



(S)

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "V1" 2019-03-05 SKUNDO**

2019 m. gegužės 9 d. Nr. S-59 (7-33/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Evaldo Raistenskiio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

F. M.
G. J., E. L.,
S. S.

mokesčių administratoriaus atstovei

M. M.

2019-04-09 posėdyje išnagrinėjusi UAB "V1" (toliau – Pareiškėjas) 2019-03-05 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-02-13 sprendimo Nr. 69-12, n u s t a t è:

Inspekcija 2019-02-13 sprendimu Nr. 69-12 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2018-11-20 sprendimą Nr. (7.45-4.7.2)FR0682-374.

Kauno AVMI atliko Pareiškėjo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), įmokų į Garantinį fondą, valstybinio socialinio draudimo įmokų (toliau – VSD įmokos) ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų, nekilnojamojo turto mokesčio (toliau – NTM), pelno mokesčio (toliau – PM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo mokesčių patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31. Mokestinio patikrinimo rezultatai įforminti 2018-09-25 patikrinimo aktu Nr. (7.45) FR0680-372 (toliau – patikrinimo aktas).

Patikrinimo metu pagal patikrinimo akto I dalį papildomai apskaičiuota 1948 Eur PVM, 214 Eur GPM nuo A klasės su darbo santykiais susijusių pajamų, 14,73 Eur įmokų į Garantinį fondą 14,73 Eur, 6409 Eur NTM, 1231 Eur PM. Iš viso pagal patikrinimo akto I dalį apskaičiuota 9816,73 Eur mokesčių ir įmokų.

Patikrinimo metu pagal patikrinimo akto II dalį, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 str. 1 dalies, 70 str. 1 dalies bei Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24

įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės), nuostatomis, už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31 apskaičiuota 86778,24 Eur PM.

Iš viso pagal patikrinimo akto I ir II dalis apskaičiuota 96594,97 Eur.

Kauno AVMI 2018-11-20 sprendimu Nr. (7.45-4.7.2) FR0682-374 patvirtino patikrinimo aktą ir jame apskaičiuotą 1948 Eur PVM, 214 Eur GPM nuo A klasės su darbo santykiais susijusių pajamų, 14,73 Eur įmokas į Garantinį fondą, 6409 Eur NTM, 88009,24 Eur PM, apskaičiavo 391,15 Eur PVM delspinigių, 350,06 Eur GPM nuo A klasės su darbo santykiais susijusių pajamų delspinigių, 902,71 Eur NTM delspinigių, 36581,07 Eur PM delspinigių bei skyrė 195 Eur PVM, 21 Eur GPM nuo A klasės su darbo santykiais susijusių pajamų, 1 Eur įmokų į Garantinį fondą, 614 Eur NTM, 8801 Eur PM baudas (iš viso 144478,96 Eur).

Inspekcijos sprendime akcentuota, kad Pareiškėjas nesutinka su papildomai apskaičiuotu 86778,24 Eur PM ir su juo susijusiomis sumomis, pripažinus Pareiškėjo nustatytą naujai išleistų akcijų emisijos kainą ir įformintą akcijų pasirašymo sutartį su UAB "K1" ir Ko sudarytą turint vienintelį tikslą – gauti įstatymų nustatyta tvarka neapmokestinamų pajamų ir jomis disponuoti. Ginčo dėl kitų Kauno AVMI sprendime nurodytų mokesčių ir su jais susijusių sumų nėra.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2012-03-12 išleido 25 vnt. naujų paprastų nematerialių vardinių bendrovės akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė yra 100 Lt, kiekvienos naujos akcijos emisijos kaina yra 80000 Lt, visų naujų akcijų emisijos kaina – 2000000 Lt. Pareiškėjas ir UAB "K1" ir Ko 2012-03-12 sudarė akcijų pasirašymo sutartį, pagal kurią naujų akcijų savininku tapo UAB "K1" ir Ko. Pareiškėjo 2012-03-19 pakeistas įstatinis kapitalas (padidintas iki 12500 Lt) buvo užregistruotas Juridinių asmenų registre. 1997500 Lt skirtumas tarp akcijų emisijos kainos ir nominaliosios vertės Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje buvo apskaitytas kaip akcijų priedai.

Patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies, 70 str. 1 dalies bei Taisyklių nuostatomis, 1997500 Lt (578516 Eur) skirtumas tarp akcijų emisijos kainos (2000000 Lt) ir nominalios jų vertės (2500 Lt) laikytas ne akcijų priedais, o Pareiškėjo gautomis kitomis apmokestinamosiomis pajamomis.

Dėl Pareiškėjo 2012-03-12 išleistos akcijų emisijos

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo įstatinį kapitalą 2012 m. pradžioje sudarė 10000 Lt (2896,20 Eur), 40 proc. akcijų priklausė Pareiškėjo direktoriui S. B., 60 proc. – J. G.

2012-03-12 visuotinio akcininkų susirinkimo protokolu nutarta padidinti Pareiškėjo įstatinį kapitalą iki 12500 Lt (3620 Eur) išleidžiant 25 vnt. naujų paprastų nematerialių vardinių akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė yra 100 Lt, kiekvienos naujos akcijos emisijos kaina – 80000 Lt, visų naujų akcijų emisijos kaina – 2000000 Lt.

2012-03-12 sudaryta akcijų pasirašymo sutartis, pagal kurią naujų akcijų savininku tapo UAB "K1" ir Ko. Po naujų akcijų pasirašymo J. G. priklausė 48 proc. akcijų, S. B. – 32 proc., UAB "K1" ir Ko – 20 proc. akcijų. 2012-03-19 įstatinis kapitalas, padidintas iki 12500 Lt, buvo užregistruotas Juridinių asmenų registre. Skirtumas tarp akcijų emisijos kainos ir nominaliosios vertės (1997500 Lt) Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje buvo apskaitytas kaip akcijų priedai.

Pagal Pareiškėjo direktoriaus S. B. 2017-02-06 paaiškinimą, buvo numatyta vykdyti žuvies produktų gamybą, tačiau laikinai veikla nebuvo vykdoma, nes nebuvo suformuota gamybos veiklai būtina bazė. Vėliau, rengiantis vystyti verslo plane numatytą veiklą, rinkoje atsirado stiprių konkurentų, kurie pasistatė panašių gamybinių pajėgumų bazes ir pasiūlė vartotojams produktų, kurių gamybai ruošėsi Pareiškėjas. Tarp Pareiškėjo akcininkų kilo nesutarimai dėl tolimesnės Pareiškėjo veiklos, išsiskyrė požiūriai į verslo vystymą, todėl Pareiškėjo veikla buvo pristabdyta.

Akcijų pasirašymo sutartyje buvo numatyta, kad akcijų emisijos kaina apmokama investuotojo (UAB "K1" ir Ko) piniginiiais įnašais: 25 proc. akcijų emisijos kainos sumokama iki 2012-03-31, o likusi dalis – iki 2012-12-31. 2012-12-28 pasirašytas Priedas Nr. 1 prie akcijų pasirašymo sutarties, kuriame numatyta, kad likusi neapmokėta akcijų kaina sumokama iki 2013-03-12. 2012-03-14 UAB "K1" ir Ko į Pareiškėjo banko sąskaitą pavedimu sumokėjo 500000 Lt.

Nustatyta, kad Pareiškėjas ir UAB "K1" ir Ko 2012-03-15 (3 dienos po akcijų pasirašymo sutarties) sudarė paskolos sutartį Nr. EFP/VIK-12/03/15, pagal kurią Pareiškėjas suteikė UAB "K1" ir Ko 500000 Lt paskolą su 3,7 proc. metinėmis palūkanomis, paskolos grąžinimo terminas – 2013-

03-15. Pareiškėjas 2012-03-15 pervedė 500000 Lt į UAB "K1" ir Ko atsiskaitomąją sąskaitą. 2013-03-08 buvo pasirašytas susitarimas prie minėtos paskolos sutarties, kuriuo paskolos suma pakeista į 2000000 Lt, palūkanos į 2,7 proc., grąžinimo terminas pratęstas iki 2014-03-12.

Nustatyta, kad likusi paskolos suma 1500000 Lt nebuvo suteikta pinigineis lėšomis, o 2013-03-08 skolos užskaitymo aktu Pareiškėjas ir UAB "K1" ir Ko susitarė, kad UAB "K1" ir Ko likusi neapmokėta suma už akcijas užskaitoma kaip Pareiškėjo suteikta paskola, taip atidedant apmokėjimą už akcijas. Pagal Pareiškėjo direktoriaus paaiškinimą, trumpuoju laikotarpiu Pareiškėjo veikla nereikalavo reikšmingų piniginių lėšų, todėl laisvos lėšos buvo paskolintos UAB "K1" ir Ko.

Patikrinimo metu vietos mokesčių administratorius kreipėsi į turto ir verslo vertinimo kompaniją UAB "B1" (toliau – turto vertintojas) dėl Pareiškėjo tikrosios akcijų paketo rinkos vertės 2012-03-12 ir 2012-12-31 nustatymo (įvertinant 2012-03-20 bendrovės įsigytą verslo planą). Abiem atvejais turto vertintojas Pareiškėjas akcijų paketo vertei nustatyti pasirinko turto požiūrio metodų derinį (koreguoto balanso skaičiavimo būdu), kuris taikomas, kai verslo vertingumą lemia ne tiek vykdoma veikla, kiek turimas turtas.

Pagal Verslo (akcijų paketo) rinkos vertės nustatymo ataskaitą Nr. 18/531VV, Pareiškėjo 100 proc. akcijų paketo rinkos vertė vertinimo dieną (retrospektyvinis vertinimas 2012-03-12), nustatyta taikant turto požiūrio metodų derinį, buvo 582 Lt arba 168,56 Eur. Šioje ataskaitoje konstatuota, kad vertinama bendrovė (Pareiškėjas) 2012-03-12 dienai ilgalaikio turto neturėjo, trumpalaikio turto vertė – 1609 Lt (visą turtą sudarė pinigai ir pinigų ekvivalentai sąskaitoje ir kasoje). Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai, įvertinti balansine verte 2012-03-12 dienai, sudarė 1027 Lt, todėl turto vertintojo nustatyta Pareiškėjo 100 proc. akcijų paketo rinkos vertė lygi turto vertei atėmus įsipareigojimus, t. y. 1609 Lt – 1027 Lt = 582 Lt.

Pagal Verslo (akcijų paketo) rinkos vertės nustatymo ataskaitą Nr. 17/526VV, Pareiškėjo 100 proc. akcijų paketo rinkos vertė vertinimo dieną (retrospektyvinis vertinimas 2012-12-31), nustatyta taikant turto požiūrio metodų rinkinį, buvo 442800 Lt arba 128243,74 Eur.

Dėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo

Inspekcijos sprendime cituojamos MAĮ 10 straipsnio, 69 str. 1 dalies nuostatos ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika taikant šią teisės normą (LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A-11-719/2007, 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A-556-250/2008, 2018-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1648-438/2018, 2019-01-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-2002-968/2018 ir kt.).

Vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, atsižvelgus į turto vertintojo pateiktą Verslo (akcijų paketo) rinkos vertės nustatymo ataskaitą Nr. 18/531VV, mokestinio patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėjas, nustatydamas naujai išleistų akcijų emisijos kainą – 800 kartų didesnę už nominalią vertę, ir įformindamas akcijų pasirašymo sutartį su UAB "K1" ir Ko, siekė mokestinės naudos, t. y. gauti įstatymų nustatyta tvarka neapmokestinamų pajamų.

Inspekcijos sprendime akcentuojamos pagrindinės patikrinimo metu nustatytos bylos aplinkybės:

(1) Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas buvo įsteigtas 2011-05-19 pavadinimu UAB "D1". Nustatyta, kad Pareiškėjas iki 2015 m. gruodžio mėn. veiklą vykdė neaktyviai. Šiuo laikotarpiu Pareiškėjo darbuotojų skaičius buvo 1-2 darbuotojai: įdarbintas tik direktorius (dirbo 1 val. per dieną) ir pardavimų vadovas C. N. (laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2013-07-26). Pareiškėjas nuosavo ilgalaikio turto neturėjo. Iki 2015 m. gruodžio mėn. Pareiškėjo pajamas sudarė tik suteiktos paskolos palūkanų pajamos bei atsitiktinės iš Lenkijos įsigytų gėrimų pardavimo pajamos. Vienintelis pirkėjas – UAB "K1" ir Ko. Sąnaudas sudarė prekių ir paslaugų įsigijimo savikaina, kuras, darbo užmokestis, mokesčiai ir VSD įmokos, komandiruočių sąnaudos, notarų paslaugos ir kitos sąnaudos. Pareiškėjas 2012-03-30 iš UAB "A1" įsigijo verslo planą.

(2) Pareiškėjas neturėjo numatytai veiklai (žuvies perdirbimui) vykdyti reikalingos bazės ir pajėgumų; žemės sklypo, kuriame turėjo būti statoma gamykla, nuomos sutartis po kelių mėnesių buvo nutraukta; o nuo 2015 m. gruodžio mėn. Pareiškėjas pradėjo vykdyti kitą veiklą (pašarų gamyba, elevatoriaus paslaugos).

Pareiškėjas su UAB "C1" (priklauso „K1“ įmonių grupei) 2012-02-17 sudarė 4,6928 ha kitos paskirties žemės sklypo, esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*), nuomos sutartį. Sutartyje numatytas

terminas – iki 2027-02-17. Pagal Pareiškėjo paaiškinimą, šiame sklype buvo planuojama statyti šaldytų pusgaminių gamyklą. Sutartyje numatyta, kad nuomininkas žemės sklype turi teisę statyti pastatus, statinius ar įrenginius, tiesti kelius, inžinerinius tinklus, kurti kitą reikiamą infrastruktūrą. Nustatyta, kad minėta sutartis 2012-05-15 buvo nutraukta, nuomos mokestis nebuvo sumokėtas.

UAB "D1" (Pareiškėjas) 2015 m. pakeitė pavadinimą į UAB "V1" ir nuo 2015 m. gruodžio mėn. pradėjo aktyviai vykdyti veiklą: priėmė naujų darbuotojų, išsinuomojo ir įsigijo ilgalaikio turto, darbo priemonių. Pareiškėjas nuo 2015-12-01 yra sertifikuotas tam tikrų ekologiškų ir pereinamojo laikotarpio produktų (kviečių, žirnių, avižų, pupų, rapsų, grikių, kukurūzų ir kt. grūdų) perdirbėjas. Nustatyta, kad Pareiškėjas yra įsigijęs nekilnojamąjį turtą adresu: (*duomenys neskelbtini*), planuoja statyti grūdų elevatorius ir vykdyti savo pagrindinę veiklą – grūdų saugojimą, valymą, perdirbimą ir kitas su tuo susijusias paslaugas.

(3) Pareiškėjo direktorius S. B. 2017-02-06 paaiškiniame nurodė, kad nustatant akcijų vertę, buvo remtasi generuojamo EBITDA (pelnas, prieš mokesčius, palūkanas, nusidėvėjimą ir amortizaciją) principu, t. y. buvo skaičiuojama, kokį pelną planuojama gauti 2011–2015 m. laikotarpiu. Pareiškėjas planavo dirbti vis pelningiau, tikėtasi, kad Pareiškėjas gaus didelę naudą dėl naujo akcininko pritraukimo, kuri turėjo pasireikšti didele parama įeinant į rinką su naujais produktais bei užsitikrinant produkcijos realizavimo kanalus. Taigi, Inspekcijos vertinimu, nustatant Pareiškėjo akcijų emisijos kainą (ženkliai didesnę nei nominali jų vertė), iš esmės buvo vadovautasi tik prielaidomis ir prognozėmis.

(4) Piniginės lėšos judėjo tarp susijusių asmenų. 2012-03-14 UAB "K1" ir Ko banko pavedimu sumokėjo 500000 Lt į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą. 2012-03-15 tarp šių įmonių buvo pasirašyta paskolos sutartis, pagal kurią Pareiškėjas suteikė UAB "K1" ir Ko 500000 Lt paskolą (pinigai pervesti tą pačią dieną). 2013-03-08 buvo pasirašytas susitarimas prie minėtos paskolos sutarties, kuriuo paskolos suma pakeista į 2000000 Lt, tačiau likusi paskolos suma 1500000 Lt nebuvo suteikta piniginėmis lėšomis, o 2013-03-08 skolos užskaitymo aktu įmonės susitarė, kad UAB "K1" ir Ko likusi neapmokėta suma už akcijas užskaitoma kaip Pareiškėjo suteikta paskola, taip atidedant apmokėjimą už akcijas.

Nustatyta, kad UAB "K1" ir Ko paskolą 2012–2013 m. grąžino nedidelėmis sumomis: 2012-05-02 – 50000 Lt; 2013-04-17 – 10000 Lt; 2013-05-15 – 65000 Lt; 2013-06-06 – 50000 Lt; 2013-06-26 – 10000 Lt; 2013-07-25 – 20000 Lt; 2013-07-26 – 10000 Lt; likusi paskolos dalis – 516971,74 Eur (1785000 Lt) grąžinta 2016-05-11.

UAB "K1" ir Ko operatyvaus patikrinimo metu (2017-12-05 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. (7.45)FR1042-8416) nustatyta, kad ši įmonė visas akcijas už tą pačią kainą (579240 Eur (2000000 Lt)) 2015-09-03 pardavė UAB "E1" (tuo metu – UAB "V2", kurios vadovas nuo 2015-02-02 S. B. (Pareiškėjo vadovas ir vienas iš akcininkų). UAB "K1" ir Ko, 2016-05-11 gavusi iš UAB "E1", apmokėjimą už akcijas, grąžino Pareiškėjui likusią 516971,74 Eur (1785000 Lt) paskolos dalį, t. y. visi pinigai už akcijas buvo gauti. Pareiškėjas, gavęs šias lėšas, 2016-05-11 pervedė 565000 Eur pagrindiniam tiekėjui UAB "E1", tokiu būdu apmokėdamas už įvairias prekes (grūdus ir kt. pašarų komponentus) ir paslaugas.

(5) Pareiškėjas, už naujai išleistų akcijų emisiją gavęs 2000000 Lt, akcijų nominalios vertės perviršį formaliai užregistravo Pareiškėjo akcijų priedų sąskaitoje, tačiau realiai šias lėšas, pažeisdamas imperatyvias Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo (toliau – ABĮ) 39 str. 8 dalies nuostatas, panaudojo kitais nei įstatymų leidėjas numatė tikslais: Pareiškėjas 2012-03-15 suteikė UAB "K1" ir Ko 500000 Lt paskolą (pagal 2013-03-08 susitarimą paskolos suma pakeista į 2000000 Lt), o pastarajam šią paskolą dalimis grąžinus 2012–2013 m. atsiskaityta su tiekėjais, darbuotojais, SODRA ir biudžetu, 2016 m. buvo apmokėta tiekėjui už prekes t. y. už akcijų vertės skirtumą gautos piniginės lėšos panaudotos kasdienei veiklai, įprastinėms sąnaudoms padengti, iš kurių didžioji dalis panaudota atsiskaitymui su bendrove, kurios vadovu buvo S. B. (Pareiškėjo vadovas ir vienas iš akcininkų).

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalimi, konstatavo, kad Pareiškėjas nepagrįstai padidino išleidžiamų akcijų emisijos kainą, siekdamas mokestinės naudos, t. y. gauti įstatymų nustatyta tvarka neapmokestinamųjų pajamų ir jomis disponuoti. Šios aplinkybės konstatavimas, Inspekcijos teigimu, yra ta sąlyga, kuri suteikia teisę mokesčių administratoriui, remiantis MAĮ 69

str. 1 dalimi, neatsižvelgti į 2012-03-12 akcijų pasirašymo sutartyje nurodytą Pareiškėjo akcijų emisijos kainą bei atkurti tikrąsias mokesčines aplinkybes, tarp jų, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis.

Dėl MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatų taikymo

Ginčijamame sprendime cituojamos MAĮ 70 straipsnio, Taisyklių 4 ir 6 punktų nuostatos, LVAT praktika taikant MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas (2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011, 2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2316/2011, 2011-10-06 nutartis adm. byloje Nr. A-575-751/2011, 2012-06-02 nutartis adm. byloje Nr. Ik-3281-244/2011, 2017-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A-33-438/2017, 2018-12-05 nutartis adm. byloje Nr. eA-1399-438/2018).

Kaip minėta, Verslo (akcijų paketo) rinkos vertės nustatymo ataskaitoje Nr. 18/531VV nustatyta Pareiškėjo 100 proc. akcijų paketo rinkos vertė 2012-03-12 dienai – 582 Lt (168,56 Eur), t. y. 800 kartų mažesnė nei nustatyta 2012-03-12 Pareiškėjo akcijų pasirašymo sutartyje. atveju Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas pažeidė Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 4 str. 1 dalies nuostatas, nes 2012 m. neapskaitė ir nedeklaravo 1997500 Lt (2000000 Lt – 2500 Lt) apmokestinamųjų pajamų. Savo ruožtu, tai yra ta faktinė aplinkybė, kuri patvirtina, jog mokesčių administratoriui egzistavo teisinės prielaidos akcijų emisijos išleidimo sandoriui taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies bei 70 str. 1 dalies nuostatas ir iš šio sandorio gautas pajamas apmokestinti PM.

Inspekcijos sprendime pažymėta, kad atsižvelgiant į nurodytą bei taikant MAĮ 69 str. 1 dalies ir 70 str. 1 dalies nuostatas, apskaičiuotas 1997500 Lt (578516 Eur) skirtumas tarp akcijų emisijos kainos (2000000 Lt) ir nominalios vertės (2500 Lt) vertintas ne kaip akcijų priedai, o laikytas Pareiškėjo gautomis kitomis pajamomis, kurios apmokestintos PM. Kadangi Pareiškėjas pajamas turi apskaityti kaupimo principu, vertinta, kad pajamos gautos akcijų išleidimo momentu, kai buvo apskaityti akcijų priedai (2012 m.), neatsižvelgiant į pinigų gavimo datą.

Vadovaujantis PMĮ 2 str. 24 dalimi, pajamos – visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais. Vadovaujantis PMĮ apibendrintu komentaru, pagal PMĮ 2 str. 24 dalies nuostatas, pajamos yra iš Lietuvos šaltinių ir iš ne Lietuvos šaltinių (t. y. iš užsienio valstybėse esančių šaltinių) uždirbtos ir (arba) gautos pajamos. Pajamomis nelaikomos trečiųjų asmenų vardu gautos sumos, savininkų (akcininkų) įnašai ir į biudžetą mokėtinas pridėtinės vertės mokesčiai (pardavimo PVM). Pajamos – tai vieneto ekonominės naudos padidėjimas per atskaitinį laikotarpį, t. y. vieneto turto padidėjimas arba įsipareigojimų sumažėjimas, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.

Pagal ABĮ 39 str. 8 dalį, akcijų priedai (nominalios vertės perviršis) – bendrovės nuosavo kapitalo dalis, lygi akcijų emisijos kainos ir nominalios vertės skirtumui. Akcijų priedai gali būti naudojami bendrovės įstatiniam kapitalui didinti ir nuostoliams dengti. Sprendime akcentuojama, kad pastaroji taisyklė išdėstyta pakankamai aiškiai ir nesukelia dviprasmybių ją interpretuojant. Taigi įstatymų leidėjas numatė dvi akcijų priedų panaudojimo galimybes: (1) kai didinamas bendrovės įstatinis kapitalas; ir (2) kai yra dengiami bendrovės patirti nuostoliai. Kadangi kitoks elgsenos variantas neaptartas, prieita išvados, jog 1997500 Lt skirtumas tarp akcijų emisijos kainos ir nominaliosios vertės, Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje apskaitytas kaip akcijų priedai, negalėjo būti naudojamas kaip šaltinis paskolai UAB "K1" ir Ko suteikti.

Inspekcijos sprendime pabrėžta, kad Pareiškėjo pozicija dėl pagal 2012-03-12 akcijų pasirašymo sutartį gautų lėšų panaudojimo yra nenuosekli ir iš esmės prieštaringa. Pareiškėjas skunde Inspekcijai teigia, kad naujos akcijų emisijos kainą viršijo tų akcijų nominalių verčių suma, todėl vadovaujantis 8 Verslo apskaitos standarto nuostatomis, nominalios vertės perviršis buvo užregistruotas Pareiškėjo akcijų priedų sąskaitoje (pvz., skundo Inspekcijai 3 p.). Pažymi, kad ABĮ 39 straipsnis imperatyviai nustato, kad akcijų priedus akcininkai gali panaudoti tik įstatinio kapitalo padidinimui arba Pareiškėjo nuostolių padengimui (pvz., skundo 16 p.). Taigi iš nurodyto seka, kad Pareiškėjas sutinka, jog ABĮ 39 str. 8 dalis, be eksplacitiškai nurodytų dviejų atvejų, kitų akcijų priedų panaudojimo galimybių nenumato. Tačiau šiuo atveju svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad pats Pareiškėjas skunde teigia, jog išplatinus akcijų emisiją gautos lėšos buvo naudojamos ekonominėje veikloje (pvz., skundo 33 p.), t. y. kitam tikslui nei imperatyviai nustatė įstatymų leidėjas. Taigi, nors Pareiškėjas pagal ginčo sandorį gautą 1997500 Lt skirtumą tarp akcijų emisijos kainos ir nominaliosios vertės buhalterinėje apskaitoje apskaitė kaip akcijų priedus, t. y. formaliai priskyrė PM

neapmokestinamoms pajamoms, tačiau realiai šios lėšos, kaip nustatė Inspekcija, buvo panaudotos 2012-03-15 suteikiant UAB "K1" ir Ko 500000 Lt paskolą (pagal 2013-03-08 susitarimą paskolos suma pakeista į 2000000 Lt), o pastarajam šią paskolą dalimis grąžinus 2012–2013 m. atsiskaityta su tiekėjais, darbuotojais, SODRA ir biudžetu, 2016 m. buvo apmokėta tiekėjui už prekes, t. y. didžioji dalis lėšų panaudota atsiskaitymui su bendrove, kurios vadovu buvo S. B. (Pareiškėjo vadovas ir vienas iš akcininkų). Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, minėtos aplinkybės liudija Pareiškėjo siekį piktnaudžiauti mokesčių įstatymais.

Atsakant į Pareiškėjo skundo argumentą, kad ginčo sandorio atveju Verslo (akcijų paketo) rinkos vertės nustatymo ataskaita Nr. 18/531VV negali būti laikoma įrodymu, kuriuo grindžiama Pareiškėjo išleidžiamų akcijų pardavimo potencialiam investuotojui kaina, ginčijamame sprendime pažymėta, jog įstatymų leidėjas mokesčių mokėtojui yra nustatęs reikalavimus dėl jo sudarytų sandorių (vykdytų ūkinių operacijų) atitikimo tikrajai rinkos kainai (PMĮ 40 str. 1 dalis), tačiau nagrinėjamu atveju, jokių aplinkybių, kurios suponuotų išvadą, kad Pareiškėjo išleistos akcijų emisijos vertė galėjo būti didesnė nei nustatyta Verslo (akcijų paketo) rinkos vertės nustatymo ataskaitoje Nr. 18/531VV (582 Lt), nenustatyta. Be to, pagal LVAT suformuotą praktiką, turto vertinimo ataskaita – tai įrodymai, kurie buvo surinkti panaudojant specialias žinias, todėl jų turinio vertinimas, nesant imperatyvių teisės normų pažeidimų, gali būti atliekamas pasinaudojus tokiais pačiomis specialiomis žiniomis (LVAT 2010-12-20 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1655/2010). Pagal Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo (toliau – TVVPI) 23 straipsnį, turto vertinimo ataskaita laikoma teisinga, kol priežiūros įstaiga nėra nustačiusi jos neatitikties šio įstatymo 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams ir (arba) kol ji nėra nugincyta teisme.

Pareiškėjo skundo argumentas, kad jis, žinodamas, jog Europos Sąjungos struktūrinių fondų teisinis reguliavimas reikalauja iš Pareiškėjo nuolatos išlaikyti didesnę kaip 0,70 skolos rodiklį, ieškojo galimybių suformuoti tokio dydžio nuosavą kapitalą, kuris užtikrintų, kad iš komercinių bankų gautos paskolos nepažeis Pareiškėjo skolų ir turto santykio, vertintas kaip gynybinė pozicija. Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, kad iki akcijų pasirašymo sutarties ar po jos sudarymo būtų prašęs bankų ar kitų finansinių institucijų suteikti paskolą. Tokia Pareiškėjo pozicija kritiškai vertinta ir dėl to, kad Pareiškėjas, išleidęs akcijų emisiją, neva siekdamas suformuoti atitinkamo dydžio nuosavą kapitalą, per itin trumpą laiką (po trijų dienų) dalį gautų lėšų perskolino UAB "K1" ir Ko.

Ginčijamame sprendime cituojamos MAĮ 67 str. 1 ir 2 dalių nuostatos bei jas aiškinanti LVAT praktika (2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, 2015-10-12 nutartis adm. byloje Nr. A-1021-442/2015, 2018-03-07 nutartis adm. byloje Nr. eA-559-575/2018, 2019-01-23 nutartis adm. byloje Nr. eA-387-575/2019 ir kt.) bei konstatuota, jog Pareiškėjas pagrįstai pripažintas pajamas gavusiu asmeniu ir kuriam pagal teisiniams santykiams aktualų teisinį reguliavimą teko pareiga nuo gautų pajamų apskaičiuoti ir nustatytais terminais bei tvarka į valstybės biudžetą sumokėti atitinkamo dydžio PM.

Dėl skunde nurodyto Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 straipsnio pažeidimo ginčijamame sprendime nurodyta, kad Kauno AVMI patikrinimo akte bei sprendime detalčiai išdėstė pagrindines faktines bylos aplinkybes, susijusias su Pareiškėjo apmokestinimu 86778,24 Eur PM suma (patikrinimo akto 4-6 psl., sprendimo 9 psl.), išanalizavo byloje pateiktus įrodymus (2012-03-12 Pareiškėjo akcijų pasirašymo sutartį, 2012-03-15 paskolos sutartį Nr. EFP/VIK-12/03/15, 2013-03-08 susitarimą prie 2012-03-15 paskolos sutarties Nr. EFP/VIK-12/03/15, Pareiškėjo direktoriaus S. B. 2017-02-06 paaiškinimą dėl akcijų emisijos kainos, Verslo (akcijų paketo) rinkos vertės nustatymo ataskaitą Nr. 18/531VV ir kt.), pateikė argumentus, kuriuos pagrindė galiojančių teisės aktų nuostatomis (PMĮ 4 str. 1 d., 2 str. 24 d., 40 str. 2 d., MAĮ 69 str. 1 d., 70 str. 1 d., ABĮ 45 str. 2 d. ir kt.) bei nurodė aktualią teismų praktiką. Kauno AVMI patikrinime akte bei sprendime išsamiai išdėstė faktines aplinkybes, argumentus, įrodymus ir kt., o toks patikrinimo aktas bei sprendimas atitinka VAĮ reikalavimus, todėl Pareiškėjo skundo argumentai dėl patikrinimo akte bei sprendime išdėstytų išvadų nepagrindimo ir nemotyvavimo, yra nepagrįsti.

Pareiškėjas pateiktu skundu Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) nesutinka su Inspekcijos sprendimo dalimi, kuria buvo patvirtinti Kauno AVMI

2018-11-20 sprendimo Nr. (7.45-4.7.2)FR0682-374 nurodymai sumokėti į biudžetą 86778,24 Eur PM ir su juo susijusias sumas, apskaičiuotas taikant MAĮ 69 ir 70 straipsnių nuostatas, ir prašo ją panaikinti.

1. Mokesčių administratorius, ginčo faktinėms aplinkybėms taikdamas MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą taisyklę, nukrypo nuo LVAT praktikos.

Skunde cituojama LVAT praktika MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo ir pabrėžiama, kad „mokestinė nauda, gauta iš tokio pobūdžio sandorių, turi būti reali (išvengta mokesčių mokėjimo), o nenustačius realios mokestinės naudos MAĮ 69 str. 1 dalyje nustatytų būdų taikyti nėra pagrindo“ (LVAT 2006-04-06 nutartis adm. byloje Nr. A444-794/2006, 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007, 2009-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A442-499/2009, 2012-11-07 nutartis adm. byloje Nr. I-2875-561/2012, 2011-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A575-371/2011).

Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju turėjo įrodyti ir faktais pagrįsti šių aplinkybių visetą: 1) Pareiškėjas naujai išleista akcijų emisija nesiekė jokių ekonomiškai pagrįstų tikslų, išskyrus vienintelį ir pagrindinį tikslą – gauti mokestinę naudą; 2) Pareiškėjas ginčo objektu laikomu sandoriu (akcijų emisija) išvengė realaus mokesčio mokėjimo ir gavo realios mokestinės naudos; 3) dėl ginčo sandorio Pareiškėjo įgytas mokestinis pranašumas prieštaravo mokesčių įstatymo nuostatomis siekiamam tikslui. Nei vietas, nei centrinis mokesčių administratorius nėra vienos iš šių aplinkybių neįrodė ir nepagrindė.

Pareiškėjas savo nesutikimą su Inspekcijos sprendimu iš esmės grindžia visuotinai nusistovėjusia naujo verslo vystymo praktika, kuri rodo, kad į pradedančią veiklą įmonę investuojantis subjektas vertina šiuos aspektus: 1) verslo idėjos (vystomos veiklos) perspektyvumą ir kapitalo grąžą; 2) kapitalo, reikalingo veiklai išvystyti, poreikį; 3) investicijos rizikas; 4) investicijos atsipirkimo laikotarpį.

Taigi, tokia situacija, kai investuotojas už pajamų negeneruojančios naujos įmonės išleidžiamas akcijas sumoka kainą, kuri gerokai viršija įmonės balanse esančio grynojo turto vertę, nėra neįprasta – investuotojo sumokėta kaina atspindi jo lūkesčius dėl verslo, į kurį investuojama. Kuo tie lūkesčiai optimistiškesni, tuo, tikėtina, didesnę kainą už įsigyjamas akcijas yra nusiteikęs mokėti investuotojas. Idealus šią verslo logiką iliustruojantis pavyzdys – startuolių įmonės.

Naujai pradedamo verslo vystymui reikalingos piniginės lėšos gali būti pritrauktos dviem būdais: paskolų forma arba nuosavo kapitalo forma. Veiklą pradedančios įmonės, kaip taisyklė, neturi pakankamų užtikrinimo priemonių, todėl komercinių bankų paskolomis negali pasinaudoti. Akcininkų paskolų instrumentas naujai pradedamam verslui taip pat turi savo trūkumų. Akcininkas, teikdamas įmonei paskolą, kurios paskolos grąžinimo užtikrinimo priemonės nenustatytos, turi taikyti ypač didelę palūkanų normą. Tuo tarpu finansavimo nuosavu kapitalu modelis mokesčių aspektu laikytinas neutraliu.

ABĮ 39 straipsnis *expressis verbis* nurodo, kad bendrovės nuosavą kapitalą sudaro ne tik įstatinis kapitalas, bet ir akcijų priedai ir kiti rezervai. ABĮ numato du atvejus, kaip naują akcijų emisiją įsigyjantis investuotojas gali realizuoti savo interesus akcijų emisiją platinančioje įmonėje: 1) kai nauja akcijų emisija perleidžiama investuotojui už nominalią akcijų vertę atitinkančią kainą, tuomet visa akcijų emisijos kaina tampa emisiją išplatinusios įmonės įstatiniu kapitalu; 2) kai nauja akcijų emisija perleidžiama už didesnę, nei akcijų nominali vertė, kainą, skirtumas tarp akcijų nominaliosios vertės ir emisijos kainos įtraukiamas į akcijas išplatinusios įmonės nuosavo kapitalo straipsnį – akcijų priedus, o nominalią akcijų vertę atitinkanti emisijos kaina įtraukiama į įstatinį kapitalą.

Skunde pažymima, kad akcijų emisiją išplatinusioje įmonėje įstatinio kapitalo straipsnyje užregistruota akcijų emisijos kainos dalis, kaip ir akcijų priedai, negali būti laikoma investuotojo dovana ar kitokia negrąžintina nauda (pajamomis). Įmonė akcijų priedų negali naikinti ar naudoti savo iniciatyva. ABĮ nurodo, kad akcijų priedų panaudojimo klausimas priskirtinas tik akcininkų (visuotinio akcininkų susirinkimo) kompetencijai, o akcijų priedai gali būti panaudoti tik įstatinio kapitalo didinimui arba įmonės nuostolių padengimui. Akcijų emisiją išplatinusi įmonė tokia forma ne tik prisitraukia papildomų piniginių lėšų, bet ir įgyja naują akcininką, kuris šioje įmonėje realizuoja savo interesus, naudodamasis ABĮ jam suteikiamomis turtinėmis ir neturtinėmis akcininko teisėmis.

Skunde dėstomos faktinės aplinkybės, lėmusios ginčo sandorį.

Pareiškėjas buvo įsteigtas 2011-05-19, įstatinis kapitalas – 10000 Lt (2896,20 Eur). Steigimo metu planuota vykdyti Pareiškėjo veiklą – žuvies produktų gamybos paslaugų teikimas. Pareiškėjas planavo specializuotis įvairių kulinariinių žuvies gaminių gamyboje.

Netrukus po įsteigimo iš UAB "C1" buvo išsinuomotas 4,6928 ha žemės sklypas, esantis adresu: (*duomenys neskelbtini*), kuriame buvo planuojama pastatyti žuvies produktų gamybai reikalingas patalpas, tačiau šiai veiklai vykdyti Pareiškėjui nepakako piniginių lėšų, kurios buvo akcininkų investuotos suformuojant Pareiškėjo pradinį įstatinį kapitalą.

Veiklos vykdymui reikalingą piniginių lėšų sumą Pareiškėjas planavo gauti teikdamas paraišką į ES fondus, pritraukdamas naujus finansuotojus ir/ar investuotojus, skolindamasis pinigines lėšas iš komercinių bankų. Pareiškėjas planavo naujos akcijų emisijos išleidimo metu pritrauktas lėšas panaudoti naujo verslo pradžiai finansuoti bei skolinto ir nuosavo kapitalo santykiui subalansuoti prieš įmonei kreipiantis į ES fondą dėl papildomų paramos lėšų. Nuspręsta dalyvauti ES struktūrinių fondų finansavimo projekte ES parama žuvininkystės sektoriui 2007–2013 m. – pagal Lietuvos žuvininkystės sektoriaus 2007–2013 metų veiksmų programos antrosios prioritutinės krypties „Akvakultūra, žvejyba vidaus vandenyse, žuvininkystės ir akvakultūros produktų perdirbimas ir rinkodara“ priemonę „Žuvininkystės ir akvakultūros produktų perdirbimas ir rinkodara“. 2012 metais Pareiškėjas pateikė paraišką Nacionalinei mokėjimų agentūrai.

Skunde pabrėžiami konkretūs ekonominiai reikalavimai, kurie yra taikomi subjektui, siekiančiam gauti ES struktūrinių fondų finansavimą ir jo neprarasti. Pateiktame verslo plane įmonė turi įrodyti, kad šiuo metu atitinka ir (arba) ateityje atitiks nustatytus ekonominio gyvybingumo kriterijus, t. y. ūkio subjekto skolos rodiklis turi būti ne didesnis kaip 0,70 (Lietuvos žuvininkystės sektoriaus 2007–2013 metų veiksmų programos antrosios prioritutinės krypties „Akvakultūra, žvejyba vidaus vandenyse, žuvininkystės ir akvakultūros produktų perdirbimas ir rinkodara“ priemonės „Žuvininkystės ir akvakultūros produktų perdirbimas ir rinkodara“ įgyvendinimo taisyklių 11.9 punktą, Ūkio subjektų, siekiančių pasinaudoti parama pagal Lietuvos žuvininkystės sektoriaus 2007–2013 metų veiksmų programos priemones, ekonominio gyvybingumo nustatymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2010-02-04 įsakymu Nr. 3D-79).

Tam tikslui 2012 metais buvo rastas investuotojas (UAB "K1" ir Ko), kuris sutiko investuoti į Pareiškėjo planuojamą vykdyti veiklą. 2012 metais naujai išleistų akcijų emisija investuotojui buvo parduota už 2000000 Lt (579240 Eur). Už akcijų emisiją sumokėta kainos dalimi, kuri atitiko akcijų nominalią vertę, 2012-03-12 buvo padidintas Pareiškėjo įstatinis kapitalas iki 12500 Lt (3620 Eur), jį sudarė 125 vnt. paprastųjų akcijų po 28,96 Eur (100 Lt).

Naujos akcijų emisijos pardavimo kaina buvo nustatyta pagal Pareiškėjo planuojamą generuoti EBITDA (žr. patikrinimo akto 1 priedą). Apskaičiuodamas akcijų pardavimo kainą, Pareiškėjas privalėjo atsižvelgti ir į ES struktūrinių fondų teisinio reguliavimo nustatytą skolų ir turto santykį (0,70) ir įsivertinti, kokio dydžio nuosavą kapitalą tikslinga suformuoti, kad ateityje pritrauktos skolintos lėšos iš komercinių bankų nepažeistų šio rodiklio.

Pareiškėjas pabrėžia, kad mokesčių administratorius nevertino, kokių tikslų siekė Pareiškėjas ir investuotojas, sudarydami ginčo objektu laikomą akcijų perleidimo sandorį. UAB "K1" ir Ko turėjo patirties ir žinių žuvies produktų gamybos ir platinimo industrijoje, kas būtų leidę Pareiškėjui gerokai sėkmingiau išvystyti planuojamą veiklą. Taigi, investuotojo už Pareiškėjo akcijas sumokėta kaina atspindėjo jo lūkesčius dėl Pareiškėjo pradedamos veiklos pelningumo, rizikų ir investuojamo kapitalo atsipirkimo.

Padidinęs nuosavą kapitalą ir gavęs reikalingas pinigines lėšas, Pareiškėjas pradėjo modeliuoti žuvies produktų gamybos veiklą. Tačiau netrukus po akcijų emisijos išplatinimo situacija rinkoje pasikeitė: atsirado stiprių konkurentų, kurie, disponuodami gamybiniais pajėgumais, pasiūlė vartotojams produktų, kurių gamybai ruošėsi ir Pareiškėjas. Be to, Pareiškėjas gavo pranešimą iš Nacionalinės mokėjimų agentūros, kad jo paraiška dėl ES struktūrinio fondų finansavimo gavimo netenkinama. Tarp Pareiškėjo akcininkų kilo nesutarimų dėl konkurencinės veiklos vertinimo ir tolesnės žuvies produktų gamybos veiklos vystymo tikslingumo. Žuvies produktų gamybos vystymo veikla buvo sustabdyta ir buvo pradėta svarstyti vystyti kitą veiklą, kuri užtikrintų geresnę kapitalo grąžą akcininkams su mažesnėmis rizikomis. Pareiškėjas 2015 m. pabaigoje pradėjo grūdų saugojimo, valymo, perdirbimo ir kitų su tuo susijusių paslaugų verslą. Skunde pažymima, kad

pradiniame žuvies produktų gamybos veiklos vystymo etape buvo vykdomi paruošiamieji darbai, kurie nereikalavo reikšmingų piniginių lėšų. Todėl, siekdamas maksimalios ekonominės naudos, Pareiškėjas laisvas pinigines lėšas (500000 Lt) paskolino UAB "K1" ir Ko. Priėmus sprendimą stabdyti žuvies produktų gamybos vystymo veiklą, visa piniginių lėšų suma, gauta už išplatintą akcijų emisiją, taip pat buvo paskolina UAB "K1" ir Ko. Šios lėšos buvo paskolintos laikinai – tik iki akcininkų sprendimo padėti vykdyti kitą veiklą. Pareiškėjas, įformindamas minėtus paskolų sandorius, nustatė rinkos kainos dydžio palūkanas ir uždirbo palūkanų pajamas.

Pareiškėjo skunde pateikiamas palyginimas, kiek sumokama mokesčių, kai: 1) išplatinama akcijų emisija už aukštesnę kainą, nei akcijų tikroji rinkos kaina (akcijų emisijos kaina – 2000000 Lt, akcijų rinkos kaina (lygi jų nominaliai vertei) – 2500 Lt); 2) išplatinama akcijų emisija už kainą, kuri lygi akcijų rinkos kainai. Pirmuoju scenarijumi Pareiškėjas visas gautas iš akcijų emisijos lėšas (2000000 Lt) įdarbina įmonėje (paskolina) ir uždirba palūkanų pajamas, nuo jų sumoka PM į biudžetą. Antruoju scenarijumi Pareiškėjas visas gautas iš akcijų emisijos lėšas (2500 Lt) įdarbina įmonėje (paskolina) ir uždirba palūkanų pajamas bei nuo jų sumoka PM į biudžetą. Akivaizdu, kad abiem atvejais akcijų emisija Pareiškėjas siekė ekonominės naudos, nes visos iš akcijų emisijos sugeneruotos pinigines lėšos buvo panaudos Pareiškėjo ekonominėje veikloje. Tačiau pirmuoju atveju faktiškai gauta ekonominė nauda (kaip ir sumokėtų į biudžetą mokesčių suma) yra keliasdešimt kartų didesnė, nei būtų gauta antruoju atveju.

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016-08-17 įsakymu Nr. V2-7 patvirtintose 8-ojo VAS verslo apskaitos standarto (toliau – VAS) „Nuosavas kapitalas“ metodinėse rekomendacijose aiškinama akcijų priedų finansinė apskaita. Įmonės finansinėje apskaitoje registruojant akcijų priedų panaudojimą įstatinio kapitalo didinimui nedalyvauja jokia piniginių lėšų sąskaita; tiesiog yra registruojamas akcijų priedų sumažėjimas ir įstatinio kapitalo padidėjimas (šioje operacijoje dalyvauja du nuosavo kapitalo straipsniai). Analogiškai registruojamas ir akcijų priedų panaudojimas nuostoliams dengti: tiesiogiai mažinami akcijų priedai ir mažinami sukaupti nuostoliai, tam nenaudojant jokios turtinės sąskaitos (šioje operacijoje dalyvauja du nuosavo kapitalo straipsniai). Iš to seka, kad akcijų priedų apskaita įtakoja tik įmonės balanso nuosavybės straipsnius ir visiškai neįtakoja įmonės balanso turto straipsnių. Todėl centrinio mokesčių administratoriaus teiginys, kad Pareiškėjas, panaudodamas iš akcijų priedų sugeneruotas pinigines lėšas įmonės veikloje, pažeidė imperatyvias ABĮ normas, neabejotinai prieštarauja 8-ajame VAS „Nuosavas kapitalas“ įtvirtintam reguliavimui ir todėl yra nepagrįstas.

Sustabdžius verslo plėtrą, UAB "K1" ir Ko priėmė įprastą investuotojams sprendimą – parduoti akcijas. UAB "K1" ir Ko, nepatirdama nuotolio iš investicijos perleidimo, 2015-09-03 visas akcijas už tą pačią 579240 Eur (2000000 Lt) kainą pardavė UAB "E1" Taigi, UAB "K1" ir Ko, įsigydama Pareiškėjo akcijų emisiją ir vėliau ją parduodama, sudarė investuotojui įprastus ekonominės logikos ir tikslų sandorius.

Kauno AVMI sprendime nurodė „Šiuo konkrečiu atveju aiškiai identifikuota mokestinė nauda – Pareiškėjas nepagrįstai padidino išleidžiamų akcijų emisijos kainą siekdamas mokestinės naudos, t. y. gauti įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų ir jomis disponuoti“. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius nepateikė argumentų ir motyvų, pagrindžiančių, kodėl akcijų prieduose užregistruotą akcijų emisijos kainos dalį reikia laikyti Pareiškėjo gauta realia mokestine nauda ir kodėl tokia tariamai gauta nauda priskiriama apmokestinamosioms pajamoms.

Vadovaujantis ABĮ nustatytu reguliavimu, taip pat Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2016 m. rugpjūčio 17 d. įsakymu Nr. V2-7 patvirtinto 10-ojo VAS nuostatomis, už naujai išleistų akcijų emisiją gautos pinigines lėšas emitento apskaitoje gali būti pripažįstamos tik nuosavo kapitalo lėšomis. Skunde nagrinėjami du akcijų emisijos scenarijai, iš kurių pirmasis – hipotetinis, o antrasis – identiškas ginčo sandoriui. Akcijas išleidžia naujai įsteigta veiklą pradėdanti įmonė. Abiem atvejais akcijų emisiją įsigyjantis investuotojas už įsigijamas akcijas moka kainą, kuri atspindi jo lūkesčius dėl įmonės veiklos perspektyvų ir kapitalo grąžos.

1 scenarijus: naujai išleidžiamų akcijų pardavimo kaina lygi akcijų nominalių verčių sumai. Tarkime, Pareiškėjas išleido 500 akcijų, vienos akcijos nominali vertė – 100 Eur. Tokiu atveju akcijas

įsigyjantis investuotojas už akcijas sumoka 50000 Eur. Ši 50000 Eur suma emitento nuosavą kapitalą padidina tik viena nuosavo kapitalo sudėtine dalimi – įstatiniu kapitalu. Iš ABĮ reguliavimo, taip pat iš 8-ojo bei 10-ojo VAS-ų reguliavimo seka, kad akcijų emisiją išplatinęs emitentas šias 50000 Eur lėšas gali naudoti bet kokiai teisėtai veiklai vykdyti. Akcininkai šias lėšas gali susigrąžinti tik ABĮ numatyta tvarka – mažindami įstatinį kapitalą arba likviduodami įmonę ir perimdami po atsiskaitymo su kreditoriais likusį įmonės turtą. Pagal 8-ojo VAS nuostatas, šias akcijų emisijos metu gautas lėšas emitentas privalo užregistruoti tik nuosavo kapitalo sąskaitoje. Vadovaujantis 10-ojo VAS įtvirtintu reguliavimu, šios lėšos nėra laikomos įmonės pajamomis.

2 scenarijus: naujai išleidžiamų akcijų pardavimo kaina yra didesnė nei jų nominalių verčių suma. Tarkime, Pareiškėjas išleido 10 akcijų, vienos akcijos nominali vertė 100 Eur, tačiau vienos akcijos perleidimo kaina – 5000 Eur. Šiuo atveju nuosavas kapitalas yra padidinamas ta pačia 50000 Eur suma. Tačiau ši suma didina dvi nuosavo kapitalo sudėtines dalis – įstatinį kapitalą 1000 Eur suma, akcijų priedus – 49000 Eur suma. Emitentas gautas 50000 Eur lėšas gali naudoti bet kokiai teisėtai veiklai vykdyti. Analogiškai 1 scenarijui, šių 50000 Eur lėšų akcininkai negali susigrąžinti kitaip, nei mažinant įstatinį kapitalą arba likviduojant įmonę. Iš 8-ojo VAS reguliavimo seka, kad akcijų priedų panaudojimas nesiejamas su pinginių lėšų panaudojimu. Tik akcininkai gali priimti sprendimą akcijų priedus panaudoti įstatinio kapitalo padidinimui arba nuostolių padengimui (ABĮ 51 str. 1 dalis, 59 str. 9 dalis). Pagal 8-ojo VAS nuostatas akcijų emisijos metu gautas lėšas emitentas privalo užregistruoti nuosavo kapitalo sąskaitose: įstatiniame kapitale – akcijų pardavimo kainą, atitinkančią akcijų nominalią vertę, akcijų prieduose – akcijų pardavimo kainą, viršijančią akcijų nominalią vertę. Vadovaujantis 10-ojo VAS įtvirtintu reguliavimu, šios lėšos nėra laikomos įmonės pajamomis.

Skunde pabrėžiama, kad abu scenarijai lemia identišką pasekmę emitentui: 1) abiem atvejais emitentas savo nuožiūra teisėtiems tikslams (ekonominėi veiklai vystyti) gali naudoti akcijų emisijos metu sugeneruotas pinigines lėšas; 2) abiem atvejais emitentas neturi diskrecijos skirstyti ar kitaip panaudoti nuosavo kapitalo straipsnių (įstatinio kapitalo ir akcijų priedų), tai – išskirtinė akcininkų kompetencija; 3) abiem atvejais išplatinus akcijų emisiją sugeneruotos lėšos nėra laikomos emitento pajamomis; 4) abiem atvejais akcijos išplatintos už kainą, kuri atspindi investuotojo lūkesčius dėl Pareiškėjo veiklos perspektyvų ir kapitalo grąžos. Iš pateiktos analizės manytina, kad akcijų perleidimas už kainą, didesnę nei akcijų nominali vertė, nesuteikia emitentui jokio ekonominio pranašumo lyginant su scenarijumi, kai akcijų pardavimo kaina yra lygi akcijų nominaliai vertei. Abiem atvejais emitentas neuždirba pajamų (nors gauna pinigines įplaukas už išleistas akcijas).

LVAT laikosi pozicijos, kad turinio viršenybės prieš formą byloje mokesčių administratoriui „būtina nustatyti įgyjamo mokesčio pranašumo prieštaravimus mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui“ (LVAT 2011-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A575-371/2011). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius šios turinio prieš formą materialiosios sąlygos iš viso nenustatinėjo ir neįrodinėjo, taigi, nukrypo nuo LVAT suformuluotos praktikos ir iš esmės netinkamai taikė MAĮ 69 straipsnį.

2. Ginčo sandorio atveju turto vertintojo ataskaita iš viso negali būti laikoma įrodymu, kuriuo grindžiama Pareiškėjo išleistų akcijų pardavimo kaina

Pareiškėjas pažymi, kad nagrinėjamu atveju Turto vertintojo ataskaita negali būti laikoma leistinu įrodymu, kuriuo grindžiama Pareiškėjo išleistų akcijų pardavimo potencialiam investuotojui kaina. Kaip minėta, naujos veiklą pradedančios įmonės akcijas įsigyjantis investuotojas už tokias akcijas yra linkęs mokėti tokią kainą, kuri atitinka jo prognozuojamos kapitalo grąžos ir prisiimamų investavimo rizikų lūkestį. Akivaizdu, kad tokia įmonė yra verta lygiai tiek, kiek verta jos turima verslo idėja ir galimybės iš šios idėjos uždirbti. Naujai įsteigtos ir nepradėjusios vykdyti veiklos įmonės verslo (akcijų paketo) vertinimas dažniausiai yra netikslingas, nes įprastais ir tiksliausiai įvertinančiais metodais, t. y. lyginamuoju metodu ir pajamų metodu, įvertinti neįmanoma, o pagal turto požiūrio metodų derinį (verslo vertės nustatymas taikant įmonės turto, atmetus įsipareigojimus, rinkos vertę nustatančius metodus) gautas rezultatas gali būti nukrypęs nuo realios rinkos kainos dėl nevertintų sandorio specifinių aplinkybių ir šalių lūkesčių. Šią išvadą patvirtina ir Turto vertintojo ataskaitoje nurodyta vertinimo metodika, kuri buvo naudojama šiuo konkrečiu atveju nustatant Pareiškėjo verslo (akcijų paketo) vertę. Turto vertintojo ataskaitoje akcentuojama, kad vertintojas

nagrinėjama atveju netaikė nei lyginamojo metodo (nes akcijos nebuvo parduodamos viešai), nei pajamų metodo (nes Pareiškėjas nebuvo pradėjęs vykdyti veiklos ir negeneravo pajamų). Vertintojo nuomone, nagrinėjama atveju įmonės vertę galima apskaičiuoti tik pagal tai, kiek vertas Pareiškėjo trumpalaikis turtas. Taigi, Turto vertintojo ataskaitoje apskaičiuota Pareiškėjo akcijų vertė neturi nieko bendra su tuo, kaip tokios įmonės vertė bus vertinama potencialių investuotojų.. Šią išvadą taip pat pagrindžia Turto vertintojo ataskaitos 1.6 punkte („Vertinimo prielaidos, ribojančios sąlygos ir vertintojo atsakomybės ribos“) pateikta išvada: „<..> vertinimo metu gautas rezultatas nebūtinai turi būti suprastas kaip pinigų suma, kurią potencialus pirkėjas privalo vertinti objektą, galutinė kaina gali būti nustatyta derybose tarp pirkimo ir pardavimo“.

Pareiškėjas mano, kad mokesčių administratorius, remdamasi Turto vertinimo ataskaita, pažeidė įrodymų lestinumo taisyklę. Pareiškėjas minėtą Turto vertinimo ataskaitoje suformuluotą išlygą (1.6 punktą) laiko esminiu Turto vertinimo ataskaitos ribojimu. Pareiškėjo nuomone, turto vertintojas informuoja užsakovą, kad Turto vertinimo ataskaita galima remtis visais atvejais, išskyrus vieną – kai reikia vertinti, kiek gi potencialus akcijų pirkėjas būtų pasiruošęs mokėti už Pareiškėjo akcijas. Kadangi mokesčių administratorius neįvykdė pareigos pagrįsti savo išvadą, jog Pareiškėjo akcijų perleidimo sandoris sudarytas už nepagrįstą kainą, Pareiškėjui nėra pareigos pateikti kitokią akcijų kainos pagrįstumo įrodymą.

3. Mokesčių administratorius netinkamai taikė materialiosios teisės, PMĮ normas.

PMĮ 7 str. 1 dalyje nustatyta, kad pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus. PMĮ 57 str. 3 dalyje įtvirtinta nuostata, kad pelno mokesčiui skaičiuoti vienetas gali naudoti buhalterinėje apskaitoje naudojamus visuotinai pripažintus pajamų, sąnaudų pripažinimo, atsargų įkainojimo metodus, jei šis įstatymas nenustato ko kita. Iš cituojamo PMĮ reguliavo seka, jog visos pajamos pelno mokesčio tikslais (išskyrus specialius pajamų pripažinimo atvejus, nustatytus PMĮ) yra pripažįstamos taikant finansinėje apskaitoje įtvirtintus pajamų pripažinimo principus ir metodus.

PMĮ nenustato specialaus reguliavimo dėl pajamų pripažinimo akcijų emisijos atveju, kai akcijos parduodamos už kainą, viršijančią jų nominalią vertę. Vadinasi, akcijų emisijos sandoriui pelno mokesčio tikslais taikytinos finansinėje apskaitoje nustatytos taisyklės.

Pajamų pripažinimo, vertinimo ir apskaitos tvarka nustatyta 10-ojo VAS „Pajamos“. Čia pajamų sąvoka apibrėžiama taip: „Pajamos – ekonominės naudos padidėjimas dėl turto naudojimo, pardavimo, perleidimo, vertės padidėjimo ar įsipareigojimų sumažėjimo per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.“

10-ojo VAS „Pajamos“ metodinėse rekomendacijose nurodyta: „Pajamos yra susijusios su įmonės turto (pinigų, pirkėjų skolų, nematerialiojo, materialiojo, finansinio ar kito turto) padidėjimu, įsipareigojimų sumažėjimu ar abiejų deriniu. Pajamos didina įmonės nuosavą kapitalą, tačiau įmonės savininkų (akcininkų, pajininkų) įnašai pajamomis nelaikomi“.

8-ojo VAS „Nuosavas kapitalas“ metodinėse rekomendacijose nurodyta, kad „įstatinį kapitalą sudaro visų klasių akcijų tik nominaliųjų verčių suma, todėl nepaisant jų emisijos kainos, įstatinio kapitalo sąskaitoje registruojama tik nominalioji akcijų vertė. Akcijų emisijos kainos ir akcijų nominaliosios vertės skirtumas registruojamas kaip akcijų priedai“.

Be to, Pareiškėjas atkreipia dėmesį tai, kad centrinis mokesčių administratorius, apibendrintame PMĮ komentare aiškindamas pajamų sąvoką („Pajamos – tai vieneto ekonominės naudos padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį, t. y. vieneto turto padidėjimas arba įsipareigojimų sumažėjimas, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus“), akcininkų įnašų taip pat nelaiko pajamomis.

4. Inspekcijos sprendimas neatitinka VAI 8 straipsnyje nustatytų reikalavimų individualiam administraciniam aktui.

Skunde nurodoma, kad vietos mokesčių administratorius netyrė ir nevertino: 1) kokių tikslų siekė investuotojas, įsigydamas Pareiškėjo akcijas; 2) ar yra įprasta verslo praktikoje už veiklą pradedančios įmonės akcijas mokėti didesnę kainą nei įmonės balanse atspindėto grynojo turto vertė; 3) kokiems tikslams Pareiškėja ketino naudoti už išplatintas akcijas gautas lėšas; 4) paraiškos ES finansavimui gauti pateikimo ir jos ryšio su planuota žuvies produktų gamybos veikla; 5) kokie minimalūs skolinto ir nuosavo kapitalo reikalavimai subjektams, pretendavusiems į ES struktūrinių

fondų finansavimą; 6) kokią įtaką Pareiškėjo planuotos žuvies produktų gamybos veiklos sustabdymui padarė negautas ES struktūrinių fondų finansavimas.

Skunde cituojama LVAT praktika dėl administracinio akto atitikimo VAI reikalavimams (2015-03-09 sprendimas adm. byloje Nr. A-650-556/2015, 2015-07-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1652-662/2015; 2015-09-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2760-492/2015; 2015-07-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-1571-624/2015; 2015-06-01 sprendimas adm. byloje Nr. A-1234-520/2015).

Pareiškėjo vertinimu, mokesčių administratorius nesilaikė VAI 8 str. 1 dalies reikalavimų keliamų individualiam administraciniam aktui – nukrypo nuo LVAT praktikoje suformuluoto aiškumo reikalavimo. Dėl to Pareiškėjas negalėjo suprasti individualiu administraciniu aktu jam nustatytų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimo, šio pasikeitimo pagrindų ir apimties, Pareiškėjui tapo neįmanoma įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius nepagrindė išvadų, kad ginčo sandorio kaina yra nepagrįsta. Sprendimas paremtas Turto vertintojo ataskaita, tačiau pačios ataskaitos 1.6 punkte nurodyta, kad joje apskaičiuota akcijų paketo vertė neatspindi kainos, kurią investuotojas galėtų mokėti už tokį akcijų paketą.

Ginčijamame sprendime taip pat nepateiktas aiškus teisinis pagrindas (PMĮ normos), kuriuo remiantis ginčo objektu laikomas sandoris apmokestintas PM. LVAT praktikoje suformuotas reikalavimas priimtą administracinį aktą *expressis verbis* pagrįsti tinkamu teisiniu pagrindu (konkrečia (-iomis) teisės norma (-omis)). Administracinių teismų praktikoje Nr. 26 rodyta, kad vieni dažniausių VAI 8 straipsnio pažeidimų yra susiję su: 1) neindividualizuotu teisės normų taikymu (2012-12-11 nutartis adm. byloje Nr. A552-3114/2012; 2015-01-08 nutartis adm. byloje Nr. A-1-502/2015; 2015-04-23 sprendimas adm. byloje Nr. eR-29-756/2014); 2) tuo, jog individualiame administraciniame akte apsiribojama vien tik nuorodomis į bendro pobūdžio teisės akto nuostatas pateikimu (2012-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A556-1750/2012; 2015-07-02 sprendimas adm. byloje Nr. A-1243-556/2015).

Skunde cituojamas PMĮ 4 straipsnis (Mokesčio bazė) ir nurodoma, kad Inspekcijos sprendimo teisinis pagrindimas, *inter alia* atsižvelgiant į LVAT praktiką byloje eA-1409-602/2015, yra akivaizdžiai nekonkretus. „Nekonkreči teisinė kvalifikacija, o tiksliau jos iš principo faktinis nebuvimas <...>, pripažintinas esminiu tiriamo teisės akto trūkumu. Toks pažeidimas ne tik riboja asmens teises į teisminę gynybą, bet ir ginčui persikėlus į teismą atima galimybę pastarajam suprasti bei apsibrėžti bylos nagrinėjimo ribas, o kartu visapusiškai bei objektyviai išnagrinėti disputą“ (LVAT nutartis adm. byloje Nr. A556-34/2014). LVAT praktikoje nurodoma, kad mokesčių administratorius turi pareigą priimti mokesčių mokėtojui realiai suvokiamą sprendimą. Taip yra paisoma teisių bei pareigų vienovės principo, o taip pat ir apmokestinimo aiškumo principo, įtvirtinto MAĮ 9 straipsnyje, bei iš čia kylančių pasekmių (LVAT 2010-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A556-302/2010; 2010-09-20 nutartis adm. byloje Nr. A575-934/2010). Skunde taip pat cituojama LVAT 2010-10-14 nutartis adm. byloje Nr. A502-1037/2010, 2008-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A756-700/2008, 2009-04-02 nutartis adm. byloje Nr. A756-422/2009.

Pareiškėjo vertinimu, VAI 3 str. 1 punktas, VAI 8 straipsnis ir LVAT praktika suponuoja pareigą mokesčių administratoriui sprendime nurodyti tokį teisinį pagrindą, iš kurio Pareiškėjui būtų aišku, kokia konkreči PMĮ numatyta elgesio taisyklė buvo pažeista. Ginčijamame sprendime nurodyta PMĮ 4 str. 1 dalis nenustato tokios elgesio taisyklės kaip apmokestinamųjų pajamų deklaravimas ar apskaitymas, *inter alia* nieko nekalba apie apmokestinamąsias pajamas kaip tokias. Vienas iš esminių Konstitucijoje įtvirtinto teisinės valstybės principo elementų yra teisinis tikrumas ir teisinis aiškumas: teisinis reguliavimas privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, jose negali būti dviprasmybių (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarimas).

Remdamasis aukščiau išdėstytais argumentais, Pareiškėjas prašo panaikinti 2019-02-13 sprendimo Nr. 69-12 dalį, kuria buvo patvirtinti Kauno AVMI 2018-11-20 sprendimo Nr. (7.45-4.7.2)FR0682-374 reikalavimai sumokėti į biudžetą 86778,24 Eur PM ir su juo susijusias sumas.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas tenkintinas, Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto 86778,24 Eur PM ir su juo susijusių sumų, mokesčių administratoriui, taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, konstatavus aplinkybes, kad Pareiškėjas įformino 2012-03-12 akcijų pasirašymo sutartį, kurioje 25 vnt. naujai išleistų akcijų emisijos kaina 800 kartų viršija jų nominalią vertę (1 akcijos nominali vertė – 100 Lt (25 vnt. akcijų nominali vertė – 2500 Lt), 1 akcijos emisijos kaina – 80000 Lt (bendra emisijos kaina – 2000000 Lt), siekdamas mokestinės naudos – gauti įstatymų nustatyta tvarka neapmokestinamųjų pajamų ir jomis disponuoti. Todėl mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 69 str. 1 dalies ir 70 str. 1 dalies nuostatas, apskaičiuotą 1997500 Lt skirtumą tarp emisijos kainos ir nominalios akcijų vertės priskyrė apmokestinamosioms Pareiškėjo pajamoms ir apmokestino pelno mokesčiu.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjo įstatinį kapitalą 2012 m. pradžioje sudarė 10000 Lt; 40 proc. akcijų priklausė Pareiškėjo direktoriui S. B., 60 proc. – J. G.. 2012-03-12 visuotinio akcininkų susirinkimo protokolu nutarta padidinti Pareiškėjo įstatinį kapitalą iki 12500 Lt (3620 Eur) išleidžiant 25 vnt. naujų paprastų nematerialių vardinių akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė yra 100 Lt, kiekvienos naujos akcijos emisijos kaina – 80000 Lt, visų naujų akcijų emisijos kaina – 2000000 Lt. 2012-03-12 (tą pačią dieną) sudaryta akcijų pasirašymo sutartis, pagal kurią naujų akcijų savininku tapo UAB "K1" ir Ko. Po naujų akcijų pasirašymo J. G. priklausė 48 proc. akcijų, S. B. – 32 proc., UAB "K1" ir Ko – 20 proc. akcijų. Skirtumas tarp akcijų emisijos kainos ir nominaliosios vertės (1997500 Lt) Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje apskaitytas kaip akcijų priedai.

Už įsigytą akcijų emisiją UAB "K1" ir Ko 2012-03-14 banko pavedimu sumokėjo 500000 Lt į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą. 2012-03-15 tarp įmonių buvo pasirašyta paskolos sutartis, pagal kurią Pareiškėjas suteikė UAB "K1" ir Ko 500000 Lt paskolą (pinigai pervesti tą pačią dieną). 2013-03-08 buvo pasirašytas susitarimas prie minėtos paskolos sutarties, kuriuo paskolos suma pakeista į 2000000 Lt, ir 2013-03-08 skolos užskaitymo aktas, kuriuo įmonės susitarė, jog UAB "K1" ir Ko likusi neapmokėta suma už akcijas užskaitoma kaip Pareiškėjo suteikta paskola, taip atidedant apmokėjimą už akcijas. UAB "K1" ir Ko paskolą 2012–2013 m. grąžino nedidelėmis sumomis: 2012-05-02 – 50000 Lt; 2013-04-17 – 10000 Lt; 2013-05-15 – 65000 Lt; 2013-06-06 – 50000 Lt; 2013-06-26 – 10000 Lt; 2013-07-25 – 20000 Lt; 2013-07-26 – 10000 Lt. Likusi paskolos dalis – 516971,74 Eur (1785000 Lt) grąžinta 2016-05-11, UAB "K1" ir Ko gavus iš UAB "E1" apmokėjimą už 2015-09-03 parduotas Pareiškėjo akcijas. Paminėtina, kad UAB "E1" (tuo metu – UAB "V2" vadovas nuo 2015-02-02 buvo S. B. (Pareiškėjo vadovas ir vienas iš akcininkų). Pareiškėjas, gavęs šias lėšas, 2016-05-11 pervedė 565000 Eur pagrindiniam tiekėjui UAB "E1", tokiu būdu apmokėdamas už įvairias prekes (grūdus ir kt. pašarų komponentus) ir paslaugas.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas iki 2015 m. pabaigos nevykdė aktyvios veiklos, nuosavo ilgalaikio turto neturėjo, buvo įdarbinti 1-2 darbuotojai. Pareiškėjo pajamas nurodytu laikotarpiu sudarė tik suteiktos paskolos palūkanų pajamos bei atsitiktinės iš Lenkijos įsigytų gėrimų pardavimo pajamos. Aktyvi veikla pradėta vykdyti nuo 2015 m. pabaigos. Pareiškėjas nuo 2015-12-01 yra sertifikuotas tam tikrų ekologiškų ir pereinamojo laikotarpio produktų (kviečių, žirnių, avižų, pupų, rapsų, grikių, kukurūzų ir kt. grūdų) perdirbėjas.

Pareiškėjas su UAB "C1" (priklauso „K1“ įmonių grupei) 2012-02-17 sudarė 4,6928 ha kitos paskirties žemės sklypo, esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*), nuomos sutartį. Sutartyje numatyta, kad nuomininkas žemės sklype turi teisę statyti pastatus, statinius ar įrenginius, tiesti kelius, inžinerinius tinklus, kurti kitą reikiamą infrastruktūrą. Pagal Pareiškėjo direktoriaus paaiškinimą, išnuomotame sklype buvo planuojama statyti šaldytų pusgaminių gamyklą. Tačiau žemės sklypo nuomos sutartis 2012-05-15 buvo nutraukta, nuomos mokesčiai nebuvo sumokėtas.

Mokesčių administratorius taip pat nustatė, kad Pareiškėjas akcijų nominalios vertės perviršį (užregistruotą Pareiškėjo akcijų priedų sąskaitoje) panaudojo paskolai UAB "K1" ir Ko suteikti bei įprastinėms sąnaudoms padengti (atsiskaitymams su tiekėjais, darbuotojais, SODRA ir biudžetu), tokiu būdu pažeisdamas ABĮ 39 str. 8 dalies nuostatas, imperatyviai numatančias, kad akcijų priedai gali būti naudojami bendrovės įstatiniam kapitalui didinti ir nuostoliams dengti.

Mokesčių administratoriaus iniciatyva buvo atliktas Pareiškėjo akcijų paketo vertinimas. Pagal Verslo (akcijų paketo) rinkos vertės nustatymo ataskaitą Nr. 18/531VV, Pareiškėjo 100 proc. akcijų paketo rinkos vertė vertinimo dieną (retrospektyvinis vertinimas 2012-03-12), nustatyta taikant turto požiūrio metodų derinį, buvo 582 Lt (168,56 Eur).

Įvertinusi nustatytas aplinkybes, Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalimi, konstatavo, kad Pareiškėjas nepagrįstai padidino išleidžiamų akcijų emisijos kainą, siekdamas mokestinės naudos, t. y. gauti įstatymų nustatyta tvarka neapmokestinamųjų pajamų ir jomis disponuoti. Remdamasi MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatomis, Inspekcija Pareiškėjo gautas pinigines lėšas už akcijų emisiją, buhalterinėje apskaitoje užregistruotas kaip akcijų priedai, apmokestino pelno mokesčiu.

Pareiškėjas su mokesčių administratoriaus sprendimu nesutinka, laikydamasis pozicijos, jog išplatinus akcijų emisiją Pareiškėjo gautos pinigines lėšas, tapusios Pareiškėjo nuosavu kapitalu, buvo naudojamos išskirtinai tik Pareiškėjo ekonominei veiklai vykdyti, siekiant ekonominės naudos; dalis šių piniginių lėšų buvo paskolintos ir uždirbo PM apmokestinamas palūkanų pajamas; kita dalis lėšų tapo Pareiškėjo įprastinėmis veiklos sąnaudomis – panaudotos atsiskaitymams su tiekėjais, darbuotojais, biudžetu ir pan. Mokesčių administratorius, Pareiškėjo teigimu, ginčo faktinėms aplinkybėms taikydamas MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą taisyklę, nukrypo nuo LVAT praktikos; o turto vertintojo ataskaita negali būti laikoma įrodymu, kuriuo grindžiama Pareiškėjo išleistų akcijų pardavimo kaina, nes neatspindi tikrosios kainos, kiek būtų pasirengęs mokėti už naujai išleistas akcijas potencialus investuotojas. Inspekcija netinkamai taikė PMĮ normas. Be to, ginčijamas sprendimas neatitinka VAĮ 8 straipsnyje nustatytų reikalavimų individualiam administraciniam aktui.

MAĮ 69 str. 1 dalyje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinės naudos, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintą (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesį, 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 mokesį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

LVAT formuojamoje administracinių teismų praktikoje yra pateikęs tokias aukščiau pacituotos 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). Ginčui 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 apimties ar sukurti naujas mokestinių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką (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 nustatius ir įrodžius, kad: 1) 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.

Pagal PMĮ 4 str. 1 dalį nuostatas Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Pajamos – visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais (PMĮ 2 str. 24 dalis). PMĮ 7 str. 1 dalyje nustatyta, kad pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus <...>. Pelno mokesčiui skaičiuoti vienetas gali naudoti buhalterinėje apskaitoje naudojamus visuotinai pripažintus pajamų, sąnaudų pripažinimo, atsargų įkainojimo metodus, jei šis įstatymas nenustato ko kita (PMĮ 57 str. 3 dalis). 10-ojo VAS 5.1 punkte pajamos apibūdinamos kaip ekonominės naudos padidėjimas dėl turto naudojimo, pardavimo, perleidimo, vertės padidėjimo ar įsipareigojimų sumažėjimo per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.

Komisija, įvertinusi mokestinėje byloje surinktus duomenis, konstatuoja, kad mokesčių administratorius nepagrindė savo pozicijos dėl to, kad Pareiškėjo ir UAB "K1" ir Ko 2012-03-12 sudarytu sandoriu buvo siekiama ne įprastinių akcijų pasirašymo sutartimis būdingų tikslų, o išimtinai mokestinės naudos, t. y. ūkinės operacijos, kurių pagrindu Pareiškėjas gavo 1997500 Lt sumą, buhalterinėje apskaitoje apskaitytą kaip akcijų priedai ir panaudotą ekonominei veiklai vykdyti bei įprastinėms išlaidoms dengti, ginčo atveju buvo vykdytos dirbtinai.

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėjas (iki 2015-09-06 UAB "D1" 2012-03-20 pateikė paraišką paramai gauti pagal Lietuvos žuvininkystės sektoriaus 2007–2013 metų veiksmų programos antrosios prioritutinės krypties „Akvakultūra, žvejyba vidaus vandenyse, žuvininkystės ir akvakultūros produktų perdirbimas ir rinkodara“ priemonę „Žuvininkystės ir akvakultūros produktų perdirbimas ir rinkodara“ (reg. Nr. 2PER-8-12-02, toliau – Paraiška).

Komisija, siekdama objektyviai išnagrinėti Pareiškėjo skundą, po posėdžio kreipėsi į Nacionalinę mokėjimo agentūrą prie Žemės ūkio ministerijos (toliau – Nacionalinė mokėjimo agentūra) prašydama pateikti Paraiškos ir su ja susijusių raštų kopijas. Kaip matyti iš Nacionalinės mokėjimo agentūros kartu su 2019-04-29 raštu Nr. BRK-2302 pateiktos 2012-03-20 Paraiškos, Pareiškėjas planavo vykdyti įvairių kulinarijų žuvies gaminių gamybą, tačiau iki Paraiškos pateikimo neturėjo suformuotos gamybos, žuvies perdirbimo veiklai būtinos bazės, todėl nusprendė įgyvendinti didelį investicinį projektą – per 2012–2013 metus sukurti pagrindinę gamybos bazę ir nuo 2013 m. pabaigos pradėti vykdyti žuvies perdirbimo veiklą. Bendra numatyta investicijų suma –

18261965,92 Lt (be PVM) arba 22096978,76 Lt (su PVM), iš jų: nuosavos lėšos – 1078709,76 Lt, paskola – 18000000,00 Lt ir 3018269,00 Lt parama.

Daliai investicijų finansuoti Pareiškėjas tikėjosi gauti ES struktūrinių fondų paramą. Bendra prašoma paramos suma, nurodyta Paraiškoje, siekė 4999998,00 Lt. Paramos buvo prašoma tik technologinei įrangai finansuoti (kulinarinių žuvies gaminių cecho statybos projektavimo darbams ir gamybos linijai, šaldymo įrangai), bei nedidelė dalis – bendrosioms ir mokymų išlaidoms. Pareiškėjas ketino kurti gamybos kompleksą nuomojamame sklype, esančiame adresu: (*duomenys neskelbtini*). Kaip minėta, sklypo nuomos sutartyje buvo numatyta, kad nuomininkas (Pareiškėjas) žemės sklype turi teisę statyti pastatus, statinius ar įrenginius, tiesti kelius, inžinerinius tinklus, kurti kitą reikiamą infrastruktūrą.

Kartu su Paraiška Nacionalinei mokėjimo agentūrai Pareiškėjas pateikė Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyriaus (toliau – Bankas) 2012-03-15 raštus Nr. 7345 ir Nr. 7347 apie preliminariai Banko planuotas suteikti paskolas Pareiškėjo „Modernios žuvies perdirbimo įmonės įkūrimas ir plėtra“ projektui. Pirmajame rašte nurodyta, kad Bankas, išanalizavęs projektą, preliminariai planuoja suteikti Pareiškėjui 14500000,00 Lt paskolą minėtam projektui, kurio įvykdymo sąnaudoms padengti Pareiškėjas ketina prašyti (prašo) ES struktūrinių fondų paramos, finansuoti. Paskolos laikotarpis – 7 metai, metinė palūkanų norma – 5 proc. Antrajame rašte nurodyta, kad Bankas to paties projekto investicijų PVM ir apyvartinėms lėšoms finansuoti planuoja suteikti 3500000,00 Lt kredito liniją. Paskolos laikotarpis – 1 metais, metinė palūkanų norma – 5 proc.

Taip pat Nacionalinei mokėjimo agentūrai Pareiškėjas buvo pateikęs UAB "G1" parengtą 2012-02-21 techninį Kulinarinių žuvies gaminių cecho (statytojas – Pareiškėjas), adresu: (*duomenys neskelbtini*), projektą. Kaip matyti iš pateiktos projektavimo užduoties, techninis statinio projektas buvo parengtas remiantis 2011-11-07 projektavimo darbų sutartimi Nr. AS-2011-11-16/AS11-09. Kartu su projektu buvo pateiktas ir Plungės rajono savivaldybės administracijos Architektūros ir teritorijų planavimo skyriaus 2012-02-15 raštas Nr. 18, kuriame buvo išdėstyti specialieji architektūriniai reikalavimai Pareiškėjo planuotam statyti Kulinarinių žuvies gaminių cechui.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas negavo paramos iš ES struktūrinių fondų. Nacionalinei mokėjimo agentūrai pateikta Paraiška gauti paramą surinko 40 vertinimo balų, nes atitiko Lietuvos žuvininkystės sektoriaus 2007–2013 metų veiksmų programos antrosios prioritetinės krypties „Akvakultūra, žvejyba vidaus vandenyse, žuvininkystės ir akvakultūros produktų perdirbimas ir rinkodara“ priemonės „Žuvininkystės ir akvakultūros produktų perdirbimas ir rinkodara“ įgyvendinimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2008-06-03 įsakymu Nr. 3D-304, 42 punkte nurodytą 1.1 pirmumo kriterijų (labai maža įmonė), 4.1.1 pirmumo kriterijų (projektams, kuriais numatoma sukurti daugiau kaip 10 naujų darbo vietų kaimo vietovėje), 5 pirmumo kriterijų (projektams, kuriuose numatomi perdirbimo įmonių darbuotojų mokymai, apmokant ne mažiau kaip 10 proc. įmonės darbuotojų) (Nacionalinės mokėjimo agentūros 2012-06-29 raštas Nr. BR6-(10.126)-5439). Dėl lėšų stygiaus Pareiškėjo Paraiškos tinkamumo gauti paramą vertinimas nebuvo atliekamas. Pareiškėjas buvo informuotas apie tai, kad Paraiškos vertinimas gali būti pradėtas, jeigu bus skirtos papildomos lėšos Priemonei arba jeigu kitų pareiškėjų, kurių paramos paraiškos atitiko aukštesnius pirmumo kriterijus, paramos paraiškos vertinimo metu bus atmestos ar išregistruotos.

Taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, yra atliekamas retrospektyvus sandorio (sandorių) vertinimas, siekiant nustatyti, ar abiejų šalių suderintais sandorių veiksmis buvo siekta *tik* mokesstinės naudos, ar įprastiniams sandoriams būdingų tikslų, o MAĮ 69 straipsnio nustatytos pasekmės (mokesčio nemokėjimas, sumažinimas, atidėjimas ar pan.) atsirado, kaip realiai vykdytų ir ekonomiškai pagrįstų operacijų pasekmė. Todėl visais atvejais įprastai atliekama abiejų sandorio šalių dėl vykdyto sandorio atsiradusių mokesčių analizė, o piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokesstinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokesstinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis (LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartis adm. byloje Nr. A444-794/2006).

Pažymėtina, kad įstatymai neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį sandorių sudarymo, atitinkamos veiklos vykdymo ar finansavimo būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokesčines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas, todėl mokesčių mokėtojo naudojimas mokesčine lengvata ar neapmokestinimo sąlygomis pats savaime nesudaro pagrindo konstatuoti mokesčinių piktnaudžiavimą.

Apibendrinant aukščiau išdėstytas aplinkybes (tiek nustatytas mokesčių administratoriaus, tiek nurodytas Pareiškėjo), konstatuotina, kad apibendrinti Inspekcijos teiginiai dėl atlikto Pareiškėjo veiklos ir ūkinių operacijų vertinimo nesudaro pagrindo teigti, kad akcijų pasirašymo sandoriu buvo siekiama išimtinai mokesčinės naudos, kad mokesčinė nauda kaip tokia apskritai buvo gauta ir kad akcijų išleidimas neturėjo jokių kitų ekonomiškai arba kitaip pagrįstų tikslų. Priešingai, iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas planavo vykdyti kulinarinių žuvies gaminių gamybą. Tam tikslui jis 2011-11-07 pasirašė projektavimo darbų sutartį su UAB "G1" dėl techninio kulinarinių žuvies gaminių cecho (statytojas – Pareiškėjas) projekto parengimo; 2012-02-17 pasirašė žemės sklypo, kuriame planavo statyti žuvies gaminių cechą, nuomos sutartį; kreipėsi į Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyrių dėl skolinimosi galimybių ir Nacionalinę mokėjimo agentūrą dėl paramos iš ES struktūrinių fondų gavimo. Ginčo sandoris (2012-03-12 akcijų pasirašymo sutartis) šiame kontekste turėtų būti vertinamas kaip dalis Pareiškėjo nuosekliai vykdomo investicinio projekto, tiksliau – kaip siekis padidinti nuosavą kapitalą naujo investuotojo lėšomis, siekiant atitikti ekonominio gyvybingumo rodiklius, taikomus ūkio subjektams, siekiantiems pasinaudoti parama pagal Lietuvos žuvininkystės sektoriaus 2007–2013 metų veiksmų programos priemones. Viena vertus, Komisijai kelia abejonių byloje nustatyta aplinkybė, jog investuotojas UAB "K1" ir Ko, patikėjęs verslo projekto sėkme ir į Pareiškėją, turintį tik 10000 Lt įstatinį kapitalą, investavęs 2000000 Lt, įsigijo tik 25 vnt. Pareiškėjo akcijų, kas sudaro tik 20 proc. Pareiškėjo akcijų ir nesuteikia teisės iš esmės lemti Pareiškėjo akcininkų priimamų sprendimų bei verslo projekto sėkmės atveju gauti didžiąją skirstytino pelno dalį, tačiau kita vertus, šios aplinkybės nepaneigia, kad ginčo sandoris vis dėlto turėjo ekonomiškai pagrįstus tikslus ir jie atsispindi įmonės atliktuose veiksmuose bei pateiktuose dokumentuose. Taigi, Pareiškėjo pozicija dėl 2000000 Lt investuotų lėšų poreikio dalyvaujant Paramos projekte taip pat vertintina ne kaip gynybinė, o kaip realų ekonominį pagrindimą turinti pozicija, kuri nuosekliai buvo išdėstyta tiek Paraiškoje, tiek skunde.

Mokesčių administratoriaus akcentuojamos aplinkybės: naujai išleistų akcijų emisijos kaina, ženkliai didesnė už nominalią vertę, pagal 2012-03-12 akcijų pasirašymo sutartį gautų (500000 Lt) ir gautinų (1500000 Lt) piniginių lėšų skolinimas naujam akcininkui (UAB "K1" ir Ko), akcijų priedų panaudojimas nesilaikant ABĮ 39 straipsnio reikalavimų, Komisijos vertinimu, pačios savaime nesudaro pagrindo išvadai, kad ginčo sandoris (2012-03-12 akcijų pasirašymo sutartis) stokoja ekonominio pagrindimo ir juo buvo siekta *išimtinai* mokesčinės naudos. Viena vertus, akcijų priedai buvo panaudoti pažeidžiant imperatyvias ABĮ nuostatas, tačiau kita vertus, akcininko (investuotojo) lėšos buvo naudojamos įmonės veikloje. Komisijos nuomone, nagrinėjamu atveju nėra nustatyta tikroji naujai išleistų 25 vnt. akcijų kaina, nes pačioje akcijų paketo vertinimo ataskaitoje (kuria remiasi Inspekcija) nurodyta, kad turto vertintojo nustatyta kaina nebūtinai atspindi kainą, kurią sutiktų mokėti potencialus investuotojas. Inspekcija taip pat nevertino Pareiškėjo verslo plano (projekto), kuris nagrinėjamu atveju yra labai reikšmingas, nustatant akcijų emisijos kainos atitikimą tikrajai rinkos kainai. Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, taip pat į Pareiškėjo skunde nurodytus motyvus, kuriais Pareiškėjas grindžia sandorių sudarymo aplinkybes (siekiu vykdyti įvairių kulinarinių žuvies gaminių gamybą, tam tikslui suformuoti nuosavą kapitalą bei gauti paramą iš ES struktūrinių fondų), darytina išvada, kad mokesčių administratorius nepagrindė aplinkybių, jog sudaryto sandorio vienintelis tikslas buvo mokesčinio pranašumo įgijimas, todėl nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nepagrįstai Pareiškėjo iš UAB "K1" ir Ko gautas 1997500 Lt pinigines lėšas, buhalterinėje apskaitoje apskaitytas kaip akcijų priedai, apmokestino pelno mokesčiu, todėl Pareiškėjo skundas tenkintinas ir Inspekcijos sprendimas šioje dalyje naikintinas.

Kadangi mokesčių administratoriaus sprendimo išvados papildomai apskaičiuoto 86778,24 Eur PM ir su juo susijusių sumų netenkino vienos pagrindinių MAĮ 69 str. 1 dalies taikymo sąlygų (ši

teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti mokesstinės naudos), Komisija dėl kitų Pareiškėjo skunde išdėstytų argumentų nepasisako. Taip pat Komisija nepasisako dėl kitos Inspekcijos sprendimo dalies (Inspekcijos sprendimu buvo patvirtintas Kauno AVMI 2018-11-20 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45-4.7.2)FR0682-374 visa apimtimi, nors Pareiškėjas skundė tik jo dalį), kurios Pareiškėjas neskundė.

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

1. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-02-13 sprendimo Nr. 69-12 dalį, kuria Pareiškėjui nurodyta sumokėti 86778,24 Eur PM, su šiuo mokesčiu susijusius delspinigius ir baudą.

2. Kitą Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-02-13 sprendimo Nr. 69-12 dalį palikti nenagrinėtą.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Evaldas Raistenskis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė