



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „E1“ 2018-11-19 SKUNDO**

2019 m. sausio 25 d. Nr. S-15 (7-216/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių administratoriaus
atstovui

Igoriui Janavičiui

mokesčių mokėtojui ar jo atstovui
nedalyvaujant

2018 m. gruodžio 18 d. išnagrinėjusi mokesčių mokėtojo UAB „E1“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2018-11-19 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2018-10-25 sprendimo Nr. 69-103, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2018-04-19 sprendimo Nr. (44.1)-FR0682-295 dėl 2018-07-04 patikrinimo akto Nr. (41.2)-FR0680-282 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjai sumokėti 47965,13 Eur gyventojų pajamų mokesį (toliau – GPM), 21536,69 Eur GPM delspinigius ir 23982 Eur GPM baudą (50 proc. mokesčio dydžio).

Šiaulių AVMI, atlikusi Pareiškėjos GPM mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31, 2018-04-19 sprendimu Nr. (44.1)-FR0682-295 nurodė Pareiškėjai sumokėti į biudžetą aukščiau nurodytą mokestinę prievolę.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad mokestinis ginčas kilo dėl to, ar mokesčių administratorius, vadovaudamasis turinio prieš formą principu, pagrįstai Pareiškėjos vienintelio akcininko skolą Pareiškėjai prilygino Pareiškėjos išmokoms iš paskirstytojo pelno (dividendams).

Šiaulių AVMI ankstesnio mokesčio patikrinimo metu (2015-12-11 patikrinimo akto Nr. FR0680-858), atlikusi Bendrovės GPM patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-07-31, remdamasi Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Šiaulių apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus (toliau – FNTT) 2014-05-02 specialisto išvadoje Nr. 5/4-35 „Dėl UAB „E1“ ūkinės finansinės veiklos“ (toliau – 2014-05-02 FNTT specialisto išvada) bei 2014-05-15 specialisto išvadoje Nr. 5/4-39 „Dėl UAB „E1“ ūkinės finansinės veiklos“ (toliau – 2014-05-15 FNTT specialisto išvada) pateiktais duomenimis, nustatė, jog Bendrovės direktoriaus ir vienintelio akcininko J. J. avansinėje apyskaitoje nepanaudotų pinigų likutis tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2009-01-01) sudarė 381330,44 Lt, už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2012-12-31 J.J. skola Bendrovei didėjo ir 2012-12-31 sudarė 1365906,56 Lt. FNTT tyrimas dėl Pareiškėjos atskaitingam asmeniui J. J. išduotų avansų panaudojimo atliktas pagal pateiktus Pareiškėjos banko sąskaitos išrašus, kasos operacijų įforminimo dokumentus, atskaitingų asmenų avanso apyskaitas bei ūkinių operacijų registracijos žurnalą. Įvertinusi aplinkybes, jog vienintelio akcininko J. J. skola Bendrovei nuolat didėjo (pagal pačios Bendrovės pateiktas avansines apyskaitas J. J. skola Bendrovei 2012-12-31 sudarė 1559711,39 Lt), šios pinigines lėšas Bendrovės reikmėms nepanaudotos ir Bendrovei negrąžintos, o Bendrovė dirbo pelningai, tačiau dividendų nemokėjo (VĮ Registrų centrui pateiktoje finansinėje atskaitomybėje Bendrovė 2007-12-31 deklaravo 1468863 Lt nepanaudoto pelno likutį, 2013-01-01 deklaravo 2557225 Lt nepanaudoto pelno likutį), Šiaulių AVMI konstatavo, jog Bendrovė elgėsi nesąžiningai ir piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, siekdama įgyti mokesčių pranašumą, t. y. teisę nemokėti GPM nuo vieninteliui akcininkui išmokėtų dividendų. Šiaulių AVMI, remdamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 10 ir 69 straipsnių nuostatomis, Bendrovės 2012-12-31 atskaitingo asmens J. J. avansinėje apyskaitoje nepanaudotą 1365906,56 Lt pinigų likutį prilygino išmokėtiems dividendams ir, vadovaudamasi 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) atitinkamomis nuostatomis, Bendrovei papildomai apskaičiavo 273181 Lt (1365907 Lt x 20 proc.) GPM nuo paskirstytojo pelno, t. y. 79118,69 Eur GPM ir su juo susijusias sumas.

Kaip nurodyta skundžiamame sprendime, kadangi ankstesnio patikrinimo metu buvo apmokestinta dalis suteiktos paskolos, t. y. atskaitingo asmens J. J. avansinėje apyskaitoje 2012-12-31 apskaitytas 1365906,56 Lt likutis, prilyginus jį išmokėtiems dividendams, ginčo 2018-07-04 patikrinimo akte Nr. (41.2) FR0680-282 nuo likusios neapmokestintos 1104093,44 Lt 2014-01-02 paskolos dalies, kaip nuo pajamų iš paskirstytojo pelno (dividendai), apskaičiuotas 47965,13 Eur GPM ir su juo susijusios sumos už 2014 metus.

Šiaulių AVMI patikrinimo metu, remdamasi Bendrovės pateiktais buhalterinės apskaitos dokumentais bei FNTT 2014-05-02 FNTT specialisto išvada, FNTT 2014-05-15 specialisto išvada, taip pat 2017-02-08 surašyta specialisto išvada Nr. 5-4/12 „Dėl UAB „E1“ ūkinės finansinės veiklos“ (toliau – FNTT 2017-02-08 specialisto išvada) ir 2017-09-08 surašyta specialisto išvada Nr. 5/4-66 „Dėl UAB „E1“ ūkinės finansinės veiklos“ (toliau – FNTT 2017-09-08 specialisto išvada), nustatė, jog Bendrovė su J. J. (Bendrovės direktorius ir vienintelis įmonės akcininkas) sudarė 2014-01-02 paskolos sutartį Nr. 2014/1, pagal kurią Bendrovė (paskolos davėjas) perdavė paskolos gavėjui 2470000 Lt beprocentinę paskolą, paskolos grąžinimo terminas 2019-12-31.

Pagal Bendrovės Didžiosios knygos sąskaitos Nr. 2435 „Atskaitingi asmenys“, J. J. Avansinės apyskaitos duomenis, Bendrovės vienintelis akcininkas ir direktorius, kaip atskaitingas asmuo J. J. 2014-01-01 buvo skolingas Bendrovei 1527351,43 Lt. Pagal Bendrovės Kasos knygos duomenis 2014-01-02 Bendrovės kasoje buvo 943736,32 Lt pinigų likutis.

FNTT ikiteisminio tyrimo metu nustatyta, kad pagal 2014-01-02 išrašytą kasos pajamų orderį (toliau – KPO) serija EUG Nr. 0000001 J. J. į Bendrovės kasą grąžino 1527251,43 Lt

atskaitingo asmens avanso apyskaitoje esantį likutį. Pagal 2014-01-02 kasos išlaidų orderį (toliau – KIO) Nr. 1 Bendrovė paskolino akcininkui J. J. 2470000 Lt.

2017-02-08 FNTT specialisto išvadoje nurodyta, kad Bendrovės buhalterės A. R. paaiškinimu, pinigų realiai nebuvo, o direktorius J. J. pasiūlė tvarkant jo įsiskolinimus Bendrovei kaip atskaitos tašką sudaryti paskolos sutartį, pagal kurią jis iš Bendrovės pasiskolina 2470000 Lt.

Bendrovė VĮ Registrų centrui pateiktoje finansinėje atskaitomybėje už 2013 metus 2013-12-31 deklaravo 2842844 Lt nepaskirstyto pelno likutį.

Ankstesnio patikrinimo metu (2015-12-11 patikrinimo aktas Nr. FR0680-858) nustatyta, kad Bendrovės vienintelis akcininkas ir direktorius J. J. , kaip atskaitingas asmuo, pagal avansines apyskaitas Bendrovei buvo skolingas: 2009-01-01 – 381330,44 Lt; 2009-12-31 – 523475,60 Lt; 2010-12-31 – 758714,67 Lt; 2011-12-31 – 1105335,01 Lt; 2012-12-31 – 1559711,39 Lt; 2013-12-31 – 1527351,43 Lt.

Ankstesnio patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovės akcininkas ir atskaitingas asmuo J. J. eilę metų su Bendrove neatsiskaitė, jo įsiskolinimas nuolat didėjo (2014-01-01 sudarė 1527351,43 Lt), o Bendrovės pinigėmis lėšomis naudojosi, kaip gautais dividendais. Bendrovė dirbo pelningai, tačiau dividendų akcininkui nemokėjo, direktoriui mokėjo tik minimalų atlyginimą, proporcingai dirbtam laikui, už nepilną darbo dieną (FNTT 2014-05-02 specialisto išvada Nr. 5/4-35).

Deklaruotas nepaskirstyto pelno likutis 2013-01-01 buvo 2557225 Lt, 2014-01-01 sudarė 2842844 Lt ir pinigų likutis kasoje – 943736,32 Lt, t. y. Pareiškėja turėjo nepaskirstyto pelno likutį, laisvų apyvartinių lėšų, kurios realiai priklausė ir dividendų forma galėjo būti išmokėtos vieninteliam Bendrovės akcininkui, kuris tomis lėšomis disponavo ir kurios nebuvo panaudotos Bendrovės reikmėms.

Vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, mokesčių administratorius atkuria iškreipiamas ar slepiamas sandorių sudarymo aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą ir skaičiuoja mokestį taip, lyg formaliai sudarytų sandorių, kurių turinys skiriasi nuo jų formos, nebūtų buvę arba būtų sudaryti tokie sandoriai, kurie turėjo būti, atsižvelgiant į nustatytą turinį.

Inspekcija nurodo, kad nustatytų aplinkybių pagrindu Šiaulių AVMI pagrįstai padarė išvadą, jog realiai pinigai pagal 2014-01-02 KPO serija EUR Nr. 0000001 nebuvo gauti į kasą ir pagal 2014-01-02 KIO Nr. 1 nebuvo išmokėti. Įforminant 2014-01-02 paskolos sutartimi Nr. 2014/1 2470000 Lt beprocentinę paskolą vieninteliam Bendrovės akcininkui ir direktoriui, jam suteikta galimybė savo naudai laisvai disponuoti Bendrovės lėšomis. Skundžiamame sprendime pažymėta, kad 2014-01-02 paskolos sutartis Nr. 2014/1 sudaryta tik mokesčių administratoriui pradėjus kontrolės veiksmus (pavedimas tikrinti Nr. 35-122 išrašytas 2013-12-23). Šiuo atveju įforminant 2014-01-02 paskolos sutartimi 2470000 Lt beprocentinę paskolą vieninteliam Bendrovės akcininkui ir direktoriui J. J. iš esmės buvo siekiama vienintelio tikslo – įgyti mokestinės naudos, t. y. tokiu būdu sudaryti prielaidas Bendrovei vieninteliam akcininkui J. J. išmokėti atitinkamas sumas iš Bendrovės paskirstytojo pelno, išvengiant mokesčių įstatymuose numatytų mokestinių prievolių.

Šias išvadas, be kita ko, pagrindžia ir aplinkybės, jog Bendrovė neginčija, jog dirbo pelningai, 2007-12-31 turėjo 1468863 Lt nepaskirstytojo pelno likutį, 2013-01-01 deklaravo 2557225 Lt nepaskirstytojo pelno likutį, o 2013-12-31 – 2842844 Lt nepaskirstytojo pelno likutį, t. y. turėjo nepaskirstytojo pelno, kuris realiai priklausė ir dividendų forma galėjo būti išmokėtas vieninteliam Bendrovės akcininkui J. J..

Bendrovės J. J. išmokėtos pinigines lėšas Bendrovės reikmėms nepanaudotos, Bendrovei negražintos, t. y. jokie sandoriai naudojant ginčo pinigines lėšas Bendrovės vardu realiai nebuvo sudaromi ar vykdomi. Be to, aplinkybę, kad tokiu būdu buvo siekiama išmokėti direktoriui ir vieninteliam akcininkui dividendus, taip pat pagrindžia ir tai, kad pagal FNTT tyrimui pateiktą Bendrovės darbo užmokesčio priskaitymo žiniaraščius direktoriui J. J. buvo mokamas tik minimalus mėnesinis darbo užmokestis. Inspekcija nurodo, kad šiuo atveju

pagrįstai konstatuota, kad nors ginčo piniginės lėšos buvo įformintos kaip Bendrovės suteikta paskola atskaitingam asmeniui, tačiau ekonomiškai tai nėra naudinga Bendrovei, faktiškai šiomis pinigėmis lėšomis ilgą laiką naudojosi (jomis disponavo) Bendrovės direktorius ir vienintelis akcininkas J. J. . Kadangi tokie Bendrovės veiksmai neturi jokio ekonominio ir verslo pagrindimo, nagrinėjamu atveju konstatuotinas Bendrovės piktnaudžiavimas teise. Bendrovė įrodymų, jog ginčo lėšos turėjo būti pripažintos ne dividendais (kitokio pobūdžio lėšomis), nepateikė, nors pagal MAĮ 67 str. 2 dalį privalėjo tai padaryti. Taigi Bendrovės atskaitingo asmens pagal minėtą paskolos sutartį turimos lėšos pagrįstai pripažintos Bendrovės išmokoms iš paskirstytojo pelno (dividendais).

Inspekcija nurodo, kad pagal MAĮ 72 straipsnio nuostatas mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčius remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio Įstatymo nustatyta tvarka. Mokestis šio straipsnio 1 dalyje numatytu būdu gali būti apskaičiuojamas tais atvejais, kai minėtoje dalyje nurodytos institucijos pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau nėra įgalios šio Įstatymo nustatyta tvarka atlikti mokesčių administravimo veiksmų. Šiuo atveju pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtojo mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokesčių administratorius neprivalo. Be to, pažymėtina, jog baudžiamosios atsakomybės taikymas neeliminuoja mokestinės atsakomybės taikymo Bendrovei, nes tai yra dvi savarakiškos teisinės atsakomybės rūšys. Pažymėtina, kad ikiteisminio tyrimo metu surašyta specialisto išvada nėra dokumentas, kurio pagrindu atsiranda mokesčių mokėtojui prievolė mokėti mokestį, todėl ji privalo būti įvertinta MAĮ nustatyta tvarka, t. y. mokesčių administratorius jam priklausančias papildomai mokėtinas mokesčių sumas apskaičiuoja patikrinimo metu. Tai, kad Bendrovės direktoriaus atžvilgiu FNTT pradėtas ikiteisminis tyrimas Nr. 05-6-00010-16 Šiaulių apygardos prokuratūros prokuroro buvo nutrauktas, nėra kliūtis baudžiamojoje byloje surinktus įrodymus vertinti mokestinėje byloje ir neturi įtakos Bendrovės prievolei teisingai apskaičiuoti mokesčius ir Bendrovės atsakomybei už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal mokesčių įstatymus.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Pareiškėjos nuomone, FNTT išvada paremta tik prielaidomis, be jokių faktinių įrodymų. Pareiškėja nesutinka su išvada, kad direktoriui J. J. buvo išmokėti dividendai, o ne suteikta paskola. Pareiškėja akcentuoja, kad direktoriaus niekas neprašė tų pinigų parodyti ir juos suskaičiuoti, o teigiama, kad pinigų nebuvo ir jie nebuvo paskolinti.

Pareiškėja nurodo, kad dėl paskolos FNTT vykdė ikiteisminį tyrimą, tačiau Šiaulių apygardos prokuratūra J. J. atžvilgiu 2017-06-06 ikiteisminį tyrimą nutraukė, nurodydama, kad paskola buvo reali, nesuklastota, J. J. parodė, kad tokie pinigai įmonės kasoje buvo ir jis realiai juos pasiskolino iš įmonės. Taip pat prokuratūra nurodė, kad tyrimo metu negauta duomenų, leidžiančių teigti, kad buvo surašyti su J. J. suteikta paskola susiję apskaitos dokumentai (kasos orderiai), kuriuose užfiksuoti tikrovės neatitinkantys duomenys.

Pareiškėja akcentuoja, kad nuo 2014 m. nuo paskolos skaičiuoja menamas palūkanas ir į biudžetą nuo menamų palūkanų moka pelno mokestį.

Pareiškėja nurodo, kad ankstesnis sprendimas su analogiškais išvadomis apskūstas vyriausiajam administraciniam teismui dar nesant nutarimo nutraukti ikiteisminį tyrimą dėl paskolos, nes jo dar nebuvo. Šiuo metu šis nutarimas teismui pateiktas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos 2018-10-25 sprendimas Nr. 69-103 tvirtintinas.

Ginčas šioje mokestinėje byloje kilo mokesčių administratoriui, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, taikant turinio prieš formą principą, Pareiškėjos vienintelio akcininko

skolą Pareiškėjai prilyginus Pareiškėjos išmokoms iš paskirstytojo pelno (dividendams) ir atitinkamai apmokestinus.

Pažymėtina, kad Komisija jau yra priėmusi 2016-09-16 sprendimą Nr. S-190 (7-153/2016) dėl Pareiškėjos 2016-07-22 skundo dėl Inspekcijos 2016-06-30 sprendimo Nr. 69-77, kuriuo minėtą Inspekcijos sprendimą patvirtino. Ankstesnis mokestinis ginčas taip pat buvo kilęs mokesčių administratoriui, vadovaujantis turinio prieš formą principu, Pareiškėjos vienintelio akcininko skolą Pareiškėjai prilyginus Pareiškėjos išmokoms iš paskirstytojo pelno (dividendams), tik Pareiškėjos GPM mokestinis patikrinimas buvo atliktas už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-07-31.

Nagrinėjamu atveju Pareiškėjos GPM mokestinis patikrinimas atliktas už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-07-31.

Ankstesnio patikrinimo metu, remiantis FNTT 2014-05-02 specialisto išvadoje Nr. 5/4-35 bei 2014-05-15 specialisto išvadoje Nr. 5/4-39 pateiktais duomenimis, nustatyta, kad Pareiškėjos direktoriaus ir vienintelio akcininko J. J. avansinėje apyskaitoje nepanaudotų pinigų likutis laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2012-12-31 nuolat didėjo ir 2012-12-31 sudarė 1365906,56 Lt (*pagal pačios Pareiškėjos pateiktas avansines apyskaitas J. J. skola Pareiškėjai 2012-12-31 sudarė 1559711,39 Lt*). Kadangi šios piniginės lėšos Pareiškėjos reikmėms panaudotos nebuvo ir Pareiškėjai negražintos, o Pareiškėja dirbo pelningai, tačiau dividendų vieninteliui akcininkui nemokėjo (*VĮ Registrų centrui pateiktoje finansinėje atskaitomybėje Pareiškėja 2007-12-31 deklaravo 1468863 Lt nepanaudoto pelno likutį, 2013-01-01 deklaravo 2557225 Lt nepanaudoto pelno likutį*), mokesčių administratorius, įvertinęs aplinkybes, jog Pareiškėjos akcininkas šiomis lėšomis laisvai disponavo, konstatavo, kad Pareiškėja elgėsi nesąžiningai ir piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, siekdama įgyti mokestinį pranašumą, t. y. teisę nemokėti GPM nuo vieninteliui akcininkui išmokėtų dividendų. Mokesčių administratorius, remdamasis MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatomis, ankstesnio mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjos 2012-12-31 atskaitingo asmens J. J. avansinėje apyskaitoje nepanaudotą 1365906,56 Lt pinigų likutį prilygino išmokėtiems dividendams ir, vadovaudamasis GPMĮ atitinkamomis nuostatomis, Pareiškėjai apskaičiavo 273181 Lt (1365907 Lt x 20 proc.) GPM nuo paskirstytojo pelno, t. y. 79118,69 Eur GPM bei skyrė 7911 Eur GPM baudą.

Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius, remdamasis Pareiškėjos pateiktais buhalterinės apskaitos dokumentais, FNTT 2014-05-02 FNTT specialisto išvada, FNTT 2014-05-15 specialisto išvada, taip pat FNTT 2017-02-08 surašyta specialisto išvada, nustatė, jog Pareiškėja su vieninteliu akcininku ir direktoriumi J. J. sudarė 2014-01-02 paskolos sutartį Nr. 2014/1, pagal kurią Bendrovė (paskolos davėjas) perdavė paskolos gavėjui 2470000 Lt beprocentinę paskolą, paskolos gražinimo terminas 2019-12-31. Iš byloje esančios medžiagos matyti, kad 2014-01-02 paskolos sutarties sumą sudarė visa vienintelio akcininko ir direktoriaus J. J. skola Pareiškėjai, t. y. tiek iki tikrinamojo laikotarpio, tiek ir tikrinamuoju laikotarpiu esanti skola. 2017-02-08 FNTT specialisto išvadoje nurodyta, kad Pareiškėjos buhalterės A. R. paaiškinimu, pinigų realiai nebuvo, o direktorius J. J. pasiūlė tvarkant jo įsiskolinimus Bendrovei kaip atskaitos tašką sudaryti paskolos sutartį, pagal kurią jis iš Bendrovės pasiskolina 2470000 Lt. Pagal Pareiškėjos pateiktus duomenis Bendrovės vienintelis akcininkas ir direktorius, kaip atskaitingas asmuo, 2014-01-01 buvo skolingas Bendrovei 1527351,43 Lt, o 2014-01-02 Bendrovės kasoje buvo 943736,32 Lt pinigų likutis. Iš byloje esančios medžiagos matyti, kad Pareiškėjos 2014-01-02 išrašytame KPO Nr. 0000001 nurodyta, jog iš J. J. pagal avanso apyskaitą priimti 1527251,43 Lt, o pagal 2014-01-02 KIO Nr. 1 Pareiškėja paskolino vieninteliui akcininkui 2470000 Lt. Pareiškėja VĮ Registrų centrui pateiktoje finansinėje atskaitomybėje už 2013 m. 2013-12-31 deklaravo 2842844 Lt nepaskirstyto pelno likutį.

Ginčo atveju įvertinęs aplinkybes, jog Pareiškėjos vieninteliui akcininkui ir direktoriui išmokėtos piniginės lėšos Pareiškėjos reikmėms nepanaudotos, Pareiškėjai negražintos, taip pat tai, kad direktoriui buvo mokamas tik minimalus mėnesinis darbo

užmokestis ir Pareiškėja 2013-12-31 deklaravo 2842844 Lt nepaskirstyto pelno likutį, mokesčių administratorius konstatavo, kad tokiu būdu (*sudaryta paskolos sutartimi*) buvo siekiama išmokėti direktoriui ir vieninteliam akcininkui dividendus. Nors, kaip nurodė mokesčių administratorius, ginčo piniginių lėšos buvo įformintos kaip Bendrovės suteikta paskola atskaitingam asmeniui (*vienintelio akcininko skola Pareiškėjai tiek iki 2013-12-31, tiek ir ginčui aktualiu laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31*) tačiau ekonomiškai tai nėra naudinga Bendrovei, faktiškai šiomis pinigėmis lėšomis ilgą laiką naudojosi (jomis disponavo) Bendrovės direktorius ir vienintelis akcininkas (*nuo 2009 m. atskaitingo asmens skola Pareiškėjai tik didėjo*). Įvertinęs tokius Bendrovės veiksmus kaip neturinčius jokie ekonominio ir verslo pagrindimo, mokesčių administratorius konstatavo Bendrovės piktnaudžiavimą teise ir, remdamasis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, Bendrovės atskaitingo asmens pagal minėtą paskolos sutartį turimas lėšas pripažino Bendrovės išmokomis iš paskirstytojo pelno (dividendais). Kadangi ankstesnio patikrinimo metu buvo apmokestinta dalis suteiktos paskolos, t. y. atskaitingo asmens J. J. avansinėje apyskaitoje 2012-12-31 apskaitytas 1365906,56 Lt likutis, prilyginus jį išmokėtiems dividendams, ginčo 2018-07-04 patikrinimo akte Nr. (41.2) FR0680-282 nuo likusios neapmokestintos 1104093,44 Lt (2470000 Lt – 1365906,56 Lt) 2014-01-02 paskolos dalies, kaip nuo pajamų iš paskirstytojo pelno (dividendai), apskaičiuotas 47965,13 Eur GPM ir su juo susijusios sumos už 2014 metus.

Skunde Komisijai Pareiškėja nesutinka su išvada, kad vieninteliam akcininkui ir direktoriui buvo išmokėti dividendai, o ne suteikta paskola. Pažymi, kad Šiaulių apygardos prokuratūra J. J. atžvilgiu 2017-06-06 ikiteisminį tyrimą nutraukė, nurodydama, kad paskola buvo reali, nesuklastota. Pareiškėja akcentuoja, kad nuo 2014 m. nuo paskolos skaičiuoja menamas palūkanas ir į biudžetą nuo menamų palūkanų moka pelno mokesťį.

Pareiškėja Komisijai neginčija mokesčių administratoriaus apskaičiuotų mokestinių nepriemokų aritmetinio teisingumo, taip pat mokesčių administratoriaus teisės mokestinę prievolę apskaičiuoti taikant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, tačiau iš esmės nesutinka su mokestinio patikrinimo metu surinktų įrodymų vertinimais. Taigi Komisija spręš, ar mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių visuma patvirtina išvada, kad Pareiškėja, su vieninteliu akcininku sudarydama 2014-01-02 paskolos sutartį, elgėsi nesąžiningai ir piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, siekdama įgyti mokestinį pranašumą, t. y. teisę nemokėti GPM nuo vieninteliam akcininkui išmokėtų dividendų. Šiuo atveju Komisija spręš tik dėl likusios paskolos sutartimi vieninteliam akcininkui išmokėtų piniginių lėšų dalies, t. y. dėl 1104093,44 Lt piniginių lėšų pripažinimo Pareiškėjos išmokomis iš paskirstytojo pelno, t. y. vieninteliam akcininkui išmokėtais dividendais.

MAĮ 69 str. 1 dalyje numatyta, kad atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris sudaromas siekiant gauti mokestinės naudos, *inter alia* tiesiogiai ar netiesiogiai sumažinti mokėtinas mokesčių sumas ar visiškai išvengti mokesčių mokėjimo, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Pagal LVAT praktiką MAĮ 69 str. 1 dalis taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti mokestinės naudos. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turi kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamos mokestinės naudos (*LVAT 2008-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-250-2008, 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A-11-719-2007, 2012-12-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-2698/2012; 2013-03-05 nutartis adm. byloje A⁵⁵⁶-404/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016*). Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesťį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (*LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-715/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016*). 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 (*LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-1718/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016*).

Nagrinėjamu atveju Komisija, susipažinusi su byloje surinktais duomenimis, pritaria mokesčių administratoriaus išvadai, jog Pareiškėjos atskaitingo asmens pagal minėtą 2014-01-02 paskolos sutartį turimos ir Pareiškėjos reikmėms nepanaudotos pinigines lėšos faktiškai yra Pareiškėjos išmokos iš paskirstytojo pelno (dividendai), o 2014-01-02 paskolos sutartis sudaryta iš esmės siekiant vienintelio tikslo – įgyti mokestinės naudos, t. y. tokiu būdu sudaryti prielaidas Pareiškėjai vieninteliui akcininkui J. J. išmokėti atitinkamas sumas iš Pareiškėjos paskirstytojo pelno, išvengiant mokesčių įstatymuose numatytų mokestinių prievolių.

Tokį vertinimą pagrindžiančios aplinkybės ir jų turinys yra išsamiai atskleisti tiek pirminio Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu (*Komisijos 2016-09-16 sprendimas Nr. S-190 (7-153/2016)*), tiek ir ginčo atveju Šiaulių AVMI 2018-07-04 patikrinimo akte Nr. (41.2)-FR0680-282 bei 2018-04-19 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1)-FR0682-295, tiek skundžiamame Inspekcijos sprendime. Pareiškėja iš esmės neginčija, kad dirbo pelningai, 2007-12-31 turėjo 1468863 Lt nepaskirstytojo pelno likutį, 2013-01-01 deklaravo 2557225 Lt nepaskirstytojo pelno likutį, o 2013-12-31 – 2842844 Lt nepaskirstytojo pelno likutį, t. y. turėjo nepaskirstytojo pelno, kuris realiai priklausė ir dividendų forma galėjo būti išmokėtas vieninteliui Pareiškėjos akcininkui J. J.. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos J. J. išmokėtos pinigines lėšas (*iki nurodant jas 2014-01-02 sudarytoje paskolos sutartyje*) Pareiškėjos reikmėms nepanaudotos, t. y. jokie sandoriai naudojant ginčo pinigines lėšas Pareiškėjos vardu realiai nebuvo sudaromi ar vykdomi (*jokių šias aplinkybes pagrindžiančių įrodymų Pareiškėja nepateikė*). Be to, Pareiškėjos 2014-01-02 paskolos sutartis Nr. 2014/1 pateikta mokesčių administratoriui jau atliekant pirminį patikrinimą (*pirminis pavedimas tikrinti Nr. 35-122 išrašytas 2013-12-23*), t. y. pinigines lėšas, nurodytas paskolos sutartyje, ginčui aktualiu laikotarpiu buvo pas vienintelį akcininką ir direktorių, kuriomis pastarasis galėjo laisvai disponuoti. Kaip minėta, Pareiškėjos direktoriaus ir vienintelio akcininko J. J. avansinėje apyskaitoje nepanaudotų pinigų likutis 2009-01-01 sudarė 381330,44 Lt, už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2012-12-31 J. J. skola Pareiškėjai padidėjo net 3,6 karto ir 2012-12-31 sudarė 1365906,56 Lt. Be to, aplinkybę, kad tokiu būdu buvo siekiama išmokėti direktoriui ir vieninteliui akcininkui dividendus, Komisijos nuomone, taip pat pagrindžia ir tai, kad pagal FNTT tyrimui pateiktą Pareiškėjos darbo užmokesčio priskaitymo žiniaraščius direktoriui J. J. buvo mokamas tik minimalus mėnesinis darbo užmokestis (*FNTT 2014-05-02 specialisto išvados Nr. 5/4-35 6 psl.*). Kadangi, kaip nustatė mokesčių administratorius, realiai pinigai pagal 2014-01-02 KPO nebuvo gauti į kasą ir pagal 2014-01-02 KIO nebuvo išmokėti, įforminant 2014-01-02 paskolos sutartimi 2470000 Lt beprocentinę paskolą vieninteliui akcininkui ir direktoriui, jam suteikta galimybė savo naudai ir toliau laisvai disponuoti Pareiškėjos lėšomis. Kadangi tokie Pareiškėjos veiksmai neturi ekonominio ir verslo pagrindimo, nagrinėjamu atveju konstatuotinas Pareiškėjos piktnaudžiavimas teise, t. y. piniginių lėšų ginčo atveju nurodymas 2014-01-02 surašytoje paskolos sutartyje formaliai atitiko Pareiškėjos apskaitos sąlygas, tačiau pagal šią sutartį pas vienintelį akcininką laikomas ir nenaudojamas Pareiškėjos reikmėms virš dviejų milijonų litų grynujų pinigų likutis, kaip minėta, neturi ekonominio ir verslo pagrindimo.

Taigi šiuo atveju, konstatavus piktnaudžiavimą, neturi reikšmės Pareiškėjos pateikiami argumentai, kad ji nuo ginčo paskolos skaičiuoja menamas palūkanas ir nuo jų moka pelno mokesť. Nors skundžiamame sprendime Inspekcija nepasisakė, tačiau iš mokesčių administratoriaus pozicijos galima spręsti, jog, pagal MAĮ 69 straipsnio nuostatas neatsižvelgdama į išimtinai siekiant mokestinės naudos sudarytą paskolos sutartį, mokesčių administratorius nepripažįsta ir tokios sutarties pagrindu Pareiškėjos deklaracijose pateiktų duomenų apie šią paskolą, t. y. tiek duomenų dėl paskolos suteikimo, tiek ir dėl nuo jos skaičiuojamų menamų palūkanų. Šiaulių AVMI 2018-04-19 sprendime Nr. (44.1)-FR0682-295 nurodyta, kad, vadovaujantis MAĮ 80 straipsnio „Mokesčio deklaracijos tikslinimas“ nuostatomis, mokesčių mokėtojas turi teisę patikslinti mokesčio deklaraciją, jei nėra pasibaigęs šio įstatymo 68 straipsnyje nustatytas mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) terminas. Atsižvelgdama į tai, kad vienintelis akcininkas ir direktorius J. J. Pareiškėjos piniginėmis lėšomis savo naudai naudojosi nuo 2009 metų, o šių lėšų išmokėjimas (išmokėjimo pagrindas) įforminamas tik 2014-01-02 surašant paskolos sutartį (ir atitinkamai vienintelio akcininko valdoma Pareiškėja tik nuo 2015 m. deklaruoja suteiktą paskolą ir nuo jos skaičiuojamas menamas palūkanas), t. y. jau pradėjus Pareiškėjos atžvilgiu kontrolės veiksmus, Komisija pritaria tokiai mokesčių administratoriaus pozicijai dėl 2014-01-02 paskolos sutarties vertinimo, t. y. pripažįstant ją sudarius tik siekiant mokestinės naudos (piktnaudžiaujant).

Nagrinėjamo ginčo aspektu nustatytos aplinkybės, t. y. vienintelio akcininko ir direktoriaus iš Pareiškėjos pagal 2014-01-02 paskolos sutartį disponuojamų piniginių lėšų dydis (2470000 Lt) ir nenaudojimas Pareiškėjos reikmėms, Pareiškėjos direktoriui ir vieninteliam akcininkui mokamas tik minimalus darbo užmokestis, 2014-01-02 paskolos sutarties Nr. 2014/1 sudarymas tik mokesčių administratoriui pradėjus kontrolės veiksmus Pareiškėjos atžvilgiu, taip pat Pareiškėjos nepaskirstyto pelno turėjimas (*Pareiškėja dirbo pelningai*) sudaro pakankamą pagrindą konstatuoti, jog akcininkui įforminant pinigines lėšas pagal 2014-01-02 paskolos sutartį buvo išvengta mokestinių prievolių, kurios atsirastų, jei ginčui aktualiu laikotarpiu 1104093,44 Lt suma (2470000 Lt – 1365906,56 Lt) J. J. būtų išmokėta kaip dividendai.

Apibendrinama Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratorius įvykdė jam MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą pareigą ir pagrįstai sprendė, jog yra pagrindas ginčo mokestinius santykius vertinti taikant MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą bei klausimą dėl šiuose santykiuose dalyvaujančių subjektų mokestinių prievolių spręsti pagal to paties įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas taisykles. Mokesčių administratorius surinko pakankamai įrodymų padaryti išvadai, kad Pareiškėjos vienintelio akcininko skola (*formaliai atitiko Pareiškėjos apskaitos sąlygas*), pastarajam naudojantis šiomis Pareiškėjos lėšomis (*nenaudojimas Pareiškėjos reikmėms neturi ekonominio ir verslo pagrindimo*), yra J. J. išmokėti dividendai iš paskirstytojo pelno. Dėl Pareiškėjos argumentų, kad Šiaulių apygardos prokuratūra J. J. atžvilgiu 2017-06-06 ikiteisminį tyrimą nutraukė, nurodydama, kad paskola buvo reali, nesuklastota, Komisija nurodo, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius ir nekėlė klausimo dėl pačios paskolos sutarties realumo, tačiau sprendė dėl jos turinio teisinių mokestinių pasekmių Pareiškėjos mokestinėms prievolėms.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-06-30 sprendimą Nr. 69-77.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal

Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskūsti 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

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė