



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „E1“ SKUNDO**

2022 m. vasario d. Nr. S- (7-182/2021)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrino uždarosios akcinės bendrovės „E1“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2021-12-09 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2021-11-16 sprendimo Nr. 69-64 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovas advokatas V. Y., įgaliota atstovė V. D. 2022-01-31 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu, Atsakovo atstovas posėdyje nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja prašo Komisijos panaikinti skundžiamą sprendimą.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis, kad Pareiškėja savų akcijų supirkimo ir anuliavimo sandoriais, sudarytais 2014-05-23, siekė mokestinės naudos, t. y. išmokėti dividendus akcininkams.

Skunde išdėstytos faktinės mokestinio ginčo aplinkybės.

2012-07-30 Bendrovės visuotinis akcininkų susirinkimas (toliau ir – VAS) protokolu Nr. 12/13 nusprendė iš perkainojimo rezervo, perkainojus ilgalaikį turta, padidinti įstatinį kapitalą 2 199 306 Lt suma, papildomai išleidžiant 2 199 306 vnt. akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė yra 1 Lt. Nauja akcijų emisija akcininkams buvo paskirstyta proporcingai turimų akcijų skaičiui. Po VAS sprendimo akcininkas I. H. bendrai valdė 1 533 248 vnt. akcijų (42 213 vnt. turėtų akcijų + 1 491 035 vnt. nemokamai gautų), o akcininkas V. T. bendrai valdė 728 323 vnt. akcijų (20 052 vnt. turėtų akcijų + 708 271 vnt. nemokamai gautų).

2012-08-27 Bendrovės VAS protokolu Nr. 12/13 nutarta sumažinti Bendrovės įstatinį kapitalą 1 261 571 Lt suma, anuliuojant 1 261 571 vnt. akcijų. Įstatinio kapitalo mažinimo tikslas – panaikinti Bendrovės balanse įrašytus nuostolius. Po šio sprendimo I. H. valdomų akcijų skaičius sudarė 677 957 vnt. (42 213 vnt. turėtos + 635 744 vnt. nemokamai gautos akcijos), o V. T. – 322 043 vnt. (20 052 vnt. turėtos + 301 991 vnt. nemokamai gautos akcijos).

2014-04-30 Bendrovės VAS protokolu Nr. 04/01 nutarta: 1) paskirstant Bendrovės pelną (nuostolius) už 2013 metus paskirti pelno dalį, lygią 1 531 719 Lt, į rezervą savoms akcijos įsigyti (4 darbotvarkės klausimas); 2) įpareigoti Bendrovę nupirkti iš akcininko I. H. 42 213 vnt. akcijų ir iš akcininko V. T. – 20 052 vnt. akcijų, už kiekvieną akciją mokant po 24,60 Lt (5 darbotvarkės klausimas).

2014-04-30 VAS protokole taip pat nustatyta, kad:

- 1) Bendrovės savų akcijų įsigijimo tikslas – paruošti akcijų paketą, kurį Bendrovė galėtų perleisti trečiajam asmeniui, taip įtraukiant į Bendrovę naują akcininką (investuotoją);
- 2) Maksimalus leidžiamų įsigyti akcijų skaičius yra lygus iš I. H. ir V. T. išperkamų akcijų skaičiaus sumai, t. y. 62 265 vnt.

- 3) Terminas, per kurį Bendrovė gali įsigyti savas akcijas – 30 darbo dienų nuo VAS priimto sprendimo.
- 4) Maksimali ir minimali akcijų įsigijimo kaina yra lygi iš I. H. ir V. T. įgyjamų akcijų kainai, t. y. 24,60 Lt (už 1 vnt.).
- 5) Savų akcijų pardavimo tvarka: Bendrovės įgytos savos akcijos turi būti perleistos per 12 (dvylika) mėnesių nuo įsigijimo dienos Bendrovės ir (ar) Bendrovės akcininkų surastam investuotojui (trečiajam asmeniui). Jei iki to laiko pasikeistų dabartinė Bendrovės akcininkų sudėtis ar Bendrovės akcininkai nuspręstų atgal įsigyti Bendrovei perleistas akcijas, privalo būti užtikrintos lygios galimybės visiems Bendrovės akcininkams įsigyti Bendrovės akcijų. Jei akcijos neperleidžiamos per nurodytą laikotarpį, atitinkamai turi būti sumažintas Bendrovės įstatinis kapitalas, akcijas anuliuojant ir paskelbiant negaliojančiomis.

Bendrovė, įgyvendindama 2014-04-30 VAS susirinkimo sprendimus, pagal 2014-05-23 akcijų pirkimo-pardavimo sutartis įsigijo iš I. H. 42 213 vnt. akcijų, iš V. T. – 20 052 vnt. akcijų, už kiekvieną akciją mokant po 24,60 Lt. Bendrovės akcininkų vykdyto savų akcijų įsigijimo, vėlesnio jų pardavimo Bendrovei sandorių ir sumų suvestinė pateikta lentelėje (skundo 4 psl.).

2015-07-01 Bendrovės VAS protokolu nutarta (be kitų VAS protokole nurodytų sprendimų) sumažinti Bendrovės įstatinį kapitalą, anuliuojant tas akcijas, kurias Bendrovė 2014-04-30 VAS protokolo Nr. 04/01 pagrindu įsigijo iš I. H. ir V. T..

***Dėl mokesčių administratoriaus pareigos išsamiai įvertinti mokesčio mokėtojo pastabas netinkamo įvykdymo***

Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius neįvertino Pareiškėjos 2021-08-19 rašytinių pastabų ir skundo pilna apimti, kai kuriuos pastabų argumentus ignoravo, o į kai kuriuos atsikirto paviršutiniškai ir formaliai. Pvz., mokesčių administratoriaus sprendimuose visiškai nevertinta ir nepasisakyta dėl Pareiškėjos išsamiai išdėstytų argumentų dėl dviejų savo esme skirtingų procedūrų: įstatinio kapitalo mažinimo ir savų akcijų supirkimo procedūrų, dėl neginčijamos mokesčių mokėtojo teisės pasirinkti vieną iš šių dviejų procedūrų ir teisės savo nuožiūra pasirinkti parduodamų vertybinių popierių eiliškumą; dėl teisės pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų.

Inspekcija skundžiamame sprendime tik formaliai konstatavo, jog „Pareiškėja nemažino įstatinio kapitalo, anuliuojant nemokamai išduotas akcijas, nes siekė mokestinės naudos“ bei „akcininkams reikėjo lėšų skoloms gražinti, siekiant nemokėti palūkanų“, tačiau savo teiginių visiškai nemotyavo ir nepagrindė jokiais leistiniais įrodymais.

***Dėl savų akcijų supirkimo procedūros esmės***

Bendrovės savų akcijų supirkimo procedūra yra teisėta ir visuotinai pripažinta alternatyva lėšų išmokėjimui vieneto dalyviams, kuri istoriškai yra pripažįstama ir mokesčių administratoriaus praktikoje. Ši procedūra yra reglamentuota Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo (toliau – ABĮ) 54 straipsnyje, kuris nustato specialias sąlygas ir taisykles šiai procedūrai. Bendrovės 2014-04-30 VAS protokolas Nr. 04/01, kuriuo *inter alia* Bendrovė nusprendė supirkti savas akcijas, bei vėlesni šį protokolą įgyvendinantys Bendrovės ir jos dalyvių sandoriai nepažeidžia ABĮ 54 straipsnyje nustatytų taisyklių ir mokesčių administratorius su tuo sutinka.

Bendrovės savų akcijų supirkimo procedūra negali būti prilyginama įstatinio kapitalo mažinimo procedūrai, kuomet taikoma Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPMĮ) 12 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta taisyklė, nustatanti, jog dividendais laikomos ir skirstant vieneto pelną ar mažinant vieneto įstatinį kapitalą, sudarytą ne iš vieneto dalyvių įnašų, vieneto dalyvio gautos lėšos ir (arba) vieneto dalyviui perleisto turto tikroji rinkos kaina to turto nuosavybės teisės perleidimo vieneto dalyviui dieną <...>. Remiantis minima norma, mažinant vieneto įstatinį kapitalą, laikoma, kad pirmiausia vieneto dalyviams išmokama ta įstatinio kapitalo dalis, kuri buvo sudaryta padidinus įstatinį kapitalą iš vieneto lėšų, o ne iš vieneto dalyvių įnašų.

Pareiškėjos teigimu, minėta GPMĮ 12 straipsnio 2 dalies taisyklė negali būti taikoma, kadangi Bendrovės savų akcijų supirkimo procedūra, lyginant su įstatinio kapitalo mažinimo procedūra (aprašyta tiek GPMĮ 12 straipsnio 2 dalyje, tiek Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 32 straipsnio 1 dalyje), tiek teisine prasme, tiek ekonomine prasme yra visiškai skirtingos procedūros. Skunde Pareiškėja pateikė šių dviejų skirtingų procedūrų palyginimą:

<p>Remiantis 2014–2015 m. galiojusia ABĮ redakcija, <u>įstatinio kapitalo mažinimo procedūrai</u> buvo keliami šie reikalavimai ir ribojimai:</p>	<p>2014–2015 m. galiojusia ABĮ redakcija, <u>savų akcijų įsigijimo procedūrai</u> buvo keliami šie reikalavimai ir ribojimai:</p>
<p>1. Įstatinis kapitalas gali būti mažinamas visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimu arba šio Įstatymo nustatytais atvejais – teismo sprendimu. Sprendimas sumažinti įstatinį kapitalą, siekiant akcininkams išmokėti bendrovės lėšų, gali būti priimtas tik eiliniame visuotiniame akcininkų susirinkime;</p> <p>2. Įstatinis kapitalas gali būti mažinamas tik šiems tikslams:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) vien tam, kad būtų panaikinti bendrovės balanse įrašyti nuostoliai;</li> <li>2) siekiant anuliuoti bendrovės įsigytas akcijas;</li> <li>3) siekiant akcininkams išmokėti bendrovės lėšų;</li> <li>4) kad būtų ištaisytos įstatinio kapitalo sudarymo ar didinimo metu padarytos klaidos;</li> </ol> <p>3. Įstatinis kapitalas gali būti mažinamas tik šiais būdais:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) sumažinant akcijų nominalias vertes;</li> <li>2) anuliuojant akcijas;</li> </ol> <p>4. Sumažintas bendrovės įstatinis kapitalas negali būti mažesnis už minimalaus įstatinio kapitalo dydį;</p> <p>5. Sprendimas sumažinti įstatinį kapitalą, siekiant akcininkams išmokėti bendrovės lėšų, negali būti priimtas, jei sprendimo priėmimo dieną bendrovė yra nemoki ar išmokėjusi lėšų akcininkams taptų nemoki, ir kt.</p>	<p>1. Bendrovė savas akcijas gali įsigyti visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimu. Visuotinio akcininkų susirinkimo sprendime, be kita ko, turi būti nustatyta:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) akcijų įsigijimo tikslas;</li> <li>2) maksimalus leidžiamų įsigyti akcijų skaičius;</li> <li>3) terminas, per kurį bendrovė gali įsigyti savas akcijas. Terminas negali būti ilgesnis kaip 18 mėnesių;</li> <li>4) maksimali ir minimali akcijų įsigijimo kaina;</li> <li>5) savų akcijų pardavimo tvarka ir minimali pardavimo kaina. Pardavimo tvarka turi užtikrinti lygias galimybes visiems akcininkams įsigyti bendrovės akcijų;</li> </ol> <p>2. Bendrovės įsigyjamų savų akcijų bendra nominali vertė kartu su kitų jau turimų savų akcijų nominalia verte negali būti didesnė kaip 1/10 įstatinio kapitalo;</p> <p>3. Bendrovė negali įsigyti savų akcijų, jeigu tokiu atveju jos nuosavas kapitalas taptų mažesnis už apmokėto įstatinio kapitalo, privalomojo rezervo ir rezervo savoms akcijoms įsigyti sumą;</p> <p>4. Bendrovė gali įsigyti savas akcijas, jeigu bendrovėje yra sudarytas rezervas savoms akcijoms įsigyti, kurio dydis yra ne mažesnis už įsigyjamų savų akcijų įsigijimo verčių sumą;</p> <p>5. Bendrovė, įsigijusi savų akcijų, neturi teisės naudotis jų suteikiamomis šio Įstatymo nustatytomis turtinėmis ir neturtinėmis teisėmis, ir kt.</p>

Pareiškėja skunde akcentuoja, kad mažinant įstatinį kapitalą akcininkams gali būti išmokėtos lėšos, lygios nuosavybės teise jiems priklausančių akcijų nominaliai vertei; o savų akcijų įsigijimo procedūra nenumato ribojimo supirkti akcijas tik už tokią kainą, kuri yra lygi nominaliai akcijų vertei – šiuo atveju už akcijas mokama kaina gali reikšmingai skirtis nuo nominalios vertės. Nagrinėjamu atveju 2014-05-23 akcijų pirkimo–pardavimo sutartyse nustatyta įsigijimo akcijų kaina (24,60 Lt) nebuvo siejama su akcijų nominalia verte ir ženkliai nuo jos skyrėsi.

Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius nuosekliai pritarė, jog:

1) akcijų pardavimas emitentui vertinamas kaip įprastinis pardavimas, iš kurio gautas pelnas turi būti apmokestinamas. Tokio pelno apmokestinimui yra nustatytos specialios taisyklės dėl lengvatų taikymo ribojimo. GPMĮ yra apibrėžta, kad akcijų perleidimo pelnui numatyta GPM lengvata netaikoma tuo atveju, kai akcijos parduodamos šias akcijas išleidusiam vienetui. PMĮ taip pat yra įtvirtintas lengvatos ribojimas, iš kurio akivaizdu, kad akcijų perleidimas jas išleidusiam vienetui yra išskiriamas kaip atskira procedūra ir tokiam sandoriui taikomas kitoks apmokestinimas nei įprastiems

akcijų pardavimo sandoriams – PMĮ 12 straipsnio 15 dalyje numatyta lengvata netaikoma tuo atveju, kai akcijas perleidžiantis vienetas jas perleidžia šias akcijas išleidusiam vienetui;

2) įstatinio kapitalo mažinimo atveju tiek PMĮ, tiek GPMĮ prasme vertinami visai kiti aspektai. Šiuo atveju analizuojama, kuri kapitalo dalis laikoma akcininko įnašu, gražintinu be mokestinių pasekmių, o kurios dalies išmokėjimas gali būti prilyginamas dividendams ir atitinkamai apmokestinamas.

Pareiškėjos nuomone, nebuvo ir nėra jokio draudimo jai (emitentui) pasinaudoti savų akcijų supirkimo procedūra, nepriklausomai nuo to, koks tokios procedūros tikslas (ar siekis išmokėti Bendrovės dalyviams lėšas, ar siekis pritraukti investuotoją ar bet koks kitas įstatymams neprieštaraujantis tikslas).

Pareiškėja teigia, kad mokesčių administratorius iki 2014 metų analogiškiems atvejams netaikydavo Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto turinio viršenybės prieš formą principo ir nekvalifikuodavo šio sandorio kaip dividendų išmokėjimo procedūros su atitinkamomis mokestinėmis pasekmėmis.

Skunde pažymima, kad Pareiškėja pasirinkdama savo, kaip emitento, akcijų supirkimo procedūrą, gali siekti ne tik išmokėti lėšas vieneto dalyviams, bet ir pagerinti santykinius pelningumo rodiklius, kurie yra svarbūs santykiuose su kredito įstaigomis, potencialiais ir (ar) esamais verslo partneriais, investuotojais. Vienas esminių ir dažniausiai praktikoje naudojamų pelningumo rodiklių yra ROE (angl. *return on equity* arba liet. nuosavo kapitalo gražos rodiklis). Šis rodiklis parodo, kiek eurų grynojo pelno tenka vienam akcininkų nuosavybės eurui. Šis rodiklis apskaičiuojamas taip:  $ROE = \text{grynasis kapitalas} / \text{nuosavas kapitalas}$ . Pasirinkus Bendrovės savų akcijų supirkimo procedūrą gerinama ROE rodiklio reikšmė, t. y. tam tikrais atvejais didinamas vienam nuosavo kapitalo eurui tenkantis grynasis pelnas. Tokiu būdu didinama Bendrovės vertė įvairiais atžvilgiais. Pareiškėja pažymi, kad nepriklausomai nuo to, ar Bendrovė viešai prekiauja akcijomis ar neprekauja, ROE rodiklio gerinimas yra visuomet aktualus, kadangi potencialūs investuotojai, prieš išsigydami Bendrovės akcijas, turi įvertinti Bendrovės pelningumą, o ROE, kaip ir minėta, yra vienas iš pagrindinių tai parodančių rodiklių. Akivaizdu, kad po įstatinio kapitalo sumažinimo anuliuojant akcijas, mažėja nuosavas kapitalas, o tokiu atveju didėja vienam nuosavo kapitalo eurui tenkantis grynasis pelnas, ROE rodiklis akivaizdžiai gerėja. Šių veiksnių mokesčių administratorius visiškai nevertino ir dėl jų nepasisakė.

Skunde pabrėžiama, mokesčių administratoriaus sprendimų teiginys, jog ROE rodiklis yra aktualus tik tais atvejais, kai akcijomis prekiaujama viešai, privalo būti pagrįstas įrodymais, tačiau mokesčių administratorius to nepadarė. (MM taip pat turi pagrįsti, kad ginčo laikotarpiu buvo labai svarbus ROE rodiklis ir jo reikšmė)

Pareiškėja nurodo, kad savų akcijų supirkimo procedūra yra itin dažnai naudojama ir kitų bendrovių, kurių akcijomis prekiaujama vertybinių popierių biržoje. Pvz., AB "B1" 2015 m. gruodžio 10–23 d. įsigijo 1 612 485 vnt. savų akcijų (4,5 proc. bendrovės įstatinio kapitalo); 2018 m. spalio 31d. įvykusiame eiliniame visuotiniame AB "A1" buvo pritarta per 18 mėn. įsigyti iki 5 proc. savų akcijų; AB Šiaulių banko visuotiniame akcininkų susirinkime, vykusiame 2019-03-28, buvo pritarta per 18 mėn. įsigyti savų akcijų ir nustatytas maksimalus leidžiamų įsigyti akcijų skaičius – bendra bankui priklausančių savų akcijų nominali vertė negali būti didesnė nei dešimtadalis banko įstatinio kapitalo vertės.

Toks bendrovių, kurių akcijomis yra prekiaujama vertybinių popierių biržose, siekis supirkti savas akcijas yra paaiškinimas tuo, kad įgyvendinus šią procedūrą gerėja santykiniai akcijų pelningumo rodikliai, pvz., PE rodiklis (angl. *price-earnings ratio*, *P/E ratio*), kuris apskaičiuojamas kaip santykis tarp vienos akcijos kainos ir akcijai tenkančio grynojo pelno. Tokiais veiksmais keliama bendrovės vertė rinkoje, gerinamos galimybės pritraukti išorinį kapitalą.

Skunde nurodoma, kad mokesčių administratorius nepagrįstai sutapatino dvi teisine ir ekonomine prasme skirtingas procedūras – įstatinio kapitalo mažinimą ir savų akcijų supirkimą. Nagrinėjamu atveju 2014 m. Bendrovė teisėtai įvykdė savų akcijų įsigijimo sandorį. Turtą (Bendrovės akcijas) pardavę akcininkai, nuo gautų pajamų apskaičiavo GPM, vadovaujantis GPMĮ 19 straipsnio nuostatomis, t. y. iš gautų pajamų atėmė turto įsigijimo kainą. Atsižvelgiant į tai, kad akcijos buvo parduotos jas išleidusiam vienetui, GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 30 punkte nustatyta GPM lengvata

taikyta nebuvo. Inspekcija netinkamai vertino papildomus ekonominius ir finansinius Bendrovės savų akcijų supirkimo motyvus (santykinių pelningumo rodiklių gerėjimą, patrauklumo investuotojams ir (ar) kredito įstaigoms didinimą ir kt.).

***Dėl nepagrįstai apribotos mokesčių mokėtojo teisės pasirinkti parduodamų akcijų eiliškumą***

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcijos sprendimo išvados prieštarauja Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) suformuotai praktikai dėl vertybinių popierių pardavimo eiliškumo (2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2316/2011). LVAT išaiškino, jog tuo atveju, kai gyventojas parduoda vertybinius popierius (akcijas), jis turi teisę laisvai pasirinkti akcijų pardavimo eiliškumą, pavyzdžiui, pirmumo eile parduoti akcijas, kurios turi didžiausią įsigijimo kainą ir tokiu būdu pasirinkti konkrečiu atveju priimtinas apmokestinamąsias pajamas mažinančias išlaidas. LVAT aiškiai ir nedviprasmiškai nurodė, kad *FIFO* (angl. *first in, first out*) taisyklė taikytina tik tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas siekia pasinaudoti bylos nagrinėjimo metu galiojusios GPMĮ redakcijos 17 straipsnio 1 dalies 23 punkte nustatyta lengvata. Kitais atvejais mokesčių mokėtojas turi veiksmų laisvę pasirinkdamas parduodamų vertybinių popierių (akcijų) eiliškumą.

Pareiškėja pažymi, jog LVAT taip pat nurodė, kad MAĮ 9 straipsnio nuostata iš esmės yra siekiama užtikrinti mokesčių mokėtojų teises bei teisėtus interesus, todėl šio principo užtikrinimui yra svarbus įstatymo leidėjo nustatytas reikalavimas, jog visi mokesčių įstatymų neaiškumai turi būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai (MAĮ 3 straipsnio 5 dalis). Tai reiškia, jog paminėtos GPMĮ nuostatos, esant aptartam neaiškumui (reglamentavimo neišsamumui), turi būti aiškinamos kaip nedraudžiančios mokesčių mokėtojui, nesant specialių normų, savo nuožiūra pasirinkti teisės normoms neprieštaraujantį jam priimtinausią parduodamų vertybinių popierių įsigijimo išlaidų nustatymo būdą, pavyzdžiui, taikyti nacionalinėje teisėje pripažintus ir apskaitoje naudojamus metodus (būdus, taisykles) ir pan. Ir nors pasirinktas tokio, kaip ginčo vertybinių popierių, turto įsigijimo išlaidų nustatymo būdas neturi sudaryti prielaidų mokesčių mokėtojui išvengti jam tenkančių mokestinių prievolių, tai nereiškia, jog pastarasis privalo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė.

Pareiškėja tvirtina, kad nagrinėjamu atveju nėra specialių normų, reglamentuojančių jos pareigą pasirinkti konkretų vertybinių popierių įsigijimo išlaidų nustatymo būdą.

***Dėl perkainojimo rezervo suformavimo motyvų***

Skunde nurodoma, kad Pareiškėjos 2014-05-23 savų akcijų supirkimą būtina vertinti kartu su perkainojimo rezervo suformavimu, įvykdytu 2012 metais. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius, siekdamas teisėtai pritaikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, privalo įrodyti, kad perkainojimo rezervas, iš kurio 2012-07-30 VAS protokolu Nr. 12/13 buvo padidintas įstatinis kapitalas, buvo suformuotas neva turint vienintelį tikslą po 2 metų išmokėti akcininkams lėšų. Mokesčių administratorius neatliko šios pareigos ir šios aplinkybės neįrodė.

Perkainojimo rezervas yra sudėtinė bendrovių nuosavo kapitalo dalis (ABĮ 38 straipsnio 1 dalis). Perkainojimo rezervas – tai ilgalaikio materialiojo turto ir finansinio turto vertės padidėjimo suma, gauta perkainojus turtą. Perkainojimo rezervu arba jo dalimi gali būti didinamas įstatinis kapitalas. Iš perkainojimo rezervo negali būti mažinami nuostoliai (ABĮ 39 straipsnio 7 dalis).

Perkainojimo rezervas, gautas perkainojus ilgalaiškį materialųjį turtą, praktikoje naudojamas kaip teisėta priemonė bendrovių nuosavo kapitalo rodikliui pagerinti. Tai yra aktualu dėl įvairių priežasčių, pavyzdžiui: 1) perkainojimo rezervu gali būti sprendžiama nuosavo kapitalo nepakankamumo problema, apibrėžta ABĮ 38 straipsnio 3 dalyje; 2) perkainojimo rezervu padidinant nuosavą kapitalą gali būti pagerinami esminiai santykiniai bendrovės finansiniai rodikliai, pavyzdžiui, finansinio svėro rodiklis (angl. *Debt to Equity*), kuris apskaičiuojamas kaip įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo santykis, ir yra lemiamas veiksnys bendrovei skolinantis iš finansų įstaigų ir nustatant palūkanų normą (kuo šis santykis geresnis, t. y. kuo nuosavas kapitalas didesnis, tuo bendrovė gali pigiau pasiskolinti kapitalo rinkose); ir kt.

Pareiškėja pažymi, kad mokesčių administratorius visiškai nevertino perkainojimo rezervo suformavimo priežasčių bei visiškai nepagrįstai teigia, kad 2012 metais suformuojant perkainojimo rezervą Pareiškėja neva turėjo vienintelį tikslą – išmokėti akcininkams lėšas.

***Dėl Bendrovės kapitalo sandarai taikomų taisyklių pažeidimo***

Pareiškėja pabrėžia, kad mokesčių administratoriaus pateiktos išvados prieštarauja Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) pateiktiems išaiškinimams dėl kapitalo sandaros taisyklių.

Šiuo aspektu skunde pabrėžiama, jog nepriklausomai nuo to, ar egzistuoja ABĮ 54 straipsnio 2, 3,4 ir 6 dalyse nurodytos sąlygos, ar tokios sąlygos neegzistuoja, juridinis asmuo turi pareigą spręsti įsigytų savų akcijų anuliavimo klausimą. LAT, pasisakydamas dėl Bendrovės įsigytų savų akcijų anuliavimo, yra nurodęs, kad aptariamo teisės instituto tikslas – bendrovės įstatinio kapitalo palaikymas, kad būtų išvengta situacijos, kai bendrovės nominalioji akcijų vertė nėra padengta akcininkų įnašais. Įstatinio kapitalo funkcija – būti prievolių užtikrinimo priemone bendrovės kreditoriams, todėl bendrovės pareigos anuliuoti akcijas adresatas yra bendrovės kreditoriai, o šios normos tikslas – kreditorių interesų apsauga. Sistemiskai aiškinant ABĮ 54 straipsnio nuostatas darytina išvada, kad šio straipsnio 11 dalyje įtvirtintu teisiniu reglamentavimu siekiama išvengti situacijos, kai akcijos lieka jas įgijusios bendrovės nuosavybe ir taip pažeidžiamos bendrovės, kurios akcijos įsigytos, įstatinio kapitalo sandaros taisyklės (žr. pvz., LAT 2018-12-20 nutartį civilinėje byloje Nr. e3K-3-491-701/2018). Tai paneigia mokesčių administratoriaus išvadas, jog vėlesnis akcijų anuliavimas neva suponuoja prieš 1,5 metų įvykdyto sandorio (ABĮ 54 str.) pripažinimą apsimestiniu.

#### ***Dėl akivaizdaus nukrypimo nuo LVAT suformuotos MAĮ 69 straipsnio taikymo praktikos***

Pareiškėjos teigimu, akivaizdu, kad ji 2012 metais formuodama perkainojimo rezervą jokio ketinimo išmokėti akcininkams lėšų neturėjo, tačiau 2014 metais toks ketinimas galėjo pagrįstai ir teisėtai atsirasti, o Pareiškėja, kaip vieną iš teisėtų bei sąžiningų alternatyvų, galėjo pasirinkti savų akcijų supirkimo procedūros taikymą.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad vien tik ta aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokesstinį pranašumą, pati savaime nėra pagrindas konstatuoti, kad šie sandoriai sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojo teisėmis (ESTT 2010-12-22 sprendimas byloje Nr. C-103/09). Apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios jų ekonominei veiklai; jei apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti tarp skirtingų sandorių, jis turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kad sumažintų savo mokesstinę naštą (ESTT sprendimas byloje Nr. C-277/09).

Skunde pabrėžiama, kad net ir tuo atveju, jei mokesčių administratoriui kyla abejonės dėl potencialaus investuotojo egzistavimo Bendrovės savų akcijų supirkimo procedūros įgyvendinimo metu (2014 m. pirmasis pusmetis), vien šios abejonės egzistavimo faktų negali būti paneigiama ir ignoruojama mokesčių mokėtojo teisė pasirinkti vieną iš teisėto elgesio variantų, t. y. teisę supirkti savas akcijas ir teisę pasirinkti parduodamų akcijų eiliškumą.

Skunde pabrėžiama, kad nuo Bendrovės 2012-07-30 atlikto įstatinio kapitalo didinimo iki Bendrovės 2015-07-01 atlikto savų akcijų anuliavimo praėjo 2 metai ir 10 mėnesių, t. y. neprotingai ilgas laiko tarpas, norint pripažinti, kad Bendrovės nuosavo kapitalo ir įstatinio kapitalo pokyčių procedūros buvos atliktos siekiant mokesstinės naudos. Jeigu Bendrovės 2012-07-30 įstatinio kapitalo didinimo procedūros tikslas būtų mokesstinė nauda – Bendrovė savų akcijų supirkimo procedūrą galėjo inicijuoti jau 2012 metais ir šiuo pagrindu dar 2012 metais išmokėti akcininkams lėšas, tačiau Bendrovė šių veiksmų neatliko.

#### ***Dėl neobjektyvaus įrodymų vertinimo ir Bendrovės siekio surasti investuotoją***

Skunde nurodyta, kad I. P. 2020-11-11 pateiktas atsakymas į Bendrovės užduotus klausimus neabejotinai patvirtina Bendrovės pagrindinio akcininko I. H. siekį surasti ir pritraukti investuotoją. I. P. patvirtina 2021-08-19 rašytinėse pastabose išdėstyta poziciją, jog Bendrovės akcininkas I. H., mokesčiniam patikrinimui aktualiu laikotarpiu, ieškojo ir aktyviai domėjosi investicijų į Bendrovę pritraukimu – I. P. patvirtina, jog laikotarpiu nuo 2014 iki 2015 m. su Bendrovės akcininku I. H. apie tinkamo išorinio investuotojo naudą Bendrovei yra kalbėjęs ne kartą, kaip ir patvirtina, jog I. H. ne kartą yra klausęs I. P. apie akcijų pardavimą / įsigijimą / susijungimą (akcininko / partnerio paieškas užsienyje, derybas, kainodarą ir pan.).

A. M. 2020-09-11 atsakyme patvirtino Bendrovės akcininkų siekį pritraukti į Bendrovę strateginį investuotoją. Pareiškėja taip pat pažymi, jog nėra gavusi iš AQ group tiesioginio atsakymo, pareiškimo ar kitokio dokumento, kuriuo AQ group būtų išreiškusi, jog Bendrovė jos nebedomina ar

neatitinka *AQ group* lūkesčių, todėl Bendrovė, supirkdama ir paruošdama akcijų paketą pagrįstai tikėjosi, jog Bendrovės ir *AQ group* bendradarbiavimas yra galimas ir bus tęsiamas.

Nagrinėjamu atveju, yra visiškai akivaizdu, jog Bendrovė supirkdama savas akcijas, be kita ko, siekė jas parduoti *AQ group* ar kitiems potencialiems investuotojams, todėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas Bendrovės atžvilgiu yra taikomas nepagrįstai.

Faktą, jog Bendrovė savų akcijų supirkimą vykdė norėdama paruošti akcijų paketą potencialiam investuotojui (*AQ group*) ir būtent šio investuotojo atsiradimas buvo viena iš daugelio priežasčių, paskatinusi Bendrovės supirkti savas akcijas, patvirtina ir E. Y. 2013-11-29 laiškas Bendrovės akcininkui I. H..

#### ***Dėl netinkamo tariamos mokesinės naudos vertinimo ir kitų aspektų***

Pareiškėja nurodo, jog mokesčių administratorius visiškai nevertino to fakto, kad tuo atveju, jei Bendrovės akcininkai ateityje parduos (ar kitu būdu perleis) Bendrovės akcijas, mokesčio bazė bus visa akcijų kaina ir jokios tariamos mokesinės naudos nei vienetą, nei jo dalyviai neturės, kadangi GPM bus skaičiuojamas nuo visos akcijų pardavimo kainos, t. y. nuo tų akcijų, kurių emisija buvo apmokėta iš perkainojimo rezervo ir kurias akcininkai gavo nemokamai.

Vadovaujantis PMĮ redakcijos, galiojusios iki 2014-12-31, 40-1 straipsnio nuostatomis, Lietuvos vieneto, kuris nėra laisvosios ekonominės zonos įmonė, fiziniams asmenims paskirstomas 2009 metų ir vėlesnių metų pelnas (ar jo dalis), proporcingai tenkantis dėl šio Įstatymo 12 straipsnio 5, 15, 16 punktuose, 46-1 straipsnyje nustatytų lengvatų neapmokestintam ir (arba) taikant 0 procentų tarifą apmokestintam apmokestinamajam pelnui, apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą. Kaip jau buvo minėta, 2014 m. Bendrovė teisėtai įvykdė savo akcijų įsigijimo sandorį. PMĮ nenumato prievolės perskaičiuoti PM dėl savų akcijų supirkimo, tokia prievolė kyla tik tuo atveju, jei yra išmokami dividendai. Kaip jau minėta, lėšos akcininkams buvo išmokėtos už Bendrovei perleistas akcijas. Vėliau anuliuojant akcijas ir mažinant įstatinį kapitalą, jokios išmokos akcininkams nebuvo mokamos. Taigi, mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo, jog Bendrovė nesivadovavo PMĮ 40-1 straipsniu ir 2014 m. nedeklaravo 32 634 Eur pelno mokesčio.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2021-09-17 sprendimą Nr. (42.59)FR0682-234, kuriuo Pareiškėjai nurodyta papildomai sumokėti į biudžetą 50635,43 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 32634,38 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 6050,10 Eur GPM delspinigius, 10237,85 Eur PM delspinigius, 15191 Eur GPM baudą ir 9790 Eur PM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad mokesčių administratorius atliko Pareiškėjos PM apskaičiavimo teisingumą už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 ir GPM apskaičiavimo teisingumą už laikotarpius nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31, nuo 2015-05-01 iki 2015-05-31, nuo 2015-10-01 iki 2015-10-31 ir nuo 2016-05-01 iki 2016-05-31, kurio metu nustatė, kad Pareiškėja savų akcijų supirkimo ir anuliovimo sandoriais siekė mokesinės naudos, t. y. išsimokėti dividendus.

#### ***Faktinės aplinkybės***

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos akcininkais buvo V. T. ir I. H.. 2012-04-20 duomenimis, V. T. turėjo 32 proc., t. y. 20 052 vnt. Pareiškėjos akcijų, kurių įsigijimo kaina 439 533 Lt, o I. H. turėjo 40 proc., t. y. 42 213 vnt. Pareiškėjos akcijų, kurių įsigijimo kaina sudarė 726 013 Lt.

2012-07-30 Pareiškėjos visuotinis akcininkų susirinkimas (toliau – VAS) protokolu Nr. 12/13 nusprendė iš perkainavimo rezervo, perkainavus ilgalaikį turtą, padidinti įstatinį kapitalą 2 199 306 Lt suma, papildomai išleidžiant 2 199 306 vnt. akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė yra 1 Lt. Nauja akcijų emisija akcininkams buvo paskirstyta proporcingai turimų akcijų skaičiui. Įstatinio kapitalo didinimo tikslas nenurodytas. Po šio VAS sprendimo akcininkas I. H. valdė 1 533 248 vnt. (42 213 vnt. turėtų + 1 491 035 vnt. nemokamai gautų) akcijų, o akcininkas V. T. valdė 728 323 vnt. (20 052 vnt. turėtų + 708 271 vnt. nemokamai gautų) akcijų.

2012-08-27 VAS protokolu Nr. 12/13 nutarta sumažinti Pareiškėjos įstatinį kapitalą 1 261 571 Lt suma, anuliuojant 1 261 571 vnt. akcijų. Įstatinio kapitalo mažinimo tikslas, nurodytas VAS protokole – panaikinti Pareiškėjos balanse įrašytus nuostolius. Po šio VAS sprendimo I. H. valdomos akcijos sudarė 677 957 vnt. (42 213 vnt. turėtos + 635 744 vnt. nemokamai gautos akcijos),

o V. T. valdomos akcijos sudarė 322 043 vnt. (20 052 vnt. turėtos + 301 991 vnt. nemokamai gautos akcijos).

Nustatyta, kad Pareiškėjos nepaskirstytas pelnas 2012 metais sudarė 524 434 Lt, 2013 metų pelnas sudarė 1 189 950 Lt ir nepaskirstytas pelnas 2013 metais sudarė 1 714 384 Lt.

Pareiškėjos VAS 2014-04-30 protokole Nr. 04/01 nuspręsta 1 714 384 Lt paskirstytiną pelną paskirstyti:

- 1 531 719 Lt į rezervą savoms akcijoms įsigyti,
- 182 665 Lt nepaskirstyto pelno likutį perkelti į kitus metus,
- nupirkti akcijas už kiekvieną mokant po 24,60 Lt: iš I. H. 42 213 vnt., iš V. T. – 20 052 vnt.

2014-04-30 VAS protokole Nr. 04/01 nurodyta, kad Pareiškėjos savų akcijų įsigijimo tikslas – paruošti akcijų paketą, kurį Pareiškėja galėtų perleisti trečiajam asmeniui, taip įtraukiant į Pareiškėją naują akcininką (investuotoją).

Pareiškėja pagal 2014-05-23 akcijų pirkimo pardavimo sutartį iš I. H. įsigijo 42 213 vnt. savo akcijų už 1 038 439,8 Lt. Atsižvelgiant į tai, kad I. H. buvo skolingas Pareiškėjai 881 319,2 Lt (skola susidarė 2012 metais), Pareiškėja ir I. H. 2014-05-26 sudarė susitarimą dėl įskaitymo, pagal kurį tarpusavio skolos buvo sudengtos (I. H. Pareiškėjai nebeskolingas), o Pareiškėjos skola I. H. už akcijas lygi 157 120,6 Lt. 2014–2016 metais Pareiškėja I. H. už akcijas sumokėjo 1 038 439,8 Lt (300 752 Eur).

Pareiškėja pagal 2014-05-23 akcijų pirkimo pardavimo sutartį iš V. T. įsigijo 20 052 vnt. savo akcijų už 493 279,2 Lt. Atsižvelgiant į tai, kad A. D. S. buvo skolingas 425 597,71 Lt (skola susidarė 2012 metais), Pareiškėja ir V. T. 2014-05-26 sudarė susitarimą dėl įskaitymo, pagal kurį skolos sudengtos (A. D. S. nebeskolingas), o Pareiškėjos skola už akcijas V. T. lygi 67 681,49 Lt. Pareiškėja 2014–2015 metais V. T. už akcijas sumokėjo 493 279,2 Lt (142 863,53 Eur).

Po akcijų pirkimo–pardavimo sandorio I. H. turėjo 635 744 vnt. akcijų (63,57 proc.) (gautos nemokamai), V. T. – 301 991 vnt. akcijų (30,2 proc.) (gautos nemokamai), o Pareiškėjai priklausė 62 265 vnt. savo akcijų (6,23 proc.).

2015-05-23 Pareiškėja dalį savo akcijų (įsigytų 2014-05-23) pardavė I. H. ir V. T. (I. H. – 134 vnt., V. T. – 62 vnt.) po 7,12 Eur už 1 vnt. Po šio sandorio I. H. turėjo 635 878 vnt. akcijų, V. T. – 302 053 vnt. akcijų, o Pareiškėjai priklausė 62 069 vnt. savo akcijų.

2015-07-01 akcininkų sprendimu nutarta pakeisti akcijos nominalią vertę iš 1 Lt į 1 Eur ir akcijų kiekį iš 1 000 000 vnt. į 290 000 vnt., kurios proporcingai pasiskirstė tarp akcininkų: I. H. – 184 405 vnt. akcijų, V. T. – 87 595 vnt. akcijų, Pareiškėjai priklausė 18 000 vnt. savo akcijų. Pareiškėja šiuo sprendimu nusprendė sumažinti įstatinį kapitalą 18 000 Eur, anuliuojant 18 000 vnt. akcijų, kurias Pareiškėja 2014-05-23 įsigijo iš savo dviejų akcininkų. Nurodytas akcijų anuliovimo motyvas – akcijos anuliuojamos, nes nei Pareiškėjas, nei akcininkai nerado pirkėjo akcijoms ir baigiasi ABI 54 straipsnio 11 dalyje nurodytas terminas.

Po akcijų anuliovimo Pareiškėjos akcininkams priklausė 272 000 vnt. 1 Eur nominalios vertės akcijų: I. H. 184 405 vnt. (184 366 gautos nemokamai + 39 įsigytos), V. T. 87 595 vnt. (87 577 gautos nemokamai + 18 įsigytos).

Mokesčių administratorius iš surinktų duomenų padarė išvadą, jog akcijų pirkimo–pardavimo sandoriai sudaryti siekiant mokesstinės naudos, t. y. išsimokėti dividendus išvengiant GPM mokėjimo ir pasinaudoti PM lengvata.

#### ***Dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo***

Inspekcijos sprendime cituojama MAĮ 69 straipsnio 1 dalis, LVAT praktika taikant šio straipsnio nuostatas (2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A-11-719/2007; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016; išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-715/2013, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016, 2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017).

Sprendime nurodyta, kad byloje nustatyta, jog Pareiškėja akcijas įsigijo ne tikslu parduoti strateginiam investuotojui, o siekdama akcininkams išmokėti Pareiškėjos lėšas (dividendus). Tokias išvadas, mokesčių administratoriaus teigimu, patvirtina žemiau nurodytos patikrinimo metu nustatytos aplinkybės:



1. Pareiškėja 2012-07-30 padidino įstatinį kapitalą, nemokamai akcininkams išdavė 2 199 306 vnt. akcijų. 2012-08-27 sumažino įstatinį kapitalą ir anuliavo 1 261 571 vnt. nemokamai akcininkams išduotų akcijų. 2015-07-01 sumažino įstatinį kapitalą, anuliavo 18 000 vnt. savų akcijų, prieš tai įterpdama 2014-05-23 savų akcijų įsigijimo sandorį, iš akcininkų supirkdama visas akcijas turinčias įsigijimo kainą. Pareiškėja nemažino įstatinio kapitalo, anuliuojant nemokamai išduotas akcijas, nes siekė mokestinės naudos;

2. Pareiškėjos akcininkai nurodė siekę pritraukti investuotoją perleidžiant dalį Pareiškėjos akcijų Švedijos įmonei, tačiau tokių ketinimų Švedijos įmonė neturėjo ir apie tai paaiškino atsakydama į mokesčių administratoriaus paklausimą;

3. Akcininkams reikėjo lėšų skoloms gražinti, siekiant nemokėti palūkanų;

4. Pareiškėja 2013 metų pabaigoje turėjo 1 714 384 Lt nepaskirstyto pelno;

5. Pareiškėja 2013 metais naudojosi PM lengvata dėl investicijų ir nuo 751 202 Lt nemokėjo PM, todėl 2014 metais nemokėjo dividendų, nes būtų praradusi teisę į PM lengvatą;

6. Pareiškėjai 2014-05-23 supirkus savas akcijas, visos likusios akcininkams akcijos buvo gautos iš Pareiškėjos nemokamai 2012-07-30.

7. Akcininkų skola Pareiškėjai 2014-05-23 sudarė 1 306 916,91 Lt: I. H. – 881 319,20 Lt, V. T. – 425 597,71 Lt;

8. Pareiškėja 2014-05-23 iš akcininkų akcijas nupirko už 1 531 719 Lt, t. y. akcijos buvo nupirtos už panašią sumą kaip akcininkų skola;

9. Pareiškėja, mažindama įstatinį kapitalą anuliuojant akcijas, 2014 metais akcininkams galėjo išmokėti už akcijas nominalią vertę, t. y. po 1 Lt už akciją, kadangi akcijos gautos nemokamai, visa išmokėta 62 265 Lt suma būtų apmokestinama GPM;

10. Pareiškėja įformino apsimestinį 2014-05-23 akcijų įsigijimo sandorį, kurio tikslas – mokestinės naudos gavimas. Pareiškėja išmokėjo už 1 akciją 24,6 Lt, bendroje sumoje 1 531 719 Lt; akcininkams iš pajamų atėmus akcijų įsigijimo išlaidas 1 165 546 Lt, nuo 366 173 Lt sumos buvo sumokėta 54 926 Lt GPM;

11. Pareiškėja įforminusi apsimestinį sandorį, pasinaudojo PM lengvata dėl investicijų (PMĮ 46-1 straipsnis).

Apibendrinus išdėstyta (arba tai, kas išdėstyta), sprendime konstatuota, jog akcijos įsigytos ne tikslu parduoti strateginiam investuotojui, o siekiant akcininkams išmokėti Pareiškėjos lėšas sumažinus įstatinį kapitalą (anuliuojant akcijas). Pareiškėja įformino akcijų pirkimo sandorį turėdama nepaskirstyto pelno, norėdama išvengti GPM nuo išmokėtų dividendų mokėjimo ir pasinaudoti PM lengvata.

Inspekcijos sprendime pažymėta, kad Pareiškėja veikė pelningai, 2013-12-31 turėjo 1 714 384 Lt sukaupto nepaskirstyto pelno, tačiau dividendų akcininkams nemokėjo, akcininkai I. H. ir V. T. ir toliau valdo Pareiškėją. Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjos veiksmus nuo 2012 metų atliktų sandorių iki akcijų anuliovimo 2015 metais, konstatavo, kad Pareiškėjos 6,21 proc. akcijų pardavimo sandorio tikslas nebuvo akcijų perleidimas, o siekis išmokėti akcininkams lėšas iš paskirstyto pelno (dividendus).

Tiek skunde, tiek ir pastabose Pareiškėja nurodė, kad patikrinimo metu mokesčių administratorius sukūrė apmokestinimo taisyklę, prieštaraujančią LVAT praktikai. Pareiškėja cituoja LVAT 2011-09-15 nutartį administracinėje byloje Nr. A-442-2316/2011, kurioje teismas aiškiai ir nedviprasmiškai išaiškino, jog tuo atveju, kai gyventojas parduoda vertybinius popierius (akcijas), apmokestinamasis asmuo turi teisę laisvai pasirinkti akcijų pardavimo eiliškumą, pavyzdžiui, pirmumo eile parduoti akcijas, kurios turi didžiausią įsigijimo kainą ir tokiu būdu pasirinkti konkrečiu atveju priimtinas apmokestinamąsias pajamas mažinančias išlaidas. Inspekcija sprendime pažymėjo, jog nėra ginčo dėl akcijų pardavimo pajamų apmokestinimo teisingumo. Mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė tikrąsias sandorių sudarymo priežastis ir tikslus, pakeitė akcininkų gautų pajamų rūšį ir konstatavo, kad akcininkų sudaryti sandoriai su Pareiškėja neturėjo kitų tikslų, o vieną tikslą – išmokėti Pareiškėjos lėšas akcininkams ir gauti mokestinę naudą.

***Dėl investuotojų paieškų***

Mokesčių administratorius sprendime nesutiko su Pareiškėjos akcentuojama aplinkybe, kad savų akcijų įsigijimo tikslas buvo paruošti akcijų paketą, kurį Pareiškėja galėtų perleisti trečiajam asmeniui, taip pritraukiant naują akcininką (investuotoją).

Pareiškėja 2020-02-07 pateikė paaiškinamąjį raštą, kuriame išdėstė kaip laikotarpiu nuo 2013-11-29 iki 2014-03-10 buvo ieškoma akcijų pirkėjo (investuotojo). Pagal pateiktą informaciją nustatyta, kad Pareiškėjos akcininkai I. H. ir V. T. 2014-03-10 buvo nuvykę į Švedijos įmonę *AQ Group*, kad ruošiantis susitikimui jiems tarpininkavo E. Y., Lietuvos ekonomikos atašė N. N. ir VŠĮ „Versli Lietuva“. Pareiškėja paaiškinamajame rašte nurodė, kad 2014-03-10 susitikimo metu „buvo betarpiškai pasidalinta, kokių konkrečiai gamybinių pajėgumų *AQ Group* ieško ir kurioje veiklos srityje koncernas yra atviras pasiūlymams. Atsižvelgiant į tai, vėliau veiklos prezentacija, skirta pritraukti *AQ* kaip strateginį investuotoją, buvo atitinkamai tikslinama, praplečiama, įtraukiant tuo metu buvusių akcininkų pasiūlymą atskirti UAB "E1" suvirinimo, šampavimo ir įrangos gamybos veiklas ir tokiu būdu išgryninant veiklą, dominusią potencialų investuotoją. Pristatymo skaidrių papildymą patvirtina paskutinis atliktas 2014-06-27 datos įrašas, kuomet buvo ruošiamasi ir tikima, kad investuotojo susidomėjimas UAB "E1" išlieka“.

Mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, kad po 2014-03-10 Pareiškėja būtų bendravusi su *AQ Group* investicijų klausimais, nebuvo atskirtos gamybinės veiklos ar atliekami kiti pertvarkymai ruošiant Pareiškėją investuotojui *AQ Group*.

Inspekcijos teigimu, Pareiškėjos 2014-06-27 atliktas skaidrių papildymas neįrodo, kad tai buvo susiję su akcijų pardavimu investuotojui. Byloje nėra įrodymų, kad šios skaidrės po 2014-06-27 buvo pateiktos *AQ Group* ar kitam investuotojui. Skaidrėse nurodyta data 2014-03-10 – būtent susitikimo su *AQ Group* data; tikėtina, kad susitikimo metu ir buvo pateiktos minėtos skaidrės.

Sprendime nurodyta, kad patikrinimo metu buvo pateikti klausimai V. T., į susitikimą su *AQ Group* 2014-03-10 vykusiam Pareiškėjos akcininkui. V. T. patvirtino, kad dalyvavo susitikime karu su C. K. ir I. H.. Paaiškinime nurodyta, kad susitikimo metu buvo siekiama pritraukti *AQ Group* kaip strateginį Pareiškėjos investuotoją, perleidžiant dalį Pareiškėjos akcijų (pirmu etapu iki 10 procentų, antru etapu – likusią dalį, bet neviršijant bendro 30 proc. akcijų kiekio). V. T. negalėjo nurodyti, ar susitikimo metu su *AQ Group* buvo surašytas ketinimų protokolai ar kitaip įformintas tolimesnis bendradarbiavimas. Taip pat nenurodė, kad po 2014-03-10 susitikimo su *AQ Group* būtų vykę tolimesni susitikimai ir derybos. V. T. informavo, kad jokiems fiziniams ar juridiniams asmenims, išskyrus Pareiškėją, nebandė parduoti jam priklausančių Pareiškėjos akcijų.

Siekiant nustatyti Pareiškėjos ir *AQ Group* susitikimo tikslus ir aplinkybes 2020-02-13 buvo išsiųstas paklausimas E. Y.. 2020-02-27 gautame atsakyme ji nurodė: „2013–2014 bendravau su UAB "F1" Viena iš susitikimų metu sužinojau informaciją, kad *AQ Group* ieško tiekėjų. Šią informaciją perdaviau I. H., rekomendavau susisiekti su LR Ambasados Švedijoje komercijos atašė. Jų komunikacijoje aš nedalyvavau, žinau, kad UAB "F1" atstovai lankėsi Švedijoje. Kadangi komerciniai santykiai su UAB "F1" manęs nesiejo, neturėjau intereso sekti tolimesnių įvykių. Ar pavyko užmegzti verslo santykius su *AQ Group*, informacijos neturiu.“

VŠĮ „Investuok Lietuvoje“ 2020-03-20 atsakyme į mokesčių administratoriaus paklausimą nurodė, kad „2014 m. pradžioje „Investuok Lietuvoje“ gavo informacijos apie investuotojo *AQ* norus įsigyti metalo apdirbimo įmonę Lietuvoje. „Investuok Lietuvoje“ žiniomis, viena iš potencialiai investuotoją *AQ* dominusių įmonių buvo UAB "E1" 2014 m. balandžio 9 d. el. paštu „Investuok Lietuvoje“ konsultantai buvo informuoti, jog investuotojas *AQ* nebesvarsto UAB "E1" įsigijimo galimybių.“ 2020-12-03 buvo išsiųstas papildomas paklausimas dėl *AQ Group* vizito 2014 metų kovo-balandžio mėn. į Lietuvą ir Bendrovę. 2021-05-04 gautame atsakyme buvo patvirtinta, kad „planuojant investuotojo *AQ* vizito programą Lietuvoje, šiam investuotojui buvo siūlomas susitikimas su UAB "F1" Vis dėlto, galutinėje patvirtintoje vizito programoje, šio susitikimo nebeliko. Pažymime, kad mūsų veikloje yra įprasta praktika, kuomet pirminiai investuotojo pasirinkti susitikimai vizitų programos derinimo metu būna koreguojami ir atmetami.“ VŠĮ „Investuok Lietuvoje“ organizuotas *AQ Group* ir Bendrovės susitikimas neįvyko.

A. M., buvęs Lietuvos ekonomikos atašė Švedijoje, 2020-11-10 pateikė informaciją apie bendravimą su *AQ Group* ir Bendrove: „Švedų įmonė *AQ Group* ieškojo tiekėjo / įmonės įsigijimui. Jų prašymu aš su „Investuok Lietuvoje“, „Versli Lietuva“ ir LINPRA ieškojau tinkamų įmonių. „F1“

buvo viena iš daugelio siūlytų. Bendravimas su *AQ* kompanija prasidėjo mano ir „Investuok Lietuvoje“ iniciatyva. Jei pamenu teisingai, UAB "F1" į mane buvo kreipęsis kiek anksčiau su prašymu atrasti užsakovų ar investuotojų. Paprastai tokių prašymų sulaukiu labai daug. 2013 metais su *AQ* pradėjau bendrauti. Manau, ir pažintis su Metalistu 2013 atsirado. Metalistas buvo viena iš aktyvesnių ir geriau gamybinės bazės lūkesčius atitinkanti įmonė. Todėl jos savininkai buvo pakviesti apsilankyti Švedijoje ir susitikti su *AQ Group* pagrindiniu akcininku ir įmonės įkūrėju C. T.. *AQ* norėjo įsigyti įmonę Lietuvoje, kuri dirbtų su metalo apdirbimu ir turėtų gamybines patalpas plėtrai. Metalistas dirbo su metalu, turėjo presavimo / lankstymo įrengimus ir puikiai tiko, nes turėjo nenaudojamų gamybos patalpų plėtrai. Tai buvo kompanijos transliuojama susitikimų metu žodžiu ir apibūdinant galimą įsigijimui kompaniją Lietuvoje. Pagal šiuos kriterijus ir buvo mėginama atrasti tinkančią įmonę. Susitikimą su *AQ Group* aš organizavau pats. I. H. su partneriu pasitikau Arlanda oro uoste ir nuvežiau į Eskilstuną mieste esančią *AQ* gamyklą. Švedai planavo dalį gamybos ir įrengimų iš šios gamyklos perkelti į Lietuvą. Susitikime dalyvavo vadovas, pagrindinis akcininkas ir *AQ* įkūrėjas C. T. ir verslo plėtros vadovas U. U.. Susitikimo tikslas geriau pažinti vienas kitą ir aptarti galimus ateities planus. *AQ* papasakojo apie save ir ko ieško. Metalistas padarė įmonės pristatymą. Buvo aprodyta gamykla ir įrenginiai, kuriuos planuojama perkelti. Metalistas aiškiai deklaravo – nori užsakymų ir yra atviras kalbėtis dėl bendro projekto ar dalies įmonės pardavimo. Mano darbas padaryti pirmą susitikimą ir suvesti įmones. Po to įmonės jau bendrauja tiesiogiai tarpusavyje ir nei aš, nei mano kolegos nedalyvauja tuose pokalbiuose. Todėl jau konkrečius investicinius sprendimus ar įsigijimus mes pamatome / sužinome jiems įvykus.“

Švedijos mokesčių administratoriui buvo išsiųstas paklausimas dėl *AQ Group* bendravimo su Pareiškėja. Gautame atsakyme *AQ Group* atstovai paaiškino: „I. H. ir V. T. iš Metalistas LT kartu su C. K., Prekybos Atašė iš Lietuvos Respublikos Ambasados apsilankė mūsų gamykloje Eskilstuna, Švedijoje, 2014 m. kovo 10 d. Mes nuolat susitinkame su savininkais ir įmonėmis aptarti bendradarbiavimo, verslo galimybių bei galimų įsigijimų. Taigi, šis 2014-03-10 susitikimas buvo vienas iš tokių įprastų „susitik ir pamatyk“. Mes neturime susitikimo užrašų, tačiau mes parodėme savo gamyklą Eskilstuna ir pasidalinome informacija, norėdami „sužinoti vieni apie kitus ir aptarti verslo galimybių“. Po susitikimo atstovas iš Lietuvos Respublikos ambasados atsiuntė el. laišką su padėka už ekskursiją po mūsų gamyklą ir rašė: „Aš manau, kad Metalistas neatitiko visų jūsų lūkesčių, tačiau tikiu, jog yra sričių bendradarbiavimui.“ Tuomet mes atsakėme el. laišku C. K. 2014 m. balandžio 9 d., kad mes neketinome įsigyti Metalistas, kadangi įmonė neatitiko mūsų lūkesčių. Ketinimų protokolai nebuvo surašyti, tolimesnis bendradarbiavimas nebuvo informintas. *AQ Group* atstovai nebuvo atvykę į Lietuvos įmonę Metalistas.“

Įvertinus aukščiau išdėstytas aplinkybes, Inspekcijos sprendime konstatuota, jog po 2014-03-10 Pareiškėja ir jo akcininkai investuotojų neieškojo: 1) 2013 metų pabaigoje Pareiškėja sužinojo, kad *AQ Group* ieško tiekėjų; 2) iki 2014-03-10 vyko susirašinėjimas ir ruošimasis susitikimui su *AQ Group*; 3) 2014-03-10 Švedijoje įvyko *AQ Group* ir Pareiškėjos atstovų susitikimas, kuriame dalyvavo A. M., V. T., I. H.. Daugiau susitikimų tarp šių bendrovių nebuvo; 4) susitikimo metu nebuvo priimta jokių susitarimų, ketinimų protokolai nebuvo surašyti, tolimesnis bendradarbiavimas nebuvo informintas; susitikimo metu buvo pristatytos įmonės ir susipažinta su jų veikla; 5) 2014-04-09 *AQ Group* informavo neketinusi įsigyti Pareiškėjos akcijų, nes ji neatitiko lūkesčių. Apie tai buvo informuoti susitikimą organizavę VšĮ „Investuok Lietuvoje“ ir A. M.

Atsakant į Pareiškėjos skundo argumentus dėl finansų patarėjo I. P. paaiškinimo, kuris, pasak Pareiškėjos, patvirtina jos ketinimus, sprendime pažymėta, jog byloje nėra duomenų, kad I. P. būtų pats domėjęsis investavimu į Pareiškėjos akcijas, kad būtų tarpininkavęs ieškant investuotojų ir pan. Paaiškinime I. P. nurodė, kad su Pareiškėjos akcininku I. H. yra geri draugai. Taip pat nurodė, kad negali nei patvirtinti, nei paneigti, jog Pareiškėja ieškojo investuotojų. Teigė, kad tiesiog yra kalbėję apie išorinio investuotojo naudą. Atsižvelgiant į išdėstytą (arba į tai, kas išdėstyta), sprendime teigiama, jog tokio pobūdžio gero draugo paaiškinimas negali būti vertinamas kaip įrodymas, įrodantis vienokius ar kitokius Pareiškėjos veiksmus ar ketinimus.

#### **Dėl PM**

Vadovaujantis PMĮ 40-1 1 dalies nuostatomis, Lietuvos vieneto, kuris nėra laisvosios ekonominės zonos įmonė, fiziniams asmenims paskirstomas 2009 metų ir vėlesnių metų pelnas (ar jo

dalis), proporcingai tenkantis dėl šio įstatymo 12 straipsnio 5, 15, 16 punktuose, 46-1 straipsnyje nustatytų lengvatų neapmokestinam ir (arba) taikant 0 procentų tarifą apmokestinam apmokestinamajam pelniui, apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja 2013 metais taikė PMĮ 46-1 straipsnyje nustatytą mokestinę lengvatą ir apmokestinamąjį pelną sumažino 751 202 Lt. Patikrinimo metu nustatė, kad 2014 metais Pareiškėja išmokėjo 1 397 627 Lt dividendams priskiriamas sumas, prieita išvados, kad Pareiškėja neapmokestino apmokestinamojo pelno dalies (751 202 Lt) 15 proc. mokesčio tarifu. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjai, vadovaujantis PMĮ 40-1 straipsniu, apskaičiuota 32 634,38 Eur PM.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjos skundas atmestinas.

Nagrinėjamoje byloje mokestinis ginčas kilo dėl nurodymo Pareiškėjai sumokėti 50 635,43 Eur GPM ir 36 634,38 Eur PM bei su jais susijusias sumas, mokesčių administratoriui pritaikius MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, nustatė, jog Pareiškėjos akcininkams išmokėtos piniginės lėšos už parduotas akcijas turi būti vertinamos kaip dividendų akcininkams (I. H. ir V. T.) sumokėjimas, o Pareiškėja savų akcijų supirkimo ir anuliovimo sandoriais siekė mokestinės naudos, t. y. išmokėti dividendus išvengiant GPM prievolių ir pasinaudoti PMĮ 40-1 straipsnyje numatyta lengvata.

Pareiškėja nurodo turėjusi sąžiningą tikslą išmokėti akcininkams lėšas ir padidinti Pareiškėjos patrauklumą potencialių investuotojų ir kredito įstaigų akyse, o mokesčių administratorius nukrypo nuo LVAT suformuotos MAĮ 69 straipsnio taikymo praktikos, nevertino papildomų ekonominių ir finansinių Pareiškėjos savų akcijų supirkimo motyvų. Pareiškėja, remdamasi LVAT praktika, tvirtina, kad mokesčių mokėtojui nedraudžiama pasirinkti tokį elgsenos variantą, kuris mokestine prasme jam būtų palankesnis. Savų akcijų supirkimas – teisėta ir kitų bendrovių gana plačiai taikoma praktika. Pareiškėja taip pat nurodo, jog Inspekcija nukrypo nuo LVAT suformuotos praktikos, kad mokesčių mokėtojas gali laisvai pasirinkti akcijų pardavimo eiliškumą. Pareiškėjos atstovai Komisijos posėdžio metu akcentavo, kad vienas iš pagrindinių savų akcijų įsigijimo tikslų buvo atgauti beviltiškas skolas (I. H. ir V. T. 2012 metais perėmė UAB "G1" kuriai 2015-01-21 iškelta restruktūrizavimo byla, o 2022-01-07 – bankroto byla, skolas), tačiau mokesčių administratorius nevertino ekonominių motyvų, nulėmusių ginčo sandorių sudarymą. Nagrinėjamu atveju nebuvo vertinta ir tai, ar Pareiškėja turėjo finansines galimybes išmokėti dividendus, kurių mokėjimas yra griežtai reglamentuotas ABĮ. Be to, Pareiškėjos teigimu, ginčo byloje nukrypta nuo LVAT suformuotos praktikos MAĮ 69 straipsnio taikymo byloje, kuriose teismas aiškiai nurodė, kad mokesčiai nuo išmokėtų dividendų turi būti apskaičiuojami ne bendrovei, o mokestinę naudą gavusiems asmenims – akcininkams.

Atsižvelgdama į tai, kad mokestinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija sprendime pasisakys dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde nurodytus bei mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu Pareiškėjos atstovo akcentuotus nesutikimo su ginčijamu sprendimu motyvus ir reikalavimus.

MAĮ 69 straipsnio 1 dalis nustato, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo 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 2018-03-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-238-438/2018, 2019-06-26 nutartis adm. byloje Nr. A-2031-556/2019 ir kt.).

Byloje nustatyta, kad 2012-04-20 V. T. turėjo 20 052 vnt. Pareiškėjos akcijų (32 proc.), kurių įsigijimo kaina 439 533 Lt, o I. H. turėjo 42 213 vnt. Pareiškėjos akcijų (40 proc.), kurių įsigijimo kaina sudarė 726 013 Lt. 2012-07-30 Pareiškėjos visuotinio akcininkų susirinkimo (toliau – VAS)

protokolu Nr. 12/13 nuspręsta padidinti Pareiškėjos įstatinį kapitalą 2 199 306 Lt suma, papildomai išleidžiant 2 199 306 vnt. akcijų (1 akcijos nominali vertė – 1 Lt), kurios buvo paskirstytos akcininkams proporcingai turimų akcijų skaičiui. Siekiant panaikinti Pareiškėjos balanse įrašytus nuostolius, 2012-08-27 nutarta sumažinti Pareiškėjos įstatinį kapitalą 1 261 571 Lt suma, anuliuojant 1 261 571 vnt. akcijų (VAS protokolas Nr. 12/13). Po šio VAS sprendimo I. H. valdomos akcijos sudarė 677 957 vnt. (42 213 vnt. turėtos + 635 744 vnt. nemokamai gautos akcijos), o V. T. valdomos akcijos sudarė 322 043 vnt. (20 052 vnt. turėtos + 301 991 vnt. nemokamai gautos akcijos).

Bylos duomenimis, Pareiškėjos nepaskirstytas pelnas 2012 metais sudarė 524 434 Lt, 2013 metų pelnas – 1 189 950 Lt, nepaskirstytas pelnas 2013 metais – 1 714 384 Lt. 2014-04-30 nuspręsta (VAS 2014-04-30 protokolas Nr. 04/01) paskirstyti Pareiškėjos 1 714 384 Lt paskirstytiną pelną, 1 531 719 Lt paskirstant į rezervą savoms akcijoms įsigyti ir nupirkti I. H. ir V. T. akcijas (iš I. H. 42 213 vnt., iš V. T. – 20 052 vnt.) po 24,60 Lt už 1 akciją (182 665 Lt nepaskirstyto pelno likutis perkeltas į kitus metus). VAS protokole nurodytas akcijų įsigijimo tikslas – paruošti akcijų paketą, kurį Pareiškėja galėtų perleisti trečiajam asmeniui, taip įtraukiant į Pareiškėją naują akcininką (investuotoją).

Pareiškėja pagal 2014-05-23 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį iš I. H. įsigijo 42 213 vnt. savų akcijų už 1 038 439,8 Lt (881 319,20 Lt buvo įskaityti I. H. skolai padengti (akcininko skola Pareiškėjai susidarė 2012 metais), likusi 157 120,60 Lt suma išmokėta I. H. 2014–2016 metais). Pareiškėja pagal 2014-05-23 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį iš V. T. įsigijo 20 052 vnt. savų akcijų už 493 279,2 Lt (425 597,71 Lt buvo įskaityti V. T. skolai padengti (akcininko skola Pareiškėjai susidarė 2012 metais), likusi 67 681,49 Lt suma išmokėta V. T. 2014–2015 metais). Po akcijų pirkimo–pardavimo sandorio I. H. turėjo 635 744 vnt. akcijų (63,57 proc.) (gautos nemokamai), V. T. – 301 991 vnt. akcijų (30,2 proc.) (gautos nemokamai), o Pareiškėjai priklausė 62 265 vnt. savo akcijų (6,23 proc.).

Bylos duomenimis, derybos su potencialiu investuotoju Švedijos įmone *AQ Group* buvo nutrauktos dar iki 2014-05-23 savų akcijų įsigijimo sandorio.

2015-05-23 Pareiškėja dalį savo akcijų (įsigytų 2014-05-23) pardavė I. H. ir V. T. (I. H. – 134 vnt., V. T. – 62 vnt.) po 7,12 Eur už 1 vnt.

2015-07-01 akcininkų sprendimu nutarta pakeisti akcijos nominalią vertę iš 1 Lt į 1 Eur (atitinkamai pakeisti ir akcijų kiekį iš 1 000 000 vnt. į 290 000 vnt.), taip pat sumažinti įstatinį kapitalą 18 000 Eur, anuliuojant 18 000 vnt. akcijų, kurias Pareiškėja 2014-05-23 įsigijo iš savo dviejų akcininkų. Akcijų anuliovimo motyvas – akcijos anuliuojamos, nes nei Pareiškėjas, nei akcininkai nerado pirkėjo akcijoms ir baigiasi ABĮ 54 straipsnio 11 dalyje nurodytas terminas.

Po akcijų anuliovimo Pareiškėjos akcininkams priklausė 272 000 vnt. 1 Eur nominalios vertės akcijų: I. H. – 184 405 vnt. (184 366 gautos nemokamai + 39 įsigytos), t. y. 67,8 proc., V. T. – 87 595 vnt. (87 577 gautos nemokamai + 18 įsigytos), t. y. 32,2 proc. akcijų.

Įvertinęs aukščiau išdėstyta, mokesčių administratorius priėjo išvadą, jog nors Pareiškėja sudarė 2014-05-23 savų akcijų pirkimo–pardavimo sutartis bei sumokėjo už įsigytas iš akcininkų akcijas pinigus (2015-07-01 akcininkų sprendimu didžioji dalis Pareiškėjos įsigytų akcijų buvo anuliuotos), tačiau mokesčių administratorius nustatė kitokį šių pinigų mokėjimo tikslą, kuris keičia mokesčio bazę ir mokėtinus mokesčius, nes, mokesčių administratoriaus teigimu, atsižvelgiant į mokestinio patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes, pinigines lėšos už akcijų pardavimą traktuojamos kaip dividendų išmokėjimas ir Pareiškėjas, sudarydama savų akcijų įsigijimo ir vėlesnio jų anuliovimo sandorius, siekė mokestinės naudos, t. y. išmokėti dividendus, kurie būtų neapmokestinami GPM 15 proc. tarifu bei išsaugoti teisę pasinaudoti PMĮ 40-1 straipsnyje numatyta PM lengvata, taip sumažinant mokėtiną PM.

LVAT formuojamoje administracinių teismų praktikoje yra pateiktos tokios aukščiau pacituotas MAĮ 69 straipsnio nuostatos aiškinimo bei taikymo taisyklės:

(1) siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones

keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. 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 (LVAT 2008-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. A 556 250/2008; 2011-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A-575-371/2011; 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m.; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016, 2019-06-26 nutartis adm. byloje Nr. A-2031-556/2019; 2021-01-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-2667-442/2020 ir kt.);

(2) pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius (LVAT 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A-502-1305/2008; 2013-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-97/2013; 2021-01-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-2667-442/2020 ir kt.). 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 (2008-05-29 nutartis adm. byloje Nr. A 525 828/2008; 2012-09-27 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1715/2012; 2013-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-97/2013, 2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017);

(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 lydinių 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 (LVAT 2013-04-11 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-442-724/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 25, 2013 m.; 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m.; 2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017).

Vadovaujantis galiojančiu teisiniu reguliavimu ir LVAT praktika, Pareiškėjos atveju MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas galėjo būti pritaikytas tik mokesčių administratoriui nustačius ir įrodžius, kad: 1) ūkinės operacijos turėjo vienintelį tikslą – sudaryti sąlygas Pareiškėjai 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.

LVAT praktikoje laikomasi nuoseklios pozicijos, jog šis mokesčių apskaičiavimo būdas yra taikomas 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 (LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013, 2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-26-602/2015 ir kt.). Tai yra nors vertinami ir mokesčių administratoriaus „perapibūdinami“ sandoriai būna realiai sudaryti; juos sudarius, keičiasi turto savininkai; pagal juos atliekami mokėjimai

arba vykdomos užskaitos, tačiau tokių sandorių sudarymas stokoja ekonominio tikslingumo ir pagrindimo, o dėl sudarytų sandorių (įvykdytų operacijų) atsiradę pokyčiai sudaro formalias sąlygas nemokėti mokesčio, jį sumažinti, jį atidėti, jo mokėjimą nukelti neapibrėžtam laikui. Todėl tai, jog, kaip nurodo skunde Pareiškėja, ji turi teisę pasirinkti jam naudingiausią teisėto elgesio būdą, o savų akcijų įsigijimo sandoriais buvo siekta ekonominės naudos (Pareiškėja akcentuoja, kad siekė padidinti savo patrauklumą potencialių investuotojų ir kredito įstaigų akyse, atgauti beviltiškas skolas bei teisėtai išmokėti lėšas akcininkams), nepaneigia mokesčių administratoriaus galimybės šiuos sandorius vertinti mokestine prasme, siekiant išsiaiškinti, ar sandorių sudarymu šalis siekė įprastinių sandoriams būdingų tikslų, ar mokestinės naudos, nes tokią teisę mokesčių administratoriui nustato MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatos, o mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolė yra tiesioginė mokesčių administratoriaus pareiga (MAĮ 19 straipsnio 1 dalies 3 punktas).

Komisija, atsižvelgdama į LVAT praktiką bei įvertinusi mokestinėje byloje surinktus duomenis, konstatuoja, kad mokesčių administratoriaus pozicija dėl to, kad Pareiškėjos sudarytais savų akcijų įsigijimo sandoriais buvo siekiama ne įprastinių šioms sutartims būdingų tikslų, o išimtinai mokestinės naudos, t. y. išvengti GPM mokėjimo nuo akcininkams išmokėtų dividendų bei pasinaudoti PMĮ 40-1 straipsnyje numatyta PM lengvata.

Bylos duomenimis, 2014-04-30 eiliniame visuotiniame Pareiškėjos akcininkų susirinkime nuspręsta nupirkti iš akcininkų I. H. ir V. T. atitinkamai 42 213 vnt. ir 20 052 vnt. akcijų. Pareiškėjos 2014-04-30 eilinio visuotinio akcininkų susirinkimo protokole Nr. 04/01 nurodytas akcijų įsigijimo tikslas – paruošti akcijų paketą, kurį Pareiškėja galėtų perleisti trečiajam asmeniui, taip pritraukiant naują akcininką (išorinį investuotoją).

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius, surinkęs informaciją iš Pareiškėjos ir kitų asmenų apie naujo akcininko (investuotojo) paieškas, priėjo pagrįstą išvadą, kad savų akcijų įsigijimas buvo vykdomas potencialiam investuotojui Švedijos įmonei *AQ Group* jau nutraukus bendravimą su Pareiškėja, o kitų investuotojų ieškoma nebuvo. Tai patvirtina šios mokesčių administratoriaus nustatytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje plačiau aprašytos aplinkybės: 1) 2013 metų pabaigoje Pareiškėja sužinojo, kad *AQ Group* ieško tiekėjų; 2) iki 2014-03-10 vyko susirašinėjimas ir ruošimasis susitikimui su *AQ Group*; 3) 2014-03-10 Švedijoje įvyko *AQ Group* ir Pareiškėjos atstovų susitikimas, kuriame dalyvavo A. M., V. T., I. H. (daugiau Pareiškėjos ir *AQ Group* atstovų susitikimų nebuvo); 4) susitikimo metu nebuvo priimta jokių susitarimų, ketinimų protokolai nebuvo surašyti, tolimesnis bendradarbiavimas nebuvo įformintas; susitikimo metu buvo pristatytos įmonės ir susipažinta su jų veikla; 5) 2014-04-09 *AQ Group* informavo susitikimą organizavusius VŠĮ „Investuok Lietuvoje“ ir C. K. neketinusi įsigyti Pareiškėjos akcijų, nes ji neatitiko lūkesčių. Primintina, kad įsigyti savas akcijas nuspręsta 2014-04-30, o akcijų pirkimo–pardavimo sutartis su akcininkais I. H. ir V. T. pasirašytos 2014-05-23, t. y. jau po *AQ Group* atstovų pranešimo Pareiškėjos ir minėtos Švedijos įmonės organizavusiems asmenims apie tai, kad ji neketina įsigyti Pareiškėjos akcijų. Komisija pabrėžia, kad Pareiškėja nei mokestinio patikrinimo metu, nei pastabose dėl patikrinimo akto, nei skunduose dėl mokesčių administratoriaus sprendimų nenurodė ieškojusi kitų investuotojų, tik *AQ Group*. Nesutiktina su Pareiškėjos atstovų teiginiais, kad Pareiškėjos naujo akcininko (investuotojo) paieškoms skyrė pernelyg daug dėmesio ir netyrė kitų ginčo sandorių sudarymo motyvų. Kaip minėta, būtent naujo akcininko (investuotojo) pritraukimas buvo nurodytas Pareiškėjos 2014-04-30 eilinio visuotinio akcininkų susirinkimo protokole Nr. 04/01 kaip pagrindinis ir vienintelis savų akcijų įsigijimo tikslas, o Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu nenurodė kitų akcijų įsigijimo tikslų, todėl mokesčių administratorius privalėjo ištirti, ar VAS protokole nurodytas tikslas atitiko tikrovę.

Pareiškėjos atstovai Komisijos posėdžio metu teigė, kad naujo akcininko (investuotojo) paieškos buvo tik formalus savų akcijų įsigijimo tikslas. Pareiškėjos atstovai akcentavo, kad savų akcijų įsigijimą lėmė keli ekonominiai motyvai: visų pirma, Pareiškėjos siekis išmokėti lėšas akcininkams ir jos teisė laisvai pasirinkti vieną iš kelių teisėtų procedūrų: išmokėti dividendus, išmokėti lėšas, mažinant įmonės įstatinį kapitalą arba pasinaudoti savo akcijų supirkimo teise. Pareiškėja taip pat nurodo ir kitus ekonominius tikslus, t. y. pagerinti santykinį pelningumą rodiklius, atgauti bent dalį beviltiškų skolų ir tokiu būdu išvengti ženklių nuostolių sumų susidarymo Pareiškėjos balanse.

Komisija sutinka su Pareiškėjos teiginiais, kad savų akcijų supirkimas ir įstatinio kapitalo mažinimas yra skirtingos procedūros bei mokesčių mokėtojas turi neginčijamą teisę pasirinkti jam tinkamiausią teisėtos elgsenos modelį, tačiau tai nedraudžia mokesčių administratoriui mokesčių mokėtojo sudarytų sandorių vertinti mokestine teisine prasme ir, nustatčius piktnaudžiavimą (kaip yra nagrinėjamu atveju), atkurti tikrąsias ginčo sandorių sudarymo aplinkybes bei perapibūdinti sandorius.

Pareiškėjos teiginiai apie pelningumo rodiklių gerinimą, Komisijos nuomone, yra daugiau teorinio pobūdžio, nes Pareiškėja nei skunde, nei jos atstovai Komisijos posėdžio metu nepateikė atitinkamų rodiklių skaičiavimų prieš / po ginčo sandorių sudarymo, nenurodė, kodėl būtent ginčo laikotarpiu buvo svarbios vienokios ar kitos minėtų rodiklių reikšmės, apsiribojo abstraktaus pobūdžio teiginiais apie pelningumo rodiklių svarbą kredito įstaigoms ir potencialiems investuotojams, o, kaip minėta, byloje nėra duomenų apie Pareiškėjos vykdytas naujo akcininko (investuotojo) paieškas po savų akcijų įsigijimo. Be to, pažymėtina, kad LVAT praktikoje pirmenybė teikiama pirminiams paaiškinimams, neturintiems įtakos laiko ir kitoms aplinkybėms (pvz., mokestinio patikrinimo rezultatų).

Komisija pažymi, kad siekis atgauti bent dalį beviltiškų skolų kaip vienas iš savų akcijų įsigijimo tikslų buvo nurodytas tik Pareiškėjos pateiktuose 2022-01-31 rašytiniuose paaiškinimuose ir Komisijos posėdžio metu. Pareiškėja apie akcininkų I. H. ir V. T. perimtas beviltiškas UAB "G1" skolas ir tokio veiksmo svarbą Pareiškėjos balanse atsispindintiems rodikliams anksčiau net neužsiminė.

Kaip matyti iš vietos mokesčių administratoriaus 2022-02-04 ir 2022-02-07 pateiktos informacijos, 2014-05-26 susitarimais dėl tarpusavio įskaitymų buvo įskaitytos akcininkų I. H. ir V. T. skolos Pareiškėjai, susidariusios 2012 metais. 2012-01-31 buvo pasirašyta reikalavimo perleidimo sutartis tarp Pareiškėjos (kreditorius) ir I. H. (naujasis kreditorius), kuria Pareiškėja perleido, o I. H. priėmė UAB "G1" 328 643,40 Lt skolą Pareiškėjai. Sutarties šalys susitarė, kad I. H. iki 2014-01-31 turėjo sumokėti Pareiškėjai 263 200 Lt (80 proc. skolos sumos) ir 6 proc. metinių palūkanas. 2012-01-10 buvo pasirašyta reikalavimo perleidimo sutartis tarp Pareiškėjos (kreditorius) ir V. T. (naujasis kreditorius), kuria Pareiškėja perleido, o V. T. priėmė UAB "G1" 48 115,30 Lt skolą Pareiškėjai. Pagal susitarimą V. T. iki 2014-01-10 turėjo sumokėti Pareiškėjas 48 115,30 Lt ir 6 proc. metinių palūkanas. 2012-03-15 reikalavimo perleidimo sutartimi V. T. perėmė 44 160,10 Lt UAB "G1" skolą Pareiškėjai, kurią įsipareigojo sumokėti Pareiškėjai iki 2014-03-15, kartu su 6 proc. metinėmis palūkanomis. Bylos duomenimis, 2011-12-31 I. H. priklausė 21 proc. UAB "G1" akcijų, V. T. – 15 proc. UAB "G1" akcijų. Pareiškėja 2022-01-31 rašytiniuose paaiškinimuose nurodė, kad UAB "G1" 2015-01-21 buvo iškelta restruktūrizavimo byla, o 2022-01-07 – bankroto byla. Komisija kritiškai vertina Pareiškėjos atstovų teiginius apie UAB "G1" skolų beviltiškumą, kadangi restruktūrizavimo byla minėtai bendrovei iškelta praėjus 3 metams (bankroto byla – po 10 metų) po minėtų skolų perėmimo. Duomenų apie sudėtingą UAB "G1" finansinę būklę reikalavimų perleidimo sutarčių pasirašymo metu byloje nepateikta.

Iš vietos mokesčių administratoriaus pateiktų duomenų matyti, kad I. H. pagal 2012-05-31 reikalavimo perleidimo sutartį perėmė UAB "C1" 500 000 Lt skolą Pareiškėjai. Minėtą sumą kartu su 6 proc. metinėmis palūkanomis I. H. įsipareigojo sumokėti Pareiškėjai iki 2014-05-31. Bylos duomenimis, I. H. 2011-12-31 priklausė 40 proc. UAB "C1" akcijų, V. T. – 19 proc. 2012-04-30–2012-09-03 V. T. pasiskolino iš Pareiškėjos 282 000 Lt dvejiems metams pagal 4 paskolų sutartis. Atsižvelgus į aukščiau išdėstytą, Pareiškėjos teiginiai apie siekį atgauti beviltiškas skolas laikytini Pareiškėjos gynybine pozicija, nesudarančia pagrindo keisti mokesčių administratoriaus perkvalifikuotų ginčo sandorių.

Nepagrįsti yra Pareiškėjos teiginiai apie tai, kad mokesčių administratorius nesuprato savų akcijų įsigijimo procedūros esmės ir neanalizavo Pareiškėjos motyvų sudarant ginčo sandorius, kadangi savų akcijų įsigijimo tikslai gali būti labai įvairūs (pvz., siekis palaikyti akcijų kainą tose akcinėse bendrovėse, kurios viešai prekiauja savo akcijomis; noras sumažinti akcininkų skaičių, kitaip tariant, „išsivaduoti“ nuo smulkiųjų akcininkų; ir kt.), todėl būtent mokesčių mokėtojas, vykdydamas MAĮ jam nustatytą pareigą bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, mokestinio patikrinimo metu privalo teikti mokesčių administratoriui dokumentus, paaiškinimus ir kt.



Pareiškėjos teiginiai apie mokesčių mokėtojo teisę laisvai pasirinkti akcijų pardavimo eiliškumą ginčo byloje yra neaktualūs, kadangi nagrinėjamu atveju akcininkams išmokėtos lėšos už parduotas akcijas buvo perkvalifikuotos į dividendus.

Atsižvelgus į byloje nustatytas aplinkybes, ginčo klausimą reglamentuojančius teisės aktus, proceso šalių paaiškinimus, LVAT praktiką, darytina išvada, kad Pareiškėjos tikrintu laikotarpiu sudaryti savų akcijų įsigijimo ir anuliavimo sandoriai yra tik formalūs sandoriai, tikslu sudaryti atsiskaitymo (lėšų išmokėjimo akcininkams) už 2014 m. įsigytas savas akcijas regimybę, siekiant išvengti GPM mokėjimo nuo akcininkams išmokėtų dividendų ir pasinaudoti PMĮ 40-1 straipsnio 1 dalyje numatyta PM lengvata. Todėl konstatuotina, kad savų akcijų įsigijimo ir anuliavimo sandoriai buvo sudaryti siekiant vienintelio tikslo – mokestinės naudos Pareiškėjai, kad nereikėtų mokėti GPM nuo akcininkams išmokėtų dividendų ir neprarasti teisės į minėtą PM lengvatą.

Tokią išvadą dėl savų akcijų įsigijimo ir vėlesnio jų anuliavimo kvalifikavimo lemia byloje nustatytų aplinkybių visuma: 1) Pareiškėjos sprendimas suformuoti rezervą savoms akcijoms įsigyti; 2) Pareiškėjos sprendimas 89 proc. (t. y. 1 531 719 Lt) 2012–2013 metais uždirbto 1 714 384 Lt nepaskirstytojo pelno (pasinaudojus PMĮ 46-1 straipsnyje numatyta investicijų lengvata, įmonės apmokestinamas pelnas buvo sumažintas 751 202 Lt) pervesti į rezervą savoms akcijoms įsigyti, kurio dydis nebūtų mažesnis už įsigyjamų savų akcijų įsigijimo verčių sumą (toks reikalavimas yra numatytas ABĮ 54 straipsnio 6 dalyje); 3) Pareiškėjos 2012-07-30 sprendimas padidinti įstatinį kapitalą ir vėlesnis 2012-08-27 (t. y. nepraėjus mėnesiui) sprendimas jį sumažinti tokia apimtimi, kad Pareiškėja formaliai atitiktų ABĮ 54 straipsnio reikalavimus dėl savų akcijų įsigijimo skaičiaus, t. y. kad Pareiškėja galėtų supirkti visas Pareiškėjos akcininkų I. H. ir V. T. valdomas akcijas, (atitinkamai 42 213 vnt. ir 20 052 vnt.), kurios buvo įsigytos už tam tikrą kainą (turėjo įsigijimo vertę ir nebuvo gautos nemokamai), o įsigyjamų akcijų kiekis neviršytų minėtame ABĮ 54 straipsnyje įtvirtintos 10 proc. savų akcijų įsigijimo ribos; 4) panaudojus faktiškai visą Pareiškėjos uždirbtą pelną, t. y. 1,5 mln. Lt iš 1,7 mln. Lt, buvo įsigytas tik 6,2 proc. sudarantis savo akcijų paketas, kuris, kaip nustatyta aukščiau, neieškojus potencialaus tokio akcijų paketo pirkėjo, buvo anuliuotas. Visos šios aplinkybės rodo sudarytų sandorių ir priimtų sprendimų dirbtinumą, t. y. jais nebuvo siekta jokios ekonominės naudos Pareiškėjai, tačiau siekiama įgyti mokestinį pranašumą – pasinaudoti PM lengvata ir išmokėti akcininkams uždirbtą pelną, išvengiant jo apmokestinimo.

Komisija vertina, kad mokesčių administratorius sprendime aiškiai išdėstė argumentus dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo, Pareiškėjos mokestinės naudos siekimą nustatė atlikęs byloje esančių įrodymų visumos analizę ir vertinimą, kurių pagrindu atkūrė tikrąsias sandorių aplinkybes bei atitinkamai apmokestino Pareiškėją.

Komisijos vertinimu, Inspekcijos atlikto Pareiškėjos veiksmų vertinimo nepaneigia ir Pareiškėjos 2022-01-31 rašytiniuose paaiškinimuose akcentuojamos LVAT nutartys (2018-02-13 nutartis adm. byloje Nr. A-177-556/2018 ir 2020-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-862-438/2020), kuriose, Pareiškėjos teigimu, teismas aiškiai nurodė, kad mokesčiai nuo išmokėtų dividendų turi būti apskaičiuojami ne bendrovei, o mokestinę naudą gavusiems asmenims – akcininkams.

Pagal Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 15 straipsnio 1 dalį vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus formuoja Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, o minėto straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimuose ir nutartyse pateikiamus įstatymų ir kitų teisės aktų taikymo išaiškinimus atsižvelgia valstybės ir kitos institucijos, kiti asmenys, taikydami tuos pačius įstatymus ir kitus teisės aktus. Atsižvelgiant į tai, jog aptariamose nutartyse buvo išspręsti konkretūs mokestiniai ginčai, įvertinus tuose ginčiuose nustatytas aplinkybes, tačiau nėra suformuluotos atitinkamų teisės aktų nuostatų taikymo ir aiškinimo taisyklės, ginčo bylos ir LVAT nutartyse nagrinėtų bylų aplinkybės nėra tapačios, o LVAT (2014-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A-556-990/2014) yra išdėstęs poziciją, kad net viena skirtinga faktinė aplinkybė gali suponuoti visiškai kitokio sprendimo priėmimą, nepaisant to fakto, kad iškelti reikalavimai gali būti identiški, nes visuomeniniai santykiai pasižymi įvairumu, dėl ko gali kisti ir teisinis tų santykių kvalifikavimas.

Komisija pažymi, kad Pareiškėjos nurodytose LVAT nutartyse nebuvo spręstas mokesčių mokėtojų gautų pajamų perapibūdinimo į dividendus klausimas, t. y. faktinės Pareiškėjos nurodytų bylų ir nagrinėjamo ginčo aplinkybės yra skirtingos.

Papildomai Komisija nurodo, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog galimybė reikalauti mokestinės prievolės, kylančios iš A klasės gyventojų pajamų, įvykdymo tiesiogiai iš mokesčio mokėtojo, o ne iš mokesčių išskaičiuojančio asmens, yra administracinių teismų praktikoje pripažįstama išimtis iš bendros taisyklės, įtvirtintos GPMĮ 23 straipsnyje. Ši išimtis gali būti taikoma tik išskirtiniais atvejais (2016-01-28 nutartis adm. byloje Nr. A-153-438/2016).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-11-12 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-715/2013 nurodė, kad vien nustatymas, kad atitinkamų mokestinių teisinių santykių kvalifikavimui reikšmingi mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė buvo sudaryti turint (vienintelį) tikslą gauti mokestinę naudą, savaime eliminuoja mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigą nuo gyventojų A klasės pajamų išskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti atitinkamas mokesčių bei kitų privalomųjų įmokų sumas. Nei MAĮ 10 straipsnis, nei šio įstatymo 69 straipsnio 1 dalis savaime nesuteikia teisės atitinkamas mokestines prievoles paskirstyti kitiems asmenims, nei tiems, kurie eksplicitiškai nurodyti atitinkamo mokesčio įstatyme (nagrinėjamu atveju – GPMĮ 23 straipsnyje). Vien faktinė aplinkybė, kad atitinkamos sumos (išmokos) mokesčio mokėtojui išmokėtos iš jų (šių sumų) neišskaičiavus mokėtinų mokesčių ir (ar) kitų privalomųjų mokėjimų, savaime negali būti vertinama, kaip paneigianti mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigas. Priešingas vertinimas akivaizdžiai neatitiktų tikslų, kurių įstatymų leidėjas siekė nustatydamas mokesčių išskaičiuojančio asmens prievoles, mokesčių teisės aktuose nustatytos pareigos išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokėtiną mokesčių ir jį sumokėti į biudžetą vykdymas priklausytų tik nuo šio (mokesčių išskaičiuojančio) asmens valios, kas neabejotinai paneigtų aptariamą pareigą paskirti.

Administracinių teismų praktikoje aiškinant šių teisės normų nuostatas yra konstatuota, kad galimybė mokestinę nepriemoką išieškoti tiesiogiai iš mokesčio mokėtojo, o ne iš mokesčių išskaičiuojančio asmens, yra išimtis iš taisyklės, įtvirtintos GPMĮ 23 straipsnyje, kuri gali būti taikoma tik išimtiniais atvejais, kai: 1) mokestinė nepriemoka susidarė dėl mokesčių mokėtojo sukčiavimo, piktnaudžiavimo teise ar kitų teisei prieštaraujančių veiksmy, apie kuriuos mokesčių išskaičiuojantis asmuo, veikdamas sąžiningai ir rūpestingai, nežinojo ir negalėjo žinoti; 2) mokestinių santykių dalyviai tikslingai siekia perkelti mokesčių mokėjimą mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, kuris dėl mokumo problemų (pvz., gresiančio bankroto) šių prievolių akivaizdžiai negalės įvykdyti; 3) jei toks asmenų nepersikirstymas pažeistų mokesčių mokėtojo lygybės, teisingumo, visuotinio privalomumo, sąžiningumo principus ir (ar) neatitiktų protingumo bei teisingumo kriterijų, kurių turi būti paisoma mokesčių administratoriui administruojant mokesčius. Taip pat konstatuota, kad šių juridinę reikšmę turinčių faktų nustatymas, priklauso nuo konkrečios bylos individualių aplinkybių, kurios ir apsprendžia šių juridinę reikšmę turinčių faktų buvimą arba ne (žr. LVAT 2010-04-12 nutartį adm. byloje Nr. A-438-359/2010; 2013-11-12 sprendimą adm. byloje Nr. A-556-715/2013; 2016-01-28 nutartį adm. byloje Nr. A-153-438/2016; 2017-07-04 nutartį adm. byloje Nr. A-517-442/2017; 2019-07-18 nutartį adm. byloje Nr. eA-1777-438/2019). Ginčo byloje tokių aplinkybių nenustatyta, jų nenurodo ir Pareiškėja. Tai lemia, kad nėra pagrindo taikyti išimtį bei nepaisyti GPMĮ 23 straipsnio reikalavimų ir Pareiškėjai tenkančią pareigą – sumokėti GPM, perkelti Pareiškėjos akcininkams I. H. ir V. T.. Komisija laikosi pozicijos, kad Pareiškėjos akcentuojamų LVAT nutarčių išvados nesudaro pagrindo kitaip vertinti mokesčių administratoriaus ginčo byloje nustatytų ir konstatuotų aplinkybių.

Papildomai pažymėtina, kad nagrinėjamu atveju pasinaudojant ginčo sandoriais buvo išvengta ne tik GPM mokėjimo, bet ir PM mokėjimo. Primintina, kad PMĮ taikomas tik juridiniams asmenims, todėl negalima teigti, kad mokestinę naudą gavo Pareiškėjos akcininkai – fiziniai asmenys.

Apibendrinusi tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju teisingai aiškino ir taikė apmokestinimą GPM ir PM bei mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, tinkamai ištyrė ir įvertino byloje nustatytų aplinkybių bei surinktų įrodymų visumą. Todėl priimtas Inspekcijos 2021-11-16 sprendimas Nr. 69-64 yra teisėtas ir pagrįstas, naikinti jį Pareiškėjos skunde išdėstytais motyvais nėra pagrindo.

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 Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021-11-16 sprendimą Nr. 69-64.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprendami mokesčių ginčą (arba mokesčio 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė