 15349 Eur (51162,19 Eur x 30 proc.) GPM baudą.

Bendrovė pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu.

Skunde nurodoma, kad 2012 m. gegužės mėn. buvo įsteigta UAB „L1“ siekiant sukurti patronuojančios bendrovės valdomų įmonių grupę vietoje pavienių fizinių asmenų valdomų įmonių. UAB „L1“ akcininkai L. L. ir Ž. L. iki tol valdė ir kelių kitų įmonių akcijas. Bendrovė teigia, kad akcininkai, kurdami patronuojančios įmonės valdomų įmonių grupę, siekė įgyvendinti šiuos tikslus: pasiekti efektyvesnę verslų valdymą; centralizuoti bendras verslo funkcijas; įgyti geresnes ir lankstesnes verslų finansavimo galimybes; pasiekti atskirų verslo finansinį nepriklausomumą; sukurti struktūrą, leidžiančią lanksčiai investuoti į verslo plėtrą, vystyti naujas veiklos sritis; konsoliduoti verslų vertę; išgryninti savarankiškus verslus; atriboti savarankiškų verslų komercines rizikas.

Teigiama, kad iki įmonių grupės įkūrimo egzistavusi struktūra buvo nelanksti, nepakankamas ūkinės – komercinės veiklos rizikų valdymas ir išskaidymas tarp įmonių, kuomet veiklų vykdančiame vienete kylančios veiklos rizikos galėjo „persiduoti“ su ta veikla nesusijusiam nekilnojamajam turtui, pasižymėjo mažesnėmis galimybėmis pritraukti papildomus finansavimo šaltinius, nelanksčios galimybės investuoti į naujas veiklas ir vykdyti verslo plėtrą, egzistavo horizontalaus tarpusavio skolinimosi rizikos, buvo neišnaudotos galimybės konsoliduoti verslo funkcijų centralizavimą ir pan. Siekiant pašalinti minėtus trūkumus, pasiekti efektyvesnę verslų valdymą, atskirų verslų finansinį nepriklausomumą, centralizuoti bendras verslo funkcijas, įgyti geresnes ir lankstesnes finansavimo galimybes ir pan., buvo įsteigta holdingo bendrovė (UAB „L1“), kuriai buvo perleistos fizinių asmenų valdytų įmonių (Bendrovės, SIA „V1“, UAB „L2“, UAB „V2“ ir UAB „L4“) akcijos. UAB „L1“ neturėjo pakankamai nuosavų lėšų Bendrovės akcijoms įsigyti, todėl paskolą (be palūkanų) suteikė akcininkai (L. ir Ž. L.).

Skunde nurodoma, kad Inspekcijos sprendimas priimtas pažeidžiant MAĮ 132, 147, 150 ir 154 straipsniuose nustatytą reguliavimą. Bendrovė aptaria LVAT praktiką dėl privalomos išankstinės ginčų nagrinėjimo ne teismine tvarkos (LVAT 2008-02-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-207/2008, 2009-10-09 nutartis administracinėje byloje Nr. AS146-621/2009, 2010-02-09 nutartis administracinėje byloje A143-191/2010) ir vadovaudamasi Inspekcijos viršininko įsakymu 2015-12-02 Nr. VA-107 „Dėl valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymo Nr. VA-87 „Dėl mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo, pakeitimo“, nurodo, kad „Sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo priima tas vietos mokesčių administratorius, kuriam šių funkcijų pagal kompetencijų yra pavesta vykdyti, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos finansų ministro patvirtintas teritorines veiklos zonas, išskyrus atvejus, kai centrinis mokesčių administratorius paveda tai atlikti kitam vietos

*mokesčių administratoriui. Pavyzdžiui, Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai pavesta priimti sprendimus dėl Alytaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos surašytų patikrinimo aktų tvirtinimo, jeigu mokėtojas pateikia rašytines pastabas dėl patikrinimo akto“.* Bendrovės nuomone, centrinis mokesčių administratorius nesilaikė MAĮ 150 straipsnyje, 152 straipsnio 1 dalyje, 154 straipsnio 4 dalyje imperatyviai nustatytų ginčo proceso taisyklių, taikomų mokesčiniam ginčui, kylančiam tarp mokesčio mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus. Bendrovės nuomone, sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo turėjo priimti Vilniaus AVMI, tuo tarpu Inspekcijai priėmus minėtą sprendimą, apribota Bendrovės teisė į gynybą. Be to, tokie Inspekcijos veiksmai bei priimtas sprendimas pažeidžia Viešojo administracinio įstatymo (toliau – VAĮ) 3 straipsnio 1 dalies nustatytą įstatymo viršenybės prieš formą principą, pagal kurį viešojo administravimo subjektų įgaliojimai atlikti viešąjį administravimą turi būti nustatyti teisės aktuose, o veikla turi atitikti šiame įstatyme išdėstytus teisinius pagrindus. Vien dėl to Inspekcijos Sprendimas turi būti pripažintas neteisėtu.

Bendrovė laikosi pozicijos, jog patikrinimo metu nesurinkta visų įrodymų, atskleidžiančių su ginčo objektu susijusių faktinių aplinkybių, patikrinimo akto išvados grindžiamos pavieniais iš konteksto išimtais įrodymais, kelių sandorių tyrimais. Teigiama, kad netiriant sandorių visumos (sandorių, kuriais buvo sukurta patronuojančios įmonės valdoma įmonių grupė, sandorių, kuriuos sudarė įmonių grupės vienetai.) arba tiriant tik dalį sandorių visumos, *a priori* yra neįmanoma nustatyti ir konstatuoti, kad sudarytais sandoriais buvo siekta vienintelio tikslo – siekio gauti mokesčines naudas, kas, Bendrovės nuomone, suponuoja išvadą dėl apmokestinimo nepagrįstumo. Skunde nurodoma, kad Vilniaus AVMI netyrė patronuojančios įmonės UAB „L1“ pagal 2014–2015 m. paskolų sutartis suteiktų paskolų dukterinei įmonei UAB „L4“ sandorių; patronuojančios įmonės UAB „L1“ 2014 m. suteiktų paskolų, iš viso 3000 Lt, dukterinei įmonei UAB „L2“; 2015 m. įmonių grupei priklausančios dukterinės įmonės SIA „V1“ patronuojančiai įmonei UAB „L1“ išmokėtos reikšmingos dividendų sumos, t. y. 90000 Eur; nevertino sandorių, kuriais patronuojanti įmonė UAB „L1“, 2014–2015 m. gavusi iš Pareiškėjos dividendų pajamų, reikšmingą dalį šių pajamų panaudojo įmonių grupės vienetų finansavimui. Tokiais savo veiksmais Vilniaus AVMI nukrypo nuo LVAT formuojamos praktikos, kurioje pasisakoma, kad mokesčių administratorius privalo tirti visas aplinkybes, susijusias su mokesčio mokėtojo veikla, ir atitinkamai rinkti įrodymus tiek patvirtinančius, tiek paneigiančius mokesčio mokėtojo veiksmu teisėtumą (LVAT 2007-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-17-1086/2007, 2011-04-18 nutartis adm. byloje A-556-427/2011), kad konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktu įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais (2012-01-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-33-12; 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3513-11).

Bendrovė skunde pateikia EBPO oficialią nuomonę iš šios institucijos vienos publikacijos (*OECD Journal: Financial Market Trends. Risks in Financial Group Structures, 2011 m. vasaris.*), kad holdingai gali būti aktyvūs (*operating*) ir pasyvūs (*non-operating*) ir nurodo tokius pasyvaus holdingo valdomos verslo struktūros privalumus. Be kitų pasyvaus holdingų naudų, yra įvardijama verslų „tarpusavio užsiskolinimo“ apribojimas, rizikų atribojimas, padidėjęs verslų skaidrumas ir kt., t. y. tie tikslai, kurių ir siekė Akcininkai, kurdami holdingo struktūrą. Mokesčių administratorius savaip interpretuoja pasyvaus holdingo turinį. Bendrovė daro išvadą, kad patikrinimo akte, neištyrus visumos sandorių, apmokestinimas grindžiamas prielaidomis ir spėjimais.

Skunde teigiama, Vilniaus AVMI, patikrinimo akte savo išvadas grįsdama prielaidomis ir akivaizdžiai prieštariniais argumentais bei suformuluotų išvadų nepagrįsdama faktais, logiškai ir adekvačiai neargumentuodama, pažeidė VAĮ 8 straipsnyje nustatytus reikalavimus individualiam administraciniam aktui. Bendrovė cituoja minėto straipsnio 1-3 dalis, taip pat remdamasi LVAT praktika (2008-06-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A756-700/2008; 2009-04-02 nutartis administracinėje byloje Nr. A756-422/2009; 2010-09-24 d. sprendimas

administracinėje byloje Nr. A756-4S0/2010), kad VA) nurodo, jog patikrinimo akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvu išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas.

Skunde nurodoma, kad Vilniaus AVMI, su ginčo objektu susijusiems sandoriams taikydama MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, iš esmės nukrypo nuo suformuotos LVAT praktikos analogiškose bylose. Teigiama, kad Vilniaus AVMI neįrodė ir nepagrindė, kad UAB „L1“ sandorių su Akcininkais vienintelis tikslas buvo mokestinė nauda. Su ginčo sandoriais susijusių faktinių aplinkybių visuma aiškiai įrodo ir pagrindžia, kad ginčo sandoriai buvo sudaryti siekiant aiškių ir konkrečių verslo tikslų. LVAT nuosekliai laikosi praktikos, kad turinio viršenybės prieš formą principas taikytinas tik vieninteliu atveju – kai šiuo sandoriu (ūkine operacija) buvo siekiama vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Kitu atveju, t. y. kai nustatoma, kad sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-599/2010).

Bendrovės nuomone, mokesčių administratoriaus pozicija šiame ginče yra prieštaringa: viena vertus, Inspekcija teigia, kad visi sandoriai yra visiškai dirbtiniai, kita vertus, dalies skolos grąžinimą akcininkams (L. ir Ž. L.) ir kitų grupės įmonių finansavimo sandorius pripažįsta realiais. Nagrinėjama situacija teisės ir fakto prasme veda prie akivaizdaus alogizmo: patikrinimo akte Inspekcija konstatavo, kad akcininkų sukurta schema yra dirbtinė (atsiradusi vien dėl mokestinės naudos), ir tuo pačiu neginčija reikšmingos dalies UAB „L1“ sandorių su grupės įmonėmis (tuo *de facto* pripažįstama, kad šia sandoriai yra pagrįsti verslo logika). Bendrovės nuomone, tai suponuoja išvadą, kad Inspekcija patikrinimo akte *de facto* pripažįsta, kad UAB „L1“ valdomos įmonių grupės įkūrimo tikslas nebuvo vien mokestinės naudos siekimas.

Skunde pabrėžiama, kad dalis iškeltų tikslų kuriant įmonių grupę yra įgyvendinta: 1. dukterinės įmonės yra finansiškai nepriklausomos, jų nesieja tarpusavio įsiskolinimai, prireikus finansavimą teikia UAB „L1“; 2. įmonių grupė tapo lanksti: UAB „L1“ suteikta paskola dukterinei įmonei gali būti sugrąžinta pinigais arba kapitalizuota kaip akcinis kapitalas; 3. skirtingų verslų veiklų rizikos yra atribotos ir tinkamai valdomos, nes visos veiklos nei nekilnojamas turtas yra atskirti, t. y. nekilnojamas turtas yra apsaugotas nuo galimų kreditorių ieškinių; 4. sudarytos galimybės UAB „L1“ lanksčiai investuoti į naujas veiklas; 5. išgryninti savarankiškas veiklas vykdančys verslai.

Bendrovės nuomone, tai, kad UAB „L1“ toliau sėkmingai valdo verslus ir siekia užsibrėžtų tikslų, įrodo ir tai, kad 1. nuo 2016 m. lapkričio mėn. UAB „L1“ įdarbino naują darbuotoją, kurio pareigos – plėtros projektų vadovas, kuris ieško naujų verslo plėtros ir investavimo galimybių, šiuo metu vertina, ar būtų naudinga Pareiškėjos el. parduotuvę (*duomenys neskelbtini*) atskirti į atskirą savarankišką juridinį vienetą, nes mato galimybių ateityje išvystytą el. parduotuvę parduoti investuotojams kaip savarankišką objektą (pagrindinę Bendrovės veiklą pasiliekančią sau). Taip pat bus nagrinėjamos ir vertinamos investavimo į nekilnojamąjį turtą Ispanijoje (per dukterinę bendrovę UAB „L4“) galimybės; 2. naujo nekilnojamojo turto objekto pirkimas UAB „L4“, iš šio turto uždirba nuomos pajamas; 3. nematant galimybių „L2“ veiklos tęstinumui, surastas įmonės turėto turto pirkėjas ir šis turtas yra parduotas.

Taigi šiuo aspektu Bendrovė daro išvadą, kad Vilniaus AVMI neįrodė mokestinės naudos siekio, priešingai, nustatytų faktinių aplinkybių visuma rodo, kad Akcininkai, įkurdami įmonių grupę, siekė ekonomine, verslo logika grindžiamą tikslą.

Bendrovė skunde cituoja LVAT 2012-11-07 nutartį administracinėje byloje Nr. 1-2875-561/2012, „Išanalizavęs teisinį reguliavimą, teismas konstatuoja, jog mokestinė nauda, gauta iš

tokio pobūdžio sandorio, turi būti reali (išvengta mokesčių mokėjimo), o nenustačius realios mokestinės naudos MAĮ 69 str. 1 dalyje nustatytų būdų taikyti nėra pagrindo“. Šiuo aspektu Bendrovė nesutinka, kad UAB „L1“ 744089,48 Lt skolos sudengimas su Bendrovės mokėtiniais dividendais ir UAB „L4“ kapitalo padidėjimas 727200 Lt pripažintas Akcininkų dividendais, gautais iš Bendrovės. Bendrovė pabrėžia, kad pagal ABĮ 60 straipsnio 6 dalies nuostatas, Bendrovė dividendus išmoka pinigais. Bendrovei neaišku, kokių pagrindų Inspekcija teigia, kad dividendai gali būti išmokami akcijomis ar kitu turtu, kai ABĮ tai aiškiai draudžia. Jokios realios naudos iš UAB „L4“ kapitalo padidėjimo kapitalizuojant UAB „L1“ suteiktą paskolą akcininkai negavo, kadangi UAB „L4“ akcijų vertė padidėjo padidinus jos kapitalą, tačiau ta pačia suma sumažėjo Bendrovės akcijų vertė, nes ji išmokėjo dividendus UAB „L1“.

Skunde pažymėta, kad tuo atveju, jeigu būtų laikoma, kad Akcininkai gavo mokestinę naudą iš UAB „L4“ kapitalo padidėjimo (su tokia išvada Bendrovė nesutinka), Vilniaus AVMI neteisingai nustatė šios naudos dydį ir neteisingai apskaičiavo GPM sumą nuo šios tariamos mokestinės naudos. Atkreipiame dėmesį į tai, kad UAB „L4“ įstatinis kapitalas buvo padidintas ne 215.503,21 Eur, bet 210.611,68 Eur (727.200 Lt) suma.

Bendrovė nurodo, kad Inspekcija, visų pirma, neteisingai taiko ABĮ 15 straipsnio 1 dalies nuostatas. ABĮ nenumato galimybių vienos įmonės nepaskirstytojo pelno skirti kitos įmonės akcinio kapitalo didinimui. Be to, UAB „L4“ kapitalas nebuvo didinamas iš pelno, jis buvo didinamas akcininkės, t. y. UAB „L1“, įnašu (tik įnašo mokėjimas kaip atskiras veiksmas nebuvo atliekamas, kadangi buvo dengiami priešpriešiniai UAB „L1“ ir UAB „L4“ įsipareigojimai).

Visų antra, padidinus UAB „L4“ kapitalą Akcininkai negavo jokios realios naudos: nors UAB „L4“ kapitalas buvo padidintas, tačiau UAB „L1“ kapitalo didinimą apmokėjo iš lėšų, kurių šaltinis yra Bendrovės pelnas, išmokėtas UAB „L1“ kaip dividendai. Kitaip tariant, atlikus mokesčių administratoriaus nagrinėjamus veiksmus Pareiškėjos akcijų vertė sumažėjo 215503,21 Eur suma (tiek dividendų buvo išmokėta UAB „L1“), UAB „L4“ įstatinis kapitalas padidėjo 210611,68 Eur suma, o skirtumą tarp šių sumų ( $215503,21 - 210611,68 = 4891,53$  Eur) UAB „L1“ panaudojo kitais tikslais. Todėl Akcininkų valdomo turto vertė išliko lygiai tokia pati, kokia buvo prieš atliekant minėtus veiksmus.

Skunde nurodoma, kad centrinis mokesčių administratorius sprendime konstatuodamas, kad Vilniaus AVMI „patikrinimo aktas yra keistinas“, nepateikė patikrinimo akto keitimų aiškaus teisinio ir faktinio pagrindo, todėl Inspekcijos sprendimas laikytinas nepagrįstu.

Bendrovė dėl GPM baudos skunde nurodo, kad Inspekcijos išdėstyti baudos skyrimo Pareiškėjai pagrindai grindžiami nieko bendra su ginčo faktine situacija neturinčiais argumentais ir motyvais, todėl Inspekcijos sprendimas šioje dalyje laikytinas nepagrįstu.

Išdėstytų motyvų pagrindu Bendrovė prašo panaikinti Inspekcijos 2016-12-28 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-723 bei Vilniaus AVMI 2016-10-27 patikrinimo aktą (4.65) FR0680-672.

Komisija konstatuoja, kad Bendrovės skundas iš dalies tenkintinas.

Mokestinis ginčas byloje yra kilęs dėl Inspekcijos 2016-12-28 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-723 Bendrovei sumokėti 51162,19 Eur GPM, 6108,33 Eur GPM delspinigius ir 15349 GPM baudą teisėtumo ir pagrįstumo.

Mokesčių administratorius, įvertinęs kontrolės procedūrų metu surinktą informaciją, taikydamas MAĮ 10 straipsnį ir 69 straipsnio 1 dalį, padarė išvadą, kad L. ir Ž. L., būdami susiję su Bendrove, UAB „L1“, UAB „L4“, pasinaudodami savo padėtimi, formaliai sudarė akcijų pirkimo–pardavimo, įstatinio kapitalo didinimo, įsipareigojimų perkėlimo / įskaitymo, paskolų sutartis ir per tarpinę grandį – jų pačių įkurtą holdingo bendrovę UAB „L1“ – paskolų grąžinimu siekė išsimokėti dividendų pajamas, išvengiant GPM mokėjimo.

Bendrovė pateiktame skunde bei Bendrovės atstovas posėdžio Komisijoje metu nesutiko su mokesčių administratoriaus išvada, nurodydamas, jog akcininkai L. L. ir Ž. L., kurdami patronuojančios įmonės valdomų įmonių grupę, siekė įgyvendinti šiuos tikslus: pasiekti efektyvesnį verslų valdymą; centralizuoti bendras verslo funkcijas; įgyti geresnes ir lankstesnes verslų finansavimo galimybes; pasiekti atskiro verslo finansinį nepriklausomumą; sukurti struktūrą, leidžiančią lanksčiai investuoti į verslo plėtrą, vystyti naujas veiklos sritis; konsoliduoti verslų vertę; išgryninti savarankiškus verslus; atriboti savarankiškų verslų komercines rizikas.

Kadangi Bendrovė tiek 2017-01-16 skunde, tiek Bendrovės atstovas posėdžio metu pirmiausia pasisakė dėl galimų procedūrinių teisės normų pažeidimų, o vėliau dėl paties mokestinio ginčo aplinkybių, Komisija nuosekliai pasisako 1) dėl galimų procedūrinių teisės normų pažeidimų ir 2) dėl kitų bylos aplinkybių.

*Dėl galimų procedūrinių teisės normų pažeidimų.* Bendrovė 2017-01-16 skunde laikosi pozicijos, kad centrinis mokesčių administratorius nesilaikė MAĮ 150 straipsnyje, 152 straipsnio 1 dalyje, 154 straipsnio 4 dalyje imperatyviai nustatytų ginčo proceso taisyklių, taikomų mokestiniam ginčui, kylančiam tarp mokesčio mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus. Bendrovės nuomone, sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo turėjo priimti Vilniaus AVMI, tuo tarpu Inspekcijai priėmus minėtą sprendimą, apribota Bendrovės teisė į gynybą. Be to, Bendrovės nuomone, tokie Inspekcijos veiksmai bei priimtas sprendimas pažeidžia VAI 3 straipsnio 1 dalies nustatytą įstatymo viršenybės prieš formą principą, pagal kurį viešojo administravimo subjektų įgaliojimai atlikti viešąjį administravimą turi būti nustatyti teisės aktuose, o veikla turi atitikti šiame įstatyme išdėstytus teisinius pagrindus. Bendrovės nuomone, vien dėl to ginčijamas Inspekcijos sprendimas turi būti pripažintas neteisėtu.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Vilniaus AVMI atliko Bendrovės mokesstinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2015-12-31 ir surašė 2016-10-27 patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-672. Bendrovė 2016-11-23 raštu teikė pastabas dėl 2016-10-27 patikrinimo akto, minėtas 2016-11-23 raštas centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje buvo gautas 2016-11-28. Bendrovės pateiktas pastabas išnagrinėjo ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmė Inspekcija (centrinis mokesčių administratorius). Inspekcija 2017-03-08 Komisijai pateikė papildomą informaciją, paaiškindama, jog nuo 2016-11-01 buvo užbaigta mokesčių administratoriaus įstaigose vykdyta Inspekcijos ir Vilniaus AVMI reorganizacija, tai yra 2016-06-23 Inspekcijos viršininko įsakymu Nr. V-341 „Dėl Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos struktūros patvirtinimo“ nuo 2016-11-01 panaikintas Vilniaus AVMI Kontrolės departamentas, kuris prijungtas prie Inspekcijos ir nuo 2016-11-01 įsigaliojo VMI prie FM viršininko 2006 m. rugsėjo 15 d. įsakymo Nr. V-305 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM) struktūros patvirtinimo“ pakeitimas (VMI prie FM viršininko 2016 m. birželio 23 d. įsakymas „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. rugsėjo 15 d. įsakymo Nr. V-305 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos struktūros tvirtinimo“ pakeitimo“). Atsižvelgiant į aukščiau nurodytus teisės aktus, Vilniaus AVMI pareigūnų surašyti patikrinimo aktai, dėl kurių iki Vilniaus AVMI Kontrolės departamento prijungimo prie VMI prie FM Kontrolės departamento nėra priimtas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, tvirtinami VMI prie FM, vadovaujantis MAĮ 132 straipsnio nuostatomis. Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovė pastabas įformino 2016-11-23 datos raštu, t. y. Vilniaus AVMI Kontrolės departamentas 2016-11-01 jau buvo panaikintas ir prijungtas prie VMI prie FM, todėl pastabas nagrinėjo ir sprendimą priėmė VMI prie FM.

Pasisakant dėl Bendrovės 2017-01-16 skunde nurodomų procedūrinių pažeidimų, akcentuotina, kad pagal MAĮ 18 straipsnį Valstybinę mokesčių inspekciją sudaro Valstybinė

mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (centrinis mokesčių administratorius) ir teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos (vietos mokesčių administratoriai), atitinkamai MAĮ 19 straipsnyje nustatyti valstybinės mokesčių inspekcijos uždaviniai, kurie yra įgyvendinami centriniam ir vietos mokesčių administratoriui atliekant jiems pavestas funkcijas. MAĮ 25 straipsnis nustato centrinio mokesčių administratoriaus funkcijas, o MAĮ 26 straipsnis nustato vietos mokesčių administratoriaus funkcijas. MAĮ 25 straipsnio 2 dalyje nustatyta, jog kitos centrinio mokesčių administratoriaus funkcijos nurodytos jo nuostatuose, šiame bei kituose įstatymuose ir jų lydinčiuose teisės aktuose. Centrinis mokesčių administratorius gali atlikti visas pagal šį įstatymą vietos mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtas funkcijas, jeigu tai yra nustatyta centrinio mokesčių administratoriaus nuostatuose. Iš aptartų MAĮ 25 ir 26 straipsnių normų matyti, kad tiek centriniam, tiek vietos mokesčių administratoriui yra suteikta mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo kontrolės funkcija (MAĮ 25 straipsnio 1 dalies 7 punktą, 26 straipsnio 1 dalies 7 punktą). Tokia pati centriniam mokesčių administratoriui priskirtina funkcija yra nustatyta Finansų ministro 1997-07-29 įsakymu Nr. 110 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo“ (nauja redakcija nuo 2004-05-21) patvirtintų VMI prie FM nuostatų 9.9 papunktyje. Šios nuostatos lemia, kad procedūras, susijusias su mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo kontrole turi teisę atlikti abu mokesčių administratoriai (centrinis / vietos). Pagal MAĮ 2 straipsnio 23 dalį mokestinis patikrinimas yra apibrėžiamas kaip mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas, siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų nustatytais atvejais – ir kitose srityse. MAĮ VI skyriaus nuostatoje, reglamentuojančiose mokesstinio patikrinimo atlikimą, įforminimą, nustatyta, kad mokesstinio patikrinimo (mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo) procedūra apima patikrinimo atlikimą, jo įforminimą patikrinimo aktu ir patvirtinimą sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo, tai yra atlikdamas šias procedūras mokesčių administratorius veikia kaip mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo, deklaravimo kontrolę įgyvendinantis subjektas. Todėl ginčo atveju nustatytos aplinkybės, jog sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmė ne patikrinimo aktą surašęs vietos mokesčių administratorius (Vilniaus AVMI), nes dėl norminiais aktais įtvirtintų struktūrinių pakeitimų nuo 2016-11-01 patikrinimo aktą surašęs vietos mokesčių administratorius nebevykdo jam priskirtos mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės funkcijos ir šiame vietos mokesčių administratoriuje buvo reorganizuotas šią kontrolės funkciją įgyvendinantis padalinys (jį prijungiant prie VMI prie FM), o sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmė Inspekcija (kuriai MAĮ ir nuostatais yra priskirta mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo kontrolės funkcija), nesudaro pagrindo išvadai, kad sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmė neįgalioji institucija.

Papildomai pasisakant dėl Bendrovės pozicijos, jog Inspekcijai priėmus minėtą sprendimą, buvo apribota Bendrovės teisė į gynybą, pažymėtina, kad MAĮ 145 straipsnis nustato, jog mokesčiniams ginčams (pagal MAĮ 2 straipsnio 22 dalį) yra privaloma ikiteisminė ginčo nagrinėjimo procedūra. Pagal MAĮ IX skyriuje įtvirtintas nuostatas, reglamentuojančias mokesstinio ginčo procedūrą, atskirų institucijų nagrinėtinus mokesčius ginčus (MAĮ 150, 151 straipsniai) konstatuotina, kad MAĮ įtvirtina vieną privalomą ikiteisminių ginčų instanciją, kuria privalo pasinaudoti mokesčių mokėtojas, siekiantis pasinaudoti tolesne teismine gynyba, tai yra mokėtojas privalo kreiptis arba į centrinį mokesčių administratorių, arba į Komisiją, po kurių, kaip ikiteisminės instancijos priimtų sprendimų, mokėtojas gali kreiptis teisminės gynybos. Į kokią instituciją privalo kreiptis mokesčių mokėtojas priklauso nuo to, dėl kurio mokesčių administratoriaus (vietos, ar centrinio) sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo yra inicijuojamas mokesstinis ginčas. Įstatymų leidėjas yra numatęs, kad nepriklausomai nuo to, koks mokesčių administratorius (centrinis ar teritorinis) yra įforminęs patikrinimo aktą,

mokesčių mokėtojas privalomai turi pasinaudoti *tik viena ikiteisminio ginčo stadija* (antrąja institucija mokesčių mokėtojas gali pasinaudoti tuo atveju, jeigu ginčas yra inicijuojamas dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ir ginčo nagrinėjimo II-oje ikiteisminį ginčą nagrinėjančioje institucijoje pageidauja pats mokesčių mokėtojas); kiekvienoje iš institucijų (Inspekcijoje ar Komisijoje) skundo nagrinėjimas trunka panašų laiką, kiekvienoje iš jų ginčo nagrinėjimas yra nemokamas. Todėl Komisija neturi teisinio pagrindo situaciją, kai patikrinimo aktą patvirtinus centriniam mokesčių administratoriui ir jam negalint būti ikiteisminio ginčo šalimi, mokesčių mokėtojas turi kreiptis į kitą MAĮ nustatytą instituciją, kuriai įstatymu yra priskirta ikiteisminio mokestinio ginčo nagrinėjimo funkcija, vertinti kaip pažeidžiančią Bendrovės teisę į gynybą, nes ginčo atveju pats sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo buvo priimtas MAĮ 132 straipsnyje 4 dalyje nustatytais terminais, o mokestinio ginčo nagrinėjimo trukmė Komisijoje nesiskiria nuo maksimalios ginčo trukmės centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje. Ginčo atveju, Bendrovė, kreipdamasi į Komisiją, naudojasi privaloma ikiteisimine ginčo tvarka, po kurios ji taip pat turi teisę kreiptis į teismą, todėl Bendrovės skundo motyvai dėl jos teisių pažeidimo / apribojimo yra formalūs ir nesudaro pagrindo pripažinti, kad priimant sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo buvo pažeistos pagrindinės procedūros, turėjusios užtikrinti objektyvų aplinkybių įvertinimą ir sprendimo pagrįstumą. Todėl Komisija, vadovaudamasi aukščiau išnagrinėtomis aplinkybėmis dėl galimų procedūrinių pažeidimų, nemato teisinio pagrindo naikinti Inspekcijos sprendimą dėl aptartų Bendrovės 2017-01-16 skunde nurodytų procedūrinių pažeidimų.

Taip pat Bendrovė 2017-01-16 skunde bei Komisijos posėdžio metu Bendrovės atstovas minėjo, jog centrinis mokesčių administratorius sprendime konstatuodamas, kad Vilniaus AVMI „patikrinimo aktas yra keistinas“, nepateikė patikrinimo akto keitimų aiškaus teisinio ir faktinio pagrindo, todėl Inspekcijos sprendimas laikytinas nepagrįstu. Mokesčių administratoriaus atstovė Komisijos posėdžio metu paaiškino, jog minėtame sprendime, nurodant, kad „patikrinimo aktas yra keistinas“, buvo padaryta korektūros klaida. Komisija pažymi, kad skundžiamo Inspekcijos sprendimo psl. 6 nurodoma „Valstybinė mokesčių inspekcija, išnagrinėjusi patikrinimo aktą, Bendrovės pastabų motyvus bei įvertinusi rašytinius bylos įrodymus, konstatuoja, kad patikrinimo aktas yra keistinas“. Tačiau toliau iš šio sprendimo dėstymo matyti, jog jame teikiama Inspekcijos pozicija ir argumentai dėl patikrinimo akto tvirtinimo, o sprendimo rezoliucinėje dalyje aiškiai nurodoma, jog nusprendžiama „Patvirtinti 2016-10-27 patikrinimo aktą Nr. (4.65) FR0680-672 ir jame Bendrovei papildomai apskaičiuotą 51162,19 Eur GPM, apskaičiuoti 6108,33 Eur GPM delpinigių, skirti 15349 Eur GPM baudą“. Todėl Komisija konstatuoja, kad skaitant šį sprendimą nuosekliai, matyti aiški Inspekcijos pozicija patvirtinti patikrinimo aktą, dėl ko minėta korektūros klaida viename Inspekcijos ginčijamo sprendimo sakinyje nelaikytina teisiniu pagrindu naikinti Inspekcijos sprendimą.

#### *Dėl kitų bylos aplinkybių.*

Iš ginčijamo Inspekcijos 2016-12-28 sprendimo, Bendrovės 2017-01-16 skundo, Komisijos posėdžio metu išsakytų Inspekcijos ir Bendrovės atstovo pozicijų matyti, jog ginčas vyksta dėl faktinių aplinkybių vertinimo ir turinio viršenybės prieš formą principo taikymo šių aplinkybių kontekste. Todėl Komisija, nagrinėdama bylos faktines aplinkybes, vertina, ar mokesčių administratorius pagrįstai šioje byloje taikė turinio viršenybės prieš formą principą. Tokiu būdu Komisija, nagrinėjanti mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus, pažymi, jog šiame sprendime nepasisakoma dėl Akcinių bendrovių įstatymo nuostatų taikymo, o vertinamos faktinės aplinkybės konkrečiai tik mokesčių teisės aspektu, t. y., kaip jos aiškintinos mokestiniuose teisiniuose santykiuose vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu.



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

Vienas iš pagrindinių mokesčių teisės principų yra turinio viršenybės prieš formą. Turinio viršenybės prieš formą principas, vadovaujantis MAĮ 10 straipsniu, reikalauja, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė būtų teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Taigi aiškiai pastebima įstatymų leidėjo pozicija tikrajam ūkinės operacijos turiniui teikti pirmenybę šio turinio įforminimo atžvilgiu (2004-10-27 LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>1</sup>-355/2004).

Mokesčio apskaičiavimui taikant turinio viršenybės prieš formą principą, būtina nustatyti, kad sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaryta turint tikslą gauti mokestinę naudą. Atsižvelgiant į MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius (LVAT 2008-07-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>502</sup>-1305/2008). Todėl ginčui pasiekus teismą, pastarasis turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais (LVAT 2008-05-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>525</sup>-828/2008).

Tokiu būdu Komisija vertina, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorių (ūkinių operacijų) turinio (siekiama iš esmės tik mokestinės naudos) yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovė įregistruota Juridinių asmenų registre 1994-07-14, Bendrovės įregistruota vykdoma veikla – kitų namų ūkio reikmenų didmeninė prekyba (EVRK 464900), Bendrovės pagrindinė veikla – prekyba buitinais vandens filtrais. 2012-09-20 buvo sudaryta akcijų pirkimo–pardavimo sutartis, pagal kurią L. L. ir Ž. L. pardavė Bendrovės akcijas už 4166522 Lt UAB „L1“ (Juridinių asmenų registre įregistruota 2012-05-18, jos pagrindinė įregistruota vykdoma veikla – pagrindinių buveinių veikla (EVRK 701000). Tą pačią dieną (2012-09-20) buvo sudaryta paskolos sutartis, pagal kurią L. L. ir Ž. L. paskolino UAB „L1“ 4166522 Lt, t. y. atsižvelgiant į 2012-09-20 tarp šalių sudarytą akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, šalys UAB „L1“ prievolę sumokėti L. L. ir Ž. L. už Bendrovės akcijas pakeitė UAB „L1“ paskolos prievole minėtiems fiziniams asmenims. 2013-08-27 buvo sudaryta Paskolos sutartis Nr. P/1308-1, pagal kurią UAB „L1“ pasiskolino iš Bendrovės 720000 Lt. Tuo tarpu pagal 2013-08-27 Paskolos sutartį Nr. P/1308-1 (abiejų sutarčių data ir numeris sutampa) UAB „L1“ 720000 Lt tomis pačiomis sąlygomis paskolino UAB „L4“. UAB „L1“ iš Bendrovės nurodytą sumą gavo 2013-08-28 banko pavedimu ir tą pačią dieną pervadė paskolos gavėjui UAB „L4“ (sutartyse paskolos tikslai buvo nenurodyti). Tuomet 2013-11-25 buvo sudarytos Akcijų pasirašymo sutartys, pagal kurias didinamas UAB „L1“ įstatinis kapitalas 595500 Lt suma, t. y. nuo 307300 Lt iki 902800 Lt, išleidžiant 5955 vnt. naujų 100 Lt nominalios vertės akcijų, kurias akcininkai L. L. ir Ž. L. apmoka nepiniginiu įnašu – nuosavybės teise priklausančiomis UAB „L4“ akcijomis. Tą pačią dieną (2013-11-25) tarp UAB „L1“ ir UAB „L4“ buvo pasirašytos akcijų mainų (reorganizavimo) sąlygos, pagal kurias UAB „L1“, vadovaujantis PMĮ 41 str. 2 d. 7 p., siekdama visiškai kontroliuoti UAB „L4“, t. y. įsigydama 100 proc. akcijų, perleidžia išleidžiamas savo akcijas mainais UAB „L4“ dalyviams už jų turimas UAB „L4“ akcijas. Kaip nurodė mokesčių administratorius, reorganizavimas (akcijų

mainai) pagal nustatytas sąlygas vyko tokiu būdu: UAB „L1“ padidino įstatinį kapitalą, išleisdama 5955 vnt. naujų akcijų, kurias perleido UAB „L4“ akcininkams L. L. ir Ž. L., o iš jų mainais gavo UAB „L4“ akcijas (Inspekcijos sprendimo psl. 2). Taigi iš bylos medžiagos matyti, kad po akcijų mainų UAB „L1“ tapo vieninteliu UAB „L4“ akcininku, o L. L. ir Ž. L. liko vieninteliai UAB „L1“ akcininkai. Tuomet 2013-12-10 tarp UAB „L1“ ir UAB „L4“ pasirašytas Skolų suderinimo aktas dėl 727249,31 Lt skolos patvirtinimo (UAB „L4“ buvo skolinga UAB „L1“ pagal 2013-08-27 Paskolos sutartį Nr. P/1308-1 720000 Lt paskolos sumą ir 7249,31 Lt palūkanų). Tą pačią dieną (2013-12-10) sudaryta Akcijų pasirašymo sutartis, pagal kurią UAB „L4“ padidino įstatinį kapitalą 727200 Lt suma, t. y. nuo 30000 Lt iki 757200 Lt, išleidžiant 7272 vnt. naujų 100 Lt nominalios vertės akcijų, kurias UAB „L1“, būdama vienintelė akcininkė, apmokėjo pinigais, įskaitant priešpriešinius vienas kitą UAB „L4“ ir UAB „L1“ reikalavimus 727200 Lt sumai, kylančius iš šios sutarties ir iš tarp šalių 2013-08-27 pasirašytos paskolos sutarties Nr. P/1308-1. Tuomet pagal 2014-03-07 Paskolos sutartį Nr. P/1403-1 UAB „L1“ pasiskolino iš Bendrovės 5000 Lt (sutartyje paskolos paskirtis nenurodyta). 2014-04-30 UAB „L1“ kaip vienintelio Bendrovės akcininko sprendimu buvo patvirtinti 2013 metų finansinės atskaitomybės rodikliai bei paskirstytas 2013 metų pelnas, t. y. nuspręsta išmokėti 1001000 Lt dividendų. 2014-05-30 buvo pasirašyta Tarpusavio įsiskolinimų įskaitymo sutartis, pagal kurią įskaityti priešpriešiniai vienas kitą piniginiai reikalavimai 744089,48 Lt sumai, atsižvelgiant į tai, kad UAB „L1“ skola Bendrovei pagal 2013-08-27 ir 2014-03-07 paskolų sutartis sudarė 744089,48 Lt, o Bendrovė UAB „L1“ turėjo sumokėti 1001000 Lt dividendų. Iš bylos medžiagos matyti, kad po atlikto įskaitymo Bendrovės įsipareigojimas UAB „L1“ išmokėti likusią dividendų sumą sudarė 256910,52 Lt (226000 Lt buvo pervesti 2014 m., 30910,52 Lt (8952,30 Eur) – 2015 m.). 2015-04-30 buvo priimtas UAB „L1“ kaip vienintelio Bendrovės akcininko sprendimas dėl 110000 Eur dividendų išmokėjimo.

Kaip matyti iš patikrinimo akto psl. 14, vertindamas minėtas faktines aplinkybes, mokesčių administratorius nustatė, jog minėti sandoriai sudaryti siekiant vienintelio tikslo – gauti mokesstinę naudą, įgyti mokesstinį pranašumą, išvengiant mokesčių įstatymuose numatytų mokesčių prievolių, kurios atsirastų, jei 341081,29 Eur suma, kaip dividendai, būtų išmokėta L. L. ir Ž. L., todėl nuo 341081,29 Eur sumos buvo apskaičiuota mokėtina GPM suma (341081,29 Eur x 15 proc.) ir su ja susijusios atitinkamos sumos. Iš patikrinimo akto medžiagos matyti, jog minėta 341.081,29 Eur suma gauta iš ūkinių operacijų visumos dviejų epizodų (*125578,08 Eur + 215503,21 Eur = 341081,29 Eur*).

Pirmoji minėtos 341081,29 Eur sumos dalis apskaičiuota kaip 433595,99 Lt (*125578,08 Eur*) dividendai, kuriuos, kaip matyti iš bylos medžiagos, L. L. ir Ž. L. gavo pinigų forma (faktiškai į fizinių asmenų sąskaitas 2014 m. pervesta 191900 Lt (*55578,08 Eur*), 2015 m. – 241696 Lt (*70000 Eur*). Mokesčių administratorius šias išmokas vertino kaip per UAB „L1“ išmokėtinus Bendrovės 433595,99 Lt (*125578,08 Eur*) dividendus.

Antroji minėtos 341081,29 Eur sumos dalis, t. y. *215503,21 Eur* apskaičiuota kaip pinigų suma, gauta 2014-05-30 sudengiant išmokėtinus Bendrovės 744089,48 Lt (*215503,21 Eur*) dividendus UAB „L1“ su UAB „L1“ skolomis pagal 2013-08-27 ir 2014-03-07 paskolų iš Bendrovės sutartis, o prieš tai sudengus UAB „L4“ 727200 Lt skolą UAB „L1“ pagal 2013-08-27 paskolos sutartį su UAB „L1“ kaip UAB „L4“ akcininko įsipareigojimai pagal 2013-12-10 akcijų pasirašymo sutartį apmokėti papildomai išleistas akcijas 727200 Lt sumai.

Toliau Komisija pasisako nuosekliai dėl minėtos 341081,29 Eur sumos abiejų dalių.

Dėl pirmosios 341081,29 Eur sumos dalies, t. y. *125578,08 Eur*, Komisija pažymi, jog, kaip minėta šio sprendimo psl. 17-18, nuo 2012-09-20 Bendrovė sudarė eilę įvairių ūkinių operacijų (akcijų pirkimo–pardavimo, įstatinio kapitalo didinimo, įsipareigojimų perkėlimo / įskaitymo, paskolų sutartis).

Bendrovė 2017-01-16 skunde nurodo, kad „vadovaujantis galiojančiu teisiniu reguliavimu ir LVAT praktika, ginčo objektu laikomiems sandoriams MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintas turinio

viršenybės prieš formą principas galėjo būti pritaikytas tik Vilniaus AVMI nustačius ir įrodžius šių materialiuųjų sąlygų visumą: 1) ginčo objektu laikomi sandoriai, kuriuos Akcininkai sudarė su UAB „L1“, turėjo *vienintelį tikslą* – sudaryti sąlygas Pareiškėjai gauti mokestinę naudą; ir 2) ginčo objektu laikomi sandoriai neturėjo jokių kitų tikslų, išskyrus vienintelį tikslą – gauti mokestinę naudą; ir 3) mokestinė nauda, gauta iš ginčo objektu esančių sandorių, buvo *reali*“.

Iš bylos medžiagos matyti, kad šių ūkiniųjų operacijų visumos rezultate iš 2014 m. UAB „L1“ apskaitytų 970089,48 Lt gautinų iš Bendrovės dividendų pajamų 744089,48 Lt užskaitos būdu sudengta su UAB „L1“ skola Bendrovei, faktiškai į sąskaitą gauta 226000 Lt, iš jų fiziniams asmenims pervesta 191900 Lt. Tokiu būdu fiziniams asmenims paskolos grąžinimo forma išmokėta 191900 Lt suma, kuri neapmokestinta, kadangi laikyta paskolos grąžinimu. Be to, 2015 m. apskaityta 118952,30 Eur gautinų iš Bendrovės dividendų pajamų, faktiškai į banko sąskaitą gauta 118952,30 Eur, iš jų fiziniams asmenims pervesta 70000 Eur. Tokiu būdu vėlgi fiziniams asmenims paskolos grąžinimo forma išmokėta 70000 Eur suma, kuri neapmokestinta, kadangi laikyta paskolos grąžinimu. Komisija pažymi, kad pagal GPMĮ nuostatas dividendai iki 2013-12-31 buvo apmokestinami 20 proc., nuo 2014-01-01 15 proc. GPM tarifu. Todėl minėtų ūkiniųjų operacijų visuma, ko pasekoje buvo atlikti mokėjimai fiziniams asmenims paskolos grąžinimo, o ne dividendų forma, rodo akivaizdų mokestinės naudos gavimą, kas aiškiai pagrindžia Bendrovės skunde nurodytą trečiąją turinio viršenybės prieš formą principo taikymo sąlygą, jog „mokestinė nauda, gauta iš ginčo objektu esančių sandorių, buvo *reali*“.

Komisija, nagrinėdama Bendrovės 2017-01-16 skunde nurodytas minėtas dvi pirmąsias turinio viršenybės prieš formą principo taikymo sąlygas, pažymi, jog iš mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo surinktos medžiagos matyti, kad iš Bendrovės holdingui UAB „L1“ pervestų dividendų fiziniams asmenims L. L. ir Ž. L. skirta tiek 2014 m. (84,5 proc.), tiek 2015 m. (58 proc.) didžioji dalis, tuo tarpu iš Bendrovės holdingui UAB „L1“ pervestų dividendų susijusių įmonių finansavimui 2014 metais skirta 14,6 proc. (33000 Lt / 226000 Lt x 100 proc.), 2015 metais – 42 proc. Vis dėlto Bendrovė 2017-01-16 skunde nurodo, kad tik mažesnioji dalis Bendrovės išmokėtų dividendų (125578,08 Eur, t. y. 31,4 proc.) patronuojančios įmonės UAB „L1“ buvo panaudota paskolos akcininkams grąžinimui. Reikšmingą dalį Bendrovės išmokėtų dividendų (68,6 proc.) patronuojanti įmonė panaudojo įmonių grupės tikslams: UAB „L4“, UAB „L2“ finansavimui, UAB „L1“ veiklos sąnaudų padengimui ir kt. Tačiau iš patikrinimo akto (psl. 2 – 4) matyti, kad patikrinimo metu buvo įvertinti kiti UAB „L1“ valdomos įmonių grupės sudaryti sandoriai, pavyzdžiui, paskolų sutartys, kurių pagrindu UAB „L1“ suteikė paskolas UAB „L4“ ir UAB „L2“, dividendų išmokėjimo sprendimai, UAB „L1“ sudaryti akcijų įsigijimo sandoriai, kurių pagrindu minėta bendrovė įsigijo 92,5 proc. UAB „V2“ akcijų, 100 proc. UAB „L2“ akcijų, SIA „V1“ akcijas. Todėl, nors Bendrovė 2017-01-16 skunde nurodo, jog vien tik minėtos nagrinėjamos faktinės aplinkybės dėl reikšmingos dalies išmokėtų dividendų paneigia Vilniaus AVMI išvadą, kad įkeliant Bendrovės akcijas į įmonių grupę (t. y. parduodant Bendrovės akcijas patronuojančiai įmonei) buvo siekiama vienintelio tikslo – siekio Bendrovėje sukauptą nepaskirstytą pelną, išsvengiant GPM, išmokėti akcininkams, tačiau šiame mokestiniame ginče tiek jau analizuotos, tiek toliau šiame sprendime nagrinėjamos nustatytos faktinės aplinkybės pagrindžia priešingą išvadą, t. y. jog aptartomis ūkinėmis operacijomis buvo siekiama tik mokestinės naudos. Apibendrinant kitus Bendrovės 2017-01-16 skunde nurodytus teiginius, matyti, kad Bendrovė laikosi pozicijos, jog buvo siekiama pasiekti efektyvesnį verslų valdymą; centralizuoti bendras verslo funkcijas; įgyti geresnes ir lankstesnes verslų finansavimo galimybes; pasiekti atskirą verslo finansinį nepriklausomumą; sukurti struktūrą, leidžiančią lanksčiai investuoti į verslo plėtrą, vystyti naujas veiklos sritis; konsoliduoti verslų vertę; išgryninti savarankiškus verslus; atriboti savarankiškų verslų komercines rizikas. Tačiau, Komisijos vertinimu, šie teiginiai yra abstraktūs, bendro pobūdžio, nėra pagrįsti jokiais realiais faktais, Bendrovė

apsiriboja tik dėstomais atsikirtimais ir savo gynybinės pozicijos dėstymu, kadangi byloje nustatytas aplinkybių visetas pagrindžia priešingai (siekiama tik mokestinės naudos).

Pirma, 2010-2012 m. pagrindinę įmonių grupėje ekonominę veiklą vykdanči ir didžiausias pajamas bei pelną generuojanti įmonė buvo Bendrovė, kuri priklausė L. L. ir Ž. L., tačiau 2012-05-18 įsteigta UAB „L1“, kurią valdo L. L. ir Ž. L. Iš bylos medžiagos matyti (patikrinimo akto psl. 9), kad Bendrovės finansiniai rodikliai nuo 2012 m. žymiai pablogėjo, veikla tapo nuostolinga, tokiu būdu mažėjo finansinėje apskaitoje apskaitomas nepaskirstytasis pelnas, kurio dalį arba visą L. L. ir Ž. L. kaip akcininkai pagrįstai tikėjosi gauti, todėl siekdami užsitikrinti kuo didesnę piniginių išsipareigojimą, nelaukdami, kol nuostolinga Bendrovės veikla panaikins visą ankstesniais metais uždirbtą pelną, pardavė Bendrovės akcijas įkurtam holdingui UAB „L1“, kurią valdo tie patys fiziniai asmenys, tokiu būdu pakeisdami akcininkų turitines teises gauti Bendrovės pelno dalį į 4166522 Lt kreditorinį reikalavimą pagal paskolos prievolę. Kaip minėta, 2012–2015 m. sudaryta eilė akcijų pirkimo-pardavimo, kapitalo didinimo, išsipareigojimų perkėlimo/užskaitymo, paskolų sandorių *tarp susijusių įmonių, tiesiogiai ar netiesiogiai valdomų L. L. ir Ž. L.* L. L. ir Ž. L. ne tik valdo įmonių grupę kaip akcininkai, tačiau ir joms tiesiogiai vadovauja (L. L. yra UAB „L1“, UAB „L4“, SIA „V1“, UAB „L2“, UAB „V2“ direktorius, Ž. L. – Bendrovės direktorė), t. y., L. L. ir Ž. L. galėjo daryti įtaką visiems holdingui priklausančių įmonių sprendimams.

Antra, iš bylos medžiagos aptartų aplinkybių matyti, kad patronuojančios įmonės, t. y. UAB „L1“ skola už Bendrovės akcijų pirkimą-pardavimą formaliai pakeičiama į L. L. ir Ž. L. suteiktą paskolą, tačiau faktiškai L. L. ir Ž. L. jokių paskolos teikimo išlaidų nepatyrė, t. y. pinigai realiai nemokėti / nepervesti, todėl Komisija pritaria mokesčių administratoriaus pozicijai, jog paskola buvo formali, tačiau jos grąžinimas realus. Be to, po įforminto Bendrovės akcijų pardavimo L. L. ir Ž. L. liko valdantys Bendrovę, tik netiesiogiai, t. y. per UAB „L1“; UAB „L1“ prisiimti dideli kreditoriniai išsipareigojimai fiziniams asmenims, kurie dengiami kaip paskolos grąžinimas tą pačią ar sekančią dieną, kai gaunami dividendai iš Bendrovės. Tokiu būdu, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius pagrįstai nustatė, kad iš anksto žinant apie valdomų įmonių turimą nepaskirstytą pelną, UAB „L1“ vardu sudaryti sandoriai, kurie neturi ekonominio pagrindimo, t. y. dirbtinai sukonstruotos schemos, įforminti sandoriai ar ūkinės operacijos, kurios neturi komercinio tikslo, t. y. tikslo gauti pelno, kadangi dalis iš Bendrovės uždirbto pelno skiriama paskolai fiziniams asmenims grąžinti: L. L. ir Ž. L. gavo kaip paskolos grąžinimą išmokėtą sumą faktiškai į savo sąskaitas, t. y., 2014 m. pervesta 191900 Lt (55578,08 Eur), 2015 m. – 241696 Lt (70000 Eur). Šiuo atveju, nors Bendrovė 2017-01-16 skunde nurodo, kad reikšmingą dalį Bendrovės išmokėtų dividendų (68,6 proc.) patronuojanti įmonė panaudojo įmonių grupės tikslams: UAB „L4“, UAB „L2“ finansuoti, UAB „L1“ veiklos sąnaudoms padengti ir kt., tačiau, mokesčių administratorius nustatė (patikrinimo akto psl. 6), kad, pavyzdžiui, UAB „L2“ faktiškai nuo 2013 m. veiklos nevykdė: 2013-2015 m. PVM apmokestinamų tiekimų nedeklaravo, išskyrus 2013 m. liepos mėnesį deklaruotą vienkartinį sandorį – transporto priemonės pardavimą be PVM, kitų pajamų pagal Pelno (nuostolių) ataskaitos ir Pelno mokesčio deklaracijos PLN204 duomenis negavo. UAB „L2“ buvo įsteigta 2004-07-14, ją iki 2013-09-05 valdė UAB „L4“, t. y. netiesiogiai tie patys 2 fiziniai asmenys L. L. ir Ž. L.

Trečia, priešingai nei nurodo Bendrovė, kad įmonių grupė buvo sukurta su tikslu efektyvinti verslą, pritraukti naujas investicijas, 2016-06-02 atlikto UAB „L1“ mokestinio tyrimo metu pagal pateiktus dokumentus nenustatyta, kad UAB „L1“ per 3,5 metų laikotarpį (nuo 2012-05-20 iki 2015-12-31) būtų gavusi finansavimą iš bankų ar kitų su įmonių grupe nesusijusių investuotojų, t. y. papildomų finansavimo šaltinių minėta bendrovė nepatyrė. Iš bylos medžiagos matyti, kad UAB „L1“ veikla pasyvi: 2012 m. pajamų neuždirbo, 2013 m. gavo tik 8699,18 Lt palūkanų pajamų, 2014 m. – 970089,48 Lt (280957,33 Eur) neapmokestinamų dividendų pajamų, 2015 m. – 230,72 Eur palūkanų pajamų ir 208952,30 Eur

neapmokestinamų dividendų pajamų. Mokesčių administratorius patikrinimo akto psl. 5 pažymėjo, jog neuždirbamos holdingams būdingos verslo valdymo, konsultavimo ir pan. veiklos pajamos, nuo įsteigimo vykdoma nuostolinga veikla, neturi turto, kuriuo būtų užtikrinamas prievolių įvykdymas, t. y. galimybės gražinti paskolą fiziniams asmenims kelia abejonių, nesant galimų pakankamų paskolos gražinimo šaltinių, išskyrus gautinus dividendus. Todėl Komisija pritaria mokesčių administratoriaus pozicijai, kad L. ir Ž. L., pakeisdami UAB „L1“ prievolę gražinti skolą už parduotas Bendrovės akcijas paskolos prievole, neįvertino paskolos gavėjo galimybės gražinti paskolą, paskolų davėjai ir paskolų gavėjas yra tarpusavyje susiję asmenys, t. y. tie patys asmenys – paskolos davėjai fiziniai asmenys L. ir Ž. L. yra paskolos gavėjo UAB „L1“ akcininkai (L. L. dar ir holdingo direktorius), kurie žinojo ir turėjo galimybę žinoti, kad pajamų holdingas praktiškai negauna. Šiuo atveju Komisija papildomai pažymi, jog iš bylos medžiagos matyti, kad po Bendrovės ir UAB „L1“ atžvilgiu atliktų kontrolės procedūrų UAB „L1“ kaip holdingo veikla tapo aktyvesnė (2016 metų lapkričio mėn. pasamdytas plėtros projektų vadovas, 2016-10-26 sudaryta preliminari nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartis, dukterinėms įmonėms priklausančio turto pardavimo sutartis (2016-11-22), nors iki tol, kaip nurodoma Bendrovės 2017-01-16 skunde, UAB „L1“ veikė kaip pasyvusis holdingas.

Ketvirta, mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatyta, jog UAB „L1“ veikla nuo pat įsteigimo pradžios buvo pasyvi ir nuostolinga (patikrinimo akto psl. 5): 2012 m. įmonė pajamų neuždirbo, Pelno (nuostolio) ataskaitoje apskaičiuotas nuostolis – 43518 Lt, Metinėje pelno mokesčio deklaracijoje (forma PLN204) deklaruotas mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas – 2243 Lt nuostolis; 2013 m. gauta tik 8699,18 Lt palūkanų pajamų, Pelno (nuostolio) ataskaitoje grynasis pelnas 35450 Lt, PLN204 deklaruotas mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas – 6795 Lt nuostolis; 2014 m. gauta 1382,74 Lt palūkanų pajamų ir 970089,48 Lt neapmokestinamų dividendų pajamų, Pelno (nuostolio) ataskaitoje grynasis pelnas 954106 Lt, PLN204 deklaruotas mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas – 14436 Lt nuostolis; 2015 m. gauta 230,72 Eur palūkanų pajamų ir 208952,30 Eur neapmokestinamų dividendų pajamų, Pelno (nuostolio) ataskaitoje grynasis pelnas 208701 Eur, PLN204 deklaruotas mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas – 226 Eur nuostolis.

Todėl Komisija, vadovaudamasi aptartomis faktinėmis bylos aplinkybėmis, konstatuoja, kad šioje byloje pagrįstai taikytas turinio viršenybės prieš formą principas.

Be to, Komisija pažymi, kad LVAT yra ne kartą konstatavęs, jog, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamos mokestinės naudos (LVAT 2008-02-20 sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-250/2008; 2007-07-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>11</sup>-719/2007; 2012-12-10 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-2698/2012; 2013-03-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-404/2013). MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) *pagrindinis ūkinių operacijų tikslas* yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų nuostatų taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teisę faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį

tam tikras mokesčio mokėtojo teisės (LVAT 2013-11-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-1718/2013).

Draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas. Šio bendrojo principo egzistavimą pagrindžia ESTT praktika (ESTT 2000-12-14 sprendimas byloje *Emsland-Starke*, C-110/99). 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. Šiuos principus pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla. Piktnaudžiavimo konstatavimas, kai tai atlieka mokesčių administratorius ar mokestinius ginčus nagrinėjantys subjektai, neprivalo būti siejamas su specialiomis teisės normomis, suteikiančiomis tokią teisę, nes, kaip minėta, draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas, kurio taikymas yra neribotas laiko požiūriu. Teisės normos, leidžiančios konstatuoti mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą, gali detalizuoti teises pasekmes, susijusias su tokio piktnaudžiavimo konstatavimu, tačiau jų nebuvimas negali drausti mokesčių administratoriui nepripažinti piktnaudžiaujant sandoriais sukurtų teisinių pasekmių. 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 2011-02-23 nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-371/2011; LVAT 2006-04-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>444</sup>-794/2006).

Tokiu būdu Komisija pažymi, kad MAĮ 69 straipsnio taikymą, kuris reiškia draudimo piktnaudžiauti teise principo taikymą, lemia konkrečios faktinės aplinkybės, kurios ir suponuoja atitinkamą teisinį kvalifikavimą.

Be to, Komisija pažymi, jog pagal GPMĮ 8 straipsnio 1 dalį pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Taigi pajamos laikomos gautomis, kai faktiškai gaunamos, t. y. kai pajamos gautinos pinigais, jų gavimo momentu laikomas teisės laisvai disponuoti lėšomis atsiradimo momentas. Kadangi L. L. ir Ž. L. pajamas gavo kaip paskolos gražinimą, išmokėtą faktiškai į fizinių asmenų sąskaitas: 2014 m. pervesta 191900 Lt (55578,08 Eur), 2015 m. – 241696 Lt (70000 Eur), todėl, vadovaujantis minėtomis GPMĮ nuostatomis, apmokestinimo momentas jau atsirado šiems fiziniams asmenims faktiškai į sąskaitas gavus minėtas lėšas, kurios, vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu, turi būti apmokestintos kaip gauti dividendai.

Komisija, vadovaudamasi visomis aukščiau šiame sprendime išdėstytomis aplinkybėmis, konstatuoja, kad mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 69 straipsnį, surinko atitinkamus bei pakankamus įrodymus, kurių pagrindu padarė pagrįstą išvadą dėl pirmosios 341081,29 Eur sumos dalies, t. y. 125578,08 Eur apmokestinimo. Kitaip tariant, mokesčių administratorius, vadovaudamasis konkrečiomis faktinėmis aplinkybėmis, pagrįstai minėtą sumą vertino kaip per UAB „L1“ išmokėtinus Bendrovės 125578,08 Eur (433595,99 Lt) dividendus ir juos apmokestinimo.

Toliau Komisija pasisako dėl antrosios minėtos 341081,29 Eur sumos dalies, t. y. dėl 215503,21 Eur apmokestinimo pagrįstumo.

Kaip minėta, 215503,21 Eur apskaičiuota mokesčių administratoriaus kaip pinigų suma, gauta 2014-05-30 sudengiant išmokėtinus Bendrovės 744089,48 Lt (215503,21 Eur) dividendus UAB „L1“ su UAB „L1“ skolomis pagal 2013-08-27 ir 2014-03-07 paskolų iš Bendrovės sutartis, o prieš tai sudengus UAB „L4“ 727.200 Lt skolą UAB „L1“ pagal 2013-08-27 paskolos sutartį su UAB „L1“ kaip UAB „L4“ akcininko įsipareigojimais pagal 2013-12-10 akcijų pasirašymo sutartį apmokėti papildomai išleistas akcijas 727200 Lt sumai.

Mokesčių administratorius dėl šių lėšų apmokestinimo laikėsi pozicijos, kad dividendus L. L. ir Ž. L. gavo akcijų forma, nes po 2013-12-10 UAB „L4“ papildomai išleistų akcijų pasirašymo, padidėjo UAB „L4“ akcijų kiekis ir vertė, tuo pačiu L. ir Ž. L. kaip netiesioginių UAB „L4“ acininkų turtas–vertybinių popierių kiekis ir vertė. Mokesčių administratorius taip pat pažymėjo, kad dividendų mokėjimas gali būti vykdomas skirtingomis formomis: kaip gryniesi pinigai, kaip akcijos, kaip turtas; jog dividendų mokėjimas akcijomis – tai dividendai, kurie išmokami kaip papildomos akcijos (gali būti ir dukterinės kompanijos akcijos), t. y. kiekvienas investuotojas gauna tam tikrą proc. papildomų akcijų, skaičiuojant nuo turimų akcijų skaičiaus (patikrinimo akto psl. 11 – 12).

Komisija, nekartodama šiame sprendime jau aptartų faktinių aplinkybių viseto, turinio viršenybės prieš formą principo taikymo aiškinimo pagal LVAT, pažymi, jog šiuo atveju mokesčių administratorius nepagrindė, kad minėta 215503,21 Eur suma buvo faktiškai (realiai) gauta fizinių asmenų L. L. ir Ž. L.

Priešingai nei pirmuoju atveju, kuomet L. L. ir Ž. L. gavo pajamų sumą faktiškai jiems pervedant, šiuo atveju byloje mokesčių administratorius nenustatė, kad 215503,21 Eur suma būtų pervesta į šių fizinių asmenų sąskaitas ar kitu būdu jie realiai patys būtų gavę šias pajamas. Kaip minėta, pagal GPMĮ 8 straipsnio 1 dalį pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip, kas reiškia, jog pajamos laikomos gautomis, kai faktiškai gaunamos, t. y. kai pajamos gautinos pinigais, jų gavimo momentu laikomas teisės laisvai disponuoti lėšomis atsiradimo momentas. Tačiau šiuo atveju nebuvo nustatyta, kad L. L. ir Ž. L. būtų faktiškai gavę 215503,21 Eur sumą.

Iš bylos medžiagos matyti, kad 2014-05-30 buvo pasirašyta Tarpusavio išsiskolinimų įskaitymo sutartis, pagal kurią įskaityti priešpriešiniai vienaarūšiai piniginiai reikalavimai 744089,48 Lt sumai, atsižvelgiant į tai, kad UAB „L1“ skola Bendrovei pagal 2013-08-27 ir 2014-03-07 paskolų sutartis sudarė 744089,48 Lt, o Bendrovė UAB „L1“ turi sumokėti 1001000 Lt dividendų. Po atlikto įskaitymo Bendrovės įsipareigojimas UAB „L1“ išmokėti likusią dividendų sumą sudarė 256910,52 Lt (226000 Lt buvo pervesti 2014 m., 30910,52 Lt (8952,30 Eur) – 2015 m.). Mokesčių administratorius pastebėjo, kad, pasinaudojant šia sandorių grandine, L. ir Ž. L. buvo išmokėti dividendai, t. y. dividendai buvo gauti akcijų forma, nes po 2013-12-10 UAB „L4“ papildomai išleistų akcijų pasirašymo, padidėjo UAB „L4“ akcijų kiekis ir vertė, tuo pačiu L. ir Ž. L. kaip netiesioginių UAB „L4“ acininkų turtas–vertybinių popierių kiekis ir vertė. Tačiau, Komisijos vertinimu, nagrinėjamoje situacijoje UAB „L4“ kapitalas buvo padidintas, o UAB „L1“ kapitalo didinimą apmokėjo iš lėšų, kurių šaltinis buvo Bendrovės pelnas, išmokėtas UAB „L1“ kaip dividendai. Tokiu būdu Bendrovės akcijų vertė sumažėjo 215503,21 Eur (744089,48 Lt) suma (tiek dividendų buvo išmokėta UAB „L1), UAB „L4“ įstatinis kapitalas padidėjo 210611,68 Eur (727.200 Lt) suma. Šiuo atveju tarp minėtų sumų susidarė tik nežymus skirtumas, t. y. 4891,53 Eur (215503,21 Eur (744089,48 Lt) - 210.611,68 Eur (727200 Lt). Bendrovė 2017-01-16 skunde nurodė, kad šį skirtumą UAB „L1“ panaudojo kitais tikslais. Be to, Bendrovė 2017-01-16 skunde paaiškino, kad UAB „L4“ akcijų vertė padidėjo, kadangi buvo padidintas jos kapitalas, tačiau ta pačia suma sumažėjo Bendrovės akcijų vertė (ji išmokėjo dividendus UAB „L1“), todėl acininkų fizinių asmenų L. L. ir Ž. L. valdomo turto vertė išliko lygiai tokia pati, kokia buvo prieš atliekant minėtus veiksmus. Taigi šiuo atveju Komisija pritaria Bendrovės pozicijai, jog vertinant iš UAB „L1“ bei acininkų fizinių asmenų L. L. ir Ž. L. pozicijų reali nauda 215503,21 Eur sumos jų pačių nebuvo gauta, buvo atliktas tik kapitalo perskirstymas tarp valdomų verslų. Taigi šiuo atveju 215503,21 Eur sumos apmokestinimui kaip L. L. ir Ž. L. gautiems dividendams mokesčių administratorius nepagrindė.

Komisija atkreipia dėmesį, jog, vadovaudamasi anksčiau išdėstytų aplinkybių išnagrinėjimu, ir šiuo atveju Komisija, be abejo, nuosekliai laikosi pozicijos, jog 2012-2015 m. buvo sudaryta eilė akcijų pirkimo-pardavimo, kapitalo didinimo, įsipareigojimų

perkėlimo/užskaitymo, paskolų sandorių tarp susijusių įmonių, tiesiogiai ar netiesiogiai valdomų L. L. ir Ž. L., kurių sudarymo be mokestinės naudos gavimo jokiais kitais ekonominiais ar verslo logikos tikslais Bendrovė nepagrindė, priešingai, mokesčių administratorius įrodė pagrindinį tikslą gauti mokestinę naudą, pagrindė realią fizinių asmenų gautą naudą 125578,08 Eur sumai, kuri buvo faktiškai gauta į jų sąskaitas, todėl pagrįstai taikė turinio viršenybės prieš formą principą. Tačiau, kaip minėta, 215503,21 Eur sumos apmokestinimo kaip L. L. ir Ž. L. gautų dividendų mokesčių administratorius neįrodė.

Komisija, vadovaudamasi visomis aukščiau šiame sprendime išdėstytomis aplinkybėmis, konstatuoja, kad mokesčių administratorius neįrodė, kad, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, turi būti apmokestinta antroji 341081,29 Eur sumos dalis, t. y. 215503,21 Eur (744089,48 Lt) suma kaip netiesiogiai gauti L. ir Ž. L. dividendai, kadangi šie fiziniai asmenys netiesioginiai UAB „L4“ akcininkai.

*Dėl baudos.* Bendrovė 2017-01-16 skunde nurodė, kad ginčijamo Inspekcijos 2016-12-28 sprendimo dalyje „Dėl delspinigių ir baudų skyrimo“ centrinis mokesčių administratorius nemotyvavo ir nepagrindė skiriamos baudos dydžio, kad Bendrovei baudos dydžio skyrimo pagrindai grindžiami nieko bendra su ginčo faktine situacija neturinčiais argumentais ir motyvais.

Komisija pažymi, kad LVAT, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytais baudų dydžio nustatymo principais, išaiškino, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo 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. Bendrieji baudos skyrimo principai bei MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės, turinčios įtakos baudos dydžiui, įpareigoja subjektą skiriantį baudą motyvuoti ir pagrįsti skiriamos baudos dydį (LVAT 2008-02-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008, 2014-04-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-409/2014). LVAT taip pat pažymėjo, kad vadovaujantis bendraisiais baudų skyrimo principais, skiriant baudą asmeniui, padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimus, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mokesčio mokėtojo pri(si)pažinimas padarius mokesčių įstatymų pažeidimus, taip pat ir į kitas svarbias panašias aplinkybes (LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1117/2010).

Komisija pastebi, jog ginčijamo Inspekcijos 2016-12-28 sprendimo dalyje „Dėl delspinigių ir baudų skyrimo“ psl. 13 yra paminimos ir privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) įmokos. Tačiau prieš tai visame Inspekcijos 2016-12-28 sprendime yra nuosekliai kalbama tik apie GPM, taip pat Inspekcijos 2016-12-28 sprendimo rezoliucinėje dalyje aiškiai nurodoma, jog nusprendžiama „Patvirtinti 2016-10-27 patikrinimo aktą Nr. (4.65) FR0680-672 ir jame Bendrovei papildomai apskaičiuotą 51162,19 Eur GPM, apskaičiuoti 6108,33 Eur GPM delspinigių, skirti 15349 Eur GPM baudą“. T. y. Inspekcijos 2016-12-28 sprendimo rezoliucinėje dalyje kalbama tik apie GPM. Todėl Komisija konstatuoja, kad skaitant šį sprendimą nuosekliai, matyti aiški Inspekcijos pozicija patvirtinti būtent GPM, dėl ko minėta korektūros klaida vienoje Inspekcijos ginčijamo sprendimo dalyje nelaikytina teisiniu pagrindu naikinti Inspekcijos sprendimo dalį, kuria Bendrovei yra skiriama bauda.

Komisija pažymi, kad centrinis mokesčių administratorius 2016-12-28 sprendimo psl. 13 paaiškino ir motyvavo skiriamos baudos dydį, t. y. nurodė, kad iš nustatytų aplinkybių matyti, jog ginčo byloje egzistuoja tiek atsakomybę lengvinančios, tiek ją sunkinančios aplinkybės: lengvinančia yra priskirtina patikrinimo metu nustatyta aplinkybė, jog Bendrovė bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, o sunkinančia yra pripažįstamas pažeidimo pobūdis (kaip Komisija nustatė šiame sprendime, Bendrovė, sudarydama eilę sandorių,



akivaizdžiai siekė tik mokestinės naudos, todėl mokesčių administratorius pagrįstai, vadovaudamasis turinio viršenybės prieš formą principu, jai apskaičiavimo GPM).

Tokiu būdu Komisija konstatuoja, jog Inspekcija pagrįstai skyrė 30 proc. GPM baudą nuo 125578,08 Eur (433595,99 Lt) sumos.

Komisija, apibendrinama tai, kas išdėstyta, nurodo, jog mokesčių administratorius pagrįstai apskaičiavo GPM ir su juo susijusias sumas nuo 125578,08 Eur (433595,99 Lt) sumos. Ši suma buvo apmokestinta mokesčių administratoriaus kaip per UAB „L1“ išmokėtini Bendrovės 433595,99 Lt (125578,08 Eur) dividendai, kuriuos L. L. ir Ž. L. gavo faktiškai į savo sąskaitas: 2014 m. pervesta 191900 Lt (55578,08 Eur), 2015 m. – 241696 Lt (70000 Eur).

Tačiau mokesčių administratorius neįrodė, kad 215503,21 Eur suma, gauta 2014-05-30 sudengiant išmokėtinius Bendrovės 744089,48 Lt (215503,21 Eur) dividendus UAB „L1“ su UAB „L1“ skolomis pagal 2013-08-27 ir 2014-03-07 paskolų iš Bendrovės sutartis, o prieš tai sudengus UAB „L4“ 727200 Lt skolą UAB „L1“ pagal 2013-08-27 paskolos sutartį su UAB „L1“ kaip UAB „L4“ akcininko įsipareigojimais pagal 2013-12-10 akcijų pasirašymo sutartį apmokėti papildomai išleistas akcijas 727200 Lt sumai, turėjo būti apmokestinta kaip netiesiogiai gauti L. ir Ž. L. dividendai, kadangi šie fiziniai asmenys yra netiesioginiai UAB „L4“ akcininkai. Todėl nuo 215503,21 Eur (744089,48 Lt) sumos apskaičiuotas GPM ir su juo susijusios sumos nepagrįstai.

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

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-12-28 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-723, t. y. vietoj nurodymo Bendrovei sumokėti į valstybės biudžetą 51162,19 Eur GPM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas Bendrovei nurodoma sumokėti į biudžetą 18836,71 Eur GPM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas.

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

Komisijos pirmininkė

Komisijos nariai

Edita Veršeliene

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene

