



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "A1" SKUNDO**

2020 m. balandžio 27 d. Nr. S- 78 (7-48/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensko, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo UAB "A1" (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2020-02-24 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija) 2020-01-31 sprendimo Nr. 69-8 (toliau – Sprendimas). Komisijos 2020-04-09 posėdyje Pareiškėją atstovavo advokatas L. E., Inspekcijos atstovas I. F..

Komisija n u s t a t ė :

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Klaipėdos AVMI) atliko Bendrovės 2016 metų pelno mokesčio (toliau – PM) apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2019-09-04 patikrinimo aktą Nr. (28.1)-FR0680-307, kuriuo nustatė, kad Bendrovės akcininkai (R. H., V. O., O. K.) 55 procentų Bendrovės akcijų 2013-11-01 pardavė Jungtinės Karalystės įmonei "C1" LP (įkurta 2013-10-14, likviduota 2014-10-14) už 880000 Eur. Didžiosios Britanijos įmonė tas pačias akcijas (55 procentų) už tą pačią 880000 Eur kainą 2014-12-29 pardavė Estijos įmonei "D1" OÜ (įkurta 2014-12-08). Už įsigytas akcijas Estijos įmonė apmokėjo tik 80000 Eur, likusi dalis nesumokėta. Estijos įmonės akcininkai – V. O. (valdo 73 procentų akcijų), D. E. (valdo 18 procentų akcijų) ir O. K. (valdo 9 procentų akcijų). Bendrovė 2016-08-17 Estijos įmonei už 2014 metus išmokėjo 200750 Eur pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 34 straipsnio 2 dalį neapmokestinamų dividendų. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, padaryta išvada, kad akcijų pardavimo sandoriai buvo apsimestiniai, neatspindintys ekonominės realybės ir Bendrovės akcijos perleistos dirbtiniams, fiktyviems dariniams (Didžiosios Britanijos ir Estijos įmonėms), siekiant vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą – išmokėti Bendrovės dividendus Estijos įmonei, išvengiant PM mokėjimo į biudžetą. Konstatuota, jog Bendrovė, pažeisdama PMĮ 32 straipsnio 6 dalies nuostatas, nepagrįstai pritaikė 0 proc. PM tarifą, išmokėdama dividendus Estijos įmonei. Vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, PMĮ 5 straipsniu, 32 straipsnio 6 dalimi nuo Estijos įmonei "D1" OÜ išmokėtų 200750 Eur dividendų Bendrovei papildomai apskaičiuota 30113 Eur pelno mokesčio.

Klaipėdos AVMI 2019-10-30 sprendimu Nr. (28.19)-FR0682-246 patvirtino patikrinimo aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotą 30113 Eur PM ir, vadovaudamasi PMĮ 56 straipsnio ir MAĮ 96 straipsnio nuostatomis, Bendrovei už nesavalaikį mokesčių mokėjimą apskaičiavo 5358,26 Eur PM delspinigių, MAĮ 139 straipsnio nuostatomis – skyrė 20 proc. dydžio 6022 Eur PM baudą.

Sprendimu Inspekcija Klaipėdos AVMI sprendimą patvirtino.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos, išvada, kad Bendrovė 2016 m. rugpjūčio 17 d. Estijos įmonei už 2014 m. išmokėjus 200750 Eur pagal PMĮ 34 straipsnio 2 dalį neapmokestinamų dividendų, pardavimo sandoriai buvo apsimestiniai, neatspindintys ekonominės realybės ir Bendrovės akcijos perleistas dirbtiniams, fiktyviems dariniams (Didžiosios Britanijos ir Estijos įmonėms), siekiant vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą – išmokėti Bendrovės dividendus Estijos įmonei, išvengiant PM mokėjimo į biudžetą, todėl Bendrovė, pažeisdama PMĮ 32 straipsnio 6 dalies nuostatas, nepagrįstai pritaikė 0 procentų PM tarifą, išmokėdama dividendus Estijos įmonei.

Mokesčių administratorius, vertindamas ar vieneto (vienetų grupės) darinys nėra apsimestinis, atsižvelgia ir kompleksiskai įvertina tokias aplinkybes: vieneto vadovai ar valdymo organai neturi tinkamos kvalifikacijos eiti tokias pareigas; vienete nėra darbuotojų arba jų yra per mažai deklaruojamai veiklai vykdyti; vieneto darbuotojai neturi tinkamų įgaliojimų sutartoms funkcijoms atlikti; vieneto darbuotojų patirtis, kompetencijos, darbo funkcijų vykdymui skiriamas laikas neatitinka vieneto veiklos pobūdžio ir / ar minimalių reikalavimų; svarbiausi vieneto sprendimai nėra priimami to vieneto vadovų ar valdymo organų; vieneto valdybos narių susirinkimai vyksta ne įsisteigimo (įregistravimo) valstybėje; vienetas nevykdo realios aktyvios veiklos (pvz., nėra produkcijos); vieneto pajamos yra tik pasyvios veiklos pajamos; įsisteigimo valstybėje nėra faktinio vieneto būvimo (nėra patalpų, įrangos ir pan.), jei jos reikalingos veiklos vykdymui; vienetas neturi banko sąskaitos jurisdikcijoje, kurioje yra įregistruotas; vieneto veikimo laikas trumpas arba jis įsteigiamas prieš pat dividendų mokėjimą; kt.

Pareiškėjos nuomone, vien tai, kad vienetas turi aukščiau nurodytų požymių, dar nereiškia, kad jis yra apsimestinis, kadangi vertinant ar darinys apsimestinis, atsižvelgiama į visus susijusius faktus ir aplinkybes, t. y. vertinami ne tik išmokėti dividendai, bet ir verslo struktūros pasirinkimas, akcijų priskyrimo priežastys, reorganizavimo tikslingumas ir kitos individualios aplinkybės.

Pareiškėja nurodo, kad Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje laikomasi pozicijos, jog tais atvejais, kai mokesčių administratorius priima individualų administracinį aktą, tokio veiksmo įforminimas turi atitikti ir Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnyje nustatytus minimalius reikalavimus priimtam individualiam administraciniam aktui. Toks aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. Individualus administracinis aktas paprastai turi būti toks, kad iš jo būtų galima suprasti visuomeninių santykių esmę, subjektus, dalyvaujančius šiuose santykiuose, būtų aiškus tų visuomeninių santykių teisinis kvalifikavimas (2011 m. birželio 27 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-336/2011).

Pareiškėjos nuomone, atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, mokesčių administratoriaus teiginys, kad darinio "C1" LP steigimas buvo inicijuotas V. O. arba su ja susijusių asmenų ir jų kontroliuojamas, nėra pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis.

Pareiškėja nurodo, kad pagal Didžiosios Britanijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją "C1" LP yra likviduota nuo 2014 m. spalio 14 d. Prie Patikrinimo akto pridėtame priede 2018 m. birželio 18 d. Inspekcijos rašte Nr. (25.8-39-2)-R1 informacijos mainuose Nr. DT_R_LT_GB_20171213_172516W2_EoIF32181 DJJ_REP_20180612 nurodyta, kad: „C8-2, Ar aukščiau paminėtos investicijos priklauso / priklausė šiam mokesčių mokėtojui? Taip. Laikotarpiu nuo 01/01/2099 iki 0f/01/2100. C8-3. Kada ir už kokia kainą vyko įsigijimas? Prašome nurodyti valiutą. Data 01/01/2099. Įsigijimo suma 0 GBP.“

Pareiškėja pažymi, kad iš viešai prieinamos informacijos, skelbiamos tinklapiuose (nurodomi tinklalapiai) akivaizdu, kad "C1" LP nėra išregistruota.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis, kad "C1" LP sudaryti akcijų pardavimo sandoriai, kurių rezultate akcijos atiteko Estijos įmonei, gali būti laikomi apsimestiniais. Pareiškėjos nuomone, šios prielaidos nėra pagrįstos objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis. Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad ne Bendrovei priklausė ir/arba

priklauso akcijos, dėl kurių buvo sudaryti sandoriai. Bendrovė jokios įtakos negalėjo daryti dėl sandorių sudarymo ar nesudarymo. Pareiškėja pažymi, kad mokesčių administratorius nenurodė, kokia konkreči mokestinė nauda gauta.

Pareiškėja pažymi, kad jei sutuoktiniai V. O. ir O. K. būtų įregistravę Lietuvos Respublikoje uždarytą akcinę bendrovę bei ji būtų įsigijusi Bendrovės akcijas, tai taip pat nebūtų pagrindo apmokestinti dividendų pelno mokesčiu (PMĮ 33 straipsnio 2 dalis).

Dėl turinio viršenybės prieš forma principo taikymo, Pareiškėja akcentuoja, kad LVAT praktikoje laikomasi nuostatos, jog mokesčio apskaičiavimui taikant turinio viršenybės prieš formą principą, būtina nustatyti, kad sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaryta turint tikslą gauti mokestinę naudą. Atsižvelgiant į MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius (2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-502-1305/2008).

Pareiškėja nurodo, kad LVAT teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A-575-371/2011 nurodė, kad joks teisės aktas neįpareigoja mokesčiu mokėtojo esant galimybei pasirinkti viena iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Akcentuotina, jog tokios nuostatos, aiškinant vieno iš bendrųjų teisės principų – draudimo piktnaudžiauti teise principo – turinį laikomasi ir Teisingumo Teismo praktikoje (pvz., žr. 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimą Weald Leasing Ltd. byloje (C-103/09)). Pareiškėja, atsižvelgdama į LVAT praktiką, pabrėžia, kad vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (2011-02-23 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-575-371/2011).

Pareiškėjos teigimu, Bendrovė neturėjo jokios mokestinės naudos. Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą.

Inspekcija skundžiamame Sprendime konstatavo, kad Bendrovė įsteigta 1992-01-24, faktiškai vykdoma veikla – laivų agentavimas, ekspedijavimas ir sandėliavimo paslaugų perpardavimas, Bendrovės veiklos vykdymo vieta – Klaipėdos jūrų uosto teritorija. Pagal Bendrovės pateiktą akcininkų registravimo žurnalą nuo Bendrovės įregistravimo iki 2013-12-27 akcininkais buvo: R. H. (valdė 50 proc. akcijų), G. V. (valdė 25 proc. akcijų), V. O. (valdė 20 proc. akcijų), O. K. (valdė 5 proc. akcijų).

Patikrinimo akte nurodyta, kad pagal 2013-11-01 Akcijų įsigijimo sutartį Bendrovės akcininkai 55 proc. Bendrovės akcijų (iš jų: R. H. 30 proc., V. O. 20 proc. ir O. K. 5 proc.) pardavė Didžiojoje Britanijoje registruotai įmonei "C1" LP. Akcijos parduotos už 880000 Eur. "C1" LP už akcijas atsiskaitė 2013-12-24, fiziniams asmenims pervedusi iš Lichtenšteino banko sąskaitos nenustatytos kilmės pinigines lėšas.

Inspekcija nurodė, kad pagal 2014-12-29 Akcijų pirkimo–pardavimo sutartį "C1" LP visas savo turimas Bendrovės akcijas (55 proc.) pardavė Estijos įmonei "D1" OÜ (įregistruota 2014-12-08), kontroliuojamai susijusių asmenų V. O. (73 proc.), D. E. (18 proc.) ir O. K. (9 proc.) už tą pačią 880000 Eur sumą. Estijos įmonė už akcijas sumokėjo tik 80000 Eur (šaltinis – V. O. 2014-12-28 suteikta beprocentinė paskola), o likusi dalis apmokėta nebuvo.

Inspekcija nurodė, kad Bendrovė 2014-04-24 visuotiniu akcininkų susirinkimu už 2014 m. Estijos įmonei "D1" OÜ skyrė 282987 Eur dividendų, kuriuos vadovaudamasi PMĮ 34 straipsnio

2 dalimi, priskyrė neapmokestinamiems dividendams, ir iš kurių 2016-08-17 bankiniu pavedimu išmokėjo 200750 Eur dividendų.

Estijos įmonė iš Bendrovės didžiąją dalį, t. y. 200000 Eur, gautų dividendų 2017-04-06 pervedė į UAB "B1" sąskaitą su UAB "B1" sudarytos tarpininkavimo sutarties pagrindu. Nustatyta, kad Estijos įmonė su UAB "B1" pasirašė Prekybinės sąskaitos atidarymo sutartį, pagal kurią UAB "B1" įsipareigoja atidaryti sąskaitą, skirtą maržinėms prekybinėms operacijoms SPOT FOREX rinkoje atlikti ir savo nuožiūra pasitelkęs rinkos brokerius teiks tarpininkavimo paslaugas Estijos įmonei. UAB "B1" deklaruota veikla – kita finansinių paslaugų veikla (EVRK kodas 649900), pagal viešai prieinamą informaciją internete – prekyba užsienio valiuta per prekybines platformas.

V. O. (Bendrovės ir "D1" OÜ akcininkė) paaiškino, kad tokiu būdu Estijos įmonė bandė gauti pajamų apyvartinėms įmonės lėšoms padengti. V. O. paaiškino, kad ji kaip fizinis asmuo taip pat buvo investavusi pinigines lėšas į UAB "B1" ir vykdė prekybą valiutomis SPOT FOREX rinkoje bei gavo pelną, todėl į UAB "B1" investavo ir Estijos įmonės lėšas. Pagal pateiktus banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad Estijos įmonė iki 2017-11-15 jokių išmokų iš UAB "B1" negavo. UAB "B1" veiklos nebevykdo.

Inspekcija konstatavo, kad dėl akcijų perleidimo sandorių aplinkybių nustatymo Klaipėdos AVMI kreipėsi su paklausimais į užsienio valstybių mokesčių administratorius. Pagal Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus pateiktą atsakymą, "C1" LP likviduota 2014-10-14, Didžiojoje Britanijoje veiklos vykdymo vietos neturėjo, informacija apie Didžiosios Britanijos įmonės "C1" LP akcininkus nežinoma, įmonės steigėja – Dominikos Respublikos pilietė, įmonė iš Bendrovės dividendų negavo. Estijos mokesčių administratorius informavo, kad Estijos įmonė neturėjo darbuotojų ir veiklos vykdymo vietos, realios veiklos nevykdė, kaip akcininkė neteikė paslaugų Bendrovei, išskyrus dividendus negavo kitų pajamų, kitų įmonių akcijų nekontroliavo, yra nuostolinga, sprendimus dėl įmonės investicijų priima V. O..

Inspekcija pažymėjo, kad Bendrovės vykdytų kontrolės veiksmų metu V. O. pateikė paaiškinimus, jog Estijos įmonę įkūrė su tikslu vykdyti tokią pat veiklą kaip ir Bendrovės (laivų agentavimas, ekspedijavimas), tačiau dėl nuo 2015 m. Rusijos Federacijos taikomo embargo Lietuvai ženkliai sumažėjo užsakymų (krovinių), o kartu ir pajamų, todėl vykdyti tokią veiklą tapo netikslinga. V. O. nurodė, kad Estijos įmonė yra turto valdymo ir investicinė kompanija, investuojanti į skirtingas veiklos sritis. Dalis investicijų investuota į Bendrovę, dalis į UAB "B1" Tačiau kontrolės veiksmų metu nenustatyta, kad būtų vykdytos kokios nors investicijos į Bendrovę (išskyrus akcijų įsigijimą). Pagal Bendrovės pateiktus buhalterinės apskaitos registrus nustatyta, kad Bendrovė akcininkams – fiziniams asmenims (R. H., G. V., V. O., O. K.) mokėjo dividendus už 2008, 2009, 2010, 2011 metus, už 2012 ir 2013 metus Bendrovė dividendų nemokėjo, o už 2014 m. išmokėjo neapmokestinamus dividendus užsienio vienetui – Estijos įmonei "D1" OÜ.

Inspekcija nustatė, kad Estijos įmonė Bendrovės akcijas įsigijo 2014-12-29, o 2016-08-17 išmokėjo neapmokestinamus dividendus (200750 Eur), Estijos įmonė Bendrovės akcijas kontroliuoja iki šiol (t. y. daugiau nei 12 mėn.), todėl formaliai atitiko minėtą PMĮ nuostatą. Tačiau PMĮ 32 straipsnio 6 dalis numato, kad išmokamų dividendų apmokestinimo lengvatos netaikomos dariniams (jei jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę), kurių pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų buvo mokesstinės naudos siekimas (jeigu tokia nauda prieštarauja 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dalykui ar tikslui).

2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES įtvirtina taisykles, kuriomis siekiama išvengti keliose valstybėse veikiančių įmonių dvigubo apmokestinimo. Šiuo tikslu PMĮ 34 straipsnio ir 35 straipsnio nuostatose buvo įtvirtinta „dalyvavimo išimties“ taisyklė, pagal kurią ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdant ne mažiau kaip 10 procentų balsų suteikiančių akcijų (dalių, pajų), išmokami dividendai tarp Lietuvos vienetų arba Lietuvos ir užsienio vienetų (išskyrus tikslines teritorijas) yra neapmokestinami.

Tačiau, pasinaudojant teikiama nauda, gali susidaryti galimybės piktnaudžiauti dividendų apmokestinimo taisyklėmis. Dėl šios priežasties PMI nustato atvejus, kuomet „dalyvavimo išimties“ taisyklė nėra taikoma.

Inspekcija pažymėjo, kad PMI 32 straipsnį papildžius 6 dalimi, kurioje nustatyta, jog nuostatos, pagal kurias Lietuvos vieneto gaunami ar išmokami dividendai yra neapmokestinami, negalios, jei verslo struktūra, kuria remiantis išmokami dividendai, buvo sudaryta siekiant mokesstinės naudos. Verslo struktūrų sudarymo dirbtinumą nustatomas atsižvelgiant į visas aplinkybes ir susijusius faktus. Verslo struktūros bus laikomos dirbtinėmis ir apsimestinėmis, jei jos nebuvo sudarytos atsižvelgiant į svarias komercines priežastis, atspindinčias ekonominę realybę. Inspekcija išvardino, į kokias aplinkybes turi būti atsižvelgta, vertinant ar vieneto (vienetų grupės) darinys nėra apsimestinis ir nurodė, kad mokesčių administratorius, vertindamas, ar tam tikram dariniui arba keliems dariniams taikyti prieš mokesčių piktnaudžiavimą nukreiptą priemonę, kiekvienu konkrečiu atveju atlieka visų susijusių faktų ir aplinkybių analizę, kurios pagrindu identifikuoja objektyvius pagrindus dividendų apmokestinimui.

Inspekcija nurodė, kad, jos vertinimu, nagrinėjamu atveju surinkti įrodymai patvirtina, kad Estijos įmonė "D1" OÜ nevykdė jokios realios veiklos, veiklai vykdyti ir vystyti ji neturėjo nei žmogiškųjų išteklių, nei resursų. Estijos įmonę atstovauja V. O., kuri yra Bendrovės direktorė ir buvusi Bendrovės akcininkė, tai faktiška Estijos įmonės vadovybės vieta yra Lietuvoje. Estijos įmonė Bendrovės akcijas įsigijo iš skolintų lėšų (šaltinis – V. O. suteikta beprocentinė paskola). Estijos įmonė už įsigytas Bendrovės akcijas su Didžiosios Britanijos įmone visiškai neatsiskaitė ir liko skolinga 800000 Lt. Estijos įmonė už Bendrovės akcijų valdymą negavo jokių kitų pajamų, išskyrus minėtus dividendus. Estijos įmonė neturėjo jokių sandorių su Bendrove, t. y. kaip akcininkė neteikė paslaugų Bendrovei. Estijos įmonė kitų įmonių akcijų nekontroliavo. Estijos įmonė yra nuostolinga. Estijos įmonė buvo įkurta 2014-12-08, t. y. prieš pat Bendrovės akcijų iš Didžiosios Britanijos įmonės įsigijimą (2014-12-29). Estijos įmonė iš Bendrovės gautus 200000 Eur dividendų investavo į prekybą užsienio valiuta per prekybinę platformą SPOT FOREX, tačiau jokio pelno iš investicinės veiklos negavo ir negaus, nes UAB "B1" veiklos nebevykdo. Inspekcija pažymėjo, kad V. O. (Estijos įmonės akcininkė, Bendrovės direktorė ir buvusi Bendrovės akcininkė) kaip fizinis asmuo taip pat investavo į prekybą valiutomis SPOT FOREX rinkoje, todėl investavo ir Estijos įmonės lėšas. Estijos įmonė Bendrovės tęstinės veiklos nevykdė. Taip pat nenustatyta, kad Estijos įmonė būtų vykdžiusi kokias nors investicijas į Bendrovę. Iš nustatytų aplinkybių matyti, kad Bendrovės akcijų perleidimas Estijos įmonei neturėjo jokio ekonominio ir komercinio pagrindo. Mokestinio patikrinimo metu surinkti duomenys rodo, kad Bendrovės akcijų perleidimas sietinas su akcininkų interesų patenkinimu. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Estijos įmonės akcininkai yra tie patys fiziniai asmenys (V. O. ir O. K., išskyrus D. E.), kurie buvo Bendrovės akcininkais iki akcijų perleidimo užsienio vienetai. Akcininkų (V. O. ir O. K.) netiesiogiai per Estijos įmonę valdoma Bendrovės akcijų dalis po Bendrovės akcijų perleidimo Estijos įmonei padidėjo (t. y. V. O. iki akcijų perleidimo Didžiosios Britanijos įmonei valdė 20 proc. Bendrovės akcijų, o po Bendrovės akcijų perleidimo Estijos įmonei valdo 73 proc. Bendrovės akcijų, analogiškai O. K. valdė 5 proc., o valdo 18 proc. Bendrovės akcijų). Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė nemokėjo dividendų už 2012 ir 2013 metus, t. y. tuo laikotarpiu, kada Bendrovės akcininkais buvo fiziniai asmenys (R. H., G. V., V. O., O. K.), o išmokėjo už 2014 m. ir po akcijų pardavimo, tokiu būdu gaunant mokesstinę naudą, išvengiant GPM mokėjimo nuo fiziniams asmenims išmokamų dividendų (vadovaujantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 12 ir 22 straipsnių nuostatomis, Bendrovei, kaip mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, išmokėjus akcininkams (fiziniams asmenims) pajamas iš paskirstytojo pelno (dividendus), atsirastų prievolė išskaičiuoti ir sumokėti GPM nuo išmokėtų dividendų). Mokestinio patikrinimo metu surinkti faktai ir aplinkybės rodo, kad Bendrovės akcininkai, pasinaudoję sukurtais dariniais, siekė, kad kontroliuojamas Bendrovės akcijų paketas būtų perleistas Estijoje, tam tikslui įkurtam dariniui "D1" OÜ, o dalis Bendrovės sukaupto pelno būtų

panaudota investicijai prekyboje valiutomis SPOT FOREX rinkoje, tokiu būdu išvengiant dividendų apmokestinimo GPM ir iš prekybos valiuta gauto pelno apmokestinimo PM Lietuvoje. Taigi visų aplinkybių išnagrinėjimas leidžia daryti išvadą, jog Bendrovės akcijų pardavimo sandoris neturėjo jokio ekonominio turinio, o buvo sudarytas dėl vienintelio tikslo – pasinaudoti mokesčine lengvata.

Inspekcija nurodė, kad pagal turinio viršenybės prieš formą principą ūkinės operacijos vertinamos atsižvelgiant į jų turinį, o ne į formalią išraišką. Inspekcija nurodė, kad atvejais, kai, pavyzdžiui, mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi norint gauti mokesstinės naudos, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčių, neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja atsižvelgdamas į realią (faktinę) mokesčių mokėtojo veiklą, vadovaudamasis MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio mokesčiniuose santykiuose viršenybės prieš formą (formalią jų išraišką) principu bei jo įgyvendinimui skirtu šio įstatymo 69 straipsnyje apibrėžtu mokesčių apskaičiavimo būdu.

Inspekcija, įvertinusi aplinkybių visumą, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio 1 dalies reikalavimais, Bendrovės akcijų perleidimo sandorį vertino kaip neturintį ekonominio ir komercinio pagrindimo, nurodė, kad Bendrovės akcijų valdymo grandinės buvo suformuotos dirbtinai, o Bendrovės išmokėti neapmokestinami dividendai dariniui (Estijos įmonei) siekiant mokesstinės naudos, išvengti pelno mokesčio mokėjimo. Inspekcijos vertinimu, pagrįstai F. J. įmonei "D1" OŪ išmokėtai 200750 Eur dividendų sumai pritaikyta nuo 2016-03-26 įsigaliojusi PMĮ 32 straipsnio 6 dalies nuostata, pagal kurią PMĮ 34 straipsnio 2 dalies ir 35 straipsnio 2 ir 3 dalų nuostatos dėl dividendų neapmokestinimo netaikomos dariniui ar keliems dariniams, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokesstinės naudos.

Inspekcija pažymėjo, kad "C1" LP ir "D1" OŪ ir jų vykdyti sandoriai vertintini kaip dariniai, nes nėra nustatytų svarių komercinių priežasčių įrodančių, kad jie sukurti ekonominei veiklai vykdyti ar naudos siekimui. "C1" LP žinoma veikla yra dalies Bendrovės akcijų įsigijimas už 880000 Eur ir šių akcijų pardavimas tų pačių (ar su jais susijusių) asmenų kontroliuojamai įmonei iš kurios už akcijas faktiškai gauta tik 80000 Eur. Nėra jokių duomenų, kad "C1" LP reikalautų sumokėti likusią 800000 Eur dalį, o Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius pateikė informaciją, kad ši įmonė likviduota. Akcentuotina, jog faktiniais bylos duomenimis įmonė "C1" LP faktiškai veikė Bendrovės akcininkų naudai, padėjo jiems gauti už akcijas 880000 Eur neaiškios kilmės pinigų ir susigrąžinti Bendrovės akcijas sumokant tik 80000 Eur. Patikrinimo metu V. O. negalėjo paaiškinti kaip susirado "C1" LP ir dėl kokių ekonominių priežasčių šį įmonė įsigijo Bendrovės akcijas ir pardavė jas atgal V. O. kontroliuojamai įmonei "D1" OŪ, nereikalaudama pilno atsiskaitymo.

Inspekcija pažymėjo, kad Bendrovei, pagal MAĮ 67 straipsnio 2 dalį, kilo pareiga pagrįsti, kodėl mokesčių administratoriaus apskaičiuotos sumos yra neteisingos (LVAT 2013-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-27/2013 ir kt.). Nurodoma, kad apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2011-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010 ir kt.).

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

Pareiškėjos skundas atmestinas, o skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas nagrinėjama atveju yra kilęs dėl to, ar Inspekcija pagrįstai, vadovaudamasi PMĮ 32 straipsnio 6 dalyje nurodyta prieš pelno mokesčio vengimą nukreipta norma ir remdamasi MAĮ 69 straipsnio 1 dalies, nustatančios turinio viršenybės prieš formą principą, nuostatomis, konstatavo, jog, Bendrovė, išmokėdama savo motininei įmonei dividendus, neturėjo teisės taikyti PMĮ numatytos dividendų neapmokestinimo lengvatos.

Taigi, Komisija pasisako dėl Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytų esminių su skundu nesutikimo motyvų, tuo pačiu analizuodama skundžiamo Inspekcijos sprendimo motyvus.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos, išvada, kad Bendrovė 2016 m. rugpjūčio 17 d. Estijos įmonei už 2014 m. išmokėjus 200750 Eur pagal PMĮ 34 straipsnio 2 dalį neapmokestinamų dividendų, pardavimo sandoriai buvo apsimestiniai, neatspindintys ekonominės realybės ir Bendrovės akcijos perleistos dirbtiniams, fiktyviems dariniams (Jungtinės Karalystės ir Estijos įmonėms), siekiant vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą.

Pareiškėjos nuomone, vien tai, kad vienetas turi dirbtiniams dariniams būdingų požymių, dar nereiškia, kad jis yra apsimestinis, kadangi vertinant ar darinys apsimestinis, atsižvelgiama į visus susijusius faktus ir aplinkybes, t. y. vertinami ne tik išmokėti dividendai, bet ir verslo struktūros pasirinkimas, akcijų priskyrimo priežastys, reorganizavimo tikslingumas ir kitos individualios aplinkybės.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis, kad "C1" LP sudaryti akcijų pardavimo sutarties negalėjo ir akcijų pardavimo sandoriai, kurių rezultate akcijos atiteko Estijos įmonei, gali būti laikomi apsimestiniais. Pareiškėjos nuomone, šios prielaidos nėra pagrįstos objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis. Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad ne Bendrovei priklausė ir/arba priklauso akcijos, dėl kurių buvo sudaryti sandoriai. Bendrovė jokios įtakos negalėjo daryti dėl sandorių sudarymo ar nesudarymo. Pareiškėja pažymi, kad mokesčių administratorius nenurodė, kokia konkreiti mokestinė nauda gauta. Pareiškėja nurodo, kad pagal Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją "C1" LP yra likviduota nuo 2014 m. spalio 14 d. Tačiau Pareiškėja pažymi, kad iš viešai prieinamos informacijos, skelbiamos tinklapiuose (nurodomi tinklalapiai) akivaizdu, kad "C1" LP nėra išregistruota.

Inspekcija, įvertinusi aplinkybių visumą, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio 1 dalies reikalavimais, Bendrovės akcijų perleidimo sandorį vertino kaip neturintį ekonominio ir komercinio pagrindimo, nurodė, kad Bendrovės akcijų valdymo grandinės buvo suformuotos dirbtinai, o Bendrovės išmokėti neapmokestinami dividendai dariniui (Estijos įmonei) siekiant mokestinės naudos, išvengti pelno mokesčio mokėjimo. Inspekcijos vertinimu, pagrįstai F. J. įmonei "D1" OÜ išmokėtai 200750 Eur dividendų sumai pritaikyta PMĮ 32 straipsnio 6 dalies nuostata, pagal kurią PMĮ 34 straipsnio 2 dalies ir 35 straipsnio 2 ir 3 dalų nuostatos dėl dividendų neapmokestinimo netaikomos dariniui ar keliems dariniams, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos.

Komisija pastebi, kad MAĮ 69 straipsnyje yra nustatyta bendroji mokesčių santykiuose taikoma prieš mokesčių vengimą nukreipta taisyklė, o speciali, prieš piktnaudžiavimą dividendų neapmokestinimo lengvata (dividendų neapmokestinimo lengvata taikoma, kai išmokami dividendai tarp Lietuvos vienetų arba Lietuvos ir užsienio vienetų, ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdant ne mažiau kaip 10 procentų balsų suteikiančių akcijų (dalių, pajų)) nukreipta taisyklė, kuri įsigaliojo nuo 2016 m. kovo 26 dienos, yra nustatyta PMĮ 32 straipsnio 6 dalyje. Todėl bylos nagrinėjamu atveju yra aktuali PMĮ 32 straipsnio 6 dalies norma.

PMĮ 32 straipsnio 6 dalis buvo papildyta, įgyvendinant 2015 metų sausio 27 dienos Tarybos direktyvą 2015/121/ES, kuria iš dalies keičiama 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, ir siekiama užtikrinti, kad Direktyva 2011/96/ES nepiktnaudžiautų į jos taikymo sritį patenkantys mokesčių mokėtojai. Šios direktyvos preambulėje dėstoma, kad kovos su piktnaudžiavimu taisyklės turėtų būti taikomos proporcingai ir siekiant konkretaus tikslo kovoti su vienu ar keliais dariniais, kurie yra apsimestiniai, tai yra, kurie neatspindi ekonominės realybės, todėl valstybių narių mokesčių administracijos, vertindamos, ar tam tikras darinys arba keli dariniai yra piktnaudžiuojamo pobūdžio, turėtų atlikti objektyvią visų susijusių faktų ir aplinkybių analizę. Toliau dėstoma, kad valstybės narės turėtų taikyti kovos su

piktnaudžiavimu nuostata, spręsdamos klausimus, susijusius su dariniais, kurie visi yra apsimestiniai, tačiau taip pat gali būti atveju, kai atskiri pavieniai darinio etapai arba jo atskiros dalys yra apsimestiniai. Valstybės narės turėtų turėti galimybę taikyti kovos su piktnaudžiavimu nuostata spręsdamos ir su tais konkrečiais etapais ar dalimis susijusias problemas, nedarant poveikio likusiems tam tikro darinio neapsimestiniams etapams ar dalims. Taip būtų maksimaliai padidintas kovos su piktnaudžiavimu nuostatos veiksmingumas, kartu garantuojant jos proporcingumą. Požiūris, kurio laikantis vartojama formuluotė „tokia apimtimi, kiek“, gali būti veiksmingas tais atvejais, kai patys atitinkami subjektai yra neapsimestiniai, tačiau kai, pavyzdžiui, akcijos, kuriomis remiantis paskirstomas pelnas, yra apsimestinai priskirtos valstybėje narėje įsisteigusiam mokesčių mokėtojui, t. y., jeigu pagal tam tikrą darinį, remiantis jo teisine forma, perduodamos akcijų nuosavybės teisės, tačiau jo savybės neatspindi ekonominės realybės.

Bylos nagrinėjamu atveju aktuali PMĮ 32 straipsnio 6 dalies norma, pagal kurią „dalyvavimo išimties“ taisyklė nėra taikoma darinio ar kelių darinių atžvilgiu, jeigu:

- pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinę naudą;
- tokios mokestinės naudos gavimas prieštarauja 2011/96/ES Direktyvos dalykui ar tikslui;
- darinys ar keli dariniai yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes,

t. y. tiek, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.

Toliau Komisija pasisako dėl kiekvieno PMĮ 32 straipsnio 6 dalies taikymui būtino elemento ir jų sąsajos su nagrinėjamos bylos aplinkybėmis.

Mokestinės naudos gavimas yra vienas iš būtinų elementų, kuris turi būti nustatytas ir pagrįstas konkrečiomis aplinkybėmis. Bylos aplinkybės atskleidžia, kad tiesioginė mokestinė nauda buvo gauta, pritaikius PMĮ nustatytą „dalyvavimo išimties taisyklę“ (PMĮ 34 straipsnio 2 dalis). Komisija pastebi, kad, susidarius mokestinei naudai, kai pasinaudojama palankiu mokestiniu režimu ar mokesčio lengvata, neigiamas teisinės pasekmės sukelia tik tie atvejai, kai nustatomas įstatymo tikslo neatitinkantis piktnaudžiavimas lengvatiniiais instrumentais, siekiant išvengti mokesčio, kai nėra šių tikslų nusveriančių verslo komercinių tikslų. Aptartos pelno mokesčio normos aspektu mokestinės naudos konstatavimas turi teisinę reikšmę tik tuomet, jei yra įrodomas piktnaudžiavimas dividendų mokestine lengvata dėl dirbtinio manipuliavimo juridinėmis struktūromis, kapitalu, sąsajomis ir kitomis operacijomis, siekiant išvengti apmokestinimo. Tarp darinio egzistavimo ir mokestinės naudos, kuri prieštarauja 2011/96/ES Direktyvos dalykui ar tikslui, gavimo turi būti nustatytas tiesioginis ryšys, kartu atskleidžiantis, kad pašalinus apsimestinį darinį, atsirastų prievolė sumokėti mokestį arba mokestinės pasekmės pasikeistų. Komisijos nuomone, nors dirbtinis „įsitalpinimas“ į dividendų lengvatą leidžia tiesiogiai išvengti PM mokėjimo, tačiau prieš piktnaudžiavimą nukreiptos PMĮ taisyklės taikymas nėra ribojamas mokesčiais, kurie galėtų atsirasti, nesant dirbtinio darinio, t. y. taikytinas ir tuo atveju, kai netiesiogiai galėjo būti išvengta ir GPM. Todėl iš esmės sutiktina su Inspekcija sprendime išdėstyta nuomone, kad ne tik Bendrovė siekė išvengti PM, bet ir Bendrovės akcininkai, pasinaudoję sukurtais dariniais, siekė, kad kontroliuojamas Bendrovės akcijų paketas būtų perleistas Estijoje tam tikslui įkurtam vienetui "D1" OÜ, tokiu būdu išvengiant dividendų apmokestinimo GPM ir iš prekybos valiuta gauto pelno apmokestinimo PM Lietuvoje.

Pasisakydama dėl PMĮ 32 straipsnio 6 dalyje nurodytos sąlygos „pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinę naudą“, Komisija pažymi, kad ši sąlyga, skirtingai nei bendrosios kovos su mokesčių vengimu taisyklės MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje atveju, leidžia taikyti taisyklę ne tik tuo atveju, kai pagrindinis darinių tikslas yra gauti mokestinę naudą, bet ir tuo atveju, kai vienas iš pagrindinių tikslų yra sietinas su mokestinės naudos gavimu. Tai leidžia daryti išvadą, kad ši taisyklė šiuo aspektu yra griežtesnė nei bendroji prieš vengimą nukreipta MAĮ taisyklė, gali būti taikoma ir tuo atveju, kai yra nustatyta kitų nei mokesčių vengimo tikslų, nors mokesčių vengimo tikslas turi būti vienas iš vyraujančių.

Pareiškėjos atstovas posėdžio Komisijoje metu pabrėžė, kad vienas iš akcininkų, R. H., po akcijų perleidimo nebeliko akcininku, o akcijų valdymo kontrolę per savo įsteigtą įmonę Estijoje perėmė anksčiau buvę akcininkai sutuoktiniai O. K. ir V. O. bei jų sūnus, todėl akcijų valdymo perleidimo grandinės pasėkoje buvo pasiektas akcininkų tikslas perimti kontrolinį akcijų paketą. Komisija pažymi, kad, nors darinių susiformavimo pasėkoje, pasitraukus vienam iš akcininkų, buvo pasiektas ir akcijų valdomo kapitalo dalies pasikeitimas, faktiškai akcijų valdymas liko kitų buvusių Bendrovės dalyvių rankose. Šis akcijų įsigijimas sietinas su akcininkų interesais, o ne su verslo tikslais grįstomis operacijomis ir nepaneigia aplinkybių dėl Estijos vieneto ekonominio turinio ir komercinių tikslų nebuvimo, o tuo pačiu ir vyraujančio mokesčių vengimo tikslo. Bendrovės vykdytų kontrolės veiksmų metu V. O. pateikė paaiškinimus, jog Estijos įmonę įkūrė su tikslu vykdyti tokią pat veiklą kaip ir Bendrovės (laivų agentavimas, ekspedijavimas), tačiau dėl Rusijos Federacijos taikomo embargo Lietuvai ženkliai sumažėjo užsakymų (krovinių), todėl vykdyti tokią veiklą tapo netikslinga. Tačiau šis tikslas nėra pagrįstas, nes embargas buvo paskelbtas jau 2014 metų rugpjūčio mėnesį, t. y. iki įmonės įsteigimo.

Pasisakydama dėl antrojo elemento – „tokios mokesstinės naudos gavimas prieštarauja 2011/96/ES Direktyvos dalykui ar tikslui“ – Komisija pažymi, kad vertinant šį požymį, pirmiausia turi būti išnagrinėti 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos (toliau - Direktyva 2011/96/ES) tikslai, kurie yra siejami su bendrosios rinkos pagrindu – laisvo kapitalo judėjimo įtvirtinimu, suteikiant galimybę efektyviai investuoti kapitalą ir stiprinti ekonomikos augimą. Direktyvos 2011/96/ES preambulėje nurodyta, kad tam, kad būtų užtikrintas efektyvus tokios ES vidaus rinkos veikimas, gali būti reikalinga grupuoti įvairių valstybių narių įmones. Dėl to būtina, sukuriant bendrąją sistemą Sąjungos lygiu; taikyti konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie vidaus rinkos reikalavimų, tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajėgumai ir konkurencingumas. Komisija, apibendrindama pabrėžia, kad nagrinėjamos direktyvos tikslai yra siejami su bendrosios rinkos pagrindu – laisvo kapitalo judėjimo įtvirtinimu neutraliai mokesčiams, suteikiant galimybę efektyviai investuoti kapitalą, grupuoti patronuojančias ir dukterines įmones ir stiprinti ES ekonomikos augimą. Tam, kad būtų užtikrintas mokesstinis neutralumas, būtina, kad iš dukterinės bendrovės patronuojančiai bendrovei paskirto pelno nebūtų išskaitomas mokestis prie šaltinio ir panaikinamas tokių pajamų dvigubas apmokestinimas patronuojančiosios bendrovės lygiu. Teisingumo teismas yra išaiškinęs, kad šia direktyva siekiama užtikrinti, kad vienoje valstybėje narėje esančios bendrovės išmokamas pelnas kitoje valstybėje narėje įsteigta patronuojančiajai bendrovei mokesčių požiūriu būtų neutralus (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C-448/15). Komisijos nuomone, būtent sukurtų, svariomis komercinėmis priežastimis nepagrįstų dirbtinių darinių panaudojimas, gaunant mokesstinę naudą, nesukuriant iš esmės ekonominio turinio ar komercinių tikslų pasiekimo, ir atskleidžia prieštaravimą 2011/96/ES Direktyvos dalykui ar tikslui.

Pasisakydama dėl trečiojo elemento – „darinys ar keli dariniai yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes, – t. y. tiek, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę“ – Komisija pažymi, kad šis požymis gali būti konstatuotas, nustačius, kad tam tikrų įformintų sandorių, kapitalo judėjimo ar susiformavusių santykių visuma negali būti pagrįsta svariomis komercinėmis priežastimis, atspindinčiomis ekonominę realybę. Komisijos žiniomis, Teisingumo teismas dar nėra suformavęs praktikos dėl 2015 metų sausio 27 dienos Tarybos direktyvos 2015/121/ES nuostatų, tačiau yra išaiškinęs darinio pripažinimo sąlygas kitose bylose. Teisingumo teismas teigė, jog, siekiant konstatuoti, kad yra toks darinys, reikia kiekvienu atveju bendrai įvertinti atitinkamą situaciją, kaip antai organizacinius, ekonominius ir kitus svarbius bendrovių grupės, kuriai priklauso atitinkama patronuojančioji bendrovė, požymius ir šios grupės struktūras bei strategijas. (žr. ESTT 2017-12-20 sprendimo sujungtose bylose Nr. C-504/16 ir C-613/16 74 punktą). „Tai, kad patronuojančiosios bendrovės nerezidentės ekonominę veiklą sudaro jos patronuojamųjų bendrovių turto valdymas arba kad šios patronuojančiosios bendrovės pajamos gaunamos tik iš šio

valdymo, savaime negali reikšti, jog egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonominio pagrindo neturintis darinys (žr. ESTT 2017-12-20 sprendimo sujungtose bylose Nr. C-504/16 ir C-613/16 73 punktą). Siekdamas patikrinti, ar sandorio tikslas yra sukčiavimas ir piktnaudžiavimas, kompetentingos nacionalinės institucijos turi ne tik taikyti iš anksto nustatytus bendrus kriterijus, bet ir kiekvienu konkrečiu atveju bendrai patikrinti atitinkamą sandorį. Nustačius visuotinai taikomą mokesčių priemonę, pagal kurią tam tikroms mokesčių mokėtojų kategorijoms automatiškai netaikoma mokesčių lengvata ir mokesčių administratorius neprivalo pateikti net pirminių sukčiavimo arba piktnaudžiavimo įrodymų arba nurodyti jų požymių, viršijama tai, kas būtina siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo Eqiom ir Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, 32 punktą ir nurodyta jurisprudencija). Apibendrinant Teisingumo teismo nuostatas, pastebėtina, kad darinio buvimas negali būti preziumuojamas, o turi būti išsiaiškintas ir patikrintas, įvertinus visumą bendrovių grupės požymių, įskaitant struktūrą bei strategiją.

Toliau nagrinėjamoje byloje Komisija turi išsiaiškinti, ar Inspekcija pagrįstai, remdamasi bylos aplinkybėmis ir patikrinimo metu surinktais įrodymais, konstatavo į mokesstinės naudos gavimą nukreiptą darinio egzistavimą, prieštaraujantį 2011/96/ES Direktyvos dalykui ar tikslui.

Inspekcija pripažindama darinį, akcentavo Estijos vieneto ekonominio turinio nebuvimą, kurį grindė Estijos mokesčių administratoriaus nustatyta informacija, jog Estijos įmonė, kuri buvo įkurta prieš pat akcijų įsigijimą, neturėjo darbuotojų ir veiklos vykdymo vietos, realios veiklos nevykdė, kaip akcininkė neteikė jokių valdymo ar kitų paslaugų Bendrovei, negavo kitų pajamų, išskyrus iš Bendrovės vieną kartą išmokėtus dividendus, kitų įmonių akcijų nekontroliavo, yra nuostolinga, sprendimus dėl įmonės investicijų priėmė V. O.. Taip pat Inspekcijos buvo akcentuotos su akcijų įsigijimu per tarpines grandis susijusios ekonominės logikos neatitinkančios aplinkybės, atskleidžiančios, kad buvusių akcininkų Lietuvos gyventojų įsteigta Estijos įmonė už Bendrovės akcijas Jungtinės Karalystės įmonei sumokėjo tik nežymią dalį 80000 Eur (lėšų šaltinis – V. O. 2014-12-28 suteikta beprocentinė paskola), kas sudarė 9 procentus sandorio kainos, o likusi dalis apmokėta nebuvo (Jungtinės Karalystės įmonė pagal Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus informaciją yra likviduota, o Pareiškėjos priešingas teiginys nėra pagrįstas). Inspekcija taip pat pažymėjo, kad nors V. O. nurodė, kad Estijos įmonė yra turto valdymo ir investicinė kompanija, investuojanti į skirtingas veiklos sritis, tačiau kontrolės veiksmų metu nenustatyta, kad būtų vykdytos kokios nors investicijos į Bendrovę, o pagal pateiktus banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad Estijos įmonė iki 2017-11-15 jokių išmokų iš UAB "B1" (kuriai buvo pervesti iš Bendrovės gauti dividendai), negavo. Inspekcija akcentavo ir tai, kad Bendrovė akcininkams – fiziniams asmenims (R. H., G. V., V. O., O. K.) mokėjo dividendus už 2008, 2009, 2010, 2011 metus, už 2012 ir 2013 metus Bendrovė dividendų nemokėjo, o už 2014 m. išmokėjo neapmokestinamus dividendus užsienio vienetui – Estijos įmonei "D1" OÜ.

Komisija pažymi, kad aptartos Inspekcijos nustatytos aplinkybės atskleidžia, kad po akcijų iš Jungtinės Karalystės vieneto įsigijimo (panaudojant akcininkės V. O. skolintas lėšas), akcijų paskirstomasis pelnas buvo dirbtinai priskirtas Estijos įsteigtam vienetui t. y. pagal tam tikrą darinį, remiantis jo teisine forma, perduotos akcijų nuosavybės teisės, tačiau ekonominė realybė nesukurta. Bendrovės akcijų valdymo perleidimo grandinės pasėkoje akcijų perkėlimas dirbtiniam dariniui iš esmės nesuformavo ekonominių pajėgumų ar verslo komercinių tikslų realizavimo, bet sukūrė mokesstinę naudą.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija mano, jog bylos aplinkybių visuma (dėl Estijoje įsteigto vieneto ekonominio turinio nebuvimo, dėl sukaupto paskirstytinojo pelno priskyrimo kontrolinį akcijų paketą faktiškai perėmusių susijusių asmenų įsteigtam vienetui aplinkybių) patvirtina, jog įformintos operacijos, kurių pagrindu sukurta struktūra leido išvengti mokesčių, atitinka apsimestinį darinį, kuris buvo nustatytas be svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę. Nustatytos darinio aplinkybės neabejotinai patvirtina siekį gauti mokesstinę naudą, kuris prieštarauja 2011/96/ES Direktyvos dalykui ar tikslui. Todėl Inspekcija

pagrįstai konstatavo mokesčių vengimą, leidžiantį netaikyti PMĮ nustatytos PM lengvatos dėl dividendų neapmokestinimo, esant piktnaudžiavimui.

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

Patvirtinti Inspekcijos 2020-01-31 sprendimą Nr. 69-8.

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

Komisijos pirmininkė	Edita Galiauskaitė
Komisijos narys	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė