



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "E1" SKUNDO**

2022 m. rugpjūčio d. Nr. S- (7-92/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskiio, narių Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, išnagrinėjo UAB "E1" (toliau – Pareiškėjas) 2022-06-15 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2022-05-30 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-116 (toliau – Sprendimas, Skundžiamas sprendimas). Pareiškėjo atstovai I. B., F. G., H. I., M. D., Inspekcijos atstovė B. I. 2022-07-07 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas 2022-06-15 skunde Komisijai nesutinka su Skundžiamu sprendimu, laikydamasis pozicijos, kad Inspekcija „supaprastintai“ patikrinimo akte aprašė bylos faktines aplinkybes, remdamasi atskiromis visumos detalėmis ir neatsižvelgdama į Pareiškėjo pateiktus išsamius papildomus paaiškinimus bei įrodymus. Pasak Pareiškėjo, pagrindinis nesutarimas yra dėl faktų bei sudarytų sandorių ekonominės reikšmės ir pagrindimo. Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad jo pateikti dokumentai pagrindžia, kad sandoriai buvo ekonomiškai pagrįsti, todėl savo prašymą panaikinti Skundžiamą sprendimą grindžia šiais argumentais:

1. Pareiškėjo akcijų įnešimas į Latvijos įmonę S.P. (toliau – S. P.) buvo ekonomiškai pagrįstas, nes šiuo žingsniu buvo siekiama konsoliduoti finansinius išteklius ir turtą vienoje įmonėje siekiant toliau efektyviai investuoti ir prirėikus gauti didesnę banko finansavimą. S. P. yra įsteigta 2003 m., realią komercinę bei investicinę veiklą vykdžiusi įmonė. Gavusi dividendus iš Pareiškėjo ir AB "A1" S. P. svarstė mažiausiai 6 investicijas į privataus kapitalo įmones ir pateikė tą pagrindžiančius dokumentus bei paaiškino neįvykusių investicijų priežastis. Po trijų metų didžioji dalis lėšų pervesta Šveicarijos įmonei *JD Investments AG* (toliau – *JD Investments*), kur lėšos buvo toliau investuojamos. Tai pagrindžia, jog pagrindinis akcininko tikslas buvo ne išsimokėti lėšas, o jas toliau investuoti, kas yra pagrindas neapmokestinti dividendų tarpiniuose etapuose (išmokant tarp dukterinių ir motininių įmonių) „dalyvavimo išimties“ taisyklės pagrindu (plačiau dėl šio argumento pasisakoma skundo II.1 dalyje).

2. S. P. paskolos, suteiktos iš nuosavų akcininko lėšų, grąžinimas – savarankiškus tikslus turėjęs sandoris. S. P. grąžino akcininkui per ilgus metus banko pavedimais skolintas ir S. P. veiklai naudotas lėšas. Taigi, paskola nebuvo suformuota dirbtinai pervertinant ar įsigyjant nepagrįstos vertės turtą, sudarant sandorių grandines, prisiimant nepagrįstus įsipareigojimus ar iš pačios įmonės sugeneruotų veiklos pajamų. Atvirkščiai, lėšos buvo akcininko paskolinto. S. P. iš realių nuosavų įnašų – apmokestintų pajamų, o paskolos grąžinimas nėra pajamos. Paskolų buvo daug (virš 20), jos buvo seno laikotarpio, sutartys lakoniškos, beprocentės, nebeatspindėjo rinkos situacijos ir neatitiko šiuolaikinių paskolų sutarčių standartų, todėl jų klausimą bet koku atveju

reikėjo spręsti (sutarčių atnaujinimas, palūkanų nustatymas, kapitalizavimas arba grąžinimas), kas ir buvo padaryta pasirinkus paprasčiausią ir pigiausią variantą – paskolos grąžinimą (plačiau dėl šio argumento pasisakoma skundo II.2 dalyje).

3. S. P. būtų galėjęs išmokėti akcininkui skolą ir negavęs Pareiškėjo dividendų. Todėl Inspekcijos teiginys, kad tik sudarius tarpinius sandorius atsirado galimybė išmokėti paskolą, neturi jokio pagrindo. S. P. skolos išmokėjimo metu turėjo 404 895,15 Eur kitoje banko sąskaitoje, jai priklausė 558 095 Eur vertės pastatai bei žemė ir 443 576 Eur vertės nebaigtos statybos nekilnojamojo turto objektai. Be to, S. P. turėjo AB "A1" ir AB "B1" akcijų, kurios 2013 m. įneštos į S. P. atitinkamai 2 mln. Eur ir 300 tūkst. Eur vertėmis, be to, SIA PAJURIS nuolat gaudavo dividendus iš AB „F1“. Taigi, Pareiškėjo dividendai nebuvo vienintelis piniginių lėšų šaltinis. Inspekcijos teiginiai, kad S. P. pasirinko skolą išmokėti iš gautų dividendų neturi jokio teisinio ar ekonominio pagrindo, nes pinigai nėra apibrėžiami individualiais požymiais, o įmonės balanse (apskaitoje) visi pinigai yra vienoje eilutėje (plačiau dėl šio argumento pasisakoma skundo II.3 dalyje).

4. Sudarytais sandoriais nei Pareiškėjas, nei jo akcininkas mokestinės naudos nesiekė, negavo ir negalėjo gauti, todėl neegzistuoja teisinis pagrindas taikyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalies nuostatas. Paskolos išmokėjimas (nuosavų lėšų grąžinimas), kurį vien dėl išmokėjimo datos Inspekcija susiejo su dividendų išmokėjimu, savaime mokestinės naudos siekio neįrodo, priešingai – mažiau nei pusę dividendų sumos sudaręs paskolos dydis, paskolos susidarymo aplinkybės, tolesnė S. P. bei *JD Investments* veikla, jų planuotos bei įvykdytos investicijos patvirtina ekonominį sandorių pobūdį. Be to, ir dovanojimo sandoriai savaime taip pat nieko nepakeitė – net ir neatlikus jokių veiksmų, S. P. būtų moki ir būtų galėjusi atlikti lygiai tuos pačius veiksmus tokiomis pačiomis pasekmėmis – neapmokestinamai grąžinti R. K. gautas paskolas. Sandorių forma atitiko jų turinį, turėjo ekonominius tikslus, todėl taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatų nėra pagrindo (plačiau dėl šio argumento pasisakoma Skundo II.4 dalyje).

5. Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad ji pažeidimų nepadarė, tinkamai taikė Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 34 straipsnio 2 dalies nuostatas, negavo jokios nei mokestinės, nei finansinės naudos iš sudarytų sandorių (Pareiškėjas bet koku atveju būtų iš savo lėšų pervedęs tą pačią sumą, tik išmokant dividendus fiziniam asmeniui dalis sumos (išskaičiuotas mokestis) būtų pervesta į biudžetą, o išmokant juridiniam asmeniui neapmokestinamus dividendus – visa suma pervesta akcininkui S. P.), Pareiškėjas negalėjo numatyti, kaip S. P. panaudos gautus dividendus. Todėl papildomi mokesčiai Pareiškėjui apskaičiuoti nepagrįstai, kas savaime yra pagrindas neskaičiuoti jam delspinigių bei neskirti baudos ar atleisti nuo baudų bei delspinigių mokėjimo.

Inspekcija atliko Pareiškėjo gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) ir pelno mokesčio (toliau – PM) patikrinimą už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2019-12-31 ir 2022-03-31 surašė patikrinimo aktą. Patikrinimo akte padaryta išvada, kad Pareiškėjo akcijų įnešimas mainais į jos pagrindinio akcininko F. G. 100 proc. valdomos S. P. akcinį kapitalą sudarytas siekiant mokestinės naudos – sukauptą nepaskirstytą pelną išmokėti SIA PAJURIS kaip neapmokestinamus dividendus, dalį jų (884 239 Eur) išmokėti mokestinių pasekmių neturinčios skolos grąžinimo forma. Todėl vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, konstatuota, kad Pareiškėjas F. G. 2017-05-19 išmokėjo 884 239 Eur dividendus, apmokestinamus 15 proc. GPM tarifu, ir apskaičiuotas mokėtinas 132 636 Eur GPM.

Inspekcija neatžvelgė į Pareiškėjo pateiktas pastabas dėl patikrinimo akto ir Skundžiamame sprendime patvirtino apskaičiuotą GPM, apskaičiavo 70 169,40 Eur GPM delspinigius, paskyrė 26 527 Eur GPM baudą.

Inspekcija nurodo Sprendime aptarusi esmines patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes, atsakydama į pagrindinius Pareiškėjo pastabų teiginius, konstatuodama, jog detalesnis pažeidimų aprašymas yra pateiktas surašytame patikrinimo akte.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo akcininkui (valdė 67 proc. akcijų) F. G. tėvas R. K. 2016-07-08 padovanojo 100 proc. Latvijos įmonės S. P. akcijų (2 584 574 vnt. akcijų, vertė – 3 500 000 Eur), taip pat cesijos sutartimi neatlygintinai perleido savo reikalavimo teisę į 884 239 Eur S. P. skolą.

F. G. 2016-08-01 perleido 67 proc. valdomų Pareiškėjo akcijų (įvertintų 28 553 000 Eur) S. P., už kurias mainais gavo S. P. naujai išleistas (po įstatinio kapitalo didinimo) akcijas (vertė 28 552 926 Eur).

S. P. atstovas N. I. mokesčių administratoriui paaiškino, kad S. P. įsigijo Pareiškėjo akcijas, siekdama konsoliduoti savo holdingo įmonės poziciją bei sustiprinti finansinę padėtį ir tęsti kitą investicinę veiklą, todėl buvo inicijuotas S. P. akcinio kapitalo padidinimas. S. P. akcininko F. G. 2016-08-01 sprendimu išleista 28 552 926 vnt. naujų S. P. akcijų (1 vnt. nominali vertė – 1 Eur), kurias jis pats ir įsigijo, mainais įnešant turėtas 67 proc. Pareiškėjo akcijas. Už mainomas akcijas mokėjimų grynaisiais nebuvo atlikta.

2017-01-02 įvykdyta Pareiškėjo reorganizacija atskyrimo būdu, kurios metu buvo atskirta dalis ir jos pagrindu įregistruota UAB „V. 1“ (akcininkė – S. C. (buvusi viena iš Pareiškėjo akcininkių (33 proc.)). Po pasibaigusios reorganizacijos Pareiškėjo vieninteliu 100 proc. akcininku liko S. P., o pastarosios – F. G..

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2010–2012 m. pajamų neuždirbo, tik patyrė veiklos sąnaudas: 2010 m. – 740 Eur, 2011 m. – 1 928 Eur, 2012 m. – 1 302 Eur, 2013 m. uždirbo 7 698 Eur finansinės ir investicinės veiklos pajamas ir deklaravo 5 286 Eur uždirbtą pelną, 2014 m. uždirbo 6 353 Eur finansinės ir investicinės veiklos pajamas, patyrė 9 380 Eur sąnaudas ir deklaravo 3 027 Eur nuostolį.

Nuo 2014-12-29 iki 2017-01-02 Pareiškėjas valdė 50 proc. UAB "D1" akcijų, nuo 2017-01-02 – 33,5 proc. ir nuo 2015 m. Pareiškėjas dirbo pelningai, gavo 3 200 000 Eur dividendų pajamas (2015 m. – 1 200 000 Eur, 2016 m. – 2 000 000 Eur).

Pareiškėjas 2015-12-31 turėjo 1 457 208 Eur piniginių lėšų likutį, 2016-12-31 jis išaugo iki 2 038 984 Eur, bet dividendai akcininkams skirstyti nebuvo, nepaskirstytasis pelnas buvo kaupiamas: 2015-12-31 sudarė 1 197 795 Eur, 2016-12-31 – 3 055 235,58 Eur, kurio dalį (1 008 227,62 Eur) 2017-01-02 įvykusios reorganizacijos metu perdavė naujai įregistruotai UAB „V.1“, o likusio 2 000 000 Eur nepaskirstytojo pelno dalį 2017-05-17 Pareiškėjo akcininko S. P. sprendimu paskirta neapmokestinamiems dividendams išmokėti. Dividendai S. P. išmokėti dalimis mokėjimo pavedimais per banką: 2017-05-19 – 1 000 000 Eur, 2017-07-11 – 500 000 Eur, 2017-08-02 – 500 000 Eur ir deklaruoti metinėje pelno mokesčio deklaracijoje kaip neapmokestinami dividendai (PMĮ 34 straipsnio 2 dalis).

S. P. nuosavybės teise valdė du žemės sklypus: 3,09 ha žemės sklypą „V. P.“ su 14 vnt. jame esančių pastatų bei 4,49 ha žemės sklypą „D. P.“.

Latvijos mokesčių administratorius pateikė informaciją, kad 2 000 000 Eur dividendų iš Pareiškėjo buvo panaudota sekančiai:

- 884 239 Eur paskolų, kurios buvo suteiktos R. K. S. P. 2004–2014 m. įvairiam nekilnojamajam turto įsigyti, grąžinimui (lėšos išmokėtos F. G. 2017-05-19 mokėjimo pavedimu tą pačią dieną, kai buvo gauti dividendai iš Pareiškėjo);

- *Danske bank* Lietuvos filialo atsiskaitomosios sąskaitos likutis 1 114 734,30 Eur 2018-10-26 pervestas į kitą S. P. atsiskaitomąją sąskaitą, esančią AB "C1" Lietuvoje, iš kurios 2020-03-19 iš viso 1 118 400 Eur buvo pervesta Šveicarijos vienetui *JD Investments*, kuris nuo 2019-12-10 yra SIA (duomenys neskelbtini) proc. akcininkas, mokėjimo pavedimo paskirtyje nurodyta – „mokėjimas už akcinio kapitalo sumažinimą“.

Pagal S. P. atsiskaitomosios sąskaitos, esančios AB "C1" Lietuvoje, išrašus už laikotarpį nuo 2018-10-26 iki 2020-03-19 nustatyta, kad iš Pareiškėjo gautų dividendų likučio sumos (1 114 734,30 Eur) 2019-05-02 250 000 Eur išmokėta F. G. kaip suteikta paskola, kuri 2019-12-03 buvo grąžinta su palūkanomis (iš viso 254 211,64 Eur), ir 2020-03-19 *JD Investments* pervesta iš viso

1 118 400 Eur akcinio kapitalo mažinimo suma, kurios lėšų šaltinis: 1 114 460,64 Eur iš Pareiškėjo gauta dividendų suma ir 3 939,36 Eur F. G. sumokėta paskolos palūkanų suma.

S. R. mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją nenustatyta, kad iš Pareiškėjo gauti 2 000 000 Eur dividendai buvo panaudoti S. P. naujoms investicijoms ir / ar veiklos plėtrai, nes SIA PAJURIS bankų sąskaitų, į kurias buvo pervesta 2 000 000 Eur dividendai, išrašuose nėra užfiksuota tai patvirtinančių operacijų.

Finansinių ataskaitų rinkinių duomenimis, Latvijos įmonė 2016–2019 m. deklaravo gavusi / uždirbusi pajamas:

– iš kitų rūšių pagrindinės veiklos 2016 m. – 145 Eur;

– iš grupės patronuojamųjų įmonių ir asocijuotųjų įmonių kapitalo dalių (dividendų): 2016 m. – 251 487 Eur, 2017 m. – 2 000 000 Eur, 2018 m. – 125 604 Eur ir 2019 m. – 180 644 Eur;

– iš kitos veiklos: 2017 m. – 13 351 Eur, 2018 m. – 20 814 Eur (automobilio pardavimo pajamos), 2019 m. – 217 765 Eur (4 212 Eur palūkanų pajamos, 213 553 Eur pelnas iš užsienio valiutos keitimo).

Nustatyta, kad S. P. nuo 2021-11-15 yra likviduojama, likvidatorius – F. G.. Taip pat nustatyta, kad S. P. 2019-12-13 Pareiškėjo akcijas perleido *JD Investments*, kurio 100 proc. akcininkas ir valdybos narys – F. G..

S. R. mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją S. P. nuo 2016-08-03 iki 2019-12-10 valdė F. G. (investicijų suma: 31 137 500 Eur (311 375 vnt. akcijų, vienos akcijos vertė – 100 Eur), laikotarpiu nuo 2019-12-10 – *JD Investments* (investicijų suma: 31 137 500 Eur (311 375 vnt. akcijų, vienos akcijos vertė – 100 Eur), nuo 2020-03-04 investicijų suma: 237 500 Eur (2 375 vnt. akcijų, vienos akcijos vertė – 100 Eur)“, t. y. S. P. akcinis kapitalas 2020 m. buvo sumažintas nuo 31 137 500 Eur iki 237 500 Eur (akcinis kapitalas sumažintas 30 900 000 Eur). 1 118 400 Eur (1 114 460,64 Eur iš Pareiškėjo gautų dividendų suma ir 3 939,36 Eur F. G. sumokėta paskolos palūkanų suma) 2020-03-19 buvo pervesta *JD Investments*, mokėjimo pavedimo paskirtyje nurodyta – „mokėjimas už akcinio kapitalo sumažinimą“. Iš užsienio mokesčių administratorių surinktais duomenimis, tikrinamuoju laikotarpiu ir iki pavedimo tikrinti išrašymo dienos S. P. kapitalo mažinimo piniginės lėšos, kurių šaltinis Pareiškėjo dividendai ir kurie pervesti *JD Investments*, akcininkui neišmokėti.

Sprendime vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis konstatuota, kad jei Pareiškėjas būtų išmokėjęs sukauptą nepaskirstytą pelną paskirstant dividendus akcininkui F. G., tokios pajamos būtų apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu.

Akcentuotos aplinkybės, jog Pareiškėją iki 2016-08-01 kontroliavo du akcininkai – (brolis ir sesuo: F. G. ir S. C.), Pareiškėjas nuo 2015 m. dirbo pelningai, tačiau nepaskirstytas pelnas buvo kaupiamas ir akcininkams nebuvo skirstomas (2015-12-31 nepaskirstytas pelnas sudarė 1 197 795 Eur, 2016-12-31 – 3 055 235,58 Eur, piniginių lėšų likutis 2015-12-31 sudarė 1 457 208 Eur, 2016-12-31 – 2 038 984 Eur (didžioji dalis gautų pajamų bei uždirbto ir nepaskirstyto pelno už 2015–2016 m. susidarė dėl iš UAB "D1" kurios akcininku Pareiškėjas tapo nuo 2014 m., gautų dividendų (2015 m. – 1 200 000 Eur, 2016 m. – 2 000 000 Eur). Todėl 2016 m., t. y. po to, kai Pareiškėjas 2015-12-31 jau turėjo 1 197 795 Eur nepaskirstyto pelno ir žinant, kad už 2016 m. taip pat bus uždirbtas pelnas dėl iš UAB "D1" sukaupto nepaskirstyto pelno, gautų dividendų (2016 m. UAB "D1" 2 000 000 Eur dividendų Pareiškėjui per banką pradėjo mokėti nuo 2016 m. 04 mėn.) ir bus turimas pakankamas piniginių lėšų likutis (2016-12-31 jis sudarė 2 038 984 Eur), per sąlyginai trumpą laikotarpį buvo imtasi aktyvių veiksmų ir įforminti atitinkami sandoriai, po kurių atsirado galimybė F. G. išsimokėti Pareiškėjo sukauptą apmokestinamąjį pelną neapmokestinama forma. Nurodoma, kad nepaisant S. P., atstovaujamo F. G., pateikto paaiškinimo apie įstatinio kapitalo didinimo tikslus, nenustatyta, kad S. P. iš Pareiškėjo gautus 2 000 000 Eur dividendus panaudojo naujoms investicijoms ir / ar veiklos plėtrai.

Išanalizavus anksčiau nurodytų sandorių sudarymo faktines aplinkybes bei vertinant šių sandorių ekonominį pagrindimą, jų seką ir verslo logiką, Sprendime padaryta išvada, kad F. G., būdamas bendrovių (Pareiškėjo ir S. P.) akcininku, valdybos nariu, direktoriumi, per sąlyginai trumpą laikotarpį sudarė sau naudingų sandorių grandinę, kurios tikrasis tikslas ir turinys buvo išmokėti jam pinigines lėšas išvengiant GPM prievolės.

Minėti sandoriai atlikti greitai laiku nuo tada, kai Pareiškėjui, 2014 m. tapus UAB "D1" akcininku ir iš jo gavus dividendų pajamas, atsirado galimybė iš sukaupto nepaskirstyto pelno bei piniginių lėšų likučio išmokėti dividendus savo akcininkams ir kai F. G. iš tėvo dovanų gavo 100 proc. S. P. akcijų, o būtent F. G. valdomų Pareiškėjo akcijų perleidimas savo valdomai įmonei S. P., padidinant jos akcinį kapitalą, mokesčių teisės prasme laikytini formaliais, siekiant mokestinės naudos – pagal turinį apmokestinamus Pareiškėjo dividendus, išmokamus akcininkui fiziniam asmeniui, išmokėti neapmokestinama paskolos grąžinimo forma po to, kai dovanojimo sutarties pagrindu F. G. buvo perleista teisė iš S. P. atgauti skolą ir nedelsiant jis priėmė sprendimus nepaskirstytą pelną sukaupusios valdomo Pareiškėjo akcijas įnešti į S. P. akcinį kapitalą, tokiu būdu sudarant sąlygas Pareiškėjui išmokėti S. P. neapmokestinamus dividendus, kurioje atsirado galimybė išsimokėti dovanotą skolinį S. P. įsipareigojimą.

Inspekcija Sprendime sutiko su patikrinimo akte nurodytu teisiniu reglamentavimu ir teismų praktika dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo, nurodydama atitinkamas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) nutartis, cituodama tam tikrų nutarčių nuostatas, pvz., 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013, 2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-26-602/2015, 2021-07-12 sprendimas adm. byloje Nr. eA-1899-602/2021, 2020-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-862-438/2020, 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013, 2021-02-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-315-556/2021. Taip pat Inspekcija sprendime rėmėsi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) sprendimų nuostatomis, aiškinančiomis draudimo piktnaudžiauti principo taikymą, akcentuodama tai, jog ESTT, papildydamas piktnaudžiavimo draudimo doktriną, apibrėžė mokesčių administratoriui tenkančią įrodinėjimo našta – mokesčių administratoriui nėra privaloma įrodyti, kad sandoris neturėjo jokių kitų tikslų, išskyrus tik tikslą įgyti mokestinį pranašumą. Mokesčių administratoriui pakanka tik konstatuoti, kad sandorio pagrindinis tikslas buvo mokestinio pranašumo įgijimas ir iš mokesčių administratoriaus nėra reikalaujama paneigti kitus, šalutinius arba išvestinius sandorio tikslus, net jeigu jie ir turi ekonominį pobūdį. Pasak Inspekcijos, LVAT praktikoje taip pat laikomasi pozicijos, kad vykdant sandorius galimai tam tikros ekonominės naudos buvimas nepaneigia konkrečioje situacijoje vykdant ūkines operacijas mokesčių mokėtojo siektinos, mokesčių administratoriaus nustatytos mokestinės naudos (LVAT 2020-07-01 nutarties adm. byloje Nr. A-862-438/2020 84 punktą).

Inspekcija, priimdama Sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, laikėsi pozicijos, jog nepaisant civiline teisine prasme atliktų veiksmų, kitų nuosekliai aptartų vykusių ūkinių operacijų visuma, t. y. po to, kai Pareiškėjui, 2014 m. tapus UAB "D1" akcininku ir iš jo gavus dividendų pajamas, atsirado galimybė iš sukaupto nepaskirstyto pelno bei piniginių lėšų likučio išmokėti dividendus savo akcininkams ir F. G. iš tėvo R. K. pagal 2016-07-08 dovanojimo sutartį gavo 100 proc. S. P. akcijų bei pagal 2016-07-08 cesijos sutartį – reikalavimo teisę į 884 239 Eur S. P. skolą, tuomet F. G., būdamas Pareiškėjo akcininku ir direktoriumi, iš anksto žinodamas perleidžiamų Pareiškėjo akcijų vertę, 2016-08-01 S. P. įstatinį kapitalą padidino suma, atitinkančia Pareiškėjo akcijų vertę, ir jį apmokėjo vienintelio akcininko turtiniu įnašu – Pareiškėjo akcijomis, ir, praėjus sąlyginai trumpam laikotarpiui, t. y. Pareiškėjui 2017 m. 05–08 mėn. išmokėjus S. P. 2 000 000 Eur neapmokestinamų dividendų, 884 239 Eur suma buvo išmokėta F. G. S. P. skolos grąžinimo forma, siekiant išvengti pajamų mokesčio prievolės; F. G. valdomos S. P. akcijos 2019-12-10 perleistos *JD Investments*, kurio 100 proc. akcininkas pats F. G., ir 2020-03-04 S. P. akcinis kapitalas sumažintas 30 900 000 Eur suma. Šie išvardinti sandoriai vertinami kaip formalūs, neturintys ekonominio ir komercinio pagrindimo ir šių sandorių sudarymo pagrindinis tikslas yra mokestinės naudos siekimas.

Atsižvelgiant į išdėstyta, konstatuota, kad naudojantis sudarytų dirbtinių sandorių, neturinčių ekonominio ir komercinio pagrindimo, grandine buvo siekiama mokestinės naudos – sudaryti sąlygas F. G. ateityje išsimokėti pagal formą neapmokestinamas lėšas. Todėl nustačius, kad ši mokestinė nauda realizuota sumažinus įstatinį kapitalą bei lėšas išmokėjus asmeniui (F. G.) kaip kapitalo mažinimo neapmokestinama forma, pagal turinį sandoriai kvalifikuotini apmokestinamomis pajamomis atsižvelgiant į išmokų šaltinį.

Taip pat nustačius, kad Pareiškėjo akcijų įnešimo sandoris į S. P. acčinį kapitalą įformintas po to, kai Pareiškėjui 2014 m. tapus UAB "D1" acčininku ir iš jo gavus dividendų pajamas, atsirado galimybė iš sukaupto nepaskirstyto pelno bei piniginių lėšų likučio išmokėti dividendus savo acčininkams ir kai R. K. perleido F. G. S. P. akcijas su teise į 884 239 Eur skolą, sudarytas jį dirbtinai įterpiančią sandorių grandinę pagrindiniu mokestinės naudos tikslu – išmokėjus S. P. neapmokestinamus dividendus, jų dalį (884 239 Eur) išmokėjus netiesiogiai Pareiškėjo akcijas valdančiam F. G. skolos grąžinimo forma ir nustačius tinkamą Pareiškėjo akcijų perleidimo, padidinant S. P. acčinį kapitalą, sandorių komercinių priežasčių bei juos eliminavus mokesčių teisės prasme iš sandorių grandinės mokesčių tikslais laikoma, kad Pareiškėjas F. G. išmokėjo 884 239 Eur dividendus, kurie priskiriami su darbo santykiais nesusijusioms A klasės pajamoms ir apmokestinami.

Atsižvelgiant į įvykusių sandorių faktines aplinkybes bei vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, atkūrus iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (toliau – GPMĮ) sieja apmokestinimą, kvalifikuojant, kad Pareiškėjo akcijų įnešimo sandoris į S. P. acčinį kapitalą sudarytas jį dirbtinai įterpiančią sandorių grandinę pagrindiniu mokestinės naudos tikslu – išmokėjus S. P. neapmokestinamus dividendus, jų dalį (884 239 Eur) išmokėti netiesiogiai Pareiškėjo akcijas valdančiam F. G. skolos grąžinimo forma ir, nustačius tokio akcijų perleidimo mainais (reorganizavimo) tinkamą komercinių priežasčių bei jį eliminavus mokesčių teisės prasme iš sandorių grandinės, mokesčių tikslais laikoma, kad Pareiškėjas F. G. išmokėjo 884 239 Eur dividendus, kurie priskiriami su darbo santykiais nesusijusioms A klasės pajamoms ir apmokestinami.

Sprendime nurodoma, jog F. G. yra pateikęs metinę galutinai išvykstančio iš Lietuvos nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų deklaraciją už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2016-08-29 ((duomenys neskelbtini) forma) bei, Gyventojų registro duomenimis, F. G. nuo 2016-08-31 deklaruota gyvenamoji vieta yra Šveicarija. F. G. 884 239 Eur piniginės lėšos, kurios laikytinos jo gautais dividendais, išmokėtos 2017-05-19 mokėjimo pavedimu per banką, todėl šių pajamų gavimo momentas yra mokėjimo pavedimo per banką data, todėl F. G. 884 239 Eur pajamų gavimo momentu yra laikomas nenuolatinis Lietuvos gyventojas.

Inspekcija nustatė, kad F. G. pajamų gavimo momentu yra laikomas nenuolatinis Lietuvos gyventojas (nuo 2016-08-31 deklaruota gyvenamoji vieta – Šveicarija). Pagal GPMĮ 5 straipsnio 4 dalies 2 punktą nenuolatinio Lietuvos gyventojas ne per nuolatinę bazę gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje, yra pajamos iš paskirstytojo pelno (dividendai), gautos iš Lietuvos vienetų. Pagal GPMĮ 6 straipsnio 1 dalį pajamų mokesčio tarifas yra 15 proc., jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.

Atsižvelgusi į patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, GPMĮ 4 straipsnio 1 dalimi, 5 straipsnio 4 dalies 2 punktu, 8 straipsnio 2 dalies 2 punktu, 6 straipsnio 1 dalimi, 22 straipsnio 2 dalies 1 punktu, 23 straipsnio 1 dalimi, 24 straipsnio 1 dalimi ir MAĮ 66 straipsnio 2 dalimi, Inspekcija Pareiškėjui už laikotarpį nuo 2017-05-01 iki 2017-05-31 papildomai apskaičiavo 132 636 Eur (884 239 Eur x 15 proc.) GPM nuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusių A klasės pajamų (GPM nuo su darbo santykiais nesusijusių A klasės išmokų).

Atsakydama į Pareiškėjo pastabas, kad S. P. – realią komercinę ir holdinginę veiklą vykdydžiusi įmonė ir Pareiškėjo akcijų įnešimas yra ekonomiškai pagrįstas, o S. P. 1,1 mln. Eur pavedimą Šveicarijos įmonei atliko 2020-03-19 – praėjus trims metams po to, kai buvo gauti

dividendai ir S. P. nepavykus įgyvendinti svarstyčių verslo įsigijimų bei investicinių projektų, Inspekcija nurodė, kad mokestinio patikrinimo metu nenustatyta, jog minėti pinigai pasiekė F. G., t. y. iš užsienio mokesčių administratorių surinktais duomenimis, tikrinamuoju laikotarpiu ir iki pavedimo tikrinti išrašymo dienos S. P. kapitalo mažinimo piniginės lėšos, kurių šaltinis Pareiškėjo dividendai ir kurie pervesti *JD Investments*, akcininkui neišmokėti. Taip pat, nors Pareiškėjas pastabose nurodo, kad akcininkui grąžinta paskola susiformavo per ilgą laikotarpį banko pavedimais skolinant S. P. veiklai reikalingas lėšas, o įmonė galėjo išmokėti akcininkui skolą ir negavus Pareiškėjo dividendų (skolos išmokėjimo metu turėjo 404 895,15 Eur kitoje banko sąskaitoje, turėjo kito turto), tačiau, Inspekcijos vertinimu, nepaisant nurodyto turto – akcijų, piniginių lėšų, nekilnojamojo turto ir kitų objektų, S. P. vis dėlto pasirinko išmokėti akcininkui skolą būtent iš gautų iš Pareiškėjo dividendų. Pasak Sprendimo, S. P. kapitalas Pareiškėjo akcijomis buvo padidintas siekiant mokestinės naudos, nenustačius tinkamų komercinių priežasčių. Sudarant F. G. valdomo Pareiškėjo, tuo pačiu būnant ir jo direktoriumi, akcijų perleidimo paties valdomai S. P. sandorį, tokiu būdu padidinant S. P. kapitalą 28,5 mln. Eur, sudarytos sąlygos ateityje išsimokėti pagal formą neapmokestinamas kapitalo mažinimo lėšas. Be to, S. P. turėjo galimybę (po cesijos sutarties pagrindu R. K. perleisto reikalavimo sūnui F. G. į S. P. skolą) išmokėti pagal formą neapmokestinamas pinigines lėšas skolos grąžinimo pagrindu. Taigi, S. P. akcinio kapitalo padidinimas F. G. valdomo Pareiškėjo akcijomis vertinamas kaip dirbtinis, neturintis ekonominio pagrindo, sudarytas ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, ką patvirtina ir Latvijos mokesčių administratoriaus pateikti duomenis apie atitinkamu laikotarpiu vykdytas S. P. finansines, ekonomines ir pinigines operacijas, bet siekiant mokestinės naudos ir nustatius, kad ši mokestinė nauda realizuota sumažinus įstatinį kapitalą bei lėšas išmokėjus asmeniui kaip kapitalo mažinimo neapmokestinama forma, pagal turinį sandoriai pagrįstai kvalifikuoti apmokestinamomis pajamomis atsižvelgiant į išmokų šaltinį. Be to, šio reorganizavimo metu Pareiškėjo akcijas mainais iškeitus į išleistas valdomos S. P. akcijas apmokant jomis pastarosios kapitalą ir nedelsiant atliktas neapmokestintų dividendų išmokėjimas iš Pareiškėjo į S. P. pagal sprendimą, kurį kaip S. P. valdybos narys pasirašė taip pat F. G., sudarė sąlygas išmokėti neapmokestinamas lėšas skolos grąžinimo forma, tačiau mokesčių teisės prasme pagal turinį jos kvalifikuotinos Pareiškėjo F. G. išmokėtais dividendais.

Sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo metu Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu, 97 straipsnio 2 dalimi, Pareiškėjui apskaičiavo 70 169,4 Eur GPM delspinigių, o vadovaudamasi MAĮ 140 straipsnio 1 dalimi ir 139 straipsnio 1 dalimi (2004-04-13 įstatymo redakcija Nr. IX-2112), atsižvelgusi į tai, jog patikrinimo metu Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė buhalterinės apskaitos dokumentus bei paaiškinimus, Pareiškėjui skyrė mažesnę nei vidutinio dydžio, t. y. 20 proc. dydžio (26 527 Eur (132 636 Eur x 20 proc.) GPM baudą.

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

Pareiškėjo 2022-06-15 skundas tenkintinas, Skundžiamas sprendimas naikintinas.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuotų GPM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos mokesčių administratoriui Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėjo akcijų įnešimas mainais į jo pagrindinio akcininko F. G. 100 proc. valdomos S. P. akcinį kapitalą buvo sudarytas siekiant mokestinės naudos – Pareiškėjui sukauptą nepaskirstytą pelną kaip neapmokestinamus dividendus išmokėjus S. P., toliau jų dalį, t. y. 884 239 Eur skolos grąžinimo forma išmokėti iki šių sandorių sudarymo Pareiškėjo akcijas valdžiusiam F. G.. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, mokesčių tikslais laikė, kad Pareiškėjas nurodytųjų sandorių pasėkoje 2017-05-19 išmokėjo F. G. 884 239 Eur dividendų, apmokestinamų 15 proc. GPM tarifu, ir todėl apskaičiavo Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 132 636 Eur GPM bei su šiuo mokesčiu susijusias delspinigių ir baudos sumas.

Pažymėtina, kad nagrinėjama atveju ginčas dėl Inspekcijos sprendimo bei Patikrinimo akto (taip pat ir šio Komisijos sprendimo) aprašomosiose dalyse detaliam aprašytų faktinių aplinkybių, dėl ko Komisija šiame sprendime pakartotinai jų nebeatkartoja, nekyla, tačiau ginčas tarp Pareiškėjo ir mokesčių administratoriaus vyksta dėl skirtingo faktinių aplinkybių teisinio vertinimo.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėją iki 2016-08-01 kontroliavo du akcininkai – F. G. ir jo sesuo S. C.. Pareiškėjas nuo 2015 m. dirbo pelningai, tačiau nepaskirstytas pelnas buvo kaupiamas ir akcininkams nebuvo skirstomas (2015-12-31 nepaskirstytas pelnas sudarė 1 197 795 Eur, 2016-12-31 – 3 055 235,58 Eur, piniginių lėšų likutis 2015-12-31 sudarė 1 457 208 Eur, 2016-12-31 – 2 038 984 Eur (didžioji dalis gautų pajamų bei uždirbto ir nepaskirstyto pelno už 2015–2016 m. susidarė dėl iš UAB "D1" kurios akcininku Pareiškėjas tapo nuo 2014 m., gautų dividendų (2015 m. – 1 200 000 Eur, 2016 m. – 2 000 000 Eur).

Byloje taip pat nustatyta, kad F. G. tėvas R. K. 2016-07-08 padovanojo 100 proc. Latvijos įmonės S. P. akcijų (2 584 574 vnt. akcijų, vertė – 3 500 000 Eur), taip pat cesijos sutartimi neatlygintinai perleido savo reikalavimo teisę į 884 239 Eur S. P. skolą. 2016-08-01 vienintelio akcininko sprendimu F. G. nusprendė padidinti S. P. įstatinį kapitalą nuo 2 584 574 iki 31 137 500 Eur, išleidžiant 28 552 926 vnt. naujų 1 Eur nominalios vertės akcijų. F. G. 2016-08-01 perleido 67 proc. valdomų Pareiškėjo akcijų (2016-05-31 įvertintų 28 553 000 Eur) S. P., už kurias mainais gavo S. P. naujai išleistas (po įstatinio kapitalo didinimo) 28 552 926 Eur vertės akcijas.

2017-01-02 įvyko Pareiškėjo reorganizacija, po kurios vieninteliu Pareiškėjo akcininku tapo S. P., valdomas F. G.. Reorganizacijos metu Pareiškėjo nuo 2015 m. sukauptas nepaskirstytas pelnas, 2016-12-31 sudaręs 3 055 235,58 Eur, buvo padalintas sekančiai: 2 047 007,93 Eur – Pareiškėjui, 1 008 227,62 Eur perduota reorganizacijos metu atskirtai UAB „V.1.“.

2017-05-17 vienintelio Pareiškėjo akcininko S. P. sprendimu, pasirašytu jos atstovo valdybos nario F. G., buvo nuspręsta iš Pareiškėjo po reorganizavimo likusio 2 047 007,93 Eur nepaskirstytojo pelno paskirti 2 mln. Eur neapmokestinamiems dividendams vieninteliui akcininkui S. P. išmokėti. Dividendai išmokėti dalimis mokėjimo pavedimais per banką: 2017-05-19 – 1 mln. Eur, 2017-07-11 ir 2017-08-02 po 500 tūkst. Eur. S. P., 2017-05-19 iš Pareiškėjo gavusi dalį dividendų, tą pačią dieną pervedė per banką F. G. 884 239 Eur skolą, reikalavimo teisę į kurią F. G. gavo iš savo tėvo 2016-07-08 cesijos sutarties pagrindu.

Bylos medžiagos duomenimis, S. P. akcijos 2019-12-10 buvo perleistos *JD Investments AG*, kurios 100 proc. akcijų savininkas ir valdybos narys yra F. G.. S. P. valdomos Pareiškėjo akcijos 2019-12-19 taip pat buvo perleistos tai pačiai Šveicarijos įmonei. S. P. akcinis kapitalas 2020-03-04 sumažintas 30 900 000 Eur nuo 31 137 500 iki 237 500 Eur. Dalis S. P. akcinio kapitalo sumažinimo sumos – 1 114 460,64 Eur, kurios lėšų šaltinis – iš Pareiškėjo gauti dividendai, mokėjimo pavedimu per banką buvo išmokėti akcininkui *JD Investments AG*.

Inspekcija Pareiškėjo mokesčio patikrinimo metu, kaip kad pati nurodo savo įformintuose procesiniuose dokumentuose, išanalizavusi aukščiau nurodytų sandorių sudarymo faktines aplinkybes, įvertinusi jų ekonominį pagrindimą, seką, verslo logiką, padarė išvadą, kad F. G., būdamas Pareiškėjo bei S. P. akcininku, valdybos nariu, direktoriumi, per sąlyginai trumpą laikotarpį sudarė sau naudingų sandorių grandinę, kurios tikrasis tikslas ir turinys buvo mokesstinės naudos siekimas, o būtent išmokėti L. O. pinigines lėšas – dividendus, išvengiant GPM mokėjimo. Todėl Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, atkūrė iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja apmokestinimą, kvalifikuojant, kad Pareiškėjo akcijų įnešimo į S. P. akcinį kapitalą sandoris buvo sudarytas jį dirbtinai įterpiant į sandorių grandinę pagrindiniu mokesstinės naudos tikslu – Pareiškėjui išmokėjus S. P. neapmokestinamus dividendus, jų dalį išmokėti netiesiogiai Pareiškėjo akcijas valdančiam F. G. skolos grąžinimo forma, ir nenustačius tinkamų tokio akcijų perleidimo mainais (reorganizavimo) komercinių priežasčių, bei mokesčių teisės prasme eliminavus šį sandorį iš sandorių grandinės, mokesčių

tikslais vertino, kad Pareiškėjas F. G. išmokėjo 884 239 Eur dividendus, kurie priskiriami su darbo santykiais nesusijusioms A klasės pajamoms ir apmokestinami GPM.

Pažymėtina, jog formuojamoje administracinių teismų praktikoje LVAT ne sykį yra akcentavęs, jog siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (LVAT 2008-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-250/2008, 2011-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A-575-371/2011, 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m., 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016, 2019-06-26 nutartis adm. byloje Nr. A-2031-556/2019, 2021-01-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-2667-442/2020 ir kt.).

LVAT taip pat yra nurodęs, jog joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė 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 mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokesčio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokesčinį pranašumą. Taigi, mokesčių mokėtojas, siekdamas apriboti jam tenkančią mokesčių naštą, paprastai gali laisvai pasirinkti sandorių formas, kurios atrodo jam tinkamiausios, o tai, kad mokesčių mokėtojas ieško palankiausios jam apmokestinimo schemos, savaime nepagrindžia piktnaudžiavimo prezumpcijos (LVAT 2011-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-575-3448/2011, 2019-06-05 sprendimas adm. byloje Nr. A-1250-556/2019, 2019-07-04 nutartis adm. byloje Nr. eA-1817-602/2019 ir kt.).

Siekiant įrodyti aptariamą piktnaudžiavimą teise, be kita ko, tikslu taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, būtina: 1) nustatyti įgyjamo mokesčio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, ir 2) objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokesčinį pranašumą (žr., pvz., LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimą adm. byloje Nr. A556-715/2013, 2016-02-08 nutartį adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokesčines naudos, privalo mokesčių administratorius (LVAT 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A-502-1305/2008, 2013-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-97/2013, 2021-01-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-2667-442/2020 ir kt.). Ginčui pasiekus teismą, pastarasis turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais (LVAT 2008-05-29 nutartis adm. byloje Nr. A-525-828/2008, 2012-09-27 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1715/2012, 2013-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-97/2013, 2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017).

Vadovaujantis galiojančiu teisiniu reguliavimu ir LVAT praktika, darytina išvada, jog MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas tinkamai pritaikomas tik mokesčių administratoriui nustatčius ir įrodžius, kad: 1) ūkinės operacijos turėjo pagrindinį tikslą – sudaryti sąlygas gauti mokestinę naudą; 2) jokių kitų ekonomiškai arba kitaip pagrįstų tikslų vertinamos ūkinės operacijos neturėjo. O tai reiškia, jog visa ginčo ūkinėse operacijose dalyvavusių asmenų veikla yra dirbtina ir negali būti pateisinta ekonomine, verslo logika; ir 3) mokestinė nauda, gauta iš ginčo ūkinių operacijų, buvo reali.

Taip pat pagal aukščiau aptartas LVAT praktikos nuostatas, būtent mokesčių administratorius privalo pagrįsti turinio viršenybės prieš formą taikymą tvirtinant, jog mokėtojo deklaruojamos ūkinės operacijos atlikimo forma neatitinka realaus jos turinio, ir šio viešojo administravimo subjekto išvada dėl tikrojo atitinkamo sandorio (ūkinės operacijos), mokestinio santykio turinio turi būti pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais. Ginčo situacijoje įvertinusi mokestinio ginčo byloje esančius įrodymus, Komisijos daro išvadą, jog Inspekcija nepagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes nepateikė pakankamų įrodymų savo pozicijai, kad Pareiškėjo akcijų įnešimo į S. P. akcinį kapitalą sandoris buvo dirbtinis, sudarytas išimtinai siekiant tik mokestines naudos, pagrįsti.

Komisija pažymi, kad ginčo byloje mokesčių administratorius neįrodė, jog iš Pareiškėjo dividendus gavęs bei juos skolos grąžinimo forma F. G. išmokėjęs S. P. buvo dirbtinis darinys, neturėjęs realaus ekonominio turinio, sukurtas tik neapmokestintų dividendų ar kitos mokestinės naudos gavimo tikslu. Priešingai, iš Pareiškėjo byloje pateiktų paaiškinimų (2021-12-02 Latvijos mokesčių administratoriui pateiktas paaiškinimas, 2022-04-15 rašytinės pastabos dėl patikrinimo akto, 2022-06-15 skundas Komisijai) matyti, kad S. P. buvo eilę metų Latvijoje ūkinę veiklą vykdeš šios šalies rezidentas, mokėjęs mokesčius į šios valstybės biudžetą. S. P. buvo įsteigtas dar 2003 m., nuo įsteigimo vykdeš nekilnojamojo turto projektų vystymo veiklą, nuo 2013 m. pradėjęs ir ginčui aktualiu laikotarpiu vykdeš ir holdinginę veiklą (tapo AB "A1" ir AB "B1" akcininku). S. P. Latvijos mokesčių administratoriui pateiktame paaiškiniame nurodė, jog iš Pareiškėjo gauti dividendai buvo naudojami vykdomai veiklai finansuoti (atlyginimams, mokesčiams, atlygiui už gautas paslaugas sumokėti ir pan.), 884 239 Eur buvo skirti 2004–2014 m. iš akcininko gautoms paskoloms grąžinti, apie 1 mln. Eur paskirti plėtoti nekilnojamojo turto projektą ir galimoms naujoms investicijoms, 250 000 Eur 2019 m. buvo laikinai paskolinta su tikslu gauti palūkanas. S. P. veikla tiek 2017, tiek ir 2018 m. buvo pelninga, pelnas nebuvo paskirstytas ir išmokėtas įmonės akcininkams. Pažymėtina, jog šias S. P. nurodomas aplinkybes patvirtino ir Latvijos mokesčių administratorius Inspekcijai 2019-11-01 teiktame atsakyme dėl S. P. veiklos. Tuo tarpu iš patikrinimo akto turinio matyti, jog Inspekcija, įvertinusi, kaip ji pati nurodo, iš Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją, o būtent, S. P. sąskaitų *Danske bank A/S* Lietuvos filiale bei AB "C1" išrašus už ginče aptariamą laikotarpį bei nenustačiusi, kad iš Pareiškėjo gauti 2 000 000 Eur dividendai buvo panaudoti S. P. naujoms investicijoms ir / ar veiklos plėtrai, nes būtent bankų sąskaitų išrašuose tai patvirtinančių operacijų nefiksuota, padarė vienareikšmę išvadą, kad S. P. kapitalas Pareiškėjo akcijomis buvo padidintas siekiant tik ginče aptariamą mokestinę naudą. Inspekcijos atstovės teigimu, šią mokesčių administratoriaus išvadą patvirtina tai, jog iš Pareiškėjo gauti dividendai nebuvo panaudoti S. P. naujoms investicijoms, veiklos plėtrai, patikrinimo metu tokios aplinkybės nenustatytos.

Komisijos vertinimu, tokia Inspekcijos išvada, padaryta remiantis išimtinai vienu ginčo byloje esančiu įrodymu – bankų sąskaitų išrašais, nėra pagrįsta. S. P. atstovas F. G. dar patikrinimo metu pateiktame mokesčių administratoriui paaiškiniame teigė, kad S. P. ketino įsigyti Pareiškėjo akcijas, siekdamas konsoliduoti savo holdingo įmonės poziciją, sustiprinti finansinę padėtį ir tęsti kitą investicinę veiklą. Būtent šiuo tikslu ir buvo inicijuotas S. P. akcinio kapitalo padidinimas. 2022-04-15 rašytinėse pastabose dėl patikrinimo akto Pareiškėjas pateikia mokesčių administratoriui visą eilę argumentų, patvirtinančių, jog S. P. ginčui aktualiu laikotarpiu buvo realią komercinę (nekilnojamojo turto projektų vystymo) ir holdinginę veiklą vykdešiusi įmonė, o Pareiškėjo akcijų įnešimas į jos akcinį kapitalą buvo šios holdinginės veiklos tąsa, verslo ir

finansinės padėties konsolidavimas. Sustiprinus S. P. finansinę padėtį naujai įneštomis Pareiškėjo akcijomis, S. P. ne tik atnaujino nekilnojamojo turto projektų vystymą, bet ir tęsė pelningų investicijų paiešką. Pareiškėjo atstovas F. G. skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išsamiai paaiškino S. P. 2017–2019 m. laikotarpiu aktyviai vykdytų investicijų paieškų aplinkybes, taip pat aplinkybes, dėl kurių nepavyko įgyvendinti svarstytų verslų įsigijimų bei investicinių projektų. Pažymėtina, jog Pareiškėjas pastabose dėl patikrinimo akto buvo ne tik išsamiai išdėstęs visas šias aplinkybes, tačiau su pastabomis pateikęs mokesčių administratoriui investicijų svarstymą pagrindžiančius dokumentus, įskaitant informaciją apie įmonių, į kurias svarstyta investuoti, finansinę padėtį bei F. G. el. susirašinėjimą su įmonių atstovais. Skundžiamame sprendime Inspekcija nepateikė jokio argumentuoto šių Pareiškėjo nurodytų aplinkybių bei pateiktų dokumentų vertinimo, tuo tarpu Inspekcijos atstovės skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuota aplinkybė, jog S. P. investicijos nebuvo realizuotos, nes patikrinimo metu investicijos nenustatytos, nėra pakankamas argumentas, paneigiantis patį S. P. siekį vykdyti investicijas, šiam tikslui panaudojant ir Pareiškėjo įneštas akcijas.

Pažymėtina, jog aplinkybę, kad ginče aptariamam laikotarpiu S. P. vykdė ir holdinginę veiklą patvirtina ir šios įmonės finansinių ataskaitų duomenys, remiantis kuriais nustatyta, kad 2016–2019 m. laikotarpiu S. P. deklaravo gavusi dividendų pajamas: 2016 m. – 251 487 Eur, 2017 m. – 2 mln. Eur, 2018 m. – 125 604 Eur, 2019 m. – 180 644 Eur.

Pasisakant šiuo mokestinio ginčo aspektu papildomai pastebėtina, jog mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad praėjus beveik trejiems metams po dividendų gavimo, t. y. 2020-03-19 iš Pareiškėjo gautų dividendų likutis – 1 114 460,64 Eur ir 3 939,36 Eur F. G. S. P. sumokėta paskolos palūkanų suma buvo pervesti *JD Investments AG*, kurios vienintelis akcininkas ir valdybos narys yra F. G., kaip mokėjimas už S. P. akcinio kapitalo sumažinimą (S. P. 2019-12-13 Pareiškėjo akcijas bei F. G. 2019-12-10 S. P. akcijas perleido *JD Investments AG*, kuri 2020-03-04 sumažino S. P. akcinį kapitalą nuo 31 137 500 iki 237 500 Eur), tačiau nenustatyta, kad S. P. kapitalo mažinimo piniginės lėšos, kurių šaltinis – Pareiškėjo dividendai, pervesti *JD Investments AG*, buvo išmokėti pastarosios įmonės akcininkui F. G.. Be to, Pareiškėjas tiek pastabose dėl patikrinimo akto, tiek skunde Komisijai akcentavo, jog kadangi S. P. investicinė veikla neišsivystė, tuo tarpu *JD Investments AG* investicinė veikla į fondus ir startuolius buvo sėkminga, buvo nuspręsta S. P. palikti kaip vietinio nekilnojamojo turto vystymo įmonę (2021-12-27 akcininko *JD Investments AG* sprendimas toliau vykdyti įmonės veiklą), o investicinę veiklą tęsti konsoliduojant ją per *JD Investments O. P.*, jog aplinkybes apie *JD Investments AG* vykdomą investicinę veiklą patvirtina ir Šveicarijos mokesčių administratoriaus 2021-08-19 atsakyme į Inspekcijos pateiktą paklausimą nurodyta informacija.

Nagrinėjamo ginčo atveju nustatyta, kad S. P. F. G. išmokėta 884 239 Eur skola, kurią Inspekcija vertino kaip Pareiškėjo šiam asmeniui išmokėtus GPM neapmokestintus dividendus, buvo reali. Nustatyta, kad F. G. tėvas R. K. 2004–2014 m. laikotarpiu banko pavedimais nuolat teikė S. P. beprocentes paskolas, kurios buvo naudojamos šios įmonės veiklai vykdyti. 2016-07-08 dovanojimo sutartimi padovanojė sūnui 100 proc. S. P. akcijas, tą pačią dieną sudaryta cesijos sutartimi R. K. neatlygintinai perleido sūnui ir reikalavimo teisę į 884 239 Eur S. P. skolą. Taip pat iš bylos medžiagos matyti, jog tuo laikotarpiu, kuomet S. P. gavo iš Pareiškėjo dalį dividendų (2017-05-19 pervest 1 mln. Eur), ši įmonė turėjo ir kitų finansinių šaltinių skolai F. G. išmokėti: SIA PAJURIS lėšų AB "C1" esančioje sąskaitoje likutis 2017-05-19 sudarė 404 898,71 Eur, šią aplinkybę patvirtina su pastabomis dėl patikrinimo akto Inspekcijai pateiktas banko sąskaitos išrašas, be to, S. P. 2016-12-31 priklausanti turtą sudarė 558 095 Eur vertės pastatai bei žemė ir 443 576 Eur vertės nebaigta statyba, įmonė valdė AB "A1" ir AB "B1" akcijas, nuolat gaudavo iš AB "A1" dividendus (Pareiškėjo su pastabomis dėl patikrinimo akto pateikti priedai Nr. 14–17). Pažymėtina, jog ginčas tarp šalių dėl S. P. skolos F. G. realumo bei lėšų šaltinių, iš kurių S. P. turėjo galimybę gražinti skolą akcininkui, nekyla. Todėl vienintelė Inspekcijos bei jos atstovės skundo nagrinėjimo metu šioje ginčo dalyje akcentuota aplinkybė, o būtent, skolos F. G. išmokėjimo momentas – S. P. skolą savo akcininkui F. G. sumokėjo tą pačią

dieną (2017-05-19), kai gavo iš Pareiškėjo dalį (1 mln. Eur) dividendų, visų kitų aukščiau aprašytų faktinių aplinkybių kontekste nepagrindžia mokestinės naudos siekimo įnešant Pareiškėjo akcijas į S. P. akcinį kapitalą. Pareiškėjo skunde Komisijai dėstomų argumentų, jog S. P. paskolos gražinimą nulėmė ne dividendų iš Pareiškėjo gavimas, o kitos ekonominės priežastys – F. G. perėmus S. P. verslą, planuojant lėšų ir turto konsolidavimą, būsimas investicijas, galimo finansavimo iš banko poreikius, turto struktūravimą, tuo pačiu buvo išspręstas ir ilgus metus akcininko įmonei teiktų paskolų gražinimo klausimas, nepaneigia jokie kiti ginčo byloje esantys mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo metu surinkti įrodymai, nurodomos aplinkybės.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjas ginčo byloje įrodė, kad pagrindinis tiek jo, tiek S. P. akcininko fizinio asmens F. G. tikslas 2016 m. įnešant turimas Pareiškėjo akcijas į S. P. akcinį kapitalą buvo vykdomos investicinės veiklos (Pareiškėjas skunde Komisijai (10–11 punktai) detaliam aprašo jo paties vykdytą investicinę veiklą) konsolidavimas vienoje įmonėje, nes, kaip minėta, mokesčių administratoriaus ginče tvirtinama aplinkybė, jos S. P. vykdytos investicijos nerealizuotos, vienareikšmiškai neįrodo, kad įmonė nesiekė plėsti ir vystyti savo vykdomos ekonominės (investicinės) veiklos. Be to, byloje esanti medžiaga patvirtina, jog F. G. ir toliau vykdo investicinę veiklą per Šveicarijoje veikiančią *JD Investments F. C.*, ginče aptariamam Pareiškėjo akcijų įnešimo į S. P. akcinį kapitalą sandoris buvo pagrįstas įprastine verslo logika, turėjo ekonomiškai pagrįstus tikslus. Todėl sutiktina su Pareiškėju, jog nėra pagrįsti Skundžiamame sprendime dėstomi mokesčių administratoriaus teiginiai, kad F. G. per sąlyginai trumpą laiką sudarė sau naudingą sandorių grandinę, kurios tikrasis tikslas ir turinys buvo išsimokėti sau pinigines lėšas išvengiant GPM prievolės mokėjimo. Juolab, kad kaip jau minėta, didžioji dalis iš ginče aptariamų Pareiškėjo S. P. išmokėtų dividendų jokia forma iki patikrinimo akto surašymo dienos fiziniam asmeniui F. G. taip ir nėra išmokėta, o ir toliau yra investuojama per *JD Investments AG*.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratoriui nagrinėjamo ginčo atveju nesurinkus pakankamai objektyvių įrodymų, pagrindžiančių, kad ginče aptartų sandorių ir ūkinių operacijų atlikimo forma neatitiko realaus jų turinio, sandoriai buvo dirbtiniai, sudaryti išimtinai siekiant tik mokestines naudas, jis nepagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas bei apskaičiavo ir nurodė Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 132 636 Eur GPM bei su juo susijusias delspinigių ir baudos sumas. Todėl skundžiamas Inspekcijos 2022-05-30 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-116 yra naikinamas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Inspekcijos 2022-05-30 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-116.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami 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 pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius