



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „E1“ SKUNDO**

2022 m. kovo d. Nr. S- (7-16/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „E1“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2022-01-27 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, mokesčių administratorius) 2022-01-21 sprendimo grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. 331-17020 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovas advokatas P. P. 2022-03-01 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja prašo panaikinti kaip neteisėtą ir nepagrįstą skundžiamą sprendimą, kuriuo buvo atsisakyta grąžinti Pareiškėjai 24328 Eur PM permokos sumą.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos sprendimas yra paremtas klaidingu Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 56-1 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktų nuostatų aiškinimu ir taikymu – padaryta akivaizdi teisės taikymo klaida.

Dėl neteisingo PMĮ 56-1 str. 1 dalies 1 punkto nuostatų taikymo ir aiškinimo

Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos sprendime neteisingai taikoma ir aiškinama PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostata, nustatanti reikalavimą mokestinių nuostolių perdavimo dieną tiesiogiai arba netiesiogiai valdyti ne mažiau kaip 2/3 kiekvieno mokestinių nuostolių perdavime dalyvaujančio dukterinio vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytino pelno dalį.

PMĮ 56-1 str. 1 dalies 1 punktas yra labai aiškiai ir nedviprasmiškai suformuluotas – nurodyta nuostata nustato aiškų ir nedviprasmišką reikalavimą dėl atitinkamo akcijų kontrolės intensyvumo nuostolių perdavimo dienai – nurodyta nuostata reikalauja, kad nuostolių perdavimo dieną, patronuojantis vienetas valdytų ne mažiau nei 2/3 kiekvieno iš nuostolių perdavime dalyvaujančių vienetų akcijų. Analizuojama nuostata nenustato jokio reikalavimo užtikrinti nurodytą kontrolės intensyvumą tam tikrą terminą – nėra reikalaujama, kad nurodytas kontrolės intensyvumas (2/3) būtų išlaikytas kokį nors tęstinį laikotarpį, įstatymas pateikia nuorodą į taškinį momentą, t. y. nuostolių perdavimo dieną.

Pareiškėja pastebi, jog PMĮ nėra nustatytas toks reikalavimas, apie kurį kalbama skundžiamame sprendime, kad nurodytas 2/3 kontrolės intensyvumas būtų išlaikytas ne trumpiau nei 2 metus.

PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 2 punktas numato, kad mokestiniai nuostoliai būtų perduodami tarp vienetų grupės vienetų, kurie toje grupėje be pertraukų yra ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos, t. y. nustatytas buvimo grupėje reikalavimas (vienetų grupės sąvoka yra įtvirtinta PMĮ 2 straipsnio 7 dalyje). PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 2 punkto

nuostatoje nėra jokios nuorodos į PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytą akcijų kontrolės intensyvumą (2/3). PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytas kontrolės intensyvumas turi būti tik nuostolių perdavimo dieną. Reikalavimas būti vienoje vienetų grupėje, turi būti suprantamas ir aiškinamas taip, kaip tai nustatyta PMĮ 2 straipsnio 7 dalyje – vienetų grupė yra laikoma grupė, kurią sudaro patronuojantysis vienetas ir jo patronuojamasis (dukterinis) arba keli patronuojamieji (dukteriniai) vienetai, kuriuose patronuojantysis vienetas tiesiogiai arba netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytino pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.

Kadangi skundžiamame sprendime pripažįstama, kad UAB "A1" ir Pareiškėja vienetų grupei priklauso nuo 2018-03-14, tai nuostolių perdavimo dieną (2021-04-29) buvo tenkinama PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatyta sąlyga (vienetai toje pačioje grupėje buvo ilgiau nei 2 metus, skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos), o 2021-04-29 UAB "C1" turėjo 100 proc. UAB "A1" akcijų kontrolę.

Pareiškėja pabrėžia, kad net ir aiškinant PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktų nuostatas kartu (sistemiškai), niekaip negalima daryti išvados, kad yra nustatytas reikalavimas išlaikyti ne mažiau nei 2/3 nuostolių perdavime dalyvaujančių vienetų akcijų 2 metus iki nuostolių perdavimo momento. PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostata nustato reikalavimą, kuris taikomas tik nuostolių perdavimo dieną, o PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostata nustato reikalavimą 2 metus būtų vienetų grupėje, bet ne du metus užtikrinti 2/3 proc. akcijų kontrolės intensyvumą.

PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatoje nėra jokios nuorodos į PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytą kontrolės intensyvumą – priešingai, įstatymų leidėjas sąlygą formuluoja remdamasis PMĮ 2 straipsnio 7 dalyje įtvirtinta bendra sąvoka („vienetų grupė“), kuri reikalauja, kad būtų kontroliuojama bent 25 proc. kiekvieno grupės vieneto akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytino pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.

Atsižvelgiant į tai, skunde konstatuojama, kad Pareiškėja atitiko visas PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies sąlygas – nuostolių perdavimo dieną (2021-04-29) UAB "C1" valdė 100 proc. UAB "A1" akcijų (PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 1 punktas), Pareiškėja ir UAB "A1" įmonių grupėje yra nuo 2018-03-14 (PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 2 punktas).

Dėl klaidingo PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatos aiškinimo

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija sprendime klaidingai aiškina ir taiko PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 2 punkte įtvirtintą reikalavimą dėl mokestinių nuostolių perdavimo tarp vienetų grupės vienetų, kurie toje grupėje be pertraukų yra ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad nustatyta sąlyga dėl buvimo grupėje ne trumpiau nei dvejus metus yra antivengiminio pobūdžio ir skirta apsaugoti nuo piktnaudžiavimo atveju, kai vieneto kontrolė įgyjama tik dėl mokestinių nuostolių perėmimo. Nurodytas reikalavimas negali ir neturi būti suprantamas, kaip reikalaujantis, kad 2 metų kontrolės terminas jau būtų suėjęs mokestinių nuostolių perdavimo dieną – mokestiniai nuostoliai gali būti perduodami ir nesuėjęs nurodytam 2 metų terminui, su sąlyga, kad 2 metų terminas sueis po mokestinių nuostolių perdavimo momento (t. y. ateityje). Tokia išvada darytina atlikus detalią PMĮ nuostatų analizę ir remiantis visiškai identiška PMĮ 33 straipsnio 2 dalies nuostata, kuri nustato, kad dividendai yra neapmokestinami su sąlyga, kad dividendus gaunantis Lietuvos vienetas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo ne mažiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų).

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad tiek PMĮ 33 straipsnio 2 dalis, tiek PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalis buvo reglamentuotos ir PMĮ įtvirtintos tuo pačiu 2009-12-09 įstatymu Nr. XI-539 (tuo pačiu teisės aktu). PMĮ 33 straipsnio 2 dalies komentare, mokesčių administratorius nurodo, kad „Lietuvos vieneto dalyviams nustatytas minimalus 12 mėnesių balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų) valdymo laikotarpis, kuris suteikia teisę neapmokestinti tiems dalyviams (kitiems Lietuvos vienetais) išmokamų dividendų, nebūtinai turi būti suėjęs dividendų paskirstymo data. Vieneto dalyviui (kitam Lietuvos vienetai) išmokami dividendai gali būti neapmokestinami, jei dividendų paskirstymo

momentu dar nėra suėjęs 12 mėnesių akcijų (dalių, pajų) valdymo laikotarpis, bet tas dalyvis turi tikslą išlaikyti tas akcijas (dalis, pajus) ne trumpiau kaip 12 mėnesių“.

PMĮ 33 straipsnio 2 dalies komentare pateikiamas akcijų išlaikymo termino skaičiavimo principas (kai nustatytas minimalus akcijų kontrolės terminas gali sueiti ir vėliau, t. y. po apmokestinamojo įvykio momento). Toks PMĮ sąlygų, susijusių su akcijų (dalių, pajų) išlaikymo terminais, aiškinimas, yra pagrįstas istoriniu ESTT 1996-10-17 sprendimu sujungtose bylose Nr. C-283/94; Nr. C-291/94; Nr. C-292/94, kuriose ESTT paaiškino, kad ES teisėje nustatytas minimalus akcijų išlaikymo termino reikalavimas, su tikslu įgyti tam tikras su akcijų išlaikymo terminu susijusias teises į neapmokestinimą pelno mokesčiu, turi būti suprantamas kaip nereikalaujantis, kad nustatytas akcijų kontrolės išlaikymo terminas jau būtų suėjęs tuo metu, kai pasinaudojama teise į neapmokestinimą – tai yra antivengiminio pobūdžio taisyklė, kuri turi būti suprantama ir aiškinama taip, kad nustatytas atitinkamas akcijų kontrolės terminas gali sueiti ir vėliau, t. y. po dividendų ar palūkanų gavimo momento.

PMĮ buvo keičiamas (papildytas 56-1 straipsniu ir atitinkamai atlikti PMĮ 33 straipsnio 2 dalies pakeitimai) tuo pačiu teisės aktu – Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 4,5,12,13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 38-2, 40-1, 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo X-1 skyriumi įstatymu (Žin., 2009, Nr. 153-6880) (toliau – Pakeitimo įstatymas). Remiantis sisteminiu teisės aktų taikymo ir aiškinimo metodu, manytina, kad visos Pakeitimo įstatymo nuostatos turi būti aiškinamos sistemiškai, atsižvelgiant į tas pačias teisės aiškinimo ir taikymo taisykles. Vienodos Pakeitimo įstatymo formuluotės, turi būti aiškinamos vienodai. Jeigu Pakeitimo įstatymo 9 straipsnio 2 dalies nuostata „ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo ne mažiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų)“ aiškinama ir suprantama, kaip leidžianti neapmokestinimą su sąlyga, kad nustatytas minimalus 12 mėnesių terminas sueis po apmokestinamųjų pajamų gavimo momento, tai identišškai suformuluotos Pakeitimo įstatymo 16 straipsnio nuostatos turi būti aiškinamos remiantis tuo pačiu teisės taikymo ir aiškinimo metodu ir tais pačiais principais, t. y. Pakeitimo įstatymo formuluotė, kad „mokestiniai nuostoliai perduodami tarp vienetų grupės vienetų, kurie toje grupėje be pertraukų yra ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos turi būti aiškinama kaip nedraudžianti mokestinių nuostolių perdavimo nesuėjęs nurodytam minimaliam 2 metų terminui, su sąlyga, kad nuostolius perduodantis ir perimantis vienetai turi tikslą būti toje grupėje ne trumpiau nei 2 metus (pagal analogiją PMĮ 33 straipsnio 2 dalis).

Atsižvelgiant į tai, kad UAB "C1" nuo 2018-03-14 valdo 60 proc. UAB "A1" akcijų, o nuo 2020-03-25 valdo 100 proc. UAB "A1" akcijų ir turi tikslą jas valdyti ir toliau, skunde daroma išvada, kad Pareiškėja turėjo teisę perimti mokestinius nuostolius iš UAB "A1" pagal 2021-04-29 mokestinių nuostolių perkėlimo sutartį.

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 ir 111 straipsniais, mokesčių įstatymais, Mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo) taisyklėmis, patvirtintomis Inspekcijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 (toliau – Taisyklės), ir išnagrinėjusi Pareiškėjos 2021-12-21 prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinę nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. (17.16-40) GES-726660, ginčijamu sprendimu nusprendė negrąžinti 24328 Eur.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad sprendžiant permokos (skirtumo) grąžinimo klausimus, visų pirma, turi būti nustatyta, ar mokesčių mokėtojas tikrai permokėjo mokesčių, ar turi turtinių teisių į šią permoką (skirtumą) (MAĮ 87 straipsnio 6 dalis). Bendrovės prašymas grąžinti 24328 Eur pelno mokesčio permoką už 2018-01-01–2018-12-31 mokestinį laikotarpį gautas 2021-12-13.

Bendrovė 2021-06-23 buvo pateikusi prašymą Nr. (17.16-40) GES-348268 grąžinti 87382,16 Eur pelno mokesčio permoką ir 2021-09-13 prašymą Nr. (17.16-40) GES-516895 grąžinti 38761,55 Eur pelno mokesčio permoką už tą patį 2018-01-01–2018-12-31 mokestinį laikotarpį.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad minėtuose Bendrovės prašymuose nurodyta pelno mokesčio permoka susidarė dėl 2021-06-11 pateiktos patikslintos 2018-01-01–2018-12-31

mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaracijos, kurioje deklaruota 137468 Eur mažiau pelno mokesčio nei 2019-06-10 pateiktoje to paties mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaracijoje. Inspekcijos 2021-08-06 sprendimu Nr. 331-1261792 ir 2021-10-20 sprendimu Nr. 331-1334284 prašytos grąžinti pelno mokesčio permokos (atitinkamai 87382,16 Eur ir 38761,55 Eur) už 2018 metų mokestinį laikotarpį Bendrovei negrąžintos.

Bendrovė 2021-12-13 pateikė patikslintą pelno mokesčio deklaraciją už 2018-01-01–2018-12-31 mokestinį laikotarpį, kurioje deklaruota 6954666 Eur pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuoto mokestinių metų pelno, 709007 Eur sąnaudų, laikomų neleidžiamais atskaitymais, 525000 Eur sąnaudų, mažinančių pelną (didinančių nuostolius), 7138673 Eur apmokestinamojo pelno pagal PMĮ 11 straipsnį, 1565215 Eur apmokestinamojo pelno sumažinimo iš kitų grupės vienetų perimta veiklos nuostolių suma pagal PMĮ 56-1 straipsnį, 5573458 Eur apskaičiuoto apmokestinamojo pelno, 836019 Eur pelno mokesčio, 627014 Eur pelno mokesčio sumažinimo dėl filmo ar jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų pagal PMĮ 46-2 straipsnį, 209005 Eur pelno mokesčio, mokėtino į biudžetą. Pagal 2021-12-13 pateiktos 2018-01-01–2018-12-31 mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaracijos ((duomenys neskelbtini) priedas) duomenis Bendrovė 2021-04-29 perėmė 916450 Eur mokestinių veiklos nuostolių iš UAB "A1" 2021-12-07 perėmė 648765 Eur mokestinių veiklos nuostolių iš uždarnosios akcinės bendrovės „S. V.“.

Bendrovė 2021-06-11 pateiktoje 2018 metų mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaracijose, kuri galiojo 2021-06-23 prašymo Nr. (17.16-40) GES-348268 nagrinėjimo metu, ir 2021-09-08 pateiktoje to paties mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaracijoje, kuri galiojo 2021-09-13 prašymo Nr. (17.16-40) GES-516895 nagrinėjimo metu, buvo deklaravusi 6954666 Eur pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaičiuoto mokestinių metų pelno, 709007 Eur sąnaudų laikomų neleidžiamais atskaitymais, 525000 Eur sąnaudų, mažinančių pelną (didinančių nuostolius), 7138673 Eur apmokestinamojo pelno pagal PMĮ 11 straipsnį, 916450 Eur apmokestinamojo pelno sumažinimo iš kitų grupės vienetų perimta veiklos nuostolių suma pagal PMĮ 56-1 straipsnį, 6222223 Eur apskaičiuoto apmokestinamojo pelno, 933333 Eur pelno mokesčio, 700000 Eur pelno mokesčio sumažinimo dėl filmo ar jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų pagal PMĮ 46-2 straipsnį, 233333 Eur pelno mokesčio sumą, mokėtiną į biudžetą.

Pagal 2021-06-11 ir 2021-09-08 pateiktos 2018-01-01-2018-12-31 mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaracijos ((duomenys neskelbtini) priedas) duomenis Bendrovė 2021-04-29 perėmė 916450 Eur mokestinių veiklos nuostolių iš UAB "A1"

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Bendrovė 2019-06-10 pateiktoje 2018-01-01–2018-12-31 mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaracijoje nebuvo deklaravusi 916450 Eur apmokestinamojo pelno sumažinimo iš kitų grupės vienetų perimta veiklos nuostolių suma pagal PMĮ 56-1 straipsnį, todėl deklaruota mokėtina į biudžetą pelno mokesčio suma buvo 370801 Eur.

Bendrovė 2021-06-23 prašymo Nr. (17.16-40) GES-348268 nagrinėjimo metu, t. y. 2021-07-09, pateikė 2021-04-29 mokestinių nuostolių perkėlimo sutartį, pagal kurią UAB "A1" Bendrovei perduoda 2018 metų mokestinius nuostolius, kurių dydis 916450 Eur.

2021-06-23 prašymo Nr. (17.16-40) GES-348268 nagrinėjimo metu, t. y. 2021-07-29 Bendrovė taip pat pateikė 2021-07-29 Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų registro išplėstinį išrašą, kuriame nurodyta, kad Bendrovės akcininkas nuo 2014-11-03 UAB "D1" dokumentą „Duomenys apie uždarnosios akcinės bendroves akcininkus 2018-03-16“, pagal kuriuos 2018-03-16 UAB "A1" vardinių paprastųjų akcijų skaičius 36 672 vnt.; UAB "A1" akcininkai: nuo 2016-11-29 Agromeril OU, kuriam priklausė 14 669 vnt. UAB "A1" akcijų ir nuo 2018-03-14 UAB "C1" kuriai priklauso 22 003 vnt. UAB "A1" akcijų. Pagal pateiktą dokumentą nuo 2018-03-14 UAB "C1" priklausė 60 proc. UAB "A1" akcijų (22003 vnt./36672 vnt.)x100)). Bendrovė taip pat pateikė 2018-03-01–2019-12-20 išrašą iš VP sąskaitos ir 2021-07-29 Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų registro išplėstinį išrašą, kuriame nurodyta, kad UAB "A1" vienintelis akcininkas nuo 2020-03-25 UAB "C1" 2020-04-20 Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų registro elektroninį sertifikuotą išrašą, kuriame nurodyta, jog UAB "C1" vienintelis akcininkas nuo 2012-10-29 UAB "D1" Bendrovė 2021-08-03 per Mano VMI portalą pateikė pranešimą (2021-08-03 Nr. (17.17-40) GES-436016)), kuriame

nurodė, kad įmonių grupei priklauso nuo įsteigimo momento (t. y. nuo 2014 m.), UAB "A1" įmonių grupei priklauso nuo 2018-03-14.

Inspekcijos sprendime cituojamos PMĮ 56-1 straipsnio nuostatos ir pažymima, kad PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies nuostata „mokestinių nuostolių perdavimo diena“ turi būti suprantama sistemiškai, vertinant mokesčių mokėtojo mokestinio laikotarpio rezultato apskaičiavimą bei tolesnius veiksmus, kurie gali būti atliekami su gautu mokestinio laikotarpio rezultatu. Todėl turi būti įvertinama, ar tais metais, už kuriuos mokestiniai nuostoliai perduodami, yra tenkinamos visos PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalyje numatytos sąlygos, t. y. pagrindinis reikalavimas – tuo laikotarpiu, kai mokestiniai nuostoliai yra perkeliama, turi būti tenkinamas PMĮ 56-1 straipsnio reikalavimas dėl buvimo vienetų grupėje ne trumpiau kaip dvejus metus.

Bendrovė 2018-01-01–2018-12-31 mokestinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną sumažino 916450 Eur iš UAB "A1" perimtu 916450 Eur 2018-07-01–2019-06-30 mokestinio laikotarpio nuostoliu. Pagal Bendrovės pateiktus dokumentus ir duomenis Bendrovė ir UAB "A1" vienai įmonių grupei priklauso tik nuo 2018-03-14, todėl Bendrovė 2018-01-01–2018-12-31 mokestinio laikotarpio, kurio apmokestinamąjį pelną sumažino iš UAB "A1" perimtais 916450 Eur mokestiniais nuostoliais, pabaigoje neatitiko PMĮ 56-1 str. 1 dalyje nurodytų sąlygų, t. y.

1) vienetų grupėje patronuojantis vienetas iki mokestinių nuostolių perdavimo du metus nepertraukiamai valdė ne mažiau kaip 2/3 nuostolių perdavime dalyvaujančių dukterinių vienetų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį ir

2) mokestiniai nuostoliai perduodami tarp vienetų grupės vienetų, kurie toje grupėje be pertraukų yra ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos, t. y. iki mokestinio laikotarpio, kurio apmokestinamas pelnas sumažintas perimtais mokestiniais nuostoliais, pabaigos. Atsižvelgiant į tai, kad Bendrovė 2018-01-01–2018-12-31 mokestinio laikotarpio, kurio apmokestinamąjį pelną sumažino iš UAB "A1" perimtais 916450 Eur mokestiniais nuostoliais, pabaigoje neatitiko PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalyje nurodytų sąlygų, ji nepagrįstai 2018 metų mokestinio laikotarpio apmokestinamojo pelno sumą sumažino 916450 Eur iš UAB "A1" perimtais mokestiniais nuostoliais ir 2021-12-13 pateiktoje patikslintoje 2018 metų mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaracijoje deklaravo 916450 Eur mažiau apmokestinamojo pelno ir 137468 Eur mažiau pelno mokesčio, todėl, vadovaujantis PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalimi, MAĮ 2 straipsnio 12 dalimi, MAĮ 87 straipsnio 6 dalimi, nuspręsta negrąžinti Bendrovei 24328 Eur.

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

Pareiškėjos skundas tenkintinas, skundžiamas sprendimas naikintinas.

Ginčas nagrinėjamu atveju kilo dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo buvo nuspręsta negrąžinti Pareiškėjai 24328 Eur pelno mokesčio permokos. Inspekcija nurodė, kad pagal turimus duomenis Bendrovė 2018-01-01–2018-12-31 mokestinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną nepagrįstai sumažino iš UAB „Agrosfera“ perimtu 916450 Eur mokestinio laikotarpio nuostoliu, nes 2018-01-01–2018-12-31 mokestinio laikotarpio pabaigoje, t. y. 2018-12-31 neatitiko PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalyje nurodytų sąlygų.

Pareiškėjos nuomone, Sprendimas paremtas klaidingu PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktų nuostatų aiškinimu ir taikymu – padaryta akivaizdi teisės taikymo klaida.

Dėl PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies nuostatų aiškinimo.

Visų pirma paminėtina, kad 2009-12-09 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 38-2, 40-1, 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo X-1 skyriumi įstatymu Nr. XI-539 (toliau – Pakeitimo įstatymas) PMĮ buvo papildytas 56¹ straipsniu, kuris nustatė galimybę perduoti mokestinius nuostolius tarp įmonių grupės vienetų. Pakeitimo įstatymo 17 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad gali būti perduodami tik už 2010 metų mokestinį laikotarpį ir už vėlesnius mokestinius laikotarpius apskaičiuoti mokestiniai nuostoliai.

PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad vienetas šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali perduoti už mokestinį laikotarpį apskaičiuotus mokestinius nuostolius (ar jų dalį) kitam vienetų grupės vienetui, kuris jam perduotais nuostoliais turi teisę sumažinti apmokestinamojo pelno sumą,

apskaičiuotą už tą mokestinį laikotarpį, už kurį buvo apskaičiuoti jam kito vieneto perduodami nuostoliai (ar jų dalis), jeigu: 1) vienetų grupėje patronuojantis vienetas mokestinių nuostolių perdavimo dieną tiesiogiai arba netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 2/3 kiekvieno mokestinių nuostolių perdavime dalyvaujančio dukterinio vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytino pelno dalį, ir 2) mokestiniai nuostoliai perduodami tarp vienetų grupės vienetų, kurie toje grupėje be pertraukų yra ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos, arba 3) mokestinius nuostolius perduoda ar perima vienetų grupės vienetas (vienetai), kuris (kurie) toje grupėje yra nuo jo (jų) įregistravimo dienos ir bus vienetų grupėje be pertraukų ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant nuo jo (jų) įregistravimo dienos.

Sutiktina su Pareiškėjo skunde išdėstytais argumentais, jog PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalyje, skirtingai nei skundžiamame sprendime nurodo mokesčių administratorius, nėra nustatyta sąlyga dėl 2/3 kapitalo dalies nepertraukiamo valdymo tęstinį 24 mėn. laikotarpį. Kaip teisingai nurodyta skunde, PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 1 punkte yra nustatyta sąlyga, kad vienetų grupėje patronuojantis vienetas valdytų ne mažiau nei 2/3 kiekvieno iš nuostolių perdavime dalyvaujančių vienetų akcijų (turimo kapitalo dalies kriterijus) būtent nuostolių perdavimo dieną. Taigi, analizuojama PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostata nenustato jokių papildomų sąlygų dėl patronuojančio vieneto turimo kapitalo dalies (ne mažiau kaip 2/3) nepertraukiamo valdymo laikotarpio. Tuo tarpu PMĮ 56-1 straipsnio 1 dalies 2 punkte įtvirtinta sąlyga, kad mokestiniai nuostoliai būtų perduodami tarp vienetų grupės vienetų, kurie toje grupėje be pertraukų yra ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos. Taigi šioje normoje yra nustatytas nepertraukiamo buvimo vienetų grupėje reikalavimas ir jokių papildomų sąlygų dėl patronuojančio vieneto turimos kapitalo dalies (ne mažiau kaip 2/3) nepertraukiamo valdymo ne trumpiau kaip dvejus metus nėra nustatyta.

PMĮ 2 straipsnio 7 dalyje nustatyta, kad vienetų grupė – grupė, kurią sudaro patronuojantysis vienetas ir jo patronuojamasis (dukterinis) arba keli patronuojamieji (dukteriniai) vienetai, kuriuose patronuojantysis vienetas tiesiogiai arba netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytino pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.

Todėl PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalies 2 punkto reikalavimas dėl nepertraukiamo buvimo toje pačioje vienetų grupėje, turi būti suprantamas ir aiškinamas atsižvelgiant į PMĮ 2 straipsnio 7 dalyje pateiktą vienetų grupės sąvoką ir jai keliamus reikalavimus - kad grupės patronuojantysis vienetas tiesiogiai arba netiesiogiai valdytų daugiau kaip 25 procentus grupę sudarančių vieno ar kelių patronuojamųjų (dukterinių) vienetų akcijų.

Tuo tarpu skundžiamame sprendime dėl nuostolių perdavimo vienetų grupėje nurodytas reikalavimas, kad vienetų grupėje patronuojantis vienetas iki mokestinių nuostolių perdavimo du metus nepertraukiamai valdytų ne mažiau kaip 2/3 nuostolių perdavime dalyvaujančių dukterinių vienetų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytino pelno dalį, yra suformuluotas tik PMĮ 56¹ straipsnio apibendrintame komentare. Akivaizdu, jog apibendrintame mokesčio įstatymo komentare pateiktas PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalyje įtvirtintų PM lengvatos dėl nuostolių perdavimo tarp vienetų grupės vienetų sąlygų paaiškinimas „konkuruoja“ su PMĮ pateiktomis sąlygomis ir yra griežtesnės, nei jos suformuluotos pačiame įstatyme. Kaip minėta aukščiau, nei PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalies 1 punkte, nei šios dalies 2 punkte nėra nustatytas reikalavimas, kad vienetų grupėje patronuojantis vienetas iki mokestinių nuostolių perdavimo du metus nepertraukiamai valdytų ne mažiau kaip 2/3 nuostolių perdavime dalyvaujančių dukterinių vienetų akcijų. Toks reikalavimas neatsispindi ir šią nuostatą įtvirtinusio Pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte, kuriame šios sąlygos paaiškintos taip, kaip jos įtvirtintos pačiame įstatyme.

Primintina, jog Mokesčių administravimo įstatymo 12 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad apibendrintas mokesčių įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios ir išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais.

Todėl įvertinus tai, kad apibendrintame mokesčio įstatymo komentare pateiktas PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalyje įtvirtintų PM lengvatos dėl nuostolių perdavimo tarp vienetų grupės vienetų sąlygų išaiškinimas neatitinka pačiame įstatyme įtvirtintų sąlygų, sutiktina su Pareiškėjos pozicija, kad

skundžiamame sprendime neteisingai taikomos ir aiškinamos PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktų nuostatos (sąlygos) dėl turimos kapitalo dalies ir jos nepertraukiamo valdymo laikotarpio.

Iš skundžiamo sprendimo matyti, jog UAB "A1" ir Pareiškėja (Pareiškėjos vienintelis akcininkas nuo 2014-11-03 yra UAB "D1" patronuojanti vienetų grupės įmonė) vienetų grupei priklauso nuo 2018-03-14, o susitarimas dėl mokestinių nuostolių perdavimo įformintas 2021-04-29, todėl nuostolių perdavimo dieną (2021-04-29) buvo tenkinama PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatyta sąlyga (*mokestiniai nuostoliai perduodami tarp vienetų grupės vienetų, kurie toje grupėje be pertraukų yra ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos*), o UAB "C1" (šios bendrovės vienintelis akcininkas nuo 2012-10-29 yra UAB "D1" patronuojanti vienetų grupės įmonė) 2021-04-29 turėjo 100 proc. UAB "A1" akcijų kontrolę, todėl nuostolių perdavimo dieną (2021-04-29) buvo tenkinama ir PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta sąlyga (*vienetų grupėje patronuojantis vienetas mokestinių nuostolių perdavimo dieną tiesiogiai arba netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 2/3 kiekvieno mokestinių nuostolių perdavime dalyvaujančio dukterinio vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį*).

Skundžiamame sprendime taip pat yra išdėstyti argumentai, jog, Pareiškėja PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalyje nurodytų sąlygų neatitiko 2018-12-31 dienai. Tačiau atkreiptinas dėmesys į tai, kad PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodyta sąlyga, kad mokestiniai nuostoliai gali būti perduodami tarp vienetų grupės vienetų, kurie toje grupėje be pertraukų yra ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra konstatavęs, jog PMĮ 56¹ straipsnis nenustato jokio (specialaus) termino, iki kada vienetai gali pasinaudoti galimybe perkelti atitinkamo laikotarpio mokestinius nuostolius. Atsižvelgiant į tai, kad aptariamasis perkėlimas yra susijęs su atitinkamo mokestinio laikotarpio mokestinių prievolių dydžiu (perkeltais mokestiniais nuostoliais mažinamas juos perėmusio vieneto apmokestinamasis pelnas), nesant specialių taisyklių, taikoma bendra Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnyje nustatyta mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatis (2017-10-05 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-204-602/2017). LVAT aukščiau minėtoje administracinėje byloje taip pat yra pripažinęs, jog sutarties dėl nuostolių perdavimo diena yra laikytina nuostolių perdavimo diena. Todėl Inspekcijos skundžiamame sprendime padaryta išvada, jog Pareiškėja neatitiko PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalyje nurodytų sąlygų 2018-12-31 dienai yra nepagrįsta. Kaip nurodyta aukščiau, mokestinių nuostolių perdavimo diena laikytina sutarties dėl mokestinių nuostolių perdavimo data (2021-04-29) ir šiai datai Pareiškėja atitiko visas PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalies sąlygas.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus motyvus, daro išvadą, jog skundžiamas Inspekcijos sprendimas priimtas netinkamai išaiškinus bei pritaikius PMĮ 56¹ straipsnio 1 dalies nuostatas dėl sąlygų, kurioms esant galimas mokestinių nuostolių perdavimas tarp vienetų grupės vienetų. Pareiškėja, įvykdžiusi aukščiau aptartas sąlygas, turėjo teisę 2018 metų mokestinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną sumažinti iš UAB "A1" perimtais 916450 Eur mokestiniais nuostoliais, todėl skundžiamas sprendimas, kuriuo atsisakyta grąžinti Pareiškėjai už 2018 m. laikotarpį susidariusią 24328 Eur PM permoką naikintinas.

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 :

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-01-21 sprendimą Nr. 331-17020.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė