



LIETUVOS ADMINISTRACINIŲ GINČŲ KOMISIJA

SPRENDIMAS

2023 m. kovo 24 d. Nr. 21RE-205 (AG-87/06-2023)

Vilnius

Lietuvos administracinių ginčų komisija (toliau – Komisija), susidedanti iš narių Remigijaus Kalašnyko, Žydrūno Plytniko (posėdžio pirmininkas) ir Mindaugo Siaurio (pranešėjas), sekretoriaujant Ramūnei Misevičiūtei, dalyvaujant pareiškėjos komanditinės ūkinės bendrijos „(duomenys neskelbtini)“ atstovui advokatui (duomenys neskelbtini), atsakovės Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos atstovams (duomenys neskelbtini), viešame Komisijos posėdyje žodinio proceso tvarka išnagrinėjo administracinį ginčą pagal pareiškėjos komanditinės ūkinės bendrijos „(duomenys neskelbtini)“ skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos sprendimo panaikinimo ir įpareigojimo atlikti veiksmus.

Komisija

n u s t a t ė:

komanditinė ūkinė bendrija (toliau – KŪB) „(duomenys neskelbtini)“ (toliau – pareiškėja arba įmonė) prašo panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – VMI) 2023-01-06 sprendimą dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo būsimajam sandoriui“ Nr. 402-2 (toliau – Sprendimas) ir įpareigoti VMI pareiškėjos 2022-09-23 Prašymą pritarti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui (toliau – Prašymas) nagrinėti iš naujo. Paaiškino, kad Prašymą pateikė dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) nuostatų taikymo būsimajam sandoriui – pareiškėjos valdymo ir investicijų struktūros pertvarkymui, ją reorganizuojant išdalijimo būdu, t. y. perduodant turtą (pareiškėjos valdomus 52 procentus UAB „(duomenys neskelbtini)“ akcijų ir 100 procentų UAB „(duomenys neskelbtini)“ (OT) akcijų), teises ir pareigas (įskaitant atitinkamus įsipareigojimus esamiems pareiškėjos dalyviams) naujai įsteigtoms KŪB „(duomenys neskelbtini)“ ir KŪB „(duomenys neskelbtini)“ (toliau kartu – ir Įmonės). Tokiu būdu siekiama sudaryti pagrindą efektyvesniam turimų investicijų valdymui, papildomo finansavimo KŪB „(duomenys neskelbtini)“ plėtrai pritraukimui ir rizikų valdymui (rizikų išskaidymui).

Prašymu pareiškėja siekė VMI pritarimo dėl PMĮ 42 straipsnio 1 ir 2 dalių ir GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 7 punkto nuostatų taikymo būsimajam sandorio atžvilgiu, t. y., kad pareiškėjos reorganizavimas išdalijimo būdu pagal PMĮ 41 straipsnio 2 dalies 4 punktą, po kurio esami pareiškėjos dalyviai (tikrieji nariai ir komanditoriai) tampa naujai steigiamų KŪB dalyviais, vietoje turėtų teisių ir interesų kaip pareiškėjos dalyviai mainais gaudami analogiškas (proporcingas) teises naujai steigiamose ir pareiškėjos vykdytą veiklą bei jos turtą perimančiose Įmonėse (jų perimamos pareiškėjos iki reorganizavimo turėtos vertės atžvilgiu), jame dalyvaujantiems fiziniams ir juridiniams asmenims, t. y. pačiai pareiškėjai ir jos dalyviams, mokesčių tikslais bus laikomas neutraliu (pripažįstamas pelno mokesčiu ir gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamu reorganizavimu), nors: (1) pats dalies dalyvių statusas, vykdant Lietuvos Respublikos ūkinių bendrijų įstatymo (toliau – ŪBĮ) ((pagal ŪBĮ 6 straipsnio 3 dalį, asmuo negali būti tikroju nariu daugiau nei vienoje bendrijoje) reikalavimus, pasikeičia (buvę pareiškėjos tikrieji nariai tampa Įmonių komanditoriais); ir (2) Įmonės tikraisiais nariais tampa buvusio pareiškėjos tikrojo nario UAB „(duomenys neskelbtini)“ (toliau – LCAM) 100 proc. kontroliuojamos dukterinės bendrovės.

VMI 2022-11-17 el. paštu pareiškėjai pateikė papildomus klausimus dėl pareiškėjos ir naujai steigiamų KŪB kvalifikacinių požymių pelno mokesčio tikslais, t. y. iš esmės dėl to, ar šie subjektai

patenka į PMĮ 12 straipsnio 5 punkte nurodytų subjektų (kolektyvinio investavimo (toliau – KI) subjektų, rizikos ir privataus kapitalo (toliau – RPK) subjektų), kurių gaunamos pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, kategoriją. Pareiškėja 2022-11-18 el. paštu VMI paaiškino, kad pareiškėja nuo pat veiklos pradžios 2010 m. veikė kaip rizikos ir privataus kapitalo subjektas, o nuo 2018 m., įsigaliojus atitinkamiems PMĮ pakeitimams, kvalifikuoja save kaip RPK subjektą pagal PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalį. Įmonės šiuo metu veiklos nėra pradėjusios, tačiau užbaigus pertvarkymą numatoma, kad jos toliau veiks kaip RPK investicijų subjektai tiek, kiek bus išpildytos PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalyje numatytos sąlygos.

Pareiškėja, iš papildomų VMI klausimų ir 2022-12-12 vykusio nuotolinio susitikimo su VMI atstovais, supratusi, kad pareiškėjos, Įmonių statusas, VMI požiūriu, yra vienas iš svarbiausių, sprendžiant, ar Prašyme išdėstytomis aplinkybėmis gali būti taikomos PMĮ IX skyriuje nustatytos reorganizavimo apmokestinimo taisyklės (nors su tuo pareiškėja nesutinka), 2022-12-19 pateikė papildomus paaiškinimus, kodėl, jos nuomone, Prašyme aprašyto būsimąjo sandorio atžvilgiu, jame dalyvaujančioms pareiškėjai, Įmonėms net ir atitinkant PMĮ numatytus RPK subjektų požymius, turėtų būti taikomos PMĮ 42 straipsnio 1 ir 2 dalių ir GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 7 punkto nuostatos. Pareiškėja nurodė, kodėl bet koks kitoks traktavimas ir PMĮ 41 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatų aiškinimas ne tik neatitiktų jo teksto ir prasmės, bet ir prieštarautų kitoms Lietuvos atitinkamų mokesčių įstatymų nuostatomis ir teisinio reguliavimo logikai bei Europos Sąjungos (toliau – ES) teisei, galėtų sukelti neprognozuojamus padarinius ne tik RPK subjektų, bet ir kitų vienetų reorganizavimui, nors neutralus reorganizavimo traktavimas mokesčių tikslais visiems vienetams vienodomis sąlygomis turi būti užtikrintas ir pagal 1990-07-23 Tarybos direktyvos 90/434/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (kodifikuota redakcija – 2009-10-29 Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą (toliau – ir Direktyva) nuostatas.

VMI, visapusiškai neįvertinusi ir neatsižvelgusi į pareiškėjos pateiktus argumentus ir iš esmės neišnagrinėjusi esminių Prašyme pateiktų klausimų, Prašymą atmetė remdamasi vieninteliu motyvu, jog pareiškėja save kvalifikuoja kaip RPK subjektu, kaip tai numatyta PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalyje. Dėl to VMI teigimu, jos pelnas faktiškai nėra apmokestinamas PM taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 proc. arba 5 proc. mokesčio tarifus, nes tokio subjekto pajamos priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms pagal PMĮ 12 straipsnio 5 dalį), todėl būsimasis sandoris neatitinka PMĮ 41 straipsnio 1 dalyje nustatytų reikalavimų (būtinios sąlygos dėl apmokestinamojo pelno apmokestinimo 15 ar 5 procentų PM tarifu) ir tokiam pareiškėjos padalijimui negali būti taikomos PMĮ IX skyriaus nuostatos dėl reorganizavimo metu susidariusių turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimo (tokiu atveju mokesstinės prievolės dėl turto perleidimo pareiškėjai ir jos dalyviams apskaičiuojamos vadovaujantis bendromis PMĮ ir GPMĮ nuostatomis).

Pareiškėja nesutinka su VMI pozicija ir mano, kad Sprendimo išvados yra nepagrįstos, o VMI pateikiamas PMĮ nuostatų traktavimas yra neteisingas, prieštaraujantis tiek atitinkamų mokesčių įstatymų nuostatomis ir teisinio reguliavimo logikai, tiek ES teisei.

Tai, jog pareiškėjos pajamos gali būti priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, nereiškia, kad jos apmokestinamas pelnas nėra apmokestinamas taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytais 15 arba 5 procentų mokesčio tarifais.

Vienintelis VMI argumentas, kurio pagrindu buvo atmestas Prašymas yra tai, kad pareiškėja save kvalifikuoja kaip RPK subjektą, kaip tai numatyta PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalyje (šio subjekto veikla yra investavimas (ne gamyba, prekyba ir pan.), tokio subjekto tikslas yra pelnas iš investavimo veiklos, tačiau toks pelnas dėl šio subjekto kvalifikavimo specifiškumo, faktiškai nebus apmokestinamas pelno mokesčiu taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 proc. arba 5 proc. mokesčio tarifus, nes tokio subjekto pajamos priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms pagal PMĮ 12 straipsnio 5 dalį). Atsižvelgdama į tai, VMI Sprendime daro išvadą, kad numatomas pareiškėjos reorganizavimas išdalijant į dvi naujas Įmones ir joms perduodant pareiškėjos turtą, teises ir pareigas, neatitinka PMĮ 41 straipsnio 1 dalyje nustatytų reikalavimų (būtinios sąlygos dėl apmokestinamojo pelno apmokestinimo 15 ar 5 proc. pelno mokesčio tarifu), todėl tokiam pareiškėjos padalijimui negali būti taikomos PMĮ IX skyriaus nuostatos

dėl reorganizavimo metu susidariusių turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimo. Pareiškėjos nuomone, pati PMĮ 41 straipsnio 1 dalies formuluoatė neturi jokio ryšio su PMĮ 12 straipsnio nuostatomis, nes, vertinant, ar Lietuvos vienetai taikomas PMĮ IX skyriaus nuostatos, turi būti vertinamas apmokestinamojo pelno, bet ne pajamų, apmokestinimas PMĮ 5 straipsnyje nustatytais 15 arba 5 procentų mokesčio tarifais.

PMĮ 5 straipsnyje nustatyti tarifai taikomi, neatsižvelgiant į tai, kokia dalis vieneto pajamų yra priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, ar joms taikomos kitos PMĮ nustatytos specialios apmokestinimo sąlygos. PMĮ 41 straipsnio 1 dalies 1 punkte aiškiai referuojama į subjektus, kurių nustatyta tvarka apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas yra apmokestinamas atitinkamais tarifais. Todėl aplinkybė, kad faktiškai visos RPK subjekto ar kito vieneto, kurių tam tikroms pajamoms gali būti taikomos PMĮ 12 straipsnyje numatytos lengvatos (pvz., valdymo veiklą vykdančios bendrovės, kurioms aktualios PMĮ 12 straipsnio 15 punkto nuostatos; draudimo bendrovės, kurioms aktualios PMĮ 12 straipsnio 16 punkto nuostatos; sveikatos priežiūros įstaigų, kurioms taikomos PMĮ 12 straipsnio 6 punkto nuostatos ir t.t.) pajamos arba ženkli dalis pajamų gali būti priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal PMĮ 12 straipsnio nuostatas, savaime nereiškia, kad jų apmokestinamasis pelnas nėra apmokestinamas (ar nebūtų apmokestinamas, jeigu būtų apskaičiuotas) taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 procentų mokesčio tarifus.

RPK subjektai, kaip ir bet kurie kiti vienetai, apmokestinamąjį pelną apskaičiuoja pagal PMĮ 11 straipsnio 1 dalies nuostatas (iš pajamų atimant neapmokestinamasias pajamas, leidžiamus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus) ir, jeigu apskaičiuojamas teigiamas rezultatas (pvz., vykdant sandorius su tikslinėse teritorijose įregistruotais ar kitaip organizuotais asmenimis arba perleidžiant tikslinėse teritorijose atliktas investicijas), jį apmokestina taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 procentų mokesčio tarifus. Vien tai, kad apskaičiuojamas neigiamas rezultatas (apmokestinamasis nuostolis) arba apmokestinamasis pelnas lygus nuliui ir pelno mokesčio konkrečiu mokesčiniu laikotarpiu nėra apskaičiuojamas (t. y. faktinis apmokestinamojo pelno apskaičiavimo rezultatas), negali būti pagrindu apriboti galimybę taikyti PMĮ IX skyriaus nuostatas, nes, jeigu apmokestinamasis pelnas būtų apskaičiuotas, jis būtų apmokestinamas pelno mokesčiu, taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 procentų mokesčio tarifus. Toks traktavimas atitinka ir PMĮ 41 straipsnio 1 dalies 1 punkto komentare pateiktą paaiškinimą, kad nuostata taikoma ir tuo atveju, jeigu atitinkamu mokesčiniu laikotarpiu Lietuvos vienetas patyrė mokesčinių nuostolį ir dėl to PM nemoka, tačiau jeigu mokėtų, tai, apmokestindamas savo pelną, taikytų 15 arba 13 procentų mokesčio tarifą.

Šiuo požymiu RPK, KI subjektai ir kiti subjektai, kurių daliai pajamų (net jeigu ji esminė) taikomos PMĮ 12 straipsnyje numatytos išimties, skiriasi nuo, pavyzdžiui, PMĮ 3 straipsnio 2 dalyje išvardintų subjektų (biudžetinių įstaigų, Lietuvos banko, valstybės ir savivaldybių, valstybės ir savivaldybių institucijų, įstaigų, tarnybų ar organizacijų, valstybės įmonės „Indėlių ir investicijų draudimas“ ar Europos ekonominių interesų grupių), kurios pelno mokesčio nemoka. RPK ir KI subjektai (kaip ir kiti subjektai, kuriems taikomos PMĮ 12 straipsnio nuostatos) tuo skiriasi nuo PMĮ 58 straipsnio 16 dalyje nurodytų laisvųjų ekonominių zonų įmonių (kurių pelnui atitinkamiems laikotarpiams aiškiai nustatyti kiti nei 5 ar 15 proc. tarifai), taip pat PMĮ 58 straipsnio 16² ir 16³ dalyse nurodytų subjektų, kurie nuo pelno mokesčio atleidžiami. VMI argumentas dėl pareiškėjai (jos pajamoms ar jų daliai, bet ne apskaičiuotam apmokestinamajam pelnui) taikytinos pelno mokesčio lengvatos nei lingvistiškai, nei logiškai, nei kaip nors kitaip negali būti siejamas su PMĮ IX skyriaus nuostatų taikymo sąlygomis, todėl jo pagrindu negali būti atmetamas pareiškėjos Prašymas.

Pareiškėja paaiškino, jog RPK ar KI subjektai gali gauti ir įprastai gauna apmokestinamųjų pajamų. PMĮ 12 straipsnio 5 punkte nustatyta pelno mokesčio lengvata, kurios taikymas, VMI nuomone, užkerta kelią PMĮ IX skyriaus nuostatų taikymui. Pagal šio punkto nuostatas, neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos KI ir RPK subjektų pajamos, įskaitant dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, išskyrus iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar iš tų teritorijų gyventojų gautas bet kokias pajamas ir su investicijomis į tikslines teritorijas susijusias pajamas. Tačiau VMI Sprendime neatsižvelgė ir neįvertino to, kad pagal tą patį PMĮ 12 straipsnio 5 punktą, ne visos RPK ar KI subjektų pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, o tik ta dalis, kuri nėra siejama su sandoriais, investicijomis, mokėjimais, susijusiais su tikslinėse teritorijose registruotais ar kitaip organizuotais subjektais. RPK ar KI subjektai gali gauti apmokestinamųjų pajamų, investuodama į

tikslinėse teritorijose registruotus fondus, bendroves ar kitus subjektus, taip pat parduodama savo investicijas tikslinėse teritorijose registruotiems subjektams ir pan. RPK ar KI subjektai gali gauti apmokestinamųjų pajamų dar ir todėl, kad investuoja įvairiose biržose, pvz., į akcijas, biržoje prekiaujamus fondus (angl. exchange-traded funds, ETF) ir pan. Prekiaujant vertybinių popierių biržose praktiškai nėra įmanoma nei pačios prekybos biržoje metu, nei kažkada vėliau sužinoti, kas yra kita sandorio šalis (t. y. iš kurios šalies gaunamos pajamos). Remiantis VMI praktika, tuo atveju, jeigu RPK ar KI subjektai negali pagrįsti, kad konkrečios investicijos buvo perleistos tikslinėje teritorijoje neįregistruotam subjektui (t. y. kad pajamos gautos ne iš tokio subjekto), PMĮ 12 straipsnio 5 punkte nustatyta lengvata nėra taikoma. Dėl to tokios RPK ar KI subjektų pajamos būtų priskiriamos apmokestinamosios pajamos, o šių pajamų pagrindu apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas PMĮ nustatyta tvarka būtų apmokestinamas taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 procentų mokesčio tarifus. Taigi, Sprendimas prieštarauja nuosekliai ir logiškai PMĮ nuostatų aiškinimui ir taikymui.

Sprendimas užkerta kelią iš esmės bet kokiam reorganizavimui. VMI implikuojamas PMĮ 41 straipsnio 1 dalies aiškinimas, užkirstų kelią ne tik RPK ar KI subjektų, bet ir sveikatos priežiūros įstaigų, įmonių valdymo veiklą vykdančių įmonių (holdingų), draudimo įmonių ir kitų vienetų, kurių visos pajamos ar jų dalis gali būti priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal PMĮ 12 straipsnio nuostatas (holdingų atveju gauti dividendai nepriskiriami pajamoms), mokestine prasme neutraliam reorganizavimui. Šiuo atveju statuso ir kvalifikavimo prasme RPK ir KI subjektai PMĮ IX skyriaus nuostatų taikymo tikslais PMĮ nėra niekaip išskiriami nuo kitų nurodytų subjektų, kuriems gali būti taikomos PMĮ 12 straipsnio nuostatos (skirtingai, pvz., nuo PMĮ 3 straipsnio 2 dalyje nurodytų subjektų). Neaiškumų tokiu atveju kiltų ne tik dėl to, kodėl šiuo atveju iš visų į PMĮ 12 straipsnio taikymo sritį patenkančių ar galinčių patekti subjektų galimai išskiriami tik KI ir RPK subjektai, bet ir dėl galimo tinkamo apmokestinamų ir neapmokestinamų pajamų santykio, kurį pasiekus, apmokestinamasis pelnas, PMĮ XI skyriaus (o kartu ir GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 7 ir 8 punktų) taikymo tikslais būtų laikomas apmokestinamu, taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 procentų mokesčio tarifus. Vadovaujantis VMI logika, paremta PMĮ nuostatomis nepagrįstai siaurinančiu (ar net iškreipiančiu) aiškinimu, PMĮ IX skyriaus nuostatomis negalėtų pasinaudoti ne tik laisvųjų ekonominių zonų įmonės, kurios tam tikrais mokestiniais laikotarpiais taiko 100 proc. arba 50 proc. sumažintus PM tarifus, nustatytus PMĮ 5 straipsnyje (taigi, nei 15, nei 5 procentų), bet taip pat visi kiti vienetai, kurie reikšmingai arba visiškai susimąžina apmokestinamąjį pelną, taikydami investicijų lengvatą pagal PMĮ 46¹ straipsnį ir pan. Net ir vieneto patirtos sąnaudos, kurios mokesčių tikslais pripažįstamos leidžiamais ar ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais, kurie yra neapmokestinamosioms pajamoms lygiaverčiai atėminiai apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, galėtų reikšti, kad vieneto apmokestinamasis pelnas nėra apmokestinamas, taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 procentų mokesčio tarifus. Todėl toks PMĮ 41 straipsnio 1 dalies nuostatomis susiaurinantis ir iškreipiantis aiškinimas yra nepagrįstas, o kartu užkertantis kelią iš esmės bet kokiam bet kokių vienetų mokestine prasme neutraliam reorganizavimui, vykdomam dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę ir realiai nesukuriančiam nepagrįstos mokestinės naudos jame dalyvaujantiems asmenims.

Sprendimas diskriminuoja Lietuvos vienetus. PMĮ IX skyriaus nuostatomis yra įgyvendinamos Direktyvos nuostatos, kuriomis kitų ES valstybių narių įmonėms, dalyvaujančioms reorganizavime, turi būti užtikrinamos apmokestinimo sąlygos, kokios taikomos ir nacionalinėms įmonėms. Direktyvos 1 straipsnyje nurodyta, kad kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko: jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, kuriuose dalyvauja dviejų ar daugiau valstybių narių įmonės. Direktyvos 3 straipsnyje paaiškinta, kad valstybės narės įmonė – tai įmonė, kuri: a) yra vienos iš šios direktyvos I priedo A dalyje įvardytų formų; b) pagal valstybės narės mokesčių įstatymus mokesčių tikslais yra laikoma tos valstybės narės rezidente, ir pagal su trečiaja šalimi sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį mokesčių tikslais nėra laikoma ne Bendrijos rezidente; c) jai nustatyta prievolė mokėti vieną iš I priedo B dalyje nurodytų mokesčių be galimybės pasirinkti arba būti atleisti, arba kuriuo nors kitu mokesčiu, kuris pakeistų bet kurį iš pirmiau nurodytų mokesčių.

Direktyvos 4 straipsnio 14 dalyje numatyta, kad jungimas, skaidymas arba dalinis skaidymas nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais. Direktyvos nuostatomis įgyvendinamame PMĮ 41 straipsnio 1 dalies 1 punkte, be kita ko, numatyta, kad kai reorganizavime

dalyvauja užsienio vienetai, PMĮ IX skyriaus nuostatos taikomos, jeigu užsienio vienetai yra ES valstybių narių rezidentų mokesčių tikslais, ES valstybėse narėse turinčių verslo organizavimo formą, nurodytą Direktyvos priede, ir esančių Direktyvos 3 straipsnio c punkte nustatytų mokesčių mokėtojais. ES teisės atžvilgiu vertinant VMI poziciją, gauname paradoksalią situaciją, kuomet įgyvendindami Direktyvos nuostatas ir siekdami suvienodinti sąlygas Lietuvos ir užsienio vienetais, dalyvaujantiems reorganizavime, į mažiau palankią padėtį pastatome Lietuvos vienetus. Užsienio vienetų atžvilgiu reorganizavimo lengvatai taikyti pakanka tik turėti verslo organizavimo formą, nurodytą Direktyvos priede, ir tiesiog būti Direktyvos 3 straipsnio c punkte nustatytų mokesčių mokėtojais (faktiškai nevertinant nei tokių įmonių pajamų sudėties, nei faktiškai sumokėtų mokesčių sumų), tačiau Lietuvos vienetų reorganizavimo atveju būtų vertinama ne tik, kad tokie vienetai būtų pelno mokesčio mokėtojais (patektų į PMĮ apimtį pagal PMĮ 3 straipsnio nuostatas), bet ir jų pajamų sudėtis, o galiausiai ir apmokestinamajam pelnui taikomas pelno mokesčio tarifas.

Pareiškėjos situacijoje tai, pvz., reiškia, kad, jeigu pareiškėja būtų kitos ES valstybės narės subjektas, laikomas toje šalyje PM mokėtoju, jos reorganizavimo metu jos dalyvių (Lietuvos rezidentų) turimas dalis (teisės) pareiškėjoje keičiant į dalis po reorganizavimo atsirandančiame subjekte ar subjektuose, PMĮ 42 straipsnio 1 dalies ir GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 7 ir 8 punktų nuostatos būtų taikomos nepriklausomai nuo to, ar (ir kokia apimtimi) jai būtų taikomos kokios nors pelno mokesčio lengvatos. Tokiu būdu nepagrįstai blogesnėje padėtyje atsiduria ne tik Lietuvoje registruoti KI ir RPK subjektai, bet ir investuotojai į Lietuvoje įsteigtus KI ir RPK subjektus. Toks traktavimas diskriminuoja Lietuvos vienetus, jų dalyvius ir prieštarauja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ) 7 straipsnyje įtvirtintam mokesčių mokėtojų lygybės principui ir, tikėtina, Sutartyje dėl ES veikimo įtvirtintoms laisvėms, būtų selektyvus ir nenuoseklus.

Sprendimas iš esmės prieštarauja KI ir RPK subjektų bei jų dalyviams taikomoms lengvatoms, nustatytoms ar praplėstoms nuo 2018 m. pagal 2017-12-07 PMĮ Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 22, 30, 33, 46-1 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymu Nr. XIII-842, keltiems tikslams. Nors Sprendime bandoma remtis PMĮ projekto aiškinamojo rašto nuostatomis (selektyviai ir iškreiptai), visiškai ignoruojama, jog minėtomis PMĮ pataisomis buvo siekta sudaryti konkurencingą mokesčių aplinką, kuri prisidėtų prie alternatyvaus kapitalo rinkos plėtros, nustatyti vieną RPK ir KI subjektų investicinių pajamų (grąžos) apmokestinimo lygį galutinio investicinių pajamų gavėjo – fizinio asmens – „rankose“ jų realaus gavimo momentu. Šiuo atveju, vadovaujantis VMI pozicija, gautume situaciją, kuria iš vienos pusės siekiama skatinti alternatyvaus kapitalo rinkas, apmokestinama tik faktiškai gautą investicinę grąžą galutinio investicinių pajamų gavėjo – fizinio asmens – „rankose“, o iš kitos pusės, tokios investicijos tampa nebeskatintinomis ir investuotojams sukuriama mokesčių prievolės tuo atveju, jeigu siekiant suvaldyti rizikas, optimizuoti investicinius portfelius, atskirti skirtingai besivystančias ir skirtingų sprendimų reikalaujančias investicijas, KI ar RPK subjektai yra pertvarkomi / reorganizuojami, net jeigu jų dalyviai faktiškai pajamų iš tokios pertvarkos negauna: jų investicijos iš reorganizuojamo KI ar RPK subjekto proporcingai perkeliama į po reorganizavimo veikiančius KI ar RPK subjektus ir nepertraukiamai tęsiasi. Toks PMĮ IX skyriaus nuostatų aiškinimas, netaikant jų KI ir RPK subjektams, būtų visiškai nesuderinamas su pačios VMI cituojamais atitinkamų PMĮ pakeitimų tikslais ir efektyviu PMĮ 12 straipsnyje įtvirtintų lengvatų veikimu (1 t., b. l. 1–7).

Komisijos posėdžio metu pareiškėjos atstovas palaikė skundą ir prašė Komisiją jį tenkinti.

VMI prašo skundą atmesti kaip nepagrįstą. Paaiškino, kad pareiškėja, vadovaudamasi Lietuvos MAĮ 37¹ straipsniu, 2022-09-23 pateikė Prašymą pritarti GPMĮ ir PMĮ nuostatų taikymui būsimajam sandoriui, t. y. priimti įpareigojantį sprendimą ir pritarti, kad pareiškėjos reorganizavimas išdalijimo būdu pagal PMĮ 41 straipsnio 2 dalies 4 punktą, po kurio esami pareiškėjos dalyviai (tikrieji nariai ir komanditoriai) tampa Įmonių dalyviais, vietoje turėtų teisių ir interesų kaip pareiškėjos dalyviai mainais gaudami analogiškas (proporcingas) teises naujai steigiamose ir pareiškėjos vykdytą veiklą bei jos turtą perimančiose Įmonėse (jų perimamos pareiškėjos iki reorganizavimo turėtos vertės atžvilgiu), jame dalyvaujantiems fiziniams ir juridiniams asmenims, t. y. pačiai pareiškėjai ir jos dalyviams, mokesčių tikslais bus laikomas neutraliu (pripažįstamas pelno mokesčiu ir gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamu reorganizavimu), nors: (1) pats dalies dalyvių statusas, vykdant ŪBĮ reikalavimus,

pasikeičia (buvę pareiškėjos tikrieji nariai tampa Įmonių komanditoriais) ir (2) Įmonės tikraisiais nariais tampa buvusio pareiškėjos tikrojo nario – LCMA 100 proc. kontroliuojamos dukterinės bendrovės.

Pagal MAĮ 37¹ straipsnio 3 dalį, mokesčių administratorius, išnagrinėjęs prašymą, priima vieną iš šių sprendimų: 1) pritaria prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui; 2) nepritaria prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui; tokiu atveju mokesčių administratorius turi nurodyti nepritarimo priežastis. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) aiškindamas MAĮ 37¹ straipsnio turinį, yra pasisakęs, jog MAĮ 37¹ straipsnio 3 dalies 2 punkte nurodytam sprendimui pakanka motyvuotai nurodyti, kad mokesčių mokėtojo siūlomas mokesčių teisės aktų nuostatų taikymas (jo dalis) neatitinka įstatymų, kitų norminių aktų nuostatų ar (ir) teismų praktikos. Taip pat pagal MAĮ 37¹ straipsnio 7 dalį, mokesčių mokėtojas neprivalo vadovautis mokesčių administratoriaus sprendimu dėl prašymo ar sprendimu dėl ankstesnio sprendimo galiojimo laikotarpio pakeitimo. VMI, išnagrinėjusi įmonės Prašymą bei papildomus dokumentus, priėmė Sprendimą, kuriuo nepritarė pareiškėjos Prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui bei nurodė nepritarimo priežastis atsižvelgiant į teisinį reglamentavimą.

Reorganizavimo, perleidimo, likvidavimo atskirų atvejų apmokestinimą, turto vertės pajamų bei nuostolių pripažinimą tam tikrais reorganizavimo, likvidavimo, perleidimo atvejais reglamentuoja PMĮ IX skyrius, kurio nuostatos dėl reorganizavimo ar perleidimo metu susidariusių turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimo taikomos tik tuo atveju, kai reorganizavimas ar perleidimas atitinka PMĮ 41 straipsnio 1, 2 ar 3 dalies bet kuriame punkte nustatytas sąlygas (kai neatitinka, taikomos PMĮ 16 straipsnio nuostatos, numatančios turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą). Pagal PMĮ 41 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas vienetų ir jų dalyvių turto vertės padidėjimo pajamos bei nuostoliai PMĮ IX skyriuje nustatyta tvarka pripažįstami PMĮ 41 straipsnio 2 dalyje išvardytais reorganizavimo ir perleidimo atvejais, kai turto, teisių ar pareigų perleidimas vyksta tarp Lietuvos vienetų, kurie yra PMĮ nustatyto pelno mokesčio mokėtojai ir kurių apmokestinamasis pelnas, remiantis PMĮ 5 straipsniu, apmokestinamas taikant 15 arba 5 procentų mokesčio tarifą. Taigi, kaip matyti iš PMĮ 41 straipsnio 1 dalies 1 punkto, reorganizuojamų, reorganizavime ar perleidime dalyvaujančių Lietuvos vienetų, per tą mokestinį laikotarpį, kurį toks reorganizavimas ar perleidimas įvyko, gautas apmokestinamasis pelnas turi būti apmokestinamas taikant 15 arba 5 proc. mokesčio tarifą. PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalyje nurodyta, kad RPK subjektas – vienetas, kurio pagrindinė vykdoma veikla yra laikinas lėšų iš nesusijusių asmenų ir (arba) viešųjų lėšų pritraukimas ir šių lėšų investavimas į kitus vienetus, jei daugiau negu 70 procentų RPK subjekto investicijų sudaro investicijos į vienetų, kurių vidutinis metinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 250 asmenų, o mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 50 milijonų eurų arba balanse nurodyto turto vertė neviršija 43 milijonų eurų, nuosavybės vertybinius popierius ir (arba) konvertuojamąsias obligacijas, kaip ši sąvoka suprantama pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymą (toliau – ABĮ), neįtrauktus į prekybą reguliuojamoje rinkoje. Pagal PMĮ 12 straipsnio 5 punktą, neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos nustatytus reikalavimus atitinkančių KI subjektų, RPK subjektų pajamos visos gaunamos pajamos, įskaitant dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, išskyrus iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar iš tų teritorijų gyventojų gautas bet kokias pajamas ir su investicijomis į tikslines teritorijas susijusias pajamas.

VMI, priimdama Sprendimą, vadovavosi tiek PMĮ nuostatomis, tiek analizavo lydimojusius įstatymų projektų aktus, kurie negali prieštarauti pačioms įstatymų nuostatomis. VMI priėmė Sprendimą, be kita ko, remdamasi tuo, kad pati pareiškėja save kvalifikuoja kaip RPK subjektą, kaip tai numatyta PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalyje (ginčo dėl to nėra), t. y. tokio subjekto tikslas yra pelnas iš investavimo veiklos, tačiau toks pelnas dėl šio subjekto kvalifikavimo specifiškumo, faktiškai nebus apmokestinamas pelno mokesčiu taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 proc. arba 5 proc. mokesčio tarifus, nes tokio subjekto visos pajamos priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms pagal PMĮ 12 straipsnio 5 punktą

PMĮ 12 straipsnio 5 punkte *expressis verbis* yra įtvirtintos išskirtinės apmokestinimo sąlygos pajamoms, kurias specifiškai gauna subjektai, atitinkantys PMĮ 2 straipsnio 15¹ dalyje ir PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalyje įtvirtintus kriterijus, t. y. KI subjekto ir RPK subjekto visos gaunamos pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, kas VMI vertinimu, savo esme laikytina atleidimu nuo

pelno mokesčio mokėjimo (tokie subjektai gaudami neapmokestinamas pajamas, nuo tokių pajamų faktiškai pelno mokesčio nemoka). Vadinasi, PMĮ 5 straipsnio taikymo tikslais, tokie subjektai nelaikytini vienetais, kurių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 proc. mokesčio tarifus, atitinkamai jie (šie subjektai) nėra priskiriami (nepatenka) PMĮ IX skyriaus reguliavimo sričiai.

Tokia išvada Sprendime grindžiama ir atsižvelgiant į PMĮ Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 17, 22, 30, 33, 46¹, 58 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 30¹ straipsniu projekto aiškinamąjį raštą (toliau – PMĮ projekto aiškinamasis raštas), kuriame dėl PMĮ 12 straipsnio 5 punkto paaiškinta, kad „projektu siūloma nustatyti palankesnę RPK subjektų apmokestinimo tvarką, be kita ko, įtvirtinti vieną investicijų į KI subjektus apmokestinimo lygį galutinio investicinių pajamų gavėjo – fizinio asmens – „rankose“ bei paaiškinta, kad „siekiant kapitalo rinkos plėtros skatinimo, siūloma atleisti nuo pelno mokesčio visus nustatytus reikalavimus atitinkančių RPK subjektų gaunamas pajamas bei nustatyti, kad vienetų iš ne tikslinėse teritorijose įregistruotų neribotos atsakomybės RPK subjektų gautas pelnas būtų priskiriamas neapmokestinamosioms pajamoms ir tais atvejais, kai RPK subjektų pajamos nebuvo apmokestintos“ (įstatymų leidėjas numatė, kad RPK subjektai apmokestinamojo pelno, kuris būtų apmokestinamas taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus pelno mokesčio tarifus, neapskaičiuoja).

Dėl pareiškėjos argumento, jog VMI neatsižvelgė ir neįvertino, kad pagal tą patį PMĮ 12 straipsnio 5 punktą, ne visos RPK subjektų ar KI subjekto pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, o tik ta dalis, kuri nėra siejama su sandoriais, investicijomis, mokėjimais, susijusiais su tikslinėse teritorijose registruotais ar kitaip organizuotais subjektais, atsakovė paaiškino, kad LVAT 2021-02-24 nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-665-575/2021, aiškindamas MAĮ 37¹ straipsnio turinį taip pat pažymėjo, kad mokesčių administratorius priimdamas sprendimą sprendžia dėl konkrečių mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo pagal aiškiai ir vienareikšmiškai prašyme nurodytas (tyrimo, prašymo nagrinėjimo metu nustatytas) faktines sandorio vykdymo aplinkybes. Sandorių sudarymo laikotarpiu (Prašymo nagrinėjimo metu) pareiškėja tokių pajamų negavo (bei nenurodė kad ketina jų gauti), Prašymo patikslinime tik buvo nurodyta bendro pobūdžio informacija (pasvarstymai) apie tokią galimybę. Kita vertus, akcentuotina, kad PMĮ 12 straipsnio 5 punkte nustatyti su tikslinėmis teritorijomis sietini apribojimai įtvirtinti siekiant išvengti galimo piktnaudžiavimo dėl šiose teritorijose taikomų skirtingų apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklių bei tose teritorijose esančio nepakankamo finansinio – administracinio skaidrumo (nevisiškai aiškios mokesčių administravimo taisyklės ir šių taisyklių taikymo tvarka nėra pateikiama kitų valstybių mokesčių administratoriams). Todėl įvertinus įstatymų leidėjo tikslą tiek dėl KI subjektų, tiek dėl RPK subjektų gaunamų iš tikslinių teritorijų pajamų apmokestinimo, šie subjektai, neatsižvelgiant į tai, kad nors tam tikrais atvejais (kaip išimtis iš taisyklės) ir gali gauti pajamų iš tikslinių teritorijų, kurios būtų laikomos apmokestinamomis pajamomis, tačiau tokia aplinkybė įtakos kitokiam šių subjektų mokesčiniam vertinimui neturi – šie subjektai savo esme nelaikytini vienetais, kurių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 proc. mokesčio tarifus.

VMI nesutinka su RPK subjektų ar KI subjektų tapatinimu su sveikatos priežiūros įstaigomis, įmonių valdymo veiklą vykdančiomis įmonėmis (holdingais), draudimo įmonėmis ir kitais vienetais, kurių pajamos ar jų dalis gali būti priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal PMĮ 12 straipsnio nuostatas (holdingų atveju gauti dividendai nepriskiriami pajamoms), nes šiuo atveju mokesčio statuso ir kvalifikavimo prasme rizikos ir privataus kapitalo subjektai yra išskiriami iš kitų, aukščiau nurodytų juridinių vienetų (šio subjekto apibrėžimui PMĮ skirtas atskiras straipsnis; PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalis), kuriems gali būti taikomos PMĮ 12 straipsnio nuostatos. Priešingai, tai, kad pareiškėja turi teisę naudotis ir naudojasi PMĮ 12 straipsnio 5 dalyje įtvirtinta lengvata neapmokestinama pajamų kaip tik parodo įstatymo leidėjo valią taikyti lengvatą subjektams, kurie atitinka visus PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalyje įtvirtintus reikalavimus (specifiškai apibrėžiant šių subjektų veiklos pobūdį), tokiu būdu aiškiai atskiriant/atibojant šiuos subjektus nuo kitų juridinių vienetų (pvz., sveikatos priežiūros įstaigų, draudimo įmonių, kontroliuojančiųjų bendrovių – holdingų).

Pareiškėja nepagrįstai vertina, jog Sprendimas diskriminuoja Lietuvos vienetus Direktyvos taikymo apimtyje. PMĮ 1 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad šio įstatymo nuostatos yra suderintos su šio įstatymo 3 priedėlyje nurodytais ES teisės aktais. Įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės

perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą taikoma Direktyva su vėlesniais jos pakeitimais. Direktyvos preambulės 8 punkte nurodyta, kad „šios direktyvos I priedo A dalyje išvardytos įmonės – tai įmonių pelno mokesčio mokėtojai rezidavimo vietos valstybėje narėje, kai kuriuos iš jų kitos valstybės narės gali laikyti finansiškai skaidriais. Siekiant užtikrinti, kad ši direktyva būtų veiksminga, valstybės narės, laikančios įmonių pelno mokesčio mokėtojus, kurie nėra rezidentai, finansiškai skaidriais, turėtų suteikti jiems šios direktyvos teikiamą naudą“. Be to, Direktyvos 3 straipsnio c dalyje nurodyta, kad šioje direktyvoje valstybės narės įmonė – tai įmonė, kuriai nustatyta prievolė mokėti vieną iš I priedo B dalyje nurodytų mokesčių be galimybės pasirinkti arba būti atleistai, arba kuriuo nors kitu mokesčiu, kuris pakeistų bet kurį iš pirmiau nurodytų mokesčių. Taip pat ir Direktyvos I priedo A dalies o) punktas ir I priedo B dalis aiškiai apibrėžia, kad ji taikoma įmonėms, kurios moka pelno mokestį Lietuvoje (atitinkamai nurodomos ir kitos ES įsteigtos įmonės, kurios moka savo šalyje pelno mokestį). Taigi, argumentas, kad reorganizavime į mažiau palankią padėtį pastatomi Lietuvos vienetai, nes, pasak Pareiškėjos, užsienio vienetų atžvilgiu pakanka tik turėti verslo organizavimo formą, yra neteisingas.

Sprendime VMI nurodė tiek faktinį (įvertintos Prašyme ir kartu su prie Prašymo pridėtuose dokumentuose nurodytos faktinės aplinkybės), tiek teisinį (pateiktas PMĮ normų aiškinimas) pagrindus, kuriais remiantis ir buvo priimtas sprendimas, konstatuojant, kad numatomas pareiškėjos reorganizavimas išdalijant į dvi naujas Įmones ir joms perduodant pareiškėjos turtą, teises ir pareigas, neatitinka PMĮ 41 straipsnio 1 dalyje nustatytų reikalavimų (būtinės sąlygos dėl apmokestinamojo pelno apmokestinimo 15 ar 5 proc. pelno mokesčio tarifu) ir tokiam pareiškėjos padalijimui netaikomos PMĮ IX skyriaus nuostatos dėl reorganizavimo metu susidariusių turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimo. Sprendimas yra pagrįstas ar argumentuotas (2 t., b. l. 29–33).

Komisijos posėdyje atsakovės atstovai palaikė atsiliepime į skundą nurodytas aplinkybes ir prašė Komisiją pareiškėjos skundą atmesti kaip nepagrįstą.

Skundas atmestinas.

Byloje nagrinėjamas ginčas dėl VMI priimto Sprendimo, kuriuo nuspręsta netenkinti pareiškėjos Prašymo, teisėtumo.

Byloje nustatyta, jog pareiškėja, vadovaudamasi MAĮ 37¹ straipsniu bei Mokesčių mokėtojo prašymo pritarti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklėmis, patvirtintomis VMI viršininko 2011-10-19 įsakymu Nr. VA-105 (toliau – Taisyklės) 2022-09-23 kreipėsi į VMI, prašydama priimti įpareigojantį sprendimą dėl PMĮ ir GPMĮ nuostatų taikymo būsimajam sandoriui.

Pareiškėja veikia kaip investicinė struktūra ir šiuo metu reikšmingų įsipareigojimų (įsiskolinimų) ir prievolių, iš kurių galėtų kilti reikalavimai pareiškėjos atžvilgiu, kurių ji negalėtų padengti savo turtu, neturi. Pareiškėjos dalyviai nusprendė pertvarkyti pareiškėjos valdymo ir investicijų struktūrą reorganizuojant išdalijimo būdu (būsimasis sandoris), t. y. perduodant turtą – įmonės aktyvų dalį sudarančias ilgalaikės investicijas: apie 52 proc. UAB „(duomenys neskelbtini)“ ir 100 proc. UAB „(duomenys neskelbtini)“ akcijų, teises ir pareigas (įskaitant atitinkamus įsipareigojimus esamiems pareiškėjos dalyviams) dviem naujai įsteigtoms Įmonėms: KŪB „(duomenys neskelbtini)“ perimtų pareiškėjos valdytą UAB „(duomenys neskelbtini)“ akcijų dalį (po reorganizavimo planuojama realizuoti investiciją, tačiau pasitraukimo iš jos laikotarpis nėra iš anksto apibrėžtas) ir KŪB „(duomenys neskelbtini)“ perimtų pareiškėjos valdytą UAB „(duomenys neskelbtini)“ akcijų dalį (planuojama tęsti ir plėsti šias investicijas bei veiklą). Reorganizavimas ir dviejų atskirų pareiškėjos investicijų išdalijimas į dvi atskiras įmones sudarytų pagrindą efektyvesniam turimų investicijų valdymui, papildomo finansavimo UAB „(duomenys neskelbtini)“ plėtrai pritraukimui ir rizikų valdymui (rizikų išskaidymui).

PMĮ nuostatų (*inter alia* 2 straipsnio 2 dalies, 41 straipsnio 1 dalies, 42 straipsnio) bei GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 7 punkto nuostatų sisteminė analizė patvirtina, kad jos taikytinos ir reorganizuojant KŪB teisinės formos juridinius asmenis.

Lietuvos mokesčių teisės aktuose ir jų apibendrintuose išaiškinimuose (komentaruose) nėra detalizuota, kaip mokestine prasme turi būti traktuojamas KŪB reorganizavimas išdalijimo būdu, po kurio esami komandinės ūkinės bendrijos dalyviai (tikrieji nariai ir komanditoriai) vietoj turėtų dalių

(teisių ir interesų) bendrijoje proporcingai mainais gauna dalių naujai steigiamose, bendrijos veiklą turta, teises ir pareigas perimančiose bendrijose, įvertinant tai, kad, vykdant ŪBĮ įstatymo reikalavimus, dalies iš reorganizavimo būdu išdalintoms bendrijos dalyvių statusas pasikeičia – įsigyjamos KŪB tikrieji nariai tampa įsigyjančiųjų KŪB komanditoriais, o naujais tikraisiais naujų bendrijų nariais tampa veiklą baigiančios bendrijos vieno iš tikrųjų narių 100 proc. kontroliuojamos dukterinės bendrovės.

Pareiškėjos nuomone, įvykdžius būsimąjį sandorį bus įvykdytos visos materialinės PMĮ numatytos sąlygos PMĮ 42 straipsnio nuostatų ir GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 7 nuostatų taikymui ir pareiškėjos dalyviai tikrieji nariai ir komanditoriai (fiziniai ir juridiniai asmenys) apmokestinamų pajamų negaus. Pareiškėjos tikrųjų narių teisinio statuso pokytis (po reorganizavimo virsmas Įmonių nariais komanditoriais), šiuo atveju reorganizavimo užbaigimo momentu realios ekonominės vertės neturėtų: pareiškėja neturi ir iki reorganizavimo pabaigos nenumato turėti prievolių, už kurias galėtų tekti atsakyti tikriesiems nariams. Ši aplinkybė neturėtų būti vertinama, kaip galinti savaime įtakoti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymą. Atitinkamai, pareiškėjos turto vertės padidėjimo pajamų, aprašytu atveju taip pat nesusidaro vadovaujantis PMĮ 42 straipsnio 2 dalies nuostatomis. Pareiškėjos reorganizavimui išdalinio būdu pasirinktas iš esmės vienintelis ekonomiškai ir logiškai pagrįstas bei su ŪBĮ 6 straipsnio 3 dalyje numatyta sąlyga suderinamas išdalinio mechanizmas, sudarantis sąlygas ir proporcingam jos dalyvių turimų turtinių teisių perkėlimui. Taigi, šiam reorganizavimui ir jo mokestinėms pasekmėms nepaneigiama PMĮ 42 straipsnio ir GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 7 punkto nuostatų taikymo galimybė

Pareiškėja VMI prašė priimti sprendimą pritarti šiame prašyme aprašytam PMĮ ir GPMĮ nuostatų taikymui būsimąjo sandorio atžvilgiu, t. y. kad pareiškėjos reorganizavimas išdalijimo būdu pagal PMĮ 41 straipsnio 2 dalies 4 punktą, po kurio esami pareiškėjos dalyviai (tikrieji nariai ir komanditoriai) tampa Įmonių dalyviais, vietoje turėtų teisių ir interesų mainais gaudami analogiškas (proporcingas) teises naujai steigiamose ir pareiškėjos vykdytą veiklą bei jos turtą perimančiose Įmonėse (jų perimamos pareiškėjos iki reorganizavimo turėtos vertės atžvilgiu), jame dalyvaujantiems fiziniams ir juridiniams asmenims, t. y. pačiai pareiškėjai ir jos dalyviams, mokesčių tikslais bus laikomas neutraliu (pripažįstamas pelno mokesčiu ir gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamu reorganizavimu), nors: 1) pats dalies dalyvių statusas, vykdant ŪBĮ reikalavimus, pasikeičia (buvę pareiškėjos tikrieji nariai tampa Įmonių komanditoriais); ir 2) o Įmonės tikraisiais nariais tampa buvusio pareiškėjos tikrojo nario LCMA 100 proc. kontroliuojamos dukterinės bendrovės (1 t., b. l. 23–29, 2 t., 38–44).

Pareiškėja atsakovei 2022-12-19 pateikė papildomus paaiškinimus, kodėl, jos nuomone, Prašyme aprašyto būsimąjo sandorio atžvilgiu, jame dalyvaujančioms pareiškėjai, Įmonėms net ir atitinkant PMĮ numatytus RPK subjektų požymius, turėtų būti taikomos PMĮ 42 straipsnio 1 ir 2 dalių ir GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 7 punkto nuostatos. VMI 2022-12-12 vykusiame nuotoliniame susitikime išdėstė poziciją, kad RPK subjektai negali būti laikomi vienetais, kurių apmokestinamasis pelnas yra apmokestinamas taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 proc. mokesčio tarifus, nes visos jų pajamos yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal PMĮ 12 straipsnio 5 punkto nuostatas. Todėl nei RPK subjektai, nei (atitinkamai) jų dalyviai negali pasinaudoti PMĮ IX skyriuje ir GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 7 ir 8 punktuose nustatytomis reorganizavimo atvejams taikytinomis apmokestinimo taisyklėmis. Pareiškėjos nuomone, toks traktavimas prieštarauja mokesčių įstatymų nuostatomis ir teisinio reguliavimo logikai bei ES teisei.

PMĮ 41 straipsnio 1 dalies formuluotė neturi ryšio su PMĮ 12 straipsnio nuostatomis, nes vertinant, ar Lietuvos vienetai taikomas PMĮ IX skyriaus nuostatos, turi būti vertinamas apmokestinamojo pelno, bet ne pajamų, apmokestinimas PMĮ 5 straipsnyje nustatytais 15 arba 5 proc. mokesčio tarifais. PMĮ 5 straipsnyje nustatyti tarifai taikomi, neatsižvelgiant į tai, kokia dalis vieneto pajamų yra priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, ar joms taikomos kitos PMĮ nustatytos specialios apmokestinimo sąlygos. Todėl aplinkybė, kad visos RPK subjektų ar kito vieneto, kurioms aktualios PMĮ 12 straipsnio 6, 15, 16 punktų nuostatos, pajamos arba ženkliai dalis pajamų būtų priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal PMĮ 12 straipsnio nuostatas, savaime nereiškia, kad jo apmokestinamasis pelnas nėra apmokestinamas (ar nebūtų apmokestinamas, jeigu būtų apskaičiuotas) taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 proc. mokesčio tarifus. RPK subjektas, kaip ir bet kurie kiti vienetai, apmokestinamąjį pelną apskaičiuoja pagal PMĮ 11 straipsnio 1 dalies nuostatas (iš pajamų atimant neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamas ir ribojamas dydžių leidžiamas atskaitymus) ir, jeigu

apskaičiuojamas teigiamas rezultatas (pvz., vykdant sandorius su tikslinėse teritorijose įregistruotais ar kitaip organizuotais asmenimis), jį apmokestina taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 proc. mokesčio tarifus. Vien tai, kad apskaičiuojamas neigiamas rezultatas (apmokestinamasis nuostolis) arba apmokestinamasis pelnas lygus nuliui ir pelno mokestis nėra apskaičiuojamas (t. y. faktinis apmokestinamojo pelno apskaičiavimo rezultatas), negali būti pagrindu apriboti galimybę taikyti PMĮ IX skyriaus nuostatas, nes, jeigu apmokestinamasis pelnas būtų apskaičiuotas, jis būtų apmokestinamas PM, taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 proc. mokesčio tarifus. Toks traktavimas atitinka ir PMĮ 41 straipsnio 1 dalies 1 punkto komentare pateiktą paaiškinimą, kad nuostata taikoma ir tuo atveju, jeigu atitinkamu mokesčiniu laikotarpiu Lietuvos vienetas patyrė mokesčinių nuostolį ir dėl to pelno mokesčio nemoka, tačiau jeigu mokėtų, tai, apmokestindamas savo pelną, taikytų 15 arba 13 proc. mokesčio tarifą.

Toks PMĮ 41 straipsnio 1 dalies nuostatas susiaurinantis aiškinimas yra nepagrįstas, užkertantis kelią iš esmės bet kokiam bet kokių vienetų mokesčine prasme neutraliam reorganizavimui, vykdomam dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę ir realiai nesukuriančiam nepagrįstos mokesčinės naudos jame dalyvaujantiems asmenims. Tokiu atveju neaiškumų kiltų ir dėl tinkamo apmokestinamų ir neapmokestinamų pajamų santykio, kurį pasiekus, apmokestinamasis pelnas, PMĮ XI skyriaus (ir GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 7 ir 8 punktų) taikymo tikslais būtų laikomas apmokestinamu, taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 proc. mokesčio tarifus.

PMĮ IX skyriaus nuostatomis yra įgyvendinamos Direktyvos nuostatos. Siekiant suvienodinti sąlygas Lietuvos ir užsienio vienetams, dalyvaujantiems reorganizavime, į mažiau palankią padėtį pastatome Lietuvos vienetus, nes užsienio vienetų atžvilgiu reorganizavimo lengvatą taikyti pakanka tik turėti verslo organizavimo formą, nurodytą Direktyvos priede, ir tiesiog būti Direktyvos 3 straipsnio c punkte nustatytų mokesčių mokėtojais (faktiškai nevertinant pajamų sudėties ir sumokėtų mokesčių sumų). Lietuvos vienetų reorganizavimo atveju būtų vertinama ne tik, kad tokie vienetai būtų pelno mokesčio mokėtojais (patektų į PMĮ apimtį pagal PMĮ 3 straipsnio nuostatas), bet ir jų pajamų sudėtis, o galiausiai ir apmokestinamajam pelnui taikomas pelno mokesčio tarifas. Toks traktavimas diskriminuoja Lietuvos vienetus ir prieštarauja MAĮ 7 straipsnyje įtvirtintam mokesčių mokėtojų lygybės principui. Taip pat toks vertinimas iš esmės prieštarautų KI ir RPK subjektams bei jų dalyviams taikomoms lengvatoms, nustatytoms ar praplėstoms nuo 2018 m. taikomo PMĮ keltiems tikslams sudaryti konkurencingą mokesčinę aplinką, kuri prisidėtų prie alternatyvaus kapitalo rinkos plėtros, nustatyti vieną RPK ir KI subjektų investicinių pajamų (grąžos) apmokestinimo lygį galutinio investicinių pajamų gavėjo – fizinio asmens – „rankose“. Šiuo atveju, vadovaujantis VMI pozicija, tokios investicijos nebeskatintinomis tuo atveju, jeigu siekiant suvaldyti rizikas, optimizuoti investicinius portfelius, atskirti skirtingai besivystančias ir skirtingų sprendimų reikalaujančias investicijas, KI subjektai ar RPK subjektai yra pertvarkomi, tačiau dalyviai faktiškai pajamų iš tokios pertvarkos negauna, jų dalyvavimas pertvarkytame tęsiasi. Toks reorganizavimo traktavimas, PMĮ IX skyriaus nuostatų netaikant RPK subjektams, būtų nesuderinamas ir su efektyviu PMĮ 12 straipsnyje įtvirtintų lengvatų veikimu ir jų tikslais.

Nuo 2018 m., įsigaliojus PMĮ pakeitimams, pareiškėja save vertino kaip atitinkanti RPK subjekto statusą, tačiau trūkstant užtikrintumo ir mokesčinio tikrumo dėl PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalies nuostatų aiškinimo (šios dalies komentaro iki šiol nėra), pareiškėja net netaikė PMĮ 12 straipsnio 5 punkto ir tuo laikotarpiu gautas pajamas apmokestino pelno mokesčiu arba taikė kitas PMĮ nustatytas išimtis (dividendams ar pajamoms iš akcijų perleidimo). Po reorganizavimo veiklą tęsiančios Įmonės taip pat veiks kaip atliktą rizikos kapitalo investiciją valdantis subjektas, tačiau įvertinus tai, kad jos naujų investicijų iš nesusijusių asmenų kaip atskiri ūkio subjektai bent jau artimiausiu metu po reorganizavimo galimai nepritrauks, o jų pačių vienintelės valdomos investicijos bus iš pareiškėjos perimtos bendrovių akcijos, faktiškai RPK subjektų kvalifikavimo požymių, nustatytų PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalyje, iš karto po reorganizavimo užbaigimo gali ir neatitikti. RPK subjektų statusas, sprendžiant iš PMĮ 2 straipsnio 301 nuostatos turinio, yra kintantis, priklausantis nuo daugelio aplinkybių ir atitinkamų PMĮ nuostatų interpretavimo. Todėl pareiškėja negali vienareikšmiškai teigti, kad veiklą tęsiančios Įmonės iš karto po reorganizavimo gavusios palūkanų ar kitų pajamų, galės jas priskirti neapmokestinamosioms pajamoms pagal PMĮ 12 straipsnio 5 punkto nuostatas (2 t., b. l. 13–16).

VMI, išnagrinėjusi pareiškėjos Prašymą, 2023-01-06 priėmė Sprendimą, kuriame išdėstė įmonės

Prašyme nurodytas būsimojo sandorio faktines aplinkybes, prašymo objektą (reikalavimą), teisinį reglamentavimą, iš jo kylančius neaiškumus bei būsimojo sandorio teisinį vertinimą. Taip pat, pareiškėjos 2022-12-19 pateiktus papildomus paaiškinimus dėl reorganizavime dalyvaujančios pareiškėjos bei naujai steigiamų Įmonių kvalifikuojančių požymių pelno mokesčio tikslais.

VMI Sprendime nurodė, jog PMĮ IX skyriaus nuostatos dėl reorganizavimo ar perleidimo metu susidariusių turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimo taikomos tik tuo atveju, kai reorganizavimas ar perleidimas atitinka PMĮ 41 straipsnio 1, 2 ar 3 dalies bet kuriame punkte nustatytas sąlygas (kai neatitinka, taikomos PMĮ 16 straipsnio nuostatos, numatančios turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą). Pagal PMĮ 41 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas vienetų ir jų dalyvių turto vertės padidėjimo pajamos bei nuostoliai PMĮ IX skyriuje nustatyta tvarka pripažįstami PMĮ 41 straipsnio 2 dalyje išvardytais reorganizavimo ir perleidimo atvejais, kai turto, teisių ar pareigų perleidimas vyksta tarp Lietuvos vienetų, kurie yra PMĮ nustatyto pelno mokesčio mokėtojai ir kurių apmokestinamasis pelnas, remiantis PMĮ 5 straipsniu, apmokestinamas taikant 15 arba 5 proc. mokesčio tarifą. Pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 8 punkto nuostatas, gyventojų pajamomis nelaikomas tarp PMĮ 41 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytų vienetų PMĮ 41 straipsnio 2 dalyje nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais vykdomų operacijų metu susidaręs turto vertės skirtumas, kai gaunamos akcijos (dalys, pajai) vieneto dalyvių turimas šio vieneto akcijas mainais keičiant į kito vieneto akcijas (dalys, pajus), išskyrus akcijų kainų skirtumo apmokėjimą pinigais.

PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalyje nurodyta, kad RPK subjektas – vienetas, kurio pagrindinė vykdoma veikla yra laikinas lėšų iš nesusijusių asmenų ir (arba) viešųjų lėšų pritraukimas ir šių lėšų investavimas į kitus vienetus, jei daugiau negu 70 procentų RPK subjekto investicijų sudaro investicijos į vienetus, kurių vidutinis metinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 250 asmenų, o mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 50 milijonų eurų arba balanse nurodyto turto vertė neviršija 43 milijonų eurų, nuosavybės vertybinius popierius ir (arba) konvertuojamąsias obligacijas, kaip ši sąvoka suprantama pagal ABI, neįtrauktus į prekybą reguliuojamoje rinkoje. Pagal PMĮ 12 straipsnio 5 punktą, neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos nustatyti reikalavimus atitinkančių KI subjektų, RPK subjektų pajamos visos gaunamos pajamos, įskaitant dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, išskyrus iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar iš tų teritorijų gyventojų gautas bet kokias pajamas ir su investicijomis į tikslines teritorijas susijusias pajamas.

Kaip matyti iš PMĮ projekto aiškinamojo rašto „projektu siūloma nustatyti palankesnę RPK subjektų apmokestinimo tvarką, be kita ko, įtvirtinti vieną investicijų į KI subjektus apmokestinimo lygį galutinio investicinių pajamų gavėjo – fizinio asmens – „rankose“ bei paaiškinta, kad „siekiama kapitalo rinkos plėtros skatinimo, siūloma atleisti nuo pelno mokesčio visus nustatytus reikalavimus atitinkančių RPK subjektų gaunamas pajamas bei nustatyti, kad vienetų iš ne tikslinėse teritorijose įregistruotų neribotos atsakomybės RPK subjektų gautas pelnas būtų priskiriamas neapmokestinamosioms pajamoms ir tais atvejais, kai RPK subjektų pajamos nebuvo apmokestintos“ (įstatymų leidėjas numatė, kad RPK subjektai apmokestinamojo pelno, kuris būtų apmokestinamas taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus pelno mokesčio tarifus, neapskaičiuoja).

Taigi, PMĮ 12 straipsnio 5 punkte *expressis verbis* yra įtvirtintos išskirtinės apmokestinimo sąlygos pajamoms, kurias specifiškai gauna subjektai, atitinkantys PMĮ 2 straipsnio 15¹, 30¹ dalyse įtvirtintus kriterijus, t. y. KI subjektų ir RPK subjektų visos gaunamos pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, kas VMI vertinimu, savo esme laikytina atleidimu nuo pelno mokesčio mokėjimo (tokie subjektai gaudami neapmokestinamas pajamas, nuo tokių pajamų faktiškai pelno mokesčio nemoka). Vadinas, PMĮ 5 straipsnio taikymo tikslais, tokie subjektai nelaikytini vienetais, kurių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas 15 arba 5 proc. mokesčio tarifu, atitinkamai jie (šie subjektai) nėra priskiriami (nepatenka) PMĮ IX skyriaus reguliavimo sričiai (PMĮ IX skyriaus nuostatos taikomos tik tada, kai reorganizavimo operacijose dalyvauja subjektai, kuriems yra numatyta prievolė mokėti pelno mokesčių taikant PMĮ 5 straipsnyje įtvirtintus pelno mokesčio tarifus).

Atsižvelgiant į tai, tokių vienetų reorganizavimo ar perleidimo operacijos metu perleistas turtas (įsipareigojimai) turės būti apmokestintas vadovaujantis bendrosiomis PMĮ normomis.

Kadangi pareiškėja prašyme save kvalifikuoja kaip RPK subjektą, kaip tai numatyta PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalyje (šio subjekto veikla yra investavimas (ne gamyba, prekyba ir pan.), šis subjektas kaupia iš investuotojų pritrauktas lėšas, siekdamas gauti grąžą investuotojams, t. y. tokio subjekto tikslas

yra pelnas iš investavimo veiklos, tačiau toks pelnas dėl šio subjekto kvalifikavimo specifiškumo, faktiškai nebus apmokestinamas pelno mokesčiu taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 proc. arba 5 proc. mokesčio tarifus, nes tokio subjekto pajamos priskiriamos neapmokestinamoms pajamos pagal PMĮ 12 straipsnio 5 dalį), vertintina, kad numatomas pareiškėjos reorganizavimas išdalijant į dvi naujas Įmones ir joms perduodant pareiškėjos turta, teises ir pareigas, neatitinka PMĮ 41 straipsnio 1 dalyje nustatytų reikalavimų (būtinios sąlygos dėl apmokestinamojo pelno apmokestinimo 15 ar 5 proc. pelno mokesčio tarifu), todėl tokiam pareiškėjos padalijimui negali būti taikomos PMĮ IX skyriaus nuostatos dėl reorganizavimo metu susidariusių turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimo (PMĮ 42 straipsnis ir atitinkamai GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 8 punktas, t. y. blanketinė norma, kurios taikymas priklauso nuo to, kaip sandoris vertintinas pelno mokesčio tikslais). Tokiu atveju mokestinės prievolės dėl turto perdavimo pareiškėjai ir jos dalyviams apskaičiuojamos vadovaujantis bendromis PMĮ ir GPMĮ nuostatomis. Vadovaudamasi MAĮ 37¹ straipsniu, VMI nusprendė nepritarti Prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui (1 t., b. l. 9–22, 3 t., b. l. 33–45).

Dėl Sprendimo teisėtumo.

Pareiškėja į VMI kreipėsi su Prašymu, vadovaujantis MAĮ 37¹ straipsnio nuostatomis, nustatančiomis mokesčių mokėtojui teisę kreiptis į mokesčių administratorių su prašymu pritarti jo siūlomam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui (toliau šiame straipsnyje – prašymas). Šiame prašyme mokesčių mokėtojas turi tiksliai ir vienareikšmiškai apibūdinti būsimąjį sandorį, aplinkybes, su kuriomis pagal mokesčių įstatymus sietinas apmokestinimas, taikytinas mokesčių teisės aktų nuostatas ir pateikti kitą informaciją ir įrodymus, kuriais grindžia siūlomą mokesčių teisės aktų nuostatų taikymą. Šiame straipsnyje vartojama sąvoka „būsimasis sandoris“ suprantama kaip mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, kurie bus pradėti vykdyti po šioje dalyje nurodyto prašymo pateikimo mokesčių administratoriui dienos. Prašymas negali būti pateiktas dėl mokesčio dydžio (1 dalis); mokesčių administratorius, išnagrinėjęs prašymą, priima vieną iš šių sprendimų (3 dalis): 1) pritarti prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui. Priėmęs šį sprendimą, mokesčių administratorius įsipareigoja, kontroliuodamas, ar šis mokesčių mokėtojas teisingai apskaičiavo, deklaravo ir mokėjo mokesčius, taikyti mokesčių teisės aktų nuostatas būsimajam sandoriui taip, kaip nurodyta sprendime, išskyrus šio straipsnio 4, 5 ir 6 dalyse nustatytus atvejus; 2) nepritarti prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui. Šiame sprendime mokesčių administratorius turi nurodyti nepritarimo priežastis; Mokesčių mokėtojas neprivalo vadovautis mokesčių administratoriaus sprendimu dėl prašymo ar sprendimu dėl ankstesnio sprendimo galiojimo laikotarpio pakeitimo (7 dalis).

Priimdamas vieną iš MAĮ 37¹ straipsnio 3 dalyje nurodytų sprendimų, mokesčių administratorius sprendžia dėl konkrečių mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo pagal aiškiai ir vienareikšmiškai prašyme nurodytas (tyrimo, prašymo nagrinėjimo metu nustatytas) faktines sandorio vykdymo aplinkybes, t. y. sprendimas pritarti prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui gali būti priimtas tik jei šio sandorio kvalifikavimui apmokestinimo tikslais nurodytų (nustatytų) faktinių aplinkybių turinys yra aiškiai ir vienareikšmiškai apibrėžtas.

Administracinių teismų praktikoje aiškinant šios teisės normos nuostatas taip pat yra konstatuota, kad mokesčių administratoriaus atsakymas mokesčių mokėtojui į jo pateiktą prašymą tiesioginių pareigų nesukuria, tačiau, jis įgyja teisę gauti atsakymą į pateiktą prašymą, atitinkantį teisės aktų keliamus reikalavimus (žr. LVAT 2015-09-23 nutartį, administracinėje byloje Nr. AS-1079-858/2015).

Taigi, mokesčių administratorius priėmęs sprendimą nepritarti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui turi nurodyti tokio nepritarimo priežastis, t. y. turi pateikti atsakymą, atitinkantį teisės aktų keliamus reikalavimus, tame tarpe, nurodyti teisinį ir faktinį pagrindus ar kitas administraciniam sprendimui įtakos turėjusias aplinkybes, taip pat šio sprendimo motyvus (VAĮ 10 straipsnio 5 dalies 5 ir 6 punktai).

Mokesčių administratoriaus sprendimas dėl mokesčių mokėtojo prašymo, turi būti vertinamas, remiantis akivaizdumo kriterijumi, vertinant ar nėra aplinkybių leidžiančių daryti išvadą, jog mokesčių administratorius akivaizdžiai neįvertino visų mokesčių mokėtojo prašyme nurodytų aplinkybių, akivaizdžiai neteisingai pritaikė/nepritaikė materialinės teisės normas reglamentuojančias atitinkamą teisinį santykį ir pan. (žr. LVAT 2019-04-30 nutartį administracinėje byloje Nr. eA-443-438/2019).

Ginčas kilo dėl pareiškėjos Prašyme aprašyto būsimąjo sandorio atžvilgiu, jame dalyvaujančioms pareiškėjai, Įmonėms taikytinų PMĮ 42 straipsnio 1 ir 2 dalių ir GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 7 punkto nuostatų, nežiūrint į tai, jog pareiškėja ir būsimos Įmonės atitinka RPK subjektų požymius.

RPK subjekto sąvoka apibrėžiama PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalyje, RPK subjektas – vienetas, kurio pagrindinė vykdoma veikla yra laikinas lėšų iš nesusijusių asmenų ir (arba) viešųjų lėšų pritraukimas ir šių lėšų investavimas į kitus vienetus, jei daugiau negu 70 procentų RPK subjekto investicijų sudaro investicijos į vienetą, kurių vidutinis metinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 250 asmenų, o mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 50 milijonų eurų arba balanse nurodyto turto vertė neviršija 43 milijonų eurų, nuosavybės vertybinius popierius ir (arba) konvertuojamąsias obligacijas, kaip ši sąvoka suprantama pagal ABI, neįtrauktus į prekybą reguliuojamoje rinkoje.

PMĮ 12 straipsnio 5 punkte nustatyta, jog mokesčiu neapmokestinamos KI subjektų, RPK subjektų pajamos, įskaitant dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, išskyrus iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar iš tų teritorijų gyventojų gautas bet kokias pajamas ir su investicijomis į tikslines teritorijas susijusias pajamas.

Pagal PMĮ 16 straipsnio 6 dalį, tam tikrais atvejais vienetus reorganizuojant, likviduojant, pertvarkant, turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimo ir apmokestinimo tvarka yra nustatyta šio įstatymo IX skyriuje. Kitais atvejais Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija nustato turto įsigijimo kainos, pardavimo kainos arba turto vertės padidėjimo pajamų apskaičiavimo tvarką (PMĮ 16 straipsnio 7 dalis).

PMĮ 41 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad vienetų, jų dalyvių pajamos bei nuostoliai kituose šio skyriaus straipsniuose nustatyta tvarka pripažįstami šiame straipsnyje nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais, kai: 1) vienetų turtas, teisės ir pareigos perleidžiamos tarp Lietuvos vienetų, kurių apmokestinamasis pelnas yra apmokestinamas taikant šio įstatymo 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 procentų mokesčio tarifus, arba tarp užsienio vienetų – ES valstybių narių rezidentų mokesčių tikslais, ES valstybėse narėse turinčių verslo organizavimo formą, nurodytą Direktyvos priede, ir esančių Direktyvos 3 straipsnio c punkte nustatytų mokesčių mokėtojais, arba 2) vienetų turtas, teisės ir pareigos perleidžiamos tarp Lietuvos vienetų, kurių apmokestinamasis pelnas yra apmokestinamas taikant šio įstatymo 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 procentų mokesčio tarifus, ir užsienio vienetų – ES valstybių narių rezidentų mokesčių tikslais, ES valstybėse narėse turinčių verslo organizavimo formą, nurodytą Direktyvos priede, ir esančių Direktyvos 3 straipsnio c punkte nustatytų mokesčių mokėtojais, arba 3) perkeliama vieneto (Europos bendrovės ar Europos kooperatinės bendrovės) registruota buveinė.

To paties straipsnio 2 dalyje numatyti reorganizavimo ar perleidimo atvejai ir pagal 4 punktą vienetai reorganizuojami išdalijant arba padalijant, t. y. vienetas, baigiantis veiklą be likvidavimo procedūros (toliau – įsigyjamasis vienetas), išdalija ar išskaido savo turtą, teises ir pareigas į dvi ar daugiau dalių ir tuo pačiu momentu jos pereina dviem ar daugiau jau esančių ar naujai kuriamų vienetų (toliau – įsigyjantieji vienetai), įsigyjamojo vieneto dalyviai vietoj turėtų įsigyjamojo vieneto akcijų (dalių, pajų) proporcingai mainais gauna išleistų įsigyjančiųjų vienetų akcijų (dalių, pajų); jei, keičiant įsigyjamojo vieneto akcijas į įsigyjančiųjų vienetų akcijas, akcijų kainų skirtumas apmokamas pinigais – tai ne daugiau kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės arba, kai nominalios vertės nėra, ne daugiau kaip 10 procentų balansinės akcijų vertės.

GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies nustatyta, jog pajamos – pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo gražinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus tarp PMĮ 41 straipsnio 1 dalies 1, 2 punktuose nustatytų vienetų PMĮ 41 straipsnio 2 dalyje nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais vykdomų operacijų metu susidariusį turto vertės skirtumą, kai gaunamos akcijos (dalys, pajai) vieneto dalyvių turimas šio vieneto akcijas (dalys, pajus) mainais keičiant į kito vieneto akcijas (dalys, pajus), išskyrus akcijų kainų skirtumo apmokėjimą pinigais (7, 8 punktai).

Iš pateikto teisinio reglamentavimo matyti, jog Lietuvos vienetų ir jų dalyvių turto vertės padidėjimo pajamos bei nuostoliai PMĮ IX skyriuje nustatyta tvarka pripažįstami PMĮ 41 straipsnio 2 dalyje išvardytais reorganizavimo ir perleidimo atvejais, kai turto, teisių ar pareigų perleidimas vyksta

tarp Lietuvos vienetų, kurie yra PMĮ nustatyto pelno mokesčio mokėtojai ir kurių apmokestinamasis pelnas, remiantis PMĮ 5 straipsniu, apmokestinamas taikant 15 arba 5 procentų mokesčio tarifą. Tačiau jeigu Lietuvos vienetas yra RPK subjektas, tokiu atveju šių subjektų pajamos, įskaitant dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, mokesčiu neapmokestinamos, išskyrus iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar iš tų teritorijų gyventojų gautos bet kokios pajamos ir su investicijomis į tikslines teritorijas susijusios pajamos. Nesant šių išskirtinių apmokestinimo sąlygų, įtvirtintų PMĮ 12 straipsnio 5 punkte, subjektų, atitinkančių PMĮ 2 straipsnio 30¹ dalyje nurodytus RPK subjekto kriterijus, visos gaunamos pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Tokie RPK subjektai nelaikytini vienetais, kurių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 proc. mokesčio tarifus, atitinkamai jie (šie subjektai) nepriskiriami (nepatenka) PMĮ IX skyriaus reguliavimo sričiai.

PMĮ 12 straipsnio 5 punkte įtvirtintos RPK subjektų pajamų, įskaitant dividendų ir kito paskirstytojo pelno neapmokestinimo nuostatos bei išimtytys buvo aiškiai išdėstytos PMĮ projekto aiškinamajame rašte, kuriame paaiškinta, jog projektu siūloma nustatyti palankesnę RPK subjektų apmokestinimo tvarką, be kita ko, įtvirtinti vieną investicijų į KI subjektus apmokestinimo lygį galutinio investicinių pajamų gavėjo – fizinio asmens – „rankose“; siekiant kapitalo rinkos plėtros skatinimo, siūloma atleisti nuo pelno mokesčio visus nustatytus reikalavimus atitinkančių RPK subjektų gaunamas pajamas bei nustatyti, kad vienetų iš ne tikslinėse teritorijose įregistruotų neribotos atsakomybės RPK subjektų gautas pelnas būtų priskiriamas neapmokestinamosioms pajamoms ir tais atvejais, kai RPK subjektų pajamos nebuvo apmokestintos“.

VMI, priimdama sprendimą dėl konkrečių mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo, vertino pareiškėjos Prašyme ir papildomai teiktuose paaiškinimuose nurodytas bei prašymo nagrinėjimo metu nustatytas faktines būsimąjį sandorio vykdymo aplinkybes, t. y., kad pareiškėja save kvalifikavo kaip RPK subjektą, kurio pelnas dėl šio subjekto specifiškumo neapmokestinamas pelno mokesčiu taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 proc. arba 5 proc. mokesčio tarifus, nes tokio subjekto pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal PMĮ 12 straipsnio 5 dalį.

Pareiškėja nei VMI, nei Komisijai nepateikė duomenų, pagrindžiančių PMĮ 12 straipsnio 5 punkte nustatytas išimtis, kada gali būti apmokestinamos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar iš tų teritorijų gyventojų gautos bet kokios pajamos ir su investicijomis į tikslines teritorijas susijusios pajamos. Taip pat nepateikė duomenų, jog pareiškėja, kaip RPK subjektas, yra gavusi pajamų, kurios buvo apmokestinamos PMĮ 5 straipsnyje nustatytais 15 proc. arba 5 proc. mokesčio tarifais, o Prašymo patikslinime pareiškėja tik nurodė bendro pobūdžio informaciją (pasvarstymus) apie tokią galimybę.

Taigi, atsakovė pagrįstai vertino, kad numatomas pareiškėjos reorganizavimas išdalijant į dvi naujas įmones ir joms perduodant pareiškėjos turtą, teises ir pareigas, neatitinka PMĮ 41 straipsnio 1 dalyje nustatytų reikalavimų (būtiną sąlygą dėl apmokestinamojo pelno apmokestinimo 15 ar 5 proc. pelno mokesčio tarifu), todėl tokiame pareiškėjos padalijime negali būti taikomos PMĮ IX skyriaus nuostatos, o mokesstinės prievolės dėl turto perleidimo pareiškėjai ir jos dalyviams turi būti apskaičiuojamos vadovaujantis bendromis PMĮ ir GPMĮ nuostatomis.

Komisijos vertinimu, atsakovė, vertindama būsimąjį sandorį, išsamiai išnagrinėjo pareiškėjos Prašymą ir papildomus paaiškinimus, vadovavosi mokesčių teisės aktų nuostatomis, tame tarpe tiek PMĮ, tiek PMĮ projekto aiškinamuoju raštu bei tinkamai pritaikė materialinės teisės normas reglamentuojančias atitinkamą teisinį santykį. Todėl VMI sprendimas nepritari Prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui yra pagrįstas.

LVAT, aiškindamas VAĮ nuostatas dėl reikalavimų, kuriuos turi atitikti individualaus akto turinys yra konstatavęs, kad individualiais administraciniais aktais, kuriuos priima viešojo administravimo subjektai, yra sprendžiami skirtingo pobūdžio teisiniai santykiai, kuriuos reguliuoja specialios teisės normos, skirtos tik šiems teisiniams santykiams reglamentuoti, pvz. nuosavybės teisių atkūrimas, valstybė tarnyba, mokesčiai ir kt. Tai lemia, kad ir skirtinguose teisiniuose santykiuose priimamų individualių administracinių aktų turinys gali būti skirtingas (pagal apimtį, struktūrą ir pan.), nes gali būti sąlygotas tų specialiųjų teisės normų reikalavimų, kurios reglamentuoja atitinkamus teisinius santykius. Todėl kiekvienu konkrečiu atveju, vertinant individualaus administracinio akto teisėtumą, VAĮ 8 straipsnio (galiojančios VAĮ redakcijos 10 straipsnis) taikymo aspektu, turi būti

atsižvelgiama ir į tuos teisės aktus, kurie reguliuoja konkretų teisinį santykį, t. y., turi būti įvertinama kokie ir kokia apimtimi yra teisiškai reikšmingi faktai bei kokios konkrečios materialinės teisės normos asmeniui gali sudaryti atitinkamas prielaidas bei sąlygas, kad būtų sukurtos, panaikintos ar pakeistos asmens subjektinės teisės tam tikruose teisiniuose santykiuose (žr. pvz., LVAT 2010-09-13 nutartį administracinėje byloje Nr. A-438-774/2010).

Įvertinus tai, kas išvardyta, Komisija daro išvadą, jog atsakovė tinkamai išnagrinėjo pareiškėjos Prašymą, atsižvelgė į visas aplinkybes, pateiktas Prašyme ir priėmė sprendimą nepritari mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui, jame nurodydama tokio nepritarimo priežastis, teisinį ir faktinį pagrindus ar kitas administraciniam sprendimui įtakos turėjusias aplinkybes, taip pat šio sprendimo motyvus. VMI priimtas Sprendimas atitinka VAI nustatytus reikalavimus ir Komisija neturi pagrindo jo panaikinti.

Atitinkamai nėra pagrindo tenkinti ir išvestinį pareiškėjos skundo reikalavimą įpareigoti VMI nagrinėti iš naujo pareiškėjos 2022-09-23 pateiktą Prašymą pritarti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui.

Vadovaudamasi Lietuvos Respublikos ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos įstatymo 20 straipsnio 1 dalies 1 punktu, 22 straipsnio 1 dalimi, Komisija

n u s p r e n d ž i a:

pareiškėjos komanditinės ūkinės bendrijos „(duomenys neskelbtini)“ skundą atmesti kaip nepagrįstą.

Sprendimą per vieną mėnesį nuo sprendimo priėmimo bylos šalys turi teisę apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka.

Posėdžio pirmininkas

Žydrūnas Plytnikas

Komisijos nariai

Remigijus Kalašnykas

Mindaugas Siaurys