



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „K2“ 2017-08-16 SKUNDO**

2018 m. vasario 26 d. Nr. S-39 (7-273/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

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

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

Advokatui Mindaugui Rimkui, mokesčių
ekspertėms Astai Rakauskienei, Jūratei
Zarankienei

mokesčių administratoriaus atstovei

Miglei Mainionytei

2018 m. sausio 24 d. išnagrinęjusi UAB „K2“ (toliau – Pareiškėjas) 2017-08-16 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-11-13 sprendimo Nr. 69-110, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2017-09-18 sprendimo Nr. (7.45-4.7.2)FR0682-378 dėl 2017-07-20 patikrinimo akto Nr. (7.45)FR0680-333 (toliau – Patikrinimo aktas) tvirtinimo nurodymus Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 62154,30 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 13735,25 Eur GPM delspinigius bei 30 proc. dydžio 18646 Eur GPM baudą.

Kauno AVMI, atlikusi Pareiškėjo GPM už 2014-01-01–2016-12-31 laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, konstatavo, kad Pareiškėjas, įforminęs dividendų išmokėjimą Estijos bendrovėms D H OU (toliau – D H OU (toliau – B) (formali mokesčių mokėtojo veiklos išraiška), siekė išmokėti dividendus fiziniams asmenims A. Č. ir E. S., tačiau, pasinaudojęs tarpinėmis ūkinėmis operacijomis, išvengė GPM mokėjimo (slepiaama aplinkybė) ir atsižvelgęs į tai, jog pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 22 straipsnio nuostatas

pareiga apskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti GPM tenka ūkio subjektui, išmokėjusiam dividendus, nustatyta, kad prievolė sumokėti 62154,30 Eur GPM tenka Pareiškėjui.

Inspekcija sprendime nurodė, jog Pareiškėjas dėl aritmetinio GPM, GPM delspinigių apskaičiavimo bei skirtos GPM baudos dydžio argumentų nepateikė, nesutiko su padaryta išvada, kad jis vykdytais sandoriais siekė vienintelio tikslo – mokestinės naudos, todėl Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio nuostatos taikytos nepagrįstai.

Sprendime nurodyta, jog ginčas tarp Pareiškėjo ir Inspekcijos vyksta dėl to, jog Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalimi, konstatavo, kad Pareiškėjas, formaliai įforminęs dividendų išmokėjimą Estijos bendrovėms, realiai juos siekė išmokėti fiziniams asmenims A. Č. ir E. S., o pasinaudojusi tarpinėmis ūkinėmis operacijomis išvengė GPM mokėjimo.

Dėl Pareiškėjo akcijų pardavimo aplinkybių. Inspekcija, vertindama Pareiškėjo struktūros pokyčius, nustatė, kad UAB „K1“ pagal 2013-12-30 sudarytas atskiras akcijų pirkimo–pardavimo sutartis pardavė 3749 vnt. Pareiškėjo paprastųjų vardinių akcijų, iš kurių:

- 2624 vnt. akcijų (52,48 proc. visų balsavimo teisę suteikiančių Pareiškėjos akcijų) parduota D H už 511680,79 Lt (148193 Eur),

- 675 vnt. akcijų (13,50 proc. visų balsavimo teisę suteikiančių Pareiškėjos akcijų) parduota Estijos bendrovei B už 131627,64 Lt (38122 Eur),

- 450 vnt. akcijų (9 proc. visų balsavimo teisę suteikiančių Pareiškėjos akcijų) parduota Lietuvos Respublikos piliečiui I. Z. už 87750 Lt (25414,16 Eur).

Akcijų pardavėjo UAB „K1“ vadovas G. M. 2016-06-14 pateiktame rašytiniame paaiškinime nurodė, kad Pareiškėjo 74,98 proc. akcijų paketo pardavimą inicijavo UAB „K1“ patronuojančios įmonės SIA „L2“ pagrindinė akcininkė Latvijos Respublikos pilietė.

Patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „K1“ 2013-07-04 sudarė sutartį su nekilnojamojo turto agentūra UAB „L1“ dėl UAB „K1“ turimų Pareiškėjo akcijų vertės nustatymo. Pagal UAB „K1“ vadovo paaiškinimą, UAB „K1“ dėl Pareiškėjo akcijų pirkimo–pardavimo derėjosi su A. Č., E. S. ir I. Z. Derybos dėl Pareiškėjo akcijų pirkimo–pardavimo prasidėjo po akcijų paketo vertinimo pabaigos (t. y. 2013-08-02) ir baigėsi, kai buvo visiškai užbaigtas akcijų paketo perdavimo D H ir B bei I. Z. sandoris (t. y. 2013-12-30).

Derybos dėl Pareiškėjo akcijų pirkimo–pardavimo buvo vykdomos žodžiu (susitikimuose) kartu su visais trimis asmenimis vienu metu, preliminariosios akcijų pirkimo–pardavimo sutartys nebuvo sudaromos, derybų rezultatai nebuvo fiksuoti dokumentuose, informacija apie kitus potencialius akcijų pirkėjus nebuvo žinoma.

Dėl Pareiškėjo akcijų pirkėjos D H. Patikrinimo metu nustatyta, kad D H (Pareiškėjo akcijų pirkėja) įsteigta 2013-04-30, steigėjas – Estijos bendrovė XOÜ, kuri pagal viešai skelbiamus duomenis teikia juridines ir apskaitos paslaugas, įskaitant juridinių asmenų steigimo paslaugas. Nuo 2013-04-30 D H juridinis registracijos adresas – Y, kuris sutampa su steigėjos, t. y. Estijos bendrovės X1, registracijos adresu.

D H nuo 2013-04-30 iki 2013-12-23 vienintelė akcininkė buvo X1, nuo 2013-12-23 šios bendrovės vienintelis akcininkas – A. Č.; šios bendrovės vadovas nuo 2013-04-30 iki 2013-12-27 buvo D. M., nuo 2013-12-27 – A. Č.

Nustatyta, kad A. Č. nuo 2013-02-07 pas Pareiškėją užėmė vadovaujančias pareigas (dirbo konsultantu), taip pat nuo 2004 m. netiesiogiai valdė dalį Pareiškėjo akcijų (mažiau kaip 50 proc.), t. y. A. Č. buvo vienas iš dalyvių Lietuvoje registruotų UAB „A1“ ir UAB „K1“, anksčiau valdžiusių kontrolinį Pareiškėjo akcijų paketą.

Pagal Estijos mokesčių administratoriaus pateiktus duomenis, D H Estijoje nebuvo įregistruotas kaip darbdavys, t. y. samdomų darbuotojų ir administracinių patalpų neturėjo.

Estijos mokesčių administratorius, remdamasis D H vadovo A. Č. pateiktu paaiškinimu, nurodė, kad pagrindinė D H vykdoma veikla – investicijos ir akcijų valdymas. Estijos mokesčių administratoriui A. Č. paaiškino, kad 2013–2016 m. D H pajamas sudarė tik dividendai, ateityje

numatoma gauti pajamų ir iš akcijų pardavimo. A. Č. taip pat nurodė, kad Pareiškėjo akcijų įsigijimo tikslas – šių akcijų valdymas, dividendų gavimas bei akcijų pelningas pardavimas.

Pagal D H ir UAB „K1“ sudarytą 2013-12-30 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį D H įsigijo 52,48 proc. (2624 iš 5000) Pareiškėjo akcijų už 148193 Eur. Šioje sutartyje numatyta, kad pirkėjas akcijų kainą įsipareigoja sumokėti ne vėliau kaip per 3 mėnesius nuo akcijų pirkimo–pardavimo sutarties pasirašymo, t. y. iki 2014-03-30. Remiantis Estijos mokesčių administratoriaus pateiktais D H finansiniais dokumentais, ji neturėjo finansinių galimybių per sutartyje numatytą laikotarpį sumokėti akcijų kainą (148193 Eur). D H iki 2014-07-02 dienos net neturėjo savo vardu atidarytos banko sąskaitos, nors akcijų pirkimo–pardavimo sutartyje numatyta, kad apmokėjimas už akcijas turi būti atliktas banko pavedimais. Taigi, sudariusi akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, D H neturėjo nei finansinių, nei techninių galimybių įvykdyti šia sutartimi prisiimtus įsipareigojimus dėl kainos už akcijas apmokėjimo.

Dėl Pareiškėjo akcijų pirkėjos B. Patikrinimo metu nustatyta, kad B įsteigta 2013-06-28, steigėjas – Estijos bendrovė XOU, t. y. tas pats juridinis asmuo, kuris įsteigė D H. B nuo 2013-06-28 iki 2013-12-23 vienintelė akcininkė buvo X1, nuo 2013-12-23 iki šiol šios bendrovės vienintelis akcininkas – E. S. ; šios bendrovės vadovas nuo 2013-06-28 iki 2013-12-27 buvo D. M. , nuo 2013-12-27 – E. S. .

Nustatyta, kad nuo 2004-06-30 E. S. yra Pareiškėjo vadovas, taip pat nuo 2004 m. netiesiogiai valdė dalį Pareiškėjo akcijų (mažiau kaip 50 proc.), t. y. E. S. buvo vienas iš dalyvių Lietuvoje registruotų UAB „A1“ ir UAB „K1“, anksčiau valdžiusių kontrolinį Pareiškėjo akcijų paketą.

Pagal Estijos mokesčių administratoriaus pateiktus duomenis B Estijoje nebuvo įregistruotas kaip darbdavys, neturėjo nei samdomų darbuotojų nei administracinių patalpų.

Estijos mokesčių administratorius taip pat pateikė B vadovo E. S. paaiškinimą, kuriame E. S. nurodė, kad pagrindinė B vykdoma veikla – investicijos ir akcijų valdymas. Estijos mokesčių administratoriui E. S. paaiškino, kad 2013–2016 m. B pajamas sudarė tik dividendai, ateityje numatoma gauti pajamų ir iš akcijų pardavimo. E. S. paaiškino taip pat nurodė, kad Pareiškėjo akcijų įsigijimo tikslas buvo šių akcijų valdymas, dividendų gavimas bei akcijų pelningas pardavimas.

Remiantis B ir UAB „K1“ sudaryta 2013-12-30 akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi, B įsigijo 13,50 proc. (675 iš 5000) Pareiškėjo akcijų už 38122 Eur. Šioje sutartyje numatyta, kad pirkėjas akcijų kainą įsipareigoja sumokėti ne vėliau kaip per 3 mėnesius nuo akcijų pirkimo–pardavimo sutarties pasirašymo, t. y. iki 2014-03-30. Remiantis Estijos mokesčių administratoriaus pateiktais B finansiniais dokumentais, ji neturėjo nei techninių, nei finansinių galimybių sumokėti už akcijas, nes iki 2014-07-02 net neturėjo savo vardu atidarytos banko sąskaitos.

Nustatyta, kad D H ir B už įsigytas Pareiškėjo akcijas su pardavėju – UAB „K1“, atsiskaitė iš akcininkų (atitinkamai A. Č. ir E. S.) pasiskolintomis lėšomis, o netrukus po to, kai šios bendrovės iš Pareiškėjo gavo dividendus, iš jų buvo grąžintos paskolos akcininkams:

1) Nors 2013-12-30 akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi akcijų kainos apmokėjimas buvo atidėtas iki 2014-03-30, tačiau pirmasis mokėjimas atliktas tik po to, kai D H vienintelis akcininkas A. Č. su D H sudarė 2014-09-09 paskolos sutartį 150000 Eur sumai, pagal kurią A. Č. bankiniais pavedimais į D H banko sąskaitą 2014-09-09 pervadė 61100 Eur, 2014-09-18 – 61000 Eur, 2014-09-30 – 26200 Eur, 2014-10-08 – 600 Eur, 2015-04-14 – 300 Eur, 2015-09-04 600 Eur (viso 149800 Eur); tuo tarpu D H bankiniais pavedimais į UAB „K1“ banko sąskaitą už Pareiškėjo akcijas 2014-09-10 apmokėjo 61000 Eur, 2014-09-18 – 61000 Eur ir 2014-09-30 - 26193 Eur (viso 148193 Eur).

Analogiškai, B vienintelis akcininkas E. S. su B 2014-07-01 sudarė paskolos sutartį 50000 Eur sumai, pagal kurią E. S. bankiniais pavedimais į B banko sąskaitą 2014-09-09 pervėdė 19100 Eur, 2014-09-17 – 19100 Eur, 2014-10-30 – 2100 Lt (608,16 Eur), 2015-06-01 – 600 Eur, 2015-08-19 – 600 Eur (viso 40008,16 Eur); atitinkamai B bankiniais pavedimais į UAB „K1“ banko sąskaitą už Pareiškėjo akcijas 2014-09-09 pervėdė 19000 Eur, 2014-09-18 – 19122 Eur (viso 38122 Eur).

Pagal Estijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją ir dokumentus nei D H nei B neapskaitė palūkanų sąnaudų už akcininkų A. Č. ir E. S. suteiktas paskolas, nors paskolos sutartyse numatyta, kad už suteiktas paskolas mokamos šalių atskirai sutarto dydžio metinės palūkanos.

2) Netrukus po to, kai Estijos bendrovės atsiskaitė už Pareiškėjo akcijas, 2014-10-09 Pareiškėjo visuotinis akcininkų susirinkimas nutarė pakeisti 2014-05-12 sprendimą Nr. 1 „Dėl Bendrovės 2013 metų pelno (nuostolio) paskirstymo“ ir iki 2013 m. pabaigos sukaupto nepaskirstyto pelno dalį, lygią 1726400 Lt (500000 Eur), paskirti dividendams, proporcingai akcijų skaičiui: D H – 906014,72 Lt (262400 Eur), B – 233064 Lt (67500 Eur), akcininkui Latvijos bendrovei SB *Invest Sia* – 431945,28 Lt (125100 Eur) ir akcininkui I. Z. – 155376 Lt (45000 Eur).

3) Pareiškėjas dividendus į D H banko sąskaitą pervėdė 2014-10-10 (295000 Lt (85437,91 Eur)), 2014-10-13 (300000 Lt (86886,01 Eur)), 2014-10-15 (300000 Lt (86886,01 Eur)), 2015-12-30 (3190,08 Eur), 2016-01-15 (26240 Eur), 2016-02-25 (19942,40 Eur) ir 2016-05-06 (20992 Eur) (viso 329574,41 Eur). Nustatyta, kad dalį iš Pareiškėjo gautų dividendų D H panaudojo akcininko A. Č. suteiktai paskolai gražinti – D H A. Č. 2014 ir 2016 m. gražino viso 147548,29 Eur paskolos (patikrinimo akto 13 psl.).

4) Analogiškai dalį iš Pareiškėjo gautų dividendų B panaudojo akcininko E. S. suteiktai paskolai gražinti: Pareiškėjas dividendus į B banko sąskaitą pervėdė 2014-12-11 (56000 Lt (16218,72 Eur) ir 2015-12-04 (51281,28 Eur) (viso 67500 Eur), dalį paskolos akcininkui E. S. B gražino 2014-12-19, pervėsdama 55990 Lt (16215,82 Eur), 2016-01-05 – pervėsdama 1000 Eur, iš viso 17215,82 Eur.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 34 str. 2 dalimi, Lietuvos vieneto, kuriame dividendus gaunantis užsienio vienetas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo ne mažiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų), tam užsienio vienetai išmokami dividendai neapmokestinami, išskyrus atvejus, kai dividendus gaunantis užsienio vienetas įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose („dalyvavimo išimties taisyklė“).

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas, vadovaujantis PMĮ 34 str. 2 dalies nuostatomis, PM nuo Estijoje registruotiems juridiniams asmenims tikrinamuoju laikotarpiu išmokėtų dividendų (bendra suma 414354,40 Eur, iš jų D H – 329574,40 Eur, B – 84780 Eur) neapskaičiavo ir nesumokėjo.

GPMĮ 22 straipsnis reglamentuoja gautų pajamų skirstymą į A ir B klases. Šio skirstymo esmė yra ta, kad, priklausomai nuo to, kokiai klasei yra priskiriamos pajamos, pareiga apskaičiuoti GPM ir jį sumokėti tenka arba Lietuvos vienetai, išmokančiam pajamas, arba šias pajamas gaunančiam fiziniam asmeniui (GPMĮ 23 straipsnis).

Lietuvos vieneto fiziniam asmeniui (gyventojui) išmokėti dividendai, vadovaujantis GPMĮ 22 str. 2 d. 1 punktu, priskiriami šio asmens (gyventojų) A klasės pajamoms. Atitinkamai Lietuvos vienetas, kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo, išmokėdamas išmokas pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPMĮ nustatytą pajamų mokesčių, jeigu šios išmokos nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

Inspekcija sprendime nurodė, jog Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas, buhalterinėje apskaitoje fiksuodamas dividendų išmokėjimą Estijos bendrovėms, išvengė prievolės mokėti GPM, kuri būtų atsiradusi, jei šios sumos, kaip dividendai, būtų tiesiogiai išmokėtos fiziniams asmenims A. Č. ir E. S. .

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis ir LVAT praktika, nurodė, jog aplinkybę, kad Pareiškėjas Estijos bendrovėmis naudojosi tik dividendų srautams paskirstyti, t. y. realiai juos siekė išmokėti fiziniams asmenis, tokiu būdu gaunant mokestinę naudą – išvengiant GPM mokėjimo, patvirtina šios patikrinimo metu nustatytos aplinkybės:

1) Patikrinimo metu nustatyti A. Č. ir E. S. ryšiai tiek su Pareiškėju (eina vadovaujančias pareigas (vadovas ir konsultantas), netiesiogiai valdo didžiąją dalį Pareiškėjo akcijų), tiek su Estijos bendrovėmis (vieninteliai akcininkai), tiek su UAB „K1“ (akcininkai), taip pat Pareiškėjo akcijų pardavėjo UAB „K1“ direktoriaus G. M. ryšiai su Pareiškėju (eina vadovaujamas pareigas pas Pareiškėją (pardavimų ir rinkodaros vadovas), Pareiškėjos vyr. finansininko I. Z. ryšiai su UAB „K1“ (vyr. buhalteris, vėliau tapo 98 proc. UAB „K1“ akcijų paketo savininku).

2) Pagal UAB „K1“ vadovo rašytinį paaiškinimą, UAB „K1“ dėl Pareiškėjo akcijų pirkimo ir pardavimo derėjosi su A. Č. , E. S. ir I. Z. . Nors derybos dėl Pareiškėjo akcijų perleidimo prasidėjo po akcijų paketo vertinimo (t. y. 2013-08-02) ir baigėsi, kai buvo galutinai pabaigtas akcijų paketo Estijos įmonėms ir I. Z. perleidimo sandoris (t. y. 2013-12-30), tačiau derybų rezultatai nebuvo fiksuoti dokumentuose, preliminarios akcijų perleidimo sutartys nebuvo sudarytos, dėl kitų potencialių pirkėjų, kurie domėjosi parduodamomis akcijomis, informacijos UAB „K1“ taip pat nepateikė.

3) Nors UAB „K1“ dėl Pareiškėjo akcijų pardavimo nuo 2013 m. rugpjūčio mėn. derėjosi su susijusiais asmenimis – A. Č. , E. S. ir I. Z. , tačiau 2013-12-30 52,48 proc. Pareiškėjo akcijų už 148193 Eur pardavė D H, kurios vieninteliu akcininku nuo 2013-12-23 (savaitė iki Pareiškėjo akcijų įsigijimo) tapo A. Č. (nuo 2013-12-27 taip pat šios bendrovės vadovas), ir 13,50 proc. Pareiškėjo akcijų už 38122 Eur pardavė B, kurios vienintelis akcininkas nuo 2013-12-23 (savaitė iki Pareiškėjo akcijų įsigijimo) tapo E. S. (nuo 2013-12-27 taip pat šios bendrovės vadovas), bei dalį Pareiškėjo akcijų įsigijo fizinis asmuo I. Z. .

4) Atsižvelgiant į tai, kad A. Č. ir E. S. Estijos bendrovių akcininkais tapo likus savaitei iki Pareiškėjo akcijų perleidimo sutarčių pasirašymo (nors derybos dėl Pareiškėjo akcijų įsigijimo buvo pradėtos prieš penkis mėnesius, o duomenų, jog su minėtomis Estijos bendrovėmis buvo vestos derybos, nėra), darytina išvada, kad fiziniai asmenys A. Č. ir E. S. Estijos bendrovių akcijas įsigijo jau nusprendę įsigyti Pareiškėjo akcijas ir žinodami esmines akcijų pirkimo ir pardavimo sąlygas, kurias jie su akcijų pardavėju suderėjo dar iki tapdami minėtų Estijos bendrovių akcininkais.

5) Pagal Pareiškėjo vadovo (E. S.) ir vyr. finansininko (I. Z.) pateiktus duomenis nekilnojamojo turto agentūrai UAB „L1“ nustatyta Pareiškėjo 74,98 proc. akcijų paketo vertė buvo ženkliai mažesnė nei dividendų suma, kurią Pareiškėjas išmokėjo per sekančius trejus metus. Sprendime pažymėta, kad tiek pardavėjas (UAB „K1“), tiek pirkėjai (Estijos bendrovės), kurių akcininkai ėjo vadovaujamas pareigas pas Pareiškėją (E. S. – Pareiškėjo vadovas, A. Č. nuo 2013-02-07 pas Pareiškėją dirbo konsultantu), galėjo ir turėjo žinoti apie Pareiškėjo nepaskirstyto pelno likutį.

6) Estijos bendrovės už įsigytas Pareiškėjo akcijas su pardavėju UAB „K1“ atsiskaitė iš akcininkų (atitinkamai A. Č. ir E. S.) skolintomis lėšomis, nes Estijos bendrovės akcijų pirkimo–pardavimo sutartyse nurodyto apmokėjimo termino dieną (2014-03-31) neturėjo ne tik akcijų vertei prilygstančio turto, kurį galėtų užstatyti, bet ir finansinių bei techninių (neturėjo net savo vardu atidarytų banko sąskaitų) galimybių atsiskaityti už akcijas.

7) Netrukus po to, kai A. Č. ir E. S. Estijos bendrovėms suteikė paskolas, kurias minėtos bendrovės panaudojo atsiskaityti už Pareiškėjo akcijas, Pareiškėjo visuotinis akcininkų susirinkimas 2014-10-09 nusprendė 1726400 Lt (500000 Eur) iš Pareiškėjo nepaskirstyto pelno, uždirbto iki 2013-01-01, paskirti dividendams proporcingai turėtam akcijų skaičiui.

8) Pareiškėjui išmokėjus dividendus Estijos bendrovėms, pastarosios gautus dividendus paskolų grąžinimo forma pervedė fiziniams asmenims, t. y. šių bendrovių vieninteliams akcininkams A. Č. ir E. S. .

Kadangi Pareiškėjas, sudarydamas aukščiau aptartus sandorius dėl fizinių asmenų paskolų suteikimo Estijos bendrovėms, kurios gautas lėšas panaudojo Pareiškėjo akcijoms apmokėti, Pareiškėjo formalaus dividendų išmokėjimo Estijos bendrovėms (juridiniams asmenims) ir Estijos bendrovių piniginių lėšų paskolų gražinimo forma pervedimo fiziniams asmenims, turėjo tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. išvengti GPM sumokėjimo nuo fiziniams asmenims išmokamų dividendų, Inspekcijos vertinimu, Kauno AVMI pagrįstai Pareiškėjo atžvilgiu taikė MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas bei apskaičiavo 62154,30 Eur GPM.

Pareiškėjas yra nurodęs, jog Inspekcija nepagrindė sandorių mokestinės naudos bei nevertino sandorio ekonominių tikslų ir naudos, nenustatė jokių faktinių aplinkybių, kokius konkrečius veiksmus atliko Pareiškėjas ir kaip jis dalyvavo sudarant nagrinėjamus sandorius, nėra konstatuota ir pagrįsta, kad Pareiškėjas priėmė sprendimus, kurie galėjo turėti įtakos nagrinėjamiems sandoriams, nenustatyta nei kiek, nei nuo kokios sumos buvo sutaupyta mokesčių, nėra nustatyta, kokią konkrečią naudą gavo Pareiškėjas, nėra nurodyta, kokią konkrečią mokestinę naudą gavo A. Č. ir E. S. ir kt.

Inspekcija dėl šių Pareiškėjo argumentų nurodė, jog mokestinė nauda gali pasireikšti skirtingais būdais: mokesčių mokėjimo terminų nukėlimu, mokesčio bazės ar tarifo sumažinimu, mokesčio naštos perkėlimu asmeniui, kuriam nustatyta mažesnė mokesčio našta, ir kitais būdais, kurių bendras požymis tas, kad mokestinė nauda yra realiai gaunama būtent dėl sudarytų sandorių; jeigu sandoriai nebūtų sudaryti arba būtų sudaryti kitokio pobūdžio (turinio) sandoriai (ūkinės operacijos), mokesčių mokėtojas mokestinės naudos negautų. Mokestinė nauda, gauta iš tokio pobūdžio sandorių, turi būti realiai, t. y. turi būti realiai viena ar kita forma išvengta mokesčių mokėjimo, priešingu atveju, jeigu sandoriai, kurių turinys neatitinka jų formos, nesudaro realių galimybių išvengti mokesčių mokėjimo, t. y. dėl tokių sandorių sudarymo nebuvo sumokėti mažesni mokesčiai, mokesčius perskaičiuoti, taikant MAĮ 69 str. 1 dalyje nustatytą būdą, nebūtų pagrindo.

Nustatyta, kad fiziniai asmenys A. Č. ir E. S., Pareiškėjui išmokant dividendus Estijos bendrovėms, buvo šių bendrovių vieninteliai akcininkai ir vadovai, todėl galėjo ir turėjo iš anksto numatyti teisinę pasekmę, susijusias su pajamų iš paskirstytojo pelno (dividendų) apmokestinimu, t. y. siekė pasinaudoti palankesniu apmokestinimo režimu, kadangi Lietuvos Respublikoje galiojantys įstatymai numato skirtingą teisinį režimą apmokestinant fizinio asmens ir užsienio ūkio subjekto, kuriam taikoma taip vadinama „dalyvavimo išimties taisyklė“, gaunamas dividendų pajamas: pagal GPMĮ 6 str. 2 dalies nuostatas fiziniam asmeniui išmokėti dividendai apmokestinami 15 proc. GPM tarifu, pagal GPMĮ 22 straipsnio nuostatas, pareiga apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM tenka tokias pajamas išmokančiam vienetui; tuo tarpu pagal PMĮ 34 str. 2 dalies nuostatas Lietuvos vieneto užsienio vienetui išmokami dividendai neapmokestinami, jei užsienio vienetas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo daugiau kaip 10 proc. balsus suteikiančių akcijų („dalyvavimo išimties taisyklė“).

Nagrinėjamu atveju nustatė, kad Pareiškėjas Estijos bendrovėmis naudojosi tik dividendų srautams paskirstyti, t. y. realiai juos siekė išmokėti fiziniams asmenims, tokiu būdu gaunant mokestinę naudą, t. y. išvengiant GPM mokėjimo nuo fiziniams asmenims išmokamų dividendų, konstatuota, kad MAĮ 69 str. 1 dalis taikyta pagrįstai.

Vadovaujantis MAĮ 67 str. 1 dalimi, mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. LVAT dėl įrodinėjimo pareigos mokestiniuose ginčuose paskirstymo yra konstatavęs, jog mokesčių mokėtojas, siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumą ir pagrįstumą, privalo ne tik nurodyti savo abejones dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumo ir

pagrįstumo, bet savo poziciją pagrįsti konkrečiais duomenimis ir leistiniais įrodymais, o ne vien tik savo nesutikimą išreiškiančiais paaiškinimais, apibendrinto, deklaratyvaus pobūdžio teiginiais (LVAT 2015-08-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1108-146/2015, 2016-03-29 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-606-442/2016).

Mokesčių administratorius, siekdamas pagrįsti, kad, išmokant dividendus, Estijos bendrovėmis buvo pasinaudota ne dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, o siekiant mokesstinės naudos, atliko išsamią bei visapusišką analizę, bei pateikė savo išvadas pagrindžiančius argumentus, t. y. nustatyta, kad:

- laiko tarpas nuo paskolų Estijos bendrovėms suteikimo iki dividendų išmokėjimo ir paskolų grąžinimo buvo itin trumpas. Be to, Estijos bendrovės už įsigytas Pareiškėjo akcijas galėjo ar būtų turėjusios galimybę atsiskaityti gavusios dividendus iš Pareiškėjo;

- Estijos bendrovių akcininkai ir vadovai – A. Č. ir E. S. , užėmė vadovaujančias pareigas pas Pareiškėją;

- Estijos bendrovės nei iki Pareiškėjo akcijų pirkimo–pardavimo sutarčių sudarymo (2013-12-30), nei po to realios ekonominės veiklos nevykdė, neturėjo personalo ir administracinių patalpų, neturėjo nei finansinių nei techninių galimybių atsiskaityti su Pareiškėjo akcijų pardavėju sutartyse numatytais terminais ir sąlygomis (banko pavedimu iki 2014-03-30). Faktiškai už akcijas buvo atsiskaityta 2014 m. rugsėjo ir spalio mėnesiais, palūkanos už pavėluotą atsiskaitymą nebuvo skaičiuotos;

- derybos dėl akcijų perleidimo sąlygų vykdytos ne su Estijoje registruotomis bendrovėmis, bet fiziniais asmenimis, kurie tarpines bendroves Estijoje įsigijo likus savaitei iki akcijų įsigijimo sandorių sudarymo, nors derybos truko penkis mėnesius;

- Pareiškėjo akcijų pardavimo kaina buvo ženkliai mažesnė, nei gautų dividendų suma per sekančius trejus metus.

Savo ruožtu Pareiškėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus vertinimu dėl MAĮ 69 str. 1 dalies taikymo pagrįstumo, jokių objektyvių ir neginčijamų įrodymų, patvirtinančių, kad sudarant nagrinėjamus sandorius su minėtomis Estijos bendrovėmis, buvo siekiama ne mokesstinės naudos, o ekonomiškai pagrįstų tikslų, nepateikė.

Aukščiau išdėstytų argumentų pagrindu Inspekcija patvirtino Kauno AVMI nurodymus.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Pareiškėjas skunde pateikė argumentus, jog akcijų pardavimo sandoriais nesiekė ir jokiū būdu negavo mokesstinės naudos, todėl nebuvo pagrindo taikyti MAĮ 69 str. nuostatų.

Dėl reikalavimų, keliamų individualiam administraciniam aktui, nesilaikymo.

Pareiškėjas nurodė, jog Inspekcija savo sprendime nepasisakė dviem svarbiais aspektais: pirma, kokią mokesstinę naudą gavo Pareiškėjas, kurio atžvilgiu buvo taikytos MAĮ 69 straipsnio nuostatos; antra, kokiomis papildomomis lėšomis / turtu po vykdytų sandorių pradėjo disponuoti E. S. ir A. Č. , nuo kurių būtų galima apskaičiuoti mokėtiną GPM.

Dėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo pagrindų nebuvimo.

Pareiškėjas, remdamasis LVAT praktika, nurodo, jog MAĮ 69 str. 1 dalis gali būti taikoma tais atvejais, kai yra konstatuojama, kad vienintelis sandorio tikslas yra mokesstinės naudos siekimas. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokesstinės naudos atsiradimą, yra visiškai dirbtina ir negali būti pateisinta nei ekonominės ar verslo logikos, nei kitomis aplinkybėmis. Jeigu objektyvių įrodymų visuma nepatvirtina, kad sandorių tikslas buvo tik mokesstinė nauda, MAĮ 69 str. 1 dalis negali būti taikoma.

Mokesčių administratoriui tenka pareiga įrodyti, kokius konkrečius veiksmus atliko ir kokius konkrečius apsimestinius sandorius sudarė būtent Pareiškėjas, kad nagrinėjamų sandorių

vienintelis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą, taip pat įvardinti, kokią mokestinę naudą ir kokiū būdu Pareiškėjas gavo.

Sprendime nurodytos sandorių sudarymo aplinkybės ir juos sudariusių asmenų tarpusavio ryšiai iš esmės yra susiję tik su Pareiškėjo akcininkų struktūros pasikeitimu ir Estijos bendrovių akcijų įsigijimu.

Pasak Pareiškėjo, Inspekcija nepagrindžia teiginio, kad Pareiškėjas Estijos bendrovėmis naudojosi, siekdamas išmokėti dividendus fiziniams asmenims, tokiu būdu gaudamas mokestinę naudą. Pareiškėjas tiek pervesdamas dividendus Estijos įmonėms, tiek fiziniams asmenims, patirtų tas pačias 414354,40 Eur išlaidas, tik fizinių asmenų atveju jis iš visos sumos turėtų išskaičiuoti pajamų mokestį, tačiau visa suma nesikeistų. Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad išskaitomas GPM ar pelno mokestis (jeigu netaikoma neapmokestinimo lengvata) niekada nėra skaičiuojamas „ant viršaus“. Todėl Pareiškėjas nei sutaupė savo lėšas, nei juo labiau gavo mokestinę naudą, nes Pareiškėjo finansinė padėtis nesikeistų.

Be to, tik Pareiškėjo akcininkai sprendžia, kaip turi būti naudojamas Pareiškėjo nepaskirstytas pelnas – ar reinvestuojamas, ar išmokamas akcininkams, ar kt. Pareiškėjas neturi teisės nevykdyti akcininkų sprendimų ir neturi galimybės daryti įtakos, kur ir kaip akcininkams (Estijos bendrovėms ir I. Z.) naudoti gautus dividendus.

Inspekcija neteisingai nurodo, jog Pareiškėjas sudarė sandorius dėl fizinių asmenų paskolų suteikimo Estijos Bendrovėms. Tai neatitinka faktinių bylos aplinkybių.

Dėl aplinkybės, kad Pareiškėjo akcijas įsigijo Estijos įmonės, o šių įmonių 100 proc. akcininkais buvo A. Č. ir E. S. , Pareiškėjas nurodė, jog fiziniai asmenys patys sprendžia, ar investuoti tiesiogiai, ar netiesiogiai, per juridinį asmenį, kuriame būtų koncentruojamos investicijos, valdoma investavimo rizika, geresnės sąlygos gauti finansavimą ar dalyvauti didesniuose investavimo projektuose ir pan.

LVAT ne kartą yra pasisakęs, kad asmenys gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios jų ekonominei veiklai vykdyti, leidžia optimizuoti veiklos kaštus bei minimizuoti verslo riziką. Kiekvienas subjektas rinkoje veikia taip, kad optimizuotų bet kokius su veikla susijusius kaštus ir iš veiklos gautų maksimalią naudą. Todėl tuo atveju, kai fizinis asmuo nusprendžia investicijas valdyti per holdingo bendrovę, jis, siekdamas maksimalios ekonominės naudos sau, įvertina planuojamos veiklos apimtis, veiklos pobūdį, ekonomines aplinkybes ir pan., taip pat renkasi jam palankiausią jurisdikciją. Sąžiningai veikiantis asmuo turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines teises pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis.

Tai, kad sandoriai sudaromi tarp susijusių asmenų, nėra nieko netipiško ir to nedraudžia teisės aktai, o tai, kad visi sandoriai buvo įvertinti kaip neturintys ekonominės ir verslo logikos, pasak Pareiškėjo, rodo Inspekcijos subjektyvų požiūrį, o ne objektyvų konkrečių sandorių ir faktinių aplinkybių vertinimą.

Pareiškėjas paaiškino, jog įprastai versle susitikimų, derybų neprotokuoja, nes tai neduoda jokios pridėtinės vertės, be to, kyla konfidencialios informacijos nutekėjimo rizika, todėl byloje nepateikė jokių protokolų dėl sudarytų sandorių. Dėl kitų Pareiškėjo akcijų pirkėjų buvimo / nebuvimo Pareiškėjas nurodo, jog jo akcijų pardavimą inicijavo UAB „K1“ patronuojančios įmonės SIA „L2“ pagrindinė akcininkė Latvijos pilietė ir ji disponuoja informacija apie galimai buvusius kitus pirkėjus. Pareiškėjas tokios informacijos neturi, o mokesčių administratorius, jeigu jam buvo reikšminga ši informacija, nesiėmė veiksmų jai gauti.

Pareiškėjo vertinimu, Inspekcija be pagrindo akcentuoja aplinkybę, jog A. Č. ir E. S. Estijos bendrovės įsigijo prieš pat sandorius dėl Pareiškėjo akcijų įsigijimo. Minėti fiziniai asmenys suplanavo veiklą vykdyti per holdingo bendrovę ir esant realioms ketinimams ją įsigijo.

Pareiškėjas taip pat logiškais vadina Estijos bendrovių veiksmus veiklos pradžioje, neturint finansavimo šaltinių, palankiausiomis sąlygomis (be palūkanų ar su mažesnėmis nei

bankų palūkanomis) skolinimąsi iš savo akcininkų. Taip pat logiška, kad pradžioje holdingo bendrovės investuoja į pavienius akcijų paketus, ir tik per ilgesnį laiką suformuoja pageidaujamą investicijų portfelį. Jeigu kurį laiką jokie investavimo veiksmai neatliekami, tai tik reiškia, kad investuotojas laukia palankios progos. Pareiškėjas atkreipė dėmesį į tai, kad pagal jo prašymu akcininkų pateiktą informaciją Estijos bendrovės 2016 m. įsigijo kitų įmonių akcijų paketus, taip pat ketina atlikti naujus įsigijimus artimiausiu metu.

Dėl Inspekcijos sprendimo motyvų apie savo vardu sąskaitos banke neturėjimą Pareiškėjas nurodė, jog yra ir kitų būdų, kaip atlikti mokėjimo pavedimą per banką (fiziškai atvykus į banką arba gavus finansavimą iš banko ir pastarajam atlikus pavedimą gavėjui), todėl tai, kad Estijos bendrovės pradžioje neturėjo atsidariusios sąskaitų banke nereiškia, kad realiai nebuvo galimybių atsiskaityti pavedimu per banką.

Pareiškėjas, apibendrinamas aukščiau išdėstytus argumentus, nurodo, jog mokesčių administratoriaus nustatytos sandorių sudarymo ir vykdymo aplinkybės nepagrindžia išvados, kad išmokant dividendus Estijos bendrovėms, jomis buvo pasinaudota ne dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, o siekiant mokestinės naudos.

Estijos bendrovės, pradėjusios investicinę veiklą, atitiko pasyvaus holdingo kriterijus (turėjo vadovą – valdybos narį, kuris priiminėjo su bendrovės veikla susijusius sprendimus, gavo finansavimą, investavo į Pareiškėjo akcijas, o vėliau – į kitus vertybinius popierius). Pareiškėjui neaišku, kodėl pasyvus holdingas negali egzistuoti ir kaip tai veikia bendrą struktūros mokestinę naštą, kaip buvo sumažinta struktūros mokestinė našta.

Pareiškėjas remiasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2017-09-07 sprendimu byloje C-6/16, kuriame teismas nurodė, jog mokesčių administratorius, norėdamas įrodyti neteisėtą mokestinę naudą, turi palyginti padėtį prieš įsteigiant holdingo bendrovę ir po to, t. y. turi apskaičiuoti bendrą struktūros mokestinę naštą prieš sandorius ir po jų, ir, jei yra skirtumas (gauta mokestinė nauda), kurio negalima pateisinti ekonominėmis priežastimis, tuomet gali būti keliamas klausimas, jog konkreti struktūra buvo sukurta neteisėtai išvengti mokesčių.

Pareiškėjo atveju, investicijas atlikus ne tiesiogiai, o per holdingus, mokestinė nauda neatsirado – abiem atvejais ji siekia 15 proc.: 15 proc. PM, kurį moka Pareiškėjas, gavęs apmokestinamąjį pelną ir 15 proc. GPM, kuris mokamas, kai fiziniai asmenys gauna dividendus. Ši bendra našta niekaip nepriklauso nuo to, ar struktūroje bus koks nors holdingas, ar ne. Vos tik fiziniai asmenys gaus pinigines lėšas, t. y. gaus dividendus, jie turės mokėti 15 proc. GPM. Taigi, tiek esant Estijos bendrovėms, tiek joms nesant, akcininkai savo gautas pajamas vis tiek turės apmokestinti 15 proc. GPM. Taigi, pakeitus investavimo struktūrą, mokestinė nauda nebuvo gauta ir ateityje nesusidarys.

Dėl skolinimosi iš akcininkų akcijoms apmokėti Pareiškėjas nurodo, jog tuo atveju, jeigu Estijos bendrovės būtų skolinęsi iš banko, pasekmės būtų identiškos, nes pasiskolinta ir gražinta suma už akcijas yra tokia pati. Tokiu atveju Pareiškėjas kelia klausimą, kokia yra minėtų fizinių asmenų tariamai gauta nauda?

Pareiškėjas apibendrinamas teigia, jog mokesčių administratorius nepagrindė, kokius konkrečius sandorius, nulėmusius mokestinės naudos gavimą, sudarė Pareiškėjas, ir kokią mokestinę naudą jis gavo, todėl Pareiškėjo jo akcininkams – Estijos bendrovėms išmokėtus dividendus mokesčių administratorius nepagrįstai perkvalifikavo kaip išmokėtus Estijos bendrovių akcininkams – Lietuvos fiziniams asmenims.

Dėl GPM bazės ir mokesčio apskaičiavimo pagrindų nebuvimo.

Konstatavus, kad ginčo sandoriams yra pagrindas taikyti MAĮ 69 str. nuostatas, būtina nustatyti, ar minėti fiziniai asmenys gavo apmokestintas 414354,4 Eur pajamas, nuo kurių buvo apskaičiuotas mokėtinas 62154,3 Eur GPM. Pareiškėjas akcentuoja, jog apmokestinta suma – tai Estijos bendrovėms, o ne minėtiems fiziniams asmenims pervesta dividendų suma, kurios fiziniai asmenys negavo ir neįgijo teisės tokio dydžio pajamomis disponuoti.

Mokesčių administratorius, teigdamas, kad Pareiškėjas siekė gauti mokestinę naudą iš formalaus dividendų išmokėjimo Estijos bendrovėms ir Estijos bendrovių piniginių lėšų paskolų grąžinimo forma pervedimo fiziniams asmenims, neatsižvelgia į tai, kad faktiškai fiziniai asmenys Estijos bendrovėms suteikė paskolų už 189808,2 Eur, o jiems tikrintuoju laikotarpiu buvo grąžinta – 164764,1 Eur. Tuo tarpu mokesčių administratorius apmokestina 414354,4 Eur sumą, kaip paskolų grąžinimo formą pervestą fiziniams asmenims.

Kita vertus, paskolos, kurias fiziniai asmenys iš savo asmeninių lėšų faktiškai suteikė Estijos įmonėms (banko pavedimais), o pastarosios jas grąžino, neatitinka GPMĮ 2 str. 14 dalyje pateiktos pajamų sąvokos. Grąžintos paskolos ir buvo vienintelės iš Estijos bendrovių gautos lėšos. Jokių kitų pajamų iš Estijos bendrovių minėti fiziniai asmenys negavo. Taigi, iki pat mokestinio patikrinimo pabaigos, t. y. praėjus 3 metams, holdingo bendrovėms pervesti dividendai fiziniams asmenims jokios mokestinės naudos ar pajamų neatnešė.

Mokesčių administratorius, apmokestindamas fizinių asmenų menamas pajamas, plečiamai taiko GPMĮ, pažeidžia gyventojams apmokestinti taikomą pinigų principą, pagal kurį apmokestinamos faktiškai gautos pajamos pinigais ar natūra. Pareiškėjas sutinka, jog tuo atveju, kai Estijos bendrovėms pervestomis lėšomis faktiškai disponuotų fiziniai asmenys savo asmeniniams poreikiams, mokesčių administratorius galėtų taikyti turinio viršenybės prieš formą principą ir teigti, kad tikslas buvo išmokėti lėšas fiziniams asmenims, tačiau nagrinėjamu atveju tokios aplinkybės nenustatytos. Estijos bendrovės ir toliau disponuoja joms pervestomis dividendų lėšomis.

Pasak Pareiškėjo, apmokestinimo neaiškumą sukelia ir tai, kad Estijos bendrovėms faktiškai išmokėjus savo akcininkams dividendus, jie būtų apmokestinti dar kartą ir Pareiškėjui neaišku, kaip tokiu atveju būtų pašalintas dvigubas apmokestinimas.

Pareiškėjas nurodo, jog mokesčių administratorius neįvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje nustatytos pareigos pagrįsti apskaičiuotą GPM ir su juo susijusias sumas, neteisingai pritaikė MAĮ 69 str. nuostatas, todėl skundžiamas sprendimas turi būti panaikintas.

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

Ginčas tarp šalių vyksta dėl 62154,30 Eur GPM, 13735,25 Eur GPM delspinigių bei 18646 Eur (30 proc. dydžio) GPM baudos apskaičiavimo pagrįstumo, mokesčių administratoriui pritaikius specialų mokesčių apskaičiavimo būdą – turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 69 str. 1 dalį). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėjas, pasinaudojęs tarpinėmis ūkinėmis operacijomis ir įforminęs dividendų išmokėjimą Estijos bendrovėms D H ir B, realiai juos siekė išmokėti fiziniams asmenims A. Č. ir E. S., tokiu būdu gaunant mokestinę naudą, t. y. išvengiant GPM mokėjimo nuo fiziniams asmenims išmokamų dividendų. Kitaip tariant, Pareiškėjas, savo buhalterinėje apskaitoje fiksuodamas dividendų išmokėjimą Estijos bendrovėms (bendra suma 414354,40 Eur, iš jų D H – 329574,40 Eur, B – 84780 Eur) (formali mokesčių mokėtojo veiklos išraiška), išvengė GPM mokėjimo, kurį būtų turėjęs sumokėti, jeigu šios sumos kaip dividendai būtų tiesiogiai išmokėti fiziniams asmenims A. Č. ir E. S. (slepiamos aplinkybės). Pareiškėjui GPM prievolė nustatyta kaip mokestį išskaičiuojančiam asmeniui.

Mokesčių administratorius tarpinėmis ūkinėmis operacijomis įvardina tiek Estijos bendrovių įsigijimą, tiek fizinių asmenų A. Č. ir E. S. netiesioginį, per Estijoje įregistruotas holdingo bendroves, vykdytą Pareiškėjo akcijų įsigijimą, tiek dividendų šioms Estijos bendrovėms išmokėjimą, tiek paskolų Estijos bendrovėms suteikimą. Konstatuota, kad Pareiškėjas, vadovaudamasis PMĮ 34 str. 2 dalies nuostatomis, nuo Estijos bendrovėms tikrinamuoju laikotarpiu išmokėtų 414354,40 Eur dividendų neapskaičiavo ir nesumokėjo PM, o Estijos bendrovės, paskolų grąžinimo forma, fiziniams asmenims A. Č. ir E. S. išmokėjo

neapmokestinamas pajamas. Kaip jau minėta, visų šių tarpinių ūkinių operacijų tikslas buvo fiziniams asmenims išmokėti Pareiškėjo nepaskirstytą pelną, išvengiant GPM mokėjimo.

Pareiškėjas, nesutikdamas su skundžiamu sprendimu, akcentavo tai, kad ginčo situacijoje nebuvo pagrindo taikyti MAĮ 69 straipsnio nuostatų ir Pareiškėjo akcininkams – Estijos bendrovėms išmokėtų dividendų perkvalifikuoti kaip dividendų, išmokėtų Pareiškėjo akcininkų akcininkams – fiziniams asmenims, nes neįrodytos MAĮ 69 str. taikyti būtinos sąlygos, taip pat neįrodyta, kad fiziniai asmenys A. Č. ir E. S. faktiškai gavo 414354,40 Eur pajamas (pinigais arba natūra), nuo kurių buvo apskaičiuotas 62154,30 Eur GPM ir su juo susijusios sumos.

MAĮ 69 str. 1 dalis, be kita ko, įtvirtina, kad „tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai <...> visiškai 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“.

LVAT formuojamoje administracinių teismų praktikoje yra pateikęs tokias aukščiau pacituotas MAĮ 69 str. nuostatos aiškinimo bei taikymo taisykles:

(1) 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 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. Esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, mokesčio mokėtojas neprivalo rinktis tokio, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė, ar kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui (pvz., žr. 2008 m. vasario 20 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008; 2011 m. vasario 23 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-371/2011; 2013 m. lapkričio 12 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimą administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-715/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m.; 2016 m. vasario 8 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁴⁵-602/2016 ir kt.);

(2) pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius (pvz., žr. 2008 m. liepos 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-1305/2008; 2013 m. vasario 6 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-97/2013). Ginčiui pasiekus teismą, pastarasis turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais (pvz., žr. 2008 m. gegužės 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-828/2008); 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1715/2012);

(3) 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 lydinčių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius. Tai reiškia, jog 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* 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 lydinčių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką (2013 m. balandžio 11 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-724/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 25, 2013 m.; 2013 m. lapkričio 12 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-715/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m.; 2017-07-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵¹⁷-442/2017).

Vadovaujantis galiojančiu teisiniu reguliavimu ir LVAT praktika, Pareiškėjo atveju MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas galėjo būti pritaikytas tik mokesčių administratoriui nustačius ir įrodžius, kad: 1) tarpinės ūkinės operacijos turėjo *vienintelį tikslą* – sudaryti sąlygas Pareiškėjui gauti mokestinę naudą; 2) jokių kitų ekonomiškai arba kitaip pagrįstų tikslų vertinamos ūkinės operacijos neturėjo. Tai reikštų, jog visa ginčo ūkinėse operacijose dalyvavusių asmenų veikla yra dirbtina ir negali būti pateisinta ekonomine, verslo logika; ir 3) mokestinė nauda, gauta iš ginčo ūkinių operacijų, buvo reali.

Tinkamai taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, turi būti atkuriamos slepiamos ar iškreipiamos aplinkybės ir apmokestinimas susiejamas su tikruoju santykių turiniu.

Mokesčių administratorius tiek Pareiškėjo patikrinimo metu, tiek mokestinio ginčo metu akcentuoja, kad Estijos bendrovės nei iki Pareiškėjo akcijų pirkimo–pardavimo sutarčių sudarymo (2013-12-30), nei po to realios ekonominės veiklos nevykdė. Komisija, iš dalies sutikdama su tokiu mokesčių administratoriaus vertinimu, nurodo, jog ir pats Pareiškėjas neginčija, kad iki Pareiškėjo akcijų įsigijimo Estijos bendrovės nevykdė jokios ekonominės veiklos, jos buvo naujai įsteigtos. Tačiau negalima sutikti su tuo, kad minėtos bendrovės jokios realios ekonominės veiklos nevykdė po Pareiškėjo akcijų įsigijimo. Pavyzdžiui, A. Č. valdoma D H, 2014–2016 m. gavusi iš Pareiškėjo dividendų pajamas, be to, kad grąžino A. Č. jo suteiktą paskolą (iš 2014 m. rugsėjo–spalio mėn. suteiktos 148300 Eur paskolos, 2014 ir 2016 m. A. Č. buvo grąžinti 147548,29 Eur), 2014-10-14 sutartimi Nr. 14/10-14P suteikė atlygintiną 173760 Eur (6000000 Lt) paskolą A. Č. kontroliuojamai (100 proc. akcijų savininkas) įmonei UAB „K2“. Už suteiktą paskolą numatytos 4 proc. metinės palūkanos. Paskolos grąžinimo terminas – 2018-10-13. Remiantis Sutartyje nustatyta paskolos grąžinimo tvarka, pasibaigus terminui, UAB „K2“ privalo grąžinti D H paskolą ir palūkanas į D H sąskaitą. Byloje nebuvo nustatyta, kad Sutartyje sulygta palūkanų norma neatitiko rinkos kainos, todėl, nesant byloje priešingų duomenų, vertintina, kad paskola suteikta už rinkos kainą atitinkančias palūkanas, taigi, suteikta komerciniais pagrindais. Kauno AVMI prašymu (2017-03-31 raštas Nr. (12.1E-4.3.1) K-1798) Klaipėdos AVMI patikrino UAB „K2“ ir surinko informaciją apie UAB „K2“ iš D H gautą paskolą, jos panaudojimą ir kt. (2017-04-11 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. FR1043-2111). Klaipėdos AVMI nenustatė, kad UAB „K2“ iš gautos 600000 Lt paskolos būtų vykdęs piniginių lėšų mokėjimus A. Č. . UAB „K2“ visą gautą pakolą pervedė Pareiškėjui – UAB „K2“, dengiant 2014-05-27 sutartimi Pareiškėjo suteiktą UAB „K2“ paskolą. Klaipėdos AVMI taip pat nustatė, kad UAB „K2“ už iš D H gautą 173760 Eur (6000000 Lt) paskolą skaičiuoja ir apskaito mokėtinas palūkanas (remiantis vyr. buhalterės 2017-04-07 paaiškinimu Klaipėdos AVMI bei pateiktu apyvartos žiniaraščiu (sąsk. Nr. 4487 „Kitos mokėtinos sumos“), 2016-12-31 apskaičiuota 15377,63 Eur mokėtina palūkanų suma), jas yra įtraukęs į leidžiamus atskaitymus, t. y. jas UAB „K2“ pripažįsta kaip faktiškai patiriamas sąnaudas, būtinas apmokestinamosioms pajamoms uždirbti. Iš byloje atlikto Pareiškėjo mokestinio tyrimo rezultatų (2016-07-21 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. FR0686-1585) taip pat matyti, jog A. Č. kaip fizinis asmuo dažnai teikė paskolas UAB „K2“ – 2007–2014 m. šiai bendrovei bendra suteiktų paskolų suma siekė daugiau kaip 5,5 mln. Lt, bendra grąžintų paskolų suma siekė daugiau kaip 2,6 mln. Lt, o 2013–2014 m. skolos suma sumažėjo daugiau kaip 1 mln. Lt. Taigi, faktinės bylos aplinkybės leidžia teigti, kad UAB „K2“ finansavimas paskolų forma buvo įprastas ir nuolatinis. Byloje nėra konstatuota, kad D H paskolos suteikimas asocijuotai įmonei

UAB „K2“ būtų dirbtinis, neatitinkantis ekonominės logikos, neįprastas holdingo bendrovei ar nereikalingas UAB „K2“.

Analizuojant DEMIR HOLDIN atliktus veiksmus po Pareiškėjo akcijų įsigijimo, taip pat paminėtina, kad, remiantis byloje pateiktu banko sąskaitos išrašu, D H 2016-07-14 įsigijo UAB „G1“ akcijų už 30000 Eur.

E. S. valdoma B, 2014–2016 m. gavusi iš Pareiškėjo 84780 Eur dividendų pajamas, be to, kad grąžino E. S. dalį jo suteiktos paskolos (iš 2014 m. rugsėjo–spalio mėn. suteiktos 38808,16 Eur paskolos (2015 m. birželio–rugpjūčio mėn. E. S. papildomai kaip paskolą pervedė dar 1200 Eur, taigi E. S. B paskolino iš viso 40008,20 Eur), 2014 ir 2016 m. E. S. buvo grąžinti 17215,83 Eur), 2016-01-04 akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi iš Pareiškėjo už 27666,67 Eur įsigijo 7,864 proc. (3145769 vnt.) AB „P1“ akcijų, o lėšų likutis banko sąskaitoje 2016-06-02 sudarė 15818,26 Eur.

Estijos mokesčių administratorius, remdamasis D H ir B vadovų A. Č. ir E. S. pateiktais paaiškinimais, nurodė, kad pagrindinė D H ir B vykdoma veikla – investicijos ir akcijų valdymas, kad bendrovių pajamas 2013–2016 m. sudarė tik dividendai, ateityje numatoma gauti pajamų ir iš akcijų pardavimo. Pareiškėjo akcijų įsigijimo tikslas – šių akcijų valdymas, dividendų gavimas bei akcijų pelningas pardavimas.

Vertinant šiuos argumentus, byloje, remiantis Estijos bendrovių 2013–2015 m. pelno (nuostolio) ataskaitų ir balansų duomenimis, nustatyta, jog šios bendrovės, 2013-12-30 įsigijusios Pareiškėjo akcijas, 2014–2016 m. laikotarpiu gavo žymiai daugiau dividendų pajamų, nei buvo sumokėjusios už Pareiškėjo akcijas, tuo tarpu veiklos sąnaudas sudarė tik banko mokesčiai bei apskaitos paslaugų sąnaudos (žr. Patikrinimo akto 6–7 psl.).

Pavyzdžiui, UAB „K1“ nuo pat jos įsteigimo iki 2016-06-07 nevykdė jokios kitos veiklos, išskyrus Pareiškėjo akcijų valdymą iki jų pardavimo momento. Operatyvaus patikrinimo metu buvo nustatyta, kad UAB „K1“, įregistruota 2007-02-07 ir nuo 2007-08-18 iki 2013-12-30 valdžiusi 74,98 proc. Pareiškėjo akcijų paketą, kurį galiausiai 2013-12-30 sutartimis pardavė Estijos bendrovėms bei I. Z., aktyvios veiklos pajamų negavo, tačiau gavo pasyvios veiklos pajamas – dividendus bei turto vertės padidėjimo pajamas. Nustatyta, kad UAB „K1“ iš Pareiškėjo akcijų pardavimo gavo 674823,43 Lt turto vertės padidėjimo pajamas.

Taigi, byloje nustatytos aplinkybės apie tai, kad D H ir B kurį laiką po akcijų įsigijimo neatliko aktyvių veiksmų ir gavo tik dividendų pajamas, įvertinus aukščiau išdėstytus argumentus apie Estijos bendrovių vardu atliktus vėlesnius akcijų įsigijimus bei paskolos teikimą, taip pat Estijos bendrovių savininkų ir vadovų paaiškinimus apie planuojamą vykdyti holdingų veiklą ir Pareiškėjo akcijų įsigijimo tikslus, neleidžia vienareikšmiškai teigti, kad D H ir B buvo įsigytos ne dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, o siekiant vien mokestinės naudos, t. y. fiziniams asmenims A. Č. ir E. S. išmokėti dividendus, išvengiant GPM mokėjimo.

Inspekcija, siekdama pagrįsti, kad sudarytų tarpinių ūkinių operacijų tikrasis turinys buvo dividendų išmokėjimas fiziniams asmenims A. Č. ir E. S., išvengiant GPM mokėjimo, be kita ko, akcentuoja tai, kad fiziniai asmenys Estijos bendrovėms, neturėjusioms lėšų atsiskaityti už įsigytas Pareiškėjo akcijas, suteikė paskolas, o pastarosios, gavusios dividendus iš Pareiškėjo, grąžindamos paskolas šiems fiziniams asmenims, faktiškai išmokėjo neapmokestinamas pinigines lėšas iš Pareiškėjo paskirstytino pelno. Tokiu būdu paskolų grąžinimo forma A. Č. ir E. S. buvo faktiškai išmokėtos dividendų pajamos.

Komisija, vertindama šiuos skundžiamo sprendimo argumentus, nurodo, jog, viena vertus, Pareiškėjui papildomai mokėtina GPM suma (62154,30 Eur) buvo apskaičiuota nuo Pareiškėjo Estijos bendrovėms išmokėtų 414354,40 Eur dividendų, tačiau, kaip savo skunde nurodo ir Pareiškėjas, fiziniai asmenys A. Č. ir E. S. nei teisiškai, nei faktiškai neįgijo teisės disponuoti minėta Estijos bendrovėms pervesta pinigų suma ir byloje nebuvo nustatyta, kad A. Č. ir E. S., kaip Estijos bendrovių savininkai ir valdytojai, turintys teisę disponuoti bendrovių vardu atidarytomis banko sąskaitomis, pinigines lėšas būtų naudoję savo asmeniniams poreikiams tenkinti. Teigiant, kad paskolų grąžinimo forma fiziniams asmenims buvo išmokėti

dividendai, būtina atsižvelgti į tai, kad Estijos bendrovėms paskolos akcijoms įsigyti buvo suteiktos ne formaliai, bet realiai. Patikrinimo metu nustatyta, kad A. Č. pagal 2014-09-09 paskolos sutartį (sutartimi įsipareigojo suteikti iki 150000 Eur paskolą) bankiniais pavedimais iš savo asmeninės sąskaitos į D H banko sąskaitą 2014-09-09 pervėdė 61100 Eur, 2014-09-18 – 61000 Eur, 2014-09-30 – 26200 Eur, 2014-10-08 – 600 Eur, 2015-04-14 – 300 Eur, 2015-09-04 600 Eur (viso 149800 Eur). Analogiškai, B vienintelis akcininkas E. S. su B 2014-07-01 sudarė paskolos sutartį 50000 Eur sumai, pagal kurią E. S. bankiniais pavedimais į B banko sąskaitą iš savo asmeninės sąskaitos 2014-09-09 pervėdė 19100 Eur, 2014-09-17 – 19100 Eur, 2014-10-30 – 2100 Lt (608,16 Eur), 2015-06-01 – 600 Eur, 2015-08-19 – 600 Eur (viso 40008,16 Eur). Bendra suteiktų paskolų suma sudarė 189808,16 Eur, o grąžinta jiems faktiškai buvo 164764,10 Eur. Taigi pinigai paskolų forma Estijos bendrovėms faktiškai buvo pervesti ir minėti fiziniai asmenys faktiškai patyrė paskolų teikimo išlaidas. Todėl, esant realiam paskolų teikimo faktui ir realiam Estijos bendrovių finansavimo poreikiui, kaip teisingai nurodo ir Pareiškėjas, fiziniai asmenys paskolų grąžinimo forma papildomų pajamų negavo.

Mokesčių administratorius savo pozicijai dėl paskolų dirbtinumo sustiprinti nurodo ir tą aplinkybę, kad Estijos bendrovės pagal 2013-12-30 akcijų pirkimo–pardavimo sutarčių sąlygas galėjo atsiskaityti su Pareiškėju ir nesiskolinusios pinigų iš savo akcininkų fizinių asmenų, t. y. gavusios dividendus, iš jų galėjo ir sumokėti Pareiškėjui už iš jo įsigytas akcijas. Komisijos vertinimu, šie Inspekcijos argumentai kaip tik patvirtina Pareiškėjo poziciją, kad, nepriklausomai nuo D H ir B finansavimo formos, t. y. ar šios bendrovės būtų pasiskolinusios pinigų iš savo akcininkų fizinių asmenų, kaip buvo padaryta ginčo atveju, ar, kaip nurodo Pareiškėjas, holdingo bendrovės akcijoms įsigyti būtų pasiskolinusios iš banko, ar, kaip nurodo mokesčių administratorius, Estijos bendrovės už įsigytas akcijas būtų sumokėjusios gavusios dividendus iš Pareiškėjo, fiziniai asmenys A. Č. ir E. S. papildomų piniginių lėšų, kurios galėtų būti pripažintos jų pajamomis, negavo. Net ir tuo atveju, jeigu fiziniai asmenys atitinkama pinigų suma, reikalinga sumokėti už Pareiškėjo akcijas, būtų padidinę holdingo bendrovių įstatinį kapitalą, o po akcijų įsigijimo jis būtų sumažintas ir akcininkams dėl įstatinio kapitalo mažinimo būtų išmokėtos neapmokestinamos pajamos, papildomų piniginių lėšų akcininkams ir tokiu atveju nesusidarytų. Todėl nagrinėjamu atveju nustatytas Pareiškėjo akcijų įsigijimo finansavimo modelis nesukūrė jokio papildomo mokesstinio pranašumo ar mokesstinės naudos, palyginus jį su kitais potencialiai galimais variantais.

GPMĮ 5 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos. Pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 punkto nuostatas pajamos – tai pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo grąžinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra [...].

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

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

Taigi aiškinant sisteminiu ir teleologiniu (įstatymo tikslo) teisės aiškinimo metodais minėtas GPMĮ nuostatas, darytina išvada, jog pajamos laikomos gautomis, kai jos faktiškai, bet kokia forma gaunamos, jų gavimo momentu laikomas teisės laisvai disponuoti lėšomis (turtu) atsiradimo momentas (pajamos pripažįstamos pagal pinigų principą).

Pareiškėjo atveju nustačius, kad fiziniai asmenys A. Č. ir E. S. iš savo asmeninių jau apmokestintų lėšų faktiškai suteikė Estijos bendrovėms paskolas, kurios tikrintuoju laikotarpiu jiems buvo didžiaja dalimi gražintos, nėra pagrindo teigti, kad minėti fiziniai asmenys paskolų gražinimo forma gavo pajamas, kurios būtų laikomos gyventojų pajamų mokesčio objektu. Paminėtina, jog be minėtų fizinių asmenų realiai suteiktų paskolų gražinimo, jokios papildomos lėšos šiems asmenims nebuvo išmokėtos.

Nors mokesčių administratorius tiek mokestinio patikrinimo metu, tiek mokestinio ginčo metu akcentuoja aplinkybes, susijusias su galimai neteisingai nustatyta Pareiškėjo akcijų verte, t. y. kad nekilnojamojo turto agentūros UAB „L1“ nustatyta Pareiškėjo 74,98 proc. akcijų paketo vertė (713000 Lt) buvo ženkliai mažesnė nei Pareiškėjo 2014-10-09 visuotinio acnininkų susirinkimo sprendimu iš Pareiškėjo nepaskirstyto pelno, uždirbto iki 2013-01-01, dividendams paskirta ir 2014–2016 m. laikotarpiu išmokėta pinigų suma (1726400 Lt (500000 Eur), tačiau mokesčių administratorius jokių objektyvių įrodymų, paneigiančių nekilnojamojo turto agentūros nustatytą akcijų vertę, nepateikė.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus argumentus, daro išvadą, jog mokesčių administratorius nepateikė įrodymų, leidžiančių vienareikšmiškai teigti, kad tarpinės ūkinės operacijos turėjo *vienintelį tikslą* – sudaryti sąlygas Pareiškėjui išmokėti dividendus fiziniams asmenims ir taip išvengti GPM mokėjimo, tuo tarpu jokių kitų ekonomiškai arba kitaip pagrįstų tikslų vertinamos ūkinės operacijos neturėjo. Be to, kaip savo skunde akcentuoja ir Pareiškėjas, mokesčių administratorius neįrodė, kad fiziniai asmenys A. Č. ir E. S. faktiškai gavo 414354,40 Eur pajamas, nuo kurių buvo apskaičiuotas 62154,30 Eur GPM ir su juo susijusios sumos, todėl Pareiškėjo skundas tenkinamas, o Inspekcijos sprendimas naikinamas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-11-13 sprendimą Nr. 69-110.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba 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

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė