



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL B. C. 2017-07-14 SKUNDO**

2017 m. rugsėjo 18 d. Nr. S-201 (7-152/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

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

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant šalims
mokesčių mokėtojų atstovams

advokatei H. N., advokatams V. V. ir P. V.

U. V. ir B. V.

mokesčių administratoriaus atstovams

2017 m. rugsėjo 12 d. posėdyje išnagrinėjusi B. C. (toliau – Pareiškėjas) 2017-07-14 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija; centrinis mokesčių administratorius) 2017-06-22 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-62) FR0682-247, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino 2017-05-16 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-221, kuriuo Pareiškėjui papildomai apskaičiuotas mokėtinas 526 912,75 Eur gyventojų pajamų mokestis (toliau – GPM), skyrė Pareiškėjui minimalią 10 proc. dydžio 52 691 Eur GPM baudą bei apskaičiavo 181 026,36 Eur GPM delspinigius. Pareiškėjui papildomai mokėtinas GPM apskaičiuotas taikant 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 69 str. 1 d. įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą.

Byloje nustatyta, jog yra atliktas Pareiškėjo GPM už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2015-12-31 apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo mokestinis patikrinimas.

1. Dėl gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimo

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas kartu su sutuoktine bendrosios jungtinės nuosavybės teise 1997–1998 m. įsigijo 106 017 vnt. 100 Lt nominalios vertės UAB "H1" akcijų už 370 047 Lt, 2000–2001 m. įsigijo 198 983 vnt. 100 Lt nominalios vertės UAB "H1" akcijų už 608 966

Lt, 2003-05-14 perleido T. N. vieną UAB "H1" akciją, kurią 2007-03-02 vėl iš jo įsigijo už 100 Lt. Po nurodytų sandorių sutuoktiniai valdė 305 000 vnt. 100 Lt nominalios vertės UAB "H1" akcijų (100 proc. įstatinio kapitalo).

Pareiškėjas kartu su sutuoktine 2013-12-03 akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi pardavė 106 017 vnt. UAB "H1" akcijų už 29 578 743 Lt UAB koncernui „M1“ (toliau – M1; Koncernas), kurios 100 proc. akcijų valdo Pareiškėjas. Kadangi Pareiškėjas pardavė akcijas, kurios įsigytos iki 1999-01-01, todėl jų pardavimo pajamas 2013 m. pajamų deklaracijoje jis deklaravo kaip neapmokestinamas pajamas.

Sprendime pažymėta, kad nuo 2014-01-01 šių akcijų pardavimo pajamos pagal 2002-07-02 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 17 str. 1 d. 30 punktą būtų laikomos apmokestinamomis.

Pareiškėjas kartu su sutuoktine 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutartimi įsigijo 295 780 vnt. M1 išleistų obligacijų, kurių nominali vertė ir emisijos kaina 29 578 000 Lt (vienos obligacijos kaina – 100 Lt). Obligacijų galiojimo pradžia – 2013-12-31, išpirkimo data – 2018-12-31. Obligacijų emisijos kaina turi būti sumokėta ne vėliau kaip iki 2013-12-31. Obligacijos suteikia teisę į 4 proc. dydžio metines atkarpos palūkanas, jos pradedamos skaičiuoti nuo 2013-12-31 ir už kiekvienus metus išmokamos tų metų gruodžio 31 d., išpirkimo atveju – išpirkimo dieną.

Nustatyta, kad M1 2013-12-30 – 2013-12-31 banko pavedimais sumokėjo Pareiškėjui 29 578 743 Lt už UAB "H1" akcijas pagal 2013-12-03 sutartį. Pareiškėjas iš nurodytų lėšų 2013-12-31 banko pavedimais sumokėjo 29 578 000 Lt M1 už naujai išleistas įmonės obligacijas pagal 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutartį.

M1 už 2013–2014 m. apskaičiavo Pareiškėjui 1 186 391,23 Lt palūkanų už obligacijas (2013 m. – 3 241,51 Lt, 2014 m. – 1 183 149,72) ir visą sumą Pareiškėjui sumokėjo 2015-04-30 banko pavedimais.

M1 2016-01-27 pateiktoje 2015 m. deklaracijoje FR0471 išmokėtas palūkanas už obligacijas priskyrė palūkanoms už paskolas (iš viso deklaravo 355 766,97 Eur, t. y. 1 228 392,19 Lt). M1 2016-10-13 patikslino 2015 m. deklaraciją, kurioje išskyrė 343 602,65 Eur (1 186 391,23 Lt) palūkanas už obligacijas ir 12 164,32 Eur (42 000,96 Lt) palūkanas už paskolas.

Pareiškėjas 2015 m. pajamų deklaracijoje 343 602,65 Eur (1 186 391,23 Lt) palūkanas už obligacijas deklaravo kaip palūkanas už paskolas, apskaičiavo ir sumokėjo 15 proc. pajamų mokesť.

Patikrinimo metu, išanalizavus sandorių sudarymo aplinkybes (patikrinimo akto 7 dalis), konstatuota, kad 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutartimi (Pareiškėjas įsigijo M1 obligacijų už 29 578 000 Lt) ir 2013-12-03 akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi (Pareiškėjas pardavė UAB "H1" akcijas M1 už 29 578 743 Lt) Pareiškėjas siekė ne ekonominių tikslų, o mokestinės naudos, t. y. buvo siekiama akcijų pardavimo ir palūkanų už obligacijas forma gauti pajamų iš M1, kurios formaliai būtų priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms.

Inspekcijos išvada grindžiama tokiomis aplinkybėmis:

1. Pagal GPMĮ 2 str. 19 d. 1 ir 2 p. Pareiškėjas ir M1 yra susiję asmenys, pagal 2 str. 32 d. 1 p. asocijuoti asmenys. Jis yra įmonės vadovas (prezidentas), valdybos pirmininkas ir vienintelis akcininkas. Be to, beveik visus įmonės įsipareigojimus sudaro mokėtinos sumos Pareiškėjui ir UAB "H1" kurią kontroliuoja Pareiškėjas. Taigi Pareiškėjas turi realią galimybę daryti reikšmingą įtaką M1 sprendimams.

2. Pareiškėjas faktiškai dalyvavo M1 priimant sprendimus išleisti obligacijas, jas perleisti Pareiškėjui ir iš jo įsigyti UAB "H1" akcijas. Šie sprendimai M1 vardu buvo priimti įmonės valdybos posėdžiuose, kuriems pirmininkavo pats Pareiškėjas. 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutartį ir 2013-12-03 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį M1 vardu pasirašė įmonės

finansų ir ekonomikos direktorius I. G., kuris yra pavaldus Pareiškėjui ir buvo įgaliotas pasirašyti nurodytas sutartis valdybos posėdžių metu, kuriems pirmininkavo Pareiškėjas.

3. UAB "H1" ir M1, kurių vienintelis akcininkas buvo Pareiškėjas, yra ypač pelningos įmonės. 2013-12-31 M1 nepaskirstytas pelnas siekė 14 506 tūkst. Lt, UAB "H1" – 36 106 tūkst. Lt. UAB "H1" 2004–2015 m. laikotarpiu buvo paskyrusi tokius dividendus: 2007 m. – 10 000 000 Lt, 2008 m. – 15 000 000 Lt, 2014 m. – 10 000 000 Lt (Pareiškėjui – 6 524 000 Lt, M1 – 3 476 000 Lt), 2015 m. – 2 071 680 Lt (Pareiškėjui – 1 351 564 Lt, M1 – 720 116 Lt), tantjemų 2014 m. – 2 000 000 Lt (Pareiškėjui – 1 500 000 Lt, sutuoktinei – 150 000 Lt), 2015 m. – 586 976 Lt (Pareiškėjui – 258 960 Lt). M1 2004 – 2015 m. laikotarpiu Pareiškėjui buvo paskyrusi dividendų tik 2015 m. – 1 035 840 Lt. Akcijų pardavimo ir palūkanų už obligacijas forma Pareiškėjas iš M1 2013 – 2015 m. gavo net 30 765 134,23 Lt.

Pagal GPMĮ 6 str. kitoms pajamoms taikomas 15 proc. GPM tarifas, 2013 m. gautoms pajamoms iš paskirstytojo pelno taikomas 20 proc. GPM tarifas, nuo 2014-01-01 – 15 proc. GPM tarifas. Taigi Pareiškėjas, valdydamas ypač pelningas įmones, buvo suinteresuotas pajamas iš jų gauti ne pajamų iš paskirstytojo pelno ir ne kitų pajamų forma.

4. Sprendimai sudaryti nurodytus sandorius buvo priimti būtent tuo metu, kai keitėsi GPMĮ nuostatos dėl pajamų mokesčio lengvatų, taikomų akcijų pardavimo pajamoms, palūkanoms už suteiktas paskolas ir obligacijas.

Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 19 p. neapmokestinamos palūkanos, gautos už suteiktas paskolas (išskyrus paskolas, kurias vieneto dalyvis suteikia vienetai arba gyventojas suteikia asmeniui, susijusiam su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, jeigu už šias paskolas vienetas arba asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, vieneto dalyviui arba gyventojui moka palūkanas, viršijančias tikrąją rinkos kainą), jeigu paskolos bus pradėtos grąžinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos (galiojo iki 2013-12-31).

Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 29 p. neapmokestinamos pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybės vertybinius popierius, įsigytus iki 1999 m. sausio 1 d. (galiojo iki 2013-12-31).

Pagal 2013-06-27 GPMĮ 2, 5, 6, 16, 17, 19, 20, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XII-427 buvo panaikinta GPMĮ 17 str. 1 d. 19 p. ir 29 p. numatyta lengvata (taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas).

2013-11-26 Lietuvos Respublikos Seimo Biudžeto ir finansų komitetas pateikė GPMĮ 2, 6, 17, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projektą priėmimui Nr. XIIP-1099(3), kuris buvo priimtas pagal 2013-12-12 GPMĮ 2, 5, 6, 16, 17, 19, 20, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XII-427. Jame buvo numatyta, kad neapmokestinamos yra palūkanos už ne nuosavybės vertybinius popierius (išskyrus asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, išleistus ne nuosavybės vertybinius popierius, jeigu už šiuos ne nuosavybės vertybinius popierius asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, jam moka didesnes palūkanas negu kitiems tų pačių ne nuosavybės vertybinių popierių turėtojams), jeigu šie ne nuosavybės vertybiniai popieriai įsigyti iki 2013 m. gruodžio 31 d. ir pradėti išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo šių ne nuosavybės vertybinių popierių išleidimo dienos (taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas).

5. M1 valdybos posėdžio protokole, kurio pagrindu nuspręsta pakeisti įmonės skolinimosi politiką (skolintis išleidžiant obligacijas), nurodyta dokumento sudarymo data – 2013-05-02 (iki 2013-06-27 įstatymo įsigaliojimo). Valdybos posėdžio protokole, kurio pagrindu nuspręsta išleisti 29 578 000 Lt nominalios vertės M1 obligacijų, nurodyta dokumento sudarymo data – 2013-05-08 (iki 2013-06-27 įstatymo įsigaliojimo). Obligacijų pasirašymo sutartyje, kurios pagrindu Pareiškėjas įsigijo 29 578 000 Lt vertės obligacijų, nurodyta dokumento sudarymo data – 2013-05-13 (iki 2013-06-27 įstatymo įsigaliojimo). Valdybos posėdžio protokole, kurio pagrindu nuspręsta įsigyti 106 017 vnt. UAB "H1" akcijų iš

Pareiškėjo, ir UAB "H1" akcijų pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta dokumento sudarymo data – 2013-12-03 (po 2013-06-27 įstatymo įsigaliojimo ir po GPMĮ 2, 6, 17, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto pateikimo 2013-11-26, iki jo įsigaliojimo 2013-12-12).

Sprendime atkreiptas dėmesys į tai, kad Pareiškėjas perleido būtent tokį UAB "H1" akcijų skaičių (106 017 vnt.), kokį jis buvo įsigijęs iki 1999-01-01 ir kurių pardavimo pajamos pagal GPMĮ nuostatas iki 2013-12-31 priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms; M1 nusprendė išleisti obligacijų, kurių nominali vertė ir emisijos kaina (29 578 000 Lt) beveik visiškai sutampa su UAB "H1" akcijų pardavimo kaina (29 578 743 Lt). Taigi, sprendimas sudaryti nuoseklią sandorių schemą buvo priimtas vienu metu: išleisti obligacijas, jas perleisti Pareiškėjui, už tą pačią kainą iš jo įsigyti UAB "H1" akcijas, įsipareigojimus atsiskaityti už akcijas pakeisti įsipareigojimais išpirkti obligacijas (naudojant tas pačias banko sąskaitose esančias lėšas). Taigi logiškai nėra pagrįsta kokiu būdu M1 ir jos prezidentas Pareiškėjas galėjo 2013 m. gegužės mėn. nuspręsti sudaryti sandorius, kurių vertė 29 578 tūkst. Lt, nors UAB "H1" akcijų pardavimo sandorio vertė buvo apskaičiuota tik 2013-12-02 pagal 2013-11-30 dienos UAB "H1" tarpinių finansinių ataskaitų duomenis.

2013-12-03 UAB "H1" akcijų pirkimo–pardavimo sutarties 8.1 punkte nurodyta, kad M1, kurią bendrovės valdybos sprendimu atstovauja finansų ir ekonomikos direktorius I. G. (UAB "H1" direktorius), įsipareigoja šios sutarties kopiją ne vėliau kaip per 3 darbo dienas pateikti asmeniui, atsakingam už UAB "H1" vertybinių popierių apskaitą. 2000-07-13 Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo Nr. VIII-1835 (2013-11-14 įstatymu Nr. XII-594 patvirtinta redakcija, galiojusi iki 2014-01-01) 41(1) str. numatyta, kad jeigu pasikeičia šio straipsnio 2 dalies 1–6 punktuose nurodyti duomenys, sudaromas naujas uždarnosios akcinės bendrovės akcininkų sąrašas. Naujas sąrašas sudaromas nedelsiant po dokumentų, kurių pagrindu daromi įrašai uždarnosios akcinės bendrovės akcininkų – nematerialių akcijų savininkų – asmeninių vertybinių popierių sąskaitose ar materialių akcijų savininkų registravimo žurnale, gavimo. Pakeistas uždarnosios akcinės bendrovės akcininkų sąrašas ne vėliau kaip per 5 dienas nuo jo sudarymo turi būti pateikiamas juridinių asmenų registro tvarkytojui. Pažymėta, kad nors UAB "H1" akcijų pirkimo – pardavimo sutartyje nurodyta data yra 2013-12-03, tačiau įmonės pateiktoje akcininkų knygoje akcijų tvarkytojo įrašas buvo atliktas tik 2014-01-08, pagal juridinių asmenų registro duomenis UAB "H1" naują akcininkų sąrašą pateikė tik 2014-01-08.

2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutartį pasirašė Pareiškėjas ir M1 atstovas finansų ir ekonomikos direktorius I. G., sutartyje nurodyta, kad ji sudaryta Vilniuje, 2013-05-13 dieną. Pažymėtina, kad pagal M1 prezidento – Pareiškėjo 2013-04-18 įsakymus Nr. IK13-2 ir Nr. IK13-3) Pareiškėjas ir I. G. 2013-05-10–2013-05-13 dienomis buvo komandiruotėje Madride.

Be to, atsiskaitant už UAB "H1" akcijas ir M1 obligacijas, banko pavedimai buvo atlikti tik 2013-12-30–2013-12-31, t. y. jau įsigaliojus 2013-06-27 ir 2013-12-12 GPMĮ pakeitimams.

Šios aplinkybės patvirtina, kad faktiškai operacijos, susijusios su akcijų perleidimu ir įsigijimu, buvo vykdomos po 2013-06-27 ir 2013-12-12 GPMĮ pakeitimų.

Taigi Pareiškėjas su kontroliuojama įmone M1 sudarė sandorius, kurie sudarė galimybę gauti neapmokestinamoms priskiriamas pajamas, nes iki 2013-12-31 GPMĮ numatė lengvatą vertybinių popierių, įsigytų iki 1999-01-01, pardavimo pajamoms, o nuo 2014-01-01 – lengvatą palūkanoms už obligacijas.

6. M1 2013-05-02 valdybos posėdžio protokole M1 sprendimas išleisti obligacijas grindžiamas tuo, kad tai pritrauks papildomas akcininkų, fizinių ir juridinių asmenų lėšas, kadangi obligacijos gali laisvai dalyvauti civilinėje apyvartoje, išleidžiant obligacijas galima numatyti įmonei palankesnes sąlygas (išpirkimo terminą, fiksuotą palūkanų normą), išvengti bankų reikalavimų dėl paskolų grąžinimo užtikrinimo priemonių, ataskaitų teikimo, išankstinio sprendimų derinimo su kredito įstaiga.

Patikrinimo metu nenustatyta, kad M1 arba jos grupės įmonės būtų išleidusios obligacijų, kurias būtų įsigijusios kitos įmonės arba su grupe nesusiję fiziniai asmenys ir tokiu būdu įmonės būtų pritraukusios papildomų lėšų.

7. Dėl papildomų lėšų suteikimo nurodyta, jog Pareiškėjas už obligacijas 29 578 000 Lt sumokėjo M1 banko pavedimais, tačiau tam panaudojo M1 pervestas lėšas (29 578 743 Lt) už UAB "H1" akcijas, t. y. iš M1 gautas lėšas iš karto (tą pačią ir kitą dieną) grąžino M1. M1, siekdama atsiskaityti už UAB "H1" akcijas, naudojo Pareiškėjo pervestas lėšas už obligacijas ir skolinosi iš UAB "H1" kuri panašias sumas paskolų pagrindu susigrąžino iš UAB "G1", Pareiškėjui galutinai atsiskaičius už obligacijas, M1 grąžino panašias paskolų sumas UAB "H1", kuri paskolino UAB "G1". Po šių operacijų įmonių tarpusavio įsipareigojimai beveik nepasikeitė, o M1 29 578 743 Lt įsipareigojimas sumokėti Pareiškėjui už UAB "H1" akcijas pasikeitė į 29 578 000 Lt įsipareigojimą išpirkti obligacijas. Pažymėtina, kad šios operacijos vyko labai trumpą laiko tarpą – 2013-12-30 ir 2013-12-31 (tik dvi dienas), todėl darytina išvada, kad nurodytų banko operacijų tikrasis tikslas nebuvo įmonėms suteikti papildomų lėšų, o faktiškai buvo siekiama atsiskaityti už akcijas ir obligacijas iki 2014-01-01 GPMĮ pakeitimų įsigaliojimo, kuriais panaikintos mokesčių lengvatos vertybinių popierių pardavimo pajamoms ir palūkanoms už paskolas bei obligacijas, kurios išleistos po 2014-01-01.

8. Nors Pareiškėjas 2013-12-03 perleido 34,76 proc. UAB "H1" akcijų M1, tačiau faktiškai įmonės valdymas iš esmės nepasikeitė. Iki 2013-12-03 sandorio Pareiškėjas tiesiogiai valdė 100 proc. akcijų, po 2013-12-03 sandorio 65,24 proc. valdo tiesiogiai, 34,76 proc. – netiesiogiai (iš viso valdoma dalis – 100 proc.). Akcininkų susirinkimuose iki 2013-12-03 sprendimus priimdavo Pareiškėjas, nuo 2013-12-03 – Pareiškėjas ir M1, kuriai atstovauja jis pats. Iki 2013-12-03 įmonės valdybą sudarė Pareiškėjas, jo sutuoktinė ir I. G., po 2013-12-03 ji nepasikeitė (tik 2014-06-10 sutuoktinę pakeitė Y. T.). Nuo 2007 m. UAB "H1" darbuotojai nepasikeitė: nuo 1996-10-01 dirba I. G. – direktorius (M1 finansų ir ekonomikos direktorius), nuo 2003-09-01 dirba O. P. – apskaitą tvarkantis asmuo (M1 apskaitą tvarkantis asmuo), nuo 2007-01-02 dirba O. P. (Pareiškėjo sutuoktinė). Po 2013-12-03 akcijų sandorio nei M1, nei UAB "H1" veiklos pobūdis ar kitos reikšmingos veiklos aplinkybės nepasikeitė. Todėl padaryta išvada, kad, parduodant akcijas, nebuvo siekiama perleisti faktinę akcijų kontrolę kitam asmeniui arba tokiu būdu sukurti naują, vystyti ir plėtoti esamą verslą.

9. Patikrinimo metu M1 pateiktuose paaiškinimuose UAB "H1" akcijų 2013-12-03 perleidimas M1 grindžiamas tuo, kad buvo siekiama įtraukti UAB "H1" veiklos rezultatus į M1 konsoliduotas finansines ataskaitas, padaryti geresnius finansinius rezultatus, sumažinti M1 grupės kredito riziką, išvengti bankų draudimo M1 grupės įmonėms skolinti / skolintis iš UAB "H1".

Išnagrinėjus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, konstatuota, jog nurodytos aplinkybės nepatvirtina, kad pagrindinis analizuojamų sandorių tikslas buvo ekonominės naudos siekimas.

Nors pagal M1 pateiktus duomenis dėl UAB "H1" akcijų įsigijimo 2014 m. – 2016 m. trijų ketvirčių M1 konsoliduotas grynas pelnas padidėjo 2 027 000 Eur (6 998 825,60 Lt), tačiau ši suma sudaro tik 4 proc. viso nurodyto laikotarpio M1 grynojo pelno – 49 800 000 Eur (171 949 440 Lt).

Nors M1 teigimu, įmonės vykdydamos sandorius su bankais turėjo derėtis dėl leidimo M1 grupės įmonėms be išankstinio banko sutikimo skolintis / skolinti pinigines lėšas UAB "H1", privalėjo teikti tam tikras finansines ataskaitas ar informaciją apie nurodytų įmonių veiklą, tačiau nėra pateikta duomenų apie tai, kad bankai tokių leidimų nesuteikdavo, todėl faktiškai įmonių veikla nebuvo ribojama. UAB "H1" tiek iki 2013-12-03 sandorio, tiek po jo vykdė paskolų sandorius su M1 grupės įmonėmis. Pagal patikrinimo akto 3 lentelėje (7.6 dalis) esančius duomenis 2012-12-31–2015-12-31 laikotarpiu UAB "H1" suteiktų ir gautų paskolų sumos M1 grupės įmonėms netgi ženkliai sumažėjo (įsipareigojimai Pareiškėjui išaugo 2,8 karto).

2017-01-31 atlikto UAB "H1" operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad UAB "H1" suteikė ilgalaikių paskolų penkioms M1 grupės įmonėms: UAB "G1", UAB "E1", Bendrovei, UAB "D1", UAB "I1", UAB "H1", gavo ilgalaikių paskolų iš M1, UAB "B1" ir dviejų fizinių asmenų.

Pagal nurodytų įmonių VĮ „Registrų centras“ pateiktų 2013–2015 m. finansinių ataskaitų duomenis UAB "G1" ilgalaikių įsipareigojimų turėjo tik 2015 m. pabaigoje, trumpalaikių įsiskolinimų kredito įstaigoms turėjo 2013–2015 m. UAB "I1" 2013–2015 m. ilgalaikių įsiskolinimų kredito įstaigoms neturėjo, o trumpalaikių įsiskolinimų turėjo tik 2014 m. UAB "E1", M1, UAB "B1", UAB "D1" ir UAB "H1" 2013–2015 m. nei trumpalaikių, nei ilgalaikių įsiskolinimų kredito įstaigoms neturėjo. Taigi pagal minėtų įmonių finansinių ataskaitų duomenis ilgalaikių įsipareigojimų kredito įstaigoms turėjo tik 2015 metais UAB "G1".

Patikrinimo metu faktiniais duomenimis ir įrodymais nebuvo pagrįsti M1 teiginiai, kad, siekiant išvengti darbo sąnaudų ir panašių kaštų, kurie buvo skirti finansinėms ataskaitoms parengti ar bendrauti su bankų specialistais, ekonomiškai buvo tikslinga sudaryti verslo sandorį, kurio vertė siekė net 29 578 743 Lt. Šių teiginių nepatvirtina ir M1 pateikti AB SEB banko, Nordea Bank AB Lietuvos skyriaus ir „Swedbank“, AB pateikti atsakymai į M1 pateiktus paklausimus. Jie surašyti 2016 m. gruodžio mėn., t. y. tuo metu, kai M1 žinojo apie preliminarias mokesčių administratoriaus išvadas dėl 2013-12-03 UAB "H1" akcijų įsigijimo sandorio.

Sprendime nurodyta, jog bankų atsakymuose pateikti argumentai iš esmės yra identiški ir atkartoja M1 2013-12-03 valdybos posėdžio protokole ir 2016-12-30 pateiktų paaiškinimų argumentus. Bankai tik patvirtino, kad UAB "H1" akcijų įsigijimas teigiamai įtakoja kredito rizikos vertinimą, M1 nurodytos aplinkybės yra tik dalis jų svarstomų klausimų vertinant kredito suteikimo riziką, tačiau nėra duomenų apie tai, kad bankai būtų atsisakę suteikti kreditą M1 grupės įmonėms, būtų suteikę kreditą ženkliai blogesnėmis sąlygomis, būtų nedavę sutikimo atlikti tam tikrus skolinimo veiksmus su trečiaisiais asmenimis, UAB "H1" akcijų įsigijimas buvo atliktas vykdant bankų reikalavimus ir pan.

Todėl kontrolės veiksmų metu pateikti M1 2013 m. valdybos posėdžio protokolai ir paaiškinimai, kuriuose išsamiai išdėstyta sandorių pagrindimas, nepagrindžia 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutarties ir 2013-12-03 akcijų pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo ekonominiais tikslais.

10. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2017-05-08 pateiktuose paaiškinimuose sandorių sudarymo tikslai yra grindžiami iš esmės tais pačiais argumentais, kuriuos pateikė M1 2016-12-30 paaiškinime. Pareiškėjo atsakymai į mokesčių administratoriaus nurodyme pateiktus klausimus yra nekonkretūs ir abstraktaus pobūdžio. Pareiškėjas pabrėžia, kad sandoriai yra paremti ekonomine ir verslo logika, siekiama finansinės naudos visoms sandorio šalims, sandoriai sudaromi atsižvelgiant į teisės aktų nuostatas.

Pareiškėjas teigė, kad pasirašant 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutartį dar nebuvo priimtas galutinis sprendimas dėl UAB "H1" akcijų perleidimo ir 2013 m. pabaigoje jis turėjo daugiau nei 36 mln. Lt nuosavų ir teisės aktų nustatyta tvarka deklaruotų lėšų (neskaitant lėšų gautų iš UAB "H1" akcijų pardavimo), kurias jis galėjo panaudoti obligacijoms apmokėti, tačiau Pareiškėjas nenurodė, kokia forma šios lėšos buvo saugomos (pvz. banke, grynaisiais pinigais ar kt.) ir iš kokių konkrečių pajamų šaltinių šios lėšos buvo gautos. Mokesčių administratoriui nėra pateikta informacija, kad Pareiškėjas tam tikrų sandorių pagrindu būtų gavęs 36 mln. Lt sumą grynaisiais pinigais arba tokia suma būtų laikoma banko sąskaitose.

Pareiškėjas nurodė, kad perleisti 34,76 proc. UAB "H1" akcijų paketą jam rekomendavo M1 finansų specialistai, atsižvelgdami į finansinės apskaitos standartus, tačiau nei Pareiškėjas, nei M1 nenurodė, kokiame teisės akte arba apskaitos standarte yra nustatytas būtent toks dydis (34,76 proc.). Atkreiptas dėmesys į tai, kad Pareiškėjas perleido būtent tokį akcijų kiekį (34,76 proc.), kurio pardavimo pajamos pagal GPMĮ iki

2013-12-31 buvo neapmokestinamos, todėl darytina išvada, kad būtent Pareiškėjas ir jo sutuoktinė priėmė sprendimą perleisti tokį akcijų kiekį, iš kurio perleidimo nekiltų mokestinių prievolių.

Nurodytų argumentų pagrindu padaryta išvada, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pateikti paaiškinimai nepagrindžia 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutarties ir 2013-12-03 akcijų pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo, siekiant ekonominių, o ne mokestinių tikslų.

Nurodyta, kad M1 2017-03-11 pateiktoje 2016 m. deklaracijoje FR0471 deklaravo Pareiškėjui išmokėtas 9 654,20 EUR (33 334,02 Lt) palūkanas už paskolas ir 343 594,02 Eur (1 186 361,43 Lt) palūkanas už obligacijas, tačiau Pareiškėjas 2016 m. pajamų deklaracijoje visą sumą (353 248,22 Eur) GPM308P priede priskyrė palūkanoms už paskolas, t. y. Pareiškėjas savo sprendimu palūkanų už obligacijas forma gautas pajamas priskyrė apmokestinamoms pajamoms.

Sprendime, remiantis 2000-07-18 Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymu Nr. VIII-1864 patvirtinto Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 3.87 ir 3.88 straipsnių nuostatomis, nurodė, jog yra preziumuojama, kad turtas yra sutuoktinių bendroji jungtinė nuosavybė, kol nėra įrodyta, kad turtas yra vieno sutuoktinio asmeninė nuosavybė.

Kadangi Pareiškėjas 1997–1998 m. UAB "H1" akcijas įsigijo ir pagal 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutartį M1 obligacijas įsigijo kartu su sutuoktine, taip pat 2013-12-03 UAB "H1" akcijų pirkimo–pardavimo sutartį pasirašė kartu su sutuoktine, o pastaroji patvirtino, kad ji žinojo apie sudaromus sandorius ir jiems pritarė, vadovaujantis minėtomis CK nuostatomis, padaryta išvada, kad 2013-12-03 ir 2013-05-13 sandorių pagrindu akcijų pardavimo ir palūkanų forma gautos pajamos yra Pareiškėjo ir jo sutuoktinės bendroji jungtinė nuosavybė ir sumokėti pajamų mokestį nuo šių pajamų turi prievolę sutuoktiniai per pusę lygiomis dalimis.

Šioje byloje mokesčių administratorius taikė MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą.

Pagal MAĮ 69 str. 1 dalį 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 grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, 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 mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Sprendime, remiantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika (toliau – LVAT) (pvz. administracinė byla Nr. A-442-773/2009, A-438-359/2010, A-556-735/2010, A-556-363/2011, A-575-1583/2013 ir kitos nutartys) bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika (2000-12-14 sprendimas byloje *Emsland-Starke*, C-110/99), nurodyta jog taikant nurodytą normą yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčių mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintą mokestinę naudą). Ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą.

Sprendime nurodyta, jog konstatavus MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje numatytas sąlygas (sudarius sandorį(-ius), kurio(-ių) vienintelis tikslas – mokestinės naudos gavimas), GPMĮ 23 straipsnyje įtvirtinta taisyklė, kad GPM nuo A klasei priskirtų pajamų sumoka mokestį

išskaičiuojantis asmuo, nėra taikoma ir nesumokėtas mokestis gali būti tiesiogiai išieškotas iš asmens, gavusio tokią mokestinę naudą.

Pareiškėjo atveju konstatuota, jog M1 vardu sprendimus dėl analizuojamų sandorių priimdavo Pareiškėjas, jis buvo įmonės vadovas, vienintelis akcininkas ir valdybos pirmininkas. Akcijų perleidimo sandorių schema sudarė galimybę gyventojams (Pareiškėjui ir jo sutuoktinei), o ne mokestį išskaičiuojančiam asmeniui (M1) išvengti pajamų mokesčio. Pagal 2013-05-13 ir 2013-12-03 sandorius pinigines lėšas ir mokestinę naudą gavo Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, todėl gyventojai ir privalo įvykdyti GPMĮ nustatytas mokestines prievoles.

Inspekcija, įvertinusi aukščiau išdėstytas aplinkybes, vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, atkūrė iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja apmokestinimą, ir nurodė, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės formaliai sudaryto 2013-05-13 M1 obligacijų pasirašymo sandorio ir 2013-12-03 UAB "H1" akcijų pirkimo–pardavimo sandorio vienintelis tikslas buvo išvengti mokesčių nuo Pareiškėjo ir jo sutuoktinės akcijų pardavimo, obligacijų išpirkimo ir palūkanų forma gautų pajamų. Patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautos / gautinos palūkanos pagal 2013-05-13 M1 obligacijų pasirašymo sandorį ir pajamos pagal 2013-12-03 UAB "H1" akcijų pirkimo–pardavimo sandorį laikytinos iš M1 gautomis kitomis pajamomis, kurios nebuvo apmokestintos GPM. Mokesčių tikslais laikyta, kad 2013 m. – 2015 m. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė iš M1 gavo 30 765 134,20 Lt (po 15 382 567,10 Lt) kitų pajamų, kurios pagal GPMĮ 6 str. apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu: 2013-12-30 – 2013-12-31 banko pavedimais sumokėta 29 578 743 Lt (po 14 789 371,50 Lt) už UAB "H1" akcijas pagal 2013-12-03 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, 2015-04-30 banko pavedimu sumokėta 343 602,65 Eur (po 171 801,32 Eur) palūkanų pagal 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutartį.

Patikrinimo akte pažymėta, kad po 2016-01-01 M1 išmokėjus Pareiškėjui ir jo sutuoktinei palūkanų pagal 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutartį, išmokėtos pajamos laikytinos kitomis pajamomis, kurios apmokestinamos GPMĮ 6 str. numatytu 15 proc. GPM tarifu.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas 2013-08-21 pardavė 981 958 vnt. APB „P1“ akcijų (nominali vertė 1 Lt, 1,8 proc. įstatinio kapitalo) už 2 503 992,90 EUR (8 645 786,69 Lt). Pagal GPMĮ nuostatas 4 138 849,95 Lt akcijų pardavimo suma priskirta apmokestinamoms pajamoms (nemokamai gautos akcijos didinant įstatinį kapitalą iš įmonės pelno). Su perleidimu susijusių išlaidų sumą sudaro 4 138,85 Lt (banko komisiniai mokesčiai). Nustatyta, kad 4 506 936,74 Lt akcijų pardavimo pajamų suma priskirta neapmokestinamoms pajamoms.

Pareiškėjas 2013 m. pajamų deklaracijoje deklaravo 4 506 936,74 Lt neapmokestinamų vertybinių popierių pardavimo pajamų, 4 138 849,95 Lt apmokestinamų pajamų ir su perleidimu susijusių išlaidų sumą – 4 138,85 Lt (apskaičiavo 4 134 711,10 Lt apmokestinamų pajamų sumą).

Atsižvelgus į tai, kad Pareiškėjas APB „P1“ akcijas įsigijo santuokos su O. P. metu, Pareiškėjo ir AB Šiaulių banko pateiktuose vertybinių popierių sąskaitų išrašuose nurodyta, kad Pareiškėjo sutuoktinė yra vertybinių popierių bendrasavininkė, vadovaujantis GPMĮ ir CK nuostatomis, patikrinimo akte konstatuota, kad APB „P1“ akcijų pardavimo pajamas Pareiškėjas ir jo sutuoktinė gavo lygiomis dalimis (po ½ dalį), todėl sutuoktiniai 2013 m. pajamų deklaracijose privalėjo deklaruoti po 2 253 468,37 Lt neapmokestinamų vertybinių popierių pardavimo pajamų, 2 069 424,97 Lt apmokestinamų pajamų ir su perleidimu susijusių išlaidų sumą – 2 069,42 Lt (apskaičiuoti po 2 067 355,55 Lt apmokestinamų pajamų).

Patikrinimo metu, įvertinus tai, kad Pareiškėjas 2013 m. pajamų deklaracijoje nedeklaravo 14 789 371,50 Lt kitų pajamų (M1 išmokėtos piniginių lėšos) ir vietoje 2 067 355,55 Lt apskaičiavo 4 134 711,10 Lt apmokestinamų pajamų sumą (APB „P1“ akcijų pardavimas), apskaičiuota 1 908 303 Lt (552 682,75 Eur) papildomai mokėtina GPM suma už 2013 metus.

Įvertinus tai, kad Pareiškėjas 2015 m. pajamų deklaracijoje vietoje 171 801,32 Eur kitų pajamų (M1 išmokėtos piniginės lėšos) deklaravo 343 602,65 Eur sumą (priskyrė palūkanoms už paskolas), apskaičiuota 25 770 Eur gražintina GPM suma.

Pagal patikrinimo aktą iš viso papildomai apskaičiuota 526 912,75 Eur GPM.

2. Dėl baudų skyrimo

Pareiškėjui, vadovaujantis GPMĮ 36 str. 2 dalimi bei MAĮ 139 str. nuostatomis, įvertinus tai, kad Pareiškėjas patikrinimo metu su mokesčių administratoriumi bendravo, teikė paaiškinimus ir dokumentus, jam nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuoto mokėtino 526 912,75 EUR GPM skirta 10 proc. dydžio 52 691 Eur GPM bauda.

3. Dėl delspinigių apskaičiavimo

Vadovaujantis GPMĮ 36 str. 2 d. ir MAĮ 96 str. 2 d. bei 97 str. 2 d. nuostatomis, Pareiškėjui nuo nedeklaruotos ir nesumokėtos 526 912,75 Eur GPM sumos akto tvirtinimo metu apskaičiuoti 181 026,36 Eur GPM delspinigiai.

Pareiškėjas su skundžiamu sprendimu nesutinka ir prašo Komisijos jį panaikinti.

Pareiškėjas skunde pažymėjo, jog jis papildomai apskaičiuotą GPM jau yra sumokėjęs, tačiau tai nekeičia jo pozicijos dėl skundžiamo sprendimo nepagrįstumo.

Dėl UAB "H1" akcijų pardavimo M1 pajamų (29 578 743 Lt) ir 343 602,65 Eur palūkanų pajamų už išleistas M1 obligacijas apmokestinimo, taikant turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 69 str.), t. y. kaip kitas pajamas.

Pareiškėjas teikia nesutikimo argumentus dėl šių sandorių mokestinio traktavimo:

1) 2013-05-13 M1 išleistų obligacijų pasirašymo sutarties. Šia sutartimi Pareiškėjas kartu su sutuoktine įsigijo 295 780 vnt. M1 naujai išleistų obligacijų, kurių nominali vertė ir emisijos kaina 29 578 000 Lt.

2) 2013-12-03 UAB "H1" akcijų pardavimo M1 sutarties. Šia sutartimi Pareiškėjas kartu su sutuoktine pardavė 106 017 vnt. (34,76 proc.) UAB "H1" akcijų už 29 578 743 Lt M1.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, jog šių sandorių vienintelis tikslas buvo išvengti mokesčių nuo gautų akcijų pardavimo pajamų, obligacijų išpirkimo pajamų ir palūkanų forma gautų pajamų, taip pat jog gautos / gautinos palūkanos už išleistas obligacijas ir akcijų pardavimo pajamos pripažintos iš M1 gautomis kitomis pajamomis, kurios nebuvo apmokestintos pajamų mokesčiu.

Dėl UAB "H1" akcijų pirkimo–pardavimo tikslų.

Inspekcija, teigdama, kad po H1 akcijų pirkimo-pardavimo sandorio nei Koncerno, nei H1 veiklos pobūdis ar kitos reikšmingos veiklos aplinkybės nepasikeitė, ir kad parduodant H1 akcijas nebuvo siekiama perleisti faktinę akcijų kontrolę kitam asmeniui arba tokiu būdu sukurti naują, vystyti ir plėtoti esamą verslą, nurodo labai siaurus akcijų pirkimo–pardavimo sandorių tikslus.

Koncernas, įsigydamas H1 akcijas, nesiekė įgyti akcijų kontrolės, pakeisti savo ar H1 veiklos pobūdį ar valdymą ir tokių tikslų niekur nedeklaravo. H1 veikė pelningai ir ji atliko Koncerno grupės įmonėms reikalingą išdo funkciją, tad nė viena sandorio šalis neturėjo poreikio keisti H1 valdymą ar pačią veiklą.

Koncerno įmonių grupę 2013-12-31 sudarė 61 įmonė, 2016-12-31 – 80 įmonių. Taigi nuolatinis kitų įmonių akcijų įsigijimas yra įprastinė Koncerno grupės įmonių veikla. Be to, Koncernas, būdamas holdingu, didžiąją savo pajamų dalį generuoja gaudamas dividendus iš valdomų įmonių, taigi įmonių, šiuo atveju – H1 – akcijų įsigijimas ir turėjimas yra tipinė Koncerno veikla, siekiant uždirbti pajamas dividendų forma. Pelningai veikiančios ar pelno potencialią turinčios įmonės akcijų įsigijimas yra būtinas ir neišvengiamas žingsnis tokiam siekiui realizuoti. Mokesčių administratorius, neigdamas Koncerno ekonominę naudą iš tokio sandorio, bando paneigti įprastą holdingo įmonių investicinę veiklą, įsigyjant kitų įmonių akcijas su tikslu gauti dividendus.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad Koncerno grupės įmonių santykiai (finansavimo sandoriai) su H1, kuri iš esmės veikė ir iki šiol veikia kaip Koncerno grupės išdo įmonė, buvo ilgalaikiai ir istoriškai susiklostę, todėl H1 *de jure* integravimas į Koncerną, pastarajam įsigyjant H1 akcijas, buvo logiškai suprantamas žingsnis Koncerno, kaip holdingo įmonės, vykdomos veiklos požiūriu.

H1 paskolas teikė ir gavo tik iš Koncerno grupės įmonių, todėl H1 buvo ir tebėra stipriai ekonomiškai susijusi ir priklausoma nuo Koncerno grupės įmonių veiklos. Atitinkamai, H1 integravimas į Koncerno grupę buvo ekonomiškai pagrįstas ir suprantamas žingsnis.

Ginčo sandoriu taip pat buvo siekiama H1 finansinius rezultatus konsoliduoti į Koncerno grupę ir tokiu būdu atvaizduoti geresnę Koncerno finansinę būklę. Šiam tikslui įgyvendinti H1 turėjo tapti bent jau asocijuota Koncerno grupės įmone, o tam reikėjo valdyti ne mažiau kaip 20 proc. (pagal 15-ąjį VAS „Investicijos į asocijuotas įmones“) H1 akcijų. Siekis atvaizduoti geresnę Koncerno grupės finansinę būklę buvo susijęs su Koncerno grupės kreditingumo rizikos vertinimu grupės įmonėms imant paskolas iš kredito institucijų. Bankai vertino Koncerno konsoliduotas finansines ataskaitas, sprenddami dėl grupės įmonėms teikiamų paskolų dydžio ir sąlygų, taip pat reguliariai stebėdami Koncerno grupės finansinę situaciją po paskolų suteikimo, kadangi Koncernas laiduodavo už grupės įmonių prisiimamus įsipareigojimus prieš bankus.

Be to, kad ilgalaikių finansinių įsipareigojimų kredito įstaigoms turėjo tik UAB "G1" ir tik 2015 m. pabaigoje, Pareiškėjas nurodė, jog įsipareigojimų, įskaitant trumpalaikius, kredito įstaigoms turi ir daugiau grupės įmonių – yra apie 100 galiojančių sutarčių su bankais dėl paskolų, kredito limitų suteikimo (angl. *overdraft*), banko garantijų ir laidavimų suteikimo. Pareiškėjas nurodė, jog santykiai su bankais bei jų taikomos kreditavimo sąlygos buvo ir išlieka reikšmingą įtaką turinčiu faktoriumi Koncerno grupės įmonių veiklai.

Pareiškėjas savo skunde papildomai paaiškino UAB "G1" gautos paskolos tikslus – „A1“ akcijų įsigijimo sandoriui refinansuoti.

Pareiškėjas yra papildomai pateikęs kredito institucijų atstovų rašytinius patvirtinimus, kad H1 akcijų įsigijimas teigiamai veikia kredito rizikos vertinimą, t. y. kad bankų prisiimama kredito rizika mažėja H1 tapus Koncerno grupės įmone. Tai reiškia, kad bankų taikytina / taikoma palūkanų norma yra ar būtų palankesnė. Įvertinus Koncerno skolinimosi apimtis, net ir keli procentiniai punktai turi reikšmingos įtakos Koncerno palūkanų sąnaudoms.

Dėl Inspekcijos argumentų, jog H1 akcijų įsigijimo sandorio vertė (net 29 578 743 Lt) ekonomiškai nepagrindžia gautos naudos, nes Koncerno konsoliduotas grynas pelnas po H1 akcijų įsigijimo 2014–2016 m. (trijų ketvirčių) padidėjo 2 027 000 Eur (6 998 825,60 Lt), o tai sudaro „tik“ 4 proc. Koncerno grynojo pelno, Pareiškėjas nurodė, kad toks Inspekcijos vertinimas atrodo nelogiškas ir net prieštaringas, nes: pirma, tai tik patvirtina, kad H1 akcijų įsigijimas prisidėjo atspindinti tikresnę (geresnę) konsoliduotą rezultatą, antra, ilgalaikės investicijos dydžiui pagrįsti jos pelningumas (grąža) paprastai yra vertinama ilgam laikotarpiui, o ne trejiems metams. Iš finansinių ataskaitų matyti, kad Koncerno investicijos į dukterines ir asocijuotas įmones 2013 m. pabaigai iš viso sudarė 96,4 mln. Lt (H1 akcijų įsigijimas sudarė apie 31 proc.), tuo tarpu Koncerno investicijos į H1 akcijas grąža (dividendų pajamų forma) per 2014–2017 m. siekė net 23,11 proc. Taigi, per trejus metus Koncernui atsipirko beveik ketvirtadalis šios investicijos vertės (nevertinant skolinimosi sąnaudų).

Pareiškėjas nurodė, jog Koncerno konsoliduoti rezultatai 2014–2016 m. laikotarpiu apėmė 67–80 įmonių rezultatus, todėl konsoliduoto rezultato išaugimas 2 279 000 Eur, įsigijus dalį vienos įmonės akcijų, yra reikšmingas tiek savo absoliučiu dydžiu, tiek ir procentine dalimi.

Dėl konkretaus Pareiškėjo Koncernui perleisto H1 akcijų skaičiaus (buvo parduotos visos Pareiškėjo turėtos H1 akcijos, įsigytos iki 1999-01-01, kurių pardavimui iki 2013-12-31 galiojo GPM lengvata, t. y. 106 017 vnt., 34,76 proc.) ir kainos Pareiškėjas nurodė, kad, siekiant konsoliduoti H1 į Koncerno finansines ataskaitas ir atvaizduoti geresnę Koncerno

finansinę būklę, reikėjo įsigyti ne mažiau kaip 20 proc. H1 akcijų. Tuo tarpu didesnio akcijų skaičiaus įsigijimas ne pablogino, o pagerino Koncerno padėtį, nes H1, kaip pelningai veikiančios įmonės, didesnio skaičiaus akcijų įsigijimas padidino Koncerno uždirbamų dividendų sumą (2014–2016 m. H1 koncernui išmokėjo 1 974 981 Eur dividendų, o jeigu būtų įsigyta 20 proc. akcijų, būtų išmokėta 1 136 353 Eur dividendų).

Dėl kitų faktinių aplinkybių, susijusių su nagrinėjamais sandoriais.

Pareiškėjas nurodo, kad jis, būdamas vienintelis Koncerno akcininkas, vadovas (prezidentas) ir valdybos pirmininkas, taip pat vienintelis H1 akcininkas, įsigydamas Koncerno obligacijas, taip pat Koncernui pardavęs dalį H1 akcijų, nesiekė savanaudiškų, jo valdomam verslui nepalankių tikslų. Priešingai, jis pirmiausiai atstovavo savo verslo interesams, taip pat vadovavosi sandorių tarp susijusių asmenų kainodaros principais. Vien tai, kad pagal galiojusį teisinį reglamentavimą palūkanos už obligacijas neapmokestinamos (GPMĮ 17 str. 1 d. 20¹ punktas) ir akcijų, įsigytų iki 1999-01-01, pardavimo pajamos neapmokestinamos (GPMĮ 17 str. 1 d. 29 punktas, galiojęs iki 2013-12-31), nereiškia, kad šiais sandoriais buvo piktnaudžiaujama, siekiant vien tik mokestinės naudos.

Pareiškėjas atkreipė dėmesį į tai, kad sprendimus dėl Koncerno skolinimosi politikos (2013-05-02) bei obligacijų išleidimo (2013-05-08) priėmė kolegialus Koncerno valdymo organas – valdyba, o klausimus pristatė Koncerno valdybos narys, finansų ir ekonomikos direktorius I. G. Koncerno valdyboje, kuri susideda iš 6 valdybos narių, tik vienas valdybos narys – Koncerno finansų ir ekonomikos direktorius I. G. – yra funkciškai (darbo santykių kontekste) pavaldus Pareiškėjui, kaip Koncerno prezidentui. Kiti 5 Koncerno valdybos variai nėra pavaldūs Pareiškėjui ir yra visiškai nepriklausomi. Koncerno valdybos pirmininko balsas, Koncerno valdyboje priimant sprendimus, lemiamo vaidmens neturi, nebent valdybos narių balsai pasiskirstytų po lygiai. Tai reiškia, kad Pareiškėjas vienasmeniškai sprendimo dėl obligacijų emisijos priimti nei teoriškai, nei praktiškai negalėjo. Valdybos nariai teisės aktų yra įpareigoti sprendimus priimti juridinio asmens naudai, priešingu atveju jiems kyla pareiga dėl priimtų neteisėtų sprendimų atlyginti juridinio asmens patirtą žalą.

Dėl Inspekcijos argumentų, kad H1 ir M1 yra ypač pelningos įmonės, todėl Pareiškėjas buvo suinteresuotas gauti pajamas ne iš paskirstytojo pelno ar kitų pajamų forma, bet neapmokestinamų pajamų pavidalu, Pareiškėjas akcentuoja, kad 2012–2016 m. H1 paskyrė 14 488 640 Lt dividendų, Koncernas – 2 762 240 Lt dividendų. H1 nepaskirstytasis pelnas 2016-12-31 sudarė 15,3 mln. Eur, Koncerno – 10,5 mln. Eur. Tačiau įvertinus pinigų ir pinigų ekvivalentų likutį kiekvienų metų pabaigai, kas indikuoja realias H1 ir Koncerno finansines galimybes skirstyti ir išmokėti uždirbamą pelną, matyti, kad nei H1, nei Koncernas 2012–2016 m. neturėjo sukaupusios reikšmingų pinigų ir pinigų ekvivalentų sumų.

Pareiškėjas taip pat pažymi, jog pagrindinę Pareiškėjo gautų pajamų dalį tikrintuojau 2012–2015 m. laikotarpiu (išskyrus 2013 m., kai buvo atlikti ginčo sandoriai) sudarė apmokestinamosios pajamos, o tai reiškia, kad Pareiškėjas nevengė mokestinių prievolių ir, sudarydamas sandorius, pirmiausia atstovavo valdomo verslo interesams.

Pareiškėjas nurodo, kad jo gautos pajamos, įskaitant ir apmokestintas, ir toliau buvo naudojamos teikiant paskolas H1, Koncernui ir kitoms grupės įmonėms. Taigi, Pareiškėjas uždirbtas pajamas ir toliau investavo į verslą, o ne vartojo privatiems poreikiams.

Beje, pats Pareiškėjas 2015 m. palūkanų už obligacijas pajamas priskyrė apmokestinamosioms pajamoms, todėl Inspekcija nepagrįstai teigia, kad Pareiškėjas obligacijų pasirašymo sandoriu siekė mokestinės naudos.

Pareiškėjas, atsikirdamas į Inspekcijos argumentus dėl ginčo sandorių sudarymo laikotarpio, kuris sutapo su GPMĮ nuostatų, reglamentuojančių ginčiui aktualių pajamų mokesčio lengvatų taikymą, pasikeitimais, nurodė, jog mokesčių mokėtojas, vertindamas sudaromų sandorių ekonominę naudą ir kaštus, iš jų ir mokestinius, esant galimybei, sieks sandorius sudaryti galiojant mokesčių lengvatai, iki paskutinės dienos, o ne po jos galiojimo pasibaigimo.

Pareiškėjas teigia, kad H1 akcijų įsigijimas buvo svarstomas ir anksčiau, o UAB "G1" kartu su Koncerno atstovais planuojant įsigyti „A1“ akcijas bei siekiant išspręsti kitas susijusias problemas (nuolatinis derinimas su bankų atstovais dėl paskolų tarp Koncerno grupės įmonių ir H1, atskirų finansinių ataskaitų rengimas ir su tuo susiję darbo kaštai) – H1 akcijų įsigijimas tapo vienu iš prioritetinių Koncerno investavimo strategijos kryptų. Mokesčių įstatymų pasikeitimai, panaikinant lengvatas, lemtų mokesčių sandorių kaštų išaugimą, todėl tai turėjo įtakos dėl priimamų sprendimų laiko, tačiau tai nebuvo paties sprendimo parduoti akcijas priežastimi.

Pareiškėjas nurodo, jog, nepaisant to, kad atsiskaitymai už H1 akcijas ir Koncerno obligacijas vyko 2013-12-30 ir 2013-12-31 dienomis (minėtų įstatymų pasikeitimai įsigaliojo 2014-01-01), jie buvo vykdomi galiojant GPMĮ nuostatomis, nustatančioms minėtas lengvatas, be to, buvo vykdomi pagal sudarytų sutarčių nustatyta tvarka ir terminais.

Pareiškėjas teigia, jog Koncerno valdyba priėmė sprendimą, kad Koncernas lėšas pritrauktų ne tik akcinio kapitalo ar finansinių paskolų forma, bet ir išleidžiant obligacijas (2013-05-02 Koncerno valdybos posėdžio protokolas). Tokiu būdu būtų pritraukiamos akcininkų ir / ar kitų fizinių bei juridinių asmenų lėšos. Taigi akcininko dalyvavimas obligacijų sandoryje buvo taip pat numatytas. Tai, kad Koncerno ar kitų grupės įmonių obligacijų neįsigijo su šiomis įmonėmis nesusiję asmenys, negali reikšti, kad šis sandoris (lėšų pritraukimas) ir jo forma (obligacijų išleidimas) neturėjo ekonomiškai pagrįstų tikslų. Pareiškėjas papildomai pateikė įrodymų, kad pasiūlymai įsigyti Koncerno obligacijų buvo teikti ir nesusijusiems asmenims (UAB "C1" vadovo parašas su rezoliucija „Gauta“; ŪB "J1" atsakymas į Koncerno 2013-05-08 pasiūlymą dėl obligacijų įsigijimo).

Dėl obligacijų neviešo platinimo Pareiškėjas akcentuoja, kad tuo metu tiek Lietuvos, tiek ir kitų Baltijos šalių rinkoje nebuvo susiformavusi praktika leidžiant viešą obligacijų emisiją, nes emisijos dydis būtų turėjęs siekti apie 50 mln. Eur, kad ja susidomėtų instituciniai investuotojai. Uždarų obligacijų emisijų atveju paprastai obligacijas įsigydavo įmonės akcininkai ar kiti susiję asmenys. Rinkos dalyvius leisti obligacijas, kad ir neviešu būdu, skatino ir pačios finansų maklerių įmonės, bankų kapitalų rinkų atstovai ar bankų obligacijų dileriai, siekiant pagyvinti Lietuvos obligacijų rinką, tuo pačiu parodyti įmonėms savo vardą ir tokiu būdu pasiekti didesnę žinomumą tarp potencialių investuotojų, taip pat ir patiems susipažinti su obligacijų rinka.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad ir kitos Koncerno grupės įmonės leido obligacijų emisijas, pvz., APB „P1“ šį skolinimosi instrumentą naudojo 2 kartus: 2005 ir 2007 m.

Dėl obligacijų sutarties pasirašymo Pareiškėjas nurodė, kad jis kartu su finansų ir ekonomikos direktoriumi iš komandiruotės grįžo 2013-05-13 (lėktuvas nusileido apie 14 val.), todėl tą dieną jie buvo Vilniuje bei faktiškai pasirašė obligacijų sutartį.

Dėl analogiškų sandorių skirtingo vertinimo.

Pareiškėjas nurodo, jog 2013-08-21, po GPMĮ pakeitimų, panaikinančių lengvatas, priėmimo, jis pardavė visas APB „P1“ akcijas (981 958 vnt.) už 8 645 786,69 Lt, iš šios sumos 4 506 936,74 Lt priskiriant prie neapmokestinamųjų pajamų pagal tuo metu dar galiojusias GPM lengvatas; taip pat jog pagal 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutartį įsigijo 32000 vnt. naujai išleistų UAB "F1" obligacijų už 3 200 000 Lt, kurių apmokėjimo terminas – 2013-12-31, išpirkimo data – 2018-12-31, metinė palūkanų norma – 4 proc.

Šie sandoriai buvo sudaryti analogišku metu, analogiškais terminais ir sąlygomis, kaip ir sandoris dėl Koncerno obligacijų, tačiau Inspekcija dėl šių sandorių nekėlė jokių klausimų ir abejonių, nevertino šių sandorių ekonominių ir kitų aplinkybių.

Dėl nepagrįsto turinio viršenybės prieš formą principo taikymo.

Pareiškėjas, remdamasis LVAT praktika (2015-09-22 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁴⁵⁵-556/2015), nurodo, jog šis principas gali būti taikomas tik tuomet, kai įrodoma, kad sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė buvo sudaryti turint vienintelį tikslą – gauti mokesstinę

naudą. Nustačius, kad buvo gauta ne tik mokestinė, bet ir tam tikra kita (ekonominė) nauda, MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos negali būti taikomos.

Be to, joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas (LVAT 2011-02-23 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11).

Šio mokestinio patikrinimo metu Inspekcija objektyviais įrodymais nepagrindė, kad Koncerno obligacijų išleidimo ir H1 akcijų pirkimo–pardavimo sandoriais buvo siekiama vien tik mokestinės naudos Pareiškėjui ir kad šie sandoriai buvo ekonomiškai nepagrįsti bei ekonomiškai nenaudingi Pareiškėjui ir (arba) Koncernui.

Pareiškėjas dar kartą akcentuoja realius ekonominius tikslus:

- Koncernas iš H1 per 2014–2016 m. uždirbo 1 974 981 Eur dividendų pajamų (23,11 proc. grąža per trejus metus);

- konsoliduoti Koncerno grupės finansiniai rezultatai pagerėjo 7 mln. Lt (2 mln. Eur);

- buvo pasiektas palankesnis Koncerno kreditingumo vertinimas kredito institucijų atžvilgiu (patikrinimo metu buvo pateikti banko atstovų rašytiniai patvirtinimai);

- H1 istoriškai buvo stipriai ekonomiškai susijusi su Koncerno grupe.

Inspekcija nepagrįstai visas šias aplinkybes vertino kaip nepatvirtinančias nagrinėjamų sandorių ekonominių tikslų ir faktiškai gautos ekonominės naudos. Tokia pozicija Pareiškėjui atrodo nesuprantama ir nepagrįsta įprasta investavimo ir verslo logika, nes būtent šios aplinkybės atspindi tipinę holdingo įmonių gaunamą ekonominę naudą iš jų vykdomos veiklos.

Pareiškėjas nurodo, jog H1 inkorporavimas į Koncerno grupę buvo reikalingas ir svarstytas dar 2012 m., nors patys sandoriai buvo sudaryti 2013 m. Pareiškėjas be jokios abejonės suvokė, kad jeigu sandoriai bus sudaryti vėliau, jų apmokestinimo režimas bus kitas.

Akcijų pirkimo-pardavimo sandorio priežastis ir esmė buvo verslo struktūros pertvarka ir Pareiškėjas turėjo interesą gautas pajamas toliau palikti versle, o ne paskirti su verslu nesusijusiems poreikiams tenkinti. Todėl akivaizdu, kad Pareiškėjas turėjo interesą verslo pertvarką įvykdyti, kol galioja mokestinė lengvata, taikoma tokio pobūdžio sandoriams.

Analogiškai Pareiškėjas pasisako ir apie savo sprendimą finansuoti įmonę obligacijų forma. Sprendimas finansuoti Koncerno veiklą obligacijų forma buvo priimtas dėl obligacijų kaip vertybinių popierių pranašumų prieš paskolą. Pareiškėjas suvokė, jog Lietuvoje taikomas obligacijų apmokestinimo režimas yra palankesnis nei paskolų, tačiau taip pat yra įsitikinęs, kad Lietuvoje visi mokesčių mokėtojai turi teisę, esant galimybei, pasirinkti palankesnę apmokestinimo režimą, ir tai yra sveiko proto išraiška, o ne piktnaudžiavimas teise.

Pareiškėjas, kvestionuodamas Inspekcijos poziciją dėl pajamų iš ginčo sandorių apmokestinimo, nurodo, jog Inspekcija iš esmės vien sandorių atlikimo momentu grindžia savo poziciją, tuo tarpu, esant ydingam mokesčių mokėtojo sandoriui, jis toks yra nepriklausomai nuo laiko, kada, t. y. kuriais lengvatos galiojimo metais, jis sudarytas.

Pareiškėjas nurodė, jog sprendimas perleisti Koncernui turimas akcijas ir gautais pinigais atsiskaityti už išleidžiamas obligacijas buvo priimtas atsižvelgus į racionalią pinigų srautų Koncerne valdymo politiką, nors jis ir turėjo galimybę už leidžiamas obligacijas atsiskaityti iš turimų lėšų (Pareiškėjas turėjo teisės aktų nustatyta tvarka deklaruotus 36 mln. Lt, kurie buvo paskolinti Koncerno įmonėms). Pareiškėjo manymu, nėra pagrindo įžvelgti piktnaudžiavimo vien dėl to, kad Koncernas, norėdamas įsigyti H1 akcijas, tuo pačiu metu nusprendė išleisti obligacijas ir tokiu būdu užsitikrinti reikalingą finansavimą.

Pareiškėjas nurodytų argumentų pagrindu skundžiamą sprendimą prašo panaikinti.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl to, ar Pareiškėjui, taikant turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 69 str.), pagrįstai buvo apskaičiuotas papildomai mokėtinas 526 912,75 Eur GPM ir su juo susijusios sumos (181 026,36 Eur GPM delspinigiai ir 52 691 Eur GPM bauda), mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjas H1 akcijų pardavimo Koncernui M1 ir Koncerno obligacijų įsigijimo sandoriais siekė ne ekonominių tikslų, o mokestinės naudos – išvengti mokesčių nuo gautų akcijų pardavimo pajamų, obligacijų išpirkimo pajamų ir palūkanų forma gautų pajamų. Pareiškėjas su tokia mokesčių administratoriaus pozicija nesutinka, kaip ir nesutinka su tuo, jog gautos / gautinos palūkanos už obligacijas ir akcijų pardavimo pajamos pripažintos iš M1 gautomis kitomis pajamomis.

MAĮ 69 str. 1 dalyje yra nurodyta, jog 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 mokestį, 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 mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (MAĮ 69 straipsnio 1 dalis).

Vienas iš pagrindinių mokesčių teisės principų yra turinio viršenybės prieš formą principas. 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. A¹-355/2004).

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. A⁵⁰²-1305/2008). 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. A⁵²⁵-828/2008).

Tokiu būdu Komisija, nekartodama mokesčių administratoriaus jau nustatytų faktinių aplinkybių, išdėstytų tiek patikrinimo akte, tiek Inspekcijos sprendime, vertina, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorių (ūkinių operacijų) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais.

Byloje yra nustatyta, jog 2013-12-03 akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas kartu su sutuoktine pardavė 106 017 vnt. (34,76 proc.) H1 akcijų M1 už 29 578 743 Lt. Visos parduotos akcijos buvo įsigytos 1997–1998 m., t. y. iki 1999-01-01. Iki akcijų pirkimo–pardavimo sandorio sudarymo, tiek H1, tiek M1 100 proc. akcijų savininkas buvo Pareiškėjas. Po šio sandorio sudarymo, 65,24 proc. H1 akcijų priklausė Pareiškėjui, 34,76 proc. H1 akcijų priklausė M1, 100 proc. M1 akcijų ir toliau priklausė Pareiškėjui.

Pagal tuo metu galiojusį teisinį reglamentavimą pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, įsigytus iki 1999 m. sausio 1 d., buvo neapmokestinamos (GPMĮ 17 str. 1 d. 29 p.). Tačiau ši GPMĮ lengvata galiojo iki 2013-12-31, nes 2013-06-27 GPMĮ 2, 5, 6, 16, 17, 19, 20, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. XII-427 5 str. 5 dalimi ji buvo panaikinta.

2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutartimi Pareiškėjas kartu su sutuoktine įsigijo 295 780 vnt. M1 naujai išleistų obligacijų, kurių nominali vertė ir emisijos kaina 29 578 000 Lt (vienos obligacijos kaina – 100 Lt). Obligacijų galiojimo pradžia – 2013-12-31, išpirkimo data – 2018-12-31. Obligacijų emisijos kaina turi būti sumokėta ne vėliau kaip iki 2013-12-31. Obligacijos suteikia teisę į 4 proc. dydžio metines atkarpos palūkanas, jos pradedamos skaičiuoti nuo 2013-12-31 ir už kiekvienus metus išmokamos tų metų gruodžio 31 d., išpirkimo atveju – išpirkimo dieną.

Remiantis patikrinimo metu nustatytais atsiskaitymo tarp šalių už parduotas akcijas ir pasirašytas obligacijas aplinkybėmis, matyti, jog M1 2013-12-30 – 2013-12-31 banko pavedimais sumokėjo Pareiškėjui 29 578 743 Lt už UAB "H1" akcijas pagal 2013-12-03 sutartį, o Pareiškėjas iš nurodytų lėšų 2013-12-31 banko pavedimais sumokėjo 29 578 000 Lt M1 už naujai išleistas įmonės obligacijas pagal 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutartį.

M1 už 2013–2014 m. apskaičiavo Pareiškėjui 1 186 391,23 Lt palūkanų už obligacijas (2013 m. – 3 241,51 Lt, 2014 m. – 1 183 149,72) ir visą sumą Pareiškėjui sumokėjo 2015-04-30 banko pavedimais.

M1 2016-01-27 pateiktoje 2015 m. deklaracijoje FR0471 išmokėtas palūkanas už obligacijas priskyrė palūkanoms už paskolas (iš viso deklaravo 355 766,97 Eur, t. y. 1 228 392,19 Lt), tačiau 2016-10-13 patikslino 2015 m. deklaraciją, kurioje išskyrė 343 602,65 Eur (1 186 391,23 Lt) palūkanas už obligacijas ir 12 164,32 Eur (42 000,96 Lt) palūkanas už paskolas.

Pareiškėjas 2015 m. pajamų deklaracijoje 343 602,65 Eur (1 186 391,23 Lt) palūkanas už obligacijas deklaravo kaip palūkanas už paskolas, apskaičiavo ir sumokėjo 15 proc. pajamų mokesťį.

Kaip nurodyta skundžiamame sprendime, obligacijų sutarties pasirašymo ir apmokėjimo metu galiojusios GPMĮ nuostatos numatė lengvatinį apmokestinimo režimą palūkanoms už suteiktas paskolas, jeigu paskolos bus pradėtos gražinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos (GPMĮ 17 str. 19 p.; ši GPMĮ lengvata galiojo iki 2013-12-31, nes 2013-06-27 GPMĮ 2, 5, 6, 16, 17, 19, 20, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. XII-427 5 str. 1 dalimi ji buvo panaikinta), tuo tarpu 2013-12-12 GPMĮ 2, 5, 6, 16, 17, 19, 20, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. XII-427 4 str. 3 dalimi buvo numatyta, kad neapmokestinamos yra palūkanos už ne nuosavybės vertybinius popierius [...], jeigu šie ne nuosavybės vertybiniai popieriai įsigyti iki 2013 m. gruodžio 31 d. ir pradėti išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo šių ne nuosavybės vertybinių popierių išleidimo dienos.

Taigi, vertinant akcijų pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo ir obligacijų pasirašymo sutarties vykdymo metu Lietuvoje galiojusią mokesstinę teisinę aplinką, matyti, jog 2013 metais buvo priimti norminiai aktai, kuriais buvo pakeistas fizinių asmenų pajamų, gautų už vertybinių popierių perleidimą, palūkanų už suteiktas paskolas ir palūkanų už skolos vertybinius popierius (obligacijas), išleistus po 2014-01-01, apmokestinimo režimas, sąlygojantis tokio pobūdžio pajamų nuo 2014-01-01 pripažinimą apmokestinamomis fizinio asmens pajamomis.

Komisija, vertindama nagrinėjamų akcijų pirkimo–pardavimo ir obligacijų pasirašymo sandorių mokesčines teises pasekmes, nurodo, jog Pareiškėjas, pardavęs H1 akcijas, kurios buvo įsigytos iki 1999-01-01, gavo 29 578 743 Lt neapmokestinamų vertybinių popierių pardavimo pajamų (GPMĮ 17 str. 1 d. 29 p. numatyta lengvata galiojo iki 2013-12-31), o pasirašęs obligacijų sutartį iki 2013-12-31 įgijo teisę susigrąžinti pajamomis nelaikomą obligacijų išpirkimo sumą (29 578 000 Lt) bei neapmokestinamoms priskirtinas obligacijų palūkanų pajamas (5-erius metus gauti 4 proc. metines palūkanas už įsigytas 29 578 000 Lt vertės obligacijas) (GPMĮ 17 str. 1 d. 20¹ p. numatyta lengvata palūkanoms už obligacijas taikoma tik tuo atveju, jeigu jos įsigytos iki 2013-12-31). Dėl sudarytų sandorių Pareiškėjo gauta mokesstinė nauda yra akivaizdi ir neginčijama. Pareiškėjas savo skunde nurodė, jog akcijų pirkimo–pardavimo sandorio priežastis ir esmė buvo verslo struktūros pertvarka ir Pareiškėjas

turėjo interesą gautas pajamas toliau palikti versle, o ne paskirti su verslu nesusijusiems poreikiams tenkinti. Todėl akivaizdu, kad Pareiškėjas turėjo interesą verslo pertvarką įvykdyti, kol galioja mokestinė lengvata, taikoma tokio pobūdžio sandoriams. Analogiškai Pareiškėjas pasisako ir apie savo sprendimą finansuoti įmonę obligacijų forma. Nors sprendimas finansuoti Koncerno veiklą obligacijų forma buvo priimtas dėl obligacijų kaip vertybinių popierių pranašumų prieš paskolą, akivaizdu, kad Pareiškėjas suvokė, jog Lietuvoje taikomas obligacijų apmokestinimo režimas yra palankesnis nei paskolų. Pareiškėjas yra įsitikinęs, kad Lietuvoje visi mokesčių mokėtojai turi teisę, esant galimybei, pasirinkti palankesnę apmokestinimo režimą, ir tai yra sveiko proto išraiška, o ne piktnaudžiavimas teise.

Todėl nagrinėjamo ginčo atveju esminis klausimas, kurį reikia išspręsti, yra tai, ar aukščiau aptarta mokestinė nauda buvo pagrindinis sudarytų sandorių tikslas, ar vis dėlto Pareiškėjas, sudarydamas ginčo sandorius, siekė kitų, ekonomiškai pagrįstų, tikslų, o mokestinė nauda atsirado kaip šių sandorių pasekmė.

Sprendžiant dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo pagrįstumo primintina, jog šio principo taikymo aiškinimo atitikmuo ESTT praktikoje sutinkamas aiškinant vieno iš bendrųjų teisės principų – draudimo piktnaudžiauti teise principo turinį (pavyzdžiui, 2010-12-22 sprendimas *Weald Leasing Ltd.* byloje (C-103/09), 27 p.). Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių *pagrindinis tikslas* yra įgyti mokestinį pranašumą (LVAT 2011-02-23 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-371/2011).

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. A⁵⁷⁵-371/2011; LVAT 2006-04-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴⁴-794/2006).

Komisija, analizuodama akcijų pirkimo–pardavimo ir obligacijų pasirašymo sandorių tikslus, vertina tiek patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytas, tiek Pareiškėjo patikrinimo metu bei mokestinio ginčo nagrinėjimo metu nurodytas aplinkybes.

Dėl H1 akcijų pirkimo–pardavimo sandorio bei obligacijų pasirašymo sandorio byloje yra išdėstyti tokie jo sudarymo tikslai (aplinkybės):

Pirma, poreikis inkorporuoti H1 į Koncerno grupę (pagal 15-ąją VAS – ne mažiau kaip 20 proc. akcijų), nes be H1 Koncerno grupė buvo atvaizduojama silpnesnė, nei realiai yra, t. y. H1 veiklos rezultatai Koncerno grupei neteikdavo naudos. Geresnė Koncerno grupės finansinė

būklė buvo susijusi su Koncerno palankesniu kreditingumo rizikos vertinimu, o tai yra reikšminga grupės įmonėms imant paskolas iš kredito institucijų.

Pareiškėjas papildomai išdėstė motyvus dėl grupės įmonės UAB "G1" planuoto ir derinto UAB "A1" akcijų įsigijimo sandorio įtakos, t. y. kad buvo žinoma, jog UAB "A1" įsigijimo sandoriui finansuoti ar refinansuoti bus reikalingas kredito įstaigų finansavimas, todėl siekiant užtikrinti palankesnę Koncerno grupės kreditingumo vertinimą, Koncernas turėjo strateginį ketinimą iki šio sandorio įvykdymo įsigyti dalį H1 akcijų. Pareiškėjas nurodė, jog tokį ketinimą nuspręsta realizuoti išleidžiant M1 obligacijas ir už gautas lėšas įsigyjant dalį H1 akcijų.

Antra, poreikis taupyti Koncerno M1 papildomus kaštus ir darbo sąnaudas, kiekvieną kartą kredito įstaigoms įrodinėjant, jog H1 yra susijusi su Koncernu, ir kad būtų panaikintas kredito įstaigų įprastai taikomas draudimas skolintis iš H1 kaip trečiojo asmens.

Pareiškėjas taip pat nurodė, jog dėl sudarytų sandorių buvo gauta reali ekonominė nauda: Koncernas iš H1 per 2014–2016 m. uždirbo 1 974 981 Eur dividendų pajamų (23,11 proc. grąža per trejus metus); konsoliduoti Koncerno grupės finansiniai rezultatai pagerėjo 7 mln. Lt (2 mln. Eur); buvo pasiektas palankesnis Koncerno kreditingumo vertinimas kredito institucijų atžvilgiu (tai patvirtina banko atstovų rašytiniai patvirtinimai).

Pareiškėjas papildomai nurodė, jog didžiąją dalį jo tikrinamu laikotarpiu gautų pajamų sudarė apmokestinamosios pajamos, todėl tai patvirtina, kad jis nevengė gauti apmokestinamųjų pajamų, ir atitinkamai ginčo sandoriais visų pirma siekė atstovauti savo valdomo verslo interesams, o ne išvengti mokestinių prievolių. Šiuos Pareiškėjo argumentus patvirtina ir tai, kad Pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu gautos pajamos (taip pat ir apmokestintos) buvo naudojamos ne asmeniniams poreikiams tenkinti, o investuojamos į valdomą verslą, t. y. buvo naudojamos teikiant paskolas grupės įmonėms (H1, Koncernui ir kt.)

Komisija, vertindama Pareiškėjo argumentus, susijusius su poreikiu pertvarkyti Koncerno struktūrą, t. y. *de jure* integruoti H1 į Koncerno grupę, nurodo, jog Pareiškėjas nuo 2001 metų valdė H1, kurios veikla yra betarpiškai susijusi su Koncerno grupės įmonių veikla. Kaip nurodė Pareiškėjas, H1 iš esmės veikė ir iki šiol veikia kaip Koncerno grupės išdo įmonė, skolino ir skolinosi tik iš Koncerno grupės įmonių. H1 ir Koncerną valdo tie patys akcininkai. Tačiau patikimų ir abejonių nekeliančių duomenų, kad ketinimus įsigyti H1 akcijų Koncernas turėjo ar siekė juos įgyvendinti anksčiau ir jie nebuvo sąlygoti išimtinai besikeičiančios mokestinės aplinkos, byloje nėra. M1 valdybos protokoluose (2013-05-02, 2013-05-08, kuriuose priimtas sprendimas išleisti obligacijas, nuspręsta išleisti konkretų obligacijų skaičių ir pan.) nėra jokių duomenų, jog obligacijų lėšas numatyta panaudoti H1 akcijoms įsigyti. Be to, Koncerno M1 mokestinio tyrimo metu ekonomikos direktorius I. G. į užduotą klausimą dėl obligacijų išleidimo priežasčių atsakė, jog jos buvo išleistos, siekiant refinansuoti įmonės skolas, apyvartinių lėšų trūkumui ir finansiniam turtui įsigyti, nenurodydamas konkrečios lėšų panaudojimo paskirties (Inspekcijos 2016-10-27 pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (21.43-28) FR0687-1774 3 psl., Ekonomikos ir finansų direktoriaus I. G. 2016-10-13 elektroniniu paštu pateiktas paaiškinimas). Todėl aplinkybės, kai ūkio subjektas, išleidžiantis 29 mln. vertės skolos vertybinius popierius, nenurodo konkrečių šių lėšų panaudojimo perspektyvų, įvardydamas kelias galimas lėšų panaudojimo alternatyvas, o vėlesnio proceso metu laikosi pozicijos, jog ūkio subjektas turėjo senus ketinimus įsigyti *konkrečios* įmonės akcijas, nes siekė konsoliduoti įmonių rezultatus, išvengti galimų kredito įstaigų trukdžių Koncerno įmonėms skolinantis iš H1, sudaro pakankamą pagrindą Pareiškėjo poziciją vertinti kritiškai. Dėl įmonių konsolidavimo būtinybės, siekiant pagerinti Koncerno grupės įmonių kredito reitingus, Komisija nurodo, jog iš Pareiškėjo papildomai Komisijai pateiktos M1 grupės įmonių paskolų lentelės su kredito institucijomis 2017-09-05 matyti, jog grupės įmonės įvairius paskolinius ar pan. santykius su kredito įstaigomis turėjo nuo 1999-04-01, t. y. iki akcijų pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo, dalis sutarčių buvo sudaryta ir 2013 metais (pavyzdžiui, L1, 2013-04-19 ilgalaikis kreditas – 4 900 000 Eur; T1, 2013-08-01 ilgalaikis

kreditas – 1 534 986 Eur), o akcijų pirkimo–pardavimo sutartis buvo sudaryta tik 2013-12-03. Be to, byloje pateiktuose Koncerno atstovų advokato P. V. ir V. V. 2016-12-30 paaiškinimuose mokesčių administratoriui dėl atliekamo mokestinio tyrimo esanti kreditavimo sutarties ištrauka liudija apie tai, kad santykiuose su kredito įstaigomis H1 *de facto* buvo pripažįstama kaip Koncerno grupės įmonė. Todėl šios aplinkybės rodo, kad Pareiškėjo nurodomas tikslas – siekis konsoliduoti H1 ir Koncerno rezultatus, norint pagerinti Koncerno ir jo grupės įmonių kreditingumą, nebuvo vertinamas kaip reikšmingas ar prioritetas, nes neįtakojė būtinybės sudaryti ginčo sutartį anksčiau nei 2013-12-03. Komisijos vertinimu, Pareiškėjo pozicijos nepagrindžia ir byloje pateikta informacija apie AB „A1“ akcijų įsigijimą. Įvertinus H1 priešpriešinės informacijos surinkimo duomenis apie tikrinamąjį laikotarpį grupės įmonėms suteiktas ir gautas paskolas, Pareiškėjo teikiamą informaciją apie tai, jog ši įmonė yra „išdo įmonė“, kurios paskirtis yra reikiamu momentu reikalingas lėšas iš vienos Koncerno grupės įmonės pagal poreikį „perskolinti“ kitai įmonei, darytina išvada, jog aplinkybė, kad H1 nebuvo tiesiogiai valdoma Koncerno (nors abu subjektai buvo valdomi to paties profesionalaus akcininko, turinčio pakankamą veiklos patirtį) negali būti vertinama kaip reali kliūtis potencialaus sandorio dalies finansavimui užtikrinti. Dėl Pareiškėjo skunde papildomai nurodytos realiai gautos ekonominės naudos (Koncerno gautų dividendų, pasikeitusių finansinių veiklos rodiklių) Komisija pažymi, jog bet kokiam ūkio subjektui įsigijus sėkmingai veikiantį ūkio subjektą, konsoliduojant šių ūkio subjektų rezultatus, bendri finansiniai rezultatai gerėja, tačiau ši aplinkybė vertintina ne kaip pagrindžianti sandorio sudarymo būtinybę, nes po sandorio ūkio subjektas ne tik įsigyja turtą, bet ir prisiima atitinkamus įsipareigojimus už įsigytą turtą (ginčo atveju daugiau nei 29 mln. Lt) ir patiria su jo sudarymu susijusias sąnaudas, o kaip objektyviai atsirandanti tokio pobūdžio sandorio pasekmė.

Dėl Pareiškėjo pozicijos, jog sandorio sudarymas buvo sąlygotas ir siekio išspręsti problemas su kredito įstaigomis, nes Koncerno įmonėms, skolinantis iš H1 (ar jai skolinant), kiekvienu atveju reikėjo gauti kredito įstaigų sutikimą tokiam veiksmui atlikti, nes kredito įstaigos sutartyse yra numatytos draudimus skolintis iš trečiųjų asmenų (Koncerno atstovų advokato P. V. ir V. V. 2016-12-30 paaiškinimų mokesčių administratoriui dėl atliekamo mokestinio tyrimo 2 punkte yra pateikta ištrauka iš sutarties su kredito įstaiga, kokia tai sutartis ir kada sudaryta nėra konkretizuota), Komisija nurodo, jog byloje nėra pateikta informacijos, kokiais konkrečiais atvejais tokius sutikimus reikėjo gauti (pavyzdžiui, kaip matyti iš Pareiškėjo papildomai pateiktos Koncerno grupės įmonės UAB "G1" ir SEB banko 1999-10-22 kreditavimo sutarties Nr. 1449955828/08 pakeitimo Nr. 41 (2015-03-02), kreditavimo sutartis buvo keičiamos ne vieną kartą) ir kokius kaštus patirdavo Koncernas. Koncerno ekonomikos ir finansų direktorius 2013-12-03 valdybos posėdyje taip pat nurodė, kad esminės problemos kyla dėl to, jog Koncerno grupės įmonės skolina / skolinasi iš H1 pinigines lėšas, kurių suma viršija 1 mln. Lt ir kurių grąžinimo terminas yra ilgesnis nei 1 metai. Remiantis Pareiškėjo papildomai pateikta H1 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma (2017-01-31 Nr. (21.44-28)-FR1041-100), Inspekcija, atlikusi H1 operatyvų patikrinimą, atsižvelgdama į Koncerno atstovų paaiškiniame nurodytas aplinkybes, nustatė įmones, kurios turėjo paskolinių santykių su H1 (iš jos skolinasi, ar jai skolino). Operatyvaus patikrinimo metu gauta informacija buvo palyginta su informacija apie tai, ar šios įmonės turėjo paskolinių santykių su kredito įstaigomis (dėl kurių, pasak Koncerno atstovo I. G. valdybos posėdyje teiktos informacijos, kildavo sunkumai) ir buvo nustatyta, jog tokio pobūdžio santykių (ilgalaikių įsipareigojimų) aktualiuoju laikotarpiu turėjo tik UAB "G1" (paskolos sandoris sudarytas 2015 metais). Todėl šios aplinkybės vertintinos kaip paneigiančios Pareiškėjo poziciją dėl akcijų pirkimo–pardavimo sandorio sudarymo būtinumo, siekiant sumažinti darbuotojų kaštus, įrodinėjant H1 ir Koncerno grupės įmonių sąsają. Pareiškėjas Komisijai papildomai pateikė duomenis apie tai, kad paskolinius santykius su kredito įstaigomis turėjo ir kitos grupės įmonės („M1 grupės bendrovių paskolų lentelė su kredito institucijomis 2017-09-05“), akcentuodamas, kad patikrinimo akte nurodyta netiksli informacija dėl turėtų paskolų, neaišku, kodėl mokesčių

administratorius vertino ne visas Koncerno grupės įmones ir jų santykius su kredito įstaigomis. Tačiau, įvertinus aplinkybes, kad pati M1 yra aiškiai išdėsčiusi poziciją, jog sunkumai kildavo būtent dėl tų įmonių, kurios turėjo santykių su kredito įstaigomis, o tuo pačiu norėjo skolintis iš / skolinti H1, nes iš kredito įstaigų reikėjo gauti atskirą leidimą šiems veiksams atlikti; tai lietė ilgalaikius (ilgesnius kaip 1 m.) įsipareigojimus, konstatuotina, jog Inspekcija vertinimą atliko pagal pačios M1 nurodytus kriterijus, todėl papildomai pateikta informacija vertintina kaip neįtakojanti patikrinimo metu nustatytų aplinkybių. Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, konstatuotina, jog Pareiškėjo atstovų papildomai pateikta informacija nepagrindžia ginčo sandorių sudarymo būtinybės būtent dėl Pareiškėjo nurodytų motyvų – poreikio taupyti Koncerno M1 papildomus kaštus ir darbo sąnaudas, kiekvieną kartą kredito įstaigoms įrodinėjant, jog H1 yra susijusi su Koncernu, ir kad būtų panaikintas kredito įstaigų įprastai taikomas draudimas skolintis iš H1 kaip trečiojo asmens.

Pareiškėjas skunde nurodė, jog Koncernas, įsigijęs H1 akcijas, vykdė įprastinei savo veiklai (jis yra holdingas) būdingas ūkines operacijas, gavo dividendų pajamų, taigi, iš ginčo sandorių gavo realią ekonominę naudą, tuo tarpu mokesčių administratorius, neigdamas Koncerno ekonominę naudą iš tokio sandorio, bando paneigti įprastą holdingo įmonių investicinę veiklą, įsigyjant kitų įmonių akcijas su tikslu gauti dividendus ar kt. Komisija, vertindama šiuos Pareiškėjo argumentus aukščiau nurodytu pagrindinio sandorių tikslo aspektu, nurodo, jog, viena vertus, Koncernui įsigijus dalį pelningai dirbančios H1 akcijų, dividendų kaip ekonominės naudos gavimas (šiuo atveju neatsižvelgiant į prisiimtus įsipareigojimus – pasiskolintas daugiau nei 29,5 mln. Lt pinigines lėšas bei mokamas 4 proc. obligacijų palūkanas) gali būti vertinamas kaip objektyviai atsirandanti tokio pobūdžio sandorio pasekmė. Kita vertus, nustatius, kad pagrindinis sudarytų sandorių tikslas buvo įmonės akcininko interesų tenkinimas, tokia veikla nelaikytina įmonės ūkine-komercine veikla, kuria siekiama pajamų ar ekonominės naudos (LVAT 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015). Komisija, remdamasi Koncerno mokestinio patikrinimo duomenimis, nurodo, jog Koncernas yra holdingo įmonė, jos veiklos užduotis yra tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamų bendrovių vertės didinimas, valdomų bendrovių interesų atstovavimas ir pan. Jo *vienintelis* pajamų šaltinis yra konsultacinių paslaugų teikimas savo valdomoms bendrovėms (patikrinimo akto 6 psl. esantys duomenys iš VĮ „Registru centras“ pateiktų metinių pranešimų už 2013, 2014, 2015 m.). Nustatyta, jog Koncernas pagrindines pajamas uždirba ne iš investicinės veiklos, o iš konsultacinių paslaugų, kurias teikia septynioms grupės įmonėms. Tuo tarpu dėl sudarytos H1 akcijų pirkimo-pardavimo sutarties Pareiškėjui buvo išmokėtos pajamos, kurios pagal išmokų pobūdį (pajamos už vertybinius popierius, įsigytus iki 1999-01-01) ir jų išmokėjimo momentą (iki 2014-01-01) būtų neapmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, o dėl M1 obligacijų pasirašymo sutarties Pareiškėjui buvo sudarytos sąlygos obligacijų pasirašymo sutartyje nurodytą terminą gauti obligacijų palūkanas, kurios atsižvelgiant į obligacijų išleidimo, sutarties pasirašymo laiką ir apmokėjimo laiką (iki 2014-01-01) būtų neapmokestinamos GPM. Įvertinus tai, kad Pareiškėjas ir Koncernas yra susiję asmenys, t. y. Pareiškėjas yra Koncerno vienintelis akcininkas, vadovas ir valdybos pirmininkas, faktiškai dalyvavo priimant sprendimus tiek dėl akcijų įsigijimo, tiek dėl obligacijų išleidimo, taigi, galėjo daryti reikšmingą įtaką Koncerno priimamiems sprendimams, kad Koncernas neturėjo laisvų lėšų atsiskaityti už akcijas, Koncernas skolinosi iš H1 pinigines lėšas, siekdamas atsiskaityti su akcininku už akcijas, nors akcijų įsigijimą ketino finansuoti išleidęs būtent obligacijas, kad atlikus šias operacijas, Pareiškėjas lėšas už akcijas pervedė atgal Koncernui kaip lėšas už obligacijas (Patikrinimo akto 13–14 psl.), o Koncernas grąžino H1, kad po sudarytų sandorių Pareiškėjas turėjo teisę toliau dalyvauti H1 valdyme, tik netiesiogiai (iki akcijų pardavimo Pareiškėjas tiesiogiai valdė 100 proc. H1 akcijų, o po akcijų perleidimo 65,24 proc. valdo tiesiogiai, o 34,76 proc. – netiesiogiai, per M1), galima teigti, jog ginčo sandoriai buvo sudaryti išimtinai siekiant akcininko interesų.

Nustatyta, jog dėl ginčo sandorių, t. y. akcijų pardavimo ir palūkanų už obligacijas forma Pareiškėjas gavo 30 765 134,23 Lt neapmokestinamų pajamų. Kaip nurodo pats Pareiškėjas, faktiškai jam pinigų asmeniniams poreikiams nereikėjo, jis turėjo interesą gautas pajamas palikti versle, o verslo pertvarką, apie kurią Komisija pasisakė aukščiau, įvykdyti, kol galioja mokestinė lengvata. Analogiškai Pareiškėjas pasisako ir dėl obligacijų įsigijimo, t. y., suvokęs, kad Lietuvoje taikomas obligacijų apmokestinimo režimas yra palankesnis nei paskolų (*nors 2013 m. gegužės mėn. paskoloms ir obligacijoms galiojo vienodas apmokestinimo režimas*), Pareiškėjas, vadovaudamasis sveiku protu, pasirinko kitą formą Koncerno veiklai finansuoti. Kaip minėta aukščiau, Pareiškėjas, būdamas vienintelis M1 akcininkas, vadovas ir valdybos pirmininkas, darė (galėjo daryti) esminę įtaką, priimant sprendimus dėl ginčo sandorių sudarymo ir jų vykdymo. Nors sudaryta akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas formaliai ginčo akcijas pardavė, tačiau realiai jos taip ir liko Pareiškėjo dispozicijoje, t. y. būtent jis ir toliau sprendžia jų likimą, jas kontroliuodamas per M1. Tai patvirtina, kad Pareiškėjas iš tikrųjų nesiekė parduoti H1 akcijų taip, kad jis nebeturėtų galimybės jų valdyti, jomis disponuoti ir jų kontroliuoti (kaip tai buvo padaryta, Pareiškėjui pardavus APB „P1“ akcijas), tačiau, pasinaudodamas aukščiau aptartomis GPMĮ lengvatomis, siekė gauti neapmokestinamas daugiau nei 30 mln. Lt pajamas. Komisija, išnagrinėjusi mokestinio ginčo bylos medžiagą bei įvertinusi Pareiškėjo skunde išdėstytus argumentus, daro išvadą, jog skundžiamame sprendime pagrįstai konstatuota, jog Pareiškėjas, sudarydamas ginčo sandorius, kartu su sutuoktine visų pirma siekė mokestinės naudos sau, t. y. iš vertybinių popierių, įsigytų iki 1999-01-01, pardavimo ir išleistų obligacijų palūkanų forma gauti neapmokestinamas kitas pajamas, ir tai buvo pagrindinis sudaromų sandorių tikslas.

Sprendžiant klausimą dėl Pareiškėjo gautų pajamų kvalifikavimo pagal GPMĮ, sutiktina su Inspekcijos pozicija, kad ginčo pajamos pripažintinos kitomis pajamomis.

Komisija pažymi, jog pagal GPMĮ 3 straipsnį pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. GPMĮ 5 straipsnio 1 dalis numato, jog pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos, kurios pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 dalį apibrėžiamos kaip 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 šioje dalyje numatytas išimtis. Vadovaujantis GPMĮ 8 straipsnio 1 dalimi pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Taigi, aiškinant sisteminiu ir teleologiniu (įstatymo tikslo) teisės aiškinimo metodais minėtas GPMĮ nuostatas, darytina išvada, jog GPM apmokestinamas realus pajamų gavėjas, t. y. tikrasis naudos gavėjas (GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas (konkretus fizinis asmuo), kuris faktiškai, bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu). Ginčo sandoriai sudarė galimybę dirbtinai pasinaudoti pajamų mokesčio lengvata ir mokestinę naudą bei pinigines lėšas gauti būtent gyventojams (Pareiškėjui ir jo sutuoktinei), taigi tikrasis ir galutinis aukščiau aptartų ūkinių operacijų naudos gavėjas buvo būtent Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, todėl susiklosčiusių mokestinių teisinių santykių turinys suponavo Pareiškėjo ir jo sutuoktinės apmokestinimą GPM.

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog pats Pareiškėjas 2015 m. pajamų mokesčio deklaracijoje obligacijų palūkanų pajamas deklaravo kaip apmokestinamas palūkanų pajamas ir nuo jų apskaičiavo bei sumokėjo 15 proc. GPM, todėl tai rodo, jog Pareiškėjas, įsigydamas obligacijas, nesiekė mokestinės naudos, Komisija nurodo, jog Koncernas 2016 m. sausio mėn. pateiktoje deklaracijoje (FR0471) išmokėtas palūkanas už obligacijas taip pat priskyrė palūkanoms už paskolas, tačiau jau 2016 m. spalio mėn. deklaraciją patikslino ir išmokėtas pajamas deklaravo kaip GPM neapmokestinamas obligacijų palūkanas. Komisija, įvertinusi Pareiškėjo argumentus dėl sudarytų sandorių realumo ir ekonominio tikslingumo įrodinėjimą bei deklaruotą ketinimą pasinaudoti palankesniu obligacijų apmokestinimo režimu, nurodytus

Pareiškėjo veiksmus vertina kaip galimai neteisingą pajamų mokesčio deklaracijos užpildymą, kuris neturėjo įtakos Pareiškėjui papildomai apskaičiuotos mokestinės prievolės dydžiui.

Dėl kitų Pareiškėjo argumentų, jog Inspekcija skirtingai vertino 2013 m. sudarytus analogiškus sandorius, t. y. jog Inspekcija nekėlė jokių klausimų ir abejonių dėl 2013-08-21 parduotų visų Pareiškėjo turėtų 981958 vnt. APB „P1“ akcijų už 8645786,69 Lt, iš šios sumos 4506963,74 Lt priskiriant neapmokestinamosioms pajamoms pagal tuo metu galiojusią vertybinių popierių pardavimo pajamoms taikomą GPM lengvatą, ir dėl 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutarties, kuria Pareiškėjas įsigijo 32000 vnt. naujai išleistų UAB "F1" obligacijų už 3 200 000 Lt, kurių apmokėjimo terminas – 2013-12-31, išpirkimo data – 2018-12-31, metinė palūkanų norma – 4 proc., Komisija nurodo, jog šioje dalyje mokestinis ginčas nevyksta, plačiau dėl to nepasisakyta nei patikrinimo akte, nei sprendime dėl Patikrinimo akto tvirtinimo, todėl Komisija neturi pagrindo vertinti ir spręsti, ar sandorių sudarymo ir vykdymo aplinkybės buvo analogiškos, ir kodėl šių sandorių atžvilgiu Pareiškėjui papildomos mokestinės prievolės neatsirado.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-06-22 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-62) FR0682-247.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė