



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „NN“ 2018-04-16 SKUNDO**

2018 m. birželio 22 d. Nr. S- 101 (7- 63/2018)
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės – pranešėja

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

2018 m. birželio 5 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „NN“ (toliau – Bendrovė) 2018-04-16 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-03-19 sprendimo Nr. 69-25, n u s t a t è:

Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcija (toliau – Panevėžio AVMI) atliko Bendrovės patikrinimą ir 2017-12-27 priėmė sprendimą Nr. (36.9) FR0682-475, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 127 800 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), 25 514,40 Eur GPM delspinigių, 38 340 Eur (30 proc.) dydžio GPM baudą. Panevėžio AVMI atliko Bendrovės GPM apskaičiavimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2015-12-01 iki 2015-12-31 (patikrinimo rezultatai įforminti 2017-11-02 patikrinimo aktu Nr. (42.59) FR0680-460) ir, taikydama turinio viršenybės prieš formą principą, konstatavo, kad akcininkui išmokėtos neapmokestinamos nekilnojamojo turto pardavimo pajamos pagal turinį laikomos pelno skirstymo pajamomis ir atitinkamai apmokestinamos.

Bendrovė nesutikdama su Panevėžio AVMI 2017-12-27 sprendimu Nr. (36.9) FR0682-475 2018-01-17 pateikė Inspekcijai skundą ir prašė panaikinti sprendimą.

Bendrovė nurodė, kad pagal 2015-09-09 pirkimo-pardavimo sutartį pardavė UAB „LA“ automobilių saugojimo aikštelę už 1 071 594,07 Eur, esančią (Duomenys neskelbiami). Bendrovė,

pardavusi automobilių stovėjimo aikštelę ir neturėdama turto, vadovaudamasi strategija - įsigyti turtą ir vėliau jį pelningai parduoti, įsigijo automobilių stovėjimo aikštelę adresu (Duomenys neskelbiami) iš akcininko P.P. Bendrovės veikla grįsta pajamų uždirbimu iš nekilnojamojo turto pardavimo ir nuomos. Gautos nuomos veiklos pajamos naudojamos turto vertei sukurti, kad sulaukus palankaus momento rinkoje turtas būtų parduotas. Jei tarkime aikštelė būtų parduota praėjus metams nuo įsigijimo už rinkos kainą (kad ir už tą pačią kainą, kuri nurodyta UAB „X“ nepriklausomo vertinimo ataskaitoje), Bendrovė gautų pelno (prie pardavimo pajamų pridėdant nuomos pajamas).

Inspekcija, išnagrinėjusi bendrovės skundą, patvirtino Panevėžio AVMI 2017-12-27 sprendimą Nr. (36.9) FR0682-475, grįsdama jį toliau išdėstytais motyvais.

Dėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo

Inspekcija pabrėžė, kad pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau - LVAT) praktiką, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkinės operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. 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) atitinkamą mokestinę naudą (žr. *LVAT 2007 m. liepos 17 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A11-719/2007; 2012 m. gruodžio 10 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-2698/2012; 2013 m. kovo 5 d. nutartį administracinėje byloje A556-404/2013*). Iš tiesų joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (*LVAT 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-201/2011; 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-2316/2011*).

Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, jog MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas 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 straipsnio 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 (žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-1718/2013) (*LVAT 2016-02-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016, UAB „Loro“ v. VMI*). Taigi, LVAT konstatavo, kada taikant MAĮ 69 str. 1 dalį atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas, kurio tikslas nustatyti mokesčio mokėtojo siekį gauti mokestinę naudą.

Kaip matyti iš bylos medžiagos, Bendrovė pagal 2015-09-09 Pirkimo - pardavimo sutartį Nr.MK-7337 pardavė UAB „LA“ (kodas 111791015) automobilių saugojimo aikštelę, esančią (Duomenys neskelbiami), iš Lietuvos Respublikos nuomojamame 0,8943 ha sklype, už 1071594,07 Eur (plius 225034,75 Eur PVM). Pirkėjas su Bendrove atsiskaitė pagal pirkimo-pardavimo sutartyje numatytas sąlygas: 58000 Eur avansą 2015-09-15 pervedė į Bendrovės banko sąskaitą SEB banke, likusią 1238628,82 Eur turto kainos dalį pervedė į tą pačią sąskaitą 2015-12-17.

Pardavusi nekilnojamąjį turtą, tą patį mėnesį 2015-12-28 Bendrovė sudarė preliminarį nekilnojamojo turto pirkimo – pardavimo sutartį dėl akcininkui ir akcininko žmonai priklausančios automobilių saugojimo aikštelės, esančios (Duomenys neskelbiami), pirkimo. A.S. (toliau – A. S.), atstovaujantis Bendrovę ir du fiziniai asmenys A. S. bei V.S. (toliau – V.S.) susitarė dėl pastatų sargų budelės ir kiemo statinių - automobilių stovėjimo aikštelės pirkimo už tokią pat kainą, kokia buvo UAB „LA“ parduotas Bendrovės nekilnojamas turtas.

Bendrovė 2016-01-07 Pirkimo - pardavimo sutartimi Nr.R-63 iš A. S. ir V. S. įsigijo minėtą nekilnojamąjį turtą už 1071594 Eur. Nekilnojamojo turto registre aikštelės vidutinė rinkos vertė nurodyta 327670 Eur. Bendrovė 2015-12-28 banko pavedimu už aikštelę sumokėjo 970000 Eur, o 101594 Eur kaip apmokėjimą už aikštelę užskaitė iš A. S. suteiktų paskolų (2015-12-08 paskola 80000 Eur, 2015-12-18 paskola 49000 Eur).

Byloje nustatytos šios aplinkybės:

1) A. S. pagal 2006-01-17 Pirkimo - pardavimo sutartį Nr.654 įsigijo minėtą aikštelę (be žemės sklypo) už 41950 Lt iš UAB „PAZ“. Nuo 1996-03-11 aikštelė priklausė UAB „PAZ“. 2007-05-18 A.S. pagal Valstybinės žemės sklypo pirkimo – pardavimo sutartį Nr.5114 iš Lietuvos Respublikos įsigijo žemės sklypą, esantį (Duomenys neskelbiami), už 489454 Lt. Bendra aikštelės su sklypu įsigijimo kaina 531404 Lt (153905 Eur).

2) A. S. nuo 2006-01-16 iki 2015-12-28 automobilių stovėjimo aikštelę nuomojo UAB „PAZ“ už 6500 Lt (1882,53 Eur) (tame skaičiuje GPM). UAB „PAZ“ A. S. už nuomą 2006-2016 metais išmokėjo 557250 Lt (161391 Eur) (tame skaičiuje GPM), t.y. nuomos pajamos padengė ir viršijo išlaidas patirtas įsigyjant aikštelę. Skola už aikštelės nuomą 2016-12-31 sudarė 63571,65 Eur.

3) Bendrovei įsigijus nekilnojamąjį turtą, tą pačią dieną 2015-12-28 buvo sudaryta patalpų nuomos sutartis su nuomininku UAB „PAZ“ ir įsigyta automobilių saugojimo aikštelė išnuomota už 371,9 Eur (plius 78,1 Eur PVM) nuomos mokesčių. UAB „PAZ“ direktorius C.C. 2017-09-18 paaiškinime dėl aikštelės nuomos kainų nurodė, jog mokėti Bendrovei tokią pat kainą, kokią mokėjo A. S., nebuvo galimybių, nes nuo 2006 metų aikštelės eksploatavimo sąnaudos išaugo 138,55 proc., o aikštelės nuomos kaina klientams padidėjo tik 32,8 proc., dėl sunkios finansinės padėties dar neišmokėta sutartyje su A.S. numatyta suma.

4) A. S. 2015 metais valdė 70 proc., 2016 metais 100 proc., bei UAB „PAZ“ 2015 metais valdė 30 proc. Bendrovės akcijų. A. S. 2015-2016 metais valdė 85 proc. UAB „PAZ“ akcijų. A. S., UAB „PAZ“ ir Bendrovė pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 str. 33 dalies nuostatas yra susiję asmenys.

5) Bendrovė 2017-03-16 kreipėsi į UAB „I“ dėl turimo turto įvertinimo. Pagal UAB „I“ atliktą nekilnojamojo turto vertinimą (Nekilnojamojo turto rinkos vertės nustatymo ataskaita Nr.17/03-14P), aikštelės rinkos vertė 852000 Eur, kuri apskaičiuota pajamų metodu. Daugiau nei po metų nuo sandorio užbaigimo Bendrovė 2017-05-09 Susitarimu pakeisti sutartį Nr.R-3884 susitarė pakeisti 2016-01-07 Pirkimo - pardavimo sutartį Nr. R-63, kad parduodamos aikštelės kaina 852000 Eur, t. y. kaina sumažinta 219594 Eur. Sutartyje nurodyta, kad A. S. Bendrovei turi gražinti 170000 Eur (2017-03-22 AB SEB banko pavedimas Nr.283). Likusiai sumai 49594 Eur Bendrovė ir A. S. 2017-03-22 sudarė paskolos sutartį. A. S. iš Bendrovės 2015 metais pagal paskolos sutartis pasiskolino ir iki 2016-12-31 negražino 87406 Eur paskolų.

6) Bendrovė Inspekcijai pateikė 2015-12-28 nuomos sutarties pakeitimą, kad nuo 2017-01-01 nuomininkas už nuomojamus statinius (aikštelę) kas mėnesį moka po 1820 Eur tame tarpe PVM

(1504 Eur be PVM). Nustatyta, kad Bendrovei iš UAB „PAZ“ už išnuomotą automobilių saugojimo aikštelę gaunant 1504 Eur (be PVM) per mėnesį, įsigijimo kaina atsipirktų per 47 metus (852000 Eur/1504 Eur/12), tačiau toks lėšų investavimas į ilgalaikį turtą prieštarauja verslo logikai.

7) Bendrovė pagal 2011-01-02 panaudos sutartį neatlygintinai naudojosi 144 kv. m negyvenamomis patalpomis (gamybinės), pagal 2007-10-18 panaudos sutartį - 90 kv. m negyvenamomis patalpomis (garažai), pagal 2007-10-18 panaudos sutartį - 31 kv. m negyvenamomis patalpomis (administracinės), priklausančiomis UAB „PAZ“, (Duomenys neskelbiami). Bendrovė pateikė Inspekcijai minėtų panaudos sutarčių 2016-12-30 pakeitimą, kuriame numatyta, kad nuo 2016-12-30 nuomininkas už patalpas moka kiekvieną mėnesį po 1189,68 Eur tame tarpe PVM.

Nors Bendrovė nuo 2017 m. už patalpas (Duomenys neskelbiami) nuomos mokestį padidino iki 1820 Eur (tame tarpe PVM) (ta pati kaina, kuri buvo nustatyta A. S. ir UAB „PAZ“), tačiau pakeitus patalpų panaudos sutartį į nuomos sutartį Bendrovė už patalpas (Duomenys neskelbiami) UAB "PAZ" moka 1189,68 Eur (tame tarpe PVM), todėl Bendrovės pajamos nepadidėjo. Nustatyta, kad Bendrovei aikštelės nuomos veikla yra nuostolinga.

8) Bendrovė Metinėje pelno mokesčio deklaracijoje (PLN204) deklaravo 2015 metais 999184 Eur apmokestinamojo pelno, 2016 metais deklaravo 96094 Eur nuostolio.

9) Bendrovės direktorius A. S. 2017-09-12 pateiktame paaiškinime nurodė, kad Bendrovei pardavus vienintelę aikštelę UAB „LA“, nebegalėjo vykdyti veiklos, todėl tolimesnei veiklai vykdyti nusprendė įsigyti aikštelę, esančią (Duomenys neskelbiami). Direktorius teigimu tai buvo gera investicija, kuri ateityje uždirbs pelną.

10) aikštelės įsigijimas iš A. S. tikslu ją išnuomoti UAB „PAZ“, neparemtas verslo logika ir ekonominės naudos siekimu. Bendrovės direktoriui nepagrindus savo teiginių, kodėl jam minėtas nekilnojamas turtas buvo reikalingas, juo labiau, kad iki įsigijimo šį turtą jis valdė kaip fizinis asmuo, Inspekcija padarė išvadą, jog Bendrovė, sudarydama atitinkamą sandorį siekė vienintelio tikslo - gauti mokestinę naudą. Bendrovė turėdama nepaskirstyto pelno, norėdama išvengti GPM nuo išmokėtų dividendų mokėjimo, įformino aikštelės pirkimo sandorį.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Inspekcijos vertinimu, Panevėžio AVMI pagrįstai konstatavo, jog piniginių lėšos už aikštelės pardavimą traktuotinos kaip dividendų išmokėjimas ir Bendrovė, sudarydama tokią sutartį, siekė mokestinės naudos, t. y. išmokėti dividendus, kurie būtų neapmokestinami GPM 15 proc. tarifu.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir prašo jį panaikinti.

Bendrovė skunde pabrėžė faktines aplinkybes susijusias su ginčo nagrinėjimu .

Bendrovė pagal 2015 m. rugsėjo 9 d. pirkimo-pardavimo sutartį pardavė UAB „LA“ automobilių saugojimo aikštelę už 1 071 594,07 Eur, esančią (Duomenys neskelbiami). Tai buvo vienas iš nekilnojamojo turto pardavimo sandorių, kuriuos Bendrovė vykdo nuo įsteigimo.

Automobilių saugojimo aikštelės pardavimas nebuvo vienintelis Bendrovės sandoris. 2005 metais Bendrovė greta parduoto UAB „LA“ sklypo, gretimame sklype pastatė degalinę bei plovyklą. Sukurtas degalinės ir plovyklos verslas (sukurtos 8 darbo vietos) buvo išvystytas, o sulaukus palankaus momento 2014 metais degalinė su plovykla buvo parduoti degalinių operatoriui UAB EMSI. Bendrovės akcininkas A. A. (kartu su sutuoktine) per Bendrovę realizuoja verslo sprendimus nekilnojamojo turto srityje. Kitas verslas - automobilių remontas bei prekyba automobilių detalėmis -vystomas per UAB „PAZ“. Diversifikuojant verslo riziką, prekybos ir auto paslaugų verslai yra atskirti nuo nekilnojamojo turto. Tokiu būdu Bendrovė nuomoja UAB „PAZ“ automobilių aikštelę (iki automobilių aikštelės pardavimo UAB LA buvo nuomojama aikštelė adresu (Duomenys neskelbiami); pardavus minėtą aikštelę, dabar nuomojama iš akcininko įsigyta automobilių stovėjimo aikštelė adresu (Duomenys neskelbiami)), kuri reikalinga automobilių remonto verslui. Bendrovė nuomos sutarties pagrindu įsipareigoja UAB „PAZ“ užtikrinti teisę naudotis automobilių aikštele.

Pažymėtina, kad Bendrovė vykdo veiklą siekdama išvengti bankinių paskolų. Iš kitos pusės, verslo ciklas - nuo verslo idėjos iki jos įgyvendinimo - yra ilgas. Tačiau toks verslo modelis, nors trunka ilgiau, visais atvejais Bendrovei duoda pelningus rezultatus. Iš esmės Bendrovės verslo sėkmė yra paremta teisingomis strateginėmis įžvalgomis, kurios po kurio laiko duoda teigiamus rezultatus (atneša pelną). Atkreiptinas dėmesys, kad pagrindinis veiklos pelnas generuojamas parduodant nekilnojamąjį turtą, o ne jį nuomojant. Veikdama tokiu principu, Bendrovė sėkmingai išvystė ir vėliau pelningai pardavė degalinę bei plovyklą UAB „EI“, o 2015 metais pelningai pardavė automobilių stovėjimo aikštelę UAB „LA“.

Bendrovės sėkmingos ir socialiai atsakingos veiklos rezultatus atspindi ir sumokamas pelno mokestis. Dėl minėtų sandorių Bendrovė sumokėjo 127 755 Lt pelno mokesčio už 2014 metus, už 2015 metus sumokėjo 156 089 Eur pelno mokesčio.

Bendrovė, pardavusi automobilių stovėjimo aikštelę UAB „LA“ ir neturėdama turto, vadovaudamasi tokia pačia strategija (įsigyti turtą ir vėliau jį pelningai parduoti), įsigijo automobilių stovėjimo aikštelę adresu (Duomenys neskelbiami), iš akcininko A.S. Atsižvelgiant į Bendrovės pasirinktą verslo vystymo modelį, kaip ir aukščiau nurodytais atvejais, susiklosčius palankiai situacijai, automobilių stovėjimo aikštelė bus pelningai parduota.

Bendrovė atkreipė dėmesį, kad stovėjimo aikštelę (adresu (Duomenys neskelbiami)) iš A.S. įsigijo už rinkos kainą. Rinkos kaina buvo nustatyta nepriklausomo vertintojo UAB „-“, (2016 metų kovo 16 d. Nekilnojamojo turto rinkos vertės nustatymo ataskaita Nr. 17/03-14P). Nepriklausomo vertintojo nustatyta stovėjimo aikštės adresu (Duomenys neskelbiami) (toliau - aikštelė) kaina - 852 000 Eur - nurodyta ir stovėjimo aikštelės pirkimo-pardavimo sutartyje, t. y. pirkimo-pardavimo sutarties kaina buvo koreguota atsižvelgiant į nepriklausomo vertintojo nustatytą kainą.

Apibendrinama Bendrovė pabrėžė, kad vykdo aiškiai išreikštą ekonominę veiklą nekilnojamojo turto srityje, veikla yra pelninga ir todėl gali būti sėkmingai vykdoma toliau. Pažymėtina, kad Bendrovės nėra sukurta vienam sandoriui ar kokiam nors vienam tikslui. Bendrovė veiklą nepertraukiamai vykdo nuo 2003 metų, todėl jos likvidavimas, kaip yra nurodoma Patikrinimo akte, būtų visiškai nelogiškas, neatitiktų ekonominės realybės.

Dėl nekilnojamojo turto sandorio vertinimo ir MAĮ 69 str. taikymo.

Bendrovė akcentuoja, kad Inspekcija sprendime nepagrįstai nurodo, kad aikštelės įsigijimas iš A. S. tikslu ją išnuomoti UAB „PAZ“ neparemtas verslo logika ir ekonominės naudos siekimu. Sprendime teigiama, kad Bendrovei iš UAB „PAZ“ už išnuomotą automobilių stovėjimo aikštelę gaunant 1 504 Eur per mėnesį, įsigijimo kaina atsipirktų per 47 metus, tačiau toks lėšų investavimas į ilgalaikį turtą prieštarauja verslo logikai. Iš to daroma nepagrįsta išvada, kad neva dėl investicijų neatsiperkamumo per nuomos pajamas, investicijos prieštarauja verslo logikai.

Bendrovės teigimu, Inspekcija Sprendime nepateikia tokio savo vertinimo motyvų, todėl nėra aišku, kodėl Inspekcija laikosi tokios pozicijos.

Bendrovės veikla per visą laikotarpį grįsta pajamų uždirbimu iš nekilnojamojo turto pardavimo ir nuomos. Gautos nuomos veiklos pajamos naudojamos turto vertei sukurti, kad sulaukus palankaus momento rinkoje turtas būtų parduotas. Todėl tik nuomos pajamų vertinimas ir investicijos atsiperkamumo skaičiavimas pagal nuomos pajamas yra vienpusiškas ir neobjektyvus. Jei tarkime aikštelė būtų parduota praėjus metams nuo įsigijimo už rinkos kainą (kad ir už tą pačią kainą, kuri nurodyta nepriklausomo vertinimo ataskaitoje), Bendrovė gautų pelno.

Bendrovė atkreipia dėmesį, kad Inspekcija nenustatė, jog Bendrovės nekilnojamojo turto pirkimo ir nuomos sandoriai neatitinka rinkos kainų. Kad Bendrovės įsigyta aikštelė įsigyta už rinkos kainą patvirtina nepriklausomo turto vertintojo išvada.

Bendrovės nekilnojamojo turto aikštelės įsigijimas nevertintinas tik kaip nuomos objektas. Kaip nurodyta aukščiau, Bendrovė pajamas uždirba iš turto pardavimo. Todėl ar sandoris

nuostolingas ar ne, turi būti vertinama ne tik pagal nuomos pajamas, bet ir pagal aikštelės pardavimą ateityje.

Sprendime nepagrįstai nurodoma, kad Bendrovė norėjo išvengti GPM nuo išmokėtų dividendų, nes neva aikštelės pirkimas iš akcininko yra dividendų išmokėjimas akcininkui. Tokia Inspekcijos išvada yra paremta prielaidomis ir prieštarauja objektyviems faktams. *Pirma*, aikštelės pirkimo-pardavimo sandoris įvykdytas rinkos kaina, kurią patvirtinta nepriklausomo vertintojo ataskaita. *Antra*, Bendrovė veiklą vykdo jau daugiau kaip 10 metų ir jos veiklos modelis paremtas nekilnojamojo turto įsigijimu ir vėlesniu pelningu nekilnojamojo turto pardavimu, o stovėjimo aikštelės pardavimo sandoris buvo Bendrovės veiklos nuosekli sąsą. *Trečia*, Bendrovė visais atvejais valdytą turtą pardavė pelningai ir sumokėjo reikšmingas sumas pelno mokesčio. *Ketvirta*, Bendrovė toliau siekia vykdyti (tęsti) tokią pat pelningą veiklą, todėl ir įsigijo aikštelę, kad ją išnuomotų, o vėliau pelningai parduotų.

Inspekcija nepagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas. Inspekcija sprendime nurodė LVAT praktiką dėl MAĮ 69 straipsnio nuostatų taikymo, nepateikdama motyvų šioje konkrečioje byloje.

Bendrovė pažymi, kad LVAT yra pasisakęs, kad taikant turinio viršenybės prieš formą principą, iš esmės yra atliekamas konkretaus mokestinio teisinio santykio dalyvio veiklos turinio vertinimas. Šis veiklos vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokestinius teisinius santykius, t. y. santykius, kurie yra reguliuojami mokesčių įstatymų ir juos lydinių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius. Tai reiškia, kad taikant aptariamą principą, yra atliekamas tokios mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos vertinimas, pirmenybę teikiant ne šios veiklos formaliai išraiškai, bet jos turiniui, kuri ne tik tiesiogiai ir betarpiškai yra susijusi su konkrečiais mokestiniais teisiniais santykiais, bet ir kuri lemia (lėmė) šių santykių ar jų dalies atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą. Šis veiklos vertinimas atliekamas inter alia (be kita ko) paisant protingumo ir sąžiningumo principų. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas pats savaime (savarankiškai) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimtį ar sukurti naujas mokestinių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką (*LVAT 2013 m. balandžio 11 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-724/2013; 2013 m. lapkričio 12 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013; 2017 m. liepos 4 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017*).

Nagrinėjamu atveju Inspekcija apsiribojo tik fakto, jog automobilių stovėjimo aikštelė buvo parduota, konstatavimu ir vien tam, kad akcininkui būtų išmokėti dividendai, išvengiant jų apmokestinimo. Panevėžio AVMI Sprendime nenurodo, kokios yra konkrečios tikrosios teisiškai reikšmingos aplinkybės, kuriomis remiantis yra apskaičiuoti papildomi mokesčiai, taip pat Sprendime nėra atskleista, kokie yra tikrieji susiklostę mokestiniai teisiniai santykiai.

Sprendime Inspekcija neįvardija jokių įrodymų, kurie pagrįstų mokesčių administratoriaus teiginius, kad automobilių stovėjimo aikštelės pardavimas yra dividendų išmokėjimas. Panevėžio AVMI nesuprato Bendrovės vykdomos veiklos turinio, paviršutiniškai vertino aikštelės pirkimo pardavimo sandorį, iš esmės savo vertinimu paneigė Bendrovės pelningos veiklos vykdymą nuo 2003 metų. Pažymėtina, kad Bendrovė veiklą vykdo ilgą laiką, jos veiklos esmė yra investicijos į sklypų įsigijimą ir vėlesnį jų pardavimą. Bendrovė nebuvo įkurta tik dėl šio automobilių stovėjimo aikštelės įsigijimo sandorio. Atkreiptinas dėmesys, kad visiškai logiška Bendrovė veiklos sąsą, kai pardavus vieną nekilnojamąjį turtą ir gavus ekonominę naudą, toliau vykdomos investicijos, t. y. įsigijamas kitas nekilnojamas turtas (automobilių stovėjimo aikštelė), siekiant tęsti Bendrovei įprastą veiklą.

Atsižvelgiant į automobilių stovėjimo aikštelės pardavimo aplinkybes, patikrinimo medžiagoje esančius įrodymus, nėra jokio pagrindo teigti, kad pardavimo sandoriu buvo siekiama tik mokesčių tikslų. Mokesčių administratorius to neįrodė, nors kaip nurodyta LVAT suformuotoje praktikoje, tai yra mokesčių administratoriaus pareiga. Todėl Panevėžio AVMI nepagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas, atitinkamai Inspekcija Sprendimu nepagrįstai tvirtino neteisėtą Panevėžio AVMI MAĮ 69 straipsnio nuostatų taikymą.

Dėl apmokestinamo pajamų dydžio nustatymo.

Inspekcija sprendimu neteisėtai apmokestina visą Bendrovės išmokėtą 825 000 Eur sumą, nors A. S. prieš parduodamas stovėjimo aikštelę Bendrovei, ją buvo įsigijęs už 157 905 Eur.

Inspekcija sprendime nepagrįstai nurodo, kad piniginės lėšos už aikštelės pardavimą traktuotinos kaip dividendų išmokėjimas ir Bendrovė, sudarydama tokią sutartį, siekė mokesčių naudos, t. y. išmokėti dividendus, kurie būtų neapmokestinami GPM 15 proc. tarifu.

Pažymėtina, kad tiek patikrinimo akte, tiek sprendime yra nurodyta, kad A. S. turėjo aikštelės įsigijimo išlaidų už 531 404 Lt (153 905 Eur) (tame tarpe iš Lietuvos Respublikos įsigijo žemės sklypą už 489 454 Lt).

Sprendimu Inspekcija tvirtina, kad visa už 852 000 Eur suma gauta už aikštelės pardavimą laikoma išmokėtiniais dividendais ir atitinkamai apmokestinama, t. y. Inspekcija sprendimu ignoruoja A. S. realiai patirtas išlaidas, kurios sudarė 153 905 Eur įsigyjant aikštelę.

Pagal MAĮ 10 straipsnį „Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai“. Šia įstatymo nuostata privalo vadovautis tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius. Todėl net ir tuo atveju, jei būtų laikoma, kad parduodant aikštelę buvo išmokėti dividendai, Inspekcija privalėdama laikytis MAĮ 10 straipsnio nuostatų, MAĮ 6 straipsnyje įtvirtintų apmokestinimo aiškumo principo, taip pat MAĮ 8 straipsnio 3 dalies, nurodančios, kad mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo principais, nuostatų, turėjo, apskaičiuodama mokesčių prievolę Bendrovei įvertinti šias 153 905 Eur A. S. išlaidas aikštelei įsigyti.

Bendrovė prašo panaikinti 2018 m. kovo 19 d. sprendimą Nr. 69-25.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą ir išsakytus šalių argumentus Komisijos posėdžio metu, konstatuoja, jog Bendrovės skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Bendrovės skundas gražintinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Nagrinėjamu atveju mokesčių ginčas kilo dėl nurodymo Bendrovei sumokėti 127 800 Eur GPM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas, atlikus Bendrovės mokesčių patikrinimą už laikotarpį nuo 2015-12-01 iki 2015-12-31. Inspekcija savo sprendimu patvirtino Panevėžio AVMI sprendimą, kuriame, Inspekcijos nuomone, pagrįstai, taikant MAĮ 69 str. įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, buvo konstatuota, jog akcininkui išmokėtos piniginės lėšos už įsigytą automobilių stovėjimo aikštelę traktuotinos kaip dividendų išmokėjimas ir Bendrovė, sudarydama tokią sutartį, siekė mokesčių naudos.

Inspekcijos teigimu, aikštelės įsigijimas iš A. S., siekiant ją išnuomoti UAB „PAZ“, neparemtas verslo logika ir ekonominės naudos siekimu. Bendrovės direktoriui nepagrindus savo teiginių, kodėl jam minėtas nekilnojamas turtas buvo reikalingas, juo labiau, kad iki įsigijimo šį turtą jis valdė kaip fizinis asmuo, Inspekcija padarė išvadą, jog Bendrovė, sudarydama atitinkamą sandorį, siekė vienintelio tikslo – gauti mokesčių naudą. Bendrovė, turėdama nepaskirstyto pelno ir norėdama išvengti GPM nuo išmokėtų dividendų mokėjimo, įformino aikštelės pirkimo sandorį. Mokesčių administratorius savo išvadas grindžia šiomis aplinkybėmis:

1) A. S., Bendrovė ir UAB „PAZ“ pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 str. 33 dalies nuostatas yra susiję asmenys dėl valdomos akcijų dalies;

2) A. S. nuo 2006-01-16 iki 2015-12-28 (iki pardavimo Bendrovei) automobilių stovėjimo aikštelę, esančią adresu (Duomenys neskelbiami), nuomojo UAB „PAZ“ už 6500 Lt (1882,53 Eur). UAB „PAZ“ A. S. už nuomą 2006-2016 metais išmokėjo 557 250 Lt (161 391 Eur) (neišskaičius GPM), t. y. nuomos pajamos padengė ir viršijo išlaidas patirtas įsigyjant aikštelę 153905 Eur.

3) Bendrovė valdė kitą automobilių saugojimo aikštelę, esančią (Duomenys neskelbiami), kurią pagal 2015-09-09 pirkimo – pardavimo sutartį pardavė UAB „L. A.“ už 1 071 594,07 Eur (plius 225034,75 Eur PVM) ir tą patį mėnesį 2015-12-28 Bendrovė sudarė preliminarią nekilnojamojo turto pirkimo – pardavimo sutartį dėl akcininkui A.S. ir akcininko žmonai priklausančios automobilių saugojimo aikštelės, esančios (Duomenys neskelbiami), pirkimo už tokią pačią kainą, už kokią buvo parduotas Bendrovės nekilnojamas turtas UAB „L.A.“. Nekilnojamojo turto registre aikštelės vidutinė rinkos vertė nurodyta 327670 Eur. Daugiau nei po metų nuo sandorio užbaigimo 2017-05-09 Bendrovė su akcininku susitarė pakeisti 2016-01-07 pirkimo – pardavimo sutartį Nr. R-63, sumažindami kainą 219594 Eur, t. y. nustatant, kad parduodamos aikštelės kaina 852 000 Eur, t. y. atitinkanti kainą, nustatytą pagal Bendrovės užsakymu atliktą UAB „-“ nekilnojamojo turto vertinimą.

4) Bendrovei įsigijus nekilnojamąjį turtą, tą pačią dieną 2015-12-28 buvo sudaryta patalpų nuomos sutartis su nuomininku UAB „PAZ“ ir įsigyta automobilių saugojimo aikštelė išnuomota už 371,9 Eur (plius 78,1 Eur PVM) nuomos mokesčių. Bendrovė vėliau Inspekcijai pateikė 2015-12-28 nuomos sutarties pakeitimą, kad nuo 2017-01-01 nuomininkas už nuomojamus statinius (aikštelę) kas mėnesį moka po 1820 Eur su PVM (1504 Eur be PVM).

5) Bendrovei iš UAB „PAZ“ už išnuomotą automobilių saugojimo aikštelę gaunant 1504 Eur (be PVM) per mėnesį, įsigijimo kaina atsipirktų per 47 metus (852000 Eur/1504 Eur/12), tačiau toks lėšų investavimas į ilgalaikį turtą prieštarauja verslo logikai.

6) Bendrovė pagal 2011-01-02 panaudos sutartį neatlygintinai naudojosi 144 kv. m negyvenamomis patalpomis (gamybinės), priklausančiomis UAB „PAZ“, (Duomenys neskelbiami), tačiau nuo 2016-12-30 panaudos sutartis buvo pakeista į nuomos sutartį, nustatant kiekvieną mėnesį po 1189,68 Eur sumą. Nors Bendrovė nuo 2017 m. už patalpas (Duomenys neskelbiami) nuomos mokesčių padidino iki 1820 Eur (ta pati kaina, kuri buvo nustatyta A. S. ir UAB „PAZ“ sutartyje), tačiau pakeitus patalpų panaudos sutartį į nuomos sutartį Bendrovė už patalpas (Duomenys neskelbiami) UAB „PAZ“ moka 1189,68 Eur su PVM, todėl Bendrovės pajamos nepadidėjo. Nustatyta, kad Bendrovei aikštelės nuomos veikla yra nuostolinga (2016 metais deklaravo 96094 Eur nuostolį).

7) Bendrovės direktorius A. S. 2017-09-12 pateiktame paaiškinime nurodė, kad Bendrovei pardavus vienintelę aikštelę UAB „L.A.“ nebegalėjo vykdyti veiklos, todėl tolimesnei veiklai vykdyti nusprendė įsigyti aikštelę, esančią (Duomenys neskelbiami). Direktorius teigimu, tai buvo gera investicija, kuri ateityje uždirbs pelną.

Nagrinėjamu atveju, Komisijos nuomone, būtina įvertinti, ar buvo pažeistas draudimo piktnaudžiauti teise principas, t. y. ar pagal byloje esančias aplinkybes, nustačius piktnaudžiavimą, yra pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais.

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

Draudimo piktnaudžiauti teise principo atitikmuo mokesčių teisėje yra MAĮ 69 str. 1 dalis, kurioje numatyta, kad „tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai <...> išvengti mokesčio mokėjimo, <...>, 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“.

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 Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius (*LVAT 2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A502□1305/2008*).

Pagal LVAT praktiką buvo išaiškinta, kad 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 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes (*žr. LVAT 2013 m. lapkričio 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-1718/2013; LVAT 2016-02-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016, UAB „Loro“ v. VMI*).

Pagal ginčo byloje esančias aplinkybes yra akivaizdu, kad nekilnojamojo turto perleidimo sandoris atitiko formaliąsias neapmokestinimo sąlygas, nustatytas GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p., galiojusias turto pardavimo pajamų gavimo metu, dėl ko nereikėjo mokėti GPM. Nagrinėjamame ginče pirmiausia turi būti įvertinta, ar mokesčių administratorius pagrindė, kad mokestinė nauda buvo pagrindinis šio sandorio tikslas ir nėra svarių komercinių priežasčių šiam sandoriui pagrįsti.

Dėl sandorio ir kitų aplinkybių vertinimo.

Bendrovė savo skunde akcentuoja, kad VMI Sprendime nepagrįstai nurodo, kad aikštelės įsigijimas iš A. S. tikslu ją išnuomoti UAB „PAZ“ neparemtas verslo logika ir ekonominės naudos siekimu.

Bendrovė atkreipia dėmesį, kad Inspekcija nenustatė, jog Bendrovės nekilnojamojo turto pirkimo ir nuomos sandoriai neatitinka rinkos kainų. Tai, kad Bendrovės įsigyta aikštelė įsigyta už rinkos kainą patvirtina nepriklausomo turto vertintojo išvada.

Sprendime teigiama, kad Bendrovei iš UAB „PAZ“ už išnuomotą automobilių stovėjimo aikštelę gaunant 1 504 Eur per mėnesį, įsigijimo kaina atsipirktų per 47 metus, tačiau toks lėšų investavimas į ilgalaikį turtą prieštarauja verslo logikai. Iš to daroma, Bendrovės nuomone, nepagrįsta išvada, kad dėl investicijų neatsiperkamumo per nuomos pajamas, investicijos prieštarauja verslo logikai.

Bendrovė pažymi, kad Inspekcija Sprendime nepateikia tokio savo vertinimo motyvų, todėl nėra aišku, kodėl Inspekcija laikosi tokios pozicijos. Bendrovės veikla per visą laikotarpį grįsta pajamų uždirbimu iš nekilnojamojo turto pardavimo ir nuomos. Pagrindinis veiklos pelnas generuojamas parduodant nekilnojamąjį turtą. Bendrovė sėkmingai išvystė ir vėliau 2014 metais pelningai pardavė degalinę bei plovyklą UAB „X“ o 2015 metais pelningai pardavė automobilių stovėjimo aikštelę UAB L.A. Bendrovė teigia, kad toliau siekia vykdyti (tęsti) tokią pat pelningą veiklą, todėl ir įsigijo aikštelę, kad ją išnuomotų, o vėliau pelningai parduotų. Bendrovė teigia, kad stovėjimo aikštelės įsigijimo sandoris buvo Bendrovės veiklos nuosekli tąsa. Gautos nuomos veiklos pajamos naudojamos turto vertei sukurti, kad sulaukus palankaus

momento rinkoje turtas būtų parduotas. Todėl tik nuomos pajamų vertinimas ir investicijos atsiperkamumo skaičiavimas pagal nuomos pajamas yra vienpusiškas ir neobjektyvus. Komisijos posėdžio metu Bendrovės atstovas ir A. S. paaiškino, kad Bendrovė įsigijo sklypą su tikslu ateityje vystyti statybas ir jau rūpinamasi statybos leidimo įsigijimu, bendraujama su savivaldybe.

Pasisakydama dėl Bendrovės teiginių dėl nekilnojamojo turto kainos atitikimo rinkos vertei, Komisija pažymi, kad tai, jog turto perleidimo sandoris atitinka nekilnojamojo turto vertintojo nustatytą rinkos vertę, savaime neleidžia daryti išvados, kad turinio viršenybės prieš formą principas negalėtų būti taikomas, jei kitų aplinkybių visuma suteikia pagrindą taikyti minėtą principą. Mokestinių ginčų praktikoje turinio viršenybės prieš formą principas ne vieną kartą buvo pritaikytas ir LVAT praktikoje patvirtintas situacijose, kai formaliai sudaryti sandoriai atitiko rinkos vertę, tačiau aplinkybių visuma buvo dirbtinio pobūdžio, nukreipta tik į mokesčių išvengimą.

Komisija pastebi, kad pagal turto vertintojo išvadą sandorio rinkos vertė buvo nustatyta 2017-03-06 datai, 15 mėnesių vėliau nei buvo perleistas nekilnojamojo turto sandorio sudarymo datai. Tikslinga apsvarstyti įvertinimo tikslingumą nekilnojamojo turto sandorio sudarymo datai.

Pasisakydama dėl sandorio neatitikimo ekonominei logikai vertinimo, Komisija iš dalies sutinka su Bendrovės nuomone dėl Inspekcijos pateikto investicijų per 47 metus neatsiperkamumo vertinimo pagrįstumo trūkumo. Komisija pažymi, kad Inspekcijai nusprendus pagrįsti sandorio neatitikimą ekonominei verslo logikai, remiantis neatsiperkamumo rodikliu, ji turėtų pagrįsti, kokiais ekspertiniais, moksliniais ar kitais patikimais šaltiniais remiantis daroma tokia išvada.

Komisijos nuomone, nagrinėjamoje situacijoje, vertinant sandorio ekonominį pagrindimą ir tikslą, neužtenka įvertinti tik nuomos veiklos aspektu. Bendrovė savo skunde akcentuoja, kad turtą įsigijo, siekdama jį pelningai parduoti, posėdžio metu pasisakė apie ketinimą vykdyti statybas („rūpinasi statybos leidimu“). Komisija pastebi, kad turto vertintojas UAB „-“, turto vertinimo ataskaitoje (ataskaitos Nr. 17/03-14P santraukoje) išdėstė, kad turto vertintojo nuomone, turto paskirtis atitinka esamą panaudojimą, o alternatyvus panaudojimas yra netikslingas. Tuo tarpu Bendrovės skunde (3 psl.) teigiama, kad „gautos nuomos veiklos pajamos, naudojamos turto vertei sukurti, kad sulaukus palankaus momento rinkoje turtas būtų parduotas“.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija mano, kad Inspekcija, vertindama sandorio ekonominius tikslus, turėtų įvertinti ir Bendrovės pateiktas numatomas turto perleidimo, vystymo alternatyvas ir ketinimų realumą, įvertinant ir ekonominės naudos požiūriu taip, kaip būtų vertinama tokia investicija, jei tokį turtą įsigytų nepriklausomas asmuo iš nesusijusio asmens rinkos sąlygomis, siekdamas maksimalios ekonominės naudos.

Dėl apmokestinamo pajamų dydžio nustatymo.

Bendrovės teigimu, Inspekcija Sprendimu neteisėtai apmokestina visą Bendrovės išmokėtą 852 000 Eur sumą, nors A. S. prieš parduodamas stovėjimo aikštelę Bendrovei, ją buvo įsigijęs už 157 905 Eur.

Sprendimu Inspekcija tvirtina, kad visa 852 000 Eur suma gauta už aikštelės pardavimą laikoma išmokėtais dividendais ir atitinkamai apmokestinama, t. y. Inspekcija Sprendimu ignoruoja A. S. realiai patirtas išlaidas, kurios sudarė 153 905 Eur įsigyjant aikštelę.

Bendrovės teigimu, Inspekcija, apskaičiuodama mokestines prievoles Bendrovei, remdamasi MAĮ 6 str. (apmokestinimo aiškumo principas), 8 str. 3 d. (protingumo ir teisingumo principai) ir 10 str. (turinio viršenybės prieš formą principas), turėjo įvertinti A. S. patirtas išlaidas aikštelei įsigyti.

Komisija pažymi, kad pasisakant šiuo aspektu, yra svarbu išsiaiškinti, koks apmokestinamo dydžio nustatymo būdas turėtų būti taikomas, kai išmokos pagal nekilnojamojo turto perleidimo sandorį pagal turinį įvertinamos kaip dividendai, t. y. ar mokestis

skaičiuojamas nuo visos išmokėtos sumos, ar nuo sumos, sumažintos perleisto turto įsigijimo kaina.

Komisijos nuomone, svarbi aplinkybė yra ta, kad, įvertinus sandorį pagal turinį mokesčių tikslais, nepakeičiamas turto teisinis režimas civilinės teisės požiūriu, t. y. akcininkas negali to turto naudoti civilinėms prievolėms vykdyti, užtikrinti ar panaudoti kaip objekto kituose civiliniuose teisiniuose santykiuose asmeniniais tikslais. Ateityje perleidžiant akcininkui iš įmonės turtą atgal nuosavybėn, pavyzdžiui, dėl įmonės likvidavimo, akcininko pajamomis būtų laikoma turto, kuris vieneto dalyviui perleidžiamas vieneto likvidavimo atveju, tikroji rinkos kaina to turto nuosavybės teisės perleidimo vieneto akcininkui dieną (GPMĮ 11 str.) ir susidarytų dvigubo apmokestinimo situacija, nes perleisto turto įsigijimo kaina iš viso nebūtų pripažinta.

Be to, atsižvelgiant į pajamų sąvoką, nustatytą GPMĮ 2 str. 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, t. y. pajamos siejamos su gauta ekonomine nauda.

Atsižvelgiant į tai ir remiantis teisingumo ir protingumo kriterijais, Komisijos nuomone, už nekilnojamojo turto perleidimą išmokamas lėšas pripažįstant dividendais, mokestis turėtų būti skaičiuojamas nuo sumos, sumažintos su perleidžiamu turtu susijusiomis įsigijimo išlaidomis.

Komisija pažymi, kad nagrinėjamoje situacijoje neužtenka vertinti tik patį nekilnojamojo turto perleidimo sandorį, sudarymo priežastis ir jo ekonominį pagrindimą. Svarbu įvertinti, ar pagal susiklosčiusių aplinkybių visumą (įvertinant faktinių įvykių seką, tai sąlygojančias priežastis, įmonės veiklą ir perspektyvas, bei sandoriuose dalyvaujančių subjektų sąsajas) galima konstatuoti piktnaudžiavimą, pagal kurį pasiimamas pelnas iš įmonės pridengiamas formalaus turto perleidimo išmokomis. Inspekcija savo sprendime turėtų nurodyti, kaip konkrečios aplinkybės yra teisiškai reikšmingos atskleidžiant sandorio tikrąjį turinį.

Komisija, įvertinusi ginčo šalių įrodinėjamas pozicijas, byloje nustatytų aplinkybių visumą, konstatuoja, kad mokesčių administratoriaus išvada, jog Bendrovė, turėdama nepaskirstyto pelno ir norėdama išvengti GPM nuo dividendų mokėjimo, įformino aikštelės pirkimo sandorį, siekdama vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą, nėra išanalizuota visapusiškai ir pagrįsta išsamiais įrodymais.

Atsižvelgiant į LVAT išaiškinimą, MAĮ 155 str. 4 d. 5 p. paskirtis yra ištaisyti klaidas, kurias mokesčių administratorius padarė, atlikdamas mokestinį patikrinimą. Vienas iš taikymo pagrįstumo aspektų, nepriklausomai nuo pareiškėjo skunde nurodytų motyvų, yra nustatymas aplinkybės, ar mokesčių administratorius, atlikęs mokestinį patikrinimą, visapusiškai ir objektyviai ištyrė visas svarbias aplinkybes, kurios yra būtinos atitinkamam teisiniam santykiui kvalifikuoti (*LVAT 2018-04-18 nutartis adm. byloje Nr. A-305-438/2018*).

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Inspekcijos sprendimas yra naikintinas ir Bendrovės skundas grąžintinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo tam, kad visapusiškai išnagrinėti ginčui reikšmingas aplinkybes bei, jas įvertinus, iš naujo spręsti klausimą dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo galimybės ir mokesčio apskaičiavimo pagrįstumo. Inspekcija, iš naujo nagrinėdama Bendrovės skundą, turėtų atsižvelgti į šiame sprendime išdėstytus argumentus.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Inspekcijos 2018-03-19 sprendimą Nr. 69-25 ir perduoti Bendrovės skundą Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

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). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė