



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „A1“ 2018-07-12 SKUNDO NR. S18-89**

2018 m. rugsėjo 17 d. Nr. S-156 (7-130/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Vilmos Vildžiūnaitės– pranešėja

sekretoriaujant
dalyvaujant
mokesčių mokėtojo atstovams

H. H.

M. Y.

E. K.

J. M.

mokesčių administratoriaus atstovei

I. T.

2018 m. rugsėjo 4 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „A1“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2018-07-12 skundą Nr. S18-89 dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-06-18 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5)FR0682-204 (toliau – Sprendimas), n u s t a t ė:

Inspekcija atliko Pareiškėjos pelno mokesčio (toliau — PM) apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2012-2015 m. ir nustatė, kad Pareiškėja, apskaičiuodama 2008-2009 m. veiklos rezultata, paskolų palūkanų sąnaudas (5032203,02 Lt (1910098,44 Lt už 2008 m., 3122104,58 Lt už 2009 m.)), apskaičiuotas pagal formaliai sudarytas 2008-05-06 paskolų sutartis su Pareiškėjos akcininkais, nepagrįstai priskyrė leidžiamiems atskaitymams, kadangi neatitiko Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau — PMĮ) 11 str. 1 dalies, 17 str. 1 dalies, 31 str. 1 d. 13 punkto reikalavimų. Nustatyta, kad 2008-05-06 paskolų palūkanų sąnaudomis (5032203,02 Lt) nepagrįstai sumažintas 2008 – 2009 metų apmokestinamasis pelnas ir nepagrįstai padidinti 2008 – 2009 metų mokestiniai nuostoliai, kurie 2012 – 2015 m. nepagrįstai atskaityti iš apmokestinamojo pelno pagal PMĮ 30 str. 1, 3, 4 dalis.

2018-04-16 patikrinimo akte Nr. (21.60-32)FR0680-151 (toliau – Aktas, patikrinimo aktas) konstatuota, kad Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje apskaičiuotas 2004–2009 metų sukauptas mokestinių nuostolių, perkeltinų į ateinančius mokestinius laikotarpius likutis, sumažinus 5032203

Lt suma, 2015-12-31 datai sudaro 560191 Lt/162242,53 Eur (5592394 Lt – 5032203 Lt) ir PM už 2012-2015 m. laikotarpį neapskaičiuotinas.

Inspekcija Sprendime išdėsto faktines aplinkybes, susijusias su mokestiniu ginču:

1. Mokesčių mokėtojų registro duomenimis nustatyta, kad Pareiškėja įsteigta 2003-04-18 steigimo sutartimi ir Juridinių asmenų registre įregistruota 2003-04-29. Pareiškėjos steigėjai (akcininkai): 9 fiziniai asmenys (G. Y., C. I., C. D., J. E., Y. G., V. N., O. R., S. I. ir A. M.). Pareiškėjos įregistruotas įstatinis kapitalas sudarė 120 mln. Lt (120 mln. vnt. paprastųjų vardinių akcijų, kurių 1 vnt. nominali vertė - 1 Lt). Pareiškėjos įstatinis kapitalas suformuotas akcininkų piniginiiais įnašais.

2. Mokesčių mokėtojų registro duomenimis nustatyta, kad Pareiškėjos įstatinis kapitalas buvo padidintas 2 kartus: 2003-12-10 padidintas 40 mln. Lt, t. y. iki 160 mln. Lt papildomai išleidžiant 40 mln. vnt. paprastųjų vardinių akcijų, kurių 1 vnt. nominali vertė 1 Lt, 2004-01-19 Pareiškėjos įstatinis kapitalas buvo padidintas 45 mln. Lt, t. y. iki 205 mln. Lt, papildomai išleidžiant 45 mln. vnt. paprastųjų vardinių akcijų, kurių 1 vnt. nominali vertė 1 Lt.

3. Pareiškėjos įstatinio kapitalo padidinimas buvo pilnai apmokėtas Pareiškėjos akcininkų (fizinių asmenų) piniginiiais įnašais.

4. Pagal Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu pateiktą 2006-01-23 Pareiškėjos neeilinio visuotinio akcininkų susirinkimo protokolą Nr. 2006-02 nustatyta, kad Pareiškėjos akcininkai (fiziniai asmenys) nusprendė sumažinti Pareiškėjos įstatinį kapitalą iki 100000 Lt dydžio (sumažinti 204900000 Lt) anuliuojant 204900000 vnt. paprastųjų vardinių Pareiškėjos akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė yra 1 Lt, sumokant kiekvienam Pareiškėjos akcininkui už kiekvieną jo turimą anuliuotą akciją visą akcijos nominalią vertę – po 1 Lt, t. y. iš viso Pareiškėjos akcininkams išmokant 204900000 Lt.

Pareiškėjos pateiktame Protokole nėra nurodytas Pareiškėjos įstatinio kapitalo mažinimo tikslas.

5. Mokesčių mokėtojų registro duomenimis nustatyta, kad Pareiškėjos sprendimas dėl Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo Juridinių asmenų registre buvo įregistruotas 2006-02-09 ir Pareiškėjos pakeisti įstatai buvo įregistruoti 2006-02-09.

6. Mokestinio patikrinimo metu pagal Pareiškėjos pateiktos Apmokėtų vertybinių popierių sąskaitų knygos išrašus nustatyta, kad 2006-02-09 Pareiškėjos įstatinis kapitalas buvo sumažintas 204900000 Lt suma ir Pareiškėjos akcininkams (dešimčiai fizinių asmenų): J. E., S. I., G. Y., O. R., C. D., A. M., C. I., G. O., Y. G. ir V. N. buvo anuliuota iš viso 204900000 vnt. paprastųjų vardinių Pareiškėjos akcijų.

Pagal Pareiškėjos akcininkų (fizinių asmenų) atliktų mokestinių patikrinimų už 2008 – 2012 metus duomenis nustatyta, kad Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo lėšos Pareiškėjos akcininkams (dešimčiai fizinių asmenų) buvo pradėtos mokėti nuo 2006-08-01, piniginės lėšos buvo mokamos dalimis ir iki 2007-12-31 buvo išmokėta iš viso 164435622,71 Lt Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo lėšų.

Neišmokėta Pareiškėjos įstatinio kapitalo mažinimo lėšų dalis Pareiškėjos akcininkams 2007-12-31 sudarė 40464377,29 Lt.

7. Pagal Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos suvestinius registrus (didžiosios knygos įsipareigojimų sąskaitų: Nr. 48505 „Isiskolinimas Y. G.“, Nr. 48506 „Isiskolinimas V. N.“ ir Nr. 48507 „Isiskolinimas G. O.“ apyvartos žiniaraščius už laikotarpį nuo 2006-02-09 iki 2017-12-31) nustatyta, kad trims Pareiškėjos akcininkams: Y. G., V. N. ir H. U. įstatinio kapitalo mažinimo lėšos buvo pilnai išmokėtos iki 2007-12-31 ir su jais paskolų sutartys dėl Pareiškėjos įstatinio kapitalo mažinimo neišmokėtų lėšų nebuvo sudarytos.

8. Mokestinio patikrinimo metu pagal Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus (2008-05-06 paskolos sutartis, sudarytas su septyniais Pareiškėjos akcininkais – fiziniiais asmenimis bei buhalterinės apskaitos suvestinius registrus (didžiosios knygos visų sąskaitų apyvartos žiniaraštį už 2008 metus bei didžiosios knygos įsipareigojimų sąskaitų: Nr. 4001 „G. Y.

ilgalaiškė paskola“, Nr. 4002 „C. I. ilgalaiškė paskola“, Nr. 4003 „C. D. ilgalaiškė paskola“, Nr. 4004 „J. E. ilgalaiškė paskola“, Nr. 4005 „O. R. ilgalaiškė paskola“, Nr. 4006 „S. I. ilgalaiškė paskola“ ir Nr. 4007 „A. M. ilgalaiškė paskola“ apyvertos žiniaraščius už 2008 - 2009 metus nustatyta, kad Pareiškėja septyniems Pareiškėjos akcininkams išipareigojimus/įsiskolinimus (iš viso 40464377,29 Lt), susidariusius dėl dalies jiems neišmokėtų Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo lėšų, performino į paskolų sutartis, kurių pagrindu Pareiškėjos išipareigojimas sumokėti kapitalo mažinimo sumas buvo pakeistas į dvišalį susitarimą tarp susijusių asmenų grąžinti paskolas.

9. Paskolos sutarčių 2.1 papunkčiuose numatyta, kad Pareiškėjos prievolė sumokėti skolą Pareiškėjos akcininkams pakeičiama novacijos būdu į Pareiškėjos prievolę grąžinti akcininkams pagal paskolos sutartis atsirandančias ir suteikiamas paskolas. Paskolos sutartyse nėra apibrėžta paskolų suteikimo paskirtis. Paskolos sutarčių 2.2. papunkčiu nustatyta, kad paskolos Pareiškėjai buvo suteiktos su kintama palūkanų norma, kuri buvo nustatoma kas kiekvieną šešių mėnesių laikotarpį ir apskaičiuojama prie 6 mėn. VILIBOR pridėdant 0,6 proc. metų palūkanų dydžio maržą. Pagal paskolos sutarčių 2.5. papunkčius nustatyta, kad paskolų grąžinimo terminas – 2013-05-05. Paskolos sutarčių 4.2. papunkčiuose nurodyta, kad „jei Paskolos davėjas paprašo grąžinti bet kurią paskolos dalį sumokant ją anksčiau kaip iki 2009 m. gegužės 8 d., paskola tampa neatlygintine ir pagal šią paskolos sutartį neturi būti mokamos palūkanos už visą laikotarpį iki paskolos grąžinimo“.

10. Iš Pareiškėjos pateiktų dokumentų nustatyta, kad Pareiškėjai nuo įformintų paskolų už laikotarpį nuo 2008-05-06 iki 2009-05-05 buvo apskaičiuota ir paskolų davėjams (Pareiškėjos akcininkams) neišmokėta iš viso 3288416,29 Lt (1910098,44 Lt už laikotarpį nuo 2008-05-06 iki 2008-12-31 ir 1378317,85 Lt už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2009-05-05) palūkanų suma, kuri 2009-05-05 buvo performinta į naujai sudarytas paskolų sutartis.

11. Mokestinio patikrinimo metu pagal Pareiškėjos pateiktą 2009-05-05 paskolos sutarčių, sudarytų su septyniais aukščiau minėtais Pareiškėjos akcininkais 2.1. papunkčiuose nustatyta, kad Pareiškėjos 2009-05-05 datai akcininkams mokėtinos palūkanos, apskaičiuotos pagal akcininkų ir Pareiškėjos 2008-05-06 pasirašytas paskolos sutartis, buvo performintos į naujai sudarytas paskolų sutartis. Paskolos sutartyse taip pat nėra apibrėžta paskolų suteikimo paskirtis.

12. Pareiškėja apskaitytus išipareigojimus Pareiškėjos akcininkams pagal aukščiau minėtus paskolinius sandorius (iš viso 43752793,58 Lt) sumokėjo/grąžino bankiniais mokėjimo pavedimais laikotarpiu nuo 2009-06-08 iki 2009-12-21. Pagal Pareiškėjos akcininkų (fizinių asmenų) atliktų mokestinių patikrinimų už 2008 – 2012 metus duomenis nustatyta, kad Pareiškėjos piniginių lėšų išmokėjimo pagrindinis šaltinis – 2009-12-04 LEO LT, AB Pareiškėjai pervestos 680000000 Lt piniginių lėšos, kurių nurodyta mokėjimo paskirtis – „pagal 2009 m. gruodžio 4 d. LEO LT, AB panaikinimo ir nacionalinio investuotojo sutarčių nutraukimo sutartį“.

13. Pagal Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos registrus už 2008-2009 metus nustatyta, kad Pareiškėjai pagal įformintas 2008-05-06 paskolų sutartis už laikotarpį nuo 2008-05-06 iki 2009-12-21 buvo apskaičiuota iš viso 5032203,02 Lt palūkanų suma (1910098,44 Lt už 2008 metus ir 3122104,58 Lt už 2009 metus).

Nustatyta, kad Pareiškėjai pagal įformintas 2009-05-05 paskolų sutartis apskaičiuotos palūkanos buvo anuliuotos, nes paskolos pagal 2009-05-05 paskolų sutartis buvo Pareiškėjos akcininkams sumokėtos/grąžintos anksčiau negu iki 2010-05-07.

14. Nustatyta, kad Pareiškėja 2012-2015 m. dirbo pelningai, tačiau PM į biudžetą nemokėjo, nes apskaičiuotą kiekvieno mokestinio laikotarpio veiklos rezultatą – pelną - sudengė su ankstesnių mokestinių laikotarpių mokestiniais nuostoliais.

15. Išanalizavus Pareiškėjos 2008-2009 metais patirtas sąnaudas, kurios nulėmė Pareiškėjos 2008 – 2009 metais apskaičiuotą mokestinį nuostolį, bei tą aplinkybę, kad 2008–2009 metų susidare mokestiniai nuostoliai perkelti į tiriamąjį laikotarpį (2012–2015 m.) ir kuriais sumažintas 2012–2015 metų apmokestinamasis pelnas, nustatyta, kad dalį 2008–2009 m. sąnaudų sudarė palūkanų sąnaudos, apskaičiuotos už įformintas Pareiškėjos akcininkų (fizinių asmenų) Pareiškėjai suteiktas paskolas. Šios palūkanų sąnaudos apskaičiuojant Pareiškėjos mokestinių laikotarpių

(2008 – 2009 metų) rezultata buvo priskirtos leidžiamoms atskaitymams ir jų suma padidinti nuostoliai.

16. Patikrinimo metu taip pat buvo vadovautasi Pareiškėjos akcininkų (7 fizinių asmenų) kontrolės veiksmų, atliktų už 2008-2012 m., duomenimis. Visų 7 fizinių asmenų kontrolės veiksmų metu, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalimi, konstatuota, kad Pareiškėjos įsipareigojimai akcininkams suformuoti ne dėl realių piniginių lėšų skolinimo, o dėl įstatinio kapitalo mažinimo, po kurio Pareiškėja neturėjo galimybių atsiskaityti su akcininkais, Pareiškėja, turėdama sukaupti didelį pelną, akcininkams dividendų nemokėjo, o išmokėjo palūkanas už įstatinio kapitalo mažinimo būdu suformuotas paskolas, todėl 2009 m. akcininkų gautos palūkanų sumos iš Pareiškėjos pagal 2008-05-06 paskolos sutartis laikytinos kitomis akcininkų pajamomis. Mokesčių administratorius nustatė, kad akcininkai pagal 2008-05-06 paskolos sutartis, gavę palūkanas iš Pareiškėjos (mokesčių išskaičiuojančio asmens), tuo pačiu gavo ir mokesstinę naudą, todėl pagal šias sutartis išmokėtos palūkanos priskirtinos akcininkų apmokestinamoms pajamoms.

17. Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau — Vilniaus AVMI) sudarė susitarimus dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pagal MAĮ 71 straipsnio nuostatas su J. E. (2014-05-08 susitarimas Nr. (4.65)-257-22), G. Y. (2014-06-03 susitarimas Nr. (4.65)-257-24), O. R. (2013-08-23 susitarimas Nr. (4.65)-257-17), A. M. (2013-09-13 susitarimas Nr. (4.65)-257-18), C. I. (2014-05-05 susitarimas Nr. (4.65)-257-20).

18. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinė teisėjų kolegija 2017 m. liepos 4 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017 ir 2018-02-13 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-177-556/2018 atmetė S. I. ir C. D. apeliacinius skundus ir pažymėjo, kad neturi pagrindo abejoti vietos mokesčių administratoriaus ir mokesčių ginčą nagrinėjusių institucijų, įskaitant pirmosios instancijos teismą, pateikta išvada, jog minėtų paskolų sutarčių sudarymu iš esmės buvo siekiama vienintelio tikslo – įgyti mokesstinę naudą, t. y. sudaryti prielaidas S. I. ir C. D. įgyti (išmokėti) sumas iš UAB "C1" UAB „Vilniaus prekyba“ ir UAB "B1" lėšų, išvengiant mokesčių įstatymuose numatytų mokesčių prievolių“.

19. Mokestinio patikrinimo metu konstatuota, kad pagal įformintas 2008-05-06 paskolų sutartis už laikotarpį nuo 2008-05-06 iki 2009-12-21 apskaičiuota 5032203,02 Lt palūkanų suma (1910098,44 Lt už 2008 metus ir 3122104,58 Lt už 2009 metus) negali būti pripažinta leidžiamais atskaitymais, kuriais mažinamas Pareiškėjos apmokestinamasis pelnas, nes fiktyviomis paskolos sutartimis Pareiškėja nevykdė įprastos ekonominės veiklos, kuria siekiama uždirbti pajamų ar gauti kokios kitos ekonominės naudos (PMĮ 11 str. 1 dalis, 17 str. 1 dalis, 31 str. 1 d. 13 punktą). Pagal įformintas 2008-05-06 paskolų sutartis už laikotarpį nuo 2008-05-06 iki 2009-12-21 apskaičiuota 5032203,02 Lt palūkanų suma nepagrįstai padidino 2008 – 2009 metų mokesčius nuostolius, kurie nepagrįstai buvo atskaityti iš tikrinamojo laikotarpio (2012 – 2015 m.) apmokestinamojo pelno (PMĮ 30 str. 1, 3, 4 dalys).

Dėl 2008-05-06 paskolų palūkanų sąnaudų priskyrimo Pareiškėjos leidžiamoms atskaitymams.

Inspekcija akcentavo, kad:

1. 2008-05-06 paskolų sutartys su Pareiškėjos akcininkais buvo sudarytos po 2006 m. atlikto Pareiškėjos įstatinio kapitalo mažinimo kai dalis Pareiškėjos akcininkams nesumokėtų Pareiškėjos įstatinio kapitalo mažinimo lėšų buvo performinta į Pareiškėjos akcininkų Pareiškėjai suteiktas paskolas, nuo kurių buvo apskaičiuotos palūkanos (5032203,02 Lt), priskirtos leidžiamoms atskaitymams, mažinantiems apmokestinamąjį pelną.

2. Pareiškėja neturėjo laisvų piniginių lėšų už įstatinio kapitalo mažinimą išmokoms akcininkams išmokėti. Pareiškėja, turėdama sukaupti ypač didelį nepaskirstytą pelną (2005-12-31 – 1210925000 Lt, 2006-12-31 – 1287978000 Lt, 2007-12-31 – 2007701000 Lt, 2008-12-31 – 2706645000 Lt, 2009-12-31 – 650600000 Lt, 2010-12-31 – 649155000 Lt), akcininkams dividendų nemokėjo, pagrindinės Pareiškėjos akcininkų gaunamos pajamos iš Pareiškėjos buvo palūkanos už

įformintas paskolas, kurios pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau — GPMĮ) nuostatas priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms.

3. Pareiškėja, pati turėdama didelį nepaskirstytą pelną, neatsiskaitė su akcininkais, o sudarė sau nepalankų sandorį, kuriuo prievolė atsiskaityti su akcininkais dėl įstatinio kapitalo sumažinimo buvo pakeista į prievolę grąžinti minėtas lėšas paskolos su palūkanomis forma.

4. LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2017 m. liepos 4 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017, LVAT 2018-02-13 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-177-556/2018 konstatuota, kad paskolų sutartys (įskaitant 2008-05-06 paskolų sutartis) buvo sudarytos iš esmės išimtinai siekiant tenkinti akcininkų interesus. Minėtose LVAT nutartyse nurodyta, kad paskolų sutartys, įskaitant ir 2008-05-06 paskolų sutartis, nebuvo sudarytos bendrovėms (įskaitant ir Pareiškėją) vykdant jų įprastą ekonominę veiklą, kuria siekiama uždirbti pajamų ar gauti kokios kitos ekonominės naudos.

Mokesčių administratorius konstatavo, kad sudarytais sandoriais buvo siekiama sudaryti sąlygas Pareiškėjos akcininkams išmokėti neapmokestinamųjų pajamų ir sudaryti sandoriai buvo sąlygoti ne Pareiškėjos ekonominių ar su ūkine-komercine veikla susijusių asmenų, o būtent pasinaudojus GPMĮ įtvirtinta lengvata, siekiant naudos akcininkams, todėl mokesčių administratorius sudarytus sandorius vertino ne kaip Pareiškėjos ūkinės-komercinės veiklos sandorius, kuriais siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos.

Inspekcija, remdamasi PMĮ 7 straipsnio, 17 straipsnio nuostatomis, LVAT praktika, nurodė, kad sąnaudų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams kriterijais įstatymų leidėjas siekė suteikti teisę mokesčių mokėtojui leidžiamoms atskaitymams priskirti vykdant ūkinę-komercinę veiklą realiai patirtas sąnaudas, tačiau tik tokias, kurios būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, t. y. šis kriterijus yra vienas iš komuliatyvių sąnaudų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams kriterijų, todėl ūkio subjekto sąnaudų atitikimas jam turi būti grindžiamas kartu su kitais kriterijais. Sąnaudų patyrimo būtinumas yra siejamas su ekonominės naudos gavimu, tai yra sąnaudų būtinumas ir ekonominės naudos gavimas turi turėti priežastinį ryšį, dėl kurio neturi kilti abejonių. Atitinkamai ekonominė nauda PMĮ prasme turi būti suprantama kaip nauda, kuri dėl pairtų būtent vienetui būtinų sąnaudų gavo vienetas, siekiantis patirtas sąnaudas priskirti leidžiamoms atskaitymams.

Inspekcija nurodė, kad patirtų sąnaudų realumą ir priskirtinumą leidžiamoms atskaitymams turi pagrįsti mokesčių mokėtojas. Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjos pateiktą ir Inspekcijos surinktą informaciją, laikosi pozicijos, jog Pareiškėjos pateiktos informacijos ir dokumentų visuma, įvertinus ją kartu su mokesčių administratoriaus nustatytomis sandorių sudarymo, atsiskaitymo už juos aplinkybėmis, nepagrindžia patirtų sąnaudų būtinumo Pareiškėjos ekonominei naudai gauti; aplinkybių, jog vykdytais sandoriais buvo siekiama ekonominės naudos būtent sąnaudas patiriančiam vienetui, vykdančiam ūkinę-komercinę veiklą. Nustatytų aplinkybių visuma sudaro pakankamą pagrindą konstatuoti, jog vykdytais sandoriais buvo siekta Pareiškėjos akcininkams išmokėti pajamas, kurios pagal išmokų pobūdį (pajamos už suteiktas paskolas) ir jų išmokėjimo momentą (2009-12-21) būtų neapmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, o sudarant paskolų sutartis – sudaryti akcininkams sąlygas paskolų sutartyse įtvirtinant paskolų grąžinimo terminą (ne anksčiau nei praėjus 366 dienoms po sutarčių pasirašymo) gauti paskolų palūkanų, kurios atsižvelgiant paskolų sutarties pasirašymo laiką ir grąžinimo laiką, būtų neapmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu (toliau – GPM).

Inspekcija įvertino Pareiškėjos teiginį, kad 2008 m., nusprendus dalyvauti „LEO LT“ ir įgyti kuo didesnę „LEO LT“ akcijų paketą, likusi Pareiškėjos akcininkams neišmokėta įstatinio kapitalo mažinimo suma (40,5 mln. Lt) de facto tapo Pareiškėjos skola akcininkams, todėl buvo sudarytos 2008-05-16 paskolų sutartys. Inspekcija pažymėjo, kad pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo Nr. VIII-1835 52 str. 8 dalį sumažinus įstatinį kapitalą, siekiant akcininkams išmokėti bendrovės lėšų, su akcininkais atsiskaitoma tik pinigais. Pinigai akcininkams gali būti išmokami ne anksčiau, negu pakeisti bendrovės įstatai įregistruojami juridinių asmenų registre, ir turi būti išmokėti per vieną mėnesį nuo pakeistų bendrovės įstatų įregistravimo dienos. Iš turimos

informacijos matyti, kad Pareiškėjos sprendimas dėl Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo Juridinių asmenų registre buvo įregistruotas 2006-02-09 ir Pareiškėjos pakeisti įstatai buvo įregistruoti 2006-02-09. Vadovaujantis minėto įstatymo nuostata Pareiškėjos skola akcininkams susidarė 2006 m. kovo mėnesį, t.y. neatsiskaičius su akcininkais per įstatyme numatytą terminą. Iš turimos informacijos matyti, kad Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo lėšos Pareiškėjos akcininkams (dešimčiai fizinių asmenų) buvo pradėtos mokėti nuo 2006-08-01, t.y. po 6 mėnesių ir piniginės lėšos buvo mokamos dalimis (iki 2007-12-31 buvo išmokėta iš viso 164 435 622,71 Lt Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo lėšų). Neišmokėta Pareiškėjos įstatinio kapitalo mažinimo lėšų dalis Pareiškėjos akcininkams 2007-12-31 sudarė 40 464 377,29 Lt. VMI prie FM teigimu, nėra pagrindo tvirtinti, kad Pareiškėjos ilgalaikė skola akcininkams susidarė būtent 2008 m., ir, kad buvo pasirinktas verslo logika pagrįstas veikimo būdas, t.y. sudaryti 2008-05-06 paskolų sutartis (novacijos būdu pakeičiant jau esamą ilgalaikę skolą) negaunant jokių papildomų lėšų, tik patiriant reikšmingas palūkanų sąnaudas. Inspekcija konstatavo, kad paskolos prigimtis yra nepakitusi — tai skola akcininkams, susidariusi mažinant įstatinį kapitalą 2006 metais, o skolintis iš akcininkų tam, kad ta pati skola ir dar su palūkanomis būtų išmokėta tiems patiems akcininkams negali būti paaiškinama įprasta verslo logika.

Inspekcija nurodė, kad iš oficialių šaltinių matyti, kad 2008-05-27 buvo pasirašyta „LEO LT“ akcininkų sutartis ir padidintas „LEO LT“ įstatinis kapitalas iki 5 mlrd. Lt (Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2009 m. kovo 2 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos atominės elektrinės įstatymo 10 straipsnio 1 dalies (2008 m. vasario 1 d. redakcija) nuostatų ir 11 straipsnio (2008 m. vasario 1 d. redakcija) 1 dalies 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bylos Nr. 28/08 <http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta513/content>), ir pagal Pareiškėjos prie pastabų dėl patikrinimo akto pridėtą AB "A1" 2018-05-31 dienai balansą matyti, kad AB "A1" 2008-05-31 dienai turėjo 709 mln. Lt nepaskirstytojo pelno, grynujų pinigų 2008-05-31 dienai AB "A1" turėjo 736627 mln. litų (apskaičiuota Pinigai ir pinigų ekvivalentai laukelyje). Pareiškėja 2017-12-12 paaiškinimo Nr. S17-186 14 punkte nurodo, kad 2008 m. gegužę Pareiškėjai būtų užtekę priimti sprendimą paskirstyti dukterinės bendrovės „V1“ 40,5 mln. litų nepaskirstytojo pelno dividendais ir šios lėšų sumos būtų pakakę Pareiškėjai padengti visus įsiskolinimus Pareiškėjos akcininkams, tačiau ji pasirinko kitokį veikimo būdą, nes buvo siekiama įgyti kuo didesnę „LEO LT“ akcijų paketą. Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjos teiginiai dėl paskolų sudarymo būtinybės bei jų grąžinimo realios galimybės tik 2013 m. laikytini deklaratyviais ir prieštaraujantys nustatytiems faktams, nes kaip matyti, ilgalaikė skola akcininkams buvo susiformavusi dar iki 2008-05-06 ir 2008-05-31 Pareiškėjos valdoma „V1“ turėjo nepaskirstytojo pelno 17 kartų didesnei sumai nei Pareiškėjos skola akcininkams (Pareiškėjai jau įsigijus „LEO LT“ akcijas), todėl ekonomine logika nepagrįsta laikoma nei ilgalaikės skolos pakeitimas novacijos būdu į 2008-05-06 paskolas akcininkams, kurios sukuria papildomas sąnaudas ir realios ekonominės naudos neatneša, nei 2009-05-05 paskolos sutarčių sudarymas, kurių pagrindu 2008-05-06 pasirašytos paskolos sutartys buvo performintos į naujai sudarytas paskolų sutartis.

Inspekcija įvertino Pareiškėjos teiginį, kad bet kuriuo atveju Pareiškėja būtų privalėjusi mokėti palūkanas, nepaisant to, ar paskolų sutartys būtų sudarytos su bankais, ar su akcininkais. Inspekcija pažymėjo, kad sudarius paskolų sutartis su pvz. komerciniais bankais būtų gaunamos papildomos investicijos, kurių pagrindu būtų buvę galima padidinti „V1“ akcijų paketą, ko pasekmėje būtų įsigytas dar didesnis „LEO LT“ akcijų paketas ir tai būtų reali ekonominė nauda Pareiškėjai, tačiau Pareiškėja pasirinko iš esmės tokį veikimo būdą, kuris jai sudarė tik galimybę palūkanų sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams ir tokiu būdu padidinti nuostolius. Taip pat Inspekcija atkreipė dėmesį, kad mokesčių administratorius nevertina Pareiškėjos ir akcininkų sudarytų sandorių civilinių teisinių santykių aspektu, todėl nėra ginčo nei dėl jų realumo, nei dėl palūkanų dydžio, vykdymo ar kt. Inspekcija pažymėjo, kad sandoriai, kurių pagrindu susidarė kreditoriniai reikalavimai Pareiškėjai nėra naudingi sudaromų paskolų forma nesuteikti Pareiškėjai finansiniai ar kiti išteklių.

Inspekcija nurodė, kad LVAT savo praktikoje, vertindamas sąnaudų priskyrimą leidžiamiesiems atskaitymams, akcentuoja būtinybę atskleisti vykdytų ūkinių operacijų tikslą. Paminėtina ir tai, teismo vertinimu, dėl ūkinių operacijų, kurių tikslas akcininko interesų tenkinimas, patirtos sąnaudos negali būti vertinamos kaip atitinkančios sąnaudų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams kriterijus, nes tokia veikla nelaikytina vieneto ūkine–komercine veikla, kuria siekiama pajamų ar ekonominės naudos (*LVAT 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015*). LVAT laikosi pozicijos, kad, vieneto ir akcininko, turinčio įtaką vieneto sprendimams, ryšys pripažįstamas svarbia aplinkybe, vertinant tarp tokių šalių sudarytų sandorių tikslus ir tokių sandorių aplinkybes (*2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017*).

Inspekcijos nuomone, nagrinėjamu atveju nėra objektyvių įrodymų, jog 2008-05-06 paskolų sutarčių paskirtis buvo piniginių lėšų gavimas būtent „LEO LT“ akcijų paketui įsigyti (tiek 2008-05-06, tiek 2009-05-05 paskolos sutartyse nėra apibrėžta paskolų paskirtis). Paskolų suteikimo paskirties tikslas įvardintas tik 2017-12-12 paaiškinime Nr. S17-186 ir 2018-05-18 pastabose. Be to, akcininkų kontrolės veiksmų metu, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalimi, konstatuota, kad Pareiškėjos įsipareigojimai akcininkams suformuoti ne dėl realių piniginių lėšų skolinimo, o dėl įstatinio kapitalo mažinimo, po kurio Pareiškėja neturėjo galimybių atsiskaityti su akcininkais, Pareiškėja, turėdama sukaupusi didelį pelną, akcininkams dividendų nemokėjo, o išmokėjo palūkanas už įstatinio kapitalo mažinimo būdu suformuotas paskolas, todėl 2009 m. akcininkų gautos palūkanų sumos iš Pareiškėjos pagal 2008-05-06 paskolos sutartį laikytinos kitomis akcininkų pajamomis. Taigi, akcininkai pagal 2008-05-06 paskolos sutartį, gavę palūkanas iš Pareiškėjos (mokestį išskaičiuojančio asmens), tuo pačiu gavo ir mokestinę naudą, todėl pagal šias sutartis išmokėtos palūkanos priskirtinos akcininkų apmokestinamoms pajamoms. Inspekcija akcentavo, kad LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2017 m. liepos 4 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017 pažymėjo, kad, kaip nustatyta byloje surinktais įrodymais, S. I. ginčui aktualių laikotarpiu buvo ne tik minėtų bendrovių (mokestį išskaičiuojančių asmenų) akcininkas, bet ir kartu su kitais asocijuotais asmenimis kontroliavo šiuos vienetus, galėjo daryti ir – vertinant ginčui aktualias aplinkybes – darė įtaką bendrovių (įskaitant ir Pareiškėją) sprendimams.

Inspekcija pažymėjo, kad paskolų sandorių šalys, pasirašydamos paskolos sutartis, iš anksto numatė sąlygas, kurioms esant gautos palūkanos nebūtų priskiriamos apmokestinamoms pajamoms (paskolų sutartyse įtvirtinta sąlyga dėl paskolų grąžinimo ne anksčiau nei praėjus 366 dienoms po sutarties pasirašymo) ir palūkanų mokėjimas buvo siejamas ne su Pareiškėjos galimybėmis išmokėti pinigines lėšas, o su sąlygomis, kurioms esant pagal GPMĮ nuostatas nesusidaro mokėtinų mokesčių. Pareiškėja pagal 2008-05-06 paskolos sutartį susidariusį įsipareigojimą Pareiškėjos akcininkams grąžino 2009-12-21 (praėjus 594 dienoms nuo Inspekcija, įvertinusi teisminės praktikos ir PMĮ 11 str. 1 dalies, 17 str. 1 dalies nuostatas, nustačiusi aplinkybes, jog Pareiškėja nepagrindė sąnaudų pripažinimo leidžiamais kriterijū; sąnaudų patyrimas susijęs su akcininkų nauda, konstatavo, kad šios sąnaudos negali būti priskirtos leidžiamiesiems atskaitymams.

Inspekcija Pareiškėjai papildomai pelno mokesčio už laikotarpį nuo 2012-2015 neapskaičiavo, tačiau Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje apskaičiuotas 2004 – 2009 metų sukauptas mokestinių nuostolių, perkeltinų į ateinančius mokestinius laikotarpius likutį sumažino iš viso 5032203 Lt/1 457426,73 Eur suma ir konstatavo, kad Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje apskaičiuotas 2004 – 2009 metų sukauptas mokestinių nuostolių, perkeltinų į ateinančius mokestinius laikotarpius likutis, 2015-12-31 datai sudaro 560191 Lt/162 242,53 Eur (5 592 394 Lt – 5 032 203 Lt).

Dėl galimai neleistinų įrodymų.

Inspekcija įvertino Pareiškėjos nuomonę, kad mokesčių administratorius nepagrįstai naudojosi neleistiniais įrodymais, t. y. fizinių asmenų kontrolės veiksmų nustatytais faktais, LVAT nutartimis administracinėse bylose (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2017 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017, LVAT 2018-02-13 nutartis administracinėje byloje

Nr. A-177-556/2018), kurių šalimi Pareiškėja nebuvo, todėl Pareiškėjos atžvilgiu, vadovaujantis ABTĮ 57 str. 2 dalimi, administracinėse bylose nustatyti faktai negali būti taikomi.

Inspekcija pažymėjo, kad LVAT savo praktikoje ne kartą pripažino res judicata galios principo svarbą (pvz., LVAT 2011 m. kovo 14 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A444-2586/2011). Iš tiesų, siekiant užtikrinti teisės ir teisinių santykių stabilumą, taip pat gerą teisingumo administravimą, yra svarbu, kad teismo sprendimai, kurie išnaudojus visas galimas teisių gynimo priemones arba pasibaigus pasinaudojimo jomis numatytiems terminams tampa galutiniai, nebegalėtų būti ginčijami. Remiantis res judicata principu, tie faktiniai ir teisiniai aspektai, kurie buvo išnagrinėti kitame teismo sprendime, turi būti pripažįstami, ir šalis ar kitas dalyvavęs byloje asmuo kitose bylose gali remtis teismo sprendimu nustatytais aplinkybėmis kaip savo reikalavimų ar atsikirtimų pagrindu – tų aplinkybių jam nereikės įrodinėti (LVAT 2011 m. liepos 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-502-3034-11). Nepaisant to, kad Pareiškėja nebuvo administracinių bylų šalimi, tačiau viena iš šalių (atsakovu) šiose administracinėse bylose buvo Inspekcija, kuri pagal formuojamą LVAT praktiką ir vadovaujantis res judicata principu turi teisę vadovautis teismo sprendimuose nustatytais aplinkybėmis kaip savo reikalavimų ar atsikirtimų pagrindu ir tų aplinkybių nebereikia įrodinėti.

Taip pat Inspekcija pažymėjo, kad mokesčių administratorius, kaip vienu iš galimų įrodinėjimo šaltinių, vadovavosi LVAT nutartimis (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2017 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017, LVAT 2018-02-13 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-177-556/2018), kuriose konstatuota, kad 2008-05-06 paskolų sutartys buvo sudarytos iš esmės išimtinai siekiant tenkinti akcininkų interesus. Minėtose LVAT nutartyse nurodyta, kad paskolų sutartys, įskaitant ir 2008-05-06 paskolų sutartis, nebuvo sudarytos bendrovėms (įskaitant ir Pareiškėją) vykdant jų įprastą ekonominę veiklą, kuria siekiama uždirbti pajamų ar gauti kokios kitos ekonominės naudos.

Dėl galimų procedūrinių teisės normų pažeidimų.

Inspekcija nurodė, kad Lietuvos respublikos Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 8 str. 1 dalimi iš esmės yra siekiama užtikrinti, jog asmeniui, dėl kurio yra priimtas atitinkamas individualus administracinis aktas, būtų žinomi šio akto priėmimo teisinis bei faktinis pagrindai, motyvai, tuo atveju, kai nėra pagrindo atitinkamą individualų administracinį aktą pripažinti visiškai nemotyvuotu, kiekvienu konkrečiu atveju, spręsdamas dėl tokio akto atitikties pastarosios įstatymo nuostatos reikalavimams, teismas privalo ad hoc (esant konkrečiai situacijai) įvertinti, ar nustatyti turinio (teisinio ir faktinio pagrindimo, motyvacijos) trūkumai yra esminiai, sukliudę šio individualaus administracinio akto adresatams suprasti atitinkamų visuomeninių santykių esmę ir turinį, identifikuoti jų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimą, šio pasikeitimo pagrindus ir apimtį, tinkamai įgyvendinti šiuo aktu suteiktas teises ar (ir) įvykdyti nustatytas pareigas bei įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą. Šis vertinimas turi būti atliekamas individualaus administracinio akto adresato (mokesčių mokėtojo) požiūriu, t. y. būtent to, kuris turi teisę žinoti ir suprasti, dėl kokios priežasties ir kuo remiantis priimtas konkretus sprendimas, be kita ko, atsižvelgiant ir į pastarajam asmeniui žinomas aplinkybes, lėmusias minėtą sprendimą (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2011 m. birželio 27 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-336/2011).

Inspekcija nurodė, kad Akto 1-4 dalyse išdėstė faktinių aplinkybių vertinimą, kuriuo vadovaujasi teigdama, kad patirtos sąnaudos negali būti laikomos leidžiamais atskaitymais, nes palūkanų sąnaudos nėra susijusios su Pareiškėjos pajamų uždirbimu ir/ar ekonominės naudos gavimu, bei nurodo, kad teisinį reglamentavimą (PMĮ 11 str.1 d., 17 str. 1 d., 31 str. 1 d. 13 p. ir 30 str.1, 3 ir 4 d.), kurio pagrindu Pareiškėjos 2008 – 2009 m. deklaruotų mokestinių nuostolių, kuriais buvo mažinamas/dengiamas Pareiškėjos 2012 - 2015 metų apmokestinamasis pelnas, suma sumažinama iš viso 5032203 Lt/1457426,73 Eur (už 2008 metus - 1910098 Lt/553202,62 Eur ir už 2009 metus – 3122105 Lt/904224,11 Eur). Inspekcija pažymėjo, kad Aktas pagrįstas objektyviais

duomenimis ir teisės aktų normomis, Akte nebuvo apsiribota vien tik nuorodomis į teisės aktų nuostatas, aiškiai išdėstytos faktinės aplinkybės, jos susietos su taikomomis teisės normomis.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja pastabas pateikė 2018-05-18 ir pasinaudojo Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių, patvirtintų VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 numatyta galimybe pateikti savo poziciją (realizuoti savo teisę būti išklaustyti). Iš pastabų turinio matyti, kad Pareiškėja suprato Akto turinį ir pateikė argumentuotas pastabas. Inspekcija, įvertinusi aptartą teisinį reglamentavimą, LVAT praktiką formuojamą šiuo klausimu bei patikrinimo akto formą ir turinį, teigia, jog Aktas iš esmės atitinka tokiam aktui keliamus reikalavimus, įtvirtintus VAĮ 8 str. 1 dalyje.

Pareiškėja nesutinka su Akte ir Sprendime suformuluotomis išvadomis ir savo poziciją grindžia šiais pagrindais. Pareiškėjos argumentų ir motyvų santrauka:

Dėl VAĮ pažeidimo.

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija, Akte formuluojamas išvadas grįsdama PMĮ 11 str.1 d., 17 str.1 d., 30 str.1, 3 ir 4 d. ir 31 str. 1 d. 13 p. normomis, nenurodė konkretaus ir aiškaus teisinio pagrindo, kuriuo grindžia Akte suformuluotas išvadas. Tuo Inspekcija pažeidė Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnyje nustatytus reikalavimus individualiam administraciniam aktui. Pareiškėja negalėjo suprasti Akto jai nustatomų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimo, šio pasikeitimo pagrindų ir apimties, dėl to tapo neįmanoma įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą. LVAT praktikoje toks pažeidimas pripažįstamas savarankišku pagrindu, suponuojančiu skundžiamo individualaus administracinio akto naikinimą;

Administracinių teismų praktika reikalauja, kad individualaus administracinio akto įžanginėje dalyje būtų nurodyti visi procedūriniai dokumentai, kurių pagrindu yra priimtas individualus administracinis aktas, ir būtų pridėti visi procedūriniai dokumentai, kurių pagrindu yra priimtas individualus sprendimas. Pareiškėjai neigiamas teisinės pasekmės sukėlusiam individualiame administraciniame akte nebuvo pateikta 14 procedūrinių dokumentų, kurių pagrindu priimtas individualus administracinis aktas ir nepateiktos konkrečios nuorodos į šiuos dokumentus. Dėl to Pareiškėjai nebuvo atskleista esminė dalis administracinio akto motyvų ir argumentų. Todėl Pareiškėjai liko nežinomas jos atžvilgiu priimto administracinio sprendimo faktinis pagrindas ir individuali argumentacija.

Dėl *Res judicata* principo.

Pareiškėja nurodo, kad Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau - ABTĮ) 57 str. 2 d. norma *expressis verbis* nurodo, kad faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administracinėje byloje, iš naujo neįrodinėjami nagrinėjant kitas administracines bylas, kuriose dalyvauja tie patys asmenys. Inspekcija, Akto išvadas grįsdama kitose administracinėse bylose, kuriose Pareiškėja nedalyvavo, nustatytais faktais ir jų kvalifikavimu, pažeidė ABTĮ 57 str. 2 d. nustatytą įrodymų leistinumą taisykle. Dėl to turi būti laikoma, kad Inspekcija Akte formuluojamas išvadas pagrindė neleistiniais įrodymais, o Aktas neatitinka VAĮ 8 straipsnyje individualiam administraciniam aktui nustatytų reikalavimų.

Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad Inspekcija Sprendime formuluojamas išvadas turi grįsti administraciniame procese leistiniais įrodymais. Pareiškėja nurodo, kad šiame skunde pateiktus argumentus, kurie pagrindžia, kad administracinėse bylose, kuriose Pareiškėja nedalyvavo, nustatytos faktinės aplinkybės ir jų teisinis vertinimas Pareiškėjos ginče su Inspekcija neturi būti laikomi prejudiciniais faktais.

Inspekcija, Akto išvadas grįsdama trečiųjų asmenų mokestinių patikrinimų aktuose nustatytais faktais ir jų teisiniu vertinimu, savo išvadas pagrindė ne įrodymais, bet prielaidomis, tuo nukrypo nuo LVAT formuojamos praktikos. Dėl to Pareiškėja negalėjo suprasti Akto jai nustatomų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimo, šio pasikeitimo pagrindų ir apimties. Dėl to

Pareiškėjai tapo neįmanoma įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą;

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija šiame ginče pasirinko neįrodinėti MAĮ 69 str. įtvirtinto turinio viršenybės prieš formą principo, t. y. atskirai ir savarankiškai neįrodinėjo Pareiškėjos tariamo piktnaudžiavimo (mokestinės naudos siekimo) fakto. Inspekcija preziumavo, kad akcininkų ginčiuose su Mokesčių administratoriumi nustatyti faktai ir jų teisinis kvalifikavimas laikomi leistiniais įrodymais Pareiškėjos ginče su Inspekcija. Pareiškėja su tokia pozicija nesutinka iš esmės. Pareiškėja nurodo, kad skunde pateikė argumentus, kurie pagrindžia, kad akcininkų kontrolės veiksmų metu nustatytos faktinės aplinkybės ir jų teisinis vertinimas Pareiškėjos ginče su Inspekcija neturi būti laikomi prejudiciniais faktais. Iš to seka, kad Inspekcija ex officio turėjo pareigą šiame ginče iš naujo įrodinėti tą aplinkybę, kad Pareiškėja, sudarydama paskolų sutartis su akcininkais, galimai siekė vien tik mokestinės naudos.

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija savo išvadas pagrindė ne MAĮ 69 str. įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą teisiniu pagrindu, tačiau PMĮ 17 str. 1 d. norma ir PMĮ 31 str. 1 d. 13 p. normomis. Pareiškėjai lieka neaišku, kaip MAĮ 69 str. įtvirtintas turinio prieš formą principas siejasi su PMĮ normomis. Pirmuoju atveju Inspekcijai kyla pareiga įrodyti mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą sudarytais sandoriais siekiant vien mokestinės naudos. Antruoju atveju Inspekcijai kyla pareiga įrodyti, kad apskaitoje užregistruotos sąnaudos neatitiko leidžiamų atskaitymų materialijų sąlygų. Pareiškėjai nesuprantama tokia teisinio pagrindimo logika, kai galutinės Akto išvados grindžiamos vienu teisiniu pagrindu, o Akte dėstomi motyvai ir argumentai pagrindžiami visiškai kitu teisiniu pagrindu.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, jog „vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalimi konstatuota, kad Pareiškėjos įsipareigojimai akcininkams suformuoti ne dėl realių piniginių lėšų skolinimo, o dėl įstatinio kapitalo mažinimo, po kurio Pareiškėja neturėjo galimybių atsiskaityti su akcininkais“. Nurodoma, kad Pareiškėjos įsipareigojimas sumokėti konkrečią pinigų sumą akcininkams per sutartyje aptartą laikotarpį kilo dėl Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo veiksmo. Pareiškėjos įsipareigojimo akcininkams atsiradimą sąlygojo Pareiškėjos veiksmai, numatyti Akcinių bendrovių įstatyme. Dėl šių veiksmų atsiradęs įsipareigojimas pagal Verslo apskaitos standartus Pareiškėjos finansinėje apskaitoje yra apskaitomas kaip Pareiškėjos skola akcininkams. Ši prievolė vykdytina Pareiškėjai pinigais sumokant skolos grąžinimo sumą akcininkams.

Dėl numatyto susitarimo dėl mokesčio dydžio pagal MAĮ 71 str.

Mokesčių administratorius Akte formuluojamas išvadas grįsdamas kitų fizinių asmenų (Pareiškėjos akcininkų) atliktų mokestinių patikrinimų metu nustatytais faktais ir jų teisiniu kvalifikavimu, neatsižvelgė į tai, kad su šiais fiziniais asmenimis mokesčių administratorius sudarė MAĮ 71 str. numatytą susitarimą dėl mokesčio dydžio. Ši teisiškai svarbi aplinkybė suponuoja išvadą, kad Mokesčių administratorius su visais šiais asmenimis kilusiuose mokestiniuose ginčiuose nesugebėjo pagrįsti ir įrodyti patikrinimo aktuose suformuluotą išvadą, kad ginčo objektu laikyti fizinių asmenų paskolų sandoriai buvo sudaryti siekiant vien tik mokestinės naudos. Todėl šių asmenų mokestiniuose ginčiuose nustatyti faktai ir jų teisinis vertinimas Pareiškėjos ginče su Inspekcija a priori negali būti laikomi prejudiciniais faktais.

Dėl palūkanų nepripažinimo materialijų sąlygų.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija nekonkretizuoja, nepaaiškina ir nepagrindžia, kurios konkrečios leidžiamų atskaitymų pripažinimo materialiosios sąlygos nebuvo tenkinamos Pareiškėjai finansinėje apskaitoje pripažintas palūkanų sąnaudas priskiriant leidžiamiems atskaitymams. Inspekcija Akte nepateikė aiškiai, motyvuotai ir suprantamai išdėstytų argumentų, kurie leistų suprasti, dėl kokių konkrečių priežasčių palūkanų sąnaudos buvo kvalifikuotos kaip neleidžiami atskaitymai. Pareiškėjai nesuprantama Akte dėstoma argumentavimo logika: Akto išvados yra

grindžiamos viena teisine norma (PMĮ 17 str. 1 d. ir PMĮ 31 str. 1 d. 13 p.), o šių išvadų įrodinėjimas remiasi iš esmės kita teisine norma (MAĮ 69 str.).

Dėl ekonominės logikos.

Pareiškėjos nuomone, Mokesčių administratorius nei Akte, nei Sprendime nesugebėjo paneigti Pareiškėjos pateiktų įrodymų, kad ginčo objektu laikomais sandoriais Pareiškėja siekė ekonominės naudos.

Pareiškėja nurodo, kad 2017-12-12 paaiškinimuose Nr. S17-186 išsamiai paaiškino paskolų sandorių su akcininkais sudarymo ekonominę logiką. Šiuose paaiškinimuose, priešingai nei teigiama Inspekcijos Sprendime, atskleista ir pagrįsta, kad Pareiškėja, mažindama įstatinį kapitalą, turėjo visas galimybes atsiskaityti su akcininkais. Planuojant įstatinio kapitalo sumažinimą Pareiškėja pagrįstai tikėjosi ir numatė, kad sumažinus įstatinį kapitalą atsilaisvinsias lėšas Pareiškėja galės išmokėti akcininkams per 2 - 3 metus. Sprendimas sumažinti įstatinį kapitalą 204,9 mln. Lt buvo priimtas 2006 metais, įvertinus laisvas lėšas, kurias Pareiškėja gaus iš AB "A1" per artimiausius metus. Faktinės aplinkybės patvirtina, kad būtent AB "A1" lėšos ir buvo tas šaltinis, kuriuo buvo dengiama dėl įstatinio kapitalo mažinimo susidariusi Pareiškėjos skola akcininkams. Pareiškėja, per 2006 ir 2007 metus gavusi iš „V1“ dividendų pajamas bei kapitalo mažinimo lėšas, iki 2008 metų bankams sugrąžino 485,8 mln. Lt paskolų bei Pareiškėjos akcininkams išmokėjo daugiau kaip 164 mln. Lt įstatinio kapitalo sumažinimo sumą. Tokiu būdu iki 2008 metų gegužės mėnesio akcininkams buvo sugrąžinta įstatinio kapitalo mažinimo lėšų, kurių bendra suma sudarė net 80 proc. visos Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo sumos. Teisiškai reikšminga pažymėti, kad Pareiškėja turėjo visas galimybes gražinti likusią (20 proc.) įstatinio kapitalo mažinimo lėšų dalį (40 465 mln. Lt) akcininkams per 2008 metus: 2008 m. gegužės 31 d. akcinė bendrovė „V1“ turėjo 709 mln. litų nepaskirstytojo pelno; 2008 m. gegužės 31 d. akcinė bendrovė „V1“ turėjo daugiau kaip 736 mln. litų sąskaitose; Pareiškėja, būdama pagrindinė „VST“ akcininke, iki 2008-05-27 „LEO LT“ akcijų pasirašymo sutarties pasirašymo galėjo priimti sprendimą paskirstyti „VST“ nepaskirstytąjį pelną dividendais. Taigi, Inspekcijos Sprendimo išvada, kad po įstatinio kapitalo mažinimo procedūros Pareiškėja neturėjo galimybių atsiskaityti su akcininkais, vertintina kaip įrodymų visumai prieštaraujanti ir nieko bendra su faktine situacija neturinti prielaida.

Pareiškėja pažymi, kad vien nepaskirstytojo pelno apskaičiavimas bendrovėse nerodo, kad jose yra ir atitinkamo dydžio sumos laisvų pinigų. Nepaskirstytasis pelnas bendrovėse paprastai nebūna lygus jų turimiems pinigams, nes pelnas ir pajamos bendrovėse skaičiuojamos pagal kaupimo, o ne pagal pinigų gavimo principą. Tai įrodo ir Pareiškėjos finansinės atskaitomybės duomenys: 2007-12-31 Pareiškėjos nepaskirstytasis pelnas sudarė 2007701000 Lt, o pinigai tik 8608000 Lt, mokėtinos kitiems asmenims sumos (išskyrus skolą akcininkams) 1391000 Lt. Todėl, Pareiškėjos nuomone, tik apskaičiuoto pelno dydžio vertinimas, neatsižvelgiant į tai, ar buvo įmonėje ir pakankama suma laisvų (nesuplanuotų) apyvartinių lėšų, yra visiškai nepagrįstas.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, kad 5032203,02 Lt palūkanų suma negali būti pripažinta leidžiamais atskaitymais, kuriais mažinamas Pareiškėjos apmokestinamasis pelnas, nes fiktyviomis paskolomis sutartimis Pareiškėja nevykdė įprastos ekonominės veiklos, kuria siekiama uždirbti pajamų ar gauti kokios kitos ekonominės naudos (PMĮ 11 str. 1 dalis, 17 str. 1 dalis, 31 str. 1 d. 13 punktas). Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad Inspekcija Sprendime tarp Pareiškėjos ir jos akcininkų susiklosčiusius santykius įvardindama „fiktyviomis paskolomis“, privalėjo apibrėžti, kaip turi būti suprantama „fiktyvios paskolos“ sąvoka, ir šį teiginį pagrįsti bei įrodyti. Pareiškėjos įsipareigojimas sumokėti konkrečią pinigų sumą akcininkams kilo dėl Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo veiksmo. Įstatinio kapitalo mažinimo procedūra yra įtvirtinta Akcinių bendrovių įstatyme. Taigi, Pareiškėjos įsipareigojimo akcininkams atsiradimą sąlygojo ne kažkokie „fiktyvūs“ Pareiškėjos veiksmai, bet procedūros, numatytos Akcinių bendrovių įstatyme. Pažymėtina, kad dėl teisės aktuose numatytų veiksmų atsiradęs Pareiškėjos įsipareigojimas akcininkams pagal Verslo apskaitos standartus Pareiškėjos finansinėje apskaitoje yra apskaitomas kaip Pareiškėjos skola akcininkams. Pažymėtina, kad šie tarp Pareiškėjos ir akcininkų susiklostę santykiai civilinėje teisėje

kvalifikuojami kaip prievoliniai santykiai, susiklostę tarp kreditoriaus ir skolininko. Inspekcija leistiniais įrodymais nepagrindė, kodėl šie tarp Pareiškėjos ir akcininkų susiklostę santykiai, kurie pripažįstami finansinėje apskaitoje ir civilinėje teisėje, laikytini „fiktyviomis paskolomis“.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, kad Pareiškėja, pati turėdama didelį nepaskirstytą pelną, neatsiskaitė su akcininkais, o sudarė sau nepalankų sandorį, kuriuo prievolė atsiskaityti su akcininkais dėl įstatinio kapitalo sumažinimo buvo pakeista į prievolę grąžinti minėtas lėšas paskolos su palūkanomis forma. Pareiškėja nurodo, kad Inspekcijai pateiktuose 2017-12-12 paaiškinimuose Nr. S17-186 aiškiai ir išsamiai išdėstė, kokią konkrečią naudą gavo Pareiškėja, dėl įstatinio kapitalo mažinimo veiksmo atsiradusį įsipareigojimą akcininkams novuodama į ilgalaikę paskolą - šie veiksmai leido Pareiškėjai įnešti į LEO projektą didesnės vertės dukterinės įmonės „V1“ akcijas ir mainais gauti didesnę „LEO LT“ akcijų paketą. Pažymėtina, kad nei Akte, nei Sprendime Mokesčių administratorius nepateikė nei vieno įrodymo, kuris paneigtų šiuos Pareiškėjos argumentus. Todėl cituojama Sprendimo teiginį Pareiškėja laiko su faktinių aplinkybių visuma neturinčia nieko bendra prielaida.

Pareiškėja ginčija Inspekcijos išvadą, kad Pareiškėjos pateiktos informacijos ir dokumentų visuma, įvertinus ją kartu su mokesčių administratoriaus nustatytomis sandorių sudarymo, atsiskaitymo už juos aplinkybėmis, nepagrindžia patirtų sąnaudų būtinumo Pareiškėjos ekonominei naudai gauti; aplinkybių, jog vykdytais sandoriais buvo siekiama ekonominės naudos būtent sąnaudas patiriančiam vienetui, vykdančiam ūkinę-komercinę veiklą.

Pareiškėja nurodo, kad nuosekliai mokesstinio patikrinimo metu teikė įrodymus, kurie pagrindžia, kad dėl įstatinio kapitalo sumažinimo veiksmo atsiradusio Pareiškėjos įsipareigojimo akcininkams novavimas į ilgalaikę paskolą buvo atliktas Pareiškėjai įgyvendinant verslo strategiją - siekiant investuoti Pareiškėjos turtą į LEO projektą maksimaliai Pareiškėjai naudingomis sąlygomis. Tam, kad Pareiškėja galėtų gauti didesnę akcijų paketą (t. y. gauti daugiau ekonominės naudos) investiciniame LEO projekte, Pareiškėja turėjo įnešti didesnės vertės turtinį įnašą („V1“ bendrovės akcijas). Tam, kad Pareiškėja galėtų įnešti didesnės vertės „VST“ bendrovės akcijų paketą, Pareiškėja turėjo modifikuoti pradėtą įgyvendinti veiksmų scenarijų, pagal kurį po Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo atsiradusi Pareiškėjos skola akcininkams turėjo būti dengiama „V1“ bendrovės lėšomis. Siekdama ekonominės naudos, Pareiškėja turėjo atsisakyti pradėto įgyvendinti piniginių lėšų išmokėjimo iš „V1“ bendrovės plano, o Pareiškėjos įsipareigojimą akcininkams novuoti į ilgalaikę paskolą. Teisiškai reikšminga pažymėti, kad net ir tuo atveju, jeigu dėl priimto sprendimo mažinti įstatinį kapitalą atsiradęs Pareiškėjos įsipareigojimas nebūtų performintas į ilgalaikę paskolą, tikrasis tarp susijusių šalių susiklosčiusių santykių turinys reikalautų šiuos sandorius mokesčių tikslais kvalifikuoti kaip akcininkų paskolą Pareiškėjai ir šiai paskolai taikyti rinkos palūkanų normą (žr. PMĮ 40 str. 2 d. įtvirtintą reguliavimą). Pareiškėja turėjo laikytis imperatyvaus mokesčių teisės reguliavimo, numatančio, kad santykiai tarp susijusių asmenų turi būti grindžiami laikantis taip vadinamo „ištiesiosios rankos“ principo. Bet koks kitoks tokių santykių įforminimas (pavyzdžiui, akcininkų suteikta beprocentė paskola) būtų kvalifikuojamas kaip mokesčių teisės aktų pažeidimas.

Jeigu Pareiškėja būtų pasirinkusi išsimokėti iš „V1“ bendrovės lėšas ir šiuo šaltiniu padengti Pareiškėjos įsipareigojimą akcininkams, neabejotinai dėl to būtų sumažėjusi dukterinės bendrovės „V1“ akcijų paketo vertė. Dėl to Pareiškėja būtų įnešusi mažesnės vertės turtinį įnašą į LEO projektą ir, atitinkamai, gavusi mažesnę kiekį „LEO LT“ akcijų. Tačiau Pareiškėja prioritetiniu pasirinko scenarijų, kuris suteikia objektyvias galimybes Pareiškėjai ateityje gauti daugiau ekonominės naudos. Taigi, nėra jokio faktinio pagrindo teigti, kad pasirinkdama scenarijų investuoti didesnės vertės „V1“ bendrovės akcijų paketą Pareiškėja tokiais veiksmais siekė vien tik mokesstinės naudos. . Atsiradus galimybei Pareiškėjai sudalyvauti LEO projekte Pareiškėja susidūrė su pasirinkimu: arba užbaigti pradėtą įgyvendinti dėl įstatinio kapitalo mažinimo įsipareigojimo akcininkams padengimą naudojant „VST“ bendrovės lėšas ir tokiu būdu sumažinti „V1“ bendrovės vertę, arba (siekiant maksimalios ekonominės naudos) modifikuoti pradinį scenarijų - novuoti

Pareiškėjos įsipareigojimą akcininkams į ilgalaikę skolą, išsaugoti didesnę „V1“ bendrovės vertę ir, įnešus didesnės vertės „VST“ bendrovės akcijų paketą, gauti didesnę LEO projekto akcijų paketą. Todėl, Pareiškėjos nuomone, faktinių aplinkybių visuma aiškiai pagrindžia tarp Pareiškėjos sprendimo novuoti įsipareigojimą akcininkams ir Pareiškėjos dalyvavimo LEO projekte egzistuojantį tiesioginį ryšį.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos kritiniais argumentais dėl Pareiškėjos teiginio, kad Pareiškėjos prioritetas buvo įsigyti kuo didesnę „LEO LT“ akcijų paketą, ir išvados, kad Pareiškėjos teiginiai dėl paskolų sudarymo būtinybės bei jų grąžinimo realios galimybės tik 2013 m. laikytini deklaratyviais ir prieštaraujantys nustatytiems faktams, nes ilgalaikė skola akcininkams buvo susiformavusi dar iki 2008-05-06 ir 2008-05-31 Pareiškėjos valdoma „V1“ turėjo nepaskirstytojo pelno 17 kartų didesnei sumai nei Pareiškėjos skola akcininkams (Pareiškėjai jau įsigijus „LEO LT“ akcijas), todėl ekonomine logika nepagrįsta laikytinas nei ilgalaikės skolos pakeitimas novacijos būdu į 2008-05-06 paskolas akcininkams, kurios sukuria papildomas sąnaudas ir realios ekonominės naudos neatneša, nei 05-05 paskolos sutarčių sudarymas, kurių pagrindu 2008-05-06 pasirašytos paskolos sutartys buvo performintos į naujai sudarytas paskolų sutartis.

Pareiškėja pažymi, kad ekonominė nauda, kurios siekė Pareiškėja, dalyvaudama LEO projekte, pasireiškė ne vien tik siekiu gauti kuo didesnę akcijų dalį LEO projekte (tam tikslui įnešant didesnės vertės „V1“ bendrovės akcijų paketą), bet ir siekiu gaunamą LEO akcijų paketą padidinti iki ne mažesnio nei 33 proc. dydžio. Būtent šio dydžio akcijų paketas numatytas Akcinių bendrovių įstatymo reguliavimu kaip suteikiantis mažiesiems akcininkams reikšmingų teisių. Todėl cituojamoje išvadoje Inspekcijos galimai daromos prielaidos, kad 40,5 mln. Lt nepaskirstytojo pelno sumos išmokėjimas dividendais galimai nebūtų iš esmės įtakojęs „V1“ bendrovės vertės pokyčio, yra nepagrįstas – Sprendime neatsižvelgė ir nevertino tos aplinkybės, kad 40,5 mln. Lt vertės dydžio „V1“ bendrovės pelno paskirstymas galėjo lemti, kad dėl sumažėjusios „V1“ bendrovės vertės Pareiškėja LEO projekte būtų dalyvavusi iš esmės kitomis (mažiau ekonominės naudos teikiančiomis) teisėmis (mažesniu nei 33 proc. akcijų paketu).

Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad 2008-05-27 Sandorio užbaigimo akto 3.4 punktu konstatuota, jog UAB "C1" perleido 3610159 paprastąsias vardines 30 Lt nominalios vertės „V1“ akcijas „LEO LT“ kaip nepiniginį įnašą. Taigi, priešingai, nei teigiama Sprendime, 2018-05-31 Pareiškėja jau nebevaldė „V1“, todėl nebeturėjo jokių galimybių išmokėti „V1“ dividendus ir padengti įsiskolinimą savo akcininkams - „LEO LT“ tapus „V1“ akcininke, dividendus galėjo gauti tik „LEO LT“.

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcijai adresuotuose 2017-12-12 paaiškinimuose Nr. S17-186 išdėstė faktinių aplinkybių visumą, kuri pagrindžia, kad Pareiškėja, novuodama Pareiškėjos įsipareigojimą akcininkams, atsiradusį dėl įstatinio kapitalo mažinimo, į ilgalaikę skolą, siekė išsaugoti kuo didesnę dukterinės bendrovės „V1“ akcijų paketo vertę. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad įstatinio kapitalo mažinimo veiksmas atliktas 2006 metais. Per 2006 ir 2007 metus (t. y. iki sprendimo dalyvauti LEO projekte priėmimo) Pareiškėja akcininkams išmokėjo daugiau kaip 164 mln. Lt įstatinio kapitalo sumažinimo sumą, t. y. net 80 proc. visos Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo sumos. Šio įsipareigojimo akcininkams padengimo šaltiniu buvo iš dukterinės „V1“ bendrovės gautos dividendų pajamos bei kapitalo mažinimo lėšos. Pareiškėja nurodo, kad iš faktinių aplinkybių visumos akivaizdu, kad dėl įstatinio kapitalo sumažinimo atsiradusio įsipareigojimo akcininkams padengimo šaltiniu buvo „V1“ dukterinės bendrovės lėšos. Todėl Sprendimo argumentai, kad „nėra objektyvių įrodymų, jog 2008-05-06 paskolų sutarčių paskirtis buvo piniginių lėšų gavimas būtent „LEO LT“ akcijų paketui įsigyti“, kvalifikuotini kaip Mokesčių administratorius nenoras (nesugebėjimas) vertinti faktinių įrodymų visumos.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad Inspekcija patikrinimo metu neįrodinėjo, ar palūkanų sąnaudos galėjo tenkinti leidžiamų atskaitymų pripažinimo materialiąsias sąlygas. Mokesčių administratorius įrodinėja visiškai kitą teisinę aplinkybę - tariamą Pareiškėjos piktnaudžiavimo faktą. Iš Akte ir Sprendime dėstomos argumentacijos Pareiškėjai nesuprantama tokia pagrindimo

logika, kai galutinės Akto išvados grindžiamos vienu teisiniu pagrindu, o Akte dėstomi motyvai ir argumentai pagrindžiami visiškai kitu teisiniu pagrindu. Kita vertus, Mokesčių administratoriui adresuotuose 2017-12-12 paaiškinimuose Nr. S17-186 (Akto 2 priedas) Pareiškėja išdėstė faktinių aplinkybių visumą, kuri pagrindžia, kad Pareiškėja, novuodama Pareiškėjos išipareigojimą akcininkams, atsiradusį dėl įstatinio kapitalo mažinimo, į ilgalaikę paskolą, siekė aiškios ir konkrečios ekonominės naudos (siekė išsaugoti kuo didesnę dukterinės bendrovės „VST“ akcijų paketo vertę). Nei Akte, nei Sprendime Mokesčių administratorius nepateikė įrodymų, kurie paneigtų šiuos Pareiškėjos argumentus. Todėl Inspekcijos Sprendimo išvada („įvertinus teisminės praktikos ir PMĮ 11 str. 1 dalies, 17 str. 1 dalies nuostatas, nustačius aplinkybes, jog Pareiškėja nepagrindė sąnaudų pripažinimo leidžiamais kriterijū, sąnaudų patyrimas susijęs su akcininkų nauda, šios sąnaudos negali būti priskirtos leidžiamoms atskaitymams) laikytina nieko bendra su faktinių aplinkybių visuma neturinčiomis prielaidomis.

Dėl pasibaigusio MAĮ 68 str. 1 d. numatyto 5 metų termino.

Pareiškėja pažymi, kad nors Akte ir Sprendime nurodoma, kad Inspekcija tikrino Pareiškėjos 2012-2015 m. pelno mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą, tačiau matyti, kad faktiškai Inspekcija didžiąja dalimi tikrino būtent 2008-2009 m. Pareiškėjos pelno mokesčio deklaravimą (sąnaudų priskyrimą 2008-2009 m. leidžiamoms atskaitymams) ir perskaičiavo 2008-2009 m. mokestinį rezultatą. Tik dėl perskaičiuotų 2008-2009 metų mokestinių rezultatų Inspekcija įgavo galimybes perskaičiuoti Pareiškėjos ir 2012-2015 m. pelno mokesčio deklaraciją (išbraukti iš jos 2008-2009 m. mokestinius nuostolius).

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija neapsiribojo 2008-2009 m. laikotarpiais vykusių faktų, papildomų duomenų, įrodymų surinkimu, o atliko tų mokestinių laikotarpių pelno mokesčio deklaracijos patikrinimą, perskaičiavo šioje deklaracijoje deklaruotus duomenis ir šio patikrinimo rezultatais koregavo 2012-2015 m. Pareiškėjos pelno mokesčio deklaracijas, taigi, atliko neabejotiną mokestinį patikrinimą.

Pagal MAĮ 68 str. 1 d. 2008 -2009 m. mokestinių laikotarpių patikrinimas dėl pasibaigusio 5 metų senaties termino yra neteisėtas, tai ir jo pagrindu atlikto 2012-2015 m. patikrinimo rezultatai yra neteisėti, todėl ir dėl šios priežasties Inspekcijos Sprendimas, yra naikintinas.

Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2016-06-18 sprendimą Nr. (21.131-31-5)FR0682-204.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas netenkintinas, ginčijamas Inspekcijos Sprendimas tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje kilo Inspekcijai nustačius, kad 2008-05-06 paskolų palūkanų sąnaudos (5032203,02 Lt) nepagrįstai priskirtos leidžiamoms atskaitymams (PMĮ 11 str. 1 dalis, 17 str. 1 dalis, 31 str. 1 dalies 13 punktas) bei nepagrįstai padidinti 2008 – 2009 metų mokestiniai nuostoliai, kurie 2012 – 2015 m. nepagrįstai atskaityti iš apmokestinamojo pelno pagal PMĮ 30 str. 1, 3, 4 dalis, konstatavus, kad sandoriais buvo siekiama sudaryti sąlygas Pareiškėjos akcininkams išmokėti neapmokestinamųjų pajamų, sandoriai sąlygoti ne Pareiškėjos ekonominių ar su ūkine-komercine veikla susijusių tikslų, todėl palūkanų sąnaudos nesusijusios su Pareiškėjos pajamų uždirbimu ir ekonominės naudos gavimu, o pasinaudojant GPMĮ įtvirtinta lengvata siekiama naudos akcininkams.

Tokiu būdu Komisija, nekartodama visų mokesčių administratoriaus jau nustatytų faktinių aplinkybių, išdėstytų tiek Akte, tiek Sprendime bei Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, vertina, ar mokesčių administratoriaus sprendimas nepripažinti Pareiškėjos patirtų paskolų palūkanų sąnaudų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams aspektu yra pagrįstas tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais ir pasisako tik dėl esminių Pareiškėjo skundo motyvų.

Dėl 2008-05-06 paskolų palūkanų sąnaudų priskyrimo Pareiškėjos leidžiamoms atskaitymams.

PMĮ 11 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų: <<...>> 2) atskaitomi leidžiami atskaitymai <<...>>. PMĮ 17 str. 1 dalyje numatyta, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu PMĮ nenustato ko kita. Aiškindamas PMĮ 17 str. 1 dalies turinį LVAT yra nurodęs, kad leidžiamais atskaitymais, išskyrus PMĮ numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyvias) sąlygas: (1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą; (3) komercinė ar gamybinė veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; (4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria; (5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr.eA-1409-602/2015, 18 p.). Toje pačioje nutartyje (21 p.) nurodyta, kad sąnaudos Pelno mokesčio įstatymo taikymo prasme – visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas. Tačiau vien atitinkamų išlaidų pripažinimas sąnaudomis savaime nereiškia jų pripažinimo leidžiamiems atskaitymams. Pelno mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalis, be kita ko, reikalauja, jog sąnaudos būtų patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, norint konstatuoti šių sąlygų buvimą turint tikslą atitinkamas (konkrečias) sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams, būtina vertinti šių sąnaudų atsiradimą nulėmusius vieneto (mokesčio mokėtojo) veiksmus (veiklą).

PMĮ 31 str. 1 d. 13 punkte nustatyta, kad iš pajamų negali būti atskaitomos kitos nesusiję su pajamų uždirbimu ir neįprastinės vieneto vykdomai veiklai sąnaudos bei sąnaudos, nelaikomos leidžiamais atskaitymais pagal šį įstatymą.

Iš aptartų PMĮ nuostatų matyti, kad PMĮ 17 str. 1 dalyje išvardintais sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams kriterijais siekiama suteikti teisę ūkinę-komercinę veiklą vykdantiems mokesčių mokėtojams leidžiamiems atskaitymams priskirti realiai patirtas sąnaudas, kurios būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, t. y. subjekto sąnaudų patyrimas ir ekonominės naudos gavimas turi turėti abejonių nekeliantį priežastinį ryšį. Ekonominė nauda PMĮ prasme suprantama kaip nauda, kurią dėl patirtų subjektui būtinų sąnaudų gavo subjektas, siekiantis patirtas sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams.

Pareiškėja skunde (10, 18, 23-24, 42, 45, 49-54, 57, 61, 70, 77 p.) teigia, kad mokesčių administratorius Akte nekonkretizuoja, nepaaiškina ir nepagrindžia, kurios konkrečios leidžiamų atskaitymų pripažinimo materialiosios sąlygos nebuvo tenkinamos Pareiškėjai finansinėje apskaitoje pripažintas palūkanų sąnaudas priskiriant leidžiamiems atskaitymams. Toks individualus administracinis aktas, kuriame pateikiama nekonkreči teisinė kvalifikacija, riboja Pareiškėjos teises į teisminę gynybą. Pareiškėja, susipažinusi su Inspekcijos Akte nustatyta faktinių aplinkybių visuma, konstatuoja, kad surinkti faktiniai įrodymai *per se* neturi nieko bendra nei su viena iš penkių kumuliatyvių leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygų. Kitaip tariant, Akto 1 ir 2 dalyse pateikiami įrodymai neturi jokie loginio, faktinio ar teisinio ryšio su leidžiamų atskaitymų pripažinimo materialiosiomis sąlygomis. Akte formuluojamų išvadų teisinis pagrindimas (t. y. PMĮ 17 str.1 d. norma ir PMĮ 31 str. 1 d. 13 p. norma) suponuoja pareigą Inspekcijai mokesčio patikrinimo metu surinkti tokią faktinių įrodymų visumą, kuri būtų pakankama mokesčių administratoriui priimti sprendimą dėl to, ar ginčo objektu laikomos palūkanų sąnaudos tenkino/netenkino PMĮ 17 str. 1 dalyje nustatytas leidžiamų atskaitymų materialiąsias sąlygas.

Pareiškėja ne kartą skunde pabrėžia (skundo 55, 72, 76 p.), kad dėl įstatinio kapitalo sumažinimo veiksmo atsiradusio Pareiškėjos išipareigojimo akcininkams novavimas į ilgalaikę paskolą buvo atliktas Pareiškėjai įgyvendinant verslo strategiją – siekiant investuoti Pareiškėjos turtą į LEO projektą maksimaliai Pareiškėjai naudingomis sąlygomis. Tam, kad Pareiškėja galėtų gauti didesnę akcijų paketą (t. y. gauti daugiau ekonominės naudos) investiciniame LEO projekte,

Pareiškėja turėjo įnešti didesnės vertės turtinį įnašą („V1“ bendrovės akcijas). Tam, kad Pareiškėja galėtų įnešti didesnės vertės „V1“ bendrovės akcijų paketą, Pareiškėja turėjo modifikuoti pradėtą įgyvendinti veiksmų scenarijų, pagal kurį po Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo atsiradusi Pareiškėjos skola akcininkams turėjo būti dengiama „V1“ bendrovės lėšomis. Siekdama ekonominės naudos, Pareiškėja turėjo atsisakyti pradėto įgyvendinti piniginių lėšų išmokėjimo iš „V1“ bendrovės pelno, o Pareiškėjos įsipareigojimą akcininkams novuoti į ilgalaikę paskolą. Jeigu Pareiškėja būtų pasirinkusi išsimokėti iš „V1“ bendrovės lėšas ir šiuo šaltiniu padengti Pareiškėjos įsipareigojimą akcininkams, neabejotinai dėl to būtų sumažėjusi dukterinės bendrovės „V1“ akcijų paketo vertė. Dėl to Pareiškėja būtų įnešusi mažesnės vertės turtinį įnašą į LEO projektą ir, atitinkamai, gavusi mažesnę kiekį „LEO LT“ akcijų. Tačiau Pareiškėja prioritetiniu pasirinko scenarijų, kuris suteikia objektyvias galimybes Pareiškėjai ateityje gauti daugiau ekonominės naudos.

Nagrinėjamu atveju Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo byloje mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių visumą, pažymi, kad Inspekcija, vadovaudamasi PMĮ 11 str. 1 dalies, 17 str. 1 dalies, 31 str. 1 dalies 13 punkto, nuostatomis, pagrįstai nepripažino Pareiškėjos 2008-2009 m. patirtų paskolų palūkanų sąnaudų leidžiamais atskaitymais, konstatavus, kad paskolų palūkanų sąnaudos nesusijusios su Pareiškėjos pajamų uždirbimu ir ekonominės naudos gavimu, o pasinaudojant GPMĮ įtvirtinta lengvata buvo siekiama naudos akcininkams.

Komisija šią išvadą daro, atsižvelgdama į toliau išdėstytas aplinkybes:

Pagal Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu pateiktą 2006-01-23 Pareiškėjos neeilinio visuotinio akcininkų susirinkimo protokolą Nr. 2006-02 nustatyta, kad Pareiškėjos akcininkai (fiziniai asmenys) nusprendė sumažinti Pareiškėjos įstatinį kapitalą iki 100000 Lt dydžio (sumažinti 204900000 Lt), anuliuojant 204900000 vnt. paprastųjų vardinių Pareiškėjos akcijų. Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo lėšos Pareiškėjos akcininkams (dešimčiai fizinių asmenų) buvo pradėtos mokėti nuo 2006-08-01, piniginės lėšos buvo mokamos dalimis ir iki 2007-12-31 buvo išmokėta iš viso 164435622,71 Lt Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo lėšų. Neišmokėta Pareiškėjos įstatinio kapitalo mažinimo lėšų dalis Pareiškėjos akcininkams 2007-12-31 sudarė 40464377,29 Lt. Trims Pareiškėjos akcininkams Pareiškėjos įstatinio kapitalo mažinimo lėšos buvo pilnai išmokėtos iki 2007-12-31 ir su jais paskolų sutartys dėl Pareiškėjos įstatinio kapitalo mažinimo neišmokėtų lėšų nebuvo sudarytos. Pareiškėja septyniems Pareiškėjos akcininkams įsipareigojimus/įsiskolinimus (iš viso 40464377,29 Lt), susidariusius dėl dalies jiems neišmokėtų Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo lėšų, performino į paskolų sutartis (2008-05-06 paskolos sutartys, sudarytos su septyniais Pareiškėjos akcininkais), kurių pagrindu Pareiškėjos įsipareigojimas sumokėti kapitalo mažinimo sumas buvo pakeistas į dvišalį susitarimą tarp susijusių asmenų gražinti paskolas.

Inspekcija pagal Pareiškėjos buhalterinės apskaitos duomenis nustatė, kad pagal įformintas 2008-05-06 paskolų sutartis už laikotarpį nuo 2008-05-06 iki 2009-12-21 buvo apskaičiuota iš viso 5032203,02 Lt palūkanų. Pareiškėjai nuo įformintų paskolų už laikotarpį nuo 2008-05-06 iki 2009-05-05 buvo apskaičiuota ir paskolų davėjams (Pareiškėjos akcininkams) neišmokėta iš viso 3288416,29 Lt (1910098,44 Lt už laikotarpį nuo 2008-05-06 iki 2008-12-31 ir 1378317,85 Lt už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2009-05-05) palūkanų suma, kuri 2009-05-05 buvo performinta į 2009-05-05 naujai sudarytas paskolų sutartis su septyniais Pareiškėjos akcininkais.

Komisija pažymi, kad vertinant tarp šalių susiklosčiusius paskolinius santykius ir iš šių santykių kilusias prievoles, sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymams prasme svarbus yra paskolos suteikimo tikslas ir sandorių sudarymo aplinkybės. LVAT savo praktikoje, vertindamas sąnaudų priskyrimą leidžiamais atskaitymams, akcentuoja būtinybę atskleisti vykdytų ūkinių operacijų tikslą. Teismo vertinimu, dėl ūkinių operacijų, kurių tikslas akcininko interesų tenkinimas, patirtos sąnaudos negali būti vertinamos kaip atitinkančios sąnaudų priskyrimo leidžiamais atskaitymams kriterijus, nes tokia veikla nelaikytina vieneto ūkine – komercine

veikla, kuria siekiama pajamų ar ekonominės naudos (LVAT 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015). LVAT laikosi pozicijos, kad, vieneto ir akcininko, turinčio įtaką vieneto sprendimams, ryšys pripažįstamas svarbia aplinkybe, vertinant tarp tokių šalių sudarytų sandorių tikslus ir tokių sandorių aplinkybes (2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017).

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad 2008-05-06 ir 2009-05-05 Pareiškėjos su akcininkais sudarytose sutartyse paskolų suteikimo tikslas nenurodytas. Iš turimos medžiagos matyti, kad vadovaujantis 2000 m. liepos 13 d. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo Nr. VIII-1835 52 str. 7 dalimi, Pareiškėjos sprendimas dėl Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo Juridinių asmenų registre buvo įregistruotas 2006-02-09 ir Pareiškėjos pakeisti įstatai buvo įregistruoti 2006-02-09. Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo lėšos Pareiškėjos akcininkams (dešimčiai fizinių asmenų) buvo pradėtos mokėti nuo 2006-08-01 ir mokamos dalimis (iki 2007-12-31 buvo išmokėta iš viso 164435622,71 Lt Pareiškėjos įstatinio kapitalo sumažinimo lėšų). Neišmokėta Pareiškėjos įstatinio kapitalo mažinimo lėšų dalis Pareiškėjos akcininkams 2007-12-31 sudarė 40464377,29 Lt. Komisija, pripažindama, kad Inspekcijos Sprendime šiuo klausimu nurodytos Akcinių bendrovių įstatymo 52 str. 8 dalyje nuostatos, reikalaujančios pinigų akcininkams dėl įstatinio kapitalo mažinimo išmokėti per vieną mėnesį nuo pakeistų bendrovės įstatų įregistravimo dienos, ginčui aktualiu laikotarpiu negaliojo, sutinka su Inspekcijos išvada, kad nėra pagrindo tvirtinti, kad Pareiškėjos ilgalaikė skola akcininkams susidarė būtent 2008 m., ir, kad buvo pasirinktas verslo logika pagrįstas veikimo būdas, t. y. sudaryti 2008-05-06 paskolų sutartis (novacijos būdu pakeičiant jau esamą ilgalaikę skolą), negaunant jokių papildomų lėšų, tik patiriant reikšmingas palūkanų sąnaudas. Inspekcija pagrįstai nurodė, kad paskolos prigimtis yra nepakitusi — tai skola akcininkams, susidariusi mažinant įstatinį kapitalą 2006 metais, o skolintis iš akcininkų tam, kad ta pati skola ir dar su palūkanomis būtų išmokėta tiems patiems akcininkams, negali būti paaiškinama įprasta verslo logika. Komisija pažymi, kad svarbi aplinkybė, lėmusi tokį sandorio sudarymą, yra galimybė daryti įtaką Pareiškėjos sprendimams.

Byloje nustatytos aplinkybės, būtent tai, kad Pareiškėjos skola akcininkams 2008-05-06 sutarčių pagrindu apskaičiuotomis paskolų palūkanomis išaugo daugiau nei 5 mln. Lt suma, rodo, kad tokiais sandoriais sukuriama papildoma sąnauda suteikiant realią naudą ne Pareiškėjai, o akcininkams. Tokiam ekonominės naudos siekimu nepagrįstam sprendimui, darė įtaką Pareiškėjos akcininkai – susiję ir asocijuoti asmenys. Išdėstytos aplinkybės paneigia Pareiškėjos skundo 49-50 p. išdėstytą poziciją, jog Inspekcijos išvada, kad Bendrovės akcininkai galėjo daryti ir, vertinant nustatytas aplinkybes, darė įtaką Bendrovės priimamiems sprendimams, nesisieja su PMĮ 17 str. 1 dalimi.

Komisija akcentuoja, kad šiame mokestiniame ginče svarbią reikšmę turi LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2018-02-13 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-177-556/2018 ir 2017-07-04 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017 padarytos išvados dėl ginče minimų paskolos sutarčių vertinimo, kuriose nurodoma, kad Pareiškėjos akcininkai kontroliavo bendroves (įskaitant Pareiškėją), galėjo daryti ir, vertinant ginčui aktualias aplinkybes, darė įtaką bendrovių sprendimams.

Pareiškėja skunde (67 p.) teigia, kad Pareiškėja, mažindama įstatinį kapitalą, turėjo visas galimybes atsiskaityti su akcininkais. Planuojant įstatinio kapitalo sumažinimą Pareiškėja pagrįstai tikėjosi ir numatė, kad sumažinus įstatinį kapitalą atsilaisvinusias lėšas Pareiškėja galės išmokėti akcininkams per 2 - 3 metus. Sprendimas sumažinti įstatinį kapitalą 204,9 mln. Lt buvo priimtas 2006 metais, įvertinus laisvas lėšas, kurias Pareiškėja gaus iš AB "A1" per artimiausius metus. Faktinės aplinkybės patvirtina, kad būtent AB "A1" lėšos ir buvo tas šaltinis, kuriuo buvo dengiama dėl įstatinio kapitalo mažinimo susidariusi Pareiškėjos skola akcininkams. Pareiškėja, per 2006 ir 2007 metus gavusi iš „V1“ dividendų pajamas bei kapitalo mažinimo lėšas, iki 2008 metų bankams sugrąžino 485,8 mln. Lt paskolų bei Pareiškėjos akcininkams išmokėjo daugiau kaip 164 mln. Lt įstatinio kapitalo sumažinimo sumą. Tokiu būdu iki 2008 metų gegužės mėnesio akcininkams buvo sugrąžinta įstatinio kapitalo mažinimo lėšų, kurių bendra suma sudarė net 80 proc. visos Pareiškėjos

įstatinio kapitalo sumažinimo sumos. Pareiškėja pažymi, kad turėjo visas galimybes grąžinti likusią (20 proc.) įstatinio kapitalo mažinimo lėšų dalį (40465 mln. Lt) akcininkams per 2008 metus: 2008 m. gegužės 31 d. akcinė bendrovė „V1“ turėjo 709 mln. litų nepaskirstytojo pelno; 2008 m. gegužės 31 d. akcinė bendrovė „V1“ turėjo daugiau kaip 736 mln. litų sąskaitose; Pareiškėja, būdama pagrindinė „V1“ akcininke, iki 2008-05-27 „LEO LT“ akcijų pasirašymo sutarties pasirašymo galėjo priimti sprendimą paskirstyti „V1“ nepaskirstytąjį pelną dividendais, šios lėšų sumos būtų pakakę Pareiškėjai padengti visus išskolinimus akcininkams, bet ji pasirinko kitokį veikimo būdą, nes buvo siekiama įgyti kuo didesnę „LEO LT“ akcijų paketą.

Pareiškėja skunde nurodo (skundo 55-56 p.), kad 2017-12-12 paaiškinime Nr. S17-186 išsamiai paaiškino paskolų sandorių su akcininkais sudarymo ekonominę logiką, taip pat paaiškino, kad prievolės išmokėti įstatinio kapitalo sumažinimo sumas akcininkams pakeitimas (novacija) į ilgalaikę paskolą leido Pareiškėjai gauti labai konkrečios ekonominės naudos - Pareiškėja įnešė didesnės vertės turtinį įnašą („V1“ bendrovės akcijų paketą) į LEO projektą, atitinkamai Pareiškėja gavo didesnę dalį akcijų steigiamos akcinės bendrovės „LEO LT“ akciniame kapitale.

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, skola akcininkams buvo susiformavusi dar iki 2008-05-06. Esant Pareiškėjos nurodytai situacijai, kad ji turėjo visas galimybes grąžinti likusią (20 proc.) įstatinio kapitalo mažinimo lėšų dalį (40465 mln. Lt) akcininkams per 2008 metus, tačiau ją performino į 2008-05-06 paskolas akcininkams, sukuriant papildomas sąnaudas, taip pat performinant 2009-05-05 į naujai sudarytas paskolų sutartis, konstatuotina, kad paskolų sandorių šalys, pasirašydamos paskolos sutartis, iš anksto numatė sąlygas, kurioms esant gautos palūkanos nebūtų priskiriamos apmokestinamoms pajamoms (paskolų sutartyse įtvirtinta sąlyga dėl paskolų grąžinimo ne anksčiau nei praėjus 366 dienoms po sutarties pasirašymo) ir palūkanų mokėjimas buvo siejamas ne su Pareiškėjos galimybėmis išmokėti pinigines lėšas, o su sąlygomis, kurioms esant pagal GPMĮ nuostatas nesusidaro mokėtinų mokesčių. Pareiškėja pagal 2008-05-06 paskolos sutartis susidariusį įsipareigojimą Pareiškėjos akcininkams grąžino 2009-12-21 (praėjus 594 dienoms nuo 2008-05-06 paskolos sutarčių pasirašymo), t. y. sulaukus termino, kuriam esant gautos palūkanos nepriskiriamos apmokestinamoms pajamoms, nors Pareiškėja tiek 2008-05-31 (kaip pati teigia galėjo grąžinti iš AB "A1" nepaskirstytojo pelno), tiek 2009-12-04 disponavo piniginių lėšų suma, kuri buvo pakankama padengti susidariusį įsipareigojimą Pareiškėjos akcininkams pagal 2008-05-06 paskolų sutartis. Taigi, pasinaudojus mokesčių vengimo schemomis, su Pareiškėja susiję asmenys gavo neapmokestinamųjų pajamų (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2017 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017, LVAT 2018-02-13 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-177-556/2018). Šiose LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos nutartyse aiškiai konstatuota, kad paskolų sutartys (įskaitant 2008-05-06 paskolų sutartis) buvo sudarytos iš esmės išimtinai siekiant tenkinti akcininkų interesus. Minėtose LVAT nutartyse nurodyta, kad paskolų sutartys, įskaitant ir 2008-05-06 paskolų sutartis, nebuvo sudarytos bendrovėms (įskaitant Pareiškėją) vykdant jų įprastą ekonominę veiklą, kuria siekiama uždirbti pajamų ar gauti kokio kitos ekonominės naudos. Pažymėtina, kad tiek 2008-05-06, tiek 2009-05-05 sutartys su akcininkais yra analogiškos. Jose numatytos vienodos palūkanų normos apskaičiavimo sąlygos, paskolos gavėjo įsipareigojimai, paskolų grąžinimo terminas, mokėjimai, atsakomybė, sutarties galiojimo sąlygos ir kt. Todėl, neatsižvelgiant į tai, kad LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos nutartys (2018-02-13 nutartis administracinėje byloje Nr. A-177-556/2018 ir 2017-07-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017) yra priimtose dėl sandorių su dviem Pareiškėjos akcininkais, visų Pareiškėjos akcininkų naudai išmokėtos sumos vertintinos taip pat, kaip buvo konstatuota minėtose nutartyse, t. y. sumos išmokėtos išimtinai akcininkų interesų tenkinimui išvengiant gyventojų pajamų mokesčio mokėjimo. Kadangi LVAT įvertino aptariamų sandorių tikslą Pareiškėjos akcininkų bylose, todėl kitos sandorio šalies – Pareiškėjos – atžvilgiu šis tikslas negali būti įvertintas kitaip.

Komisija atkreipia dėmesį ir į tai, kad LVAT 2018-02-13 nutarties administracinėje byloje Nr. A-177-556/2018 konstatuota, kad vienas Pareiškėjos akcininkų apeliaciniame skunde ne tik

neginčia, bet ir pripažįsta, kad sudarytų sandorių vienintelis tikslas buvo mokestinės naudos siekimas (92 p.).

Komisija pažymi, kad LVAT, 2017 m. liepos 4 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017, vertindamas aptariamų paskolos sutarčių turinį, nurodė, kad atsižvelgiant į aptariamų paskolų sutarčių sudarymo aplinkybes, *inter alia* jas vertinant kaip aplinkybes, jog Pareiškėjos akcininkas su asocijuotais asmenimis (GPM įstatymo 2 str. 32 d. 1 p. (2004 m. sausio 22 d. įstatymo Nr. IX-1973 redakcija) neabejotinai galėjęs daryti įtaką šių Lietuvos vienetų sprendimams, galima konstatuoti, jog jos (sutartys) buvo sudarytos iš esmės išimtinai siekiant tenkinti pareiškėjo (akcininko) interesus; šios sutartys nebuvo sudarytos bendrovėms vykdant jų įprastą ekonominę veiklą, kuria siekiama uždirbti pajamų ar gauti kokios kitos ekonominės naudos. <...> Įrodymų vertinimo bei įrodinėjimo naštos tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo paskirstymo aspektais akcentuotina, jog pareiškėjo akcentuojamos tikrinamų paskolos sutarčių sudarymo aplinkybės nepaneigia minėtos išvados, pagrįstos mokesčių administratoriaus surinktais įrodymais. Abstraktūs svarstymai (nuomonė) apie minėtų bendrovių, kaip tikrinamų sutarčių šalių, galbūt gautą ekonominę naudą, išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, nesudaro pagrindo pripažinti, kad mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai yra nepakankami ar neišsamūs (33 p.).

Komisijos nuomone, svarbi aplinkybė ir ta, kad Pareiškėjos pateikta versija dėl ekonominės naudos siekimo, būtent tai, kad Pareiškėjos prievolės išmokėti įstatinio kapitalo sumažinimo sumas akcininkams pakeitimas (novacija) į ilgalaikę paskolą leido Pareiškėjai gauti konkrečios ekonominės naudos (neišmokėjusi įstatinio kapitalo mažinimo sumų akcininkams, tokiais veiksmais Pareiškėja išsaugojo didesnės vertės „VST“ akcijų leidžiančią gauti didesnę dalį akcijų steigiamos akcinės Pareiškėjos „LEO LT“ akciniame kapitale) iškelta tik 2017-12-12 paaiškinime N. S17-186, teikiant paaiškinimus dėl mokestinio tyrimo metu pateiktų klausimų, 2018-05-18 pastabose Nr. S18-64 bei 2018-07-12 skunde Nr. S18-89 Komisijai. Pastebėtina, kad sprendžiant Pareiškėjos akcininkų palūkanų forma gautų pajamų pagal sandorius, kurių šalis yra Pareiškėja, apmokestinimo klausimą (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2017 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017, LVAT 2018-02-13 nutartis administracinėje byloje Nr. A-177-556/2018), Pareiškėjos akcininkai šios aplinkybės, turinčios esminės įtakos ir jų pajamų apmokestinimui, nenurodė. Taip pat pastebėtina, kad LVAT suformuotoje praktikoje dėl aplinkybių, kai keičiasi teikiamų paaiškinimų turinys, pirmenybė teikiama pirminiams paaiškinimams, kurie iš esmės laikytini objektyvesniais ir labiau patikimais, nes nėra įtakoti laiko ir kitų aplinkybių (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, 2009-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A556-695/2009). Todėl, Komisijos nuomone, nurodyti Pareiškėjos motyvai dėl ekonominės naudos gavimo negali būti vertinami kaip objektyvūs ir patikimi.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjos pateiktą ir Inspekcijos surinktą informaciją, pritaria Inspekcijos pozicijai, jog Pareiškėjos pateiktos informacijos ir dokumentų visuma, įvertinus ją kartu su mokesčių administratoriaus nustatytais sandorių sudarymo, atsiskaitymo už juos aplinkybėmis, nepagrindžia patirtų sąnaudų būtinumo Pareiškėjos ekonominei naudai gauti; aplinkybių, jog vykdytais sandoriais buvo siekiama ekonominės naudos būtent sąnaudas patiriančiam vienetui, vykdančiam ūkinę–komercinę veiklą. Nustatytų aplinkybių visuma sudaro pakankamą pagrindą sutikti su Inspekcijos pozicija, jog vykdytais sandoriais buvo siekta Pareiškėjos akcininkams išmokėti pajamas, kurios pagal išmokų pobūdį (pajamos už suteiktas paskolas) ir jų išmokėjimo momentą (2009-12-21) būtų neapmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, o sudarant paskolų sutartis – sudaryti akcininkams sąlygas paskolų sutartyse įtvirtinant paskolų grąžinimo terminą (ne anksčiau nei praėjus 366 dienoms po sutarčių pasirašymo) gauti paskolų palūkanų, kurios atsižvelgiant paskolų sutarties pasirašymo laiką ir grąžinimo laiką būtų neapmokestinamos GPM.

Vadovaujantis aukščiau išdėstytomis ir kitomis Inspekcijos nustatytais ir Akte bei Sprendime išdėstytomis aplinkybėmis, konstatuotina, kad Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje apskaičiuotas 2004 – 2009 metų sukauptas mokestinių nuostolių, perkeltinų į ateinančius

mokestinius laikotarpius likutis, vadovaujantis PMĮ 30 str. 1, 3 ir 4 dalių nuostatomis, pagrįstai sumažintas iš viso 5032203 Lt/1457426,73 Eur suma, bei tikrinamojo laikotarpio apmokestinamasis pelnas dengiamas kitų mokestinių laikotarpių sukauptais mokestiniais nuostoliais ir kita apimtimi, konstatuotina, kad Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje apskaičiuotas 2004 – 2009 metų sukauptas mokestinių nuostolių, perkeltinų į ateinančius mokestinius laikotarpius likutis, sumažinus 5 032 203 Lt suma, 2015-12-31 datai sudaro 560 191 Lt/162 242,53 Eur (5 592 394 Lt – 5 032 203 Lt).

Dėl Res judicata principo.

Pareiškėja skunde (skundo 9b p., 26-31 p.), remdamasi LVAT praktika teigia, kad ABTĮ 57 str. 2 d. norma *expressis verbis* nurodo, kad faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administracinėje byloje, iš naujo neįrodinėjami nagrinėjant kitas administracines bylas, kuriose dalyvauja tie patys asmenys. Inspekcija, Akto išvadas grįsdama kitose administracinėse bylose (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2017 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017; LVAT 2018-02-13 nutartis administracinėje byloje Nr. A-177-556/2018), kurių šalimi Pareiškėja nebuvo (nei pareiškėju, ne atsakovu, nei trečiuoju asmeniu, nei kitaip dalyvavo procese), nustatytais faktais ir jų kvalifikavimu, pažeidė ABTĮ 57 str. 2 d. nustatytą įrodymų leistinumą taisyklę. Dėl to turi būti laikoma, kad Inspekcija Akte formuluojamas išvadas pagrindė neleistiniais įrodymais, o Aktas neatitinka VAĮ 8 straipsnyje individualiam administraciniam aktui nustatytų reikalavimų.

Teismo sprendimo prejudicinė galia reiškia, kad įsiteisėjusiu teismo sprendimu nustatytų faktų ir teisinių santykių šalys, kiti dalyvaujantys byloje asmenys ir jų teisių perėmėjai nebegali ginčyti kitose bylose ((duomenys neskelbtini) straipsnio 4 dalis). Tai yra vadinamasis pozityvusis *res judicata* (galutinis teismo sprendimas) principo taikymo padarinys – teismo sprendimas gali būti naudojamas kaip reikalavimo pagrindas kitoje byloje. Šio pozityviojo efekto išraiška įtvirtinta (duomenys neskelbtini) straipsnio 2 punkte, kuriame nustatyta, kad šalis ar kitas dalyvavęs byloje asmuo kitose bylose gali remtis teismo sprendimu kaip savo reikalavimų ar atsikirtimų pagrindu ir tų faktų jam nereikės įrodinėti (*LVAT 2011 m. liepos 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-502-3034-11*).

Kaip matyti iš LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2017-07-04 nutarties administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017 ir LVAT 2018-02-13 nutarties administracinėje byloje Nr. A-177-556/2018, šiose administracinėse bylose viena iš šalių (pareiškėjai) buvo Pareiškėjos akcininkai, kita (atsakovu) – Inspekcija. LVAT, remdamasis byloje surinktais įrodymais, konstatavo, kad 2008-05-06 paskolų sutartys buvo sudarytos iš esmės išimtinai siekiant tenkinti akcininkų interesus, palūkanų forma išmokant ginčo pajamas buvo veikiamą išimtinai akcininko interesais, šios sutartys nebuvo sudarytos bendrovėms vykdant jų įprastą ekonominę veiklą, kuria siekiama uždirbti pajamų ar gauti kokios kitos ekonominės naudos.

Komisijos nuomone, kadangi aptariamose LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos nutartyse konstatuota, jog sutartys buvo sudarytos siekiant išvengti mokesčių akcininkų interesais, todėl ši išvada analogiškai vertintina ir kitos sandorio šalies – Pareiškėjo atveju.

Dėl numatyto susitarimo dėl mokesčio dydžio pagal MAĮ 71 str.

Pareiškėja nurodo (skundo 9c p., 12p., 34 – 36p., 79 p.), kad su fiziniiais asmenimis – Pareiškėjos akcininkais su mokesčių administratorius sudarė MAĮ 71 str. numatytą susitarimą dėl mokesčio dydžio. MAĮ 71 straipsnyje numatyta susitarimo dėl mokesčio dydžio procedūra yra įmanoma tik tuo atveju, kai nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Ši teisiškai svarbi aplinkybė suponuoja išvadą, kad Inspekcija su visais šiais asmenimis kilusiuose mokestiniuose ginčiuose nesugebėjo pagrįsti ir įrodyti patikrinimo aktuose suformuluotų išvadų, kad ginčo objektu laikyti fizinių asmenų paskolų sandoriai buvo sudaryti siekiant vien tik mokestinės naudos.

Todėl, Pareiškėjos vertinimu, šių asmenų mokestiniuose ginčiuose nustatyti faktai ir jų teisinis vertinimas Pareiškėjos ginče su Inspekcija *a priori* negali būti laikomi prejudiciniais faktais. Tokia situacija, kai viename mokestiniame ginče Mokesčių administratorius, sudarydamas MAĮ 71 str. numatytą susitarimą dėl mokesčio dydžio, tuo de jure ir de facto pripažįsta, kad nesugebėjo įrodyti ir

pagrįsti, kad paskolų sandoriai buvo sudaryti siekiant vien tik mokestinės naudos, o kitame mokesčiame ginče, remdamasis ankstesnių mokesčių ginčų metu surinkta faktinių įrodymų visuma ir jų teisiniu vertinimu, daro priešingą išvadą (teigia, kad ankstesniuose ginčiuose įrodyta, kad paskolų sandoriai buvo sudaryti siekiant vien tik mokestinės naudos), vertintina kaip *reductio ad absurdum*. Todėl, Pareiškėjos vertinimu, Aktas turi būti laikomas neatitinkančiu VAI 8 straipsnyje nustatytų reikalavimų, kadangi jis neargumentuotas ir nemotyvuotas.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjos motyvus, pažymi, kad LVAT 2017 m. liepos 4 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017 įvertino Pareiškėjos akcininko reikalavimą įvertinti susitarimus dėl mokesčių dydžio, nes šie susitarimai sudaryti ne tik dėl analogiškų, bet ir dėl tų pačių faktinių aplinkybių, kokios analizuojamos nagrinėjamoje byloje (17(4) p.). LVAT nurodė, kad „mokesčių administratoriui tenkančios įrodinėjimo naštos bei teismo atliekamo įrodymo vertinimo aspektais pirmiausia pažymėtina, kad viešojo administravimo subjekto surinktų įrodymų pakankamumo (atlikto mokesčio patikrinimo išsamumo) savaimė negali paneigti apelianto teiginiai dėl jo nurodomų susitarimų su kitais mokesčių mokėtojais sudarymo aplinkybių. Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad minėti susitarimai nėra šios administracinės bylos dalykas; nagrinėjamas (mokestinis) ginčas nėra kilęs dėl mokesčio administratoriaus atsisakymo sudaryti atitinkamą susitarimą su pareiškėju. Vien tai, kad sudarydamas minėtus susitarimus mokesčių administratorius manė, jog surinko nepakankamai įrodymų mokesčių prievolių apimčiai nustatyti, negali savaimė suponuoti identiško vertinimo ir dėl pareiškėjui tenkančių mokesčių prievolių. Kaip minėta, būtent teismas (mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos) vertina, ar mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai pagrindžia sprendimą dėl mokesčių apskaičiavimo aptariamu būdu. Be to, atsižvelgiant į pareiškėjo keliamus reikalavimus, nagrinėjamu atveju nėra pagrindo pripažinti ir mokesčių mokėtojų lygybės ar asmenų lygiateisiškumo reikalavimų pažeidimo“ (29 p.). Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, konstatuotina, kad mokesčių administratorius mokesčio patikrinimo metu vadovavosi leistiniais įrodymais, turinčiais tiesioginį ryšį su įrodinėjamu dalyku. Todėl Pareiškėjos argumentai šiuo klausimu laikyti nepagrįstais.

Dėl VAI pažeidimo ir procedūrinių dokumentų pateikimo.

Pareiškėja teigia (skundo 9a p.;15-25 p.), kad Inspekcija, Akte formuluojamas išvadas grįsdama PMĮ 11 str. 1 d., 17 str.1 d., 30 str.1, 3 ir 4 d. ir 31 str. 1 d. 13 p. normomis, Akte nurodė konkretaus ir aiškaus teisinio pagrindo, kuriuo grindžia Akte suformuluotas išvadas. Nurodoma, kad iš minėtų šešių savarankiškų PMĮ normų, esminėmis laikytinos dvi: PMĮ 17 str.1 d. ir PMĮ 31 str. 1 d. 13 p. Remdamasi LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos bylos eA-1409-602/2015 išaiškinimu, Pareiškėja nurodo, kad PMĮ 17 str. 1 dalies normoje vartojama leidžiamų atskaitymų sąvoka aiškintina kaip penkių sąlygų visuma. Inspekcija Akte nekonkretizuoja, nepaaiškina ir nepagrindžia, kurios konkrečios leidžiamų atskaitymų pripažinimo materialiosios sąlygos nebuvo tenkinamos. Pareiškėjos vertinimu, toks individualus administracinis aktas, kuriame pateikiama nekonkreči teisinė kvalifikacija, riboja Pareiškėjos teisę į gynybą. Teigiama, kad Inspekcija pažeidė VAI 8 straipsnyje nustatytus reikalavimus individualiam administraciniam aktui. Dėl to Pareiškėja negalėjo suprasti Aktu jai nustatomų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimo, šio pasikeitimo pagrindų ir apimties. Dėl to Pareiškėjai tapo neįmanoma įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje toks pažeidimas pripažįstamas savarankišku pagrindu, suponuojančiu skundžiamo individualaus administracinio akto naikinimą.

Skunde teigiama (skundo 9d p.; 37-59 p.), kad Inspekcija Akte formuluojamų išvadų nepagrindė ir nemotyavo, nepateikė aiškiai, motyvuotai ir suprantamai išdėstytų argumentų, kurie leistų suprasti, dėl kokių konkrečių priežasčių Pareiškėjos palūkanų sąnaudos mokesčių administratoriaus buvo kvalifikuotos kaip neleidžiami atskaitymai. Tuo Inspekcija pažeidė VAI 8 straipsnyje nustatytus reikalavimus individualiam administraciniam aktui. LVAT praktikoje toks pažeidimas pripažįstamas savarankišku pagrindu, suponuojančiu skundžiamo individualaus administracinio akto naikinimą.

VAI 3 straipsnyje yra nustatyta, kad viešojo administravimo subjektai savo veikloje vadovaujasi įstatymo viršenybės, objektyvumo, proporcingumo, nepiktnaudžiavimo valdžia,

efektyvumo, subsidiarumo ir kitais šioje įstatymo normoje išvardytais principais. Tai reiškia, jog kiekviena viešojo administravimo institucija yra saistoma bendrųjų, be kita ko, konstitucinių teisės principų (teisinės valstybės, valdžios įstaigos tarnauja žmonėms, teisės viršenybės, draudimo diskriminuoti, asmenų lygybės prieš įstatymą, proporcingumo ir kt.) bei gero administravimo, atsakingo valdymo principų (teisėtumo, objektyvumo, nepiktinaudžiavimo valdžia, skaidrumo ir kt.) (LVAT 2012 m. kovo 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A502-1605/2012). Gero administravimo, atsakingo valdymo principai, be kita ko, yra sietini su VAĮ 8 straipsnio 1 dalimi.

Analizuodamas VAĮ 8 straipsnyje įtvirtintus individualaus administracinio akto turinius keliamus reikalavimus, LVAT nuolat akcentuoja iš šio straipsnio kylančius motyvotumo ir aiškumo imperatyvus. Motyvavimo pareigos turinys Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje visų pirma siejamas su teisėtumo principo suponuojamų reikalavimų laikymusi. Aiškindamas VAĮ 8 straipsnį, LVAT yra pažymėjęs, kad individualiame administraciniame akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (žr., pvz., LVAT 2011-06-27 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimą administracinėje byloje Nr. A556-336/2011; 2014-03-25 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartį administracinėje byloje Nr. A756-997/2014, 2017-11-22 nutartį administracinėje byloje Nr. A2387-575/2017 ir kt.). Individualūs administraciniai sprendimai negali būti grindžiami spėjimais ar įtarimais, asmeninėmis simpatijomis ar antipatijomis (žr., pvz., LVAT 2014-11-17 nutartį administracinėje byloje Nr. A858-2430/2014, 2017-11-22 nutartį administracinėje byloje Nr. A2387-575/2017 ir kt.), o turi būti pagrįsti teisės normomis. Visiškai nesilaikant minėtų nuostatų ar tai darant tik iš dalies, paprastai kyla pagrįsta abejonė dėl tokio administracinio akto teisėtumo bei pagrįstumo (žr., pvz., LVAT 2014-12-18 sprendimą administracinėje byloje Nr. A822-1440/2014, 2018-04-18 sprendimą administracinėje byloje Nr. A871-525/2018 ir kt.). Pastebėtina, kad individualiais administraciniais aktais, kuriuos priima viešojo administravimo subjektai, yra sprendžiami klausimai dėl skirtingo pobūdžio teisinių santykių, kuriuos reguliuoja specialios teisės normos, skirtos tik šiems teisiniams santykiams reglamentuoti. 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. Kiekvienu konkrečiu atveju vertinant individualaus administracinio akto teisėtumą Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio 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 subjekcinės teisės tam tikruose teisiniuose santykiuose (žr., pvz., LVAT 2010-10-04 nutartį administracinėje byloje Nr. A438-1116/2010, 2018-04-18 sprendimą administracinėje byloje Nr. A871-525/2018 ir kt.).

Komisija, įvertinusi Pareiškėjos teiginius, konstatuoja, kad Inspekcijos Akte išdėstytos nuostatos negali būti vertinamos atsietai nuo Sprendimo išvadų.

Mokestinis patikrinimas yra viena iš mokesčių administratoriaus vykdomos (atliekamos) mokesčių mokėtojo (jo veiklos) kontrolės formų. Mokestiniu patikrinimu iš esmės yra siekiama patikrinti, ar konkretus mokesčių mokėtojas yra teisingai apskaičiavęs, deklaravęs ir sumokėjęs mokesčius už atitinkamą mokestinį laikotarpį. MAĮ 128 straipsnio 2 dalyje nurodyta, jog patikrinimo aktu įforminti mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma. Patikrinimo aktas, vadovaujantis MAĮ 130–132 straipsnių nuostatomis, turi būti tvirtinamas mokesčių administratoriaus sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma ir mokėtojui yra privalomi vykdyti. Kol patikrinimo aktas nėra

patvirtintas įstatymo nustatyta tvarka, tol jis neturi juridinės galios ir neliečia pareiškėjo teisių ir pareigų (žr., pvz., *LVAT 2010 m. kovo 15 d. nutartį administracinėje byloje*

Nr. A556-504/2010). Taigi, konkrečias teises pasekmes mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės srityje, atliekant mokestinį patikrinimą, mokesčių mokėtojui paprastai sukelia sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnai nustato mokesčių įstatymų pažeidimus (MAĮ 132 str. 1 ir 2 d.).

Pagal MAĮ 132 straipsnio 2 dalį mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, gali: 1) patvirtinti patikrinimo aktą; 2) patikrinimo aktą patvirtinti iš dalies; 3) nepatvirtinti patikrinimo akto; 4) pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją; 5) pakeisti patikrinimo aktą. Taigi, aplinkybė, kad Pareiškėjo skundžiamame Akte Pareiškėjas įžiūrėjo įrodymų pateikimo, dėstymo, motyvacijos ar pan. trūkumų, savaime nereiškia, kad šis Aktas bei jame nurodyta papildomai apskaičiuota suma (šiuo atveju – sumažintas nuostolių, perkeltinų į ateinančius mokestinius laikotarpius likutis) bus patvirtinti. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimamas, be kita ko, atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (MAĮ 132 str. 1 d.).

Ginčijamo administracinio akto atitiktis VAĮ 8 straipsnio nuostatomis kiekvienu atveju yra vertinimo dalykas. Nagrinėjamu atveju, įvertinus Akto ir Sprendimo turinį, matyti, kad Aktas ir Sprendimas atitinka aptartas Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalies nuostatas. Patikrinimo akto 1-4 dalyse mokesčių administratorius nurodo faktinių aplinkybių vertinimą, kuriuo vadovaujasi teigdamas, kad patirtos sąnaudos negali būti laikomos leidžiamais atskaitymais, nes palūkanų sąnaudos nėra susijusios su Pareiškėjos pajamų uždirbimu ir/ar ekonominės naudos gavimu, bei, nurodo, kad teisinį reglamentavimą (PMĮ 11 str. 1 d., 17 str. 1 d., 31 str. 1 d. 13 p. ir 30 str. 1, 3 ir 4 d.), kurio pagrindu Pareiškėjos 2008 – 2009 m. deklaruotų mokestinių nuostolių, kuriais buvo mažinamas/dengiamas Pareiškėjos 2012 – 2015 metų apmokestinamasis pelnas, suma sumažinama iš viso 5032203 Lt/1457426,73 Eur (už 2008 metus - 1910098 Lt/553202,62 Eur ir už 2009 metus – 3122105 Lt/904224,11 Eur).

Sprendimo II dalyje „Dėl 2008-05-06 paskolų palūkanų sąnaudų priskyrimo Pareiškėjos leidžiamais atskaitymams“, Inspekcija, remdamasi LVAT praktika, išdėsto PMĮ 17 str. nustatytą bendrųjų patirtų sąnaudų priskyrimo leidžiamais atskaitymams kriterijus bei komuliatyvines sąlygas. Inspekcija šioje Sprendimo dalyje išsamiai išdėsto aplinkybes ir įrodymus, teisės aktus bei teisminę praktiką, kuriais remiantis daro išvadą, kad Pareiškėjos palūkanų sąnaudos nebuvo susijusios su Pareiškėjos pajamų uždirbimu ir /ar ekonominės naudos gavimu. Išdėstytos faktinės aplinkybės susietos su taikomomis teisės normomis, tiek Aktas, tiek Sprendimas yra aiškūs ir motyvuoti, iš esmės atitinka tokiems aktams keliamus reikalavimus, įtvirtintus VAĮ 8 str. 1 dalyje. Inspekcija išnagrinėjo ir įvertino visus byloje surinktus įrodymus bei šių įrodymų visumą, buvo atsakyta į pagrindinius (esminius) Pareiškėjos pateiktų pastabų faktinius ir teisinius aspektus, todėl nėra jokio pagrindo teigti, kad priimtas sprendimas yra nemotyvuotas ar neatitinka VAĮ 8 str. 1 dalies reikalavimų.

Pareiškėjos teiginys, kad Pareiškėjai buvo neįmanoma įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisės į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą, yra nepagrįstas. Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, Pareiškėja, nesutikdama su Akto išvadomis, realizavo savo teisę, numatytą MAĮ 131 str. 1 dalyje ir 2018-05-18 pateikė Inspekcijai savo rašytines pastabas dėl patikrinimo akto, o 2018-07-12 – skundą Komisijai dėl Inspekcijos sprendimo.

Pareiškėja savo skunde (Skundo 9e p., 60-65 p.) nurodo, kad Administracinių teismų praktika reikalauja, jog individualaus administracinio akto išanginėje dalyje būtų nurodyti visi procedūriniai dokumentai, kurių pagrindu yra priimtas individualus administracinis aktas, o prie individualaus administracinio būtų pridėti visi procedūriniai dokumentai, kurių pagrindu yra priimtas individualus sprendimas. Administracinių teismų praktika reikalauja, kad į papildomą

dokumentaciją, kurios pagrindu yra priimtas individualus sprendimas, būtų pateikta aiški nuoroda individualiame administraciniame akte. Nurodoma, kad Akte formuluojamas išvadas Inspekcija grindė procedūriniais dokumentais, kurie nėra pridėti prie Akto, jame nėra pateikiama aiškių nuorodų į papildomą dokumentaciją, kurios pagrindu priimtas individualus sprendimas. Inspekcijai Akte nepateikus procedūrinių dokumentų, kurių pagrindu priimtas individualus administracinis aktas, Pareiškėjai liko nežinomas jos atžvilgiu priimto administracinio sprendimo faktinis pagrindas ir individuali argumentacija. LVAT praktikoje toks pažeidimas pripažįstamas savarankišku pagrindu, suponuojančiu skundžiamo individualaus administracinio akto naikinimą.

Skunde Pareiškėja nurodo, kad jai teisinės pasekmės sukėlusiam individualiame administraciniame akte (įžanginėje dalyje) nebuvo nurodyta 14 procedūrinių dokumentų, kurių pagrindu priimtas individualus administracinis aktas, ir visi šie 14 dokumentų nebuvo pridėti prie Akto. Nurodoma, kad prie Akto nepridėta: 1) Pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (21.62-32)FR0687-1420); 2) Pareiškėjos akcininkų (fizinių asmenų) atliktų mokestinių tyrimų medžiaga; 3) įsiteisėjusi LVAT 2017 m. liepos 4 dienos nutartis (pareiškėjas - S. I., atsakovas - Valstybinė mokesčių inspekcija), administracinės bylos numeris Akte nenurodomas, 4) įsiteisėjusi LVAT 2018 m. vasario 13 dienos nutartis (pareiškėjas – C. D., atsakovas - Valstybinė mokesčių inspekcija), administracinės bylos numeris akte nenurodomas; 5) J. E. mokestinio patikrinimo aktas Nr. (4.65)-FR0680-266; 6) J. E. ir Inspekcijos 2014-05-08 susitarimas Nr. (4.65)-257-22 dėl J. E. papildomai apskaičiuotų mokesčių; 7) G. Y. mokestinio patikrinimo aktas Nr. (4.65)-FR0680-427; 8) G. Y. ir Inspekcijos 2014-06-03 susitarimas Nr. (4.65)-257-24 dėl G. Y. papildomai apskaičiuotų mokesčių; 9) O. R. mokestinio patikrinimo aktas Nr. (4.65)-FR0480-18; 10) O. R. ir Inspekcijos 2013-08-23 susitarimas Nr. (4.65)-257-17 dėl O. R. papildomai apskaičiuotų mokesčių; 11) A. M. mokestinio patikrinimo aktas Nr. (4.65)-480-19; 12) A. M. ir Inspekcijos 2013-09-13 susitarimas Nr. (4.65)-257-18 dėl A. M. papildomai apskaičiuotų mokesčių; 13) C. I. mokestinio patikrinimo aktas Nr. (4.65)-FR0680-350; 14) C. I. ir Inspekcijos 2014-05-05 susitarimas Nr. (4.65)-257-20 dėl C. I. papildomai apskaičiuotų mokesčių.

Pareiškėja skunde nurodo, kad Aktas, kuriame Inspekcija savo išvadas pagrindžia prie Akto nepridėtais 14 procedūrinių dokumentų ir nepateikia konkrečių nuorodų į šiuos dokumentus, turi būti laikomas neatitinkančiu VAI 8 str. reikalavimų.

Komisija 2018-09-04 posėdžio metu patikrino Pareiškėjos minimų dokumentų egzistavimo Komisijai pateiktoje skunde nagrinėti medžiagoje (toliau – byla) faktą.

Komisija nurodo, kad 2017-12-19 pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (21.62-32)FR0687-1420 byloje pateiktas (bylos 177 l.). Inspekcija savo Sprendime nurodė, kad šis pranešimas Pareiškėjai buvo pateiktas per Mano VMI portalą ir su juo Pareiškėja susipažino 2017-12-21, t. y. pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Pareiškėjai buvo įteiktas 2017-12-21. Pareiškėjos pretenzijos šiuo klausimu atmestinos.

Įsiteisėjusi LVAT 2017 m. liepos 4 dienos nutartis (pareiškėjas – S. I., atsakovas – Inspekcija), administracinės bylos numeris A-517-442/2017 (bylos 103 l.) ir įsiteisėjusi LVAT 2018 m. vasario 13 dienos nutartis (pareiškėjas – C. D., atsakovas – Valstybinė mokesčių inspekcija), administracinė byla Nr. A-177-556/2018 (bylos 103 l.) yra vieši ir paskelbti teismų informacinėje sistemoje D. M. galima rasti el. adresais:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=45473533-ab82-46ff-b672-3f1396781fa9> ir <http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=a87b945e-1bee-4d7f-883a-4072500372be>.

Komisija pažymi, kad byloje pateikti ir kiti Pareiškėjos skunde minimi anksčiau nurodyti dokumentai. Pareiškėja turėjo teisę Komisijoje susipažinti su byloje esančia medžiaga (MAI 155 str. 2 dalis), tačiau šia teise nesinaudojo.

Dėl MAI 68 str. 1 d. numatyto 5 metų termino.

Pareiškėja skunde (skundo 80 p.) teigia, kad 2008-2009 m. mokestinių nuostolių perskaičiavimas (faktiškai jų sumos išbraukimas iš Pareiškėjos pelno mokesčio deklaracijos) sukels

Pareiškėjai realias mokesines pasekmes 2018 m. ir vėliau (reikės mokėti daugiau pelno mokesčio), jei jos 2018 m. ir vėlesnių metų mokesinis rezultatas bus pelnas. Faktiškai Inspekcija didžiąja dalimi tikrino būtent 2008-2009 m. Pareiškėjos pelno mokesčio deklaravimą (sąnaudų priskyrimą 2008-2009 m. leidžiamiems atskaitymams) ir perskaičiavo 2008-2009 m. mokestinį rezultatą. Tik dėl perskaičiuotų 2008-2009 metų mokesčių rezultatų Inspekcija įgavo galimybes perskaičiuoti Pareiškėjos ir 2012-2015 m. pelno mokesčio deklaraciją (išbraukti iš jos 2008-2009 m. mokesčius nuostolius). Pareiškėjos nuomone, pagal MAĮ 68 str. 1 d. Pareiškėjos 2008 metų pelno mokesčio mokesinis patikrinimas galėjo būti vėliausiai pradėtas 2013-12-31, o 2009 metų - vėliausiai 2014-12-31. Kadangi 2008 -2009 m. mokesčių laikotarpių patikrinimas dėl pasibaigusio 5 metų senaties termino yra neteisėtas, tai ir jo pagrindu atlikto 2012-2015 m. patikrinimo rezultatai yra neteisėti, todėl dėl šios priežasties Inspekcijos Sprendimas yra naikintinas.

Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, privalo nepažeisti mokesčio mokėtojo teisių, tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų, naudotis teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis ir kt. (MAĮ 32 str.). Tuo pačiu mokesčių mokėtojas turi teisę reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų (MAĮ 36 str. 9 p.).

Komisija pastebi, kad MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje (2015-06-25 įstatymo Nr. XII-1897, galiojusio nuo 2016-01-01, redakcija), nustatyta, kad jeigu kitaip nenustatyta šiame straipsnyje ar atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradėdama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

Komisija pažymi, kad aptariamas senaties terminas neriboja mokesčių administratoriaus teisės nustatyti ir vertinti į šį terminą nepatenkančias faktines aplinkybes, kurios yra reikšmingos apskaičiuojamiems (perskaičiuojamiems) mokesčiams ir susijusioms sumoms. Nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokesčių laikotarpį, remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujama ne MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama, ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumumas, sąsajumas ir panašios aplinkybės (žr., pvz., LVAT 2011 m. vasario 4 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A438-201/2011; LVAT 2014-02-05 nutartį administracinėje byloje Nr. A556-476-14 ir kt.).

Kaip matyti iš ginčijamo Sprendimo, Inspekcija neapskaičiavo mokėtinų mokesčių už laikotarpį iki tikrinamojo laikotarpio pradžios (2012-01-01), kas prieštarautų MAĮ 68 straipsniui. Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu, t. y. nuo 2012-01-01 iki 2015-12-31 dirbo pelningai, tačiau pelno mokesčio į biudžetą nemokėjo, nes apskaičiuotą kiekvieno mokesčio laikotarpio veiklos rezultatą – pelną – sudengė su ankstesnių mokesčių laikotarpių (2008-2009 metų) mokesčiais nuostoliais (Akto 3 psl.). Todėl, Komisijos nuomone, Inspekcija turėjo ne tik teisę, bet ir pareigą išsiaiškinti, ar Pareiškėjos 2008-2009 metais patirtos sąnaudos, kurios lėmė Pareiškėjos 2008-2009 m. apskaičiuotą mokesčių nuostolį, perkeltą į 2012-2015 m. veiklos rezultatą, yra pagrįstos.

Komisijos nuomone, Inspekcija savo teisėmis naudojos tik tiek, kiek tai susiję su jai pavesta funkcija, teisingai taikė teisės normas, išanalizavo faktines aplinkybes, svarbias tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjos veiklos rezultatams, pateikė motyvuotas išvadas ir įrodymus, susijusius su nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis. Todėl panaikinti Inspekcijos sprendimo remiantis šiais Pareiškėjos argumentais nėra pagrindo.

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

Patvirtinti Inspekcijos 2018-06-18 sprendimą Nr. (21.131-31-5)FR0682-204.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 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 pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Vilma Vildžiūnaitė