



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A. L. 2017-09-15 SKUNDO**

2017 m. lapkričio 20 d. Nr. S- 237 (7-198/2017)
Vilnius

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojui
mokesčių mokėtojo atstovams

liudytojams
mokesčių administratoriaus atstovui

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės – pranešėja
Ramutei Matkevičienei
A. L.
A. R., J. Z.
A. Š., M. P.
D. R., A. V.
A. A.

2017 m. spalio 17 d. posėdyje išnagrinėjusi A. L. (toliau – Pareiškėjas) 2017-09-15 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-08-25 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-341, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-08-25 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-341 patvirtino 2017-04-26 patikrinimo akte Nr. (21.60-32) FR0680-171 Pareiškėjui papildomai apskaičiuotą 1737720,11 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), apskaičiavo 568220,44 Eur GPM delpinigius, skyrė 347544 Eur GPM baudą.

Sprendime nurodoma, jog Inspekcija, atlikusi Pareiškėjo GPM už 2013 m. apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą, konstatavo, kad Pareiškėjas, sudarydamas 2013-12-10 akcijų pirkimo ir pardavimo sutartį, pagal kurią perleido UAB „M1“ (toliau – ir Bendrovė) akcijas įsteigta ir 100 procentų savo valdomai UAB „A1“ (toliau – Holdingo įmonė), per kurią būtų galimybė ir toliau valdyti Bendrovę, siekė vien mokestinės naudos ir naudodamasis sudarytų sandorių grandine iš Holdingo įmonės gavo 80000000 Lt kitas pajamas padidinto Holdingo įmonės įstatinio kapitalo apimtyje, kurios apmokestinamos GPM. Taigi, Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsniu, 69 str. 1 dalimi, Lietuvos Respublikos GPM įstatymo (toliau – GPMĮ) 6 str. 1 dalimi, 20 str. 3, 8 dalimi, 17 str. 1 d. 30 punktu., Pareiškėjui patikrinimo akte papildomai apskaičiavo mokėtiną GPM sumą – 1737720,11 Eur. Pareiškėjas, susipažinęs su Inspekcijos patikrinimo aktu, 2017-05-26 pateikė pastabas, kuriomis prašė netvirtinti patikrinimo akto, tačiau į jas nebuvo atsižvelgta ir patikrinimo aktas ginčijamu Inspekcijos sprendimu buvo patvirtintinas.

Sprendime nurodoma, jog mokestinis ginčas yra kilęs dėl Pareiškėjo kitų pajamų padidinto Holdingo įmonės įstatinio kapitalo apimtyje apmokestinimo GPM.

Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas. Nurodo, jog vertinant neapmokestinamąsias pajamas tikslinga atsižvelgti į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) formuojamą praktiką dėl mokestinės naudos siekimo, pagal kurią 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 MAĮ 69 str. 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, atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A602-1718/2013, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Pasak Inspekcijos, LVAT konstatavo, kad taikant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas, kurio tikslas nustatyti mokesčio mokėtojo siekį gauti mokestinę naudą.

Inspekcija, pasiremdama LVAT praktika, jog viešojo administravimo subjektas neprivalo administraciniame akte detalai atkartoti aplinkybių ir motyvų, kurie buvo išdėstyti tarpiniame dokumente (pvz., LVAT nutartys adm. bylose: 2014-10-30 Nr. A146-1705/2014, 2014-02-03 Nr. A552-260/2014, 2013-01-28 Nr. A492-279/2013, 2010-10-15 Nr. A146-1228/2010, 2010-05-24 Nr. A146-700/2010 ir kt.), sprendime pažymi esmines Pareiškėjo ūkinių operacijų su Holdingo įmone aplinkybes (patikrinimo akto 2–12 psl.):

1) Holdingo įmonės įstatinį kapitalą jos įsteigimo metu (2013-10-24) sudarė 10000 Lt, jis padalintas į 10000 vnt. paprastųjų vardinių akcijų, kurias valdė Pareiškėjas. Pareiškėjas 2013-12-10 vienintelio akcininko sprendimu nusprendė padidinti įstatinį kapitalą iki 80010000 Lt, išleidžiant 80000000 vnt. paprastųjų vardinių akcijų (Holdingo įmonės 2013-10-18 įstatai, išrašas iš Juridinių asmenų registro, Holdingo įmonės 2013-12-10 vienintelio akcininko sprendimas, 2013-12-10 akcijų pasirašymo sutartis);

2) Pareiškėjas ir jo sutuoktinė D. L. Bendrovės akcijas valdė nuo 2001 m., 30884 vnt. akcijų Pareiškėjas buvo įsigijęs 2001–2006 m. už bendrą 3725722,16 Lt sumą. Pareiškėjui ir jo sutuoktinei nuosavybės teise priklausė 16,69 proc. Bendrovės paprastųjų vardinių akcijų, t. y. po 8,345 proc. kiekvienam. Bendrovė dirbo pelningai, nepaskirstytąjį pelną kaupė (pvz., 2010 m. – 107006937 Lt, 2012 m. – 141467767 Lt, 2013 m. – 153514224 Lt), dividendai buvo išmokėti tik 2011 m. (10000000 Lt) ir 2014 m. (3000000 Lt) (Inspekcijos 2017-01-17 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. FR0686-54 (toliau – Ataskaita, 13 psl.);

3) Pareiškėjas su sutuoktine D. L. 2013-12-10 Holdingo įmonei pardavė 30884 vnt. (16,69 proc.) paprastųjų vardinių Bendrovės akcijų už 85000000 Lt. Sutartyje nurodyta, kad sutarties sudarymo dieną Bendrovės įstatinis kapitalas sudaro 18500000 Lt ir yra padalintas į 185000 vnt. paprastųjų vardinių akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė 100 Lt (2013-12-10 akcijų pirkimo – pardavimo sutartis);

4) UAB „Ober House“ 2013-10-08 atliko Bendrovės verslo vertinimą ir nustatė, kad verslo rinkos vertė 2013-10-08 yra 509000000 Lt, o Pareiškėjo ir jo sutuoktinės valdomo 16,7 proc. akcijų paketo vertė – 85000000 Lt (Ataskaita, 13 psl.);

5) Pareiškėjas į Holdingo įmonės sąskaitą 2013-12-11 atliko 7 pavedimus bendrai 80000000 Lt sumai, kurių paskirtis – apmokėjimas pagal akcijų pasirašymo sutartį, įstatinio kapitalo didinimas (banko sąskaitos išrašai);

6) Holdingo įmonė, į banko sąskaitą 2013-12-11 gavusi 20000000 Lt (gauta paskola iš UAB „M2“, kuri buvo tą pačią dieną gražinta), 5 bankiniais pavedimais pervedė Pareiškėjui pinigines lėšas (85000000 Lt) už Bendrovės akcijas (Inspekcijos 2016-12-09 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (21.71-32) FR1041-1325), trūkstamą 5000000 Lt sumą Holdingo įmonei pagal 2013-12-12 paskolos sutartį paskolino Pareiškėjas su sutuoktine;

7) Holdingo įmonė 2014-06-03 gavo 500821,62 Lt dividendų už 2013 m. iš Bendrovės, kuriuos panaudojo darbo užmokesčiui Pareiškėjui ir jo sutuoktinei išmokėti (5096 Lt), Pareiškėjui gražino paskolos dalį pagal 2013-12-13 sutartį (100000 Lt), sumokėjo Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos prie Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos įmokas

(2558,72 Lt), išpirko UAB „P1“ obligacijų emisiją pagal 2014-12-22 sutartį (276056,00 Lt) ir įsigijo vertybinius popierius (Ataskaita, 14 psl.);

8) Holdingo įmonė negavo pardavimo pajamų, 2013 ir 2015 m. ji veikė nuostolingai. Tik 2014 m., gavusi iš Bendrovės 500821,62 Lt dividendų, Holdingo įmonė deklaravo 381730 Lt grynąjį pelną ir 2016 m. deklaravo 633290 Eur grynąjį pelną (Holdingo įmonės balansai ir pelno (nuostolių) ataskaitos už 2013–2016 m.);

9) Holdingo įmonė 2013–2015 m. laikotarpiu iš viso gavo 1856100 Eur paskolų iš Pareiškėjo ir D. L., grąžino 38962 Eur, priskaičiavo 64173,4 Eur palūkanų, kurios nebuvo išmokėtos. 2015-12-31 Holdingo įmonės negrąžintų paskolų likutis Pareiškėjui ir D. L. sudarė 1817138 Eur. Pagal 2015-01-01–2015-12-31 laikotarpio balanso duomenis, Holdingo įmonės po vienerių metų mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai sudarė 1881311 Eur, tame skaičiuje negrąžintų paskolų likutis Pareiškėjui ir jo sutuoktinei sudarė 96,59 proc. Holdingo įmonės po vienerių metų mokėtinų sumų ir ilgalaikių įsipareigojimų sumos (Ataskaita, 9–11 psl., 2014-12-22, 2015-04-10, 2015-06-22, kt. paskolos sutartys, Holdingo įmonės balansas už 2015 m.);

10) Pareiškėjas konsultavosi dėl verslo organizavimo bei plėtros (SEB banko 2017-05-22 raštai Nr. 02.09-445, 02.09-446, KŪB „V1“ 2017-02-02 raštas, GI UAB 2017-02-06 raštas Nr. R-2017.009, el. susirašinėjimas su A. V.).

Inspekcija sprendime nurodo, jog ji neatsižvelgia į Pareiškėjos teiktas pastabas ir sutinka su mokestinio patikrinimo metu padarytomis išvadomis (Patikrinimo aktas, 9–12 psl.), t. y.:

1) Pareiškėjas 2013-10-24 įregistravo Holdingo įmonę, pats priėmė sprendimus padidinti jos įstatinį kapitalą iš vienintelio akcininko lėšų, skolintis pinigines lėšas bei įsigyti iš Pareiškėjo ir jo sutuoktinės Bendrovės akcijas;

2) 2013–2015 m. Holdingo įmonė negavo pardavimo pajamų, veikė nuostolingai ir tik 2014 m., gavusi dividendų iš Bendrovės, deklaravo grynąjį pelną, todėl jos steigimą sąlygojo ne ekonominiai poreikiai, o būtent mokestinės naudos (mokestinio pranašumo) siekis;

3) Pareiškėjas ir D. L. pagal 2013-12-10 sutartį perleido Bendrovės akcijas Holdingo įmonei, tačiau faktiškai įmonės valdymas, šių akcijų pagrindu suteikiamos turtinės ir neturtinės teisės jas vertinant mokesčių teisės, o ne civilinės teisės (nuosavybės teisės pasikeitimo), aspektu iš esmės nepasikeitė;

4) Pareiškėjo sprendimas sudaryti nuoseklią sandorių sudarymo schemą priimtas vienu metu, t. y. nustatytos tokios sandorių sudarymo laike aplinkybės: 2013-10-08 UAB „Ober House“ atliko Bendrovės verslo bei akcijų vertinimą, 2013-10-24 įregistruota Holdingo įmonė, 2013-12-04 UAB „Ober House“ surašė išvadą dėl vertės, 2013-12-10 Pareiškėjas su D. L. pardavė Bendrovės akcijas, 2013-12-10 pasirašyta akcijų pasirašymo sutartis bei 80000000 Lt padidintas Holdingo įmonės įstatinis kapitalas;

5) Pareiškėjas įsteigė naują juridinį vienetą (Holdingo įmonę) bei, žinodamas parduodamų Bendrovės akcijų vertę, jo valdomai įmonei neturint lėšų atsiskaitymui už perkamas akcijas, padidino naujai įsteigtos Holdingo įmonės įstatinį kapitalą ir skolinį įsipareigojimą suma, atitinkančia parduodamų akcijų vertę, t. y. 85000000 Lt, todėl pagrįstai konstatuota, jog tokia sandorių schema nebuvo siekiama verslo tikslų,

6) Holdingo įmonė obligacijų išpirkimui ir vertybinių popierių įsigijimui naudojo dalį iš Bendrovės gautų dividendų bei 2014 m. ir vėliau gautas paskolas iš Pareiškėjo ir D. L., be to pirmąsias investicijas (išskyrus Bendrovės akcijų įsigijimą) atlikto praėjus beveik metams po to, kai buvo įsteigta Holdingo įmonė ir įsigytos Bendrovės akcijos;

7) Pareiškėjas su SEB banku 2016-07-15 aptarė paskolos gavimo aplinkybes, per Holdingo įmonę dalyvauja KŪB „V1“ veikloje, taip pat su A. V. aptarė investavimo perspektyvas, tačiau šie veiksmai nėra susieti su Holdingo įmonės steigimu, t. y. jie yra savarankiški Pareiškėjo verslo sprendimai. Holdingo įmonė pirmą kartą pirko vertybinius popierius 2014-11-18, tačiau operacijų sumos su vertybiniais popieriais yra nežymios lyginant jas su Bendrovės akcijų pirkimu (pvz., 2014-11-19 – 8990,47 Eur, 2015-06-25 – 29757 Eur);

8) Pareiškėjas teikia metines pajamų deklaracijas ir nuo gaunamų pajamų sumoka mokesčius, tačiau Inspekcija konstatavo, jog nagrinėjamos bylos dalykas yra sandorių su Holdingo įmone vertinimas mokesčių teisės prasme.

Taigi, Inspekcijos nuomone, mokesčių administratorius pagrindė savo poziciją, jog Pareiškėjas siekė mokestinės naudos ir naudodamasis sudarytų sandorių grandine iš Holdingo įmonės gavo 80000000 Lt kitas pajamas padidinto minėtos įmonės įstatinio kapitalo apimtyje, kurios apmokestinamos GPM, todėl nėra pagrindo atsižvelgti į Pareiškėjo teiktas pastabas dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Inspekcija sprendime nurodo, jog mokesčių mokėtojui, laiku neapskaičiavus ir nesumokėjus mokesčio, atsiranda nauja prievolė – sumokėti už pradelstą laikotarpį atitinkamą sumą – delspinigius. Delspinigiai yra kompensavimo priemonė, kurios tikslas yra atlyginti valstybei žalą už tai, kad ji tam tikrą laikotarpį biudžete neturėjo lėšų, kurios jai teisėtai priklausė. Todėl, vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 1 punkto ir 97 str. 1 dalies nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiuojama 568220,44 Eur GPM delspinigių suma.

Inspekcijos sprendime cituojama MAĮ 139 str. 1 dalis ir nurodoma, jog mokesčių administratoriui skiriant mokesčių mokėtojui baudą ir nenustačius jokių baudą didinančių ar mažinančių aplinkybių, turi būti skiriama 30 proc. priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda. Mokesčių administratorius privalo, vadovaudamasis protingumo ir teisingumo kriterijais, baudą mažinti ar didinti, atsižvelgdamas į tokias MAĮ nustatytas aplinkybes: padaryto pažeidimo pobūdį, mokesčių mokėtojo bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi. Inspekcija sprendime cituoja Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25 patvirtintų Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos (2007-03-28 redakcija) 18, 18.1, 18.1.1 (2014-10-15 redakcija Nr. VA-103, 2016-06-01 redakcija Nr. VA-75), 18.1.6 (2016-06-01 redakcija Nr. VA-75), 18.2 punktų nuostatas ir nurodo, jog teisės aktai aiškiai reglamentuoja baudos, kaip poveikio priemonės už padarytą teisės pažeidimą, skyrimo kriterijus, vertinimo aspektus. Šiuo atveju, Inspekcijos vertinimu, nustatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės (mokesčių administratorius mokesčių apskaičiavo taikydamas MAĮ 69 str., Pareiškėjas padarė didelę žalą valstybės biudžetui, nes 1737720,11 Eur nesumokėtų mokesčių suma viršija 19000 Eur (500 X 38 Eur) ir švelninančios aplinkybės (Pareiškėjas patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, pateikė turimus dokumentus), todėl nuo papildomai apskaičiuotos 1737720,11 Eur GPM sumos Inspekcija savo sprendimu skyrė Pareiškėjui 20 proc. dydžio baudą – 347544 Eur.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2017-08-25 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-341 ir 2017-09-15 skunde nurodo, jog mokestinis ginčas yra kilęs dėl šių sandorių ir įvykių: Pareiškėjas 2013-10-24 įsteigė UAB „A1“ ir valdė 100 proc. jos akcijų; buvo padidintas UAB „A1“ įstatinis kapitalas ir Pareiškėjas pagal 2013-12-10 akcijų pasirašymo sutartį pasirašė 80000000 vnt. naujų paprastų vardinių UAB „A1“ akcijų (emisijos kaina 80000000 Lt); Pareiškėjas pagal 2013-12-10 akcijų pirkimo ir pardavimo sutartį holdingo bendrovei UAB „A1“ už 85000000 Lt pardavė 30884 vnt. paprastųjų vardinių UAB „M1“ akcijų; pagal 2013-12-12 paskolos sutartį A. L. ir jo sutuoktinė D. L. UAB „A1“ suteikė 5000000 Lt paskolą. Inspekcijos nuomone, holdingo bendrovės steigimą, jos įstatinio kapitalo didinimą ir UAB „M1“ akcijų pardavimą sąlygojo ne ekonominiai (komerciniai, verslo) poreikiai, o tik mokestinės naudos (mokestinio pranašumo) siekimas, t. y., Inspekcijos nuomone, Pareiškėjas „siekė vien mokestinės naudos ir, naudodamasis sudarytų sandorių grandine, iš Holdingo įmonės gavo 80000000 Lt kitas pajamas padidinto Holdingo įmonės įstatinio kapitalo apimtyje“. Pareiškėjas nurodo, jog ginčijamas Inspekcijos sprendimas buvo priimtas nesilaikant reikalavimų, keliamų individualiam administraciniam aktui. Pareiškėjas teigia, jog nagrinėjamu atveju Inspekcija jai įstatymo pavestą pareigą patikrinti patikrinimo akto pagrįstumą įgyvendino formaliai, nes rėmėsi tik patikrinimo akte išdėstytais motyvais ir nepasisakė, kodėl neatsižvelgia į konkrečius Pareiškėjo rašytinių pastabų motyvus ir pateiktus objektyvius įrodymus. Pasak Pareiškėjo, teismų praktikoje yra nurodyta, jog individualus administracinis sprendimas turi būti adekvatus, aiškus ir suprantamas. Šiuo atveju skundžiamas Inspekcijos sprendimas neatitinka nė vieno iš šių kriterijų, nes Inspekcija sprendime nesiėmė jokio Pareiškėjo pastabų argumentų pagrįstumo vertinimo ir apsiribojo tik abstrakčiu apibendrinimu, jog mokesčių administratorius pagrindė savo poziciją ir sutiktina su mokestinio patikrinimo metu padarytomis išvadomis. Skunde tvirtinama, jog vien jau šie padaryti pažeidimai yra pakankami konstatuoti, jog Inspekcijos sprendimas turi būti naikinamas kaip neatitinkantis reikalavimų, keliamų individualiam administraciniam aktui.

Nurodoma, jog nežiūrint į pirmiau išdėstyta, Pareiškėjas pasisako dėl kiekvienos Inspekcijos sprendime pateiktos aplinkybės, kuriomis remdamasi Inspekcija taikė MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas ir apskaičiavo papildomai mokėtiną GPM.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos išvada, jog jis Inspekcijos sprendime nurodytų sandorių grandine (Holdingo įmonės įregistravimas, sprendimas didinti jos įstatinį kapitalą, sprendimas skolintis pinigines lėšas bei Pareiškėjo ir jo sutuoktinės valdomų 16,7 proc. Bendrovės akcijų pardavimas Holdingo įmonei) siekė mokestinės naudos.

Pareiškėjas tvirtina, jog asmenys laisvai gali pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausias jų ekonominei veiklai vykdyti, leidžia optimizuoti veiklos kaštus bei minimizuoti verslo rizikas. Pareiškėjas turėjo ketinimus pakeisti veiklos struktūrą ir investicinę veiklą vykdyti ne asmeniškai, o per bendrovę. Tuo tikslu Pareiškėjas steigė holdingo bendrovę, kurioje būtų koncentruojamos visos investicijos, valdoma verslo rizika, priklausomai nuo holdingo bendrovės dydžio ir jos finansinių rezultatų didėtų galimybės geresnėmis sąlygomis gauti finansavimą, dalyvauti didesniuose investavimo projektuose ir pan. Investavimas ne tiesiogiai, o per juridinį asmenį sudarė prielaidas Pareiškėjo, kaip akcininko, turto apsaugai, nes tokiu būdu yra eliminuojama rizika dėl subsidiarios akcininko atsakomybės, kuri gali būti taikoma tam tikrais atvejais (Civilinio kodekso (toliau – CK) 2.50 str. 3 dalis). Netiesioginis UAB „M1“ akcijų valdymas Pareiškėjui sumažina civilinės atsakomybės riziką dėl UAB „M1“ veiklos, nes santykiuose su trečiaisiais asmenimis kaip UAB UAB „M1“ akcininkas veikia Pareiškėjo įsteigta holdingo įmonė – UAB „A1“, o ne Pareiškėjas kaip privatus asmuo. Skunde pažymima, kad pasirinkus holdingo struktūrą reikėjo Pareiškėjo turimas UAB „M1“ akcijas perleisti holdingo bendrovei ir per ją vykdyti naujus įsigijimus. Pereinant prie holdinginės struktūros, Pareiškėjo turimų akcijų perleidimas holdingo bendrovei buvo galimas pasirenkant vieną iš šių alternatyvų: (i) arba akcijų pardavimo sandoris, arba (ii) įstatinio kapitalo didinimas, naujai išleistas akcijas apmokant turtu (turimomis akcijomis), t. y. darant turtinį įnašą. Abiejų akcijų perleidimo alternatyvų mokestinės pasekmės, tiek Pareiškėjui GPM požiūriu, tiek UAB „A1“ pelno mokesčio požiūriu, yra identiškos, todėl pasirinktas akcijų pirkimo ir pardavimo sandoris neįgijo jokio mokestinio pranašumo. Skunde akcentuojama, kad kontroliuojančių (holdingo) bendrovių steigimas yra įprasta verslo praktika ir taip yra struktūrizuotos daugelis tiek pačių didžiausių užsienio korporacijų, tiek nacionalinių įmonių grupių, tiek ir individualių asmenų investicijų.

Pareiškėjas skunde pateikia argumentus, kodėl, jo nuomone, reikėjo didinti UAB „A1“ įstatinį kapitalą ir jai skolinti lėšas. Nurodo, jog tik ką veiklą pradėjusios ir pelno neuždirbusios UAB „A1“ nuosavas kapitalas neatitiko Akcinių bendrovių įstatymo (toliau – ABĮ) 38 str. 3 dalyje nustatyto reikalavimo ir tai buvo viena iš priežasčių, kodėl buvo priimtas sprendimas didinti holdingo bendrovės įstatinį kapitalą. Be to, UAB „A1“, turėdama 85 000 000 Lt skolą už įsigytas akcijas, neturėtų galimybių rinkoje pasiskolinti lėšų investicinės veiklos vykdymui. Todėl pirmiausiai reikėjo apmokėti už įsigytas akcijas ir tuo tikslu UAB „A1“ pasiskolino pinigų iš UAB „M2“. Aplinkybė sukurti tokią holdingo bendrovės padėtį, kad ji, esant poreikiui, įgytų realias galimybes gauti finansavimą iš bankų ar kitų asmenų, buvo viena iš priežasčių, kodėl buvo priimtas sprendimas didinti holdingo bendrovės įstatinį kapitalą. Kai holdingo bendrovė atsiskaitė su Pareiškėju, o pastarasis apmokėjo už įstatinio kapitalo padidinimo metu naujai išleistas akcijas (visi atsiskaitymai vyko bankiniais pavedimais), UAB „A1“, neturėdama skolų ir valdydama vertingą finansinį turtą (akcijas), kurį galėjo pasiūlyti bet kuriam finansuotojui kaip įkeitimą, įgavo realias galimybes pasiskolinti finansų rinkoje. Tokiu būdu buvo pasiekti ekonominiai mokesčių mokėtojo tikslai – UAB „A1“ perleistas vertingas turtas, kuris yra tinkamas finansavimui gauti, holdingo bendrovė neturi jokių skolų kreditoriams ir turi solidų įstatinį kapitalą, atitinkamai yra sukurtos sąlygos vykdyti didesnės apimties investicinę veiklą ir pan. Pareiškėjo nuomone, jo priimtas sprendimas padidinti UAB „A1“ įstatinį kapitalą iš vienintelio akcininko lėšų nėra priežastis bei pagrindas taikyti MAĮ 69 straipsnį, nes jis buvo tik vienas iš planuojamos struktūros investuoti per juridinį asmenį įgyvendinimo etapų. Retrospektyviai vertinant Pareiškėjo atliktus sandorius yra akivaizdu, kad Pareiškėjo tikrieji ketinimai nesiskyrė nuo veiksmų, kurie buvo atlikti per tiriamąjį laikotarpį.

Inspekcija sprendime nurodė, jog 2013–2015 m. Holdingo įmonė negavo pardavimo pajamų, veikė nuostolingai ir tik 2014 m., gavusi dividendų iš Bendrovės, deklaravo grynąjį pelną, todėl holdingo įmonės steigimą sąlygojo ne ekonominiai poreikiai, o būtent mokestinės naudos siekis.

Pareiškėjas skunde nurodo nesutinkantis su tokia Inspekcijos išvada ir savo nesutikimą grindžia tuo, kad yra įprasta ir tipiška, kad veiklos pradžioje naujai įsteigta įmonė, kurios veikla – investicijos į ilgalaikes finansines priemones, negeneruoja pajamų ir patiria nuostolių, ypač atsižvelgiant į tai, kad nuostoliai yra minimalūs, susidarę tik dėl siekio užtikrinti kasdienę holdingo veiklą. UAB „A1“ buvo įsteigta 2013-10-24 ir 2013 m. patyrė 8053 Lt nuostolio ir tai, Pareiškėjo tvirtinimu, yra normalu, nes negalima tikėtis, kad per pirmuosius 2 mėnesius naujai įsteigta įmonė uždirbtų pelno. Be to, investicinės bendrovės pirmuosius metus tik investuoja, o grąža pradeda gauti vėliau. Inspekcija kritiškai vertina tą aplinkybę, kad 2013 m. pabaigoje įsteigta bendrovė 2015 m. patyrė nuostolius, tačiau nevertina, kad 2015 m. bendrovė gavo 11425 Eur finansinės veiklos pajamų, 2015-12-31 UAB „A1“ nepaskirstytas pelnas sudarė 73943 Eur, o nuosavas kapitalas buvo 23246,441 Eur. Be to, Inspekcija sprendime neakcentuoja mokesčių administratoriui nepalankių aplinkybių, kad antruosius (2014 m.) bei ketvirtuosius veiklos metus (2016 m.) UAB „A1“ baigė pelningai ir atitinkamai 2014 m. gavo 381730 Lt (t. y. 110557 Eur), o 2016 m. – 633290 Eur grynojo pelno. 2016-12-31 UAB „A1“ turėjo 707233 Eur nepaskirstytojo pelno, o nuosavas kapitalas buvo 23879731 Eur (įrodymai pateikti rašytinių pastabų Priede Nr. 6). Tuo tarpu Inspekcija tokios finansinės būklės bendrovę laiko nevykdančia realios ūkinės komercinės veiklos ir teigia, jog ji įsteigta turint tikslą piktnaudžiauti.

Pareiškėjas sutinka su Inspekcijos teiginiu, jog jam ir D. L. pagal 2013-12-10 sutartį perleidus Bendrovės akcijas holdingo bendrovei, faktiškai įmonės valdymas, šių akcijų pagrindu suteikiamos turtinės ir neturtinės teisės iš esmės nepasikeitė. Pareiškėjas tvirtina, jog jis ir neketino jų perleisti, nes siekė valdyti šios įmonės akcijas bei kitas investicijas per juridinį asmenį ir ši aplinkybė tik patvirtina faktą, jog jokios mokestinės naudos nebuvo siekiama. Jei akcijos būtų perleistos holdingo bendrovei, o ši iš karto po lengvatos galiojimo pabaigos šias akcijas perleistų trečiajam asmeniui, tokiu būdu faktiškai realizuojant akcijų vertės prieaugį jau po lengvatos galiojimo pabaigos ir gaunant naudą iš jų neapmokestinamo, būtų galima svarstyti, ar vienintelis struktūros pertvarkymo tikslas nebuvo mokestinės naudos siekimas. Tačiau Pareiškėjo atveju jokios pajamos iš trečiųjų šalių nebuvo gautos.

Pareiškėjas skunde pasisako ir dėl Inspekcijos teiginio, jog Pareiškėjo sprendimas sudaryti nuoseklią sandorių grandinę priimtas vienu metu, t. y. nustatytos tokios sandorių sudarymo aplinkybės: 2013-10-08 UAB „Ober House“ atliko Bendrovės verslo bei akcijų vertinimą, 2013-10-24 įregistruota Holdingo įmonė, 2013-12-04 UAB „Ober House“ surašė išvadą dėl vertės, 2013-12-10 Pareiškėjas su D. L. pardavė Bendrovės akcijas, 2013-12-10 pasirašyta akcijų pasirašymo sutartis bei 80000000 Lt padidintas Holdingo įmonės įstatinis kapitalas. Pareiškėjas pažymi, jog nežiūrind į tai, kad jo sudaryti sandoriai įvyko per santykinai trumpą laiką, tai negali būti vertinama kaip mokestinės naudos siekimą liudijanti aplinkybė. Pareiškėjo teigimu, jo sudaryti sandoriai nebuvo formalūs, momentiniai ar trumpalaikiai, tai patvirtina ne tik įvykiai iki holdingo bendrovės įsteigimo (verslo vizijos ir optimalios verslo struktūros paieška), bet ir paties holdingo nuo 2013 m. iki dabar vykdoma investicinė ir verslo valdymo veikla. Kaip matyti iš faktinių aplinkybių, 2013 m. įsteigtas holdingas yra realią investicinę veiklą vykdanči bendrovė.

Pareiškėjas nurodo, jog UAB „Ober House“ vertinimas buvo atliktas vykdant GPMĮ 15 str. reikalavimą, kad sandoriai su asocijuotais asmenimis turi būti sudaromi tikrosiomis rinkos kainomis. Prieš sandorį buvo nustatyta planuojamo parduoti Bendrovės akcijų paketo tikroji rinkos vertė ir sandorio vertė buvo nustatyta laikantis GPMĮ reikalavimų.

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija nepagrįstai suabsoliutino aplinkybę dėl akcijų perleidimo laiko. Inspekcija daro išvadą, kad akcijų perleidimas, atliktas 2013-12-10, t. y. besibaigiant GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatytos lengvatos galiojimo terminui, reiškia, kad Pareiškėjas sąmoningai numatė akcijų perleidimo laiką, kuris nesudarytų mokėtinų mokesčių, ir tai savaime reiškia piktnaudžiavimą. Inspekcijos pozicija, kuomet vien sandorio sudarymo data tampa prielaida taikyti MAĮ 69 str. 1 dalyje nustatytą turinio prieš formą principą, prieštarauja MAĮ 8 str. 1 punkto bei 9 str. nuostatoms, nustatančioms apmokestinimo aiškumo principą. Mokestinės lengvatos galiojimo terminą nustato įstatymų leidėjas, mokesčių mokėtojas yra laisvas tokia lengvata pasinaudoti iki pat paskutinės lengvatos galiojimo termino dienos. Aplinkybė, jog Pareiškėjas, akcijų pirkimo ir pardavimo sandorį sudarė 2013 m. gruodžio mėnesį ir dirbtinai šio sandorio nenukėlė į 2014 m. sausio mėn., kuomet GPM lengvata nustojo galioti, nereiškia, jog yra tenkinamos MAĮ 69 str. taikymo sąlygos. Pareiškėjas tvirtina, jog vertinant ekonominį sandorių pagrindimą, sandorių seką ir

verslo logiką, matyti, kad nebuvo sudaryta jokių dirbtinių sandorių ar imituojamų teisinių situacijų, kurios vestų prie neteisėtos mokestinės naudos. Kiekvienas subjektas rinkoje veikia taip, kad optimizuotų bet kokius su veikla susijusius kaštus ir iš veiklos gautų maksimalią naudą, todėl tuo atveju, jei fizinis asmuo nuspręstų investicijas valdyti per holdingo bendrovę ir žinotų, kad po 2014-01-01 atliekamas perėjimas prie planuojamos struktūros sukels mokestines pasekmes, jis struktūros pertvarkymą tikrai atliktų iki 2014-01-01.

Inspekcija sprendime pažymėjo, kad Pareiškėjas įsteigė naujų juridinių vienetų (Holdingo įmonę) bei, žinodamas parduodamų Bendrovės akcijų vertę, jo valdomai įmonei neturint lėšų atsiskaitymui už perkamas akcijas, padidino naujai įsteigtos Holdingo įmonės įstatinį kapitalą ir skolinį įsipareigojimą suma, atitinkančia parduodamų akcijų vertę, t. y. 85000000 Lt, todėl tokia sandorių schema nebuvo siekiama verslo tikslų. Pareiškėjas, nesutikdamas su tokiu Inspekcijos vertinimu, skunde tvirtina jog pagrindinės šių ūkinių operacijų priežastys buvo: (i) teisinių ABĮ 38 str. 3 dalies reikalavimų tenkinimas dėl privalomo nuosavo kapitalo dydžio (įsteigtos ir pelno neuždirbusios UAB „A1“ nuosavas kapitalas būtų buvęs neigiamas ir būtų neatitikęs ABĮ nustatyto reikalavimo); (ii) poreikis sukurti tokią holdingo bendrovės padėtį, kad ji, esant poreikiui, įgytų realias galimybes gauti finansavimą iš bankų ar kitų asmenų (UAB „A1“, turėdama 85000000 Lt įsiskolinimą už įsigytas akcijas, neturėtų galimybių rinkoje pasiskolinti lėšų investicinės veiklos vykdymui, todėl pirmiausiai reikėjo atsiskaityti už įsigytas akcijas, tuo tikslu UAB „A1“ pasiskolino pinigų iš UAB „M2“ ir, kai holdingo bendrovė atsiskaitė su Pareiškėju, o pastarasis apmokėjo už įstatinio kapitalo padidinimo metu naujai išleistas akcijas (pažymima, visi atsiskaitymai vyko bankiniais pavedimais), UAB „A1“, neturėdama skolų ir valdydama vertingą finansinį turtą bei turėdama solidų įstatinį kapitalą, įgavo realias galimybes, esant poreikiui, pasiskolinti finansų rinkoje ir vykdyti didesnės apimties investicinę veiklą.

Pareiškėjo teigimu, pats įstatinio kapitalo didinimo tikslas neturi jokio ryšio su nagrinėjamu klausimu MAĮ 69 str. kontekste. Įstatinio kapitalo didinimas buvo vienas iš planuojamos struktūros įgyvendinimo etapų siekiant sukurti finansiškai stiprią holdingo bendrovę. Toks pat rezultatas galėjo būti pasiektas įnešant UAB „M1“ akcijas kaip turtinį įnašą. Pastaruoju atveju mokestinės pasekmės būtų analogiškos, t. y. pajamos būtų neapmokestinamos.

Inspekcija sprendime teigia, kad Holdingo įmonė obligacijų išpirkimui ir vertybinių popierių įsigijimui naudojo dalį iš Bendrovės gautų dividendų bei 2014 m. pabaigoje ir vėliau gautas paskolas iš Pareiškėjo ir D. L., taip pat pažymi, kad pirmosios investicijos (išskyrus Bendrovės akcijų įsigijimą) atliktos praėjus beveik metams po to, kai buvo įsteigta Holdingo įmonė ir įsigytos Bendrovės akcijos. Inspekcijos pateikti faktai, kad gautus dividendus Holdingo bendrovė ne išmokėjo Pareiškėjui, o toliau reinvestavo (investicinei veiklai panaudota 79 proc. gautų dividendų), kad Pareiškėjas suteikė naujas paskolas, kurios buvo panaudotos investicinei veiklai, Pareiškėjo nuomone, rodo, kad jis nesudarė jokių dirbtinių sandorių ar imituojamų teisinių situacijų kurdamas holdingo bendrovę, nes holdingo bendrovė nuo veiklos pradžios vykdė realią investicinę veiklą, kuriai ir buvo įsteigta.

Pasak Pareiškėjo, svarbu pažymėti, kad jis negalėjo numatyti, kada UAB „M1“ mokės dividendus ir kokia dividendų suma bus išmokėta. Pareiškėjas, būdamas smulkiuoju UAB „M1“ akcininku, negalėjo įtakoti nei dividendų išmokėjimą, nei jų dydį. Todėl mokesčių administratoriaus abejonės, susijusios su skolinimosi logika, neturi pagrindo – holdingo investicinės veiklos vykdymui yra būtini finansavimo šaltiniai, todėl, jei neužtenka gražos iš investicijų, investicinės bendrovės naudoja skolintas lėšas. Pareiškėjas Inspekcijai yra pateikęs dokumentus, kad tuo metu bendravo su elektroninio verslo profesionalu A. V. ir planavo įsigyti elektroninio verslo įmonę (įrodymai buvo pateikti rašytinių pastabų Priede Nr. 2), kurios įsigijimui tikėjosi gauti kreditą. Aplinkybė, jog per 3 metus holdingo bendrovė taip ir nepasiskolino lėšų iš banko, negali būti vertinama kaip pagrindžianti ar nepagrindžianti vienas ar kitas prielaidas. Retrospektyvus rizikų bei neapibrėžtumų vertinimas, praėjus daugiau kaip 3 metams po sandorių, negali nuneigti tų prielaidų, kurios buvo darytos faktiškai priimant sprendimą, svarbos.

Tvirtinama, jog nepagrįsta ir neteisingai įvertinta aplinkybė, kad pirmąsias investicijas (išskyrus UAB „M1“ akcijų įsigijimą 2013 m. gruodžio mėn.) UAB „A1“ padarė tik 2014 m. lapkritį, lemia kritinį Inspekcijos požiūrį į UAB „A1“ sukūrimo tikslą. Skunde pažymima, jog kiekvienas verslas yra individualus, reikalaujantis skirtingų laiko sąnaudų vieniems ar kitiems sprendimams

priimti. UAB „A1“ specializuojasi ilgalaikiame investavime ir investuoja į specifinius civilinės apyvartos objektus – akcijas, obligacijas, investicinių fondų vienetus ir pan. Sprendimai dėl tokių objektų įsigijimo negali būti priimti skubotai, neišsigilinus į visas reikšmingas aplinkybes, neišanalizavus bendrą vietinės rinkos ir pasaulinių ekonomikos tendencijų, todėl sekanti investicija po UAB „M1“ akcijų įsigijimo, kuri buvo atlikta nepaėjęs nei metams nuo holdingo bendrovės įsteigimo, investuotojo požiūriu, yra protingai trumpas terminas atsižvelgiant į investavimo specifiką.

Inspekcija sprendime nurodo, kad Pareiškėjas su SEB banku 2016-07-15 aptarė paskolos gavimo aplinkybes, per holdingo įmonę dalyvauja KŪB „V1“ veikloje, su A. V. aptarė investavimo perspektyvas, tačiau šie veiksmai nėra susieti su Holdingo įmonės steigimu, t. y. jie yra savarankiški Pareiškėjo verslo sprendimai. Holdingo įmonė pirmą kartą pirkė vertybinius popierius 2014-11-18, tačiau operacijos su vertybiniais popieriais yra nežymios lyginant su Bendrovės akcijų pirkimu (pvz., 2014-11-19 pirkimo sandoris – 8990,47 Eur; 2015-06-25 pirkimo sandorio atsiskaitymas – 29757 Eur). Pareiškėjas pažymi, jog jis ne tik teiginiais, bet ir dokumentais pagrindė faktines aplinkybes, jog jis konsultavosi dėl savo verslo vystymo vizijos, perspektyvų ir optimalios verslo struktūros. Pavyzdžiui, patikrinimo akte Inspekcija nurodo, jog Pareiškėjas patikrinimo metu pateikė įrodymus, kad 2013 m. rugsėjo mėn. su teisės ir mokesčių profesionalais konsultavosi dėl optimalios verslo struktūros (įrodymai pateikti rašytinių pastabų Priede Nr. 9: „G1“ UAB raštas, kur Pareiškėjui buvo rekomenduota steigti uždarąją akcinę bendrovę investicijoms), pateikė elektroninio verslo profesionalo A. V. patvirtinimą, kad su Pareiškėju nuo 2012–2014 m. buvo aktyviai ieškoma potencialių elektroninės prekybos įmonių investavimui ir bendram vystymui. Rašytinių pastabų teikimo metu Priede Nr. 2 buvo papildomai pridėtas susirašinėjimas elektroniniu paštu su A. V., kuris patvirtina, kad buvo teikiami pasiūlymai įsigyti elektronio verslo įmonę. Be to, buvo pateikti įrodymai, kad Pareiškėjas ieškojo perspektyvių ir potencialą turinčių investavimo projektų, pavyzdžiui, pateiktas KŪB „V1“ raštas apie bendradarbiavimą su Pareiškėju, kuriame nurodyta, kad 2014 m. pabaigoje Pareiškėjas tapo oficialiu verslo angelu per savo įmonę UAB „A1“ investuodamas į verslo angelų ir KŪB „V1“ vystomą probiotinių švaros priemonių gamintoją UAB „P1“ bei ieškojo investavimo galimybių 2010–2014 m. (šie įrodymai pateikti rašytinių pastabų Priede Nr. 5), taip pat buvo pateiktos AB SEB banko pažymos apie bendradarbiavimą su Pareiškėju, D. L., UAB „A1“ ir vykdytas investavimo operacijas iki pat šios dienos ir kt. (rašytinių pastabų Priedai Nr. 3 ir Nr. 4).

Pareiškėjo tvirtinimu, kritiškai turi būti vertinamas Inspekcijos teiginys, kad visi aukščiau nurodyti veiksmai nėra susieti su holdingo bendrovės steigimu ir jie yra savarankiški Pareiškėjo verslo sprendimai. Nuo 2014-01-01 Pareiškėjas nebeprekiuoja vertybiniais popieriais kaip fizinis asmuo, o jo valdoma holdingo bendrovė 2014 m. jau buvo investavusi į UAB „P1“, UAB „S1“, AB A3, AB G3, į užsienio įmonių ir fondų akcijas.

Pastarosios faktinės aplinkybės ir jas patvirtinantys įrodymai, pasak Pareiškėjo, liudija, jog jo valia plėsti investicijas ir jas tinkamai struktūrizuoti, *inter alia*, numatant holdingo bendrovės įsteigimą bei UAB „M1“ ir kitų įmonių akcijų netiesioginį valdymą, pasireiškė gerokai anksčiau iki paties holdingo (UAB „A1“) įsteigimo ir UAB „M1“ akcijų pardavimo momento, be to, UAB „A1“ iki šiol vykdoma investicinė ir verslo valdymo veikla įrodo, kad 2013 m. atlikti sandoriai nebuvo spontaniškas, neapgalvotas ar momentinis („vienos dienos“) sprendimas, paremtas tik mokesstinės naudos siekiu.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad jis niekada nevengė mokesčių prievolių, įskaitant ir ginčo objektu tapusių sandorių atveju, 2010–2016 m. laikotarpiu Pareiškėjas iš viso gavo 1725376,05 Eur GPM apmokestinamų pajamų, nuo kurių į biudžetą sumokėjo (įskaitant ir juridinių asmenų išskaitytą ir už jį sumokėtą GPM) 264544,68 Eur dydžio GPM (įrodymai buvo pateikti rašytinių pastabų Priede Nr. 7). Pareiškėjas nori pabrėžti, kad faktiškai jokių kitų pajamų ir jokios kitos mokesstinės naudos, kuri turėtų būti deklaruota ir apmokestinta, jis negavo, t. y. nei Pareiškėjas, nei jo valdoma holdingo bendrovė negavo jokių pajamų iš trečiųjų šalių dėl akcijų pardavimo, taip pat negavo jokių reikšmingų išmokų iš UAB „M1“ pelno, kurios iš karto be mokesčių būtų paskirstytos Pareiškėjui.

Inspekcija sprendime rėmėsi MAĮ 69 str. 1 dalimi ir konstatavo, kad UAB „A1“ už iš Pareiškėjo įsigytas akcijas sumokėta 80000000 Lt suma turi būti vertinama ne kaip vertybinių popierių pardavimo pajamos, o turi būti laikoma „kitomis pajamomis padidinto UAB „A1“ įstatinio kapitalo apimtyje“. Skunde tvirtinama, jog, remiantis LVAT praktika, mokesčių administratorius turi

teisę taikyti MAĮ 69 str. tik tuomet, kai sandorių vienintelis tikslas gauti mokestinę naudą, t. y. kai mokesčių mokėtojas dirbtinai sukuria situaciją, kuri sąlygoja mokestinę naudą. Pareiškėjas teigia, jog jis nesudarė jokių dirbtinių (tarpinių) sandorių, kurie neturi ekonominės prasmės ar logikos. Mokesčių mokėtojas tiesiog sudarė sandorį ir pasinaudojo eilę metų galiojančia GPM lengvata. Be to, jis nemokamai negavo Holdingo bendrovės akcijų, jis už jas sumokėjo pervesdamas pinigus banko pavedimais.

Skunde atkreipiamas dėmesys, kad tokiu būdu pasinaudojus GPM lengvata nebuvo pažeisti mokesčių visuotinio privalomumo ar mokesčių mokėtojų lygybės principai, nes bet kuris mokesčių mokėtojas turėjo galimybę pasinaudoti minėta mokesčio lengvata.

Pareiškėjo nuomone, kritiškai vertintina Inspekcijos prielaida, kad Pareiškėjas ginčijamų sandorių atveju gavo naudą. Pasirinkta investavimo per holdingo bendrovę forma mokestinės naštos prasme nesuteikė kokio nors mokestinio pranašumo ar tariamos naudos tuo metu, kai vyko sandoriai, taip pat jokios naudos iš to Pareiškėjas nėra gavęs ir šiandien, praėjus trims metams po sandorio, o vertinant ilguoju periodu, holdingo struktūra ir ginčijamas akcijų perleidimo sandoris tam tikrais atvejais gali būti netgi nepalankus mokestinės naštos požiūriu.

Pareiškėjas skunde pateikia schemą, iš kurios, pagal Pareiškėją, matyti, kad jei holdingo bendrovė investuotų į nedidelius akcijų paketus ar kitas finansines priemones, tai, akcininko požiūriu, bendra mokestinė našta būtų didesnė, nei investuojant tiesiogiai, nes pajamos vieną kartą būtų apmokestinamos holdingo lygmenyje (15 proc. pelno mokestis), antrą kartą – fizinio asmens lygmenyje (15 proc. GPM). Taigi, bendra netiesioginio investavimo struktūros mokestinė našta būtų apie 30 proc. Tuo tarpu investuojant tiesiogiai, pajamos apmokestinamos tik vieną kartą (15 proc. GPM), todėl bendra tiesioginio investavimo struktūros mokestinė našta yra daug mažesnė, t. y. mažesnė apie 15 proc. (beveik per pusę).

Skunde pažymima, kad pasirinktas turėtų investicijų perkėlimo į holdingo bendrovę būdas nesuteikė Pareiškėjui jokio mokestinio pranašumo. Pareiškėjas priėmė teisiniu požiūriu paprasčiau ir lengviau įgyvendinamą sprendimą – padidino UAB „A1“ įstatinį kapitalą, apmokėjo jį pinigais, o UAB „M1“ akcijas perleido pirkimo ir pardavimo sandoriu (įstatinio kapitalo padidinimas sąlygojo geresnius holdingo finansinius rodiklius, nei jie būtų buvę, jei būtų buvęs priimtas sprendimas akcijų įsigijimui reikalingas lėšas pasiskolinti). Buvo dar viena alternatyva, kaip holdingo bendrovei galėjo būti perleistos turėtos investicijos – galėjo būti didinamas UAB „A1“ įstatinis kapitalas ir jį Pareiškėjas galėjo apmokėti turtiniu įnašu, t. y. UAB „M1“ akcijomis. Tokiu atveju holdingo požiūriu galutinis rezultatas būtų buvęs toks pat, kaip yra ir akcijų pardavimo atveju, be to, tokios pačios mokestinės pasekmės būtų kilusios ir Pareiškėjui, kaip fiziniam asmeniui, nes įstatinio kapitalo apmokėjimas turtu, GPM požiūriu, būtų laikomas UAB „M1“ akcijų pardavimu už jų tikrąją rinkos kainą (85000000 Lt) ir UAB „A1“ akcijų įsigijimu už analogišką kainą (85000000 Lt).

Taigi, pasak Pareiškėjo, GPM požiūriu mokestinės pasekmės Pareiškėjui ir D. L. būtų lygiai tokios pačios, neatsižvelgiant į tai, ar jie UAB „M1“ akcijas pardavė, ar būtų jas įnešę kaip turtinį įnašą – jis ir jo sutuoktinė lygiomis dalimis turėtų pripažinti akcijų pardavimo pajamas, ką jie ir padarė pateikdami 2013 m. metines pajamų deklaracijas. UAB „A1“ nėra jokio skirtumo, kokiu būdu jai perėjo nuosavybės teisė į UAB „M1“ akcijas, todėl teigti, kad Pareiškėjo pasirinktas ginčo akcijų perleidimo būdas sąlygojo kokią nors mokestinę naudą, lyginant su kitais galimais akcijų perleidimo būdais, yra neteisinga.

Skunde nurodoma, jog UAB „A1“ nuo jos įsteigimo vykdė iki dabar (2017 m.) tebevykdo holdingo bendrovei įprastą veiklą – investuoja ir valdo investicijas bei šią veiklą planuoja vykdyti ir ateityje. Taip pat pažymima, kad Inspekcija sprendime nenustatė jokių faktinių aplinkybių, kurios įrodytų, kad akcijų pardavimas buvo apsimestinis sandoris ir juo buvo slepiami ar dirbtinai kuriami kokie nors kiti sandoriai ar ūkinės operacijos, kas yra būdinga sandorių grandinei, kuria siekiama piktnaudžiauti. Inspekcija taip pat neidentifikavo kitų aplinkybių, kurios galėtų kelti klausimus dėl piktnaudžiavimo, t. y. nenustatė, kad akcijos po lengvatos panaikinimo buvo perleistos tretiesiems asmenims arba iš karto po akcijų perleidimo iš UAB „M1“ pelno Pareiškėjui būtų išmokėtos reikšmingos sumos, nenustatė, jog holdingo bendrovė buvo įsteigta tik priedangos tikslais ir pan.

Skunde tvirtinama, jog Inspekcija pažeidė ir vieną iš pagrindinių apmokestinimo principų – apmokestinimo aiškumo, nes nėra aišku, kodėl GPM baze buvo paimta konkreti suma – „kitos pajamos padidinto UAB „A1“ įstatinio kapitalo apimtyje“.

Analizuojant GPM bazę, nuo kurios Inspekcija apskaičiavo papildomą GPM sumą, Pareiškėjui nėra aišku, kokias jo gautas pajamas mokesčių administratorius apmokestina, jam nėra suprantamas išsireiškimas, jog jis gavo „kitas pajamas padidinto UAB „A1“ įstatinio kapitalo apimtyje“. Nei GPM įstatyme, nei ekonomikos terminų žodyne, nei kitoje ekonomikos / finansų srities literatūroje nėra tokios pajamų rūšies kaip „pajamos padidinto įstatinio kapitalo apimtyje“. GPMĮ pateikto pajamų apibrėžimo esmė – gyventojo pajamomis yra laikomas gautas atlygis už paslaugas, darbus, perduotą turtą ir pan. ir kita nauda pinigais arba natūra. Dėl holdingo bendrovės įstatinio kapitalo padidinimo Pareiškėjas iš holdingo bendrovės pinigų negavo, vadinasi, lieka nustatyti, ar buvo gauta „nauda natūra“. Pareiškėjas gavo naujai išleistas akcijas, bet už jas apmokėjo pinigais (bankiniais pavedimais), vadinasi, jis ne tik negavo naudos natūra, bet iš vis negavo jokios naudos, o tik patyrė išlaidas – išleido pinigus ir įsigijo turtą.

Analizuojamu laikotarpiu Pareiškėjas iš holdingo bendrovės gavo kelių rūšių pajamas: vertybinių popierių pardavimo pajamas (85000000 Lt), nes holdingo bendrovei pardavė UAB „M1“ akcijas, palūkanas už paskolą ir darbo užmokestį. Atitinkamai, Pareiškėjo nuomone, nėra aišku, kokiu pagrindu 80000000 Lt Inspekcijos sprendime yra priskiriama Pareiškėjo pajamoms ir yra apmokestinama (pagal teisės aktų nuostatas įstatinio kapitalo didinimas, kuris yra susijęs su gyventojo patiriamomis išlaidomis, nes kapitalas apmokamas gyventojo lėšomis, bei akcijų gavimas, kuris turi būti laikomas turto įsigijimu, nes jos buvo apmokėtos pinigais ir nebuvo gautos neatlygintinai, negali būti apmokestinamos).

GMPĮ nustato, kad apmokestinamos faktiškai gautos pajamos (įskaitant pajamas natūra) ir nėra jokio teisinio pagrindo apmokestinti faktiškai negautas pajamas ar tariamą naudą. Pareiškėjas neturėjo jokių paslėptų tikslų ar siekių ir iki šiol (iki 2017 m. rugsėjo mėn.) nėra pasinaudojęs jokia tariama nauda iš akcijų perleidimo sandorio. UAB „A1“ yra realią investicinę veiklą vykdanči bendrovė, 2013–2016 m. uždirbusi 707233 Eur nepaskirstytojo pelno ir turinti 23879731 Eur dydžio nuosavą kapitalą. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas papildomą GPM sumą nuo 80000000 Lt – „kitų pajamų padidinto UAB „A1“ įstatinio kapitalo apimtyje“, apmokestino ne fizinio asmens gautas pajamas, o jo išlaidas.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Pareiškėjas tvirtina, jog Inspekcija pažeidė MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatas, reikalaujančias, kad mokesčių administratorius pagrįstų jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Inspekcijos sprendimas negali būti laikomas teisėtu ir pagrįstu, nes pažeidžia Pareiškėjo teisę į gynybą. Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus papildomai apskaičiuotomis mokesčio sumomis, privalo įrodyti, kad tos sumos apskaičiuotos neteisingai (MAĮ 69 str. 2 d.), tuo tarpu Pareiškėjas negali to padaryti dėl aukščiau pateiktų GPM bazės ir mokesčio apskaičiavimo pagrindų neaiškumo ir nepagrįstumo.

Aukščiau išdėstyti argumentai, Pareiškėjo nuomone, patvirtina, kad Inspekcija netinkamai ir neobjektyviai įvertino faktines aplinkybes ir padarė neteisingas išvadas. Inspekcijos sprendimas negali būti teisėtas ir pagrįstas, nes nebuvo nei teisinio, nei faktinio pagrindo taikyti MAĮ 69 str. 1 dalį. Vadovaudamasis MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2017-08-25 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-341.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas yra tenkintinas, Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl to, ar Inspekcija, taikydama turinio prieš formą principą ir MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, pagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo papildomai mokėtiną 1737720,11 Eur GPM ir su juo susijusias sumas (568220,44 Eur GPM delspinigius ir 347544 Eur baudą) mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjas, sudarydamas sandorių grandinę, t. y.: 2013-12-10 akcijų pirkimo ir pardavimo sutartį, pagal kurią perleido UAB „M1“ (16,7 proc.) akcijas savo įsteigčiai ir 100 proc. akcijų valdomai UAB „A1“ bei padidindamas jos įstatinį kapitalą nuo 10000 Lt iki 80010000 Lt, siekė vien mokestinės naudos ir iš UAB „A1“ kartu su sutuoktine gavo

80000000 Lt kitas pajamas padidinto UAB „A1“ įstatinio kapitalo apimtyje, kurios apmokestinamos GPM.

MAĮ 10 str. įtvirtinta nuostata, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jo formaliai išraiškai. 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 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 (*LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. lapkričio 12 d. nutartis adm. byloje Nr. A556-715/2013*).

LVAT yra išaiškinęs, kad MAĮ 69 str. 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 MAĮ 69 str. 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 m. lapkričio 18 d. nutartis adm. byloje Nr. A602-1718/2013*).

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 str. 1 dalies nuostatas, pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius. Ginčui pasiekus teismą, pastarasis turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) ar jų grupės turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais (*LVAT 2008-05-29 nutartis adm. byloje Nr. A525-828/2008*).

Pažymėtina, jog mokesčių administratorius tikrino Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą už 2013 metus (2017-01-18 pavedimas tikrinti Nr. (21.59-32) FR0773-136). Nagrinėjamu atveju yra aktualios šios GPMĮ nuostatos: (i) 2 str. 14 dalyje pateikta pajamų sąvoka, t. y. bendruoju atveju pajamos – atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus (1 dalis) dėl įstatinio kapitalo didinimo akcininkams proporcingai jų turimų akcijų skaičiui nemokamai išduotas akcijas arba anksčiau išleistų akcijų nominalios vertės padidinimo sumą, <...>, taip pat mažinant vieneto įstatinį kapitalą gaunamas lėšas (jų dalį) ir (arba) turtą (jo dalį), tenkančios įstatinio kapitalo, sudaryto iš vieneto dalyvių įnašų, sumažinimo daliai; (ii) 5 str. nustatyta, jog pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos; (iii) pajamų mokesčio tarifas yra 15 procentų, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip (6 str.); pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu (8 str. 1 dalis); pajamų gavimo momentu laikomas momentas, kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos (8 str. 2 dalies 1 papunktis) ir kai bet kokia forma išmokamos išmokos, jei pagal šį Įstatymą prievolė išskaičiuoti pajamų mokestį nuo gyventojų pajamų nustatyta mokestį išskaičiuojančiam asmeniui (8 str. 2 dalies 2 punktas); (iv) 17 str. 1 dalies 30 p. (redakcija, galiojusi iki 2013-12-31) nuostata, jog pajamos už perduotus arba kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, įsigytus po 1999 m. sausio 1 d., jeigu vertybiniai popieriai yra perduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybėn ne anksčiau negu po 366 dienų nuo jų įsigijimo dienos <...> ir gyventojas 3 metus iki mokestinio laikotarpio, per kurį vertybiniai popieriai buvo perduoti arba kitaip perleisti nuosavybėn, pabaigos pats ar kartu su susijusiais asmenimis nevaldė daugiau kaip 10 procentų vieneto, kurio vertybiniai popieriai yra perduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybėn, akcijų (dalių, pajų), yra neapmokestinamos. Nagrinėjamoje byloje nustatė, jog mokesčių administratorius pagrįstai apskaičiavo Pareiškėjo mokesčių bazę (GPM

apmokestinamas kitas pajamas) taikydamas MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtų aktualios ir GPMĮ 22, 23 ir 25 straipsnių nuostatos, reglamentuojančios pajamų priskyrimą A ar B klasės pajamoms pagal mokesčio mokėjimo tvarką.

Komisija, iš dalies sutikdama su Pareiškėjo skundo argumentais, jog ginčijamas Inspekcijos sprendimas yra prastai motyvuotas, jame remiamasi tik patikrinimo akte išdėstytais faktais ir motyvais, nepasisakyta dėl Pareiškėjo pastabose dėl patikrinimo akto išdėstytų argumentų pagrįstumo, apsiribota tik abstrakčiu apibendrinimu, jog mokesčių administratorius pagrindė savo poziciją ir sutiktina su mokestinio patikrinimo metu padarytomis išvadomis, vis tik nemano, jog ginčijamas Inspekcijos sprendimas turėtų būti panaikintas kaip neatitinkantis viešajam administraciniam aktui keliamų reikalavimų (VAĮ 8 str.) jį vertindama kartu su Inspekcijos 2017-04-26 patikrinimo aktu Nr. (21.60-32) FR0680-171. Tokiu būdu Komisija, detaliai nekartodama mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių, išdėstytų patikrinimo akte (Patikrinimo aktas, 2–12 psl.), vertina, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorių (ūkinių operacijų) turinio ir mokestinės naudos siekio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais, o taip pat pasisako dėl esminių Pareiškėjo nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

Byloje nustatyta, jog Pareiškėjas su sutuoktine D. L. 2006–2012 m. valdė 30884 vnt. (16,69 proc.) UAB „M1“ akcijų, kuriuos buvo įsigijęs 2001–2006 m. laikotarpiu už bendrą 3725722,16 Lt sumą. UAB „M1“ įstatinis kapitalas sudarė 18500000 Lt, padalintas į 185000 paprastųjų vardinių akcijų. Patikrinimo pradžioje (2013-01-01) Pareiškėjui ir D. L. nuosavybės teise priklausė 16,69 proc. UAB „M1“ paprastųjų vardinių akcijų, t. y. po 8,345 proc. kiekvienam iš sutuoktinių.

Pareiškėjas 2013-10-24 įregistravo UAB „A1“, adresu: (*duomenys neskelbtini*). Įmonės vadovas – Pareiškėjas, apskaitą tvarkantis asmuo – D. L. Pagrindinė UAB „A1“ veikla – kita, niekur nepriskirta finansinių paslaugų veikla, išskyrus draudimą ir pensijų lėšų kaupimą (EVRK kodas 649900), įstatinis kapitalas – 10000 Lt, kuris padalintas į 10000 vnt. paprastųjų vardinių akcijų, kurios visos priklauso Pareiškėjui.

UAB „Ober House“ Nekilnojamasis turtas Pareiškėjo užsakymu 2013-10-08 atliko UAB „M1“ verslo vertinimą ir nustatė jos 16,7 proc. paprastųjų vardinių akcijų vertę. Ataskaitos surašymo data – 2013-12-04. Išvadoje dėl vertinamo verslo rinkos vertės konstatuota, jog UAB „M1“ verslo rinkos vertė 2013-10-08 yra 509000000 Lt, o vertinamo 16,7 proc. akcijų paketo vertė 2013-10-08 yra 85000000 Lt.

2013-12-10 pagal akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas su D. L. UAB „A1“ pardavė 30884 vnt. (16,69 proc.) UAB „M1“ akcijų už 85000000 Lt. Sutartyje nurodyta, kad už akcijas UAB „A1“ į pardavėjo banko sąskaitą sumoka ne vėliau kaip iki 2013-12-20.

Tą pačią dieną, t. y. 2013-12-10 Pareiškėjas, vienintelis UAB „A1“ akcininkas, priima sprendimą didinti UAB „A1“ įstatinį kapitalą nuo 10000 Lt iki 80010000 Lt, pasirašo 80000000 vnt. naujų paprastųjų vardinių UAB „A1“ akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė yra 1 Lt. Akcijų emisijos kainą pagal akcijų pasirašymo sutartį Pareiškėjas sumoka per 10 dienų nuo sutarties pasirašymo dienos, t. y. iki 2013-12-20 į UAB „A1“ banko sąskaitą.

UAB „A1“ 2013-12-11 į savo banko sąskaitą gauna 20000000 Lt paskolą iš UAB „M2“, kuri, atlikus dalinius priešpriešinius mokėjimus už „M1“ 16,7 proc. akcijų įsigijimą (85000000 Lt) ir Pareiškėjo dalinius apmokėjimus už UAB „A1“ akcijų emisiją (80000000 Lt), tą pačią dieną gražinama paskolos davėjui. Trūkstamai 5000000 Lt sumai UAB „A1“ su Pareiškėju ir jo sutuoktine 2013-12-12 įformina paskolą (po 2500000 Lt kiekvienas iš sutuoktinių). Sutartyje numatyta, kad UAB „A1“ gražina paskolą pagal sutuoktinių pareikalavimą, įspėjus ne anksčiau kaip prieš 3 mėnesius, už paskolą moka 2 proc. palūkanas kartu su gražinama paskola, o už sutarties sąlygų nevykdymą – 0,1 proc. delspinigius. Nustatyta, kad 2013 m. Pareiškėjui ir D. L. UAB „A1“ apskaičiavo 5100 Lt palūkanas, kurios 2013-12-31 nebuvo išmokėtos.

Pirmiau išvardintą sandorių grandinę mokesčių administratorius vertina kaip Pareiškėjo siekį įgyti mokestinį pranašumą ir gauti mokestinės naudos, sutikdamas su tuo, jog Pareiškėjo sudaryti sandoriai formaliai atitinka įstatymų reikalavimus. Iš patikrinimo akto matyti, jog mokesčių administratorius neginčija, jog Pareiškėjas su sutuoktine tinkamai deklaravo už 2013 metus gautas 85000000 Lt (po 42500000 Lt) vertybinių popierių GPM neapmokestinamas pajamas, gautas už UAB „M1“ 16,7 proc. akcijų paketo pardavimą UAB „A1“. Pabrėžiama, kad Pareiškėjas su

sutuoktine pasinaudojo GPMĮ 17 str. 1 dalies 30 punkte nustatyta lengvata prieš pat jos galiojimo pabaigą, t. y. iki 2013-12-31. Patikrinimo akte taip pat neakcentuojama, jog UAB „Ober House“ Nekilnojamasis turtas atliktas UAB „M1“ verslo vertinimas ir aritmetiškai apskaičiuota jos 16,7 proc. akcijų paketo verslo vertė (85000000 Lt) pagrįstai galėtų būti laikoma šio akcijų paketo tikraja rinkos kaina, t. y. suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas (GPMĮ 2 str. 20 dalis).

Mokesčių administratorius, išanalizavęs Pareiškėjo sandorių sudarymo aplinkybes, padarė išvadą, kad Pareiškėjo 2013-12-10 sudaryti du sandoriai, t. y. akcijų pirkimo–pardavimo sutartis, pagal kurią Pareiškėjas kartu su sutuoktine pardavė UAB „M1“ 30884 vnt. (16,7 proc.) akcijų už 85000000 Lt savo valdomai (100 proc.) UAB „A1“ ir UAB „A1“ įstatinio kapitalo padidinimas nuo 10000 Lt iki 80010000 Lt (Pareiškėjas įsigijo 80000000 vnt. UAB „A1“ akcijų už 80000000 Lt) yra dirbtiniai, nes šie sandoriai neturi ekonominio ir verslo pagrindimo, t. y. šiais sandoriais Pareiškėjas siekė įgyti mokestinį pranašumą ir gauti mokesstinės naudos.

Mokesčių administratorius savo išvadą grindžia šiais argumentais: (i) Pareiškėjas ir UAB „A1“ pagal GPMĮ 2 str. 19 dalies 1 ir 2 punktus yra susiję asmenys, Pareiškėjas, būdamas vieninteliu UAB „A1“ akcininku, turėjo realią galimybę priimti sau palankius sprendimus; (ii) Sprendimai dėl UAB „A1“ steigimo, akcijų įsigijimo, paskolų suteikimo ir įstatinio kapitalo didinimo buvo priimti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės, t. y. susijusių su UAB „A1“ asmenų; (iii) Pareiškėjo 2016-10-21 paaiškinimas, jog UAB „A1“ įsteigta investicijų ir verslo valdymo tikslais, neparemtas faktiniais duomenimis, t. y.: UAB „A1“ 2013–2015 m. negavo pardavimo pajamų, tik 2014 m., gavusi iš UAB „M1“ 500821,62 Lt dividendų, deklaravo 381730 Lt grynąjį pelną ir šios aplinkybės parodo, jog UAB „A1“ steigimą sąlygojo ne ekonominiai (komerciniai) verslo poreikiai, o būtent mokesstinės naudos (mokesstinio pranašumo) siekis piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu; (iv) Nors Pareiškėjas ir D. L. pagal 2013-12-10 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį perleido UAB „M1“ akcijas, tačiau faktiškai įmonės valdymas iš esmės nepasikeitė, nepasikeitė ir šių akcijų pagrindu suteikiamos turtinės ir neturtinės teisės, įskaitant teisę į paskirstytą pelną (dividendus). Iki 2013-12-10 sandorio Pareiškėjas su D. L. tiesiogiai valdė 16,69 proc. šios įmonės akcijų, po sandorio, nors ir netiesiogiai, – tuos pačius 16,69 proc. akcijų, nežiūrint į tai, kad jų vertė minėtu pardavimo sandoriu buvo padidinta nuo 3725722,16 Lt iki 85000000 Lt; (v) UAB „M1“ 2008–2013 m. dirbo pelningai, nepaskirstytąjį pelną kaupė, dividendai buvo išmokėti tik 2011 m. – 10000000 Lt ir 2014 m. – 3000000 Lt, tame skaičiuje Pareiškėjui 2011 m. išmokėti 1669405,11 Lt dividendai, nuo kurių išskaičiuota 333881 Lt GPM, o 2014 m. 500821,62 Lt dividendų suma išmokama jau UAB „A1“, nuo kurių pelno mokestis neišskaičiuojamas vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 33 str. 2 dalies nuostatomis. Konstatuojama, jog Pareiškėjas buvo suinteresuotas neperleisti UAB „M1“ akcijų ir jų kontrolės kitam asmeniui, o faktiškai ir toliau, netiesiogiai valdydamas akcijas per naujai įsteigtą UAB „A1“, gauti pajamas ne dividendų (paskirstyto pelno) forma. Pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo (toliau – ABĮ) 47 str. 1 dalį, apie ketinimą parduoti visas ar dalį uždarnosios akcinės bendrovės akcijų akcininkas privalo raštu pranešti uždarei akcinei bendrovei, nuroydamas perleidžiamų akcijų skaičių pagal klases ir kainą, o pagal 47 str. 2 dalį – pirmumo teisę įsigyti visas parduodamas uždarnosios akcinės bendrovės akcijas turi akcininko pranešimo apie ketinimą parduoti akcijas gavimo uždarojoje akcinėje bendrovėje dieną buvę jos akcininkai. Pažymėta, kad kiti UAB „M1“ akcininkai šia galimybe nepasinaudojo, suteikdami galimybę Pareiškėjui, kuris yra vienas iš UAB Koncerno „M4“ viceprezidentų, ir toliau netiesiogiai valdyti pelningos įmonės akcijų dalį per UAB „A1“; (vi) Pareiškėjas sprendimus įsteigti holdingo įmonę, jai kartu su sutuoktine parduoti UAB „M1“ valdomą 16,69 proc. akcijų paketą priėmė būtent tuo metu, kai keitėsi GPMĮ nuostatos dėl pajamų mokesčio lengvatų, taikomų akcijų pardavimo pajamoms. Nurodoma, jeigu Pareiškėjas su sutuoktine minėtas UAB „M1“ akcijas būtų perleidę po 2014-01-01, gautos pardavimo pajamos būtų priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, o apskaičiuota apmokestinamųjų pajamų suma, vadovaujantis GPMĮ 19 str. 1 d. nuostatomis atėmus jų įsigijimo kainą, sudarytų 81274277,84 Lt (85000000 Lt – 3725722,16 Lt), t. y. Pareiškėjas su sutuoktine būtų turėję prievolę sumokėti 12191142 Lt GPM. Konstatuota, jog Pareiškėjas sąmoningai numatė akcijų perleidimo laiką, kad nesudarytų mokėtinų mokesčių; (vii) Sprendimas sudaryti pirmiau minėtą sandorių grandinę priimtas vienu metu: 2013-10-08 UAB „Ober House“

Nekilnojamasis turtas Pareiškėjo užsakymu atliko UAB „M1“ verslo vertinimą, tame tarpe jo 16,7 proc. dalies vertę, 2013-10-24 įregistruota UAB „A1“, 2013-12-04 UAB „Ober House“ surašė išvadą dėl vertinamo verslo rinkos vertės, 2013-12-10 Pareiškėjas su D. L. pardavė UAB „M1“ akcijas už 85000000 Lt, tą pačią dieną 80000000 Lt padidino UAB „A1“ įstatinį kapitalą ir trūkstamai 5000000 Lt sumai 2013-12-12 įformino paskolą; (viii) UAB „A1“ ir Pareiškėjas su sutuoktine apmokėjimus už įsigytas akcijas ir įstatinio kapitalo didinimą vykdė dalimis, tą pačią dieną – 2013-12-11 iš UAB „A1“ banko sąskaitos į Pareiškėjo asmeninę sąskaitą ir atgal – į UAB „A1“ banko sąskaitą 20000000 Lt sumos ribose (gauta paskola iš UAB „M2“, kuri tą pačią dieną gražinta). Tokiu būdu Pareiškėjas įsteigė naują juridinį vienetą UAB „A1“ bei, žinodamas parduodamų UAB „M1“ akcijų vertę ir jo valdomai įmonei neturint lėšų atsiskaityti už perkamas akcijas, padidino naujai įsteigtos įmonės įstatinį kapitalą ir skolinį įsipareigojimą suma, atitinkančia parduodamų akcijų vertę, t. y. 85000000 Lt, todėl konstatuota, jog šiais sandoriais nebuvo siekiama verslo tikslų; (ix) Patikrinimo metu nustatyta, jog UAB „A1“ realių piniginių lėšų atsiskaitymui su Pareiškėju ir D. L. už perleistas UAB „M1“ akcijas neturėjo, kaip ir Pareiškėjas neturėjo realių piniginių lėšų apmokėti UAB „A1“ 80000000 vnt. naujai išleidžiamų akcijų emisiją. Pareiškėjas, nepatirdamas jokių realių išlaidų (išskyrus apmokėjimą UAB „Ober House“ Nekilnojamasis turtas už UAB „M1“ verslo vertinimą ir holdinginės įmonės įregistravimą) sudarė tokius sandorius, kurie Pareiškėjui buvo naudingi, nelemiantys Pareiškėjui jokių mokesčių prievolių pagal tuo metu galiojusius įstatymus, padidinę Pareiškėjo valdomos UAB „A1“ turtą su galimybe tą turtą, vadovaujantis GPMĮ 2 str. 14 dalies 1 punkto nuostatomis (mažinant įstatinį kapitalą), atsiimti 2014 m. ar vėliau, neturint prievolės mokėti mokesčių nuo atsiimamų įnašų; (x) Pareiškėjo paaiškinimas, jog vienas iš UAB „A1“ įstatinio kapitalo didinimo tikslų buvo turėti solidų įstatinį kapitalą bei lengviau ir geresnėmis sąlygomis skolintis iš bankų investicijoms į nekilnojamojo turto objektus ir kitus verslo projektus, vertintinas kritiškai, nes nenustatyta, jog UAB „A1“ būtų skolinusi iš bankų, o po UAB „M1“ akcijų įsigijimo pirmąsias investicijas atliko praėjus beveik metams po to, kai buvo įsteigta UAB „A1“, ir tik po to, kai „M1“ išmokėjo 500821,62 Lt dividendus, iš kurių 393193,62 Lt buvo panaudoti 2014-11-20–2014-11-26 laikotarpiui įsigyjant vertybinius popierius ir atsiskaityta už dalį UAB „P1“ akcijų. 2014-12-23 UAB „A1“ pervedė UAB „P1“ 93827,62 Eur pagal 2014-12-19 obligacijų pasirašymo sutartį, kurių apmokėjimui panaudojo pagal 2014-12-22 paskolos sutartį iš Pareiškėjo ir D. L. gautą 80000 Eur paskolą. Mokesčių administratorius daro išvadą, jog nežiūrint, pasak Pareiškėjo, į solidų įstatinį kapitalą ir turimą vertingą turtą, UAB „A1“ pirmosios investicijos buvo daromos tik 2014 m. pabaigoje ir naudojant ne iš bankų gautas skolintas lėšas, o finansuojant bendrovės veiklą paties Pareiškėjo ir jo sutuoktinės paskolintomis lėšomis. Nustatyta, jog 2015-12-31 UAB „A1“ negražintų paskolų likutis sudaro 1817138 Eur, t. y. beveik visus UAB „A1“ įsipareigojimus (96,59 proc.) sudaro Pareiškėjui ir D. L. mokėtinos sumos.

Apibendrinęs pirmiau išdėstytas faktines aplinkybes ir jų vertinimą, mokesčių administratorius konstatavo, jog UAB „M1“ akcijų perleidimo sandorio tikslas nebuvo realiai perleisti ginčo akcijas ir jų kontrolę kitam asmeniui, o buvo siekiama perleisti akcijas savo valdomai bendrovei, per kurią būtų galimybė ir toliau valdyti UAB „M1“ akcijas. Pareiškėjo valdoma UAB „A1“ turi galimybę gauti UAB „M1“ paskirstytąjį pelną (dividendus), kuris, vadovaujantis PMĮ 33 str. 2 dalimi, priskiriamas neapmokestinamoms pajamoms, o UAB „A1“ turi galimybę iš minėtų gautų dividendų išmokėti Pareiškėjui 82500000 Lt sumą, nuo kurios Pareiškėjas neturėtų prievolės mokėti pajamų mokesčio: 80000000 Lt akcininko įnašus, atliktus 2013-12-11, bei 2500000 Lt paskolą, suteiktą 2013-12-11.

Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, patikrinimo akte konstatuoja, jog Pareiškėjas ginčo sandoriais siekė vien mokesstinės naudos ir naudodamasis sudarytų sandorių grandine iš UAB „A1“ gavo 80000000 Lt pajamas padidinto UAB „A1“ įstatinio kapitalo apimtyje, kurios apmokestinamos GPM. Mokesčių administratorius, atsižvelgęs į Civilinio kodekso nuostatas, reglamentuojančias sutuoktinių gautų pajamų teisinį režimą, taip pat į tai, jog Pareiškėjas ir D. L. santuoka įregistruota 1995-09-09, patikrinimo metu nustatytas 2013 m. gautas 80000000 Lt pajamas dalina sutuoktiniams per pusę ir konstatuoja, jog sutuoktiniai gavo po 40000000 Lt kitų pajamų, kurioms pagal GPMĮ 6 str. 1 dalies nuostatas taikomas 15 proc. GPM tarifas. Atlikus patikrinimo akto 3 dalyje nurodytus perskaičiavimus, kurių Pareiškėjas neginčija, Pareiškėjui papildomai apskaičiuojamas 6000000 Lt (1737720,11 Eur) mokėtinas GPM.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendime ir patikrinimo akte išdėstytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir padarytomis išvadomis. Pareiškėjo skundo argumentai yra išsamiai išdėstyti Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, todėl jų Komisija detalai neatkartoja, o pažymi tik esminius nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus, kurių pagrindu Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą kaip neteisėtą, nes, jo nuomone, nebuvo nei teisinio, nei faktinio pagrindo Pareiškėjo sudarytus sandorius vertinti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų aspektu, t. y. kaip sandorius, kuriais Pareiškėjas siekė mokestinės naudos.

Pareiškėjo skundo pagrindiniai motyvai yra šie: (i) Pareiškėjas ginčo sandoriais siekė vykdyti investicinę veiklą ne asmeniškai, kaip privatus asmuo, o per juridinį asmenį – holdingo įmonę, todėl turimas UAB „M1“ akcijas perleido savo įsteigta UAB „A1“; (ii) UAB „A1“ įstatinį kapitalą iki 80010000 Lt reikėjo didinti todėl, nes jos nuosavas kapitalas, įsigijus iš Pareiškėjo ir jo sutuoktinės UAB „M1“ akcijas, neatitiko ABĮ 38 str. 3 dalyje nustatyto reikalavimo, o jo nepadidinus, UAB „A1“ būtų turėjusi 85000000 Lt skolą Pareiškėjui ir jo sutuoktinei bei neturėtų galimybės pasiskolinti lėšų finansų rinkose investicinės veiklos vykdymui. Ginčo sandorių dėka Pareiškėjas įgyvendino savo ekonominius tikslus – UAB „A1“ perleistas vertingas turtas, kuris yra tinkamas, kaip užstatas, finansavimui gauti, holdingo bendrovė neturi skolų kreditoriams ir turi solidų įstatinį kapitalą, kas sudaro sąlygas vykdyti didesnės apimties investicinę veiklą; (iii) Aplinkybė, jog 2013–2015 m. UAB „A1“ negavo pardavimo pajamų, veikė nuostolingai ir tik 2014 m., gavusi dividendus iš UAB „M1“, deklaravo grynąjį pelną, nėra pakankama išvadai, jog holdingo įmonės steigimą sąlygojo ne ekonominiai poreikiai, o mokestinės naudos siekis, nes yra įprasta, kad veiklos pradžioje naujai įsteigta įmonė, kurios deklaruojama veikla – investicijos į ilgalaikes finansines priemones, negeneruoja pajamų ir patiria nuostolius; (iv) Sutikdamas su Inspekcijos teiginiu, jog 2013-12-10 sandoriu perleidus UAB „M1“ akcijas UAB „A1“ šių akcijų pagrindu suteikiamos turtinės ir neturtinės teisės iš esmės nepasikeitė, Pareiškėjas tvirtina, kad jis šių teisių ir neketino perleisti, o tik siekė valdyti UAB „M1“ akcijas per juridinį asmenį. Jeigu po įsigijimo UAB „A1“ ginčo akcijas būtų perleidusi trečiajam asmeniui, tik tuomet būtų galima teigti, jog Pareiškėjas siekė mokestinės naudos; (v) Nežiūrint į tai, kad Pareiškėjas su sutuoktine ginčo sandorius atliko per santykinai trumpą laiką, jo sudaryti sandoriai nebuvo formalūs, momentiniai ar trumpalaikiai. UAB „A1“, įsteigta 2013 m., vykdo realią investicinę veiklą iki šiol; (vi) Vykdamas GPMĮ 15 str. reikalavimą, kad sandoriai su asocijuotais asmenimis turi būti sudaromi tikrosiomis rinkos kainomis, Pareiškėjas užsakė UAB „Ober House“ atlikti UAB „M1“ verslo vertinimą tikslu nustatyti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės valdomų ir planuojamų parduoti 16,69 proc. akcijų paketo vertę. Pareiškėjo nuomone, vertinimo metu nustatyta akcijų paketo vertė – 85000000 Lt yra ginčo akcijų paketo tikroji rinkos kaina; (vii) Inspekcija nepagrįstai suabsoliutino aplinkybę, jog ginčo akcijos buvo parduotos besibaigiant GPM lengvatos galiojimo laikui; (viii) Įstatinio kapitalo didinimas buvo vienas iš planuojamos struktūros įgyvendinimo etapų siekiant sukurti finansiškai stiprią holdingo bendrovę, – toks pat rezultatas būtų buvęs pasiektas įnešant UAB „M1“ akcijas kaip turtinį įnašą; (viii) Pareiškėjas per UAB „A1“ netiesiogiai valdydamas 16,69 proc. UAB „M1“ akcijų, t. y. būdamas smulkiuoju akcininku, negalėjo įtakoti nei dividendų išmokėjimą, nei jų dydį, todėl natūralu, jog investicijoms naudojo skolintas lėšas; (ix) Aplinkybė, jog UAB „A1“ operacijas su vertybiniais popieriais pradėjo tik 2014-11-18 ir jos buvo nežymios (pvz. 2014-11-19 pirkimo sandoris – 8990,47 Eur; 2015-06-25 – 29757 Eur) jas lyginant su UAB „M1“ akcijų įsigijimu (85000000 Lt), nepaneigia Pareiškėjo pateiktų įrodymų, jog jis aktyviai ieškojo (ir ieško) tinkamų investavimo objektų, konsultavosi su verslo konsultantu A. V., bendradarbiavo su KŪB „V1“, su SEB banku 2016-07-15 aptarė paskolos gavimo aplinkybes. Mokesčių administratorius, Pareiškėjo nuomone, nepagrįstai minėtus Pareiškėjo veiksmus vertino kaip nesusijusius su UAB „A1“ steigimu; (x) Pareiškėjui nėra aiški GPM bazė, nuo kurios Inspekcija apskaičiavo papildomai mokėtiną GPM sumą, t. y. kodėl GPM baze buvo paimta konkreti suma (80000000 Lt /2) – „*Kitos pajamos padidinto UAB „A1“ įstatinio kapitalo apimtyje*“. Pareiškėjas teigia, kad dėl UAB „A1“ įstatinio kapitalo didinimo jis jokių pajamų tikrinamuoju laikotarpiu negavo, nei pinigais, nei natūra. Pareiškėjas gavo naujai išleistas akcijas, bet jas apmokėjo pinigais (bankiniais pavedimais), vadinasi, jis ne tik negavo naudos natūra, bet iš vis negavo jokios naudos, o tik patyrė išlaidas – išleido pinigus ir įsigijo turtą (UAB „A1“ 80000000 vnt. akcijų emisiją). Pareiškėjo nuomone,

mokesčių administratorius jam nustatė papildomą GPM prievolę nuo faktiškai negautų pajamų taip pažeisdamas GPMĮ nuostatas.

Komisija, atsižvelgdama į Inspekcijos sprendime ir patikrinimo akte nustatytas faktines aplinkybes bei jų teisinį įvertinimą bei į Pareiškėjo skundo argumentus, toliau pasisakys dviem aspektais: 1) Ar pagrįstai mokesčių administratorius Pareiškėjo atliktiems ginčo sandoriams taikė MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas ir 2) Ar teisingai mokesčių administratorius nustatė mokesčio bazę, nuo kurios Pareiškėjui apskaičiavo papildomą GPM prievolę už 2013 m.

1) Dėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo ginčo sandoriams pagrįstumo

Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratorius pagrįstai ginčo sandorius (Pareiškėjo ir jo sutuoktinės UAB „M1“ 30884 vnt. (16,69 proc.) akcijų pardavimą už 85000000 Lt ir UAB „A1“ įstatinio kapitalo didinimą išleidžiant 80000000 vnt. paprastųjų vardinių 1 Lt nominalios vertės akcijų, kurias įsigijo Pareiškėjas) (toliau – ir ginčo sandoriai) vertino kaip dirbtinius, neturinčius ekonominio pagrindimo, t. y. teisingai jų atžvilgiu taikė MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, konstatuodamas, jog pagrindinis minėtų sandorių tikslas yra mokestinės naudos siekimas. Komisijos nuomone, mokesčių administratorius tinkamai įvertino faktines aplinkybes, kurių Pareiškėjas neginčija, ir padarė teisingas išvadas.

Pareiškėjas neginčija, jog jam perleidus savo įsteigtai UAB „A1“ pelningai veikiančios UAB „M1“ 16,69 proc. akcijų paketą už 85000000 Lt, šių akcijų pagrindu Pareiškėjui suteikiamos turtingesnės ir neturtingesnės teisės iš esmės nepasikeitė. Nurodo, jog šio sandorio tikslas buvo valdyti UAB „M1“ akcijas per juridinį asmenį – holdingo bendrovę. Pareiškėjas nemano, kad aplinkybė, jog akcijų perleidimo sandoris buvo sudarytas 2013-12-10 prieš pat pasibaigiant GPM lengvatos galiojimo laikui, t. y. pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies 30 p. (redakcija, galiojusi iki 2013-12-31) *pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybės vertybinius popierius, įsigytus po 1999 m. sausio 1 d., jeigu vertybiniai popieriai yra parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybės ne anksčiau negu po 366 dienų nuo jų įsigijimo dienos <...> ir gyventojas 3 metus iki mokesčio laikotarpio, per kurį vertybiniai popieriai buvo parduoti arba kitaip perleisti nuosavybės, pabaigos pats ar kartu su susijusiais asmenimis nevaldė daugiau kaip 10 procentų vieneto, kurio vertybiniai popieriai yra parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybės, akcijų (dalių, pajų), liudija apie jo siekį piktnaudžiauti mokesčių įstatymais. Šios lengvatos galiojimo laikas, Komisijos nuomone, įtakojo ne tik ginčo sandorių sudarymo laiką, bet ir lėmė ginčo akcijų pardavimo kainą, kurią Pareiškėjas grindžia GPMĮ 15 str. 1 dalies nuostata, jog (cit.): „Gyventojai, šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąsias pajamas, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, <...>.* Pareiškėjas užsakė UAB „Ober House“ Nekilnojamasis turtas atlikti UAB „M1“ verslo vertinimą, kurio išvadoje nurodoma UAB „M1“ verslo rinkos vertė – 509000000 Lt ir aritmetiškai apskaičiuota 16,7 proc. akcijų (509000000 Lt x 16,7 / 100) paketo vertė (85000000 Lt), todėl mano, jog 85000000 Lt suma pagrįstai galėtų būti laikoma šio akcijų paketo tikrąja rinkos kaina, t. y. *suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas (GPMĮ 2 str. 20 dalis).* Darytina išvada, jog Pareiškėjas, formaliai vadovaudamasis GPMĮ nuostatomis, kurios taikomos gyventojų apmokestinamoms pajamoms, pardavė UAB „M1“ ginčo akcijų paketą už 22,8 karto didesnę kainą nei jo įsigijimo kaina, žinodamas, jog jos bus neapmokestinamos, bei pripažindamas, jog tiesiogiai ar netiesiogiai per UAB „A1“ valdydamas 16,7 proc. UAB „M1“ akcijų – būdamas smulkiuoju akcininku įtakoti dividendų išmokėjimo laiką ir jų dydį negali ir negalės (UAB Koncernas „M4“ valdo 58 proc., likusius 25 proc. UAB „M1“ akcijų valdo UAB „E1“, 2017-01-17 Mokesčio tyrimo ataskaita, 13 psl.). Iš patikrinimo akto matyti, jog 2004–2013 m. laikotarpiu, UAB „M1“ tik 2011 m. Pareiškėjui išmokėjo 1669405,41 Lt (483493 Eur) dividendų, UAB „A1“ 2014 m. išmokėjo 145048 Eur ir 2016 m. 667600 Eur dividendų (vidutiniškai per metus 270883 Eur), vadinasi, UAB „A1“ pirmoji investicija į vertybinius popierius (85000000 Lt arba 24617702 Eur) galėtų atsipirkti ne per kelerius metus, o per kelis dešimtmečius. Pareiškėjo argumentas, jog UAB „A1“ įstatinį kapitalą būtina buvo didinti 80000000 Lt suma, nes jos nuosavas kapitalas, įsigijus iš Pareiškėjo UAB „M1“ akcijas, neatitiko ABĮ 38 str. 3 dalyje nustatyto reikalavimo, o jo nepadidinus, UAB „A1“ būtų turėjusi 85000000 Lt

skolą Pareiškėjui ir jo sutuoktinei bei neturėtų galimybės pasiskolinti lėšų finansų rinkose investicinės veiklos vykdymui, vertintinas kaip gynybinė pozicija. Įstatinio kapitalo neatitikimas ABĮ 38 str. 3 dalies reikalavimams yra taisomas akcininkų įnašais (ABĮ 59 str. 10 d. 2 p.), įstatinio kapitalo mažinimu (ABĮ 59 str. 11 d. 1 p.) ir kt. Atlikus ginčo sandorius 2013-12-31 UAB „A1“ balanse apskaitytas 85000000 Lt finansinis turtas, pinigai – 7049 Lt, turtas iš viso 85007049 Lt, įstatinis kapitalas – 80010000 Lt, nepaskirstytas pelnas (nuostoliai) – 8053 Lt, mokėtinos sumos ir įsipareigojimai – 5005102 Lt. Pareiškėjo tokiu būdu suformuotas savo valdomos įmonės finansinis turtas ir įstatinis kapitalas paneigia Pareiškėjo deklaruojamą ginčų sandorių tikslą – vykdyti didelės vertės investicijas, nes 2013-12-31 d. įmonė turėjo tik 7049 Lt pinigų likutį ir 5005102 Lt skolą Pareiškėjui ir jo sutuoktinei, t. y. neturėjo jokių nuosavų lėšų investicinei veiklai vystyti. Vadinas, ekonominio pagrindimo neturi nei GPM neapmokestinamų ginčo vertybinių popierių pardavimas už 85000000 Lt, nei įstatinio kapitalo didinimas 80000000 Lt. Ne Pareiškėjo naudai liudija ir per vieną dieną vykdyti priešpriešiniai daliniai atsiskaitymai už parduotas ginčo akcijas ir įstatinio kapitalo didinimą, norint sudaryti iliuziją, jog tiek ginčo akcijų įsigijimas, tiek įstatinio kapitalo padidinimas buvo apmokėtas pinigais. Be to, Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, jog atlikdamas ginčo sandorius 2013 m. pabaigoje, jau turėjo kokius nors realius planuojamus investicinius projektus ar pasiūlymus investuoti, kuriuos galėtų realizuoti per UAB „A1“, ar įrodymus, jog jo įmonė 2013 m. ar vėliau būtų prašiusi bankų ar kitų finansinių institucijų suteikti paskolą įkeičiant UAB „M1“ ginčo akcijų paketą. Iš 2016-12-09 UAB „A1“ operatyvaus patikrinimo ataskaitos matyti, jog UAB „A1“ pradėjo investuoti tik 2014 m. pabaigoje (2014-12-19 pasirašė trumpalaikę konvertuojamų obligacijų pasirašymo sutartį su UAB „P1“, pagal kurią pasirašė ir apmokėjo 17392 vnt. konvertuojamų 9,99 Eur nominalios vertės obligacijų (t. y. 173746,08 Eur), vėlesnes investicijos buvo atliktos tik 2015 m. tam panaudojant Pareiškėjo ir jo sutuoktinės skolintas lėšas (skola 2015-12-31 sudarė 1881311 Eur). Pareiškėjas Komisijai pateikė papildomus dokumentus, pasak jo įrodančius, jog iki UAB „A1“ įsteigimo jis realiai domėjosi, kokiu būdu ir kaip galėtų vykdyti investicinę veiklą per holdingo bendrovę, tačiau jo pateikti dokumentai tik įrodo, jog Pareiškėjas šia veikla pradėjo domėtis jau po UAB „A1“ įsteigimo. Komisijos nuomone, Pareiškėjo argumentai niekaip nepaneigia mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų apie ginčo sandorių dirbtinumą, kurių nuosekli seka per trumpą laikotarpį besibaigiant GPMĮ lengvatos galiojimo laikui įrodo, kad Pareiškėjas ginčo sandoriais siekė ne ekonominių tikslų, o siekė mokestinės naudos ateityje.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo argumento, kad lygiai toks pat rezultatas būtų pasiektas Pareiškėjui ir jo sutuoktinei ne perleidus ginčo akcijas už 85000000 Lt, o apmokėjus UAB „A1“ įstatinio kapitalo padidinimą turtiniu įnašu (ginčo akcijomis), Komisija pažymi, jog tai nėra šio ginčo objektas, be to, tokie sandoriai taip pat galėtų būti laikomi dirbtiniais, tik būtų naudingesni UAB „A1“ (neturėtų 5000000 Lt skolos Pareiškėjui ir jo sutuoktinei). Pažymėtina ir tai, kad Pareiškėjui padidinus UAB „A1“ įstatinį kapitalą iki 80010000 Lt, jis tapo net 4,3 karto didesnis už pačios UAB „M1“ įstatinio kapitalo dydį, kuris 2009 – 2015 m. buvo 18500000 Lt (2016-11-30 UAB „M1“ operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-9597). Komisijos vertinimu, Pareiškėjo teoriniai pasvarstymai, kokiais atvejais mokesčių požiūriu fizinių asmenų gautų pajamų iš tiesioginių investicijų apmokestinimas būtų naudingesnis, jeigu tas pats asmuo jas gautų investicinę veiklą vykdydamas per holdingo kompaniją, Pareiškėjo verslo vizijos ir pastangos surasti tinkamus investavimo objektus, o taip pat dabartinė UAB „A1“ investicinė veikla, nėra šio mokestinio ginčo dalykai.

2) Dėl mokesčio bazės, nuo kurios Pareiškėjui apskaičiuotas papildomas GPM už 2013 m.

Kaip jau minėta, patvirtinus, jog ginčo sandoriais Pareiškėjas ir jo sutuoktinė siekė gauti mokestinę naudą ir jų atžvilgiu mokesčių administratorius pagrįstai taikė MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, ar Pareiškėjas ir jo sutuoktinė tikrinamuoju 2013 m. laikotarpiu gavo 80000000 Lt kitas pajamas padidinto UAB „A1“ įstatinio kapitalo apimtyje, ar ne.

Komisija sutinka su Pareiškėjo skundo argumentais, kad nei patikrinimo akte, nei Inspekcijos sprendime nėra aiškiai apibrėžta GPM bazė, nuo kurios Inspekcija Pareiškėjui apskaičiavo papildomai mokėtiną GPM sumą už 2013 m. ir kodėl GPM baze buvo paimta konkreti suma (80000000 Lt /2) – „Kitos pajamos padidinto UAB „A1“ įstatinio kapitalo apimtyje”.

Komisijos posėdžio metu centrinio mokesčių administratoriaus atstovas taip pat aiškiai neįvardino, kokią konkrečią mokestinę naudą mokesčių mokėtojas gavo 2013 m., kurią reikėjo apmokestinti. Tuo tarpu Pareiškėjas teigia, kad dėl UAB „A1“ įstatinio kapitalo didinimo jis jokių pajamų tikrinamuoju laikotarpiu negavo nei pinigais, nei natūra. Pareiškėjas gavo naujai išleistas akcijas, bet jas apmokėjo pinigais (bankiniais pavedimais), vadinasi, jis ne tik negavo naudos natūra, bet iš vis negavo jokios naudos, o tik patyrė išlaidas – išleido pinigus ir įsigijo turtą (UAB „A1“ 80000000 vnt. akcijų emisiją). Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius jam nustatė papildomą GPM prievolę nuo faktiškai negautų pajamų.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjo skundo argumentai dėl neteisingo GPM bazės nustatymo tikrinamuoju laikotarpiu yra pagrįsti. Iš patikrinimo akto (12 psl. 10 punktas) matyti, jog mokesčių administratorius nustatęs, jog Pareiškėjo valdoma UAB „A1“ turi galimybę iš UAB „M1“ gauti PM neapmokestinamus dividendus, o UAB „A1“ iš gautų dividendų turi galimybę išmokėti 80000000 Lt akcininko įnašus, atliktus 2013-12-11, konstatavo, jog Pareiškėjas gavo iš UAB „A1“ 80000000 Lt kitas pajamas „padidinto įstatinio kapitalo apimtyje“. Pažymėtina, jog tikrinamuoju 2013 m. laikotarpiu UAB „A1“ dividendų iš UAB „M1“ negavo ir Pareiškėjui jokių išmokų neišmokėjo.

GPMĮ 2 str. 14 dalyje pateikta pajamų sąvoka, t. y. bendruoju atveju pajamos – 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 (1 dalis) dėl įstatinio kapitalo didinimo akcininkams proporcingai jų turimų akcijų skaičiui nemokamai išduotas akcijas arba anksčiau išleistų akcijų nominalios vertės padidinimo suma, <...>, iš ko seka, kad ir dėl įstatinio kapitalo didinimo akcininkui išduotos jo apmokėtos akcijos taip pat nėra laikomos pajamomis. Vadovaujantis GPMĮ 8 str. 1 dalies nuostatomis – pajamos pripažįstamos pajamų gavimo momentu, pajamų gavimo momentu laikomas momentas, kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos ir kai bet kokia forma išmokamos išmokos, jei pagal šį Įstatymą prievolė išskaičiuoti pajamų mokestį nuo gyventojų pajamų nustatyta mokestį išskaičiuojančiam asmeniui (GPMĮ 8 str. 2 dalis). Darytina išvada, jog nežiūrint į tai, kad mokesčių administratoriaus išvada, jog ginčo sandoriais mokesčių mokėtojas siekė gauti mokestinės naudos, yra pagrįsta, Pareiškėjas šios mokestinės naudos 2013 m. nerealizavo, o tik sudarė sąlygas mokestinę naudą gauti ateityje. Vadovaujantis ABĮ 15 str. 1 dalies 2 punktu, bendrovės akcininkai turi turitinę teisę gauti bendrovės lėšų, kai bendrovės įstatinis kapitalas mažinamas siekiant akcininkams išmokėti bendrovės lėšų, o pagal GPMĮ 2 str. 14 dalies 1 punktą, mažinant vieneto įstatinį kapitalą gaunamos lėšos (jų dalis) ir (arba) turtas (jo dalis), tenkančius įstatinio kapitalo, sudaryto iš vieneto dalyvių įnašų sumažinimo daliai, nelaikomos pajamomis. Tokiu būdu Pareiškėjas ginčo sandoriais sudarė galimybę išvengdamas mokesčių sau išmokėti bet kokias UAB „A1“ lėšas sumažindamas UAB „A1“ įstatinį kapitalą. Bet iki tol, kol UAB „A1“ įstatinis kapitalas nėra sumažintas ir bendrovės lėšos nėra išmokėtos, nėra pagrindo teigti, kad Pareiškėjas 2013 m. gavo kitas pajamas padidinto UAB „A1“ įstatinio kapitalo apimtyje.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratorius neįvykdė savo pareigos, nustatytos MAĮ 67 str. 1 dalyje, pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, todėl Pareiškėjo skundas tenkinamas, o Inspekcijos sprendimas naikinamas.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017 m. rugpjūčio 25 d. sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-341.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-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, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius

Lina Vosyliene