



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „I1“ 2017-10-11 SKUNDO**

2017 m. gruodžio 18 d. Nr. S-257 (7-225/2017)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės  
Martyno Endrijaičio – pranešėjas  
Rasos Stravinskaitės  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovei  
mokesčių administratoriaus atstovui

advokatei J. J.  
A. A.

2017-11-15 posėdyje išnagrinėjusi UAB „I1“ (toliau – Bendrovė) 2017-10-11 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-09-11 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-367, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-09-11 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-367 patvirtino 2017-07-11 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-321, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 156979,71 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), apskaičiuo 58061,40 Eur GPM delspinigius ir skyrė 39245 Eur GPM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Inspekcija atliko Bendrovės GPM už 2013–2015 metų laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą.

*1. Dėl Bendrovės, Estijos įmonės, D. B. ir G. R. sandorių*

Inspekcijos sprendime, remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 str. 1 dalies nuostatomis bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika taikant minėtas nuostatas (2013-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A556-715/2013, 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007; 2012-12-10 nutartis adm. byloje Nr. A602-2698/2012; 2013-03-05 nutartis adm. byloje A556-404/2013, 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-201/2011; 2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A442-2316/2011), nurodoma, kad MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokesčių nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokesstinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokesstinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl

minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teisę faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A602-1718/2013, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016).

Inspekcija, išanalizavusi ir įvertinusi Bendrovės pateiktus dokumentus, surinktą priešpriešinę informaciją, Lietuvos Respublikos Specialiųjų tyrimo tarnybos bei užsienio mokesčių administratorių pateiktą medžiagą, Inspekcijos informacinėse bazėse esančius duomenis, nustatė, jog Bendrovės akcininkai nuo 2010 m. buvo fiziniai asmenys: G. R. (62,67 proc.) – nuo 2010-03-19 iki 2012-08-24, D. B. (37,33 proc.) – nuo 2010-03-19 iki 2013-02-15. Bendrovė nuo 2010-01-01 kasmet turėjo nepaskirstyto pelno. Kol Bendrovės akcininkai buvo G. R. ir D. B., sukaupto nepaskirstyto pelno dividendams neskirstė, t. y. kasmet nepaskirstytą pelną perkeldavo į kitus metus. 2012-12-31 nepaskirstytas pelnas sudarė 3048518 Lt.

Inspekcija nustatė, jog 2013-03-01 remiantis Trišale reikalavimo teisių perleidimo sutartimi Bendrovei perėmus iš G. R. reikalavimo teisę, atsiradusią už parduotas akcijas, gauti trečiosios šalies skolininkės Estijos įmonės OÜ S1 (toliau – ir Estijos įmonė) 1776036,96 Lt skolą, ši iš Estijos įmonės gautina suma Bendrovės apskaitoje buvo sudengta su G. R. (skolininko) to paties dydžio paskolinio įsipareigojimo Bendrovei suma – 1776036,96 Lt. Inspekcija konstatavo, kad šis momentas (2013-03-01), kai dirbtinai sukurtomis aplinkybėmis buvo siekiama panaikinti G. R. paskolinį įsipareigojimą, traktuojamas, kaip mokesstinės naudos gavimo momentas, siekiant išvengti 102875,17 Eur GPM mokėjimo nuo G. R. paskolos sumos, kuri laikytina dividendais akcininkui G. R.

Inspekcija taip pat nustatė, jog 2013-12-31 Reikalavimo teisių perleidimo sutartimi Estijos įmonė perėmė reikalavimo teises į D. B. teisę gauti Bendrovės 118337,51 Lt skolą tokiai pačiai vertei kaip D. B. skolos suma ir pati tapo Bendrovės skolininke, o Estijos įmonės perimta D. B. paskolinio įsipareigojimo 118337,51 Lt suma Bendrovės apskaitoje sudengta su mokėtiniais Bendrovės dividendais, kurie buvo deklaruoti, kaip išmokėti neapmokestinami dividendai juridiniam asmeniui Estijos įmonei. Inspekcija konstatavo, kad šis sudengimo momentas (2013-12-31), kai buvo panaikintas D. B. paskolinis įsipareigojimas Bendrovei traktuojamas kaip dividendų išmokėjimas fiziniam asmeniui, nes dirbtinai įformintais dokumentais buvo siekiama išsimokėti dividendus paskolų forma be mokesčių, t. y. išvengti 6854,58 Eur GPM mokėjimo nuo išmokėtų dividendų D. B.

Inspekcijos sprendime pažymimos esminės Bendrovės ūkinių operacijų su Estijos įmone OÜ S1 aplinkybės (Patikrinimo aktas, 3–14 psl.), taip pat vertinami Bendrovės pateikti dokumentai:

1) Bendrovės akcininkai nuo 2010 m. buvo fiziniai asmenys: G. R. (62,67 proc.) – nuo 2010-03-19 iki 2012-08-24, D. B. (37,33 proc.) – nuo 2010-03-19 iki 2013-02-15 (Ataskaita apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančius vienetus bei asmenis už 2011 m.);

2) Bendrovė nuo 2010-01-01 kasmet turėjo nepaskirstyto pelno. Kol Bendrovės akcininkai buvo fiziniai asmenys G. R. ir D. B., sukaupto nepaskirstyto pelno dividendams neskirstė, t. y. kasmet nepaskirstytą pelną perkeldavo į kitus metus. 2012-12-31 nepaskirstytas pelnas sudarė 3048518 Lt (Įmonės balansas už 2010–2012 m.);

3) Bendrovė akcininkui G. R. kaip atskaitingam asmeniui dar 2010-2012 metų laikotarpiu išmokėjo 1666995,79 Lt pinigų sumą, kuri 2011-08-05 ir 2012-09-07 sutartimis buvo įforminta kaip Bendrovės paskola G. R. Bendrovė D. B. 2012-06-15 išmokėjo 115000 Lt įformindama 2012-06-11 paskolos sutartį (2011-08-05 paskolos sutartis Nr. 11.08.05, 2012-09-07 paskolos sutartis Nr. 12.09.07, 2012-06-11 paskolos sutartis Nr. 12.06.11);

4) G. R. 2012-08-24 Akcijų pirkimo pardavimo sutartimi pardavė turėtas Bendrovės akcijas (62,67 proc.) Estijos įmonei už 2820000 Lt. D. B. 2013-02-15 Akcijų perleidimo sutartimi Nr. SSp2013-1 pardavė Estijos įmonei Bendrovės akcijas (37,33 proc.) už 230000 Lt. Estijos įmonė buvo įregistruota 2012-02-08 ir praėjus tik 6 mėn. nuo įregistravimo G. R. Estijos įmonei pardavė savo valdytas Bendrovės akcijas. Be to, fiksuotas akcijų pardavimo kainos skirtumas: G. R. 1 vnt. paprastosios vardinės akcijos (toliau – PVA) kaina – 449,98 Lt, D. B. – 61,61 Lt už 1 vnt. PVA (Estijos įmonės 2013-04-17 prašymas Nr. R-2, 2013-11-04 prašymas Nr. R-3, 2014-02-04 prašymas Nr. R-4, kt.);

5) Nuo 2013-02-22 Bendrovės vienintelė akcininkė yra Estijos įmonė, kurios vienintelė (100 proc.) akcininkė nuo 2012-02-22 iki 2013-03-14 buvo Kipro įmonė, kurios vienintelis savininkas yra G. R. Nuo 2013-03-14 Estijos įmonės akcininkai yra Kipro įmonė (valdanti 81 proc. akcinio kapitalo) ir D. B. (valdantis 19 proc. akcinio kapitalo). Estijos įmonė, tapusi vienintele Bendrovės akcininke, 2013-03-28 priėmė sprendimą – visą 3048518 Lt paskirstytino pelno sumą skirstyti dividendams, kuriuos Bendrovei deklaravus išmokėjimus užsienio juridiniam asmeniui jie tapo neapmokestinami pelno mokesčiu pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 34 str. 2 dalį, taip pat nekelti jokių piniginių ar kitokių pretenzijų dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 60 str. 5 dalyje numatyto termino nesilaikymo ir nustatyti paskirtų dividendų išmokėjimo terminą iki 2013-12-31. Dividendų suma gali būti mokama visa iš karto arba dalimis (Inspekcijos 2016-03-30 raštas Nr. (11.41-30-5)-46-KD-1692, 2016-09-08 raštas Nr. (25.8-09) R1-5751, 2016-11-29 raštas, Bendrovės vienintelio akcininko 2013-03-28 sprendimas Nr. 20130328-1);

6) Minėtą sprendimą išmokėti 3048518 Lt dividendų pasirašė Estijos įmonės OÜ S1 valdybos narys G. R.;

7) Estijos įmonė pateikė 21 prašymą Bendrovei dividendus išmokėti ne jai, o nurodytiems asmenims – G. R. banko pavedimais Bendrovė iš viso išmokėjo 302449,50 Eur, iš jų: 2013 m. – 130000,00 Lt (37650,61 Eur), 2014 m. – 424000,00 Lt (122798,89 Eur), 2015 m. – 142000 Eur (490298 Lt) (Bendrovės banko operacijų su G. R. suvestinė, Estijos įmonės 2013-04-17 prašymas Nr. R-2, 2013-11-04 prašymas Nr. R-3, 2014-02-04 prašymas Nr. R-4, kt.);

8) 2013-03-28 vienintelio akcininko sprendime buvo nustatytas paskirtų dividendų išmokėjimo terminas iki 2013-12-31, tačiau visi numatyti dividendai nebuvo išmokėti numatytu terminu, t. y. iki 2013-12-31. Dividendai buvo mokami ir 2014 m., ir 2015 m., taip pat 2015-12-31 apskaitytas 317442,41 Eur (1096065,15 Lt) neišmokėtų dividendų likutis (didžiosios knygos mokėtinų dividendų sąskaitos registras, buhalterinės apskaitos registrai);

9) D. B. 2012 m. Bendrovė pavedimu išmokėjo 115000 Lt, kurie Bendrovės apskaitoje buvo apskaityti kaip paskola ir kartu su palūkanomis 2013-12-31 sudarė iš viso 118337,51 Lt. Estijos įmonė, kurios akcininkas nuo 2013-03-14 yra ir pats D. B., 2013-12-31 Reikalavimo teisių perleidimo sutartimi ir Susitarimu dėl reikalavimų įskaitymo 2013 m. perėmė D. B. įsipareigojimą Bendrovei ir šį įsipareigojimą (grąžintiną paskolą su palūkanomis) paprašė sudengti su gautiniais iš Bendrovės dividendais. Tokiu būdu Bendrovės apskaitoje 2013-12-31 panaikintas D. B. įsiskolinimas 118337,51 Lt (115000 Lt paskola ir 3337,51 Lt palūkanos) (2013-12-31 Reikalavimo teisių perleidimo sutartis Nr. SSP2013-12RC, 2013-12-31 susitarimas dėl reikalavimų įskaitymo Nr. OC20131231-2);

10) G. R., kaip atskaitingam asmeniui, 2010–2012 m. atskirais pavedimais į jo asmeninę sąskaitą banke Bendrovė išmokėjo iš viso 1666995,79 Lt pinigų sumą, kuri 2011-08-05 ir 2012-09-07 buvo įforminta kaip paskola, nuo kurios buvo priskaičiuotos palūkanos – 109041,17 Lt. G. R. negrąžintos paskolos likutis 2013-03-01 buvo iš viso 1776036,96 Lt. 2013-03-01 Trišalė reikalavimo teisių perleidimo sutartimi, sudaryta tarp G. R. (reikalavimo teisės Bendrovei perleidėjas, Estijos įmonė G. R. už akcijas skolinga 2820000 Lt, o G. R. 1776036,96 Lt skolingas Bendrovei), Estijos įmonės OÜ S1 (skolininkė, skolinga 2820000 Lt G. R. už nupirktas akcijas) ir Bendrovės (reikalavimo teisės perėmėja iš G. R., jos akcininkas yra Estijos įmonė, kuriai Bendrovė turi įsipareigojimą išmokėti nepaskirstytą pelną), buvo panaikintas G. R. 1776036,96 Lt dydžio paskolinis įsipareigojimas Bendrovei, t. y. 2013-03-01 Bendrovės buhalterinėje apskaitoje G. R. paskolinis įsipareigojimas užskaitos būdu buvo sudengtas su naujai apskaityta 1776036,96 Lt Estijos įmonės skola Bendrovei. Po šios sutarties pasirašymo Bendrovės apskaitos registruose 1776036,96 Lt dydžio skola apskaitoma ne kaip G. R. skola, o kaip Estijos įmonės skola. Bendrovės apskaitoje užskaitos būdu buvo sudengtas G. R. 1776036,96 Lt dydžio įsipareigojimas Bendrovei su naujai Bendrovės apskaitoje apskaityta Estijos įmonės skola, t. y. ši įmonė tapo Bendrovės skolininke (Bendrovės banko operacijų su G. R. suvestinė, 2013-03-01 Trišalė reikalavimo teisių perleidimo sutartis Nr. SEC2013-1, buhalterinės apskaitos registrai);

11) Estijos įmonė OÜ S1, tapusi Bendrovės skolininke, per 2013-03-01 sutartyje nustatytą 2 (dvejų) metų nuo sutarties pasirašymo terminą turėjo sumokėti Bendrovei 1776036,96 Lt skolą. Sutartyje taip pat buvo numatytas 0,04 proc. dydžio delspinigių skaičiavimas už kiekvieną pradelstą sumokėti dieną. Praėjus dvejiems metams, Estijos įmonė nesumokėjo skolos Bendrovei. 2015-12-31

Bendrovės apskaitos registruose apskaitoma 513835,20 Eur (1774170,18 Lt) Estijos įmonės skola Bendrovei. Bendrovė neskaičiavo 0,04 proc. delspinigių už laiku negražintą skolą, kaip numatyta sutarties 3.6 punkte (2013-03-01 Trišalė reikalavimo teisių perleidimo sutartis);

12) Estijos mokesčių administratorius informavo, kad Estijos įmonė neturėjo patalpų, kitų darbuotojų, išskyrus patį G. R., įdarbinta nebuvo, turėjo juridinį adresą registracijai, IT ar kitokių paslaugų Estijos rinkai nepardavė, taip pat Estijos mokesčių administratoriaus dėl veiklos nevykdymo OÜ S1 buvo įspėta dėl išregistravimo iš Prekybos registro, 2016-06-16 išregistruota iš PVM mokėtojų. Estijos mokesčių administratoriui pats įmonės atstovas žodžiu patvirtino, kad įmonė paslaugų nepardavė ir sutarčių nepasirašė. Estijos įmonė nuo 2016-04-05 nuosavybės teise valdo 44 proc. UAB „B1“ įstatinio kapitalo (Inspekcijos 2016-03-30 raštas Nr. (11.41-30-5)-46-KD-1692);

13) Kipro mokesčių administratorius informavo, kad G. R. yra vienintelis Kipro įmonės savininkas. 2011-09-28 G. R. su Kipro gyventoju Y. Y. pasirašė patikėjimo deklaraciją, kuria remiantis Y. Y. valdo Kipro įmonės akcijas, kurios registruotos jo vardu kaip G. R. atstovo ir patikėtinio vardu, visus įmonės valdymo veiksmus atlieka vadovaudamasis savininko G. R. nurodymais ir sprendimais (Inspekcijos 2016-11-29 raštas);

14) Nors 2014-12-31 Bendrovės apskaitoje ir apskaityta, kad Estijos įmonė skolinga Bendrovei 1770532,74 Lt (perimta G. R. skola), o Bendrovė skolinga akcininkei Estijos įmonei OÜ S1 1661461,13 Lt neišmokėtų dividendų, tačiau nebuvo atliktos tarpusavio užskaitos, o dividendai 2015 m. pagal akcininko prašymus / susitarimus buvo toliau mokami pinigineis lėšomis, pervedant G. R. – 142000 Eur ir KŪB „P1“ – 21750 Eur sumą. Iš viso per 2015 m. Bendrovė 163750 Eur suma sumažino mokėtinų dividendų sumą (Bendrovės banko operacijų su G. R. suvestinė, buhalterinės apskaitos registrai);

15) Visą dividendų mokėjimo laikotarpį Bendrovė nesiėmė jokių veiksmų, kad būtų padengti Estijos įmonės įsiskolinimai Bendrovei, t. y. mažinama pačios skolininkės skola Bendrovei, nes buvo mokami dividendai, darant užskaitas ir mažinant trečiųjų asmenų skolą savo skolininkui, kai pats skolininkas turi didžiulį įsipareigojimą Bendrovei.

Įvertinusi patikrinimo metu surinktą informaciją bei pateiktus dokumentus, Inspekcija apibendrina nustatytas aplinkybes:

1) Bendrovė nuo 2010-01-01 kaupė pelną, nes akcininkai G. R. ir D. B. neskirstė jo dividendams;

2) Estijos įmonė neturėjo piniginių lėšų nusipirkti Bendrovės akcijų, todėl ji liko skolinga G. R. ir D. B., nors verslo praktikoje savo valdomoms įmonėms, kad neformuoti ekonominės naštos (skola) jau veiklos pradžioje, akcijos įnešamos į naujos įmonės įstatinį kapitalą. Pažymėtina, jog Estijos įmonė valdo Kipro įmonė, kurios vienintelis savininkas yra minėtas G. R., vėliau kitu Estijos įmonės bendrasavininkiu tapo taip pat minėtas D. B.;

3) Estijos įmonė nevykdė 2013-03-01 sutartyje numatytų esminių įsipareigojimų, tačiau Bendrovė reagavo pasyviai, kas iš esmės prieštarauja verslo logikai, visi požymiai atskleidžia ir pabrėžia šios sutarties formalumą. Tokie faktai, kai juridiniais dokumentais neva nustatomos teisinių santykių dalyvių teisės ir pareigos, tačiau jų akivaizdžiai yra nesilaikoma ir pareigų nesilaikymas nesukelia kitos šalies neigiamos reakcijos į neigiamas pasekmes, t. y. reikšmingos sumos negavimas iš skolininko, kuris faktiškai veiklos nevykdo ir tikėtina ateityje nesugebės įvykdyti visų prisiimtų įsipareigojimų Bendrovei ir kitiems asmenims, tai tokie faktai pagrindžia priimto dokumento formalumą, siekiant sudaryti tik fiktyvų vaizdą sutarties sudarymo momentui, kad Estijos įmonė, kuriai ateityje bus įforminti gautini dividendai, bus pajėgi įvykdyti prisiimtus paskolinius įsipareigojimus, tačiau iš esmės šia sutartimi buvo formaliai panaikintas G. R. paskolinis įsipareigojimas Bendrovei;

4) Estijos mokesčių administratorius pateikė informaciją, jog Estijos įmonė iš esmės veiklos nevykdė, nėra duomenų apie kontaktus su partneriais, tik pačios įmonės pareiškimai apie veiklą. Be to, bendro pobūdžio tyrimas apie Skandinavijos šalių rinką neparodo aktyvios veiklos Estijoje;

5) Bendrovė nepateikė duomenų apie naujo ofiso įsigijimą, kurio įsigijimui buvo skirti pinigai G. R. Kita vertus, Bendrovės direktoriui, veikiančiam jos interesais, nėra pagrindo teikti paskolas, t. y. Bendrovės teiginiai yra prieštaraujantys jos veiksmams. Be to, nėra duomenų, kokiems tikslams buvo suteikta Bendrovės paskola kitam akcininkui D. B. Pažymėtina, jog pagal pateiktą 2012-04-16 patalpų nuomos sutartį Bendrovė už 1 kv. m. kas mėnesį moka 9,23 Lt (1084 kv. m. x 9,23 Lt = 10081,20 Lt),

t. y. ši suma ženkliai (apie 165 kartus) skiriasi nuo G. R. išduotos 1666995,79 Lt paskolos, todėl nepatvirtina Bendrovės teiginio, jog tai faktiškai pinigai įmonės poreikiams.

Ginčijamame sprendime nurodyta, jog Estijos įmonė faktiškai aktyvios veiklos nevykdė ir buvo reikalinga tik vienam tikslui – išvengti mokesčių mokėjimo, todėl konstatuota, kad įforminus neapmokestinamų dividendų išmokėjimą per užsienio juridinį asmenį Estijos įmonę OÜ S1, G. R. banko pavedimais Bendrovė išmokėjo pinigais 554000 Lt bei 142000 Eur, t. y. tokiais savo veiksmais išvengė 47249,95 Eur GPM mokėjimo į biudžetą, kuris būtų atsiradęs, jei dividendai būtų buvę apskaityti išmokami tiesiogiai akcininkui – G. R.

Inspekcija konstatavo, kad Bendrovės akcininkai G. R. ir D. B., žinodami, kad Bendrovė turi sukaupto nepaskirstyto pelno, siekdami išvengti mokesčių prievolių išmokant dividendus, formaliai nepažeisdami mokesčio įstatymo dirbtinai sukūrė teisės aktų reikalavimus atitinkančią ūkinių operacijų grandinę tarp Bendrovės, Estijos įmonės OÜ S1, G. R. ir D. B., formaliai vykdė teisės aktų normoms neprieštaraujančius juridinius sandorius – įformino paskolų, reikalavimo teisių perleidimo ir kitas sutartis, tačiau atkūrus iškreiptas ir paslėptas aplinkybes ir faktus buvo nustatyta, jog G. R. per Kipro įmonę ir D. B. įsigijo Estijos įmonę siekdami ne verslą plėtoti Estijoje, tačiau jiems Estijos įmonė buvo reikalinga kaip užsienio juridinis vienetas aukščiau minėtų dokumentų forminimui. Taigi, Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 10 straipsniu, 66 str. 2 dalimi, 69 str. 1 dalimi, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 5 str. 1 dalimi, 6 str. 1 dalimi, 22 str. 2 dalimi, 23 str. 1 dalimi, Bendrovei patikrinimo aktu papildomai apskaičiavo mokėtiną 156979,71 Eur GPM sumą.

## *2. Dėl delspinigių ir baudų*

Vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 1 punktu, 97 str. 1 dalimi, Bendrovei apskaičiuota 58061,40 Eur GPM delspinigių, nes nėra teisinio pagrindo neskaiciuoti delspinigių.

Ginčijamame sprendime nurodyta, kad 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 (vertinant pažeidimo pobūdį baudą didinančiomis aplinkybėmis yra laikomos: mokesčių mokėtojas sumažino mokėtiną mokesťį ar visiškai jo išvengė siekdamas mokesstinės naudos ir mokesčiai apskaičiuojami taikant turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 69 straipsnis); dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui, t. y. nesumokėto mokesčio dydis yra daugiau kaip 500 bazinių socialinių išmokų (anksčiau – MGL)); mokesčių mokėtojo bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi.

Inspekcija pabrėžė, kad šiuo atveju nustatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės (mokesčių administratorius mokesťį apskaičiavo taikydamas MAĮ 69 straipsnį, Bendrovė padarė didelę žalą valstybės biudžetui, nes 156979,71 Eur nesumokėtų mokesčių suma viršija 19000 Eur (500 X 38 Eur)), ir švelninančios aplinkybės (Bendrovė tyrimo bei patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, pateikė turimus dokumentus), todėl nuo papildomai apskaičiuotų 156979,71 Eur GPM skyrė 25 proc. dydžio baudą – 39245 Eur.

Bendrovė pateiktu skundu Mokesčių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir prašo jį panaikinti.

Skunde pabrėžiama, kad atsižvelgiant į LVAT praktiką taikant MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatas, mokesčių administratorius gali taikyti turinio viršenybės prieš formą principą tik tokiu atveju kai: 1) mokesčių mokėtojas, sudarydamas sandorius, siekė ir gavo mokesstinės naudos; 2) gauta mokesstinė nauda buvo vienintelis tikslas, kurio mokesčiu mokėtojas siekė, t. y. mokesčiu mokėtojas, sudarydamas sandorius, neturėjo jokių ekonominių ar kitu tikslu. Šis principas sudarytiems mokesčio mokėtojo sandoriams negali būti taikomas, jeigu mokesčio mokėtojas, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, pasirinko tą, pagal kurį jam atsirado mažesnė mokesstinė prievolė, t. y. vien tai, kad mokesčių mokėtojas pasinaudoja nacionalinių mokesčių įstatymų suteikta jam galimybe sumažinti savo mokesstinę naštą valstybei ir šia galimybe pasinaudoja, savaime nesudaro prielaidos, taikant turinio viršenybės prieš formą principą, mokesčinį teisinį santykį kvalifikuoti pagal tas mokesčių įstatymų normas, kurios suponuotų didesnes valstybės (savivaldybės) biudžeto ar kitų

viešojo sektoriaus piniginių fondų pajamas. Be to, mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo atitinkamo sandorio (ūkinės operacijos) mokestinio santykio turinio turi būti pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais.

Bendrovės teigimu, nagrinėjamu atveju turinio viršenybės prieš formą principas negali būti taikomas dėl šių priežasčių:

1) Bendrovė, priešingai negu teigia mokesčių administratorius, neskirstydama pelno, neturėjo jokios realios apčiuopiamos mokestinės naudos. Juridinis asmuo, išmokėdamas akcininkams dividendus, vadovaudamasis GPMĮ 22 ir 23 straipsniais, privalo išskaičiuoti GPM iš akcininkui priklausančios dividendų sumos. GPM sumokamas ne iš Bendrovei priklausančių lėšų, bet iš akcininkui priklausančios išmokamos dividendų sumos, t. y. akcininkui išmokama dividendų suma sumažėja, nes iš jos yra sumokamas GPM į valstybės biudžetą. Taigi, pačios Bendrovės mokestinis pranašumas nei padidėja, nei sumažėja dėl tokio pelno paskirstymo bei GPM sumokėjimo.

2) Bendrovė, suteikdama akcininkams paskolas su palūkanomis, turėjo ekonominių tikslų. Ūkio subjektų lėšų skolinimas akcininkams yra normali verslo praktika ir jokie Lietuvos Respublikos teisės aktai tokios veiklos nedraudžia. Paskolos G. R. ir D. B. buvo suteiktos su palūkanomis. Tai rodo, kad Bendrovė turėjo ekonomini tikslą – uždirbti papildomų pajamų bei taip kaupti lėšas ateityje planuojamoms investicijoms. G. R. lėšos buvo pervedamos bei sudaroma paskolos sutartis dėl ateityje planuojamų investicijų į naują Bendrovės biurą. Planų teko atsisakyti rinkoje neradus turto Bendrovei priimtina kaina.

3) Bendrovės akcijų pardavimas Estijos įmonei buvo ekonomiškai motyvuotas ir nei Bendrovei, nei jos akcininkams toks sandoris nesuteikė jokio papildomo mokestinio pranašumo. G. R. 2012-08-24 Bendrovės akcijas pardavė už 2820000 Lt (816728 Eur); D. B. 2013-02-15 už 230000 Lt (66613 Eur). Skunde akcentuojama, kad akcijų kainą prieš jų pardavimą nustatė ne patys akcininkai, bet profesionali turto vertintoja, t. y. asmuo, turintis tam tinkamų žinių ir profesinės patirties bei išlaikęs reikiamus kvalifikacinius egzaminus. 2012-06-29 Verslo vertinimo ataskaitoje nurodyta, kad atlikto vertinimo objektas – Bendrovės 100 proc. paprastų vardinių akcijų paketo vertė 2012-06-29 dienai. Primintina, kad pirmasis savo akcijas pardavė G. R. 2012-08-24. Turto vertintoja nustatė, kad vienos akcijos kaina (tiek G. R., tiek D. B.) 2012-06-29 – 497 Lt. G. R. savo akcijų paketą pardavė 2012-08-24, praėjus dviem mėnesiams po akcijų įvertinimo, už 2820000 Lt (1 akcijos kaina – 449,98 Lt). Bendrovė nesutinka su Inspekcijos išvada, kad D. B. akcijų pardavimo kaina buvo dirbtinai pritaikyta prie skolinio įsipareigojimo dydžio Bendrovei. Pirma, už Bendrovės akcijas su D. B. buvo atsiskaityta dviem būdais: Estijos įmonės OÜ S1 470719 Eur vertės akcijomis bei pinigine kompensacija – sumokant 230000 Lt (66613 Eur) sumą. Taigi, iš viso D. B. Bendrovės akcijų paketą pardavė už 537332 Eur, t. y. už tiek pat, kiek ir įvertino turto vertintojas. Skunde pabrėžiama, kad akcijų pirkimo–pardavimo sandoriai buvo ne fiktyvūs, o realūs ir ekonomiškai motyvuoti. Visos Bendrovės akcijų pardavimo pajamos buvo deklaruotos bei nuo jų sumokėtas GPM.

Bendrovė prašo Komisijos atkreipti dėmesį į G. R. bei jo sutuoktinės E. R. iš akcijų pardavimo deklaruotas pajamas bei sumokėtus mokesčius, nes visi mokesčiai nuo akcijų pardavimo pajamų buvo sumokėti. Abu sutuoktiniai 2013 metų metinėse pajamų deklaracijose (GPM308T priede) deklaravo po 993018,48 Lt (iš viso 1986036,96 Lt) vertybinių popierių pardavimo pajamų. Į deklaruota sumą įeina Estijos įmonės OÜ S1 padengtas G. R. įsiskolinimas Bendrovei (1776036,96 Lt), kuris laikomas akcijų pardavimo pajamomis bei likusi akcijų kaina (130000 Lt), kurią Estijos įmonės prašymu tiesiogiai į G. R. banko sąskaitą pervedė pati Bendrovė 2013 metais. Sutuoktiniai deklaravo po 267760,89 Lt vertybinių popierių įsigijimo išlaidų ir po 725257,59 Lt (iš viso 1450515,18 Lt) apmokestinamųjų pajamų, kurios buvo apmokestintos 15 proc. GPM tarifu.

G. R. ir jo sutuoktinė 2014 metų metinėse pajamų deklaracijose (GPM308F priede) deklaravo po 237000 Lt (iš viso 474000 Lt) vertybinių popierių pardavimo pajamų. Į deklaruotą sumą įeina 424000 Lt suma, kurią kaip kainos dalį už įsigytas Bendrovės akcijas Estijos įmonės prašymu tiesiogiai į G. R. banko sąskaitą pervedė Bendrovė. Abu sutuoktiniai deklaravo po 60118 Lt finansinių priemonių įsigijimo išlaidų (iš viso 120236 Lt) bei po 166882 Lt (iš viso 333764 Lt) apmokestinamųjų pajamų, kurios apmokestintos 15 proc. GPM tarifu. Atitinkamai 2015 metų metinėse pajamų deklaracijose (GPM308F priede) sutuoktiniai deklaravo po 71000 Eur (iš viso 142000 Eur) Bendrovės akcijų

pardavimo pajamų, po 19830 Eur (iš viso 39660 Eur) finansinių priemonių įsigijimo išlaidų ir po 48169,90 Eur (iš viso 96339,8 Eur) apmokestinamųjų pajamų.

4) Nors pelno mokesčiu Estijos įmonei išmokėti dividendai nebuvo apmokestinti, vadovaujantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 34 str. 2 dalimi, tačiau žalos biudžetui nebuvo padaryta, nes nuo G. R. išmokėtos sumos (kaip akcijų pardavimo pajamų) buvo sumokėtas GPM.

5) 2013-03-01 Trišalės sutarties pasirašymą skatino ekonominiai motyvai: a) Trišalėje sutartyje buvo nustatyta, kad skolą Bendrovei Estijos įmonė grąžins per dvejų metų laikotarpį (iki 2015-12-31), kai tuo tarpu G. R. didžiąją skolos dalį pagal Paskolos sutartį buvo įsipareigojęs grąžinti tik 2016-12-31; b) akivaizdu, kad įmonė kaip skolininkas yra daug naudingesnis negu fizinis asmuo, nes ūkio subjekto ekonominiai pajėgumai yra didesni nei fizinio asmens, todėl sumažėja ir rizika, kad paskola nebus grąžinta.

Aplinkybė, kad gautus dividendus Estijos įmonė pirmiausia investavo į KŪB „P1“, o ne sumokėjo skolą Bendrovei, paaiškinama ekonomine logika – siekimu padidinti pajamas, iš kurių vėliau būtų grąžinamos skolos ir papildomai investuojama. Toks Estijos įmonės elgesys turėtų būti vertinamas pirmiausia Bendrovių teisės, o ne mokesčių teisės kontekste.

6) Estijos įmonė OÜ S1 yra realus, o ne fiktyvus darinys. Tai įrodo šios aplinkybės: a) Estijos įmonėje dirbo keturi darbuotojai, kuriems buvo mokamas darbo užmokestis ir, atitinkamai, mokesčiai į valstybės biudžetą; b) buvo teiktos metinės ataskaitos tiek už 2013, tiek už 2014, tiek už 2015 metus; c) Estijos įmonei buvo teikiamos paslaugos, pvz., buhalterinės apskaitos paslaugos; d) Estijos įmonė dar 2013 metais buvo įregistruota PVM mokėtoja, kas įrodo, kad buvo vykdoma ekonominė veikla. Įmonės išregistravimas iš PVM mokėtojų 2016 metais (tik po 3 veiklos metų) neįrodo veiklos fiktyvumo, priešingai, tai gali liudyti įmonės pajamų sumažėjimą. Estijos įmonės veiklos vykdymo realumą įrodo pasirašytos paslaugų sutartys su Bendrove, UAB „E1“, UAB „A2“, o finansinės apskaitos tvarkymui buvo nusamdyta Estijos įmonė OÜ V3. Minėtoms įmonėms suteiktų paslaugų vertė 2012–2017 metais siekė 147793,33 Eur. Estijos įmonės generuojamas pajamas pagrindžia ir finansinės ataskaitos už 2013–2014 m. Nors Estijos įmonė 2015 metais negeneravo pajamų, tačiau 2017 metais vėl sėkmingai vykdo įvairius projektus (pvz. UAB „E1“ suteikė paslaugų už 100000 Eur).

Skunde aptariami Estijos įmonės steigimo motyvai – Bendrovės produktų informacinių mokymo technologijų plėtra užsienio šalyse. Nurodoma, kad Estijos įmonė buvo įkurta 2012-08-02 nuosekliai vykdant Bendrovės ir UAB „N1“ plėtros planus. Pagrindinis akcininkų tikslas buvo įkurti stiprią ir solidžią investicinę įmonę, sukaupti joje turtą (tiek materialų, tiek nematerialų – teises ir licencijas), kas leistų ateityje užtikrinti galimybę skolintis lėšas investicijoms ir tuo pačiu nuosekliai didinti Estijos įmonės vertę bei įsitvirtinti kitų šalių rinkose.

Šiuo tikslu G. R. 2013 m. liepos mėn. dalyvavo verslo susitikimuose su potencialiais partneriais S6 (Latvijos įmonė), SIA „M1“ (Latvijos įmonė) ir AS „K1“ (Estijos įmonė). Estijos įmonės realią ekonominę veiklą nuspręsta sustabdyti 2014 m. birželio mėn. (praėjus beveik dviem metams nuo įmonės įsteigimo) nepavykus įgyvendinti plėtros planų, nesusitarus su partneriais Latvijoje ir Estijoje, taip pat nepavykus elektroninio dienyno diegimo projektams Austrijoje, Albanijoje ir Vokietijoje. 2016 m. buvo dar vienas bandymas susitarti tarp trijų Baltijos šalių elektroninio dienyno operatorių, tačiau ir ši iniciatyva dar nedavė konkrečių rezultatų.

Bendrovė atkreipia dėmesį į tai, kad šiuo metu Estijos įmonė užsiima investicine veikla. Estijos įmonė valdo 100 proc. Bendrovės akcijų, 100 proc. UAB „N1“ akcijų ir 44 proc. UAB „B1“ akcijų. Nuo 2013-02-07 Estijos įmonė tapo KŪB P1 nare, investavusi 145000 Eur.

Bendrovės nuomone, mokesčių administratorius neteisingai nustatė mokestinės naudos gavimo momentą. Bendrovė atkreipia dėmesį į tai, kad Komisija, net ir sutikdama su mokesčių administratoriaus vertinimu, kad visi aukščiau minimi sandoriai yra absoliučiai fiktyvūs, jais siekta vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą, t. y. nemokėti GPM nuo G. R. išmokėtų dividendų, neturėtų sutikti su mokesčių administratoriaus neteisingai nustatyto mokestinės naudos gavimo momentu. Skunde teigiama, kad mokestinės naudos gavimo momentu turi būti pripažinta ne Trišalės sutarties pasirašymo data (2013-03-01), bet pinigų išmokėjimo bei paskolų tarp Bendrovės ir jos akcininkų pasirašymo laikotarpis (2010–2012 metai).

7) Pagal GPMĮ 8 str. 2 d. 1 punkto nuostatas, bendra pajamų pripažinimo gautomis taisyklė yra faktinis šių pajamų gavimo momentas, t. y. kai pajamos gautinos pinigais, jų gavimo momentu

laikomas teisės laisvai disponuoti lėšomis atsiradimo momentas (neatsižvelgiant į tai, ar lėšas gyventojas gauna grynaisiais pinigais, ar tie pinigai pervedami į jo sąskaitą banke, ar apmokamos jo išlaidas ir pan.). Momentas, kurį priklauso gauti pajamas, gali būti užfiksuotas tam tikruose sandoriuose, susitarimuose, priėmimo ir perleidimo aktuose, pažymose ir pan., tačiau apmokestinimo GPM momentą lemia faktiškas jų gavimas, o ne dokumentuose numatyta data, jeigu pajamos nebuvo gautos. Remiantis GPMĮ 22 str. 1–2 dalių nuostatomis, pagal mokesčio mokėjimo tvarką dividendai, gauti iš Lietuvos vieneto, yra priskiriamos A klasei. Taigi Bendrovė nuo išmokėtų dividendų tą patį mėnesį turėjo sumokėti GPM – preliminariai tuo pačiu 2010–2012 metų laikotarpiu.

8) Bendrovė taip pat teigia, kad mokesčių administratorius, pritaikęs turinio viršenybės prieš formą principą, nuo išmokėtų dividendų neteisingai apskaičiavo mokėtinus mokesčius.

Bendrovės banko sąskaitos išrašai patvirtina, kad G. R. 2011-01-01 – 2011-12-15 laikotarpiu Bendrovė pervedė 789304 Lt, t. y. beveik tokią pačią sumą, kuri įforminta 2011 metų Paskolos sutartimi (2011 m. paskolos sutartimi G. R. suteikta 790000 Lt paskola). Atsižvelgiant į mokesčių administratoriaus išdėstytą aplinkybių vertinimą, turėtų būti daroma išvada, kad 2010 m. G. R. Bendrovė išmokėjo 105000 Lt dividendų, kurie buvo įforminti Paskolos sutartimi, o 2011 m. Bendrovė išmokėjo 790000 Lt dividendų, kurie taip pat buvo įforminti Paskolos sutartimi.

Atsižvelgiant į MAĮ 68 straipsnyje įtvirtintą senaties terminą, į pradėto mokestinio patikrinimo datą (pavedimas tikrinti išrašytas 2017-02-14), darytinos išvados, kad mokesčiai nuo 2010 ir 2011 metais išmokėtų 105000 Lt ir 790000 Lt dividendų negali būti apskaičiuoti, nes jiems taikomas 5 metų senaties terminas. Be to, nuo šių sumų apskaičiuotos palūkanos yra menamos, todėl jos negali būti įtraukiamos į gautų dividendų sumą ir apmokestintos, nes Bendrovė niekada nedisponavo minėtomis lėšomis, palūkanų suma niekada nebuvo perduota G. R. grynais ar pervesta į jo banko sąskaitą.

9) Įvertinus aplinkybę, kad G. R. 2011 metais buvo pervesta 79000 Lt dividendų, kuri vėliau buvo įforminta paskolos sutartimi, darytina išvada, jog 2011 metų pabaigoje Bendrovės nepaskirstyto pelno suma siekė 456054 Lt, o ne 1246054 Lt: pirma, iš 2010 m. nepaskirstytos 885905 Lt sumos liko 95905 Lt suma, nes 790000 Lt buvo paskirstyta 2011 metais (885905 Lt – 790000 Lt = 95905 Lt); antra, 2011 metų pabaigoje susidaro 456054 Lt nepaskirstyto pelno suma (95905 Lt (likutis) + 360149 Lt (grynas pelnas)).

Pagal GPMĮ 12 str. 1 dalį, dividendai apibrėžiami kaip pajamos iš paskirstytojo pelno. Dividendai yra akcininkui paskirta pelno dalis, proporcinga jo turimų vieneto akcijų (daliu, pajų) nominaliai vertei. Bendrovė įsitikinusi, kad G. R. išmokėtų dividendų suma 2012 metais galėjo siekti ne daugiau kaip 285809 Lt (456054 Lt x 62,67 proc.), įvertinus G. R. turimų akcijų kiekį (62,67 proc.). Kadangi pagal paskolų sutartis 2012-09-05 G. R. buvo suteikta 771995,79 Lt dydžio paskola, darytina išvada, kad 285809 Lt suma turi būti traktuojama kaip išmokėti dividendai 2012 metų laikotarpiu, o 486186,79 Lt suma gauta kaip paskola pagal 2012-09-07 paskolos sutartį iš einamųjų metų pajamų. Kadangi 2017-02-14 pavedime tikrinti nurodytas tikrinamasis laikotarpis nuo 2013-01-01 iki 2015-12-31, mokesčių administratorius negalėjo apskaičiuoti mokesčių už 2012 metus, nes šis laikotarpis neįėjo į tikrintą laikotarpį.

Be to, 2012 metų dividendų apmokestinimas pažeistų teisingumo ir protingumo principus, nes, kaip minėta, G. R. ir jo sutuoktinė visas gautas akcijų pardavimo pajamas deklaravo savo metinėse pajamų deklaracijose ir sumokėjo GPM. Į deklaruotas pajamas vienareikšmiškai patenka ir jau minėta 771995,79 Lt suma, kuri buvo apmokestinta GPM.

10) Estijos įmonė OÜ S1, įsigijusi Bendrovės akcijas iš G. R., liko jam skolinga už įsigytas akcijas 302353 Eur. Skola G. R. buvo sumokėta per 2013–2015 metus. Mokesčių administratorius šią sumą apmokestino 20 proc. GPM tarifu, nes laikė ją išmokėtais dividendais. Bendrovės nuomone, minėta suma turi būti apmokestinta kaip akcijų perleidimo pajamos 15 proc. GPM tarifu, kas ir buvo padaryta G. R. ir jo sutuoktinei pateikiant metines pajamų deklaracijas. Bendrovės teigimu, ta pati suma buvo apmokestinta du kartus.

Skunde pabrėžiama, kad visi Bendrovės ir jos akcininkų sudaryti sandoriai turėjo ekonominį motyvą. LVAT praktikoje aiškiai nurodoma, kad ūkinėms operacijoms negalima taikyti turinio viršenybės prieš formą principo, jeigu jų tikslas buvo daugiau negu mokestinės naudos gavimas. Po sandorių sudarymo, mokesčių mokėtojai neturėjo jokios mokestinės naudos, visos papildomos mokestinės prievolės buvo atliktos: pvz., G. R. nuo Bendrovės akcijų pardavimo pajamų (2820000 Lt)



sumokėjo visus reikiamus mokesčius. Bendrovės piniginių lėšų sumokėjimas G. R. už Estijos įmonę 2013–2015 metais turi būti traktuojamas ne kaip užslėptų dividendų sumokėjimas, bet kaip likusios kainos už įsigytas Bendrovės akcijas sumokėjimas (t. y. Estijos įmonės skolos G. R. sumokėjimas). Tokiu atveju pervesta 302353 Eur suma G. R. turi būti apmokestinama kaip akcijų pardavimo pajamos, o ne dividendai.

Bendrovė, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus nesutikimo su Inspekcijos sprendimu argumentus, prašo panaikinti ginčijamą Inspekcijos sprendimą.

Kartu su skundu Bendrovė pateikė: 2010-03-01 Paskolos sutartį Nr. 2010.03.01; 2011-08-05 Paskolos sutartį Nr. 11.08.05; Bendrovės 2012-06-29 Verslo vertinimo atskaitą; G. R. ir jo sutuoktinės 2013–2015 metų Metinės pajamų deklaracijas; 2012-06-29, 2013-06-14, 2013-11-14 ir 2013-12-31 darbo sutartis; OÜ S1 pažymą, atlyginimų žiniaraštį ir išmokų operacijas; metinių ataskaitų pateikimo įrodymą; buhalterinių paslaugų teikimo sutartį Nr. 2012/06-15, Paslaugų teikimo Bendrovei, UAB „E1“, UAB „A2“ ir OÜ V3 sutartis; 2013–2015 metų finansines ataskaitas; įsakymus dėl G. R. komandiruočių ir komandiruočių ataskaitas; dokumentus, patvirtinančius OÜ S1 investicijas į KŪB „P1“; įsakymus dėl G. R. komandiruočių į įvairias šalis ir išlaidas pateisinančius dokumentus; 2013-12-31 reikalavimo teisių perleidimo sutartį ir 2013-02-15 Bendrovės akcijų pirkimo–pardavimo sutartį tarp Estijos įmonės ir D. B.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas.

Mokestinis ginčas byloje yra kilęs dėl Inspekcijos 2017-09-11 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-367 nurodymų Bendrovei sumokėti 156979,71 Eur GPM, 58061,40 Eur GPM delspinigius ir 39245 Eur GPM baudą teisėtumo ir pagrįstumo.

Mokesčių administratorius, įvertinęs kontrolės procedūrų metu surinktą informaciją, taikydamas MAĮ 10 straipsnį ir 69 str. 1 dalį, konstatavo, kad Bendrovė, pasinaudodama tarpinėmis ūkinėmis operacijomis, formaliai sudarė akcijų pirkimo–pardavimo, įsipareigojimų perleidimo / įskaitymo sutartis ir per tarpinę grandį – OÜ S1 – lėšų grąžinimu už įsigytas akcijas siekė išsimokėti dividendų pajamas, išvengiant GPM mokėjimo.

Bendrovė pateiktame skunde bei Bendrovės atstovė posėdžio Komisijoje metu nesutiko su mokesčių administratoriaus išvadomis, nurodydama, jog Bendrovės akcijų pardavimas Estijos įmonei OÜ S1 buvo ekonomiškai motyvuotas ir nė vienai iš sutarties šalių nesuteikė mokestinio pranašumo; tiek G. R., tiek D. B. akcijos buvo parduotos už tą pačią kainą; Estijos įmonė OÜ S1 yra realus ekonominę veiklą vykdančias subjektas, o ne fiktyvus darinys; be to, G. R. su sutuoktine yra deklaravę Bendrovės akcijų pardavimo pajamas ir sumokėję GPM. Taip pat Bendrovė nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatyto mokestinės naudos gavimo momentu, jos teigimu, turi būti vertinamas faktinio pinigų išmokėjimo bei paskolų tarp Bendrovės ir jos akcininkų pasirašymo laikotarpis (2010–2012 metai), už kurį mokesčiai negali būti apskaičiuojami, atsižvelgiant į MAĮ 68 straipsnyje nustatytą senaties terminą bei tikrinto laikotarpio ribas (2013–2015 metai).

Iš ginčijamo Inspekcijos 2017-09-11 sprendimo, Bendrovės 2017-10-11 skundo, Komisijos posėdžio metu išsakytų Inspekcijos ir Bendrovės atstovų pozicijų matyti, jog ginčas vyksta dėl faktinių aplinkybių vertinimo ir turinio viršenybės prieš formą principo taikymo šių aplinkybių kontekste. Todėl Komisija, nagrinėdama bylos faktines aplinkybes, vertina, ar mokesčių administratorius pagrįstai šioje byloje taikė turinio viršenybės prieš formą principą. Tokiu būdu Komisija, nagrinėjanti mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus, pažymi, jog šiame sprendime vertinamos faktinės aplinkybės konkrečiai tik mokesčių teisės aspektu, t. y., kaip jos aiškintinos mokestiniuose teisiniuose santykiuose vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu.

Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti 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 mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (MAĮ 69 str. 1 dalis).

Vienas iš pagrindinių mokesčių teisės principų yra turinio viršenybės prieš formą. Turinio viršenybės prieš formą principas, vadovaujantis MAĮ 10 straipsniu, reikalauja, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė būtų teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Taigi aiškiai pastebima įstatymų leidėjo pozicija tikrajam ūkinės operacijos turiniui teikti pirmenybę šio turinio įforminimo atžvilgiu (2004-10-27 LVAT nutartis adm. 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 str. 1 dalies nuostatas, pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius (LVAT 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A502-1305/2008; 2013-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A438-97/2013). Konstatuodamas minėtas aplinkybes bei apskaičiuodamas mokesčius, mokesčių administratorius savo išvadas privalo pagrįsti motyvuotu ir aiškiu faktinių aplinkybių vertinimu ir objektyviais, abejonių nekeliančiais įrodymais. Paminėtina ir tai, kad viešojo administravimo subjektas privalo vadovautis Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) įtvirtintais principais (VAI 3 straipsnis), taip pat ir objektyvumo principu, kuris reiškia, kad sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išsiaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus. Šis reglamentavimas lemia ir tai, kad priimami sprendimai negali būti paremti prielaidomis ir spėjimais, o mokesčių administratorius turi konkrečiais, aiškiais ir neginčijamais įrodymais paremti savo sprendimus ir neturi būti jokių abejonių dėl sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo.

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

Mokesčių administratorius savo išvadas dėl Bendrovei konstatuoto mokestinio pažeidimo – GPM vengimo nuo G. R. ir D. B. išmokėtų dividendų, grindžia šiomis esminėmis aplinkybėmis: Bendrovė kasmet nuo 2010-01-01 turėjo nepaskirstyto pelno, kuris Bendrovės akcininkų G. R. (valdė 62,67 proc. akcijų) ir D. B. (valdė 37,33 proc. akcijų) sprendimu buvo perkeliamas į kitus metus (2012-12-31 nepaskirstytas pelnas sudarė 3048518 Lt); Bendrovė akcininkui G. R. kaip atskaitingam asmeniui dar 2010–2012 metų laikotarpiu išmokėjo 1666995,79 Lt pinigų sumą, kuri 2011-08-05 ir 2012-09-07 sutartimis buvo įforminta kaip Bendrovės paskola G. R.; D. B. Bendrovė 2012-06-15 išmokėjo 115000 Lt įformindama 2012-06-11 paskolos sutartį; G. R. 2012-08-24 Akcijų pirkimo pardavimo sutartimi pardavė turėtas Bendrovės akcijas (62,67 proc.) Estijos įmonei OÜ S1 už 2820000 Lt. D. B. 2013-02-15 Akcijų perleidimo sutartimi Nr. SSp2013-1 pardavė Estijos įmonei OÜ S1 Bendrovės akcijas (37,33 proc.) už 230000 Lt; nuo 2013-02-22 Bendrovės vienintelė akcininkė yra Estijos įmonė OÜ S1; Estijos įmonės (OÜ S1) vienintelė (100 proc.) akcininkė nuo 2012-02-22 iki 2013-03-14 buvo Kipro įmonė V1 (kurios vienintelis savininkas yra G. R.), nuo 2013-03-14 Estijos įmonės akcininkai yra Kipro įmonė (valdanti 81 proc. akcinio kapitalo) ir D. B. (valdantis 19 proc. akcinio kapitalo). Estijos įmonė, tapusi vienintele Bendrovės akcininke, 2013-03-28 priėmė sprendimą – visą 3048518 Lt paskirstytino pelno sumą skirstyti dividendams, taip pat nekelti jokių piniginių ar kitokių pretenzijų dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 60 str. 5 dalyje numatyto termino nesilaikymo ir nustatyti paskirtų dividendų išmokėjimo terminą iki 2013-12-31. Dividendai, Estijos įmonės prašymų pagrindu buvo išmokami ne jai, o prašymuose nurodytiems asmenims, tame tarpe ir G. R., kuriam Bendrovė iš viso 2013–2015 metais išmokėjo 302449,50 Eur (1044297,63 Lt). Dividendai nebuvo išmokėti 2013-03-28 vienintelio akcininko sprendime nurodytu terminu (2013-12-31), 2015-12-31 apskaitytas 317442,41 Eur (1096065,15 Lt) neišmokėtų dividendų likutis. G. R. negrąžintos paskolos su priskaičiuotomis palūkanomis likutis 2013-03-01 sudarė 1776036,96 Lt. 2013-03-01 Trišale reikalavimo teisių perleidimo sutartimi, sudaryta tarp G. R. (reikalavimo teisės Bendrovei perleidėjas, Estijos įmonė G. R. už akcijas skolinga 2820000 Lt, o G. R. 1776036,96 Lt skolingas Bendrovei), Estijos įmonės (skolininkė, skolinga 2820000 Lt G. R. už nupirktas akcijas) ir

Bendrovės (reikalavimo teisės perėmėja iš G. R., jos akcininkas yra Estijos įmonė, kuriai Bendrovė turi įsipareigojimą išmokėti nepaskirstytą pelną), buvo panaikintas G. R. 1776036,96 Lt dydžio paskolinis įsipareigojimas Bendrovei, t. y. 2013-03-01 Bendrovės buhalterinėje apskaitoje G. R. paskolinis įsipareigojimas užskaitos būdu buvo sudengtas su naujai apskaityta 1776036,96 Lt Estijos įmonės OÜ S1 skola Bendrovei. Po šios sutarties pasirašymo Bendrovės apskaitos registruose 1776036,96 Lt dydžio skola apskaitoma ne kaip G. R. skola, o kaip Estijos įmonės skola. Estijos įmonė perimtos G. R. 1776036,96 Lt skolos Bendrovei per numatytą 2 metų terminą nesumokėjo (2015-12-31 Bendrovės apskaitos registruose apskaitoma 513835,20 Eur (1774170,18 Lt) Estijos įmonės skola Bendrovei). D. B. skola Bendrovei su palūkanomis 2013-12-31 sudarė 118337,51 Lt. Estijos įmonė, kurios akcininkas nuo 2013-03-14 yra ir pats D. B., 2013-12-31 Reikalavimo teisių perleidimo sutartimi ir Susitarimu dėl reikalavimų įskaitymo perėmė D. B. įsipareigojimą Bendrovei ir šį įsipareigojimą (gražintiną paskolą su palūkanomis) paprašė sudengti su gautiniais iš Bendrovės dividendais. Tokiu būdu Bendrovės apskaitoje 2013-12-31 panaikintas D. B. 118337,51 Lt (115000 Lt paskola ir 3337,51 Lt palūkanos) įsiskolinimas. Estijos įmonė OÜ S1 neturėjo patalpų, kitų darbuotojų, išskyrus patį G. R., įdarbinta nebuvo, veiklos nevykdė ir 2016-06-16 buvo išregistruota iš PVM mokesčių mokėtojų registro. Nors 2014-12-31 Bendrovės apskaitoje ir apskaityta, kad Estijos įmonė skolinga Bendrovei 1770532,74 Lt (perimta G. R. skola), o Bendrovė skolinga akcininkei Estijos įmonei 1661461,13 Lt neišmokėtų dividendų, tačiau nebuvo atliktos tarpusavio užskaitos. Visą dividendų mokėjimo laikotarpį Bendrovė nesiėmė jokių veiksmų, kad būtų padengti Estijos įmonės įsiskolinimai Bendrovei, t. y. mažinama pačios skolininkės skola Bendrovei, nes buvo mokami dividendai, darant užskaitas ir mažinant trečiųjų asmenų skolą savo skolininkui, kai pats skolininkas turi didžiulį įsipareigojimą Bendrovei.

Kaip matyti iš ginčijamo sprendimo, vertindamas minėtas faktines aplinkybes, mokesčių administratorius nustatė, jog minėti sandoriai sudaryti siekiant vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą, įgyti mokestinį pranašumą, išvengiant mokesčių įstatymuose numatytų mokestinių prievolių, kurios atsirastų, jei 851098,77 Eur (2938673,83 Lt) suma, kaip dividendai, būtų išmokėta G. R. ir D. B., todėl nuo šios sumos buvo apskaičiuota mokėtina GPM suma ir su ja susijusios atitinkamos sumos.

Bendrovės skunde nurodyta, kad paskolų akcininkams G. R. ir D. B. suteikimas 2010–2012 metais turėjo ekonominių tikslų – uždirbti papildomų pajamų palūkanų forma. Komisija pažymi, kad Bendrovė negavo palūkanų pajamų nei iš akcininkų, nei iš Estijos įmonės OÜ S1. Bylos duomenimis, G. R. paskolų palūkanų likutis 2013-03-01 buvo 109041,17 Lt (22385,88 Lt palūkanų suma buvo padengta G. R. įnašais grynaisiais į Bendrovės kasą ir užskaitant jo patirtas komandiruotės išlaidas), D. B. paskolų palūkanų likutis 2013-12-31 – 3337,51 Lt. Akcininkų skolą su priskaičiuotomis palūkanomis perėmė Estijos įmonė OÜ S1, tačiau ji nevykdė įsipareigojimų ir nepadengė skolos Bendrovei, o pastaroji nesiėmė jokių veiksmų siekdama susigrąžinti paskolintus pinigus ir palūkanas.

Komisija kritiškai vertina Bendrovės teiginius, kad 2013-03-01 Trišalės sutarties pasirašymą lėmė ekonominiai motyvai, pirmiausia, trumpesnis paskolos gražinimo terminas: akcininkai buvo įsipareigoję gražinti paskolas iki 2016-12-31, o Estijos įmonė OÜ S1 – iki 2015-12-31. Kaip minėta, Estijos įmonės skola Bendrovei pagal 2013-03-01 sutartį nebuvo nei gražinta, nei sudengta su mokėtiniais dividendais.

Nepaisant Bendrovės skundo teiginių, kad Bendrovės veiksmai nepažeidė jokių teisės aktų, Komisija pažymi, jog byloje nustatytas aplinkybių visetas pagrindžia mokesčių administratoriaus išvadas, jog nagrinėjama sandoriais buvo siekta tik mokestinės naudos.

Pirma, Bendrovės nepaskirstytas pelnas keletą metų nebuvo skirstomas, bet perkeliamas į kitus metus. Tokiu būdu 2012-12-31 Bendrovė turėjo sukaupusi 3048518 Lt nepaskirstyto pelno, kuris buvo paskirstytas dividendams tik po Bendrovės akcijų pardavimo Estijos įmonei OÜ S1.

Antra, Bendrovės akcijos 2012–2013 metais buvo parduotos Estijos įmonei OÜ S1, kurią valdo tie patys fiziniai asmenys G. R. ir D. B.: nuo 2013-03-14 Estijos įmonės akcininkai yra Kipro įmonė V1 (valdanti 81 proc. akcinio kapitalo) ir D. B. (valdantis 19 proc. akcinio kapitalo), nuo 2012-02-22 iki 2013-03-14 vienintelė (100 proc.) Estijos įmonės akcininkė buvo Kipro įmonė V1, kurios vienintelis savininkas yra G. R. Taigi, po sudarytų sandorių buvę tiesioginiai Bendrovės akcininkai ir toliau darė įtaką Bendrovės priimamiems sprendimams: Estijos įmonę valdė tie patys 2 fiziniai

asmenys G. R. ir D. B., 2013-03-28 sprendimą visą 3048518 Lt paskirstytino pelno sumą skirstyti dividendams pasirašė Estijos įmonės valdybos narys G. R.

Ginčijamame sprendime nurodyta, kad G. R. ir D. B. parduotų akcijų kaina skyrėsi 7 kartus. Bendrovė nesutinka su šiuo teiginiu, nurodydama, kad tiek G. R., tiek D. B. akcijos buvo parduotos už tokią pačią kainą, kuria jos buvo įvertintos turto vertintojo, tik su D. B., remiantis 2013-02-15 akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi, buvo atsiskaityta dviem būdais: 470719 Eur (1625299 Lt) vertės Estijos įmonės akcijomis ir 230000 Lt pinigine kompensacija. Bendrovės teiginius pagrindžia kartu su skundu pateiktos 2012-06-29 Verslo vertinimo ataskaita Nr. 5/2122(Vil):12 ir 2013-02-15 Akcijų pirkimo–pardavimo sutartis. Verslo vertinimo ataskaitoje nurodyta, kad 2012-06-29 G. R. priklausančio 62,67 proc. akcijų paketo vertė sudarė 3114699 Lt, D. B. priklausančio 37,33 proc. akcijų paketo vertė – 1855301 Lt. Tačiau Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad akcijų pardavimo kaina, numatyta sumokėti pinigais, sudarė 3050000 Lt (2820000 Lt + 230000 Lt), t. y. tik nežymiai (tik 1482 Lt) skyrėsi nuo Bendrovės 2013-03-01 sukaupto nepaskirstyto pelno (3048518 Lt), nors turto vertintojo nustatyta bendra akcijų vertė buvo didesnė (4970000 Lt).

Trečia, Estijos įmonė OÜ S1 neturėjo piniginių lėšų nusipirkti Bendrovės akcijų, todėl ji liko skolinga G. R. ir D. B. Paprastai verslo praktikoje savo valdomoms įmonėms, kad neformuoti ekonominės naštos (skola) jau veiklos pradžioje, akcijos įnešamos į naujos įmonės įstatinį kapitalą. Bendrovės atstovė posėdžio metu negalėjo paaiškinti, kodėl buvo pasirinktas kitoks verslo modelis, t. y. akcijų pardavimas naujai įsteigtai įmonei, o ne akcijų įnešimas į naujai steigiamą įmonę.

Ketvirta, nepaisant 2013-03-28 vienintelio akcininko sprendime numatyto termino išmokėti dividendus iki 2013-12-31, šio termino nebuvo laikytasi: per 2013–2015 metus buvo išmokėta 1952452,89 Lt dividendų, 2015-12-31 Bendrovės buhalterinėje apskaitoje apskaitytas 317442,41 Eur (1096065,15 Lt) neišmokėtų dividendų likutis.

Penkta, nors Bendrovės apskaitoje 2014-12-31 apskaityta, kad Estijos įmonė OÜ S1 skolinga Bendrovei 1770532,74 Lt, o Bendrovė skolinga akcininkei Estijos įmonei OÜ S1 1661461,13 Lt paskirtų išmokėti dividendų, tačiau nebuvo siekta sudengti abiejų šalių įsipareigojimus, atliekant tarpusavio užskaitas.

Šešta, Estijos įmonė OÜ S1 nesumokėjo skolos Bendrovei per 2013-03-01 Trišalėje reikalavimo teisių perleidimo sutartyje numatytą dviejų metų terminą. 2015-12-31 Bendrovės buhalterinės apskaitos registruose buvo apskaitoma 513835,20 Eur (1774170,18 Lt) Estijos įmonės OÜ S1 skola Bendrovei. Nors Estijos įmonė OÜ S1 nevykdė 2013-03-01 sutartimi prisiimtų įsipareigojimų, tačiau Bendrovė nesiėmė jokių veiksmų, kad būtų padengti OÜ S1 perimti įsiskolinimai, t. y. nesistengė, kad būtų mažinama pačios skolininkės OÜ S1 skola Bendrovei. Tai iš esmės prieštarauja verslo logikai, mokėti dividendus, mažinant trečiųjų asmenų skolą savo skolininkui, kai pats skolininkas turi didžiulį įsipareigojimą kreditoriui (Bendrovei).

Septinta, Estijos mokesčių administratorius pateikė informaciją, kad Estijos įmonė OÜ S1 iš esmės veiklos nevykdė, nėra duomenų apie kontaktus su partneriais, tik pačios įmonės pareiškimai apie ketinamą vykdyti veiklą. Bendrovės skunde nurodyta, kad Estijos įmonės OÜ S1 kelioms įmonėms suteiktų paslaugų vertė 2012–2017 metais siekė 147793,33 Eur. Taigi, Estijos įmonės prisiimti įsipareigojimai kelis kartus viršija jos gaunamas pajamas. Paminėtina, kad Bendrovės teigimu, 2015 metais Estijos įmonė pajamų negeneravo, nuo 2016 metų nevykdo aktyvios veiklos, tačiau, kaip matyti iš bylos medžiagos, 2015 metais Bendrovės mokėtini dividendai (142000 Eur) buvo pervesti ne Estijos įmonei, o pastarosios prašymu tiesiogiai G. R. Kaip matyti iš Bendrovės kartu su skundu pateiktų darbo sutarčių kopijų, be G. R. (nuo 2013-06-14 einančio generalinio direktoriaus pareigas) Estijos įmonėje laikotarpiu nuo 2012-06-29 iki 2013-12-31 buvo įdarbinta teisininkė–administratorė, nuo 2013-12-31 iki 2014-05-16 – administratorė–asistentė ir nuo 2013-11-14 iki 2014-05-16 – buhalterė. Visoms darbuotojoms buvo nustatytas 5 val. / sav. darbo laikas (darbo dienomis nuo 17 iki 18 val.). Taigi, Bendrovės pateiktais duomenimis, nuo 2014-05-17 Estijos įmonėje kitų darbuotojų (be G. R.) neįdarbinta. Skunde nurodoma, kad pagrindinis akcininkų tikslas buvo sukurti stiprią ir solidžią investicinę įmonę, sukaupti joje turtą, kas leistų ateityje užtikrinti galimybę skolintis lėšas investicijoms. Komisija pabrėžia, kad byloje nepateikta duomenų apie tai, kad Estijos įmonė nuo pat įkūrimo (2012 metų) būtų gavusi kokias nors paskolas investicijoms, visos Estijos įmonės investicijos buvo apmokėtos iš Bendrovės dividendų. Bendrovės skunde plačiai aprašomi

Estijos įmonės neįgyvendinti plėtros planai, tačiau tokie Bendrovės teiginiai neįrodo Bendrovės akcijų perleidimo Estijos įmonei būtinumo.

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

Be to, Komisija pažymi, kad LVAT yra ne kartą konstatavęs, jog, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamos mokestinės naudos (LVAT 2008-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. A556-250/2008; 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007; 2012-12-10 nutartis adm. byloje Nr. A602-2698/2012; 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A556-404/2013). MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų nuostatų taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teisę faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A602-1718/2013).

Draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas. Šio bendrojo principo egzistavimą pagrindžia ESTT praktika (ESTT 2000-12-14 sprendimas byloje *Emsland-Starke*, C-110/99). Piktnaudžiaujant teise sukurtos teisinės pasekmės nepripažįstamos ir neginamos. Piktnaudžiavimu mokesčių įstatymais dirbtinai sukuriama teisinė situacija, lemianti mokestinę naudą (mokestinį pranašumą). Tokios mokestinės naudos įgijimas pažeidžia mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principus (MAĮ 7, 8 straipsniai), nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šiuos principus pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla. Piktnaudžiavimo konstatavimas, kai tai atlieka mokesčių administratorius ar mokestinius ginčus nagrinėjantys subjektai, neprivalo būti siejamas su specialiomis teisės normomis, suteikiančiomis tokią teisę, nes, kaip minėta, draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas, kurio taikymas yra neribotas laiko požiūriu. Teisės normos, leidžiančios konstatuoti mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą, gali detalizuoti teises pasekmes, susijusias su tokio piktnaudžiavimo konstatavimu, tačiau jų nebuvimas negali drausti mokesčių administratoriui nepripažinti piktnaudžiaujant sandoriais sukurtų teisių pasemių. 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 adm. byloje Nr. A575-371/2011; LVAT 2006-04-06 nutartis adm. byloje Nr. A444-794/2006).

Tokiu būdu Komisija pažymi, kad MAĮ 69 straipsnio taikymą, kuris reiškia draudimo piktnaudžiauti teise principo taikymą, lemia konkrečios faktinės aplinkybės, kurios ir suponuoja atitinkamą teisinį kvalifikavimą. Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo medžiagą, sutinka su Inspekcijos išvada, kad Bendrovės akcininkai G. R. ir D. B., žinodami, kad Bendrovė turi sukaupto nepaskirstyto pelno, siekdami išvengti mokestinių prievolių išmokant dividendus, formaliai nepažeisdami mokesčio įstatymo dirbtinai sukūrė teisės aktų reikalavimus atitinkančią ūkinių operacijų grandinę tarp Bendrovės, Estijos įmonės OÜ S1, G. R. ir D. B., formaliai vykdė teisės aktų normoms neprieštaraujančius juridinius sandorius – įformino paskolų, reikalavimo teisių perleidimo ir kitas sutartis, kuriais siekta vienintelio tikslo – mokestinės naudos – išvengti GPM nuo dividendų, jeigu jie būtų išmokėti tiesiogiai G. R. ir D. B.

Bendrovė nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatytu mokestinės naudos gavimo momentu. Komisija pažymi, jog pagal GPMĮ 8 str. 1 dalį pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu,

jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Taigi pajamos laikomos gautomis, kai jų gavėjas (šiuo atveju, G. R. ir D. B.) įgyja teisę disponuoti jomis. Byloje nustatyta, kad 2010–2012 metais su Bendrovės akcininkais G. R. ir D. B. buvo pasirašytos 4 paskolų sutartys. 2010-03-01 Paskolos sutartimi Nr. 10.03.01 Bendrovė suteikė G. R. 143000 Lt paskolą, kuri 2010-03-22 išmokėta grynaisiais pinigais pagal kasos išlaidų orderį Nr. 002. 2011-08-05 Paskolos sutartimi Nr. 11.08.05 Bendrovė suteikė G. R. 790000 Lt paskolą, pagal 2011-08-05 KIO Nr. 2011.03 G. R. išmokėta 59000 Lt, likusi 731000 Lt suma G. R. kaip atskaitingam asmeniui banko pavedimais į asmeninę sąskaitą buvo išmokėta per 2010–2011 metus (iki paskolos sutarties sudarymo). 2012-09-07 Paskolos sutartimi Nr. 12.09.07 Bendrovė G. R. suteikė 771995,79 Lt paskolą. G. R., kaip atskaitingam asmeniui, pinigai banko pavedimais buvo išmokėti 2011–2012 m. laikotarpiu (iki paskolos sutarties sudarymo) į G. R. asmenines sąskaitas. 2012-06-11 Paskolos sutartimi Nr. 12.06.11 Bendrovė suteikė D. B. 115000 Lt paskolą. Piniginės lėšos 2012-06-15 pavedimu pervestos į D. B. banko sąskaitą. 2013-03-01 tarp Bendrovės, Estijos įmonės OÜ S1 (atstovaujamos G. R.) ir fizinio asmens G. R. buvo pasirašyta Trišalė reikalavimo teisių perleidimo sutartis, kurios pagrindu užskaitos būdu buvo sudengtas G. R. 1776036,96 Lt (1666995,79 Lt paskola ir 109041,17 Lt nesumokėtos palūkanos) dydžio paskolinis įsipareigojimas Bendrovei su naujai Bendrovės buhalterinėje apskaitoje apskaityta OÜ S1 skola (gautina suma), tokiu būdu buvo panaikintas G. R. įsiskolinimas Bendrovei, o OÜ S1 tapo Bendrovės skolininke. 2013-12-31 Reikalavimo teisių perleidimo sutarties, pasirašytos tarp Bendrovės ir Estijos įmonės OÜ S1, pagrindu Bendrovė buhalterinės apskaitos registruose visiškai panaikino D. B. 118337,51 Lt (115000 Lt paskola ir 3337,51 Lt nesumokėtos palūkanos) paskolinį įsipareigojimą ir 118337,51 Lt skolą iš naujo apskaitė kaip OÜ S1 skolą. Komisija pabrėžia, kad apmokestinimas GPM yra siejamas su realiu pajamų gavimu, be to, pajamų gavimo momentu laikomas teisės laisvai disponuoti lėšomis atsiradimo momentas (neatsižvelgiant į tai, ar lėšas gyventojas gauna grynaisiais pinigais, ar tie pinigai pervedami į jo sąskaitą banke, ar apmokamos jo išlaidos ir pan.). Taigi įvairūs netiesioginiai atsiskaitymai, skolų (ar išlaidų) padengimas ar skolos perleidimas taip pat pripažintina viena iš pajamų gavimo formų. Nagrinėjamu atveju pajamų gavimo momentu GPMĮ prasme pagrįstai buvo pripažintos 2013-03-01 Trišalės reikalavimų perleidimo sutarties ir 2013-12-31 Reikalavimo teisių perleidimo sutarties pasirašymo datos, nes nors ginčo piniginės lėšos buvo išmokėtos G. R. ir D. B. dar 2010–2012 metais, tačiau teisė laisvai disponuoti skolintomis lėšomis kaip savo atsirado tik nuo minėtų sutarčių pasirašymo momento. Ginčo atveju, konstatavus, jog pajamos išmokėtos 2013–2015 m., pavedimas tikrinti išrašytas 2017-02-14 (tikrintas laikotarpis – 2013-01-01 – 2015-12-31), todėl Komisijos vertinimu, MAĮ 68 str. 1 dalyje nustatyta mokesčio apskaičiavimo / perskaičiavimo senatis nepažeista.

Taip pat Komisija pažymi, kad neatsižvelgiama į Bendrovės skundo teiginius apie dividendų ir G. R. 2010–2012 metais išmokėtų piniginių lėšų santykį, nes, kaip minėta, dividendų netiesioginis išmokėjimas įvyko 2013 metais panaikinant G. R. 1776036,96 Lt (1666995,79 Lt paskola ir 109041,17 Lt palūkanos) paskolinį įsipareigojimą, Bendrovė tuo metu buvo sukaupti 3048518 Lt nepaskirstyto pelno. Be to, užskaityta skola sudarė 58 proc. Bendrovės sukauptų dividendų sumos, todėl nevertinami Bendrovės teiginiai, kad mokesčių administratorius 2010–2012 metais išmokėtas pinigines lėšas G. R. priskyrė dividendams, neatsižvelgęs į šio akcininko valdytų akcijų kiekį (62,67 proc.).

Kaip minėta, fiziniams asmenims G. R. ir D. B. 2010–2012 metais iš viso išmokėta 1781995,79 Lt (1666995,79 Lt + 115000 Lt) suma, kuri neapmokestinta, kadangi laikyta suteikta paskola, vėliau – lėšomis už perleistas Bendrovės akcijas. Be to, 2013–2015 metais G. R. Estijos įmonės prašymu papildomai buvo išmokėta 1044299,36 Lt (302450 Eur) Bendrovės dividendų neva padengiant skolą už įsigytas akcijas. Iš viso G. R. ir D. B. buvo išmokėta (pavedimu ir / arba grynaisiais pinigais) 2826295,15 Lt. Komisija pažymi, kad pagal GPMĮ nuostatas dividendai iki 2013-12-31 buvo apmokestinami 20 proc., nuo 2014-01-01 15 proc. GPM tarifu. Todėl minėtų ūkinių operacijų visuma, ko pasėkoje buvo atlikti mokėjimai fiziniams asmenims neva už perleistas akcijas, o ne dividendų forma, rodo akivaizdų mokesstinės naudos gavimą, kas aiškiai pagrindžia vieną iš turinio viršenybės prieš formą principo taikymo sąlygų, jog „mokestinė nauda, gauta iš ginčo objektu esančių sandorių, buvo reali“.

Aukščiau išdėstytos bylos aplinkybės, patvirtintos byloje esančiais faktiniais duomenimis, leidžia teigti, kad G. R. ir D. B. prieš parduodami akcijas G. R. įsteigtai ir tų pačių 2 fizinių asmenų valdomai Estijos įmonei OÜ S1 aiškiai suvokė Bendrovės būklę, perspektyvas ir siekiant mokestinės naudos pasirinktas akcijų pardavimo Estijos įmonei ir dividendų išmokėjimo po akcijų pardavimo modelis, taip išvengiant priklausančių mokėti mokesčių.

*Dėl GPM apskaičiavimo*

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratoriaus apskaičiuota mokestinė bazė susideda iš trijų dalių: 1) 2013-03-01 Trišalės reikalavimų perleidimo sutarties pagrindu užskaitytos 1776036,96 Lt (1666995,79 Lt paskola + 109041,17 Lt nesumokėtos palūkanos) G. R. skolos Bendrovei, nuo kurios Bendrovei apskaičiuota 102875,17 Eur GPM; 2) 2013-12-31 Reikalavimo perleidimo sutartimi užskaitytos 118337,51 Lt (115000 Lt paskola ir 3337,51 Lt nesumokėtos palūkanos) D. B. skolos Bendrovei, nuo kurios Bendrovei apskaičiuota 6854,58 Eur GPM; ir 3) 2013–2015 metais į G. R. sąskaitą banke pervestų Estijos įmonei mokamų dividendų 302450 Eur (1044299,36 Lt) sumos, nuo kurios apskaičiuota 47249,95 Eur GPM. Bendra nurodyta sumokėti į biudžetą suma 156979,71 Eur GPM ir su juo susijusios sumos.

Kartu su skundu buvo pateiktos G. R. ir jo sutuoktinės metinės pajamų deklaracijos už 2013–2015 metų mokestinius laikotarpius, iš kurių matyti, kad sutuoktiniai nurodytais mokestiniais laikotarpiais deklaravo vertybinių popierių perleidimo pajamas ir nuo jų apskaičiavo mokėtiną GPM, kuris Bendrovės ir jos atstovės teigimu, buvo sumokėtas į biudžetą. Bendrovės atstovė Komisijos posėdžio metu nurodė, kad D. B. taip pat yra deklaravęs vertybinių popierių perleidimo pajamas, gautas pardavus Bendrovės akcijas. Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius neanalizavo Bendrovės akcininkų deklaruotų vertybinių popierių perleidimo pajamų bei nuo jų sumokėto GPM ir neatsižvelgė į šią, Komisijos vertinimu, svarbią aplinkybę.

Pažymėtina, kad taikant turinio viršenybės prieš formą principą būtina kompleksiskai atkurti visas su apmokestinimu susijusias aplinkybes, t. y. turi būti vertinama, kaip ir kada pajamos, atsižvelgus į jų tikrąjį turinį, turėjo būti apmokestintos, taip pat tai, koks mokestis nuo gautų pajamų jau buvo faktiškai sumokėtas. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius pripažino, jog G. R. ir D. B. išmokėtos pajamos laikytinos dividendais. Taigi nuo visos gautų pajamų sumos turėjo būti skaičiuojamas ir mokamas 20 proc. (iki 2013-12-31) arba 15 proc. (nuo 2014-01-01 iki 2015-12-31) GPM. Faktiškai nuo dalies šių pajamų (atėmus vertybinių popierių įsigijimo išlaidas) jau yra sumokėtas 15 proc. GPM. Todėl atkuriant apmokestinimo aplinkybių tikrąjį turinį į šias faktiškai sumokėtas sumas negali būti neatsižvelgiama. Priešingu atveju GPM nuo tų pačių pajamų būtų skaičiuojamas du kartus. Atsižvelgiant į išdėstytus motyvus, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais bei gero administravimo principais, mokesčių administratoriaus Bendrovei papildomai apskaičiuotas GPM turi būti perskaičiuotas. Kadangi Komisija šių skaičiavimų pati atlikti negali (jai nepriskirtos mokesčių administravimo, t. y. perskaičiavimo funkcijos), todėl Inspekcijos sprendimas dėl nurodymų sumokėti GPM ir su juo susijusias sumas, apskaičiuotas taikant turinio viršenybės prieš formą principą, naikinamas ir Bendrovės skundas šia apimtimi perduodamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Be to, Komisija papildomai pažymi, kad mokesčių administratorius, vertindamas aukščiau nurodytas mokestines prievoles, taip pat turi nuosekliai įvertinti ir pagrįsti savo poziciją dėl 112378,68 Lt (109041,17 Lt G. R. ir 3337,51 Lt D. B. ) nesumokėtų palūkanų priskyrimo ginčo apmokestinamajai bazei (arba galimo palūkanų eliminavimo), kadangi iš bylos medžiagos matyti, jog šios palūkanos priskaičiuotos, bet nesumokėtos.

Komisija pažymi, kad pagal LVAT formuojamą praktiką mokestinio ginčo grąžinimas mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo, tai yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, iširti nepilnai iširtas visas bylai reikšmingas aplinkybes ar įrodymus, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus ir pan. (LVAT 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-563/2009; LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A556-2765/2011, 2013-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A438-492/2013).

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-09-11 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-367 ir perduoti Bendrovės skundą iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Lina Vosyliene