



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „SCAENT BALTIC“ SKUNDO**

2021 m. kovo d. Nr. S- (7-10/2021)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką Rasos Stravinskaitės (pranešėja), narių Editos Galiauskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo UAB „Scaent Baltic“ (toliau – Pareiškėja) 2021-01-11 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2020-12-23 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222E) FR0682-470 (toliau – Sprendimas, Skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovai A. O., N. Y., Inspekcijos atstovas H. S. 2021-02-15 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja 2021-01-11 skunde nurodo nesutinkanti su Inspekcijos pozicija ir mananti, kad Sprendimo išvados bei Pareiškėjos apmokestinimas yra nepagrįstas ir neteisėtas. Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos paskirtos pelno mokesčio (toliau – PM) baudos dydžiu, nes jis yra neproporcingas ir neprotingas, bei Inspekcija, skirdama baudą, neatsižvelgė į visas teisiškai reikšmingas aplinkybes.

Pasak skundo, ginčas šioje byloje vyksta dėl Pareiškėjos teisės taikyti „dalyvavimo išimties taisyklę“ jos akcininkams *Scaent Holdings Cooperatie U.A.* (toliau – *Scaent Holdings*) ir *Destanto OU* išmokėtiems dividendams:

– Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 32 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo (teisės aiškinimo): dėl to, koku momentu turi būti apmokestinami SCAENT AB paskirti ir po jos likvidavimo akcijas ir teisę į dividendus perėmusiam akcininkui *Scaent Holdings* išmokėti dividendai prie šaltinio. Šioje dalyje ginčas vyksta dėl PMĮ 32 straipsnio 1 dalies nuostatose įtvirtinto pinigų principo taikymo dividendų išmokėjimo apmokestinimui;

– Dėl faktinio pagrindo taikyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnį buvimo: dėl to, ar Inspekcija pagrindė, jog egzistuoja pagrindas taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą nuostatą, t. y. ar Inspekcija įrodė, jog Pareiškėjos akcininkė *Destanto OU* nebuvo faktiškasis dividendų gavėjas, o Pareiškėja, išmokėdama jai dividendus 2013 m. ir neišskaičiuodama PM prie šaltinio, gavo mokestinę naudą.

*N. N. AB paskirtų ir Scaent Holdings išmokėtų dividendų apmokestinimo*

Skunde nurodoma, jog Pareiškėja, 2012–2013 m. skirstydama pelną, Švedijos akcininkui SCAENT AB (valdžiusiam mažiau nei 10 proc. Pareiškėjos akcijų) paskyrė 110 841,72 Eur dividendų, tačiau jų neišmokėjo. SCAENT AB 2015-10-05 buvo likviduota, o teisė į Pareiškėjos paskirtus dividendus likvidavimo proceso metu perėjo SCAENT AB motininei įmonei *Scaent Holdings* (valdžiusiai taip pat ir daugiau nei 10 proc. Pareiškėjos akcijų). Todėl išmokėdama šiuos dividendus (2015-12-30 dividendai išmokėti įskaitymo būdu), vadovaudamasi PMĮ 34 straipsnio

2 dalimi, Pareiškėja jų neapmokestino PM. Inspekcijos nuomone, dividendai laikytini išmokėtais SCAENT AB jos likvidavimo metu, todėl Pareiškėja privalėjo išskaičiuoti 16 626 Eur PM.

Pasak skundo, 2020-10-28 patikrinimo akte Nr. (21.222) FR0680-462 (toliau – Patikrinimo aktas) Inspekcija minėtą PM prievolę konstatavo remdamasi ne tik PMĮ 34 straipsnio 2 dalies nuostatomis, bet ir pateikdama argumentus dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo, tačiau Sprendime MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatų nebetaikė. Taigi sutiko, jog Pareiškėja, išmokėdama dividendus *Scaent Holdings*, nesiekė mokesstinės naudos. Todėl ginčas šioje dalyje, pasak Pareiškėjos, vyksta tik dėl PMĮ 34 straipsnio 2 dalies ir pinigų principo taikymo, išskaičiuojant PM nuo išmokų užsienio mokesčio mokėtojams.

Pareiškėja nurodo nesutinkanti su Inspekcijos pozicija, jog išmokant dividendų kreditorinį įsiskolinimą, laikomasi nuostatos, kad nors dividendai išmokami ir kreditorinį įsiskolinimą perėmusiai Nyderlandų įmonei, bet jie laikytini SCAENT AB dividendais ir apmokestinami kaip SCAENT AB išmokami dividendai, nes ji nesuderinama su taikomomis PMĮ normomis ir pačios Inspekcijos pateiktais jų apibendrintais komentarais.

Pareiškėja remiasi skunde cituojama PMĮ 34 straipsnio 2 dalimi ir tvirtina, jog mokesčio išskaičiavimas prie šaltinio, vadovaujantis PMĮ 37 straipsnio ir 8 straipsnio 1 dalies nuostatomis, atliekamas pagal dividendų išmokėjimo metu galiojančias apmokestinimo taisykles (tą patvirtina apibendrinto PMĮ komentaro nuostatos), vadovaujantis išmokėjimo metu egzistuojančiomis faktinėmis aplinkybėmis. Taigi, vienetas, kuris skirsto dividendus, neturi teisės pasirinkti, pagal kuriuo momentu galiojančias taisykles apmokestinti dividendus – mokesstis išskaičiuojamas jų išmokėjimo momentu pagal tuo metu galiojančius teisės aktus ir faktinę situaciją.

Inspekcija skaičiuoja Pareiškėjai PM prie pajamų šaltinio nuo 2012-04-27 ir 2013-04-26 akcininkų sprendimais paskirtų ir iki 2015 m. buvusiam akcininkui SCAENT AB neišmokėtų 382 714,29 Lt (110 841,72 Eur) dividendų. Inspekcijos teigimu, dividendų apmokestinimo momentas – 2015-10-05, kai SCAENT AB buvo likviduota, o jos gautini dividendai perduoti akcininkei *Scaent Holdings*, valdančiai 100 proc. SCAENT AB akcijų ir daugiau nei 10 proc. Pareiškėjos akcijų.

Pareiškėja 2015-12-30 *Scaent Holdings* mokėtinus dividendus išmokėjo įskaitydama priešpriešinius reikalavimus. Išmokėjimo momentu *Scaent Holdings* valdė daugiau nei 10 proc. Pareiškėjos akcijų, todėl Pareiškėja pagrįstai šiems išmokamiems dividendams taikė PMĮ 34 straipsnio 2 dalyje nustatytą „dalyvavimo išimties“ taisyklę.

Pasak skundo, Inspekcija nenurodė apmokestinimo momento perkėlimo teisinio pagrindo. Inspekcijos teiginiai, kad likvidavimo momentu *Scaent Holdings* perimant SCAENT AB priklausančių Pareiškėjos dividendų kreditorinį įsiskolinimą, mokesčių požiūriu yra pripažįstamas faktas Švedijos įmonei išmokėti priklausančius dividendus, Pareiškėjos tvirtinimu, nepagrįstas jokiais teisės aktais. Iš tokių nepagrįstų prielaidų Inspekcija daro klaidingą išvadą, kad išmokėjus dividendų kreditorinį įsiskolinimą, nors dividendai buvo išmokami šį įsiskolinimą perėmusiai Nyderlandų įmonei, jie laikytini Švedijos įmonės SCAENT AB dividendais. Teisės į dividendus perleidimo metu (kas įvyko iki 2015-10-05) Pareiškėjos įsipareigojimas išmokėti dividendus išliko (Pareiškėjos finansinėje apskaitoje šie dividendai liko paskirtų, bet neišmokėtų dividendų eilutėje), taigi, laikyti trečiųjų asmenų lygmenyje įvykusį perleidimą (kuriame Pareiškėja nedalyvavo ir negalėjo daryti jam įtakos) dividendų išmokėjimu nėra jokio teisinio ir faktinio pagrindo. Dividendų mokėtojas, o ne jų gavėjas disponuoja dividendais, kurie gali būti ir atšaukti, ir niekada neišmokėti. SCAENT AB disponavo ne dividendais, o Pareiškėjos akcijomis. Akcijų savininkui taikytinos dividendų faktinio išmokėjimo metu galiojančios teisės normos.

Skunde nurodoma, jog Pareiškėja, skirdama ir išmokėdama dividendus, veikia kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo, taigi negali kontroliuoti, kaip akcininkas elgiasi su teise į paskirtus dividendus, įstatymai taip pat neįpareigoja dividendų išmokėti iškart, kai jie paskiriami. Dividendų išmokėjimo momentu SCAENT AB neegzistavo, Pareiškėja neturėjo pagrindo abejoti, kad būtent *Scaent Holdings* yra tikrasis išmokamų sumų savininkas, tad nebuvo kaip išskaičiuoti kito asmens (užsienio vieneto) mokesčių neegzistuojančio mokesčių mokėtojo vardu.

Pareiškėjai taip pat nėra numatyta prievolė ir ji neturi galimybės kontroliuoti, ar tarp SCAENT AB ir *Scaent Holdings* susiklostę teisiniai ir faktiniai santykiai, kurių pagrindu teisė į Pareiškėjos dividendus perėjo iš SCAENT AB į *Scaent Holdings*, kuriai nors iš jų galėjo turėti mokestinių pasekmių Lietuvoje (ir kokių), ar ne. Taip pat Pareiškėja nekontroliavo, kokių pagrindu įvyko šios teisės perleidimas (likvidavimo ar, pavyzdžiui, sujungimo, *Scaent Holdings* universaliai perimant visas SCAENT AB teises ir pareigas). Pareiškėja šių santykių nenulėmė, juose nedalyvavo ir kontroliuoti negalėjo, prievolės išskaičiuoti mokesčių, keičiantis akcijų turėtojui, PMĮ nenumato.

Iš faktinių aplinkybių, pasak skundo, akivaizdu, kad būtent *Scaent Holdings* (SCAENT AB akcininkas) buvo galutinis dividendų gavėjas jų paskyrimo, teisės į dividendus perleidimo, jų išmokėjimo metu ir visais trimis momentais atitiko „dalyvavimo išimties“ taisyklės taikymo sąlygas. SCAENT AB likvidavimo metu (Inspekcijos teigimu, ginčo dividendų išmokėjimo SCAENT AB metu) *Scaent Holdings* buvo pastarosios įmonės akcininkė (valdė 100 proc. SCAENT AB akcijų (turto paskirstymo dokumentas pridėtas prie Pareiškėjos 2020-12-14 pateiktų papildomų pastabų Inspekcijai). Teisė į dividendus paskirstyta nebuvo, buvo paskirstytos Pareiškėjos akcijos. Paskiriant dividendus SCAENT AB, jie netiesiogiai buvo paskirti *Scaent Holdings*, kuri pagal Patikrinimo akto 1 lentelę 2011–2015 m. laikotarpiu tiesiogiai valdė 28,1–45 proc. Pareiškėjos akcijų. Likvidavus SCAENT AB, visos šios įmonės turėtos Pareiškėjos akcijos perėjo *Scaent Holdings*, kuri ne tik perėmė teisę į Pareiškėjos SCAENT AB paskirtus dividendus, tačiau ir akcijas, kurios lėmė teisę į šiuos dividendus. Taigi, *Scaent Holdings* po SCAENT AB likvidavimo vietoje netiesioginio dalies Pareiškėjos akcijų valdymo pradėjo tiesioginį valdymą. Atsižvelgiant į tai, šioje situacijoje tiek teisine, tiek ir ekonomine prasme vertinant įvykusių ūkinių operacijų tikrąjį turinį, buvo pasiektas PMĮ 34 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos PM lengvatos tikslas: pelno dvigubo apmokestinimo išvengimas daugiau nei 10 proc. Pareiškėjos akcijų valdžiusio subjekto atžvilgiu.

#### *Y. J. OU išmokėtų dividendų apmokestinimo*

Inspekcija nepagrįstai Pareiškėjai, taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą nuostatą, apskaičiavo 1 390 176 Eur PM nuo Estijos įmonei *Destanto OU*, kuri, Inspekcijos nuomone, nėra tikroji (faktiškoji) dividendų savininkė, o į sandorių struktūrą įterpta kaip tarpininkė, kuriai padedant buvo piktnaudžiaujama teise, sudarant galimybes taikyti PMĮ 34 straipsnio 2 dalyje įtvirtintą „dalyvavimo išimties“ taisyklę, išmokėtų dividendų. Pasak skundo, Inspekcija nepagrindė, kad *Destanto OU* buvo dirbtinis darinys bei kad jos buvimas įmonių struktūroje sukūrė mokestinių pranašumą, tuo tarpu Pareiškėjos nurodyti argumentai patvirtina, kad *Destanto OU* yra reali įmonė, tinkamai vykdžiusi savo pareigas deklaruoti iš Pareiškėjos gautus dividendus.

Pareiškėja skunde plačiai pasisako dėl „dalyvavimo išimties“ taisyklės esmės ir tikslų, kuriais, Inspekcijos nuomone, piktnaudžiaudama Pareiškėja gavo mokestinės naudos. Pareiškėjos nuomone, *Destanto OU* išmokėtų dividendų neapmokestinimas visiškai atitiko šios taisyklės esmę ir turinį, todėl būtent jos netaikymas lemia dvigubą tų pačių pajamų apmokestinimą bei įsisteigimo laisvės suvaržymus, kurių atitinkamomis PMĮ nuostatomis (34 bei 35 straipsniais) siekta išvengti.

Pareiškėja skunde cituoja „dalyvavimo išimties“ taisyklę reglamentuojančios 1990-07-23 Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (nauja redakcija išdėstyta Tarybos 2011-11-30 direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (toliau – Direktyva), tikslus: dvigubo apmokestinimo patronuojančios įmonės lygmenyje panaikinimą, ES įsisteigimo laisvės užtikrinimą, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką, aiškinančią šios Direktyvos nuostatą (2017-03-08 sprendimas *Wereldhave Belgium* ir kt., C-448/15), taip pat praktiką, suformuotą pasisakant dėl draudimo piktnaudžiauti principo taikymo Direktyvos kontekste (2019-02-26 sprendimas sujungtose bylose *Oslre Landsret* (Danija) prieš *Skatteministeriet/T Danmark* (C-116/16), *Y Denmark Aps* (C-117/16), sprendimas byloje *M. Y.* (C-6/16).

Pasak skundo, Inspekcijai siekiant paneigti Pareiškėjos teisę taikyti „dalyvavimo išimties“ taisyklę *Destanto OU* 2013 m. išmokėtiems dividendams, ši turi pareigą pateikti piktnaudžiavimo ir mokestinės naudos gavimo įrodymus, pagrįsti, kaip toks neapmokestinimas pažeidžia Direktyvos tikslus ir principus.

Šiuo atveju, pasak Pareiškėjos, yra žinoma, kas yra *Destanto OU* akcininku ir kas yra šio akcininko valdymo įmonė, kurie abu yra įsteigti ES. Taigi Inspekcija, siekdama „atkurti“ neva iškreiptas aplinkybes ir taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, privalėjo mokestine prasme įvertinti visą „atkurtą“ situaciją. Teisė nenustatyti tikrojo dividendų savininko, pasak skundo, nereiškia teisės ignoruoti turimą informaciją apie tolesnius dividendų savininkus, taip pat ši teisė Inspekcijos cituojamoje ESTT praktikoje siejama su ne ES įsteigtomis įmonėmis, tuo tarpu tiek *Destanto OU*, tiek jos akcininkas, tiek jo valdymo įmonė įsteigtos ES. Taigi, Inspekcija, siekdama pagrįsti, jog išmokant dividendus buvo gauta mokestinė nauda (t. y. kad nesant „tarpininkės“ *Destanto OU* dividendai būtų apmokestinti prie šaltinio), privalėjo pateikti tą pagrindžiančius įrodymus bei mokestine prasme įvertinti ne tik pirmąjį sandorį (dividendų išmokėjimą *Destanto OU*), tačiau ir visą „iškreiptą“ situaciją eliminavus *Destanto OU*. Inspekcija to nepadarė. Pareiškėja nurodo toliau skunde pagrindžianti išvadas, kad *Destanto OU* buvo tikroji dividendų savininkė bei tai, kad netgi eliminavus šią įmonę iš valdymo struktūros, teisė taikyti „dalyvavimo išimties“ taisyklę išliktų. Todėl pagrindas taikyti MAĮ 69 straipsnio nuostatas neegzistuoja.

Pareiškėja skunde pateikia argumentus, kad Estijos įmonė *Destanto OU* buvo faktiškasis dividendų savininkas. Nurodo su pastabomis Inspekcijai pateikusi patvirtinimus, kad *Destanto OU* dividendų išmokėjimo metu buvo Estijos mokesčių rezidente ir faktiškasis dividendų gavėjas. *Destanto OU* vykdė realią komercinę veiklą. Visų pirma, *Destanto OU* Pareiškėjos akcijas įsigijo iš nuosavų lėšų. Inspekcija Sprendime nurodo, kad Pareiškėjos akcijos buvo apmokėtos (2 027 440 Eur) gavus 2 040 000 Eur finansavimą iš Nyderlandų įmonės *Stichting European Energy Projects* (toliau – *Stichting EEP*) kuris yra *Destanto OU* akcininkas. Taip pat Inspekcija nustatė, kad *Stichting EEP* yra Nyderlanduose registruoto *Energy Investment Fund* (toliau – *EIF*) valdymo įmonė. Prie pastabų pateiktas Estijos įmonių registro išrašas patvirtina, kad *Destanto OU* įstatinis kapitalas – 2 045 000 Eur. Taigi, *EIF* per savo valdymo įmonę *Stichting EEP* investavo į *Destanto OU* 2 045 000 Eur. Ši investicija buvo panaudota iš dalies 2012 m. įsigyjant Pareiškėjos akcijas. Antra, *Destanto OU* ne tik faktiškai gavo iš Pareiškėjos dividendus, bet juos ir panaudojo kaip faktiškasis jų savininkas – pagal 2013-02-05 bei 2013-06-27 paskolos sutartis su 1,5 proc. palūkanomis paskolino gautas sumas *Stichting EEP*. Su skundu Pareiškėja nurodo pateikianti 2014 m. *Destanto OU* finansinę atskaitomybę su vertimu, kuri patvirtina, kad *Destanto OU* už suteiktas paskolas gavo palūkanas. Inspekcijos reikalavimas *Destanto OU* būtinai reinvestuoti iš Pareiškėjos gautus dividendus į kitas akcijas yra nepagrįstas.

Skunde tvirtinama, jog Inspekcija savo išvadas grindžia faktinių aplinkybių, susijusių su *Destanto OU* veikla, ne visada atitinkančių realybę, išvardijimu. Inspekcija nepateikė įrodymo teiginiais, kad Estijos mokesčių administratoriaus duomenų bazėse turimais duomenimis, Estijos įmonė *Destanto OU* dividendų negavo. Šių teiginių bei teiginio, kad 2012–2015 m. laikotarpiu atsargos bei kitos gautinos sumos nebuvo apskaitytos klaidingumą, Pareiškėjos teigimu, patvirtina *Destanto OU* finansinės atskaitomybės duomenys. Inspekcijos patikrinimo metu nustatyti faktai, kad 2012–2015 m. laikotarpio pelno / nuostolio ataskaitose Estijos įmonės pelnas buvo sugeneruotas tik 2012–2013 m. dėl finansinės investicijos veiklos rezultatų, kuris sudarė 9 306 366 Eur, t. y. apskaityta vertė labai artima Pareiškėjos išmokėtų dividendų sumai – 9 267 840,59 Eur, prieštarauja jos pačios pozicijai, kad *Destanto OU* daugiau jokių pajamų be Pareiškėjos dividendų negavo.

Pasak skundo, *Stichting EEP* banko sąskaita Barbadosė registruotoje finansų įstaigoje nėra *Destanto OU* veiklos fiktyvumą patvirtinantis argumentas, nes *Stichting EEP* turėjo finansinę sąskaitą ir UAB FMĮ „Orion Securities“, kurios išrašą, Pareiškėjos supratimu, Inspekcija analizavo. Tiek Estijoje, tiek Nyderlanduose registruotų vienetų balansuose esančios lėšos gali būti laikomos bet kuriame pasaulyje esančiame banke. Nieko nepagrindžia ir Inspekcijos aprašoma informacija iš Belgijos mokesčių administratoriaus apie banko sąskaitos Belgijoje neradimą.

Iš pateiktos *Destanto OU* finansinės atskaitomybės, pasak Pareiškėjos, matyti, kad motininės kompanijos (*Stichting EEP*) paskola (9 260 000 Eur) buvo gražinta 2014 m., kas paneigia Inspekcijos teiginius, kad piniginių lėšos atgal Estijos įmonei nebuvo gražintos.

Aukščiau minėtų aplinkybių pagrindu Inspekcijos daroma išvada dėl galimo *Destanto OU* veiklos pakankamumo ar nepakankamumo negali būti pagrindu teigti, kad *Destanto OU* įsteigta tik piktnaudžiavimo, mokestinės naudos siekimo tikslais, kol tokia nauda nėra nustatyta ir objektyviai pagrįsta.

*Destanto OU* yra investicinė įmonė, todėl nors jos veikla ir nebuvo aktyvi (kaip tai supranta Inspekcija), tačiau tai neįrodo jos fiktyvumo ar piktnaudžiavimo tikslų ir pasekmių (žr., pvz., ESTT 2017-12-27 sprendimo sujungtose bylose C-504/16 ir G-613/16, 73 punktą, generalinės advokatės L. V. išvados, pateiktos 2018-03-01 byloje C-115/16, 67 punktą). Inspekcija nustatė, kad *Destanto OU* buvo įsteigta investicijoms į atsinaujinančius energijos šaltinius ir šią savo veiklos kryptį įgyvendino: įsigijo Pareiškėjos, netiesiogiai valdančios vėjo energijos parką Lietuvoje, akcijas. Taip pat iš Patikrinimo akto ir Sprendimo nematyti, ar buvo domimasi bei vertinama kita *Destanto OU* veikla, investiciniai planai ir ketinimai. Inspekcija nustatė, kad *Destanto OU* turėjo buhalterę, kuriai mokėjo atlyginimą, kad 2012–2013 m. apskaitė 9 267 840,59 Eur, o 2015 m. – 11 655 Eur finansinės investicijos rezultata, 2017-09-15 atsakė į Estijos mokesčių administratoriaus pateiktus klausimus apie savo veiklą. Taigi, *Destanto OU* veikla buvo reali, komerciškai pagrįsta, ji turėjo visus veiklai reikalingus resursus. Atsižvelgiant į tai, pasak skundo, nėra pagrindo teigti, kad *Destanto OU* nebuvo komerciškai pagrįsta. Skunde paminima ir tai, kad ši įmonė ketino investuoti Estijoje, tačiau Estijos vyriausybei panaikinus paramą, tokių planų atsisakė, apsiribojant investicijomis į Lietuvą, o gautą investicijų grąžą paskolinant.

Apibendrinant skunde tvirtinama, kad Pareiškėjai nėra aišku, kokios yra tikrosios teisiškai reikšmingos aplinkybės, kuriomis remiantis yra apskaičiuoti papildomi mokesčiai. Galimybės tokiu būdu grįsti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo, pasak skundo, nemato ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), pvz., 2019-09-18 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1550-442/2019. Inspekcija neįvykdė savo įrodinėjimo pareigos taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, todėl turinio viršenybės prieš formą principas Pareiškėjos atžvilgiu negali būti taikomas.

Pasak skundo, *Destanto OU* kaip Pareiškėjos akcininkės egzistavimas nesukūrė jokio mokestinio pranašumo. Pareiškėja kaip mokestį išskaičiuojantis asmuo negavo jokios mokestinės naudos, Pareiškėja moka PM nuo savo apmokestinamojo pelno, tuo tarpu PM prie šaltinio nuo dividendų išskaičiavimas – kito asmens (akcininko) prievolių įvykdymas. Pareiškėja būtų išmokėjusi tą pačią dividendų sumą, nepriklausomai nuo to, ar ji būtų išskaičiavusi PM prie šaltinio, ar ne (tiesiog išskaičiuota dalis būtų pervesta į biudžetą). Taigi, Pareiškėja nebuvo ir negalėjo būti suinteresuota nevykdyti mokestinių prievolių. Pažymima, kad *Destanto OU* nekontroliavo Pareiškėjos.

Pareiškėja nurodo nuolat mokėjusi dividendus (apmokestinamus ir neapmokestinamus prie šaltinio) kitiems akcininkams ir su tuo susijusį PM / gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM). Nenustatyta, kad Pareiškėja būtų sąmoningai kaupusi ir kitiems akcininkams neišmokėjusi dividendų vien tam, kad vėliau juos išmokėtų Estijos įmonei, taikydama „dalyvavimo išimties“ taisyklę, t. y. Inspekcija nenustatė jokio su dividendais susijusio Pareiškėjos dirbtinio elgesio. Iš Patikrinimo akto 3 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad iš viso 2011–2013 m. Pareiškėja išmokėjo 130 mln. Lt (virš 37 mln. Eur) dividendų, taigi, *Destanto OU* buvo išmokėta tik 24 proc. visų Pareiškėjos paskirtų dividendų. Tai papildomai įrodo, kad išmokant dividendus *Destanto OU* nebuvo siekiama mokestinių tikslų. Pareiškėja negalėjo įtakoti savo akcininko *Destanto OU* veiksmų. Todėl Inspekcijos pozicija, kad Pareiškėja kažkoku būdu įtakoją savo akcininkų struktūrą ir tokiu būdu vengė PM nuo dividendų, yra nepagrįsta.

Išmokėjus dividendus *Destanto OU*, pasak Pareiškėjos, apskritai nebuvo sukurta mokestinė nauda. Sekant Inspekcijos logika, kad *Destanto OU* buvo fiktyvus darinys ir kad jo gauti dividendai buvo pervesti į Nyderlandų *Stichting EEP* sąskaitą, seka išvada, kad būtent *Stichting EEP* Inspekcijos laikomas faktiškuoju dividendų gavėju. Tai Nyderlanduose įsteigtas

kolektyvines investicijas valdantis fondas. Taigi, net jeigu dividendai būtų išmokėti jam tiesiogiai, vis tiek būtų pagrindas taikyti PMĮ 34 straipsnio 2 dalyje įtvirtintą „dalyvavimo išimties“ taisyklę.

*Dėl paskirtos 40 proc. dydžio PM baudos*

Pareiškėja teigia pastabose dėl Patikrinimo akto nurodžiusi aplinkybes, dėl kurių net ir patvirtinus Patikrinimo aktą, yra pagrindas skirti minimalią baudą: mokesčio patikrinimo trukmė (patikrinimas truko beveik 4 metus, pati Inspekcija nurodė, kad per ilgai); bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi patikrinimo metu; Pareiškėja ginčo santykiuose veikia tik kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo, t. y. elgdamasi taip, kaip reikalauja Inspekcija, Pareiškėja būtų PM išskaičiavusi iš išmokamų dividendų sumos, o bendra biudžetui ir akcininkams Pareiškėjos pervedama suma nepakistų; pažeidimo pobūdis, nes Inspekcija nenustatė jokių Pareiškėjos aktyvių veiksmų, kurie būtų pagrindas taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas; Pareiškėjos kaltės nebuvimas: 2013 m. išmokant dividendus, nebuvo jokių oficialių Inspekcijos išaiškinimų bei teismų praktikos, koks subjektas nėra faktiškasis dividendų gavėjas, kaip jį identifikuoti ir ką Lietuvos vienetai turėtų daryti, identifikuoti tokį subjektą.

Inspekcija Sprendime atmetė Pareiškėjos prašymą. Pareiškėja nesutinka su jai paskirtos baudos dydžiu ir laikosi pozicijos, kad egzistavo pagrindas skirti Pareiškėjai minimalią PM baudą.

Pirma, vien papildomo mokesčio pagal MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas apskaičiavimas negali būti pagrindas skirti didesnę baudą (nuo su SCAENT AB paskirtais dividendais susijusio PM skirta 40 proc. bauda, nors MAI 69 straipsnio 1 dalies pagrindas apskaičiuoti PM nebuvo taikytas).

Antra, Pareiškėja nekaltai dėl Inspekcijos įrodinėjamo pažeidimo, nes Sprendime nėra įrodinėjamas būtent Pareiškėjos mokesčių vengimas, piktnaudžiavimas, nesiremiama nė vienu Pareiškėjos dokumentu. Pareiškėja veikia kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo, dėl dividendų apmokestinimo ar neapmokestinimo jos išlaidos nepasikeičia. Jeigu pripažinti, kad mokesčio buvo vengiama, jo vengė Pareiškėjos akcininkas.

Trečia, Pareiškėjos pažeidimo nepripažinimas ir savo teisių gynimas negali būti laikomas atsakomybę sunkinančia aplinkybe, nes tai nesuderinama su Pareiškėjo teise į pažeistų teisių gynybą, sukuriama institucinio spaudimo pripažinti bet kokią mokesčių administratoriaus poziciją situacija.

Ketvirta, Pareiškėja nuolat mokėjo dividendus ir, esant įstatyme įtvirtintiems pagrindams, išskaičiuodavo iš jų mokesčius. Taigi Pareiškėjos veiksmai nėra susiję su kokia nors kryptinga ir sisteminga veikla. Ginčo dividendų *Destanto OU* mokėjimai buvo du, tai neįrodo nei pakartotinumų, nei nuolatinio pažeidimų darymo.

Taigi, pasak Pareiškėjos, jeigu ginčo eigoje ir būtų konstatuotas Inspekcijos įrodinėjamas pagrindas apmokestinti Pareiškėjos išmokėtus dividendus prie šaltinio, neteisinga, nepagrįsta ir nesąžininga būtų skirti jai 40 proc. PM baudą. Inspekcija nepagrindė, kokių konkrečiai baudų skyrimo tikslų nebūtų pasiekta Pareiškėjai skyrus 30 proc. ir mažesnę baudą. Pareiškėjos manymu, jai pakankamai reikšminga būtų ir 10 proc. bauda, juolab, kad mokesčių prie šaltinio reikalaujama sumokėti iš jos, o ne iš mokesčių mokėtojo (naudos gavėjo), bei į tai, kad ir Estijos mokesčių administratorius *Destanto OU* realiai laiko tinkamu subjektu iš Direktyvos kylančiai „dalyvavimo išimties“ taisyklei taikyti.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytus argumentus, vadovaujantis MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 2 punktu, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2020-12-23 sprendimą Nr. (21.222 E) FR0682-470. Netenkinus šio prašymo, pakeisti nurodytąjį Sprendimą sumažinant PM baudą iki 10 proc.

Inspekcija Sprendimu patvirtino Patikrinimo aktą ir jame Pareiškėjai papildomai apskaičiuotą 1 406 802 Eur PM, apskaičiavo 1 131 779,69 Eur PM delspinigius, atleido Pareiškėją nuo 565 889,84 Eur PM delspinigių, skyrė 562 720 Eur PM baudą.

Sprendime nurodoma, jog Inspekcija, atlikusi Pareiškėjos GPM ir PM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2015-12-31 (GPM), ir, atitinkamai, nuo 2011-01-01 iki 2015-12-31 (PM), surašė Patikrinimo aktą.

Patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, atkūrus iškreiptas ir slepiamas aplinkybes, papildomai apskaičiuota 4 857 407 Lt (1 406 802 Eur) PM dėl:

1) 57 407 Lt (16 626 Eur) PM dėl Švedijos akcininkui SCAENT AB (2011 m. valdžiusiam 1,3 proc., 2012–2015 m. – 0,31 proc. Pareiškėjos akcijų) 2012–2013 m. skirtų 382 714,29 Lt (110 841,72 Eur) dividendų apmokestinimo PM, nes įsiskolinimas buvo perkeltas į 2015 m. Nyderlandų įmonei *Scaent Holdings*, valdžiusiai daugiau nei 10 proc. Pareiškėjos akcijų. Tai yra išmokant kreditorinį įsiskolinimą perėmusiai Nyderlandų įmonei, jis laikytinas Švedijos įmonės dividendais ir apmokestinamas PM netaikant „dalyvavimo išimties“ taisyklės pagal PMĮ 34 straipsnio 2 dalį;

2) 4 998 215 Lt (1 447 583 Eur) PM dėl Estijos įmonei *Destanto OU*, kuri nėra tikroji dividendų savininkė, o į sandorių struktūrą įterpta kaip tarpininkė, kuriai padedant buvo piktnaudžiaujama teise, netaikomos „dalyvavimo išimties“ taisyklės (PMĮ 34 straipsnio 2 dalis).

Pareiškėja, nesutikdama su Patikrinimo aktu, pateikė 2020-11-27, 2020-12-14 rašytines pastabas. Išnagrinėjus Patikrinimo aktą, turimą medžiagą bei mokesčių mokėtojos 2020-11-27, 2020-12-14 rašytines pastabas, Sprendime konstatuojama, jog į pateiktas pastabas iš dalies yra atsižvelgiama.

#### *N. N. Holdings išmokėtų dividendų apmokestinimo*

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos akcininkai 2012–2013 m. akcininkų susirinkimų sprendimais (2012-04-27, 2012-12-31, 2013-04-26) paskirstė Pareiškėjos pelną bei patvirtino iš viso 119 000 000 Lt (34 464 782 Eur) mokėtinų dividendų, tarp kurių 596 143 Lt (172 655 Eur) mokėtinų dividendų savo akcininkei SCAENT AB, registruotai Švedijoje ir valdančiai mažiau nei 10 proc. Pareiškėjos akcijų.

Nustatyta, kad 2012-04-27 bei 2013-04-26 akcininkų susirinkimų sprendimais Švedijos bendrovei paskirti dividendai 382 714,29 Lt (110 841,72 Eur) iki 2015 m. nebuvo mokėti. 2015 m. SCAENT AB buvo likviduota, o jos iš Pareiškėjos gautini dividendai 2015-10-05 perleisti ir išmokėti po perleidimo Nyderlandų įmonei *Scaent Holdings*, kuri yra Pareiškėjos akcininkė, valdanti daugiau nei 10 proc. jos akcijų. Pagal 2015-12-30 susitarimą dėl tarpusavio įsipareigojimų užskaitymo įsiskolinimas, susidaręs dėl Švedijos įmonei paskirtų dividendų, 2015-12-30 buvo užskaitytas, padengiant Pareiškėjos ir *Scaent Holdings* priešpriešinius reikalavimus. Šių 2015 m. išmokėtų dividendų Pareiškėja PM neapmokestino.

Inspekcija Sprendime vadovaujasi PMĮ 34 straipsnio 2 dalies, Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo (toliau – ABĮ) 60 straipsnio 2, 7 dalių nuostatomis ir tvirtina, jog Pareiškėja 2015 m. išmokėjo (2012–2013 m.) dividendų sumą 382 714,29 Lt (110 841,72 Eur) ne SCAENT AB, turėjusiai teisę į dividendus pagal pacituotas ABĮ nuostatas jų paskelbimo dieną (2012–2013 m.), o Nyderlandų įmonei, kuri Pareiškėjos akcijų jau turėjo ir papildomai perėmė likviduotos SCAENT AB įmonės turimas Pareiškėjos akcijas.

Inspekcija Sprendime nurodo sutinkanti su Pareiškėja, pastabose tvirtinančia, jog teisių į dividendus perleidimas ir dividendų išmokėjimas yra du skirtingi veiksmai, tačiau, Inspekcijos tvirtinimu, šiuo atveju likvidavimo momentu *Scaent Holdings* perimant SCAENT AB priklausančių Pareiškėjos dividendų kreditorinį įsiskolinimą, mokesčių požiūriu yra pripažįstamas faktas Švedijos įmonei išmokėti priklausančius dividendus (Pareiškėjos apskaitoje priklausantys išmokėti dividendai turėjo būti fiksuojami kaip kreditorinis įsiskolinimas). Patikrinimo akte pagrįstai nurodoma, kad SCAENT AB disponavo teise gauti dividendus iš Pareiškėjos (SCAENT AB tai buvo gautinos sumos – debitorinis įsiskolinimas). Tokiu būdu išmokant dividendų kreditorinį įsiskolinimą, laikomasi nuostatos, kad nors dividendai išmokami ir perėmusiai kreditorinį įsiskolinimą Nyderlandų įmonei, bet jie laikytini ir apmokestinami kaip SCAENT AB išmokami dividendai.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje Švedijos akcininkei SCAENT AB paskirtų dividendų (kreditorinio įsiskolinimo) 382 714,29 Lt (110 841,72 Eur) Nyderlandų įmonei perdavimas buvo atvaizduotas 2015-10-05, tačiau Pareiškėja šios užsienio vienetui išmokėtų apmokestinamų dividendų vertės 2015 m. 10 mėn. dividendų pelno mokesčio deklaracijoje (duomenys neskelbtini) nedeklaravo bei neišskaičiavo PM.

Atsižvelgiant į išdėstyta, vadovaujantis PMĮ 34 straipsnio 2 dalimi, pritaikius su Švedija 1994-01-01 sudarytoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatytą dividendų apmokestinimo prie pajamų šaltinio 15 proc. PM tarifą, Inspekcijos tvirtinimu, patikrinimo metu pagrįstai papildomai apskaičiuotas 57 407 Lt (16 626 Eur) PM.

*Y. J. OU išmokėtų dividendų apmokestinimo*

Patikrinimo metu nustatyta, kad 2012-04-10 Estijoje įregistruotai *Destanto OU* 2012-12-31 bei 2013-04-23 Pareiškėjos neeilinių visuotinių akcininkų susirinkimų sprendimais (toliau – Sprendimai) paskirta 32 000 000 Lt (2012-12-31 – 20 000 000 Lt; 2013-04-23 – 12 000 000 Lt) dividendų.

Nustatyta, kad *Destanto OU* Pareiškėjos akcijas įgijo 2012-11-12 įstatinio kapitalo didinimo metu, 7 000 000 Lt (2 027 440 Eur) apmokėjimą už naujai išleistas akcijas įvykdžiusi bankiniu pavedimu, tą pačią dieną gavus finansavimą iš Nyderlandų įmonės *Stichting EEP* (į *Destanto OU* banko sąskaitą 2012-11-23 buvo gauta 2 040 000 Eur suma).

Estijos įmonės *Destanto OU* akcininkas – *Stichting EEP*, kurios valdymo įmonė yra *EIF* (Amsterdamas, Nyderlandai). Pagal pateiktą išrašą iš Pareiškėjos akcijų registravimo žurnalo už 2011–2015 m. nustatyta, kad *EIF* yra tas pats fondas, kuriam 8 fiziniai asmenys (P. O., M. V., H. D., P. O., P. O., P. O., P. ir S. A.) pagal 2013-12-02 akcijų pirkimo ir pardavimo pardavė 1 200 vnt. arba 5,73 proc. Pareiškėjos akcijų.

Nustatyta, kad Pareiškėja *Destanto OU* 2013 m. banko pavedimais į Estijoje atidarytą banko sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini) išmokėjo visą sprendimais paskirtą 32 000 000 Lt (9 267 840,59 Eur) dividendų sumą: 2013-02-12 iš UAB FMĮ „Orion securities“ sąskaitos Nr. (duomenys neskelbtini) išmokėta 5 792 400,37 Eur suma, 2013-06-27 iš Pareiškėjai priklausančios sąskaitos Nr. (duomenys neskelbtini), esančios AB „Swedbank“, buvo pervesta 3 475 440,22 Eur. Pareiškėja nuo išmokėtų dividendų PM neišskaičiavo bei visą išmokėtą dividendų sumą deklaravo už 2013 m. pateiktos metinės pelno mokesčio deklaracijos (forma (duomenys neskelbtini) (duomenys neskelbtini) priede, kaip neapmokestinamus dividendus. 2017-10-11 Estijos mokesčių administratoriaus pateikto įmonei *Destanto OU* priklausančios SEB Pank AS banke esančios banko sąskaitos Nr. (duomenys neskelbtini) išrašo duomenimis nustatyta, kad *Destanto OU* tą pačią bei sekančią pinigų gavimo dieną (2013-02-12 ir 2013-06-28) gautas lėšas pervedė *Stichting EEP* į sąskaitą Nr. 100426001202212 banke AMICORP BANK AND TRUST LTD.

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja akcininkei *Destanto OU* 2014-12-17 išmokėjo 515 000 Eur įstatinio kapitalo mažinimo sumą, kurią Estijos įmonė tą pačią dieną pervedė į UAB FMĮ „Orion Securities“ priklausančią finansinę sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini), gavėjas – *Stichting EEP*.

Estijos mokesčių administratorius 2017-07-12 informavo Inspekciją, kad su *Destanto OU* atstovu susisiekti nepavyko, išsiuntė kvietimus visais žinomais įmonės registracijos adresais, bet jie buvo grąžinti paštu kaip neatsiimti. Dokumentų / patvirtinimų iš įmonės negavo, taip pat išsiuntė pranešimą įmonės advokatui, tačiau jis neatsakė. Estijos mokesčių administratoriaus duomenų bazėse turimais duomenimis, *Destanto OU* dividendų negavo. Nurodytas valdymo organas – S. E., akcininkas – *Stichting EEP* (Nyderlandai). 2017-09-15 atsiųstame Estijos mokesčių administratoriaus atsakyme buvo pateiktas *Destanto OU* teisinio atstovo (vardas, pavardė nenurodyti) paaiškinimas, jog *Destanto OU* yra kontroliuojančioji bendrovė, sukurta investicijoms į atsinaujinančius energijos šaltinius. UAB „Scaent Baltic“ valdo vėjo energijos parką Lietuvoje, o jos vertybiniai popieriai įsigyti investiciniais tikslais, pajamos, kurios gautos iš UAB „Scaent Baltic“ dukterinės įmonės, t. y. dividendai ir mokėjimai po UAB „Scaent Baltic“ akcijų kapitalo sumažinimo, *Destanto OU* sąskaitoje nurodyti kaip lėšos investicinėje subsąskaitoje. *Destanto OU* gautas lėšas naudos savo veikloje.

Estijos mokesčių administratoriaus duomenimis, banko sąskaita Nr. (duomenys neskelbtini), į kurią gauti dividendai iš Pareiškėjos, buvo uždaryta 2015-08-24. Pagal minėtos sąskaitos išrašą daugiau jokių reikšmingų veiklos vykdymą identifikuojančių mokėjimų, išskyrus dividendų gavimą ir jų pervedimą į *Stichting EEP* sąskaitą



(duomenys neskelbtini), esančią finansinėje įstaigoje / banke AMICORP BANK AND TRUST LTD (Barbadose) bei atlygio buhalterei V. A. (kuri buvo įgaliota disponuoti *Destanto OU* banko sąskaita) mokėjimą, nenustatyta.

Tarptautinės įmonių duomenų bazės „Orbis“ duomenimis, 2012–2013 m. *Destanto OU* buvo įdarbintas tik 1 darbuotojas (informacija dėl darbuotojų, įdarbintų vėlesniu laikotarpiu, nepateikta). Finansinių ataskaitų duomenimis, *Destanto OU* valdė tik Pareiškėjos akcijas, 2012-12-31 bei 2013-12-31 apskaityto ilgalaikio turto vertė – 2 027 340 Eur, t. y. iš esmės visas apskaitytas ilgalaikis turtas – Pareiškėjos akcijos. Investicijos į dukterinę įmonę nuo 2014 m. apskaitytos trumpalaikio turto straipsnyje. 2012–2015 m. laikotarpiu atsargos bei kitos gautinos sumos nebuvo apskaitytos.

Patikrinimo metu nustatyta, kad 2012–2015 m. laikotarpio pelno / nuostolio ataskaitose Estijos įmonės pelnas buvo sugeneruotas tik 2012–2013 m. dėl finansinės investicinės veiklos rezultatų, kuris sudarė 9 306 366 Eur, t. y. apskaityta vertė labai artima Pareiškėjos išmokėtų dividendų sumai – 9 267 840,59 Eur. 2014 m. nei finansinės investicinės, nei kitos veiklos pajamų *Destanto OU* neapskaitė, o 2015 m. finansinės veiklos rezultatas sudarė tik 11 655 Eur. Balanso kapitalo straipsnyje 2013–2014 m. nepaskirstyto pelno pokytis (2013-12-31 – 9 383 908 Eur, 2014-12-31 – 282 428 Eur) bei turto straipsniuose apskaityti duomenys (viso apskaityto turto vertė 2013-12-31 – 11 429 908 Eur, 2014-12-31 – 2 328 429 Eur, 2015-12-31 – 2 318 095 Eur) indikuoja, kad Estijos įmonės uždirbtas grynas pelnas (sugeneruotas dėl iš Pareiškėjos gautų dividendų) nebuvo reinvestuotas.

Patikrinimo metu įvertinus *Destanto OU* kaip kontroliuojančios bendrovės veiklą, padaryta išvada, kad jos veikla apsiribojo tik dukterinės įmonės, t. y. vienintelės Pareiškėjos akcijų paketo, finansuoto *Stichting EEP* lėšomis, įsigijimu, bei dividendų išsimokėjimu, tačiau tolimesnio lėšų panaudojimo ekonominėje veikloje požymiai nenustatyti: *Destanto OU* gautos lėšos iš karto pervestos į Barbadose esančią sąskaitą Nr. 100426001202212, kurioje piniginės operacijos buvo atliktos FMĮ „Orion securities“ kliento *Stichting EEP* vardu.

Taip pat nustatyta, kad *Destanto OU* iš Pareiškėjos gautas lėšas, pavidimo paskirtyje įvardinant kaip paskolą, pervedė Nyderlandų įmonei *Stichting EEP Destanto OU* banko sąskaitos Nr. (duomenys neskelbtini) duomenimis, iki sąskaitos uždarymo 2015-08-24 pinigines lėšas atgal Estijos įmonei nebuvo gražintos.

Siekiant nustatyti, kokių sandorių pagrindu, kur ir kaip toliau buvo panaudotas iš *Destanto OU* gautos lėšos, kurios buvo pervestos *Stichting EEP*, bei nustatčius, kad dalis lėšų buvo pervestos į UAB FMĮ „Orion Securities“ priklausančią finansinę sąskaitą, surinkta informacija, kad *Stichting EEP* yra Šveicarijoje registruoto fondo *EIF* valdymo įmonė. Atsižvelgdama į Estijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją, Inspekcija kreipėsi į Nyderlandų ir Belgijos mokesčių administratorius dėl *Stichting EEP* kontaktų nustatymo, tačiau naudingos informacijos negavo. Atsižvelgusi į tai, kad *Stichting EEP* mokėjimo pavidimais fondui *EIF* pervedė lėšas į UAB FMĮ „Orion Securities“ priklausančią banko sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini) AB SEB banke, iš šio banko gavo informaciją, kad siuntėjo *Stichting EEP* bankas yra ING BELGIUM NV/SA, BRUSSELS, BELGIUM, o mokėtojo bankas – AMICORP BANK AND TRUST LTD, BRIDGETOWN, BARBADOS.

#### *Dėl mokestinės prievolės apskaičiavimo*

Inspekcija Sprendime cituoja PMĮ 32 straipsnio, nustatančio vieneto išmokėtų dividendų ir kito paskirstytojo pelno apmokestinimo tvarką, 2 dalį, kuri numato, kad ne trumpiau kaip 12 mėn. be pertraukų valdant ne mažiau kaip 10 proc. balsų suteikiančių akcijų (dalių, pajų) Lietuvos vieneto dividendai, išmokami užsienio vienetui (išskyrus tikslines teritorijas), yra neapmokestinami.

Analizuojamu atveju, pasak Sprendimo, nustatyta, kad Estijos įmonė (įregistruota 2012-04-10) Pareiškėjos akcijas įsigijo 2012-11-12, o 2013-02-12 ir 2013-06-27 Pareiškėja išmokėjo neapmokestinamus dividendus (9 267 840,59 Eur). Estijos įmonė tą pačią bei sekančią pinigų gavimo dieną minėtą sumą kaip paskolą pervedė Nyderlandų įmonei *Stichting EEP* į sąskaitą, esančią Barbadose (tikslinė teritorija), pinigų gražinimo *Destanto OU* faktas

nenustatytas. Estijos įmonė Pareiškėjos akcijas kontroliavo daugiau nei 12 mėn., todėl formaliai atitiko minėtą PMĮ nuostatą.

Inspekcija nurodo, jog Direktyva įtvirtina taisykles, pagal kurias išmokamų dividendų apmokestinimo lengvatos netaikomos dariniams, kurių pagrindinis tikslas (vienas iš pagrindinių tikslų) buvo mokestinės naudos siekimas (jeigu tokia nauda prieštarauja Direktyvos dalykui ar tikslui). Direktyva įtvirtina taisykles, kuriomis siekiama išvengti keliose valstybėse veikiančių įmonių dvigubo apmokestinimo. Šiuo tikslu PMĮ 34 ir 35 straipsnių nuostatose buvo įtvirtinta „dalyvavimo išimties“ taisyklė. Tačiau pasinaudojant teikiama nauda, gali susidaryti galimybės piktnaudžiauti dividendų apmokestinimo taisyklėmis.

Inspekcija Sprendime cituoja Direktyvos preambulėje įtvirtintus šia direktyva siekiamus tikslus ir nurodo, jog ESTT yra išaiškinęs, kad šia direktyva siekiama užtikrinti, kad vienoje valstybėje narėje esančios bendrovės išmokamas pelnas kitoje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiajai bendrovei mokesčių požiūriu būtų neutralus (2017-03-08 sprendimas *Wereldhave Belgium* ir kt., C-448/15). Sprendime pažymima, kad būtent sukurtų, svariomis komercinėmis priežastimis nepagrįstų dirbtinių darinių panaudojimas, gaunant mokestinę naudą, nesukuriant iš esmės ekonominio turinio ar komercinių tikslų pasiekimo, ir atskleidžia prieštaravimą Direktyvos dalykui ar tikslui.

Inspekcijos tvirtinimu, patikrinimo metu pripažįstant darinį nustatytos šios aplinkybės: 1) nenustatytas *Destanto OU* veiklos vykdymas ir ekonominis turinys; 2) *Destanto OU* iš Pareiškėjos gautus dividendus iš karto kaip paskolą pervedė Nyderlandų įmonei *Stichting EEP* į sąskaitą, esančią Barbadosė (tikslinė teritorija); 3) iš Pareiškėjos gautų lėšų (dividendų) ir iš karto šių lėšų kaip paskolos, pervestų *Stichting EEP* į Barbadosė esančią sąskaitą, grąžinimo *Destanto OU* fakto nėra; 4) šios įmonės atstovo teisininko pateiktas paaiškinimas, kad lėšos bus naudojamos veikloje ir akcijos įsigytos investiciniais tikslais, neatitinka tikrovės, nes lėšos kaip paskola pervestos *Stichting EEP* ir negrąžintos nuo 2013 m.

Aptartos patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, Inspekcijos tvirtinimu, atskleidžia, kad *Destanto OU* nėra tikroji dividendų savininkė, o į sandorių struktūrą įterpta kaip tarpininkė, kuriai padedant buvo piktnaudžiaujama teise, t. y. aukščiau aprašytos aplinkybės patvirtina fiktyvaus darinio pobūdį, kuriuo buvo siekiama gauti mokestinę naudą – išvengti PM už dividendus mokėjimo. Todėl patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pagrįstai Pareiškėjos Estijos įmonei *Destanto OU* dividendų išmokėjimui netaikyta „dalyvavimo išimties“ taisyklė pagal PMĮ 34 straipsnio 2 dalį ir išmokėti dividendai apmokestinti 15 proc. PM tarifu, dėl ko papildomai apskaičiuota 4 998 215 Lt (1 447 583 Eur) PM.

#### *Dėl PM delspinigių ir baudos*

Inspekcija Sprendime, vadovaudamasi PMĮ 56 straipsnio, MAĮ 139 straipsnio 1 dalies nuostatomis, nurodo, jog Patikrinimo akto tvirtinimo metu atsižvelgus tiek į aplinkybes, sunkinančias Pareiškėjos atsakomybę: taikytas specialus mokesčių apskaičiavimo būdas (MAĮ 69 straipsnis), padaryta didelė žala biudžetui (nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų), tiek ir ją švelninančias (bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi) bei nustačius, kad atsakomybę sunkinančių aplinkybių buvo daugiau, nuo papildomai apskaičiuotos 1 406 802 Eur PM sumos Pareiškėjai skiria sankcijoje numatytą didesnę už baudos vidurkį baudą, t. y. 40 proc. dydžio (1 406 802 Eur x 40 proc.) 562 720 Eur PM baudą.

Pareiškėjos prašymas skirti minimalią baudą, Inspekcijos vertinimu, yra nepagrįstas. Atsižvelgiant į aukščiau aptartas aplinkybes, taip pat į Pareiškėjos padarytų pažeidimų mastą, į tai, jog pažeidimai nebuvo susiję su atsitiktinėmis klaidomis, patikrinimo akto tvirtinimo metu Pareiškėja nesutiko su nustatytais PMĮ pažeidimais, Pareiškėjai turi būti skirta didesnė nei vidurkis apskaičiuotų mokesčių bauda. Sumažinus paskirtas baudas iki 30 proc. ar mažesnio dydžio, pasak Inspekcijos, baudų skyrimo tikslai nebūtų pasiekti.

Vadovaujantis MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu, 97 straipsnio 2 dalimi, nuo nedeklaruoto ir nesumokėto papildomai apskaičiuoto mokėtino 1 406 802 Eur PM Pareiškėjai papildomai apskaičiuojami 1 131 779,69 Eur PM delspinigiai (delspinigių apskaičiavimas pridedamas).

Inspekcijos nuomone, yra pagrindas Pareiškėją atleisti nuo apskaičiuotų PM delspinigių mokėjimo vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalimi. Pareiškėjos mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2016-12-24, o baigtas 2020-10-28. Tačiau nuo 2017-05-23 sustabdytas dėl informacijos gavimo iš kitų mokesčių mokėtojų, pratęstas 2018-12-20 dėl gautos informacijos įvertinimo ir papildomų duomenų surinkimo, sustabdytas 2019-03-22, pratęstas 2020-09-03. Iš viso buvo sustabdytas 1 metus ir 6 mėnesius.

Taigi Inspekcija, nustačiusi, jog Pareiškėjos kontrolės procedūros truko pernelyg ilgai, delspinigiai sudaro 80 proc. mokestinės nepriemokos, be to, atsižvelgusi į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius), vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinusi ir tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėja atleistina nuo 50 proc. jai apskaičiuotų PM delspinigių – 565 889,84 (1 131 779,69 x 50 proc.) Eur mokėjimo.

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

Pareiškėjos 2021-01-11 skundas iš dalies tenkintinas, Skundžiamas sprendimas dalyje dėl 16 626 Eur PM apskaičiavimo naikintinas, dalyje dėl 1 390 176 Eur PM apskaičiavimo naikintinas ir Pareiškėjos skundas šioje ginčo dalyje perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Inspekcija 2020-11-04 pranešimu dėl patikrinimo akto tikslinimo Nr. (21.222) FR0680-471 patikslino dėl aritmetinės klaidos Patikrinimo akte dėl antrojo pažeidimo neteisingai apskaičiuotą PM sumą, vietoje papildomai apskaičiuotos 1 447 583 Eur PM sumos nurodė apskaičiavusi 1 390 176 Eur PM, iš viso patikrinimo metu Pareiškėjai apskaičiavusi 1 406 802 Eur PM (1 390 176 + 16 626). Iš Skundžiamo sprendimo rezoliucinės dalies matyti, kad Inspekcija patvirtino Pareiškėjai papildomai Patikrinimo akte apskaičiuotą 1 406 802 Eur sumą, tačiau Sprendimo nustatomojoje dalyje, pasisakydama dėl antrojo pažeidimo, kalba apie Pareiškėjai papildomai apskaičiuotą 1 447 583 Eur PM. Komisija šį Sprendime esantį nurodomos sumos netikslumą vertina kaip rašymo apsirikimą, ginčo atveju neturintį esminės reikšmės sprendžiant Sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo klausimą.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuotų PM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos mokesčių administratoriui Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu konstatavus, kad: Pareiškėja, 2012–2013 m. Švedijos akcininkui SCAENT AB, valdžiusiam mažiau nei 10 proc. Pareiškėjos akcijų, paskirtus dividendus išmokėdama 2015 m. dividendų įsiskolinimą perėmusiai Nyderlandų įmonei *Scaent Holdings*, nepagrįstai taikė PMĮ 34 straipsnio 2 dalyje įtvirtintą „dalyvavimo išimties“ taisyklę ir nepagrįstai neapmokestino šių dividendų 15 proc. PM tarifu; Pareiškėja nepagrįstai neapskaičiavo PM nuo dividendų sumos, išmokėtos Estijos įmonei *Destanto OU*, kuri, Inspekcijos vertinimu, nebuvo tikroji dividendų savininkė, o į sandorių struktūrą buvo įterpta kaip tarpininkė, kuriai padedant buvo piktnaudžiaujama teise siekiant gauti mokestinę naudą. Todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, Pareiškėjos *Destanto OU* išmokėtiems dividendams netaikė PMĮ 34 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos „dalyvavimo išimties“ taisyklės ir apmokestino juos 15 proc. PM tarifu.

Pažymėtina, kad nagrinėjamo ginčo atveju Pareiškėja iš esmės neginčija Inspekcijos sprendimo bei Patikrinimo akto (taip pat ir šio Komisijos sprendimo) aprašomosiose dalyse detalai aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu. Atsižvelgdama į tai, kad mokestinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija sprendime pasisakys dėl Sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde nurodytus bei jos atstovų mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus ir reikalavimus.

N. N. AB paskirtų, *Scaent Holdings* 2015 m. išmokėtų dividendų apmokestinimo PM.

Šioje ginčo dalyje nustatyta, kad Pareiškėjos akcininkai 2012-04-27, 2012-12-31 ir 2013-04-26 priimtais sprendimais paskirstė Pareiškėjos pelną bei patvirtino iš viso 119 000 000 Lt (34 464 782 Eur) mokėtinų dividendų sumą, tarp kurių 596 143 Lt (172 655 Eur) mokėtinų dividendų patvirtinti išmokėti akcininkei Švedijos įmonei SCAENT AB, valdančiai mažiau nei 10 proc. Pareiškėjos akcijų. Nustatyta, kad Pareiškėja 2013 m. vasario mėn. išmokėjo SCAENT AB 2012-12-31 sprendimu paskirtą dividendų sumą – 185 714,27 Lt (53 786,57Eur) bei deklaravo nuo šios išmokėtų apmokestinamų dividendų sumos išskaičiuotą 27 714 Lt (8 026,53 Eur) PM. Tačiau 2012-04-27 bei 2013-04-26 akcininkų susirinkimų sprendimais minimai Švedijos bendrovei paskirti dividendai – 382 714,29 Lt (110 841,72 Eur) iki 2015 m. pabaigos nebuvo mokėti. 2015 m. SCAENT AB buvo likviduota, o jos iš Pareiškėjos gautini dividendai 2015-10-05 perleisti Nyderlandų įmonei *Scaent Holdings* ir išmokėti šiai įmonei, kuri yra Pareiškėjos akcininkė, valdanti daugiau nei 10 proc. jos akcijų. Pagal 2015-12-30 susitarimą dėl tarpusavio įsipareigojimų užskaitymo įsiskolinimas, susidaręs dėl Švedijos įmonei paskirtų dividendų, 2015-12-30 buvo užskaitytas padengiant Pareiškėjos ir *Scaent Holdings* priešpriešinius reikalavimus. Šių 2015 m. išmokėtų dividendų Pareiškėja PM neapmokestino.

Mokesčių administratorius Patikrinimo akte, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, vertino, kad Pareiškėja, iki pat 2015 m. nemokėdama SCAENT AB paskirtų dividendų, tačiau išmokėdama juos po šios įmonės likvidavimo teisę gauti įsiskolinimą iš Pareiškėjos perėmusiai *Scaent Holdings*, siekė išvengti akcininkei SCAENT AB paskirtų dividendų apmokestinimo PM pagal PMĮ 34 straipsnio 2 dalį. Todėl vadovaudamasis nurodytomis teisės normomis bei pritaikęs su Švedija 1994-01-01 pasirašytoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatytą dividendų apmokestinimo prie pajamų šaltinio 15 proc. PM tarifą, apmokestino 2015 m. *Scaent Holdings* išmokėtus dividendus PM. Skundžiamame sprendime Inspekcija jau laikėsi pozicijos, jog išmokant dividendų kreditorinį įsiskolinimą (Pareiškėjos apskaitoje Švedijos įmonei priklausantys išmokėti dividendai turėjo būti fiksuojami kaip kreditorinis įsiskolinimas), laikomasi nuostatos, kad nors dividendai išmokami juos perėmusiai Nyderlandų įmonei *Scaent Holdings*, jie laikytini SCAENT AB dividendais ir apmokestinami 15 proc. PM tarifu kaip SCAENT AB išmokami dividendai jų perleidimo *Scaent Holdings* momentu, t. y. 2015-10-05. Inspekcijos tvirtinimu, atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje SCAENT AB paskirtų dividendų (kreditorinio įsiskolinimo) 382 714,29 Lt (110 841,72 Eur) Nyderlandų įmonei perdavimas buvo atvaizduotas 2015-10-05, Pareiškėja šią užsienio vienetui išmokėtų apmokestinamų dividendų vertę privalėjo deklaruoti 2015 m. spalio mėn. dividendų pelno mokesčio deklaracijoje (forma FR0640) bei, vadovaudamasi PMĮ 34 straipsnio 2 dalies nuostatomis, išskaičiuoti iš jos PM. Pareiškėjai to nepadarius, Inspekcija Sprendime jau vadovaudamasi tik nurodytąja PMĮ norma apmokestino ginče aptariamą dividendų sumą 15 proc. PM tarifu ir apskaičiavo Pareiškėjai papildomai mokėtiną 16 626 Eur PM.

Pažymėtina, jog Inspekcijos atstovas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo Inspekcijos poziciją šioje ginčo dalyje – Pareiškėjos SCAENT AB paskirti, tačiau *Scaent Holdings* išmokėti dividendai buvo apmokestinami ne remiantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, bet tiesiogiai taikant PMĮ įtvirtintas dividendų apmokestinimo PM taisykles. Atsižvelgiant į Inspekcijos Sprendime išdėstytą bei jos atstovo skundo nagrinėjimo metu akcentuotą poziciją SCAENT AB paskirtų dividendų apmokestinimo atveju, sutiktina su Pareiškėjos skunde išdėstytu motyvu, jog mokesčių administratoriui ginčo situacijoje eliminavus MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymą, ginčas šioje dalyje vyksta tik dėl PMĮ 34 straipsnio 2 dalies ir pinigų principo taikymo, išskaičiuojant PM nuo užsienio mokesčių mokėtojams išmokamų dividendų. Komisijos vertinimu, ginčo situacijoje Inspekcija netinkamai taikė PMĮ 34 straipsnio 2 dalies nuostatą, vertinant jas sistemiškai su kitomis dividendų apmokestinimą reglamentuojančiomis PMĮ normomis, ir todėl nepagrįstai apmokestino Pareiškėjos 2015 m. *Scaent Holdings* išmokėtą dividendų sumą PM.

Ginčui aktuali PMĮ 34 straipsnio 2 dalis nurodo, jog Lietuvos vieneto, kuriame dividendus gaunantis užsienio vienetas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo ne mažiau kaip 10 proc. balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų), tam užsienio vienetai *išmokami* dividendai neapmokestinami, išskyrus atvejus, kai dividendus gaunantis užsienio vienetas įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose. Taigi, pagal šioje teisės normoje įtvirtintą „dalyvavimo išimties“ taisyklę užsienio investuotojų iš Lietuvos vienetų gaunami dividendai PM neapmokestinami, kitaip sakant, jiems išmokamų dividendų atžvilgiu taikoma PM lengvata, jeigu: dividendus gaunantis užsienio vienetas ne trumpiau kaip dvylika mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo ne mažiau kaip 10 proc. balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų) ir užsienio vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose. Jokių kitų reikalavimų ar sąlygų taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą dividendų neapmokestinimo lengvatą PMĮ nenustato.

Pagal PMĮ 37 straipsnį PM prie pajamų šaltinio nuo 4 straipsnio 4 dalyje nurodytų pajamų (užsienio vieneto mokesčio bazė yra jo ne per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, įskaitant pajamas iš paskirstytojo pelno, išskyrus ne tikslinėje teritorijoje įregistruoto ar kitaip organizuoto užsienio vieneto iš kolektyvinio investavimo subjektų paskirstytojo pelno gaunamas pajamas (PMĮ 4 straipsnio 4 dalies 2 punktas), išskyrus šio įstatymo 37<sup>1</sup> straipsnyje nustatytą atvejį, išskaičiuoja ir sumoka į biudžetą išmokas išmokėjęs asmuo – Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nuolatinis Lietuvos gyventojas. Šiuo atveju užsienio vieneto pajamos pripažįstamos taikant šio įstatymo 8 straipsnio 1 dalyje nustatytą principą. Pagal PMĮ 8 straipsnio 1 dalį taikant pinigų apskaitos principą, Lietuvos vieneto pajamos pripažįstamos *faktišku pajamų gavimo momentu*. Taip pat pripažįstamos šio įstatymo 37 straipsnyje nustatytos pajamos. Deklaracija apie užsienio vienetai išmokėtas pajamas (sumas) ir apskaičiuotą bei į biudžetą sumokėtiną PM pateikiama ne vėliau kaip per 15 dienų pasibaigus mėnesiui, kurį buvo *išmokėtos* pajamos (sumos (PMĮ 52 straipsnio 2 dalis).

Vertinant aukščiau pacituotų PMĮ nuostatų visumą, Komisijos nuomone, yra akivaizdu, jog PMĮ normos užsienio vieneto gautų pajamų, šio ginčo atveju dividendų, apmokestinimą PM prie pajamų šaltinio sieja *su faktiniu šių pajamų išmokėjimu* ir tokio pobūdžio pajamų apmokestinimo momentas sutampa su jų (pajamų, sumų) faktiniu išmokėjimu. Kaip yra nurodęs LVAT savo praktikoje, nors įstatymų leidėjas ir nedetalizuoja aptariamą aplinkybę (pajamos faktiškai išmokėtos) turinio, tačiau atsižvelgiant į įprastinę žodžio „faktiškas“ reikšmę ir draudimą šią sąvoką, atsižvelgiant į tai, kad ji lemia mokesčių išskaičiuojančio asmens įstatyme numatytų prievolių atsiradimą, aiškinti plečiamai, vertintina, jog aptariamasis momentas siejamas su aplinkybe, kad Lietuvos vienetas tikrai, realiai išmokėjo atitinkamas išmokas pinigais ar kita forma (LVAT 2020-10-21 nutartis adm. byloje Nr. eA-3511-968/2020).

Aptariamoje situacijoje ginčo tarp šalių dėl faktinių aplinkybių, jog 2015-10-05 SCAENT AB iš Pareiškėjos gautini dividendai buvo tik perleisti Nyderlandų įmonei *Scaent Holdings*, tuo tarpu šiai įmonei, kuri yra Pareiškėjos akcininkė, valdanti daugiau nei 10 proc. jos akcijų (dėl ko jai išmokėtiems dividendams taikytina PM prie pajamų šaltinio lengvata), faktiškai išmokėti tik 2015-12-30 (tarpusavio užskaitų būdu), nekyla. Pati Inspekcija Sprendime nurodo sutinkanti su Pareiškėja, pastabose tvirtinančia, jog teisių į dividendus perleidimas ir dividendų išmokėjimas yra du skirtingi veiksmai, tačiau, nepaisant to, sprendžia Pareiškėjos išmokėtų dividendų apmokestinimo PM klausimą ne atsižvelgdama į faktinį dividendų išmokėjimo, bet jų perdavimo Nyderlandų įmonei momentą, be kita ko, nurodydama, kad ir Pareiškėjos apskaitoje dividendų perdavimas buvo atvaizduotas 2015-10-05, bei laikydama pozicijos, kad išmokant dividendų kreditorinį įsiskolinimą, nors dividendai ir išmokami kreditorinį įsiskolinimą perėmusiai Nyderlandų įmonei *Scaent Holdings*, jie laikytini ir apmokestinami kaip Švedijos įmonei SCAENT AB išmokami dividendai. Tačiau pagal aukščiau pacituotą galiojantį teisinį reguliavimą toks Inspekcijos Sprendime nurodytas apmokestinimo PM prie pajamų šaltinio pagrindas, nesant faktinio dividendų SCAENT AB išmokėjimo, negali būti laikomas teisėtu ir pagrįstu. Todėl Skundžiamas sprendimas šioje ginčo dalyje naikintinas.

*Y. J. OU išmokėtų dividendų apmokestinimo PM*

Šioje ginčo dalyje nustatyta, kad Pareiškėjos 2012-12-31 bei 2013-04-23 neeilinių visuotinių akcininkų susirinkimų sprendimais Estijos įmonei *Destanto OU* (valdžiusiai 33,33 proc. Pareiškėjos akcijų) buvo paskirta iš viso 32 000 000 Lt dividendų. Nustatyta, kad *Destanto OU* įregistruota 2012-04-10, Pareiškėjos akcijas įgijo 2012-11-12 įstatinio kapitalo didinimo metu, 7 000 000 Lt (2 027 440 Eur) apmokėjimą už naujai išleistas akcijas įvykdžiusi bankiniu pavedimu, tą pačią dieną gavus finansavimą iš Nyderlandų įmonės *Stichting EEP* (į *Destanto OU* banko sąskaitą 2012-11-23 buvo gauta 2 040 000 Eur suma).

Estijos įmonės *Destanto OU* akcininkas – *Stichting EEP*, kurios valdymo įmonė yra *EIF* (Amsterdamas, Nyderlandai). Pagal pateiktą išrašą iš Pareiškėjos akcijų registravimo žurnalo už 2011–2015 m. nustatyta, kad *EIF* yra tas pats fondas, kuriam 8 fiziniai asmenys (P. O., M. V., H. D., P. O., P. O., P. O., J. P. ir S. A.) pagal 2013-12-02 akcijų pirkimo ir pardavimo pardavė 1 200 vnt. arba 5,73 proc. Pareiškėjos akcijų.

Nustatyta, kad Pareiškėja *Destanto OU* 2013 m. banko pavedimais į Estijoje atidarytą banko sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini) išmokėjo visą sprendimais paskirtą 32 000 000 Lt (9 267 840,59 Eur) dividendų sumą: 2013-02-12 iš UAB FMĮ „Orion securities“ sąskaitos Nr. (duomenys neskelbtini) išmokėta 5 792 400,37 Eur suma, 2013-06-27 iš Pareiškėjai priklausančios sąskaitos Nr. (duomenys neskelbtini), esančios AB „Swedbank“, buvo pervesta 3 475 440,22 Eur. Pareiškėja nuo išmokėtų dividendų PM neišskaičiavo bei visą išmokėtą dividendų sumą deklaravo už 2013 m. pateiktos metinės pelno mokesčio deklaracijos (forma (duomenys neskelbtini) (duomenys neskelbtini) priede, kaip neapmokestinamus dividendus.

Estijos mokesčių administratoriaus 2017-10-11 pateikto įmonei *Destanto OU* priklausančios *SEB Pank AS* banke esančios banko sąskaitos Nr. (duomenys neskelbtini) išrašo duomenimis nustatyta, kad *Destanto OU* tą pačią bei sekančią pinigų gavimo dieną (2013-02-12 ir 2013-06-28) gautas lėšas pervedė *Stichting EEP* į sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini) banke AMICORP BANK AND TRUST LTD, pavedimuose nurodydama mokėjimo paskirtį: „*payment according loan agreement <...> on behalf of Energy Investment Fund*“.

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja akcininkei *Destanto OU* 2014-12-17 išmokėjo 515 000 Eur įstatinio kapitalo mažinimo sumą, kurią Estijos įmonė tą pačią dieną pervedė į UAB FMĮ „Orion Securities“ priklausančią finansinę sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini), gavėjas – *Stichting EEP*.

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius Pareiškėjos mokesčio patikrinimo metu, siekdamas surinkti informaciją apie Pareiškėjos akcininką *Destanto OU*, įvertinti šios įmonės vykdomos veiklos realumą, nustatyti, kokių sandorių pagrindu, kur ir kaip toliau buvo panaudotos *Destanto OU* iš Pareiškėjos gautos lėšos, kreipėsi su paklausimais į Estijos, Nyderlandų, Belgijos mokesčių administratorius, analizavo tarptautinėje įmonių duomenų bazėje „Orbis“ esančius Estijos įmonės finansinių ataskaitų duomenis, atliko UAB FMĮ „Orion securities“ operatyvų patikrinimą. Išanalizavęs surinktos informacijos ir duomenų visumą, be kita ko, įvertinęs *Destanto OU* kaip kontroliuojančios bendrovės veiklą, mokesčių administratorius padarė išvadą, jog *Destanto OU* veikla apsiribojo tik dukterinės įmonės, t. y. vienintelės Pareiškėjos akcijų paketo, finansuoto *Stichting EEP* lėšomis, įsigijimu, bei dividendų išsimokėjimu, tačiau tolimesnio lėšų panaudojimo ekonominėje veikloje požymiai nenustatyti: *Destanto OU* gautos lėšos iš karto pervestos į Barbadosė esančią sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini), kurioje piniginės operacijos buvo atliktos UAB FMĮ „Orion securities“ kliento *Stichting EEP* vardu. Mokesčių administratoriaus vertinimu, *Destanto OU* nėra tikroji dividendų savininkė, o į sandorių struktūrą buvo įterpta kaip tarpininkė, kuriai padedant buvo piktnaudžiaujama teise. *Destanto OU* buvo fiktyvus darinys, kuriuo buvo siekiama gauti mokesstinę naudą – išvengti PM už dividendus mokėjimo. Todėl mokesčių administratorius patikrinimo metu, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, Pareiškėjos *Destanto OU* išmokėtiems dividendams netaikė „dalyvavimo išimties“ taisyklės pagal PMĮ 34 straipsnio 2 dalį ir išmokėtą dividendų sumą apmokestino 15 proc. PM tarifu.

Pareiškėja skunde Komisijai bei jos atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo savo nesutikimo su Inspekcijos Sprendimu motyvus ne tik nurodydami kitokių mokesčių administratoriaus Pareiškėjos mokesčio patikrinimo metu surinktos informacijos bei jos pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių vertinimą, bet tiek Inspekcijai su pastabomis dėl Patikrinimo akto, tiek ir Komisijai su 2021-01-11 skundu pateikdami papildomus įrodymus, Pareiškėjos nuomone, patvirtinančius aplinkybę, kad *Destanto OU* buvo faktiškasis dividendų iš Pareiškėjos gavėjas, vykdęs realią investicinę veiklą.

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja kartu su papildomomis pastabomis dėl Patikrinimo akto 2020-12-14 pateikė Inspekcijai jos argumentus, pateiktus nesutinkant su Patikrinimo akte konstatuotomis išvadomis, patvirtinančius papildomus įrodymus: Estijos mokesčių administratoriaus 2020-10-22 išduotą *Destanto OU* rezidavimo pažymą, užsienio valstybės rezidento prašymą sumažinti išskaičiuotą mokestį, FR0021 forma (DAS-1), Estijos įmonių registro išrašą. Tuo tarpu iš Skundžiamo sprendimo turinio matyti, jog mokesčių administratorius, nevertinęs Pareiškėjos pateiktų dokumentų turinio, nepasisakęs dėl šių dokumentų įrodomosios reikšmės sprendžiant Pareiškėjos apmokestinimo pagrįstumo klausimą, tiesiog formaliai nurodęs, kad nėra pagrindo sutikti su Pareiškėjos pastabomis, jog Estijos mokesčių administratorius patvirtino, kad *Destanto OU*, investicinė įmonė, buvo faktiškasis dividendų gavėjas ir nėra fiktyvus derinys, konstatavo, kad Pareiškėja, apsiribojusi vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, neįvykdė MAĮ 67 straipsnyje 2 dalyje mokesčių mokėtojai įtvirtintos pareigos pagrįsti, kodėl jai papildomai apskaičiuotos mokėtinos mokesčių sumos yra neteisingos.

Pasisakant šiuo mokesčio ginčo aspektu, pastebėtina, kad mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinat patikrinimo rezultatus, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto (MAĮ 131 straipsnio 1 dalis). Mokesčių mokėtojo teisė pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto yra jo teisės būti išklausytam įgyvendinimo forma mokesčių administravimo procedūroje (mokesčiame patikrinime), užtikrinanti galimybę bet kokius netikslumus dėl faktinių ar kitų aplinkybių vertinimo pašalinti kaip įmanoma ankstesnėje ginčo stadijoje, taip pat įpareigojanti mokesčių administratorių ne tik formaliai priimti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, bet ir įvertinti pateiktų dokumentų įtaką su apmokestinimu susijusioms aplinkybėms, tai aiškiai bei vienareikšmiškai išdėstant sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Pastebėtina, jog ir LVAT savo praktikoje yra nurodęs, jog sprendimo priėmimas, atsižvelgiant į patikrinimo medžiagą ir mokesčių mokėtojo pateiktas pastabas dėl patikrinimo akto, nesuponuoja mokesčių administratoriui pareigos besąlygiškai vadovautis mokesčių mokėtojo pastabomis, tačiau mokesčių administratorius turi pareigą susipažinti su pastabomis ir, įvertinus jas bei kitus dokumentus, įskaitant pateiktus mokesčių mokėtojo, priimti vieną iš MAĮ 132 straipsnio 2 dalyje numatytų sprendimų (LVAT 2020-05-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-772-556/2020). Iš šioje ginčo byloje turimos informacijos Komisija daro išvadą, jog Pareiškėjos pastabų nagrinėjimo procesas iš esmės buvo formalus, o ir kilusio ginčo procese mokesčių administratorius nepateikė jokios pozicijos tiek dėl Inspekcijai, tiek dėl Komisijai pateiktos informacijos bei dokumentų. Paminėtina ir tai, jog mokesčių administratoriui ne tik tenka pareiga pagrįsti apmokestinimo pagrindu esančias aplinkybes (MAĮ 67 straipsnio 1 dalis), bet ir pašalinti bet kokius prieštaravimus dėl šių aplinkybių.

Iš Pareiškėjos skunde išdėstytų motyvų bei Pareiškėjos apmokestinimo pagrindu esančių aplinkybių visumos matyti, jog viena iš esminių ginčo aplinkybių yra tai, ar *Destanto OU* gali būti laikoma „dirbtiniu dariniu“, įsteigtu ne realiai investicinei veiklai vykdyti, o neapmokestinamiems pagal formą dividendams iš Pareiškėjos išmokėti. Minėtoms aplinkybėms pagrįsti, kaip minėta, Inspekcija Patikrinimo akte rėmėsi iš Estijos, taip pat iš kitų ES šalių mokesčių administratorių surinkta informacija. Tuo tarpu pastabų teikimo metu (2020-12-14) Pareiškėja, siekdama paneigti Inspekcijos poziciją, pateikė visą eilę dokumentų savo pozicijai pagrįsti. Papildomi dokumentai, kuriais grindžiamas Patikrinimo akte nurodytos informacijos netikslumas, buvo pateikti ir su

2021-01-11 skundu Komisijai (*Destanto OU* 2014 m. finansinė atskaitomybė su vertimu į lietuvių kalbą, 2013-03-31 A. P. B.U. sąskaita). Iš Inspekcijos Sprendimo turinio matyti, jog Inspekcija pateiktų dokumentų turinio nevertino, dėl šiais dokumentais grindžiamų aplinkybių nepasisakė. Posėdžio Komisijoje metu Inspekcijos atstovas taip pat neišdėstė jokios pozicijos dėl pateiktų *Destanto OU* finansinės atskaitomybės dokumentų ir juose deklaruotų duomenų įtakos su Pareiškėjos apmokestinimu susijusioms aplinkybėms, apsiribodamas vertinimu, kad Inspekcijos surinkti įrodymai, atsižvelgiant į tai, kad jie buvo gauti iš užsienio mokesčių administratorių, yra patikimesni. Paminėtina, kad ginčo byloje esanti informacija vertinama laikantis bendrųjų įrodinėjimo taisyklių, o jokie įrodymai neturi išankstinės galios, todėl nekeliant abejonių dėl Pareiškėjos pateiktų dokumentų lestinumo, nėra pagrindo nevertinti jų įtakos su Pareiškėjos apmokestinimu susijusioms aplinkybėms.

Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes bei į tai, jog ir LVAT praktikoje laikosi nuoseklios pozicijos dėl to, jog pagrindas mokestinio ginčo bylą grąžinti pakartotiniam mokesčių administratoriaus vertinimui yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus, atlikti naujus skaičiavimus (LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011); jog siekiant išvengti skirtingo faktinių aplinkybių interpretavimo, dėl ko mokesčių administratorius neturėtų teisės dėl šių aplinkybių inicijuoti teisminį ginčą, remiantis MAĮ 159 straipsnio 2 dalies nuostatomis, pateikus Komisijai papildomus dokumentus (įrodymus), kurių nevertino mokesčių administratorius, mokesčių administratoriui turi būti suteikiama galimybė savomis priemonėmis patikrinti šiuos dokumentus ir jų įtaką kilusiam ginčui (LVAT 2005-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-180/2005), Inspekcijai pavestina iš naujo išsamiai įvertinti Pareiškėjos su pastabomis dėl Patikrinimo akto, taip pat su skundu Komisijai papildomai pateiktus dokumentus, įvertinant tiek mokesčių administratoriaus surinktų, tiek Pareiškėjos papildomai pateiktų įrodymų nuoseklumą, galimus jų prieštaravimus, logiškumą, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybes, įrodymų šaltinių patikimumą, pakankamumą ir pan. (LVAT 2017-01-17 nutartis adm. byloje Nr. A1067-575/2017 ir kt.). Juolab, kad ir Pareiškėjos mokestinio ginčo metu įrodinėjama pozicija, jog *Destanto OU* vykdyta veikla neapsiribojo tik Pareiškėjos akcijų įsigijimu ir dividendų gavimu, nes *Destanto OU* gautus dividendus panaudojo kaip faktiškasis jų savininkas – pagal 2013-02-05 bei 2013-06-27 paskolos sutartis su 1,5 proc. palūkanomis paskolino *Stichting EEP* (tai įrodo Pareiškėjos su skundu Komisijai pateikta 2014 m. *Destanto OU* finansinė atskaitomybė, iš kurios matyti, kad *Destanto OU* už suteiktas paskolas gavo palūkanų pajamas), yra prieštaraujanti *Destanto OU* atstovo (nenurodžiusio nei savo vardo, nei pavardės) Estijos mokesčių administratoriui pateiktame paaiškinime nurodytai informacijai, jog *Destanto OU* iš savo dukterinės įmonės Pareiškėjos yra gavusi tik dividendų ir akcijų kapitalo sumažinimo pajamas, kurias dar tik naudos savo veikloje (Estijos mokesčių administratoriaus 2017-09-15 atsiųstas atsakymas) bei mokesčių administratoriaus Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu, išnagrinėjus „Orbis“ duomenų bazėje esančią *Destanto OU* finansinių ataskaitų informaciją, konstatuotoms išvadoms, jog 2014 m. nei finansinės investicinės veiklos, nei kitos veiklos pajamų *Destanto OU* neapskaitė. Kaip jau minėta, pareiga pašalinti galimus prieštaravimus dėl mokestiniam ginčui nustatytų mokesčių mokėtojo apmokestinimo pagrindu esančių aplinkybių tenka mokesčių administratoriui. Todėl Inspekcijos sprendimas šioje ginčo dalyje yra naikinamas ir Pareiškėjos skundas perduodamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja šioje ginčo dalyje kelia ginčą ir dėl mokesčių administratoriaus apmokestinant Pareiškėjos *Destanto OU* išmokėtus dividendus taikytos bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos teisės normos – MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo pagrįstumo, mokesčių administratoriui, Pareiškėjos nuomone, neįrodžius nei kad ūkinė operacija buvo kitokia, nei įforminta, nei kad Pareiškėja tokia ūkine operacija ar sandoriu siekė mokestinės naudos. Pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius turi pareigą pateikti piktnaudžiavimo ir mokestinės naudos gavimo įrodymus, pagrįsti, kaip dividendų neapmokestinimas pažeidžia Direktyvos tikslus ir principus. Be to, Inspekcija, siekdama „atkurti“ iškreiptas aplinkybes ir



taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, privalo mokesetine prasme įvertinti visą „atkurta“ situaciją, nustatant tikruosius dividendų savininkus.

LVAT praktikoje laikomasi nuoseklios pozicijos, jog MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje numatytas mokesčių apskaičiavimo būdas yra taikomas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokesčių nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokesstinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokesstinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo (LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013, 2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-26-602/2015). Tai yra nors vertinami ir mokesčių administratoriaus „per apibūdinami“ sandoriai būna realiai sudaryti, juos sudarius, keičiasi turto savininkai, pagal juos atliekami mokėjimai arba vykdomos užskaitos, tačiau tokių sandorių sudarymas stokoja ekonominio tikslingumo ir pagrindimo, o sudarytų sandorių (įvykdytų operacijų) pasėkoje atsiradę pokyčiai sudaro formalias sąlygas nemokėti mokesčio, jį sumažinti, jį atidėti, jo mokėjimą nukelti neapibrėžtam laikui. Pažymėtina ir tai, kad įstatymai neįpareigoja mokesčių mokėtojo rinktis tokį sandorių sudarymo, atitinkamos veiklos vykdymo būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokesčines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas *draudimo piktnaudžiauti teise principas*, todėl mokesčių mokėtojo naudojimas mokesetine lengvata ar neapmokestinimo sąlygomis pats savaime nesudaro pagrindo konstatuoti mokesčinį piktnaudžiavimą.

Tačiau LVAT ne sykį yra akcentavęs ir tai, jog MAĮ 69 straipsnio 1 dalis yra skirta mokesčiniuose teisiniuose santykiuose užtikrinti draudimo piktnaudžiauti teise principo laikymąsi, šiuo tikslu eliminuojant mokesčių mokėtojų galimybę įgyti nepagrįstą mokesčinę naudą. Netoleruotina ir viešąjį interesą pažeidžiančia turėtų būti pripažįstama situacija, kai dėl atitinkamame mokesčiniame santykiuje dalyvavusių asmenų piktnaudžiavimo teise mokesčių mokėtojai išvengtų jiems tenkančių mokesčių prievolių, atitinkamos sumos nebūtų sumokėtos į biudžetą (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013). Toleruojant tokią situaciją, be kita ko, būtų pažeisti mokesčių mokėtojų lygybės ir visuotinio privalomumo principai (MAĮ 7 straipsnis, 8 straipsnio 1 dalis), nebūtų užtikrinti iš atsakingo valdymo principo kylantys reikalavimai, susiję su biudžeto pajamų surinkimu. Tai ne tik lemia, kad mokesčių įstatymų nuostatų taikymas negali būti išplėstas tiek, kad apimtų veiksmus, atliekamus turint tikslą piktnaudžiaujant pasinaudoti apmokestinimo išimtimi ar kita mokesčio lengvata, bet ir įpareigoja mokesčių administratorių bei mokesčinį ginčą nagrinėjančią instituciją atsisakyti leisti pasinaudoti mokesčių įstatymų nuostatomis, kai jomis remiamasi ne siekiant įgyvendinti šių nuostatų tikslus, bet siekiant pasinaudoti jomis nustatyta lengvata, nors galimybės pasinaudoti šia lengvata sąlygos buvo įvykdytos tik formaliai. Pats toks atsisakymas suteikti teisę arba lengvatą dėl su piktnaudžiavimu susijusių aplinkybių tėra paprasta konstatavimo, kad piktnaudžiavimo teise atveju objektyvios sąlygos, kurios būtinos, kad būtų suteikta siekiama teisė ar lengvata, nėra įvykdytos, išdava (pvz., LVAT 2020-05-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-909-602/2020).

Dar daugiau, ESTT 2019-02-26 priimto sprendimo sujungtose bylose C-116/16 ir C-117/16, kuriame pateiktas išaiškinimais remiasi abi šio mokesstinio ginčo šalys, rezoliucinėje dalyje konstatavo, jog bendrąjį Sąjungos teisės principą, kad teisės subjektai neturi sukčiaudami ar piktnaudžiaudami pasinaudoti Sąjungos teisės normomis, reikia aiškinti taip, kad nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi atsisakyti leisti mokesčių mokėtojui sukčiaujant ar piktnaudžiaujant pasinaudoti 1990-07-23 Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, iš dalies pakeistos 2003-12-22 Tarybos direktyva 2003/123/EB, 5 straipsnyje numatyto atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio už pelną, patronuojamosios bendrovės paskirstytą savo patronuojančiajai bendrovei, net ir nesant nacionalinės teisės ar sutartyje įtvirtintų nuostatų dėl tokio atsisakymo.

Atsižvelgiant į šį ESTT pateiktą išaiškinimą, kad netgi nacionalinių ar sutartyse įtvirtintų nuostatų, skirtų piktnaudžiavimo prevencijai, nebuvimas neturi reikšmės pareigai atsisakyti leisti pasinaudoti Direktyvoje 90/435 numatytais teisėmis, kuriomis remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (sprendimo 82–83 punktai), darytina išvada, kad ginčo atveju įrodžius piktnaudžiavimo PMĮ įtvirtinta „dalyvavimo išimties“ taisykle faktą, mokesčių administratorius, nepriklausomai nuo nacionalinėje teisėje įtvirtinto turinio viršenybės prieš formą principo (MAĮ 69 straipsnio 1 dalis) taikymo ar netaikymo aplinkybės, turėtų atsisakyti leisti pasinaudoti Direktyvoje įtvirtintu atleidimu nuo PM prie pajamų šaltinio už pelną, patronuojamosios bendrovės paskirstą motininei bendrovei.

Be to, ESTT šiame sprendime nurodė aplinkybes, būtinas nustatyti siekiant įrodyti piktnaudžiavimą teise sudarančius veiksmus bei įvardino galimus šią aplinkybę pagrindžiančius įrodymus: siekiant įrodyti piktnaudžiavimą, reikia, pirma, kad būtų visuma objektyvių aplinkybių, iš kurių matytųsi, kad, nepaisant formalaus Sąjungos teisės aktuose numatytų sąlygų laikymosi, šiais teisės aktais siekiamas tikslas nebuvo įvykdytas, ir, antra, kad būtų subjektyvus aspektas, pasireiškiantis siekiu gauti naudos iš Sąjungos teisės aktų, dirbtinai sukuriant sąlygas, kurių reikia jai gauti. Tam tikra įrodymų visuma gali paliudyti piktnaudžiavimo teise buvimą, jei šie įrodymai yra objektyvūs ir nuoseklūs. Tokie įrodymai, be kita ko, gali būti ekonominio pateisinimo neturinčių bendrovių tarpininkų buvimas, taip pat visiškai formalus bendrovių grupės struktūros, finansinio darinio ir paskolų pobūdis (sprendimo 114 punktas, rezoliucinės dalies 3 punktas). Jeigu šaltinio valstybės narės mokesčių institucija, remdamasi piktnaudžiavimo buvimu motyvu, ketina atsisakyti bendrovei, pervedusiai dividendų kitoje valstybėje narėje įsteigtai bendrovei, taikyti Direktyvos 90/435 5 straipsnyje numatytą atleidimą nuo mokesčių, ji turi įrodyti tokius piktnaudžiavimo veiksmus, atsižvelgdama į visas reikšmingas aplinkybes, be kita ko, į tai, kad bendrovė, kuriai buvo pervesti dividendai, nėra tikroji jų savininkė. Šiuo klausimu tokia institucija turi nustatyti ne tikruosius šių dividendų savininkus, bet tai, kad tariama tikroji savininkė yra tik bendrovė tarpininkė, kuriai padedant buvo piktnaudžiaujama teise. Iš tiesų, panašus nustatymas gali būti neįmanomas dar ir dėl to, kad galimi tikrieji savininkai yra nežinomi. Atsižvelgiant į tam tikrą finansinių darinių sudėtingumą ir į tai, kad dirbtinių darinių veikloje dalyvaujančios bendrovės tarpininkės gali būti įsteigtos ne Sąjungoje, nacionalinė mokesčių institucija nebūtinai turi informacijos, kuri jai leistų nustatyti šiuos savininkus. Todėl neturėtų būti reikalaujama, kad ji pateiktų įrodymų, kurių ji pateikti negali. Taigi, nacionalinė valdžios institucija neturi nustatyti bendrovės (-ių), kurią (-ias) ji laiko tikrąja šių dividendų savininke (sprendimo 117–118, 120 punktai, rezoliucinės dalies 4 punktas).

Kaip matyti iš aukščiau pacituoto sprendimo nuostatų, jame ESTT pasisakė dėl galimybės pasinaudoti dar 1990-07-23 priimtoje Direktyvoje 90/435, vėliau ją pakeitusioje 2011-11-30 Direktyvoje 2011/96/ES (šiam sprendime vadinama Direktyva) numatytais apmokestinimo PM lengvatomis, mokesčių mokėtojo veiksmuose nustačius piktnaudžiavimo teise aplinkybę. Todėl Pareiškėjos skunde dėstomi argumentai dėl to, jog pats teisinis pagrindas, kuriuo Inspekcija remiasi ir skaičiuoja Pareiškėjai PM prie pajamų šaltinio, atsižvelgiant į tai, kad Tarybos direktyva 2015/121, kuria siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui, prieštaraujančiam Direktyvos tikslams, buvo priimta tik 2015-01-27, PMĮ 32 straipsnio 6 dalis, priimta įgyvendinant šią direktyvą, įsigaliojo 2016-03-26 ar tai, kad šiam ginčui aktuali ESTT praktika buvo suformuota tik 2019 m., tuo tarpu kai Pareiškėja dividendus *Destanto OU* yra išmokėjusi dar 2013 m., nėra tinkamas, atmestini kaip nepagrįsti.

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjos apmokestinimo pagrįstumo klausimas šioje ginčo dalyje grąžinamas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, Komisija šioje ginčo nagrinėjimo stadijoje dėl Pareiškėjos skunde keliamo jai skirtos PM baudos dydžio pagrįstumo nepasisako.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a :

1. Panaikinti Inspekcijos 2020-12-23 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222E) FR0682-470 dalyje dėl nurodymo sumokėti 16 626 Eur PM, su juo susijusias PM delspinigių ir baudos sumas.

2. Panaikinti Inspekcijos 2020-12-23 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222E) FR0682-470 dalyje dėl nurodymo sumokėti 1 390 176 Eur PM, su juo susijusias PM delspinigių ir baudos sumas bei Pareiškėjos skundą dėl šios skundžiamos Inspekcijos sprendimo dalies perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

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 apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 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, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė, pavaduojanti Komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė