



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL Y. I. 2018-12-07 SKUNDO**

2019 m. vasario 11 d. Nr. S-25 (7-222/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos nario,
pavaduojančio komisijos pirmininką

Evaldo Raistensio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojui
jo atstovams
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei
Y. I.
R. T., M. R.
D. S.

2019 m. sausio 22 d. posėdyje išnagrinėjusi Y. I. (toliau – Pareiškėjas) 2018-12-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2018-11-16 sprendimo Nr. 68-130, n u s t a t ė:

Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcija (toliau – Kauno AVMI, vietos mokesčių administratorius) atliko Pareiškėjo gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2016-12-31 mokestinį patikrinimą bei surašė 2018-06-20 patikrinimo aktą Nr. FR0680-254 (toliau – patikrinimo aktas), kuriame Pareiškėjui papildomai apskaičiuota mokėtina 210840,88 Eur GPM suma. Patikrinimo metu, remiantis AB SEB banko pažyma, nustatyta, kad Pareiškėjas 2015-01-15 pardavė *LI* 1760000 vnt. vertybinių popierių už 149469,21 Eur, jų įsigijimo vertė – 139588,29 Eur. Pardavimo ir įsigijimo verčių skirtumas 9880,91 Eur. Nustatyta, kad Pareiškėjas, pažeisdamas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 str. 1 d. 30 punkto, 25, 27 straipsnių nuostatas, nedeklaravo 9880,91 Eur apmokestinamųjų pajamų ir neapskaičiavo 1482,00 Eur GPM (1 pažeidimas).

Taip pat mokestinio patikrinimo metu, taikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 str. 1 dalies nuostatas, nustatyta, kad Pareiškėjas, atlikęs AB "A1" akcijų pardavimo sandorį savo paties įkurtai UAB "B1" bei įformindamas paskolos sutartį su šia bendrove, siekė mokestinės naudos – gauti iš AB "A1" dividendus paskolos forma, t. y. formaliai įforminant UAB "B1" skolą už jai perleistas AB "A1" akcijas, siekdamas gauti GPM neapmokestinamųjų pajamų (2 pažeidimas). Dėl šio pažeidimo Pareiškėjui už 2013 m. apskaičiuota 185763,00 Lt (53800,68 Eur) GPM, už 2014 m. – 210000,00 Lt (60820,20 Eur) GPM, už 2015 m. – 94738,00 Eur GPM.

Iš viso patikrinimo akte Pareiškėjui dėl nustatytų pažeidimų apskaičiuota papildomai į valstybės biudžetą mokėtina 210840,88 Eur GPM suma.

Kauno AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą, su juo susijusią medžiagą bei pateiktas rašytines pastabas, 2018-08-22 sprendimu Nr. (7.46-4.7.2) FR0682-285 pakeitė patikrinimo aktą ir vietoje patikrinimo akte nurodytos sumokėti 210840,88 Eur GPM sumos, nurodė sumokėti 228774,44 Eur GPM, patvirtino apskaičiuotus 75732,71 Eur GPM delspinigius, paskyrė 22877 Eur GPM baudą.

Inspekcija skundžiamu sprendimu pritarė Kauno AVMI pozicijai, sprendime pasisakydama dėl pažeidimo, susijusio su AB „A1“ akcijų pardavimu (dėl kito pažeidimo Pareiškėjas nesutikimo motyvų nenurodė).

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas turėtus 48,55 proc. AB "A1" paprastųjų vardinių akcijų (507931 vnt.) pagal 2012-03-29 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį pardavė UAB "B1" už 4856545 Lt (1406552,65 Eur, vienos akcijos pardavimo kaina – 9,56 Lt, o vienos akcijos nominali vertė – 10 Lt). Inspekcijos duomenų bazių duomenimis, Pareiškėjas pateiktos patikslintos GPM deklaracijos už 2012 m. priede GPM308T „Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės apmokestinamosios pajamos“ deklaravo 4856545 Lt vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamas ir 4856545 Lt šio turto įsigijimo kainą (pateiktos pirminės GPM deklaracijos priede GPM308N buvo deklaravęs gautas 4856545 Lt vertybinių popierių pardavimo neapmokestinamąsias pajamas).

Dėl UAB "B1" pagal 2012-03-29 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį iš Pareiškėjo įsigytų 507931 vnt. paprastųjų vardinių AB "A1" akcijų už 4856545 Lt nustatyta, kad pagal šios sutarties 3.1. punktą pardavėjas (Pareiškėjas), pasirašydamas šią sutartį, patvirtino, jog akcijų pirkėjas UAB "B1" atsiskaitė už parduodamas akcijas iki sutarties pasirašymo. Tačiau nustatyta, kad atsiskaitymui už įsigytas akcijas 2012-03-29 buvo įforminta paskolos sutartis, kurioje nurodyta, kad paskolos davėjas (Pareiškėjas) parduoda paskolos gavėjui UAB "B1" kurią atstovauja direktorius S. R., nuosavybės 48,55 proc. AB "A1" akcijų už 4856545 Lt, o paskolos gavėjas – UAB "B1" įsipareigojo šią pinigų sumą sumokėti paskolos davėjui per 10 m. (iki 2022-03-29), mokant 5 proc. metines palūkanas. Paskolos mokėjimo grafike (pridėtas prie 2012-03-29 paskolos sutarties) numatyta kiekvienais metais sumokėti po 485655 Lt paskolos, o apskaičiuota per 10 m. 5 proc. palūkanų suma – 1335550 Lt (iš viso iki 2022-04-05 numatyta sumokėti 6192095 Lt).

Nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2012-03-29 paskolos sutartį realiai į UAB "B1" atsiskaitomąją sąskaitą pinigų nepervedė ir paskolos grynaisiais pinigais nesuteikė.

2017-03-29 atlikto UAB "B1" mokestinio tyrimo metu nustatyta, kad bendrovė buhalterinėje apskaitoje įsigytas už 4856545 Lt AB "A1" akcijas apskaitė sąskaitos Nr. 1631 „Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai“ debete ir finansinių skolų sąskaitos Nr. 4014 „Kitos ilgalaikės finansinės skolos“ kredite apskaitė 4856545 Lt skolą Pareiškėjui. Bendrovei 4856545 Lt skolą už įsigytas akcijas sudengus su akcininko Pareiškėjo suteikta paskolos suma, neliko bendrovės skolos už akcijas, o apskaitytas tik 4856545 Lt įsiskolinimas akcininkui Pareiškėjui pagal 2012-03-29 įformintą paskolos sutartį.

Inspekcijos informacinės duomenų bazės duomenimis, AB "A1" pateiktų metinių pelno mokesčio deklaracijų (forma PLN204) priede (forma PLN204E) „Neapmokestinami dividendai“ deklaravo Lietuvos vienietams išmokėtų, pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 33 str. 2 dalį, neapmokestinamų dividendų: 2013 m. – 1941827,00 Lt, 2014 m. – 2427284,00 Lt, 2015 m. – 873822,00 Eur ir 2016 m. – 1990373,00 Eur. Mokesčių administratorius UAB "B1" kontrolės veiksmų metu nustatė, kad bendrovė laikotarpiu nuo 2012-05-16 iki 2014-12-31 iš AB "A1" gavo ir buhalterinėje apskaitoje apskaitė 5097361 Lt (1476297,79 Eur) ir laikotarpiu nuo 2015-01-01 iki 2016-11-30 – 2864155 Eur dividendus (patikrinimo akto 19 lentelė).

UAB "B1" laikotarpiu nuo 2012-03-26 iki 2016-11-30 gavo 4340452,78 Eur dividendus, iš kurių 1395722,52 Eur (2013 m.– 358670,79)+(2014 m. – 405468,03)+(2015 m. – 631583,70) buvo panaudoti paskolų gražinimui.

Per tiriamąjį laikotarpį bendrovė mokamaisiais pavedimais per banką gražino Pareiškėjui 2013 m. – 1238418,50 Lt (358670,79 Eur), 2014 m. – 1400000,00 Lt (405468,03 Eur) Lt, 2015 m. – 631583,70 Eur ir laikotarpiu nuo 2016 m. sausio mėn. iki 2016 m. spalio mėn. – 10830,63 Eur gražintiną paskolą užskaitė už atliktus darbus. Apskaičiavo ir pravedė palūkanų: 2013–2014 m. –

430007,06 Lt, 2015 m. – 6515,82 Eur ir 584,10 Eur užskaitė už atliktas paslaugas (patikrinimo akto 20 lentelė).

Nagrinėjamu atveju įvertinus nustatytas faktines aplinkybes konstatuota, kad UAB "B1" pajamos gautos iš finansinės investicinės veiklos, t. y. gauti dividendai iš AB "A1" nebuvo skirtos įmonės veiklai plėtoti, o panaudotos paskolai ir palūkanoms išmokėti. UAB "B1" vykdoma veikla nuostolinga. Prisiimti dideli kreditoriniai įsipareigojimai (paskola) susijusiam fiziniam asmeniui (akcininkui) buvo dengiami kaip paskolos grąžinimas, gavus dividendus iš AB "A1"

Dėl AB "A1" Nustatyta, kad AB "A1" (kodas 167900844) įsteigta 1995-12-15, buveinės adresas: (duomenys neskelbtini). Pagrindinė bendrovės veiklos kryptis – dolomitinės skaldos gamyba ir realizacija.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas buvo įsigijęs 507931 vnt. (507926 + 5) paprastųjų vardinių AB "A1" akcijų (48,55 proc. akcijų) už 4856545 Lt (4854545 + 2000), t. y. pagal 2007-10-04 akcijų mainų sutartį įsigytų 507926 vnt. akcijų vertė nustatyta 4854545 Lt (vienos akcijos nominali vertė 9,56 Lt) ir pagal 2011-04-07 akcijų pirkimo pardavimo sutartį už 2000 Lt buvo įsigytos 5 paprastosios vardinės akcijos, kurių kiekvienos nominali vertė 10 Lt (vienos akcijos pardavimo kaina 400 Lt).

2013–2016 m. laikotarpiu bendrovės pagrindiniai akcininkai buvo: N. P. – 51,44 proc., UAB "B1" – 48,55 proc., J. Y. – 0,005 proc. ir N. E. – 0,005 proc.

Vadovaujantis VĮ Registrų centro duomenimis, AB "A1" valdybos narys nuo 2008-04-24 yra Pareiškėjas, o jo sūnus S. R. šios bendrovės valdybos narys nuo 2008-04-08 iki 2012-04-24 ir nuo 2016-04-26 iki dabar. Be to, nustatyta, kad Pareiškėjas dirbo AB "A1" nuo 2007-12-03 iki 2012-06-29, sūnus S. R. dirbo nuo 2007-12-03 iki 2012-02-29, dukra P. G. – nuo 2010-03-01 iki 2014-03-14.

Pažymėta, kad AB "A1" 2011–2016 m. laikotarpiu dirbo pelningai: 2011 m. bendrovės veiklos pelnas sudarė 9918502 Lt, grynasis pelnas – 9237351 Lt; 2012 m. pelnas – 9149740 Lt, grynasis pelnas – 7895884 Lt, 2013 m. pelnas – 14733885 Lt, grynasis pelnas – 12916923 Lt; 2014 m. pelnas – 17238920 Lt, grynasis pelnas – 15628459 Lt, 2015 m. pelnas – 4987000 Eur, grynasis pelnas – 4834000 Eur, 2016 m. pelnas – 5766000 Eur, grynasis pelnas – 4874000 Eur.

Dėl UAB "B1" Nustatyta, kad UAB "B1" (kodas (duomenys neskelbtini) įsteigta 2012-03-26, buveinės adresas: (duomenys neskelbtini), įstatinis kapitalas – 6000,00 Eur, kurį sudaro 40 vnt. paprastųjų vardinių akcijų (vienos akcijos nominali vertė – 150 Eur) ir visos jos (100 proc.) priklauso Pareiškėjui, kuris šioje bendrovėje dirba nuo 2012-04-05. Nustatyta, kad UAB "B1" iš viso dirba trys darbuotojai – Pareiškėjas ir jo vaikai S. R. (dirba nuo 2012-04-02 ir yra šios bendrovės vadovas) bei P. G. (dirba nuo 2012-04-16). Vertintina, kad Pareiškėjas, S. R., P. G., vadovaujantis GPMĮ 2 str. 19 d. 4 punktu, yra susiję asmenys, pagal GPMĮ 2 str. 32 d. 1 punktą – asocijuoti asmenys.

UAB "B1" mokesčių mokėtojų registre registruota veikla: nuo 2012-03-28 – kita, niekur kitur nepriskirta, finansinių paslaugų veikla, išskyrus draudimą ir pensijų lėšų kaupimą (EVRK kodas – 649900); nuo 2015-05-01 – atliekų ir laužo didmeninė prekyba (EVRK kodas – 467700); nuo 2016-11-09 – didmeninė prekyba, išskyrus prekybą variklinėmis transporto priemonėmis ir motociklais (EVRK kodas – 460000).

Nustatyta, kad UAB "B1" veiklą vykdo patalpose, kuriomis naudojasi pagal 2012-04-02 sudarytą patalpų panaudos sutartį su Pareiškėju (Pareiškėjo deklaruota gyvenamoji vieta yra adresu: (duomenys neskelbtini). Nustatyta, kad šiuo adresu atskirame pastate, antrame aukšte virš garažo, įrengtos įmonės administracinės patalpos, t. y. pastatas yra privačioje teritorijoje, kur yra ir akcininko Pareiškėjo gyvenamasis namas.

Atliekant šios bendrovės gautų pajamų analizę nustatyta, kad bendrovė iš vykdomos veiklos tiriamuoju laikotarpiu (nuo 2012-03-26 iki 2016-11-30) gavo pardavimo pajamų: (1) 2012 m. – 113690,65 Lt, tame sk. 12396,70 Lt už tarpininkavimo paslaugas ir 101293,95 Lt už konsultavimo ir marketingo paslaugas; (2) 2013 m. – 67000 Lt, tame sk. 57000 Lt už atliktas konsultavimo ir marketingo paslaugas ir 10000 Lt už iškylos organizavimą kateriu; (3) 2014 m. – 587180 Lt, tame sk. 5000 Lt už atliktas konsultavimo ir marketingo paslaugas, 372180 Lt už susijusiam asmeniui – Pareiškėjui atliktus remonto ir su juo susijusius darbus ir 210000 Lt už parduotą lengvąjį automobilį; (4) 2015 m. – 383197 Eur, tame sk. 883,64 Eur už sveikatinimo paslaugas, 99809,02 Eur už Pareiškėjui atliktus remonto darbus, 48284,62 Eur už parduotą automobilį, 44764,90 Eur už parduotą cukrų ir 195308,41 Eur už metalo laužą; (5) už 2016 m. 01 – 11 mėn. – 371074,46 Eur, tame sk.

24862,14 Eur už Pareiškėjui atliktus remonto darbus, 58180 Eur už parduotą lengvąjį automobilį ir sunkvežimį, 125942,25 Eur už parduotą cukrų ir 162090,07 Eur už metalo laužą. Nustatyta, kad šios bendrovės didžiausią pajamų dalį sudarė pajamos iš finansinės investicinės veiklos, t. y. dividendai už 2012-03-29 įsigytas iš Pareiškėjo AB "A1" akcijas: 2012 m. – 728277 Lt, 2013 m. – 1941827 Lt, 2014 m. – 2427285 Lt, 2015 m. – 873822 Eur, 2016 m. – 1990333 Eur. UAB "B1" vykdoma veikla buvo nuostolinga, nes veiklos pajamos mažos, parduodamų prekių prekybinis antkainis sudarė 2,04–6,148 proc. (parduodamo cukraus prekybinis antkainis sudarė 6,148 proc., metalo pardavimo prekybinis antkainis – nuo 2,04 iki 2,616 proc.). Inspekcijos duomenimis, UAB "B1" deklaravo apskaičiuotą veiklos nuostolį (pateiktose Metinėse pelno mokesčio deklaracijose iki atlikto mokestinio tyrimo): 2013 m. – 625330 Lt, 2014 m. – 645934 Lt, 2015 m. – 103525 Eur.

Sprendime nurodyta, kad Kauno AVMI, įvertinusi surinktą informaciją apie sudarytus sandorius, konstatavo, kad Pareiškėjas, 2012-03-29 atlikęs AB "A1" akcijų pardavimo sandorį savo paties 2012-03-26 įkurtai UAB "B1" kurios vieninteliu akcininku buvo Pareiškėjas, bei to pasekmėje 2012-03-29 įformindamas paskolos sutartį, siekė mokesstinės naudos – gauti dividendus paskolos forma, sąmoningai inicijuodamas ir vykdydamas tarpines ūkines operacijas siekiant išvengti mokesčių, t. y. formaliai performinant į paskolą bendrovės skolą už perleistas akcijas, tokiu būdu gauti GPM neapmokestinamųjų pajamų.

Nustatyta, kad Pareiškėjui 2013–2015 m. per UAB "B1" gavus išmokėtus AB "A1" dividendus 2013 m. – 1238418,50 Lt (358670,79 Eur), 2014 m. – 1400000,00 Lt (405468,03 Eur) Lt, 2015 m. – 631583,70 Eur paskolos forma buvo išvengta 2013 m. – 185762,78 Lt (53800,62 Eur, 1238418,50x15%), 2014 m. – 210000,00 Lt (60820,20 Eur, 1400000,00x15%), 2015 m. – 94737,56 Eur (631583,70x15%) GPM sumokėjimo.

Inspekcija sprendime aptarė MAĮ 69 straipsnio nuostatas, reglamentuojančias mokesčių administratoriaus teisę nevertinti sandoriu sukeltų mokesčių teisinių pasekmių, nurodydama, kad teisės normoje aptariamais atvejais, mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Sprendime aptartos LVAT jurisprudencijos nuostatos (2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A-11-719/2007, 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A-556-250/2008 ir kt.). Pasak Inspekcijos, aptartas teisinis reglamentavimas reiškia, kad mokesčių administratoriui, tais atvejais, kai sandoris, t. y. jame fiksuotas veiksmas, sukeliantis atitinkamas mokesčines teises pasekmes, atitinka MAĮ 69 str. 1 dalyje nustatytas sąlygas, yra suteikta teisė neatsižvelgti į formalią šio sandorio išraišką bei nesiremti jame fiksuotomis mokesčinėmis teisinėmis pasekmėmis, o atkurti tikrąsias teisiškai reikšmingas mokesčines teises aplinkybes, kurios buvo slepiamos šiuo sandoriu (LVAT 2018-04-03 nutartis adm. byloje Nr. A-258-438/2018, 2018-08-22 nutartis adm. byloje Nr. A-1010-438/2018, 2018-08-29 nutartis adm. byloje Nr. A-877-438/2018).

Inspekcija, sutikdama su Kauno AVMI pozicija dėl Pareiškėjo sudarytų sandorių, nurodė tokias aplinkybes:

1) Pareiškėjas yra ne tik vienintelis UAB "B1" akcininkas, bet ir nuo 2008-04-24 AB "A1" valdybos narys, taip pat bendrovėje dirbo laikotarpiu nuo 2007-12-03 iki 2012-06-29; Pareiškėjo sūnus S. R. nuo 2008-04-08 iki 2012-04-24 buvo ir nuo 2016-04-26 iki dabar yra AB "A1" valdybos narys, taip pat bendrovėje dirbo laikotarpiu nuo 2007-12-03 iki 2012-02-29; Pareiškėjas 100 proc. kontroliavo UAB "B1" kuriai vadovavo sūnus. Pagal GPMĮ 2 str. 19 d. 4 punktą Pareiškėjas ir jo sūnus S. R. yra susiję asmenys, pagal GPMĮ 2 str. 32 d. 1 punktą – asocijuoti asmenys. Atsižvelgiant į nurodytą, Pareiškėjas galėjo daryti ir darė įtaką bendrovės sprendimams.

2) Kadangi Pareiškėjas, prieš parduodamas AB "A1" akcijas, dirbo bendrovėje bei buvo valdybos narys, jis turėjo galimybę žinoti, kad AB "A1" dirba pelningai ir akcininkams bus paskirstyti dividendai.

3) UAB "B1" buvo įsteigta 2012-03-26, t. y. tik kelios dienos prieš 2012-03-29 akcijų pirkimo–pardavimo sutarties sudarymą. Šiuo aspektu sprendime akcentuota, jog LVAT praktikoje kaip vienas iš kriterijų, padedančių nustatyti mokesčines naudos, kaip išimtinio tikslo sudarant sandorį, siekimą yra įtvirtintas sąlyginai trumpas laiko tarpas tarp sandorių susijusių sandorių grandinėje (LVAT 2008-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-250/2008, 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011, 2012-01-30 nutartis adm. byloje A-602-158/2012). Be to,

nustatyta, kad bendrovėje dirba tik trys darbuotojai, t. y. Pareiškėjas ir du jo vaikai (S. R., P. G.); laikotarpiu nuo 2014 m. gegužės mėn. iki 2015 m. balandžio mėn. bendrovė gavo pajamas tik iš neįregistruotos veiklos (iš bendrovės savininko – Pareiškėjo) už jam atliktus remonto ir su juo susijusius darbus).

4) UAB "B1" pardavimo pajamos buvo labai mažos, t. y. 2013 m. jos sudarė 19404,54 Eur, 2014 m. – 170059,08 Eur (iš jų 107790,78 Eur pardavimai Pareiškėjui), 2015 m. – 383197 Eur (iš jų 99809,02 Eur pardavimai Pareiškėjui), 2016 m. – 350213 Eur (iš jų 24862,14 Eur pardavimai Pareiškėjui), o 2017 m. – 132045 Eur. Didžiausią pajamų dalį sudarė pajamos, gaunamos iš finansinės investicinės veiklos, t. y. dividendai iš AB "A1" tačiau šios lėšos nebuvo skirtos bendrovės veiklai plėtoti, nes, kaip nustatyta, didžioji jų dalis buvo panaudota paskolai ir palūkanoms išmokėti (2013, 2014, 2015 m. Pareiškėjui išmokėtos paskolos išmokėjimo šaltinis buvo iš AB "A1" gauti dividendai).

Apibendrinant išdėstytas aplinkybes, sprendime konstatuota, jog nagrinėjamu atveju Kauno AVMI, įvertinusi surinktą informaciją apie sudarytus sandorius bei vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalimi, pagrįstai nustatė, kad Pareiškėjas 48,55 proc. pelningai veikiančios AB "A1" akcijų 2012-03-29 perleido naujai įsteigta UAB "B1" ir apmokėjimą už šias akcijas pakeitė į prievolę grąžinti paskolą pagal 2012-03-29 paskolos sutartį bei mokėti palūkanas, siekdamas išsimokėti iš AB "A1" gautus dividendus fiziniam asmeniui be mokesčių, t. y. paskolos grąžinimo ir neapmokestinamų palūkanų pagal paskolos sutartį mokėjimo forma.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjo skundo argumentą, jog UAB "B1" įsigijęs AB "A1" akcijas, faktiškai naudojosi akcijų suteikiamomis turtinėmis ir neturtinėmis teisėmis, t. y. savarankiškai dalyvavo ir balsavo AB "A1" akcininkų susirinkimuose, pažymėjo, kad iš AB "A1" pateikto visuotinio akcininkų susirinkimo dalyvių registracijos sąrašo matyti, kad 2012-04-24 eiliniame visuotiniame akcininkų susirinkime UAB "B1" pagal 2012-04-17 įgaliojimą Nr. S-2012/003 atstovavo Pareiškėjas. Atsižvelgiant į tai, kritiškai įvertinti Pareiškėjo skundo argumentai, jog AB "A1" akcijų nuosavybė perėjo UAB "B1" o akcijų valdymo teise naudojosi UAB "B1" vadovas S. R., kuris pagal UAB "B1" įstatus veikia šios bendrovės vardu ir turi teisę vienvaldiškai sudaryti sandorius.

Atsakydama į Pareiškėjo skundo teiginį, kad atsižvelgiant į tai, jog UAB "B1" įsigijęs 4856545 Lt vertės AB "A1" akcijas, neturėjo finansinių galimybių iškart sumokėti už akcijas, buvo susitarta, kad UAB "B1" už akcijas Pareiškėjui sumokės per išdėstytą terminą bei papildomai mokės 5 proc. metinių palūkanų normą, kas, pasak Pareiškėjo, atitinka tiek ekonominę logiką, tiek ištiesiosios rankos principą. Inspekcija nurodė, kad nagrinėjamu atveju ginčo dėl palūkanų, mokėtų pagal 2012-03-29 paskolos sutartį, normos atitikimo ištiesiosios rankos principui nėra. Inspekcija atkreipė dėmesį į tai, jog pats Pareiškėjas pripažįsta, kad UAB "B1" neturėjo finansinių galimybių iškart sumokėti už AB "A1" akcijas. Nagrinėjamu atveju toks trumpas laikotarpis tarp bendrovės įsteigimo (UAB "B1" įsteigta 2012-03-26), akcijų perleidimo sandorio (2012-03-26) ir paskolos suteikimo sandorio (2012-03-29) sudarymo, iš esmės suponuoja išvadą, jog akcijų pirkimo–pardavimo ir paskolos sandoriai buvo sudaryti turint tikslą Pareiškėjui gauti neapmokestinamųjų pajamų, t. y. Pareiškėjui per UAB "B1" siekiant gauti iš AB "A1" dividendus, kurie pagal PMĮ 33 str. 2 dalį neapmokestinami, o pagal įformintą paskolą numatytos mokėti palūkanos, vadovaujantis GPMĮ 17 str. 1 d. 19 punktu, tuo metu buvo taip pat neapmokestinamos pajamų mokesčiu.

Dėl UAB "B1" nuo pat pradžios vykdytos, pasak Pareiškėjo, aktyvios ekonominės veiklos, pažymėta, kad nagrinėjamu atveju nustatyta, jog UAB "B1" minimalias pajamas už konsultavimo ir marketingo paslaugas gavo tik iki 2014 m. vasario mėn. (per 2012 m. 05, 08, 10, 11 mėn. – 101294 Lt; per 2013 m. 03, 06, 11 mėn. – 57000 Lt; per 2014 m. 02 mėn. – 5000 Lt), pajamas už parduotą cukrų ir metalo laužą pradėjo gauti nuo 2015 m. gegužės mėn. (nuo 2015-05-01 įregistruota veikla – atliekų ir laužo didmeninė prekyba; nuo 2016-11-09 įregistruota veikla – didmeninė prekyba, išskyrus prekybą variklinėmis transporto priemonėmis ir motociklais). Taigi atsižvelgiant į tai, kad laikotarpiu nuo 2014 m. gegužės mėn. iki 2015 m. balandžio mėn. bendrovė gavo pajamas tik iš neįregistruotos veiklos (iš bendrovės savininko – Pareiškėjo už jam atliktus remonto ir su juo susijusius darbus), kritiškai vertintinami skunde nurodyti teiginiai, jog ši bendrovė vykdė aktyvią ekonominę veiklą nuo pat veiklos pradžios.

Dar daugiau, palyginus UAB "B1" gautas pardavimo pajamas su pajamomis, gautomis iš investicinės veiklos, t. y. su AB "A1" išmokėtais dividendais, nustatyta, kad UAB "B1" už 2012-03-29 įsigytas AB "A1" akcijas jau 2012-05-16 į sąskaitą banke gavo 619012,50 Lt ir 2012-06-25 – 109237,50 Lt dividendus (iš viso 2012 m. gavo 728250 Lt), o pardavimo pajamų gavo 113690,65 Lt, t. y. tik 13,5 proc. visų šių pajamų (841940,65 Lt); 2013 m. gavo 1941827 Lt dividendus, o pardavimų pajamų – 67000 Lt, t. y. tik 3,3 proc. visų šių pajamų (2008827 Lt); 2014 m. gavo 2427284 Lt dividendus, o pardavimų pajamų iš įregistruotos veiklos – 5000 Lt, t. y. tik 0,2 proc. visų šių pajamų (2432284 Lt); 2015 m. gavo 873822 Eur dividendus, o pardavimų pajamų iš įregistruotos veiklos nuo gegužės mėn. – 234220 Eur, t. y. 21 proc. visų šių pajamų (1108041 Lt). Taigi, kaip matyti iš Inspekcijos atliktos UAB "B1" pajamų analizės, UAB "B1" pajamų dalis iš vykdytos aktyvios ekonominės veiklos, lyginant su pasyviomis šios bendrovės pajamomis, t. y. iš AB "A1" gautais dividendais, sudarė tik nedidelę dalį pajamų.

Dėl UAB "B1" iš AB "A1" gautų dividendų panaudojimo nagrinėjamu atveju buvo nustatyta, kad didžioji dalis 4856545 Lt (1406552,65 Eur) paskolos, t. y. 1395722,02 Eur Pareiškėjui buvo gražinta per 2013–2015 m. (2016 m. gražinta likusi 10830,63 Eur suma), kai pardavimų pajamų iš įregistruotos veiklos per 2012–2015 m. buvo gauta tik 288000 Eur. Be to, už suteiktą 1406552,65 Eur paskolą Pareiškėjas iš UAB "B1" per 2013–2015 m. gavo 131638,65 Eur palūkanas, t. y. 45,70 proc. visų per 2012–2015 m. bendrovės gautų pardavimų pajamų iš įregistruotos veiklos. Taigi didžiąją dalį gautų dividendų UAB "B1" panaudojo paskolos Pareiškėjui gražinimui.

Dėl aukščiau nurodyto Inspekcijos sprendime kaip nepagrįstas atmetas Pareiškėjo skundo argumentas, jog tiek Pareiškėjui, tiek ir UAB "B1" 2012-03-29 paskolos sandoris buvo ekonomiškai naudingas, t. y. nagrinėjamu atveju akivaizdu, jog didžioji bendrovės gautų dividendų dalis buvo panaudota ne bendrovės veiklos vystymui ar plėtrai, o paskolos gražinimo ir palūkanų pagal paskolos sutartį mokėjimo forma išmokėta Pareiškėjui.

Atsakydama į Pareiškėjo skundo motyvus, kad, būdamas AB "A1" darbuotoju ir valdybos nariu, niekaip negalėjo žinoti ir užtikrinti, kad AB "A1" ateityje keletą metų veiks pelningai, o AB "A1" akcininkų dauguma priims sprendimus išmokėti dividendus, UAB "B1" neturėjo kontrolinio AB "A1" akcijų paketo, todėl negalėjo daryti jokios lemiamos įtakos priimant sprendimus išmokėti dividendus, Inspekcija nurodė, kad dar iki AB "A1" akcijų perleidimo UAB "B1" (sandoris sudarytas 2012-03-29), ši bendrovė veikė pelningai, t. y. pagal AB "A1" finansinės atskaitomybės dokumentus nustatyta, kad 2011 m. ši bendrovė gavo 9237351 Lt grynojo pelno, o kituose rezervuose buvo apskaityta 49939491 Lt suma (praėjusio ataskaitinio laikotarpio buvo apskaityta 5742193 Lt grynojo pelno ir kituose rezervuose – 44197347 Lt sumos). Nustatyta, kad 1500000 Lt pelno dalis už 2011 m. dividendams apskaityta 2012-04-24, iš kurių UAB "B1" 619012,50 Lt buvo pervesta 2012-05-16 ir 2012-06-25 – 109237,50 Lt. Nustatyta, kad Pareiškėjas nuo 2008 m. yra AB "A1" valdybos narys, 2011-12-31 buvo šios bendrovės vienas iš savininkų ir turėjo daugiausiai akcijų (48,55 proc.), o 2012-04-24 vykusiame eiliniame visuotiniame akcininkų susirinkime pagal 2012-04-17 įgaliojimą Nr. S-2012/003 atstovavo UAB "B1" todėl kritiškai įvertinti skunde nurodyti teiginiai, jog sprendimas paskirstyti AB "A1" dividendus už 2011 m. nepriklausė nuo Pareiškėjo ir nuo UAB "B1" nes UAB "B1" neturėjo lemiamo balso priimant sprendimą dėl dividendų paskirstymo (neturėjo daugiau kaip 50 proc. balsų). Be to, įvertinus tai, kad Pareiškėjas nuo 2008 m. iki dabar yra AB "A1" valdybos narys, o pagal finansinės atskaitomybės aiškinamuosius raštus už 2011–2016 m., bendrovėje rengiamas metinis veiklos planas, ataskaitos apie plano vykdymą teikiamos kiekvieną ketvirtį, bendrovėje kartą per ketvirtį vyksta finansinio plano vykdymo rezultatų aptarimas, kuriame dalyvauja bendrovės vadovybė, sprendime daroma išvada, kad Pareiškėjas galėjo žinoti ir žinojo apie AB "A1" veiklos rezultatus (gaunamą pelną) bei apie akcininkų priimamus sprendimus dėl dividendų paskirstymo.

Pareiškėjas 2018-12-07 skunde nesutinka su Inspekcijos sprendimu.

Skunde teigiama, kad mokesčių administratorius, piktnaudžiaudamas jam suteiktais įgaliojimais, pritaikė turinio viršenybės prieš formą principą bei perkvalifikavo AB "A1" akcijų pardavimą į AB "A1" dividendų išmokėjimą, tačiau tokios teisės mokesčių administratorius neturėjo, nes nesurinko pakankamai duomenų, kad: (i) AB "A1" akcijos būtų perleistos dirbtinai; (ii) AB "A1" akcijų pardavimo kaina neatitiktų rinkos sąlygų; (iii) UAB "B1" buvo įsteigtas dirbtinai; (iv) UAB

"B1" neperėmė AB "A1" akcijų valdymo. Mokesčių administratorius, traktuodamas, kad AB "A1" išmokėjo dividendus Y. I., privalėjo įrodyti, kad Y. I. tuo metu buvo AB "A1" akcininkas, tačiau tokių aplinkybių mokesčių administratorius nenustatė. Pritaikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, mokesčių administratorius akivaizdžiai viršijo savo įgaliojimus, nes sau naudinga linkme perkvalifikavo realius ir ekonomine logika pagrįstus sandorius.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimo argumentais. Nurodo, kad mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriui buvo pateikti detalūs paaiškinimai, kurie patvirtina, kad UAB "B1" buvo išdavęs įgaliojimą Y. I. dalyvauti 2012-04-24 visuotiniame akcininkų susirinkime dėl to, kad UAB "B1" įsigijo AB "A1" akcijas likus mažiau nei mėnesiui iki AB "A1" akcininkų susirinkimo, todėl natūralu, kad UAB "B1" vadovas nespėjo susipažinti su AB "A1" veikla ir strateginiais klausimais. Nurodoma, kad yra pateikti rašytiniai įrodymai, kurie patvirtina, kad po 2012-04-24 AB "A1" visuotinio akcininkų susirinkimo, AB "A1" akcijas toliau savarankiškai valdė vien tik UAB "B1" vadovas, kuris nėra Y. I. Taigi nėra jokio pagrindo teigti, kad Y. I. darė įtaką UAB "B1" sprendimams, juolab, kad UAB "B1" turtą ir komercinę veiklą valdo ne akcininkai, o vadovas. Pasak skundo, Pareiškėjas, būdamas AB "A1" valdybos nariu, niekaip negalėjo žinoti ir užtikrinti, kad AB "A1" ateityje keletą metų veiks pelningai, o AB "A1" akcininkų dauguma priims sprendimus išmokėti dividendus, juolab, kad nei Y. I., nei UAB "B1" negalėjo daryti jokios lemiamos įtakos priimant sprendimą dėl AB "A1" dividendų išsimokėjimo, nes neturėjo balsų daugumos. Be to, mokesčių administratoriui pateikti rašytiniai įrodymai patvirtina, kad pagal ankstesnę AB "A1" akcininkų sprendimų praktiką, vien AB "A1" pelningas veikimas nereiškia, kad akcininkai priims sprendimą išsimokėti dividendus.

Pareiškėjas teigia, kad UAB "B1" nuo pat savo veiklos pradžios vykdė aktyvią ekonominę veiklą, kurios pajamos augo kiekvienais metais, o per tiriamąjį laikotarpį UAB "B1" gavo net 845 821,70 Eur pardavimo pajamų, todėl nėra jokio pagrindo teigti, kad šios pardavimo pajamos „yra labai mažos“. Iš AB "A1" gauti dividendai buvo panaudoti UAB "B1" veiklai, nes UAB "B1" iš šių pajamų teikė remonto paslaugas, vykdė cukraus ir metalo laužo prekybą. Teismų praktikoje išaiškinta, jog nesant įrodymų, kad naujas juridinis asmuo buvo įsteigtas dirbtinai ir vien tik mokestiniais tikslais, nėra pagrindo pripažinti, kad tokiam juridiniam asmeniui parduotos akcijos gali būti perkvalifikuotos kaip dividendų išmokėjimas mokestiniais tikslais (LVAT 2017-10-09 nutartis adm. byloje Nr. eA-786-442/2017). Teigiama, kad UAB "B1" įsteigimas ir AB "A1" akcijų pardavimas, atliktas per trumpą laikotarpį, tik patvirtina, kad buvo siekta parduoti AB "A1" akcijas naujai įsteigtam UAB "B1" už rinkos kainą. Dėl šių aplinkybių byloje nėra ginčo. Tačiau priešingai, nei teigiama sprendime, šios aplinkybės nepatvirtina ir negali patvirtinti, kad tokiu būdu buvo siekta gauti neapmokestinamų dividendų, nes po UAB "B1" įsteigimo ir AB "A1" akcijų pardavimo dar nebuvo priimtas AB "A1" akcininkų sprendimas paskirstyti dividendus, o nei UAB "B1" nei Y. I. negalėjo daryti lemiamos įtakos dėl AB "A1" dividendų išsimokėjimo. Šie sprendimo argumentai galėtų būti pagrįsti tik tokiu atveju, jeigu AB "A1" akcijos būtų buvusios parduotos iškart po AB "A1" akcininkų sprendimo dėl dividendų išsimokėjimo. Nagrinėjamu atveju tokios aplinkybės neegzistavo, todėl sprendimas nepagrįstas.

Skunde nurodoma, jog pagal nuoseklią LVAT praktiką turinio viršenybės prieš formą principas taikomas tik tokiu atveju, jeigu sandoris neturėjo jokių kitų, ekonomiškai arba kitaip pagrįstų, tikslų. Nagrinėjamu atveju tiek Y. I., tiek ir UAB "B1" šis sandoris buvo ekonomiškai naudingas, nes Y. I., sutikdamas palaukti atsiskaitymo už AB "A1" akcijas, papildomai gavo 454521,20 Lt palūkanų, o UAB "B1" įgijo vertingas AB "A1" akcijas, kurios suteikė galimybę per tiriamąjį laikotarpį gauti daugiau dividendų nei buvo sumokėta už šias akcijas. Sprendime nėra paneigtos šios aplinkybės. Mokesčių administratoriui taip pat buvo paaiškinta, kad UAB "B1" buvo įsteigtas su tikslu sukoncentruoti turtą vienoje vietoje bei perduoti šio turto valdymą sūnui S. R., kuris yra UAB "B1" vadovas nuo pat jos įsteigimo, ir tokiu būdu suteikti jam galimybę savarankiškai vykdyti ekonominę veiklą. Taigi, AB "A1" akcijų pardavimas turėjo ir kitų pagrįstų tikslų, todėl sprendime turinio viršenybės prieš formą principas pritaikytas neteisėtai.

Pareiškėjas teigia, kad Inspekcija nepagrįstai perkėlė AB „A1“ mokestinę naštą Pareiškėjui, nes mokesčių administratorius nenustatė, kad mokestinės naštos neperkėlimas pažeistų mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo, visuotinio privalomumo, sąžiningumo principus. Kauno AVMI neteisėtai apskaičiavo delspinigius už visą laikotarpį, nors įsiteisėjusiu teismo sprendimu yra

pripažinta, kad Kauno AVMI neteisėtai buvo sustabdžiusi Pareiškėjo mokesčių patikrinimą. Dėl šių argumentų Inspekcija sprendime nepasisakė. Remdamasis šiais skunde nurodytais ir detalizuotais motyvais, Pareiškėjas prašo Inspekcijos sprendimą panaikinti.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokesčių ginčo bylos medžiagą, ginčo šalių, jų atstovų Komisijos posėdžio metu išdėstytas pozicijas, konstatuoja, jog ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjo skundas atmestinas.

Mokesčių ginčas nagrinėjamu atveju kilo dėl mokesčių administratoriaus, taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, Pareiškėjo 2013, 2014 ir 2015 m. iš UAB "B1" gautų lėšų, įformintų kaip paskolos grąžinimas, pripažinimo Pareiškėjo iš AB „A1“ gautais GPM neapmokestintais dividendais, šių dividendų priskyrimo Pareiškėjo gautoms pajamoms ir šių pajamų apmokestinimo GPM pagrįstumo.

Pažymėtina, kad Pareiškėjas neginčija jam mokesčių administratoriaus patikrinimo metu GPMĮ nustatyta tvarka apskaičiuoto 1482 Eur GPM (nuo Pareiškėjo 2015 m. gautų, tačiau nedeklaruotų 9880,91 Eur vertybinių popierių pardavimo pajamų), su šia suma susijusių GPM delspinigių ir baudos sumų, iš esmės neginčija Inspekcijos sprendimo, Kauno AVMI sprendimo ir patikrinimo akto aprašomosiose dalyse (ir šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, dėl ko Komisija pakartotinai jų nebeatkartoja) detaliai aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir pateikia konkrečius nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvus, taip pat tvirtindamas, jog ginčo situacijoje mokesčių administratorius nepagrįstai ir neteisėtai taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas. Atsižvelgdama į tai, kad mokesčių ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija sprendime pasisakys dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus bei Pareiškėjo, jo atstovų mokesčių ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Pareiškėjas skunde dėsto argumentus dėl to, jog mokesčių administratorius, jo sudarytų sandorių atžvilgiu taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, piktnaudžiavo jam MAĮ suteiktais įgaliojimais, nes objektyviais įrodymais ir duomenimis neįrodė, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas ginčo sandorius, siekė tik mokesčių tikslų. Mokesčių administratorius, pasak Pareiškėjo, neįrodė, jog AB "A1" akcijos būtų perleistos dirbtinai, šių akcijų pardavimo kaina neatitiko rinkos sąlygų, jog UAB "B1" buvo įsteigtas dirbtinai ir ši bendrovė realiai neperėmė AB "A1" akcijų valdymo.

Nagrinėjamo mokesčių ginčo kontekste, Komisijos nuomone, visų pirma, atkreiptinas dėmesys į LVAT praktikoje įtvirtintas MAĮ 69 str. 1 dalies taikymo ir aiškinimo taisykles. Pagal LVAT praktiką, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokesčią naudą. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokesčią naudą (LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007; 2012-12-10 nutartis adm. byloje Nr. A602-2698/2012, 2013-03-05 nutartis adm. byloje A556-404/2013, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Iš tiesų, joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokesčią prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokesčines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokesčią 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 (LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-201/2011, 2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A442-2316/2011, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016).

Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, jog MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teise faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, o būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčių mokėtojo teises (LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A602-1718/2013, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016).

Nagrinėjamo ginčo atveju Komisija, susipažinusi su byloje surinktais duomenimis, įvertinusi šalių pozicijas ginčo klausimu, nurodo neturinti pagrindo abejoti vietos bei centrinio mokesčių administratorių konstatuota išvada, jog Pareiškėjas, būdamas pelningai veikiančios AB "A1" akcininku ir valdybos nariu, įsteigė UAB "B1" kuriai perleido AB "A1" akcijas, paskolindamas tam pačiam UAB "B1" pinigines lėšas apmokėti už įsigijamas akcijas, siekdamas vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą, t. y. sudaryti prielaidas paskolos gražinimo, neapmokestinamų palūkanų už paskolą mokėjimo forma išsimokėti iš AB "A1" gautus GPM neapmokestintus dividendus.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas, nuo 2008-04-24 būdamas AB "A1" valdybos nariu ir laikotarpiu nuo 2007-12-03 iki 2012-06-29 šios bendrovės darbuotoju (Pareiškėjo sūnus S. R. buvo šios bendrovės valdybos narys nuo 2008-04-08 iki 2012-04-24 ir nuo 2016-04-26 iki dabar, dirbo šioje bendrovėje nuo 2007-12-03 iki 2012-02-29, dukra P. G. taip pat dirbo AB "A1" nuo 2010-03-01 iki 2014-03-14), 2012-03-29 pardavė savo valdytus 48,55 proc. AB "A1" paprastųjų vardinių akcijų (507931 vnt.) prieš tris dienas iki šio sandorio sudarymo (2012-03-26) savo paties įsteigta UAB "B1" už 4856545 Lt (1406552,65 Eur, vienos akcijos pardavimo kaina – 9,56 Lt, vienos akcijos nominali vertė – 10 Lt). UAB "B1" įstatinis kapitalas – 5792,40 Eur, jį sudaro 40 vnt. paprastųjų vardinių akcijų, vienos akcijos nominali vertė – 144,81 Eur. 100 proc. akcijų priklauso Pareiškėjui, jo sūnus S. R. nuo šios bendrovės veiklos pradžios yra jos direktorius. Ir nors Pareiškėjas skunde Komisijai bei skundo nagrinėjimo metu akcentavo, kad mokesčių administratorius neįrodė AB "A1" akcijų pardavimo sandorio UAB "B1" dirbtinumo, tačiau akivaizdu, jog Pareiškėjas ir toliau, nors ir netiesiogiai per savo kontroliuojamą bendrovę, kontroliuoja ir 48,55 proc. AB "A1" akcijų. Pažymėtina, jog Pareiškėjas šios aplinkybės neginčija, tvirtindamas, jog akcijų valdymas yra tik viena iš UAB "B1" vykdomų veiklų. Pagal 2012-03-29 akcijų pirkimo–pardavimo sutarties 3.1. punktą pardavėjas (Pareiškėjas), pasirašydamas šią sutartį, patvirtino, jog akcijų pirkėjas UAB "B1" atsiskaitė už parduodamas akcijas iki sutarties pasirašymo. Tačiau nustatyta, kad naujai įsteigta bendrovė piniginių lėšų atsiskaityti už perkamas akcijas neturėjo, akcijų įsigijimas buvo finansuotas iš to paties Pareiškėjo pasiskolintomis lėšomis. Atsiskaitymui už įsigytas akcijas 2012-03-29 buvo įforminta paskolos sutartis, kurioje nurodyta, kad paskolos davėjas (Pareiškėjas) parduoda paskolos gavėjui UAB "B1" kurią atstovauja direktorius S. R., nuosavybėn 48,55 proc. AB "A1" akcijų už 4856545 Lt, o paskolos gavėjas UAB "B1" įsipareigojo šią pinigų sumą sumokėti paskolos davėjui per 10 m. (iki 2022-03-29), mokant 5 proc. metines palūkanas. Paskolos mokėjimo grafike (pridėtas prie 2012-03-29 paskolos sutarties) numatyta kiekvienais metais sumokėti po 485655 Lt paskolos, o apskaičiuota per 10 m. 5 proc. palūkanų suma – 1335550 Lt (iš viso iki 2022-04-05 numatyta sumokėti 6192095 Lt).

Nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2012-03-29 paskolos sutartį realiai į UAB "B1" atsiskaitomąją sąskaitą pinigų nepervedė ir paskolos grynaisiais pinigais nesuteikė, taigi, išlaidų paskolai suteikti faktiškai nepatyrė. UAB "B1" buhalterinėje apskaitoje už 4856545 Lt įsigytas AB "A1" akcijas apskaitė sąskaitos 1631 „Kitų įmonių nuosavybės vertybiniai popieriai“ debete ir finansinių skolų sąskaitos 4014 „Kitos ilgalaikės finansinės skolos“ kredite apskaitė 4856545 Lt

skolą Pareiškėjui (UAB "B1" 2017-03-29 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. FR0686-449). Bendrovei 4856545 Lt skolą už įsigytas akcijas sudengus su akcininko Pareiškėjo suteikta paskolos suma, neliko bendrovės skolos už akcijas, liko tik apskaitytas 4856545 Lt įsiskolinimas akcininkui Pareiškėjui pagal 2012-03-29 įformintą paskolos sutartį, kurį, kaip nustatė mokesčių administratorius, UAB "B1" padengė (pervedė mokėjimo pavedimais per banką) 2013–2016 m. laikotarpiu (nors paskola buvo numatyta gražinti 10 m. laikotarpiu), šio įsiskolinimo Pareiškėjui mokėjimo vienintelis šaltinis buvo UAB "B1" iš AB "A1" gauti dividendai, be kita ko, UAB "B1" 2013–2015 m. sumokėjo Pareiškėjui 131638,65 Eur palūkanas.

Pažymėtina, jog UAB "B1" iš AB "A1" gaunami dividendai, vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo 33 str. 2 dalimi (Lietuvos vieneto gaunami dividendai iš Lietuvos vienetų, kuriuose dividendus gaunantis Lietuvos vienetas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo ne mažiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų), pelno mokesčiu neapmokestinami ir neįtraukiami į juos gaunančio vieneto pajamas), nebuvo apmokestinami. Pagal ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusį teisinį reglamentavimą gyventojų pajamomis iš paskirstytojo pelno laikomi dividendai (GPMĮ 12 str. 1 dalis) buvo apmokestinami taikant 20 proc. (nuo 2014-01-01 (pagal 2013-06-27 įstatymo Nr. XII-427 redakciją) – 15 proc.) pajamų mokesčio tarifą (GPMĮ 6 str. 1, 2 dalys). Be to, gautos palūkanos už suteiktas paskolas (išskyrus paskolas, suteiktas esant tam tikroms sąlygoms, dėl kurių ginčo nėra), jeigu paskolos bus pradėtos gražinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos, buvo neapmokestinamos (GPMĮ 17 str. 1 d. 19 punktas). Ši GPMĮ lengvata galiojo iki 2013-12-31, panaikinta 2013-06-27 įstatymo Nr. XII-427 redakcija (taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas). Atsižvelgiant į tai, kad nuo 2014-01-01 nuolatinių Lietuvos gyventojų iš Lietuvos vienetų gautos palūkanos priskiriamos GPM apmokestinamoms B klasės pajamoms, Pareiškėjui atsirado prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM nuo iš UAB "B1" 2014–2015 m. išmokėtų palūkanų. Šiame kontekste atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad UAB "B1" dividendus už 2011 m. iš AB "A1" gavo dar 2012 m. (2012-05-16, 2012-06-25), tačiau Pareiškėjui paskolą pagal įformintą 2012-03-29 sutartį pradėjo gražinti tik 2013 m., 2013-05-29 sumokėdamas 1238418,50 Lt (patikrinimo akto 19 ir 20 lentelės), taigi, praėjus daugiau kaip metams nuo paskolos suteikimo dienos, kaip kad numato paminėta GPMĮ lengvata, 2013 m. mokestiniu laikotarpiu taikyta palūkanoms už suteiktas paskolas.

Komisija, vertindama nagrinėjamų akcijų pardavimo, paskolos sandorių pasirašymo, neva paskolintų piniginių lėšų gražinimo mokestines teises pasekmes, nurodo, jog Pareiškėjas, įforminęs pelningai veikiančios AB "A1" akcijų pardavimą savo paties įsteigtai ir kontroliuojamai bendrovei, paskolindamas pinigines lėšas ginčo akcijoms įsigyti, ir toliau liko AB "A1" akcijas, tik jau netiesiogiai, valdančiu asmeniu bei užsitikrino 1395721,89 Eur GPM neapmokestinamų pajamų (paskolos gražinimo forma) iš UAB "B1" gavimą 2013–2016 m. Kaip minėta, Pareiškėjas tuo pačiu laikotarpiu gavo iš UAB "B1" 131638,65 Eur palūkanų pajamas, nors jokių išlaidų paskolai suteikti nepatyrė. Dėl sudarytų sandorių Pareiškėjo gauta mokestinė nauda yra akivaizdi ir neginčijama. Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius, vertindamas ginčo sandorius, neįrodė, jog sandoriai buvo sudaryti tik siekiant mokestinės naudos, nes, Pareiškėjo tvirtinimu, akcijų pardavimo sandoris buvo ekonomiškai naudingas abiem sandorio šalims – Pareiškėjui ir UAB "B1" Pareiškėjas, sutikdamas palaukti atsiskaitymo už AB "A1" akcijas, papildomai gavo palūkanų pajamas, o UAB "B1" įsigijo pelningas akcijas, per ginčo laikotarpį gavo daugiau dividendų nei buvo sumokėta už šias akcijas. Ir tik atsiradus papildomoms lėšoms, UAB "B1" išmokėjo paskolą Pareiškėjui anksčiau laiko. Be to, AB "A1" akcijų pardavimas turėjo ir kitų pagrįstų tikslų – sutelkti Pareiškėjo turimą turtą vienoje vietoje ir perduoti jo valdymą sūnui S. R. ir tokiu būdu suteikti jam galimybę savarankiškai vykdyti ekonominę veiklą.

Tačiau Komisija, išanalizavusi ginče aptariamą situaciją, Pareiškėjo skunde, skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotas atskiras konkrečias faktines aplinkybes bei faktus susiejant į visumą, sprendžia, jog nagrinėjamu atveju Pareiškėjas iš esmės neįrodė esant aplinkybių, patvirtinančių, kad ūkinės operacijos sudarytos turint ekonomiškai pagrįstus ar kitus tikslus, nesusijusius vien tik su mokestinės naudos gavimu. Dėl to konstatuoja, kad ūkinės operacijos buvo vykdomos pažeidžiant draudimo piktnaudžiauti teise principą, o vienintelis jų tikslas buvo

mokestinės naudos siekimas. Byloje nenustatyta aplinkybių, leidžiančių ginčo sandorius kvalifikuoti kaip pateisinamus kitais tikslais, nesusijusiais išimtinai su mokestinės naudos siekimu.

Dėl Pareiškėjo deklaruojamo vieno iš UAB "B1" įsteigimo ir akcijų perleidimo šiai bendrovei tikslų – 2011 m. N. P. įgijus AB "A1" akcijų kontrolę, kilo konfliktai tarp akcininkų ir dėl to Pareiškėjas įsteigė UAB "B1" kuriai pardavė akcijas, pažymėtina, jog Pareiškėjas 2011-12-31 valdė didžiausią AB "A1" akcijų dalį (48,55 proc.). Iš bylos medžiagos spręstina, jog Pareiškėjas, neatsižvelgiant į akcijų pardavimo sandorį, ir toliau liko asmeniu, netiesiogiai kontroliuojančiu AB "A1" akcijas, nes nuo pat įsteigimo pradžios Pareiškėjas yra vienintelis UAB "B1" akcininkas. Be to, Pareiškėjas nuo 2012-04-05 dirba UAB "B1" šios bendrovės vadovas yra su Pareiškėju susijęs asmuo – jo sūnus S. R.. Ir nors Pareiškėjas tvirtina konfliktų tarp AB "A1" akcininkų atsiradimą, kurie lėmė jo sprendimą parduoti įmonės akcijas, neatsižvelgiant į šią aplinkybę, Pareiškėjas ir toliau ginčui aktualių laikotarpiu liko ir buvo perrenkamas AB "A1" valdybos nariu (nuo 2008-04-24), jo sūnus buvo šios bendrovės valdybos nariu nuo 2008-04-08 iki 2012-04-24 ir nuo 2016-04-26 iki dabar. Be to, Pareiškėjas dirbo AB "A1" nuo 2007-12-03 iki 2012-06-29, jo sūnus šioje bendrovėje dirbo laikotarpiu nuo 2007-12-03 iki 2012-02-29. Nurodytosios aplinkybės dėl Pareiškėjo ir jo sūnaus dalyvavimo AB "A1" valdyme, ginčui aktualių laikotarpiu gaunant už tai tantjemas, taip pat aplinkybė, jog Pareiškėjas šioje bendrovėje dirbo nuo pat jos akcijų įsigijimo 2007 m., vertinant šias aplinkybes kartu su ginčijamame Inspekcijos sprendime aprašytais AB "A1" finansinę būklę apibūdinančiomis aplinkybėmis (sprendimo 7–8 psl.), Komisijos vertinimu, paneigia Pareiškėjo ginče įrodinėjamą poziciją, jog jis, parduodamas akcijas UAB "B1" negalėjo numatyti, kad AB "A1" ateityje keletą metų veiks pelningai, o šios bendrovės akcininkų dauguma priims sprendimus išmokėti dividendus akcininkams, jog Pareiškėjas pagal UAB "B1" įformintą įgaliojimą dalyvavo AB "A1" 2012-04-24 eiliniame visuotiniame akcininkų susirinkime, kuriame buvo priimtas sprendimas išmokėti dividendus akcininkams, tik dėl Pareiškėjo sūnaus patirties versle stokos ar dėl to, jog UAB "B1" vadovas nespėjo susipažinti su AB "A1" veikla ir strateginiais klausimais, taip pat ir Pareiškėjo skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus argumentus, jog UAB "B1" Pareiškėjas įsteigė ir dėl siekio padėti savo sūnui įgauti patirties versle. Pareiškėjo akcentuojami argumentai, jog UAB "B1" buvo įsteigta ir turint tikslą koncentruoti kapitalą, turtą, kad vėliau išvengtų galimų neaiškumų ar konfliktų Pareiškėjo turto paveldėjimo atveju, atsižvelgiant į tai, jog šie argumentai nėra patvirtinti jokiais kitais objektyviais bylos įrodymais, o tik Pareiškėjo, suinteresuoto mokestinio ginčo baigtimi jo naudai, laikytini tik gynybine jo pozicija.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo pozicijos, jog UAB "B1" nebuvo dirbtinis darinys, tai yra buvo įsteigta ne Pareiškėjui siekiant, pasinaudojant šiuo ūkio subjektu kaip tarpine grindimi, išmokėti iš AB "A1" gautus dividendus kaip paskolos gražinimą vieninteliam bendrovės akcininkui Pareiškėjui, o vykdyti realią ūkinę veiklą, kurią, pasak Pareiškėjo, sėkmingai vykdo ir dabar (akcijų valdymas yra tik viena iš UAB "B1" vykdomų veiklų), Komisija nurodo sutinkanti su Inspekcijos ginčijamame sprendime (taip pat ir Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo) išsamiai pagrįsta pozicija, dėl ko mokesčių administratorius šiuos Pareiškėjo tvirtinimus vertina kritiškai. Iš mokesčių administratoriaus byloje surinktos informacijos matyti, kad UAB "B1" nuo pat įsteigimo pradžios iš planuotos vykdyti veiklos gavo labai mažas pajamas, bendrovės veikla buvo nuostolinga. UAB "B1" mokesčių mokėtojų registre nuo 2012-03-28 registruota veikla – kita, niekur nepriskirta, finansinių paslaugų veikla, išskyrus draudimą ir pensijų lėšų kaupimą, nuo 2015-05-01 – atliekų ir laužo didmeninė prekyba, nuo 2016-11-09 – didmeninė prekyba. Pagal bendrovės pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus mokesčių administratorius nustatė, kad bendrovė iki 2015 m. gegužės mėn. teikė verslo konsultavimo paslaugas. Dar registruojantis PVM mokėtoju UAB "B1" direktorius planavo suteikti UAB "C1" su kuria jau buvo pasirašyta sutartis, paslaugų už 160000 Lt be PVM (iki 2012 m. pabaigos), tačiau, kaip nustatė mokesčių administratorius, bendrovė iš UAB "C1" gavo tik 28435 Lt (su PVM) pagal vienintelę 2012-05-31 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, 2012 m. teuzdirbo 32927 Eur pajamas. 2012–2014 m. laikotarpiu už suteiktas konsultavimo ir marketingo paslaugas UAB "B1" gavo iš viso 163293,50 Lt (47293 Eur). Ir nors Pareiškėjas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu tvirtino, jog UAB "B1" tikėjosi gražinti jam akcijų įsigijimui paskolintas lėšas gavęs paslaugų pardavimo pajamas, tačiau akivaizdu, jog šie teiginiai neatitinka tikrovės. Akivaizdu ir tai, kad naujai įsteigta įmonė, teturėdama 5792,40 Eur įstatinį kapitalą, ir, kaip kad įrodinėja Pareiškėjas, nesitikėdama artimiausiu metu gauti dividendus iš AB "A1" negalėjo įsipareigoti kasmet dešimt

metų savo akcininkui mokėti po 485655 Lt paskolai gražinti, mokėti palūkanas už paskolą, kurios iš viso sudarė 1335550 Lt, pirmaisiais metais siekė beveik 250000 Lt (paskolos mokėjimo grafikas prie 2012-03-29 paskolos sutarties), nes realiai tokių pajamų iš savo palnuotos vykdyti bei vykdytos veiklos UAB "B1" niekada ir neuždirbo. Pasisakydama šiuo mokestinio ginčo aspektu Komisija pažymi, jog UAB "B1" mokestinio tyrimo metu (2017-03-29 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. FR0686-449) nustatytos šios bendrovės veiklos aplinkybės: bendrovė veiklą vykdo iš Pareiškėjo išsinuomotose patalpose; bendrovė įsigijo penkis naujus lengvuosius automobilius, nors visi 3 bendrovėje dirbę asmenys turėjo savo vardais registruotas transporto priemones; bendrovė savo veikloje naudojo prabangias transporto priemones, jų išlaikymui, remontui skirdama dideles lėšas, apskaitydama dideles neatskaitytino PVM sumas; bendrovė 2012-04-26 (po mėnesio nuo įregistravimo Juridinių asmenų registre) sudarė panaudos sutartį su Pareiškėju dėl naudojimosi kateriu, tačiau tik pagal vieną 2013-07-03 PVM sąskaitą faktūrą gavo 12000 Lt pajamas, o 2012, 2014 ir 2015 m. šiam kateriui išlaikyti patirtas išlaidas nepagrįstai apskaitė leidžiamuose atskaitymuose ir pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą, nes jos nebuvo susijusios su pajamų uždirbimu; bendrovės patiriamos sąnaudos, palyginus su uždirbtomis pajamomis, yra neadekvačiai didelės, kas turi įtakos bendrovės veiklos rezultatams; bendrovė 2014 m. gegužės–gruodžio mėn. Pareiškėjui išrašė 8 PVM sąskaitas faktūras už jam atliktus remonto / statybos darbus 372180 Lt (be PVM) sumai, tuo pačiu laikotarpiu įsigijo prekių (paslaugų) už 898351,40 Lt (be PVM) ir į PVM atskaitą įtraukė 97206,01 Lt pirkimo PVM, kai tuo tarpu 2014 m. sausio, kovo ir balandžio mėn. pajamų iš viso negavo, o paskutinę PVM sąskaitą faktūrą už atliktas konsultavimo ir marketingo paslaugas 5000 Lt sumai išrašė 2014-02-28; 2015 m. tik nuo gegužės mėn. pradėjo gauti pajamas už parduotą cukrų ir metalo laužą, o per 2015 m. sausio–balandžio mėn. išrašė Pareiškėjui 5 PVM sąskaitas faktūras už jam atliktus remonto darbus 32385 Eur (be PVM) sumai (taigi, nurodytaisiais laikotarpiais gavo pajamas tik iš neįregistruotos veiklos teikdama paslaugas savo akcininkui); bendrovė jau po poros mėnesių nuo akcijų įsigijimo gavo iš AB "A1" dividendus, tuo tarpu jos paslaugų pardavimo pajamos 2012 m. sudarė tik 13,5 proc. (2013 m. – 3,3 proc., 2014 m. – 0,2 proc., 2015 m. – 21 proc.) visų gautų pajamų, bendrovės veikla, išskyrus gaunamas investicinės veiklos pajamas – dividendus, visuomet yra nuostolinga; gaunami dividendai nėra naudojami bendrovės ekonominėje veikloje, jie buvo panaudoti ne tik paskolai Pareiškėjui gražinti bei palūkanoms sumokėti, bet ir apmokėti už prekes ir paslaugas, kurios nebuvo susijusios su bendrovės pajamų uždirbimu, tik patvirtina mokesčių administratoriaus išvadas dėl to, kad ir UAB "B1" buvo įsteigta Pareiškėjui siekiant mokestinės naudos, tačiau ne vykdyti efektyvią ekonominę veiklą. Pareiškėjo bei jo atstovų skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu dėstomi argumentai įrodo, kad UAB "B1" ir dabar vykdančią efektyvią veiklą nagrinėjamu atveju nėra teisiškai reikšmingi, kadangi tai vyksta jau po mokestinio laikotarpio, dėl kurio buvo atliktas mokestinis patikrinimas.

Taikant turinio viršenybės prieš formą principą, iš esmės yra atliekamas konkretaus mokestinio teisinio santykio dalyvio veiklos turinio vertinimas. Šis veiklos vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokestinius teisinius santykius, t. y. santykius, kurie yra reguliuojami mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius. Tai reiškia, jog taikant aptariamą principą yra atliekamas tokios mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos vertinimas, pirmenybę teikiant ne šios veiklos formaliai išraiškai, bet jos turiniui, kuri ne tik tiesiogiai ir betarpiškai yra susijusi su konkrečiais mokestiniais teisiniais santykiais, bet ir kuri lemia (lėmė) šių santykių ar jų dalies atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą. Šis veiklos vertinimas atliekamas *inter alia* paisant protingumo ir sąžiningumo principų; turinio viršenybės prieš formą principo taikymas pats savaime (savarankiškai) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimtį ar sukurti naujas mokestinių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką (žr., pvz., LVAT 2013-04-11 sprendimą adm. byloje Nr. A442-724/2013, 2013-11-12 sprendimą adm. byloje Nr. A556-715/2013, 2017-07-04 nutartį adm. byloje Nr. A-517-442/2017, 2019-01-29 nutartį adm. byloje Nr. eA-109-968/2019).

Įvertinusi anksčiau aptartas aplinkybes, liudijančias, kad Pareiškėjas sudarė ginče aptariamus sandorius išimtinai siekdamas mokesstinės naudos, Komisija daro išvadą, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 str. 1 dalimi, teisingai atkūrė ginčo sandoriais iškreiptas ir slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, teisingai nustatė tikrąjį ginčo mokesčių teisinių santykių turinį ir pagrįstai konstatavo, kad ginčo sandorių pagalba Pareiškėjui išmokėtos GPM neapmokestintos pajamos yra šio gyventojų gauti dividendai.

Pažymėtina, jog Pareiškėjo skunde dėstomi motyvai, susiję su mokesčių išskaičiuojančio asmens AB "A1" pareigos apskaičiuoti ir sumokėti GPM nuo gyventojui – Pareiškėjui išmokėtų A klasės pajamų (dividendų) nepagrįstu perkėlimu Pareiškėjui, atmetini kaip nepagrįsti. Pareiškėjo argumentai dėl netinkamo teismo J. N. adm. byloje Nr. A517-442/2017 suformuoto precedento taikymo šiame ginče vertintini kaip nereikšmingi, nes, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius lygino ne šių abiejų mokesčių ginčų faktines aplinkybes, kaip kad savo skunde tvirtina Pareiškėjas, tačiau atsižvelgė į minėtoje byloje akcentuotą dar 2013-11-12 LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos nutartyje adm. byloje Nr. A556-715/2013 suformuotą šiam ginčui aktualią teisės aiškinimo taisyklę, kurios aiškinimą LVAT plėtojo ir vėliau priimtuose sprendimuose (pavyzdžiui, LVAT 2016-01-28 nutartis adm. byloje Nr. A153-438/2016, 2019-01-30 sprendimas adm. byloje Nr. eA-3153-556/2019).

LVAT, aiškindamas taisykles, kada mokesčių išskaičiuojančio asmens pareiga nuo išmokamų sumų išskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti mokesčius gali būti perkeliama mokesčio mokėtojui, yra akcentavęs, jog LVAT praktikoje nepripažįstama, jog vien nustatymas, kad atitinkamų mokesčių teisinių santykių kvalifikavimui reikšmingi mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė buvo sudaryti turint (vienintelį) tikslą gauti mokesstinę 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 str. 1 dalis savaime nesuteikia teisės atitinkamas mokesčines prievoles paskirstyti kitiems asmenims, nei tiems, kurie eksplisitiškai nurodyti atitinkamo mokesčio įstatyme.

Be kita ko, nesant mokesčių įstatymuose ir juos lydinčiuose teisės aktuose nustatytų specialių nuostatų, taikant MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą ir (ar) mokėtinus mokesčius apskaičiuojant pagal to paties įstatymo 69 str. 1 dalyje nustatytas taisykles, mokesčių teisės aktuose nustatyta mokesčių išskaičiuojančio asmens prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčių ir jį sumokėti į biudžetą gali būti perkelta atitinkamo mokesčio įstatyme nurodytam mokesčio mokėtojui tik tokiu atveju, jei toks neperkėlimas pažeistų mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo, visuotinio privalomumo, sąžiningumo principus ir (ar) neatitiktų protingumo bei teisingumo kriterijų, kurių turi būti paisoma mokesčių administratoriui administruojant mokesčius. Šis vertinimas atliekamas atsižvelgiant į konkrečiame mokesčiniame santykyje susiklosčiusias individualias aplinkybes. Galimybė reikalauti mokesstinės prievolės, kylančios iš A klasės gyventojų pajamų, įvykdymo tiesiogiai iš mokesčių mokėtojo, o ne iš mokesčių išskaičiuojančio asmens, yra administracinių teismų praktikoje pripažįstama išimtis iš bendros taisyklės, įtvirtintos GPMĮ 23 straipsnyje. Ši išimtis pagal pacituotą LVAT praktiką gali būti taikoma tik išskirtiniais atvejais.

Ginčo byloje surinktais įrodymais pagrįstos aukščiau šiame sprendime aptartos aplinkybės – Pareiškėjas, ginčui aktualiu laikotarpiu būdamas AB "A1" akcininku, vėliau per savo kontroliuojamą UAB "B1" netiesiogiai kontroliavęs 48,55 proc. šios bendrovės akcijų, būdamas AB "A1" valdybos nariu ir darbuotoju, žinančiu šio bendrovės finansinę būklę ir jos galimybes išmokėti akcininkams dividendus, galėjo daryti įtaką akcininkams priimant sprendimą išmokėti dividendus; Pareiškėjas, įsteigęs UAB "B1" kuriai pardavė AB "A1" akcijas paskolindamas lėšas atsiskaityti už jas ir tokiu būdu suformuodamas bendrovės įsiskolinimą sau pačiam, veikė išimtinai savo interesais ir siekė ne ekonomiškai pagrįstų tikslų, o tik mokesstinės naudos; AB "A1" Pareiškėjui per UAB "B1" išmokėti dividendai neapmokestinti GPM, tuo tarpu išmokėdamas dividendus kitiems savo akcininkams fiziniams asmenims AB "A1" išskaičiavo ir sumokėjo nuo išmokamų sumų GPM, Komisijos vertinimu, yra tos išimtinės aplinkybės, kurias įvertinus mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo, sąžiningumo ir mokesčių visuotinio privalomumo reikalavimų, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijų aspektu, sudarė pakankamą pagrindą mokesčių administratoriui reikalauti ginčo mokesčių prievolių įvykdymo būtent iš Pareiškėjo.

Pasisakant dėl Pareiškėjo skundo motyvo, susijusio su galimai neteisėtu delspinigių Pareiškėjui skaičiavimu, mokestinio patikrinimo vilkinimu, nes, pasak skundo, yra priimtas Regionų apygardos administracinio teismo Kauno rūmų sprendimas, kuriuo panaikintas Kauno AVMI 2018-04-05 pavedimo tikrinti 2018-05-02 priedas Nr. FR0773-945, t. y. sprendimas sustabdyti Pareiškėjo mokestinį patikrinimą, paminėtina, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog ir nesant MAĮ įtvirtintų atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindų, mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo delspinigių mokėjimo, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, tačiau tik esant tam tikroms *išskirtinėms aplinkybėms* (pavyzdžiui, LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018), kurių buvimas / nebuvimas yra įvertinamas konkrečioje situacijoje. Tokiomis aplinkybėmis, anot LVAT pozicijos, gali būti pripažįstami netinkamai atlikti mokesčių administratoriaus veiksmai (pavyzdžiui, pirminio patikrinimo metu ne visapusiškai įvertintos su apmokestinimu susijusios aplinkybės, dėl kurių kilo būtinybė atlikti pakartotinius tikrinimo veiksmus), kontrolės veiksmų atlikimo vilkinimas, mokesčių mokėtojo elgesys (bendradarbiavimas, pažeidimų pripažinimas ir apskaičiuotų nepriemokų padengimas) kontrolės veiksmų metu ar po jų, mokesčių mokėtojo socialinė–ekonominė padėtis. Sutiktina, kad mokesčių administratorius turi kaip įmanoma mažiau trukdyti mokesčių mokėtoją, administravimo ir kontrolės veiksmus atlikdamas per kaip įmanoma trumpesnę (protingą) laiką, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad nei MAĮ, nei kiti norminiai aktai neriboja mokestinio tikrinimo trukmės (išskyrus, kai tikrinimas atliekamas pas mokesčių mokėtoją), o numato tik rekomenduojamus tikrinimo atlikimo terminus, tai, ar mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai truko protingą laiką (ar buvo būtinybė atlikti patikrinimo eigos sustabdymo veiksmus) sprendina kiekvienu konkrečiu atveju, nes tai priklauso nuo tikrinimo apimties, mokėtojo veiklos pobūdžio, patikrinimo dalyko, paties mokesčių mokėtojo veiksmų. Kaip jau ne kartą yra akcentuota mokestinių ginčų bylose, mokesčių mokėtojas turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius, mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti, o mokesčių administratoriaus veiklos pagrindinė funkcija yra užtikrinti teisingą mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą, kuriai įgyvendinti mokesčių administratorius turi imtis visų jam teisės aktų suteiktų priemonių. Pareiškėjas savo galimą atleidimą nuo delspinigių dalies mokėjimo sieja su Regionų apygardos administracinio teismo 2018-07-12 priimtu sprendimu adm. byloje Nr. el-4313-554/2018. Ginčo situacijoje Komisija neturi pagrindo sutikti su Pareiškėjo pozicija, kad mokesčių administratorius vilkino jo atžvilgiu atliekamus kontrolės veiksmus, siekdamas apskaičiuoti daugiau delspinigių, todėl Pareiškėjo minimame administracinio teismo sprendime konstatuotos aplinkybės nėra pagrindas Pareiškėją atleisti nuo delspinigių mokėjimo už mokestinio patikrinimo sustabdymo laikotarpį ar pripažinti, jog delspinigiai už šį laikotarpį buvo apskaičiuoti neteisėtai, nepaisant administracinio teismo sprendime konstatuotų aplinkybių. Iš Regionų apygardos administracinio teismo Kauno rūmų 2018-07-12 sprendimo turinio matyti, kad jame buvo konstatuotos aplinkybės, susijusios su pavedimo tikrinti priede (2018-05-02 sprendime sustabdyti mokestinį patikrinimą) nenurodytomis faktinėmis aplinkybėmis, nenurodyta Kauno AVMI siekta gauti informacija susijusio asmens tyrime, nenurodytais sprendimo priėmimo motyvais ir pan. Todėl teismas priėmė sprendimą – Pareiškėjo patikrinimo sustabdymą pripažino nemotyvuotu, konstatavęs, kad ginčijamas sprendimas yra neteisėtas, nes savo turiniu prieštarauja aukštesnės galios teisės aktui (VAĮ 8 straipsniui), nevertindamas kitų teismo posėdžio metu šalių išdėstytų motyvų. Ginčo situacijoje nustatyta, kad pavedimas tikrinti Pareiškėją buvo išrašytas 2018-04-05, jame Pareiškėjo mokestinį patikrinimą numatyta baigti 2018-05-09, 2018-05-02 pavedimo tikrinti priedu Pareiškėjo mokestinis patikrinimas sustabdytas iki bus baigti susijusio asmens kontrolės veiksmai, patikrinimas atnaujintas 2018-05-24, užbaigtas 2018-06-20 surašant patikrinimo aktą. Tokiu būdu Pareiškėjo mokestinis patikrinimas (tikrintas 2013-01-01–2016-12-31 laikotarpio GPM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumas) truko 2 mėnesius ir 15 dienų. Pareiškėjo mokestinio patikrinimo eiga buvo sustabdyta iki bus baigtas Pareiškėjo sutuoktinės mokestinis tyrimas, mokestinis tyrimas užbaigtas 2018-05-24 (mokestinio tyrimo ataskaita Nr. FR686-643), Pareiškėjo patikrinimo eiga atnaujinta 2018-05-24. Atsižvelgiant į tai, jog vienas iš Kauno AVMI atliekamo patikrinimo dalykų buvo Pareiškėjo (jo šeimos) išlaidų atitikimas Pareiškėjo (jo sutuoktinės) pajamoms, darytina išvada, jog tinkamai ir visapusiškai šių aplinkybių analizei buvo reikalinga įvertinti ir Pareiškėjo sutuoktinės pajamas bei išlaidas. Atsižvelgiant į tai, administracinio

teismo sprendime konstatuotas sprendimo sustabdyti Pareiškėjo patikrinimą turinio neatitikimas VAI nuostatomis, nesudaro pagrindo šį pažeidimą pripažinti pagrindu atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių dalies mokėjimo ar pripažinti GPM delspinigių skaičiavimą, kuris buvo atliktas vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktu, 97 str. 2 dalies, 98, 99 straipsnių nuostatomis, neteisėtu.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-11-16 sprendimą Nr. 68-130.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-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 mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narys,
pavadojantis komisijos pirmininką

Evaldas Raistenskis

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė