



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

SPRENDIMAS

DĖL AB „S1“ 2014-06-10 SKUNDO NR. 07.01.06-13527

2014 m. rugpjūčio 12 d. Nr. S-151 (7-105 (1)/2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininko
komisijos narių

Stepono Vytauto Jurnos
Rasos Stravinskaitės
Editos Veršeliienės – pranešėja
Linos Vosyliienės
Jūratei Dalmantaitei

sekretoriaujant
dalyvaujant

mokesčių mokėtojo atstovams

J. B., J. I.,
V. N., K. Z.,
A. M., N. N.

mokesčių administratoriaus atstovėms

B. N., L. N., J. N.

2014 m. liepos 8 d. posėdyje išnagrinėjusi AB „S1“ (toliau – Pareiškėjas) 2014 m. birželio 10 d. skundą Nr. 07.01.06-13527 dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014 m. gegužės 16 d. sprendimo Nr. 69-48, n u s t a t ė:

Inspekcija 2014-05-16 sprendimo Nr. 69-48:

– pirma dalimi patvirtino Inspekcijos 2014-02-28 patikrinimo aktu Nr. FR0680-160 Pareiškėjui papildomai apskaičiuotą 715 281 Lt pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) ir 26 479 745 pelno mokestį (toliau – PM);

– antra dalimi apskaičiavo 215 472 Lt PVM delspinigius ir 9 454 439 Lt PM delspinigius;

– trečia dalimi atleido Pareiškėją nuo apskaičiuotų 163 547 Lt PVM delspinigių;

– ketvirta dalimi neatleido Pareiškėjo nuo apskaičiuotų 9 454 439 Lt PM delspinigių;

– penkta dalimi skyrė Pareiškėjui 10 proc. dydžio 71 528 Lt PVM baudą ir 2 647 975 Lt PM baudą;

– šešta dalimi neatleido Pareiškėjo nuo 71 528 Lt PVM baudos ir 2 647 975 Lt PM baudos sumokėjimo.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog Pareiškėjo akcijos 2008-12-31 priklausė 195 akcininkams, iš kurių B3 priklausė 99,71 proc. akcijų. B3, siekdama įsigyti likusias Pareiškėjo akcijas po 266,95 Lt už akciją, 2006 m. gruodžio mėnesį pradėjo privalomo mažumos akcijų išpirkimo procesą, kuris baigtas 2010-11-19. Tokiu būdu B3 (toliau – Motininė įmonė) tapo vienintele Pareiškėjo akcininke, valdančia 100 proc. akcijų.

Nurodoma, jog Pareiškėjo įmonių grupę 2008-12-31 sudarė penkios patronuojamosios įmonės: UAB „E2“, UAB „G2“, AB „I2“, UAB „SL2“ ir UAB „SV2“. Pareiškėjo valdyba 2008-12-08 priėmė sprendimą įsteigti Pareiškėjo patronuojamąją įmonę UAB „L1“ (2009-01-23 įregistruota juridinių asmenų registre). Siekiant optimizuoti tarptautinės finansų įmonių grupės veiklą, Pareiškėjas 2010 m. perleido specializuotos nekilnojamojo turto valdymo įmonės UAB „L1“ akcijas šios grupės nekilnojamojo turto valdymo įmonei WI, o UAB „G2“ akcijas – šios grupės gyvybės draudimo įmonei T1. Pareiškėjas 2011-03-03 perleido visas savo antrinės įmonės UAB „E2“ akcijas Motininei įmonei.

2012-12-31 Pareiškėjo grupę sudarė Pareiškėjas ir trys patronuojamosios įmonės: UAB „I2“, AB „SL2“ ir UAB „SV2“. Pagal 2013-10-29 Pareiškėjo ir AB „SL2“ akcininkų sprendimais patvirtintas reorganizavimo sąlygas bei 2013-11-22 AB „SL2“ turto, teisių ir pareigų priėmimo-perdavimo aktą, AB „SL2“ buvo prijungtas prie Pareiškėjo, kuris po reorganizavimo perėmė AB „SL2“ turtą, teises ir pareigas bei mokestines teises ir pareigas.

Sprendime nurodoma, jog Inspekcija 2013-08-09 atliko Pareiškėjo mokestinį tyrimą ir 2013-08-09 surašė pranešimą apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. 281-21, kurio metu nustatė pažeidimus, susijusius su PM mokestinių prievolių vykdymu. Tyrimo metu nustatyta, kad paskutinę atitinkamo mokestinio laikotarpio dieną (2008-12-31, 2010-12-31 ir 2011-12-31) Pareiškėjo gautų iš Motininės įmonės paskolų likutis viršijo apskaičiuotą skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, todėl palūkanų, mokamų už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą, sąnaudos priskirtinos neleidžiamiems atskaitymams. Taip pat šio mokestinio tyrimo metu buvo įvertinta 2010–2012-06-30 sudarytų ir / ar galiojančių gautų / suteiktų finansavimo sandorių su Motinine įmone kainodara.

Pareiškėjas, nesutikdamas su mokestinio tyrimo metu nustatytais trūkumais ir / ar prieštaravimais, 2013-10-18 raštu Nr. 07.01.06-17939 pateikė pastabas bei 2008 m. sudarytų ir / ar galiojančių gautų / suteiktų finansavimo sandorių su Motinine įmone kainodaros dokumentacijos palyginamąją analizę ir informaciją apie Slovėnijoje įregistruoto ir veikiančio banko NI skolinimąsi finansų rinkoje.

Inspekcija, išnagrinėjusi minėtame Pareiškėjo rašte pateiktus argumentus, 2013-11-22 raštu Nr. (21.53-28)-R-9115 informavo Pareiškėją, kad 2013-08-09 pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. 281-21 išdėstytos pozicijos nekeičia. Pareiškėjas 2013-12-06 raštu Nr. 07.01.06-21902 informavo, kad su minėta mokesčių administratoriaus pozicija nesutinka. Atsižvelgiant į tai, Inspekcija iniciavo Pareiškėjo mokestinį patikrinimą.

Dėl Pareiškėjo sandorių su UAB „V1“

Inspekcija nurodo, jog ginčas šioje dalyje vyksta dėl Pareiškėjui išrašytos 2010-04-14 kreditinės PVM sąskaitos faktūros KVKK Nr. 2010/04-01 ir 2010-04-14 PVM sąskaitos faktūros VKK Nr. 000023, kurių pagrindu Pareiškėjui atsirado pareiga patikslinti PVM atskaitą.

Mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas su UAB „V1“ sudarė 2007-03-28 pirkimo-pardavimo sutartį, pagal kurią UAB „V1“ pardavė Pareiškėjui 6 žemės sklypus (kadastriniai Nr.: *(duomenys neskelbtini)*), esančius Klaipėdos m. UAB „V1“ išrašė Pareiškėjui 2007-03-28 PVM sąskaitą faktūrą VKK Nr. 000001, kurioje žemės sklypai buvo parduoti už 4 800 000 Lt, iš jų 732 203,39 Lt PVM. Pažymima, jog Pareiškėjas su UAB „V1“ taip pat 2007-03-28 pasirašė išperkamosios nuomos sutartį Nr. 2007-030436 (toliau – Sutartis), pagal kurią Pareiškėjas minėtus 6 žemės sklypus perdavė UAB „V1“ valdyti ir jais naudotis Sutartyje numatytais sąlygomis, o jas įvykdžius, įsipareigojo minėtą nekilnojamąjį turtą perduoti UAB „V1“ nuosavybėn. UAB „V1“ nevykdžius savo piniginių prievolių Sutartyje nustatyta tvarka ir prie jos sudarytų mokėjimo grafikų terminais, Pareiškėjas minėtą Sutartį vienašališkai nutraukė (Sutarties 16.1.3 punkto pagrindu), apie tai 2009-03-06 raštu Nr. 02-932 informavęs UAB „V1“. Nutraukus Sutartį, Pareiškėjas 2009-06-29 išrašė UAB „V1“ kreditines PVM sąskaitas faktūras neapmokėtai aukščiau minėto nekilnojamojo turto vertės sumai: (- 3 973 780,82) Lt ir (- 715 280,56) Lt PVM, iš viso (- 4 689 061,38) Lt.

Nurodoma, jog Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Vilniaus AVMI) atlikto UAB „V1“ patikrinimą ir surašė patikrinimo aktą, kuris buvo patvirtintas Inspekcijos 2012-07-23 sprendimu Nr. 69-133. Patikrinimo metu nustatyta, jog UAB „V1“ nurodytų Pareiškėjo išrašytų kreditinių PVM sąskaitų faktūrų buhalterinės apskaitos registruose neapskaitė ir PVM deklaracijoje (FR0600 forma) už 2009 m. birželio mėn. nedeclaravo. Nustatyta, kad UAB „V1“ išrašė Pareiškėjui 2010-04-14 kreditinę PVM sąskaitą faktūrą KVKK Nr. 2010/04-01, kurioje patikslino 2007-03-28 PVM sąskaitoje faktūroje VKK Nr. 000001 nurodytą (- 4 067 796,61) Lt žemės sklypų apmokestinamąją vertę ir (- 732 203,39) Lt pardavimo PVM, t. y. iš viso: (- 4 800 000) Lt. Tuo pačiu UAB „V1“ išrašė Pareiškėjui ir 2010-04-14 PVM sąskaitą faktūrą VKK Nr. 000023, kurioje nurodė žemės sklypų apmokestinamąją vertę be PVM – 4 800 000 Lt. UAB „V1“ šias 2010-04-14 išrašytas SL2 PVM sąskaitas faktūras apskaitė buhalterinės apskaitos registruose bei 2010-04-16 ir 2010-04-27 pateikė patikslintas PVM deklaracijas (FR0600 forma) už 2007 m. kovo mėnesį.

Kilus mokestiniam ginčui tarp mokesčių administratoriaus ir UAB „V1“ dėl įmonės išrašytų Pareiškėjui PVM sąskaitų faktūrų (2010-04-14 kreditinės PVM sąskaitos faktūros KVKK Nr. 2010/04-01 ir 2010-04-14 PVM sąskaitos faktūros VKK Nr. 000023) pagrįstumo, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Mokestinių ginčų komisija) 2012-10-29 sprendime Nr. S-191 (7-174/2012) konstatavo, kad UAB „V1“ minėtas PVM sąskaitas faktūras Pareiškėjui išrašė teisėtai. Atsižvelgiant į Mokestinių ginčų komisijos sprendimą Nr. S-191 (7-174/2012), Vilniaus AVMI atliko pakartotinį UAB „V1“ patikrinimą. Pakartotinio patikrinimo metu nustatyta, jog UAB „V1“ Pareiškėjui teisėtai išrašė 2010-04-14 kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. 2010/04-01, kurioje patikslino 2007-03-28 PVM sąskaitoje faktūroje Nr. VKK 000001 nurodytą žemės sklypų apmokestinamąją vertę – (- 4 067 796,61) Lt ir pardavimo PVM – (- 732 203,39) Lt, iš viso (- 4 800 000) Lt, bei 2010-04-14 PVM sąskaitą faktūrą Nr. 000023, kurioje nurodė žemės sklypų apmokestinamąją vertę be PVM – 4 800 000 Lt. Taip pat patikrinimo metu konstatuota, kad UAB „V1“ pagrįstai šias PVM sąskaitas faktūras apskaitė buhalterinės apskaitos registruose bei patikslintoje PVM deklaracijoje už 2007 m. kovo mėn. deklaravo minėtose PVM sąskaitose faktūrose nurodytus žemės sklypų apmokestinamosios vertės ir PVM duomenis.

Pareiškėjo mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas minėtų UAB „V1“ išrašytų PVM sąskaitų faktūrų (2010-04-14 kreditinės PVM sąskaitos faktūros Nr. KVKK 2010/04-01 ir 2010-04-14 PVM sąskaitos faktūros Nr. VKK 000023) apskaitoje neapskaitė, PVM deklaracijos už 2010 m. balandžio mėn. netikslino. Tokių aplinkybių pagrindu, Pareiškėjas pagal UAB „V1“ išrašytą 2007-03-28 PVM sąskaitą faktūrą Nr. VKK 000001 į PVM atskaitą įtraukė 732 203 Lt pirkimo PVM, kai tuo tarpu UAB „V1“ ši sandorį vienašališkai patikslino – sumažino mokėtiną PVM 732 203 Lt, t. y. žemės sklypų pardavimo sandorius deklaruodama kaip PVM neapmokestinamus.

Inspekcija, apibendrinama Pareiškėjo ir UAB „V1“ mokesčio patikrinimo aplinkybes, konstatuoja, jog UAB „V1“ dėl žemės sklypų pardavimo sandorių pardavimo PVM nedeclaravo, o Pareiškėjas pagal 2007-03-28 PVM sąskaitą faktūrą Nr. VKK 000001 atskaitė 732 203 Lt pirkimo PVM ir, nutraukus lizingo sutartis, deklaruotas pardavimo PVM sudarė tik 16 922 Lt (PVM, apskaičiuotas nuo apmokėtos nekilnojamojo turto vertės sumos), todėl biudžetui buvo padaryta 715 281 (732 203 – 16 922) Lt PVM žala.

Inspekcija, vadovaudamasi ginčo santykius reglamentuojančių teisės aktų nuostatomis: 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB), kuri iš dalies buvo pakeista Direktyvomis 2006/138/EB, 2007/75/EB, 2008/8/EB, 2008/117/EB, 2009/47/EB, 2009/69/EB, 2009/162/EB, 2010/23/EB, 2010/45/EB, 2010/88/EB, 90 straipsniu; PVM įstatymo 83 straipsnio 1 ir 2 dalimis; Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-05-29 nutarimu Nr. 780 patvirtintų Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių 21 punktu; Inspekcijos viršininko 2004-03-01 įsakymu Nr. VA-29 patvirtintų Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų užpildymo taisyklių 45 punkto 3 papunkčiu, o taip pat atsižvelgdama į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2012-01-26 sprendimą byloje C-588/10, 2012-02-16 sprendimą byloje C-25/11, 2006-02-21 sprendimą byloje C-255/02, 2006-07-06 sprendimą byloje C-439/04 ir C-

440/04, daro išvadą, jog PVM mokėtojas turi teisę išrašyti pirkėjui (klientui) kreditinę PVM sąskaitą faktūrą ne tik dėl priežasčių, kurios priklauso nuo abiejų sandorio šalių susitarimo, bet ir ištaisydamas padarytas PVM įstatymo taikymo klaidas ar netikslumus, paaiškėjusius po prekių tiekimo (paslaugų teikimo) įforminimo. Tokiais atvejais ne tik prekių (paslaugų) pardavėjui, išrašiusiam kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, joje nurodytus pakeitimus privaloma įtraukti į PVM apskaitą ir PVM deklaracijoje patikslinti patiektų prekių (suteiktų paslaugų) apmokestinamąją vertę ir pardavimo PVM sumą, bet ir prekių (paslaugų) pirkėjui suponuojama pareiga jam išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytus pakeitimus įtraukti į PVM apskaitą ir PVM deklaracijoje patikslinti PVM atskaitą, nepriklausomai nuo to, ar prekių (paslaugų) pirkėjas priėmė ar atsisakė priimti tokias paaiškėjusias aplinkybes įforminančią kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Be to, išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą pardavėjas turi įtraukti į išrašomų pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrą, o pirkėjas – į gaunamų pridėtinės vertės mokesčio sąskaitų faktūrų registrą.

Inspekcija, įvertinus nustatytas aplinkybes, konstatuoja, jog UAB „V1“, išrašydama Pareiškėjui 2010-04-14 kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. 2010/04-01 ir 2010-04-14 PVM sąskaitą faktūrą Nr. 000023, ištaisė klaidą, padarytą 2007-03-28 įvykusiame pirkimo-pardavimo sandoryje, t. y., neteisingai pritaikius PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatas, nepagrįstai apmokestino PVM žemės ūkio paskirties žemės sklypus kaip „žemę statyboms“. Atsižvelgiant į tai, Inspekcijos teigimu, ne tik UAB „V1“, išrašiusiai kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, privaloma įtraukti į PVM apskaitą PVM sąskaitose faktūrose nurodytus pakeitimus ir PVM deklaracijoje patikslinti patiektų prekių (suteiktų paslaugų) apmokestinamosios vertės bei pardavimo PVM sumą, bet ir Pareiškėjui yra pareiga jam išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytus pakeitimus įtraukti į PVM apskaitą ir PVM deklaracijoje patikslinti PVM atskaitos sumą, nes to nepadarius, būtų pažeistas PVM neutralumo principas.

Nurodoma, jog Pareiškėjas, gavęs iš UAB „V1“ kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, dar 2010 metais privalėjo patikslinti PVM deklaraciją, sumažindamas PVM atskaitą kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje su minuso ženklu nurodyta pardavimo PVM suma. Atkreipiamas dėmesys, jog PVM įstatymo 83 straipsnio 1 dalyje yra imperatyviai nurodyta, jog kreditinį dokumentą, privalo išrašyti asmuo, kuris parengė pradinį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantį apskaitos dokumentą.

Inspekcija, vertindama Pareiškėjo elgesį, konstatuoja, jog jis pripažįstamas nesąžiningu. Mokesčių administratorius vienašališką Pareiškėjo sprendimą nepriimti UAB „V1“ išrašytos 2010-04-14 kreditinės PVM sąskaitos faktūros KVKK Nr. 2010/04-01 ir 2010-04-14 PVM sąskaitos faktūros VKK Nr. 000023, kurių pagrindu Pareiškėjui atsirado pareiga patikslinti PVM atskaitą (gražinti į valstybės biudžetą 715 281 Lt PVM), laiko netoleruotinu. Teigiama, jog Pareiškėjas, atsisakęs priimti UAB „V1“ išrašytas kreditines PVM sąskaitas faktūras bei nesutikdamas su jų turiniu, galėjo inicijuoti teisminį ginčą. Tokiu atveju, Inspekcijos vertinimu, kol nebūtų priimtas galutinis sprendimas, būtų laikoma, kad kreditinės PVM sąskaitos faktūros neturi teisinės galios ir mokesčių pasekmių Pareiškėjui nesukelia. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas priėmė sprendimą nepriimti kreditinių sąskaitų, tokiu būdu pažeisdamas ne tik apskaitos tvarkymo principus, tačiau ir ESTT bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) įtvirtintą PVM fiskalinio neutralumo principą (pvz., LVAT 2013-03-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-371/2013), todėl toks elgesys negali būti pripažintas sąžiningu.

Inspekcija dėl Pareiškėjo argumentų, jog jis vadovavosi oficialiai paskelbtu PVM įstatymo 32 straipsnio komentaru ir mokesčių administratoriaus 2009-11-10 individualiu išaiškinimu dėl PVM įstatymo taikymo, todėl 2010-04-14 pagrįstai laikė, kad jo įsigyti žemės sklypai laikytini žeme statyboms, nurodo, jog, vadovaujantis MAĮ 2 straipsnio 1 dalimi, 12 straipsnio 2 dalimi, LVAT 2011-02-17 nutartimi administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-312/2011, 2012-02-03 nutartimi administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-13/2012, nagrinėjamu atveju nėra pagrindo vadovautis 2009-11-10 individualiu išaiškinimu dėl PVM įstatymo taikymo, kuriuo buvo pateiktos mokesčių administratoriaus konsultacijos dėl PVM įstatymo 32 straipsnio taikymo. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog pagal MAĮ 37 straipsnio 2 dalį mokesčių mokėtojas neprivalo vadovautis jam pateikta konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais, o paminėtas Inspekcijos raštas nelaikytinas mokesčių administratoriaus

išankstiniu įsipareigojimu dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo pagal MAĮ 37¹ straipsnio nuostatas. Pažymima, kad, vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktu, klaidinga mokesčių administratoriaus suteikta konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais, laikytina pagrindu atleisti mokesčių mokėtoją tik nuo paskirtų sankcijų, tačiau nagrinėjant klausimą dėl paties mokėtino mokesčio apskaičiavimo, ji jokios įtakos neturi.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjo argumentus dėl MAĮ 68 straipsnio nuostatų taikymo, pažymi, jog 2010 metais Pareiškėjui buvo išrašytos ginčo kreditinės PVM sąskaitos faktūros, todėl jų paaiškėjimo momentas laikytinas 2010 metai. Kaip jau buvo minėta, Pareiškėjas šių PVM sąskaitų faktūrų nepriėmė, t. y. jas ignoravo, PVM atskaitos netikslino, neinicavo ginčo ar kitais aktyviais veiksmais neteikė prieštaravimų. Įvertinus tai, jog Pareiškėjo elgesys nagrinėjamu atveju pripažintas nesąžiningu, taip pat į įstatymų nuostatas, kurios nedraudžia ištaisyti (patikslinti) to mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją, per kurį paaiškėjo PVM atskaitai svarbios aplinkybės, daroma išvada, jog pagrindo taikyti MAĮ 68 straipsnio nuostatas nenustatyta.

Inspekcija, apibendrinusi nustatytas aplinkybes, konstatuoja, jog Pareiškėjo už 2010 m. balandžio mėn. deklaruota pirkimo PVM suma mažintina 715 281 Lt.

Dėl Pareiškėjo skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykio

Nurodoma, jog ginčas šioje dalyje vyksta dėl už skolintą ūkio subjekto kapitalą (pripažintą kontroliuojamu skolintu kapitalu) mokamų palūkanų pripažinimo Pareiškėjo leidžiamais (neleidžiamais) atskaitymais.

Inspekcija, nagrinėdama šį ginčo klausimą, vadovaujasi Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (*Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD*, toliau – OECD) 2012-08-06 išleista Pavyzdine mokesčių konvencija pajamoms ir kapitalui 2010 (*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*, toliau – Konvencija); OECD 2010-07-22 pateiktomis Rekomendacijomis dėl transakcijų kainodaros daugianacionalinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams (toliau – Rekomendacijos); OECD 2012 m. rugpjūčio mėnesį parengtu „Plonosios kapitalizacijos“ informaciniu dokumentu mokesčių administratoriams; Konvencijos R4 dalimi „Plonoji kapitalizacija“ (šioje dalyje nurodytas dokumentas OECD Tarybos priimtas 1986-11-26, toliau – Konvencijos R4 dalis, kurioje pateikta Plonosios kapitalizacijos įstatyminė bazė, suderinamumas su mokesčių tarptautinėmis konvencijomis ir sutartimis, nacionaliniai Plonosios kapitalizacijos taikymo ypatumai, pastabos ir pasiūlymai).

Nurodoma, jog Lietuva (Įstatymo leidėjas) yra pasirinkusi mišrų Plonosios kapitalizacijos taikymo būdą, t. y. taikomas ne tik „Santykio“ metodas, tačiau ir „Ištiesiosios rankos“ metodas.

Taip pat skundžiamame sprendime cituojamos nacionalinių teisės aktų nuostatos, t. y. Pelnų mokesčio įstatymo 40 straipsnio 3 dalis, Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-12-09 nutarimu Nr. 1575 patvirtintų Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių (toliau – Taisyklės) 3 ir 6 punktai, atsižvelgiant į kuriuos, daroma išvada, kad tam, jog mokesčių administratorius turėtų pagrindą taikyti Taisyklių nuostatas būtina nustatyti:

1. Ar skolintas kapitalas yra gautas iš kontroliuojančio skolintojo;
2. Ar skolintas kapitalas iš kontroliuojančio asmens viršija jo ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, t. y. nustatyti kontroliuojamo skolinto kapitalo dydį (palūkanų už kontroliuojamą skolintą kapitalą apibūdinimas);
3. Ar tokia pat paskolos sutartis (sutartys) (nuo kurios (kurių) skaičiuojamos palūkanos, priskiriamos leidžiamiems atskaitymams) būtų sudaryta tomis pačiomis sąlygomis tarp nesusijusių asmenų.

Dėl paskolų gavimo iš kontroliuojančio skolintojo

Inspekcija nurodo, jog, kaip jau buvo minėta, Pareiškėjo akcijos 2008-12-31 priklausė 195 akcininkams, iš kurių B3 priklausė 99,71 proc. akcijų. B3, siekdama įsigyti likusias Pareiškėjo akcijas po 266,95 Lt už akciją, 2006 m. gruodžio mėnesį pradėjo privalomo mažumos akcijų išpirkimo

procesą, kuris baigtas 2010-11-19. Tokiu būdu B3 (Motininė įmonė) tapo vienintele Pareiškėjo akcininke, valdančia 100 proc. akcijų.

Pareiškėjo įmonių grupę 2008-12-31 sudarė penkios patronuojamosios įmonės: UAB „E2“, UAB „G2“, AB „I2“, UAB „SL2“, UAB „SV2“. Pareiškėjo valdyba 2008-12-08 priėmė sprendimą įsteigti Pareiškėjo patronuojamąją įmonę UAB „L1“ (2009-01-23 įregistruota Juridinių asmenų registre). Siekiant optimizuoti tarptautinės finansų įmonių grupės veiklą, Pareiškėjas 2010 m. perleido specializuotos nekilnojamojo turto valdymo įmonės UAB „L1“ akcijas šios grupės nekilnojamojo turto valdymo įmonei WI, o UAB „G2“ akcijas – šios grupės gyvybės draudimo įmonei T1. Pareiškėjas 2011-03-03 perleido visas savo antrinės įmonės UAB „E2“ akcijas Motininei įmonei.

Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo skolintas kapitalas susidėjo iš kelių šaltinių, kuriuos mokesčių administratorius pripažino skolintu kapitalu, gautu iš kontroliuojančio skolininko, t. y. buvo gautos paskolos, paskolos / indėliai iš Motininės įmonės, Motininės įmonės filialo Kopenhagoje bei Pareiškėją kontroliuojančio vieneto grupės nario UAB „E2“.

Inspekcijos teigimu, kas yra laikoma skolintu kapitalu už atlygį Taisyklių taikymo prasme lemia objektyvūs kriterijai, t. y. minėtų Taisyklių I skyriaus 2 punkte pateikta kontroliuojančio skolinto ir skolinto kapitalo už atlygį sąvoka.

Nurodoma, jog patikrinimo akto 3 lentelėje detalizuotos Pareiškėjo gautos paskolos iš minėtų įmonių, kurių likutis 2008-12-31 sudarė 11 505 846 545 Lt, 2009-12-31 – 10 425 657 309 Lt, 2010-12-31 – 7 609 186 694 Lt, 2011-12-31 – 8 152 989 240 Lt, 2012-12-31 – 5 863 738 773 Lt.

Pareiškėjas 2013-08-09 atlikto mokestinio tyrimo metu elektroniniu paštu (2013-07-25) pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad „<...> valdydamas likvidumą (siekdamas jį užtikrinti) įvairiais terminais, Pareiškėjas lėšų, reikalingų tenkinti išduodamų paskolų trūkumą finansuoja skolindamasis iš patronuojančios įmonės. Kadangi Lietuvos ekonomika 2007–2008 m. laikotarpiu išgyveno pakilimą, o paskolų poreikis rinkoje buvo išskirtinai didelis, turimos indėlių bazės bei turimų paskolų iš patronuojančio banko nepakako šioms finansuoti ir valdyti kitas rizikas (pvz., palūkanų normų svyravimo), todėl ir buvo skolinamasi papildomai iš patronuojančios įmonės. Nekilnojamojo turto rinkai išgyvenant pakilimą, ženkliai dalį naujų paskolų sudarė būsto paskolos, o šioms finansuoti reikėjo atitinkamai ne tik tam tikro kiekio finansinių išteklių, bet dėl jų ilgų trukmės ir palūkanų normų specifikos – taip pat ir tam tikro termino bei palūkanų normų struktūros finansinių išteklių <...>“.

Inspekcija, atsižvelgdama į Taisyklių I skyriaus 2 punkte pateiktą kontroliuojančio skolininko sąvoką, daro išvadą, kad Motininė įmonė, Motininės įmonės filialas Kopenhagoje bei Pareiškėją kontroliuojančio vieneto grupės narys UAB „E2“ mokestiniais laikotarpiais kontroliavo Pareiškėją, todėl Pareiškėjo gautos paskolos / indėliai priskirtini prie skolinto kapitalo už atlygį.

Dėl skolinto kapitalo iš kontroliuojančio asmens ir fiksuoto kapitalo santykio

Nurodoma, jog pagal Taisyklių II skyriaus 3 punktą Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-ų) skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu. Taisyklių 6 punkte nustatyta, kad Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio skolintojo skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu.

Mokesčių administratoriaus atlikto Pareiškėjo mokestinio tyrimo metu nustatyta, kad paskutinę atitinkamo mokestinio laikotarpio dieną (2008-12-31, 2010-12-31 ir 2011-12-31) Pareiškėjo gautų iš Motininės įmonės paskolų likutis viršijo apskaičiuotą skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1. Patikrinimo akto 3 lentelėje detalizuota, jog fiksuotas kapitalas laikotarpio pabaigai sudarė: 2008-12-31 – 1 865 077 193 Lt, 2009-12-31 – 3 151 657 466 Lt, 2010-12-31 – 1 787 672 948 Lt, 2011-12-31 – 1 726 508 348 Lt, 2012-12-31 – 2 135 672 089 Lt, o iš viso įsipareigojimų mokestinio laikotarpio pabaigai buvo: 2008-12-31 – 11 505 846 545 Lt, 2009-12-31 – 10 425 657 309 Lt, 2010-12-31 – 7 609 186 694 Lt, 2011-12-31 – 8 152 989 240 Lt, 2012-12-31 – 5 863 738 773 Lt. Daroma išvada, jog skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykis 2008-12-31 buvo 6,17; 2009-12-31 – 3,31; 2010-12-31 – 4,26; 2011-12-31 – 4,72; 2012-12-31 – 2,75.

Inspekcija atkreipia dėmesį į tai, jog finansų įstaiga privalo tvarkyti buhalterinę apskaitą vadovaujantis tarptautiniais arba verslo apskaitos standartais, t. y. apskaitos politika yra pasirenkama įstaigos vadovo sprendimu. Kadangi Pareiškėjas vadovaujasi tarptautiniais apskaitos standartais (TAS), šiam išskirtiniam sandoriui, Inspekcijos teigimu, negali būti taikomos verslo apskaitos standartų (VAS) nuostatos, kaip pastabose mokesčių administratoriui nurodo Pareiškėjas. Taip pat pažymima, jog tarptautiniuose apskaitos standartuose finansinio rezultato sąvoka yra aiškiai nurodyta TAS sąvokų žodyne: „<...> rezultatas / veikla (finansinis rezultatas / finansinis veiklos aktyvumas) – santykis tarp ūkio subjekto pajamų ir sąnaudų, pateiktų pelno (nuostolių) ataskaitoje <...>“, kas atitinka pelną prieš apmokestinimą.

Be to, Inspekcija nurodo, jog pagal Taisyklių 6 punkto nuostatas už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir, apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų. Neleidžiamiems atskaitymams priskiriama palūkanų sumos dalis, kuri viršija skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, turi būti apskaičiuojama nuo visų suteiktų paskolų sumos (neatsižvelgiant į paskolų suteikimo eiliškumą). Nagrinėjamu atveju, palūkanos patikrinimo metu buvo apskaičiuotos tik nuo palūkanų sumos dalies, kuri viršijo kontroliuojantį skolintą kapitalą.

Dėl paskolos sutarčių sudarymo tomis pačiomis sąlygomis tarp nesusijusių asmenų

Nurodoma, jog mokesčių mokėtojas, siekdamas kontroliuojančiam vienetai sumokėtas palūkanas (susijusias su paskolos dydžiu, viršijančiu minėtą 4:1 rodiklį) priskirti leidžiamiems atskaitymams, turi pagrįsti, jog aplinkybės atitinka kriterijus:

- 1) palūkanos už paskolą atitinka rinkos kainą;
- 2) vienetas tokią pačią paskolą tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis (terminas, užstatas, suma, paskolos išdavimo, grąžinimo sąlygos, numatytos netesybos, palūkanų norma ir pan.) gautų iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų.

Nurodoma, jog Pareiškėjui 2013-08-09 pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. 281-21 buvo pasiūlyta už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamų palūkanų sąnaudas priskirti neleidžiamiems atskaitymams bei patikslinant atitinkamų mokestinių laikotarpių PM deklaracijas (PLN204 forma). Minėto mokesčio tyrimo metu Pareiškėjas 2013-06-17 elektroniniu paštu pateikė paaiškinimą dėl skolinto kapitalo ir fiksuoto kapitalo santykio 2011-12-31, kuriame nurodė, kad Pareiškėjas 2011 m. išplatino rinkoje savo skolos vertybinius popierius (numatyta išpirkimo data 2013–2017 m.), kurių emisijos dydis – 57,6 mln. Lt. Pagrįsdamas savo galimybę skolintis rinkoje, Pareiškėjas nurodė: „<...> Pareiškėjo skolinimosi iš susijusių asmenų sąlygos atitiko šiuos kriterijus: 1) nepriklausomo kreditoriaus, t. y., ar nepriklausomas kreditorius / finansų institucija būtų sutikęs skolinti Pareiškėjui, atsižvelgiant į kapitalo struktūrą bei verslo pobūdį (Pareiškėjui suteikta ilgalaikių emitento įsipareigojimų nevykdymo reitingo stabili perspektyva); 2) nepriklausomo skolininko, t. y., ar nepriklausomas skolininkas panašiomis verslo sąlygomis galėtų prisiimti tokius skolinius įsipareigojimus kaip Pareiškėjas (Pareiškėjo platinti skolos vertybiniai popieriai); 3) nepriklausomų sąlygų, t. y., ar atitinkamų skolinių įsipareigojimų sąlygos, vertinant atskirai, atitiktų sąlygas, kurios būtų nustatytos, jei sandoriai būtų buvę sudaryti tarp nepriklausomų asmenų <...>“.

Mokestinio patikrinimo metu palygintos Pareiškėjo 2008–2012 m. gautų ir sumokėtų palūkanų už skolintas lėšas sumos bei įvertinta, kokią dalį sudaro Motininei įmonei mokamos palūkanos (patikrinimo akto 5 lentelė). Iš šios patikrinimo akto lentelės duomenų matyti, kad 2008–2012 m. didžiausią dalį palūkanų sąnaudų, t. y. 1 583 896 Lt (67,3 proc. visų palūkanų sąnaudų), sudarė Motininei įmonei mokamų palūkanų sąnaudos.

Nurodoma, jog patikrinimo metu įvertinus Pareiškėjo 2008, 2010–2012-06-30 sudarytų ir / ar galiojančių gautų / suteiktų finansavimo sandorių (vienos nakties, trumpalaikių ir ilgalaikių) su Motinine įmone kainodarą, nustatyti neatitikimai tarp kontroliuojamųjų sandorių kainų ir palyginamųjų kainų reikšmių, tačiau įvertinant tai, jog skirtumai laikytini mažareikšmiais, be to, palyginamajai kainai nustatyti pasirinktas vienas vidutinis dydis, kai rinkai būdingi nuolatiniai kainų

svyravimai, daroma išvada, jog pagrindo atlikti vertintų kontroliuojamųjų sandorių kainų koregavimą nenustatyta. Konstatuojama, jog Pareiškėjo kontroliuojamųjų finansavimo sandorių kainodaros dokumentai pagrindė vertintų sandorių kainų atitiktį „ištiesiosios rankos“ principui, tačiau nebuvo pakankami, siekiant įrodyti, kad tokias pačias paskolas (ar kitas skolintas sumas, įskaitant vienos nakties indėlius, terminuotus indėlius, lėšas banko sąskaitoje) tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis Pareiškėjas būtų galėjęs gauti iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų. Nustatant, ar tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, taikoma Plonosios kapitalizacijos taisyklė nėra siejama tik su palūkanų rinkos kaina, nes principo turinys reikalauja įvertinti sąlygų visumą, o ne tik konkrečią aplinkybę, jog palūkanos atitinka tikrąją rinkos kainą. Šiuo atveju, tiek „ištiesiosios rankos“ principo taikymas, tiek ir Taisyklių nuostata „tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis“ reiškia, kad turi būti pateikiami įrodymai ir dėl paskolos sąlygų tapatumo.

Nurodoma, jog patikrinimo akte nustatyta, kad paskutinę atitinkamo mokestinio laikotarpio (2008–2012 m.) dieną Pareiškėjo nuosavas kapitalas buvo ženkliai mažesnis už Pareiškėjo iš Motininės įmonės skolintą kapitalą už atlygį. Pavyzdžiui, 2008-12-31 paskolų indėlių likutis iš Motininės ir kt. kontroliuojančių įmonių sudarė 11 505 846 545 Lt, o Pareiškėjo nuosavas kapitalas buvo 2 258 438 825 Lt, 2009-12-31 paskolų likutis sudarė 10 425 657 309 Lt, o nuosavas kapitalas – 1 421 030 193 Lt ir pan. (patikrinimo akto 6 lentelė).

Inspekcija pažymi, jog Konvencijos R4 dalies 48 punkte (atitinkamai 84 punkto b dalyje) nurodyta, jog Konvencijos 9 straipsnis yra aktualus Plonosios kapitalizacijos klausimo atžvilgiu. Reglamentuojama, jog pats straipsnis nenurodo aiškių ribų tarp to, kas yra palūkanos, ir kas yra pelno distribucija. Tačiau, buvo sutarta, kad straipsnis yra aktualus ne tik nustatant, ar svarstoma palūkanų norma yra „ištiesiosios rankos“ principo norma, bet taip pat nustatant, ar *prima facie* paskola gali būti laikoma paskola, ar ji turėtų būti laikoma kokiu nors kitu mokėjimu (priklausomai nuo to, ar, ir kiek, lėšų būtų įnešta kaip paskola „ištiesiosios“ principo situacijoje). Taip pat Konvencijos R4 dalies 84 punkto c dalyje nurodyta, kad Konvencijos 9 straipsnis neužkerta kelio nacionalinių taisyklių taikymui, t. y. valstybėms reglamentuoti „Plonosios kapitalizacijos“ taisyklę. Tokią pačią Komiteto poziciją atkartoja ir Konvencijos 9 straipsnio komentaro 3 punkto nuostatos.

Rekomendacijų 1.7 punkte nurodyta, kad Konvencijos 9 straipsnio 1 punktą (paragrafas) yra palyginamosios analizės pagrindas, nes jis įveda kriterijus: 1) sąlygų kriterijų, vertinamos aplinkybės, kurios būtų sudarytos tarp asocijuotų asmenų, ir tų aplinkybių, kurios būtų sudarytos tarp neasocijuotų asmenų, palyginimo (įskaitant kainas, bet jomis neapsiribojant). Siekiama nustatyti, ar įsipareigojimų apskaičiavimas asocijuotiems asmenims yra leidžiamas pagal Konvencijos 9 straipsnio nuostatas; 2) pelno kriterijų, kuris taikomas „ištiesiosios rankos“ situacijoje, siekiant nustatyti sąskaitų dydį.

Inspekcija, atsižvelgdama į išdėstytą, daro išvadą, jog pagal Konvencijos ir Rekomendacijų nuostatas turi būti vertinama ne tik paskolų palūkanų kainos, bet ir paskolų sąlygos bei jų atitikimas „ištiesiosios rankos“ situacijai, todėl sąvokos „tikroji rinkos kaina“ ir „tokiomis pačiomis sąlygomis“ nėra tapačios. Be to, nurodo, jog Konvencijos R4 dalies 25 punkte, aiškinant Plonosios kapitalizacijos metodus, nustatant „ištiesiosios rankos“ situaciją, nurodoma, kad vertinama paskolos suma, o ne paskolos rinkos kaina. T. y. Konvencijoje ir Rekomendacijose siūloma vertinti paskolos sumą, kurią galėtų pasiskolinti vienetą „ištiesiosios rankos“ situacijoje ir tokią pačią paskolos sumą pasiskolintų iš nepriklausomo vieneto. Tame pačiame punkte nurodomas ir fiksuoto santykio metodas, kurį šalys, įskaitant Lietuvą, taiko. Kaip jau buvo minėta, pagal Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 3 dalies nuostatas ir Taisyklės, įstatymo leidėjas yra reglamentavęs, jog vertinama paskolos suma, kurią „ištiesiosios rankos“ situacijoje vienetą galėtų pasiskolinti, o joms pagrįsti mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, kad „ištiesiosios rankos“ situacijoje tokią pačią paskolos sumą tokiomis pačiomis sąlygomis pasiskolintų iš nesusijusių vienetų.

Taip pat Konvencijos R4 dalies 52 punkte nurodoma, kad Konvencijos 9 straipsnyje nėra sąvokos „palūkanos“, o 54 punkte nurodoma, kad Konvencijoje nėra reikalavimo, kad bet koks mokėjimas apibrėžiamas kaip „palūkanos“ privalo būti atskaitomas iš vieneto apmokestinamojo pelno.

Inspekcijos teigimu, Pareiškėjas mokestinio tyrimo ir patikrinimo metu nepateikė įrodymų, kuriais vadovaujantis būtų galima spręsti, jog galėjo būti finansuojamas ir iš nesusijusių asmenų. Akcentuojama, jog apie suteikiamą paskolos sutarčių atitikimą rinkos sąlygoms yra sprendžiama ne tik remiantis paskolos sutartyse numatytais palūkanų normomis, bet ir įvertinant bendras paskolų suteikimo, grąžinimo sąlygas, todėl iš esmės yra reikšminga nustatyti, ar tokios pat sutartys, tokiomis pat sąlygomis, būtų sudarytos tarp nesusijusių asmenų. Inspekcija, apibendrindama nustatytas aplinkybes, konstatuoja, jog turi būti pateikti ne tik įrodymai, kad palūkanos atitinka tikrąją rinkos kainą, bet ir įrodymai, kad konkrečiai Pareiškėjui (įvertinant jo finansinę padėtį, kreditingumą, likvidumą ir pan.) būtų suteikta tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis (terminas, užstatas, suma, paskolos išdavimo, grąžinimo sąlygos, numatytos netesybos, palūkanų norma ir pan.).

Atkreipiamas dėmesys, jog Konvencijos R4 dalies 76 punkte, nagrinėjant praktinį „ištiesiosios rankos“ principo taikant sąryšyje su plonąja kapitalizacija (Konvencijos R4 dalies IV skyrius), nurodoma, kad gali būti reikalaujama pagrįsti, ar nepriklausomas asmuo būtų suteikęs tokią aukštą bendrovės kapitalo proporciją paskolos forma. Taip pat gali būti reikalaujama pagrįsti ar, atsižvelgiant į skolininko finansinę ir ekonominę būklę, nepriklausomas bankas būtų suteikęs lėšų kaip paskolą tomis sąlygomis, kurios iš tiesų šalių sutartos. Kai kuriais atvejais gali būti reikalaujama pagrįsti (iš bankininko pusės) ar tokiomis aplinkybėmis nepriklausomas asmuo skolintų tam, kad galbūt apsaugotų savo pradinę investiciją, ar, priešingai, sumažintų savo nuostolius. Inspekcija daro išvadą, jog Konvencijoje kalbama apie vieneto pareigą pateikti įrodymus, kad jam nepriklausomi asmenys suteiktų paskolą, o ne paskola būtų suteikiama tarp dviejų kitų nesusijusių asmenų.

Akcentuojama, jog nei Konvencijoje, nei kituose OECD ar Lietuvos teisės aktuose, vertinant Plonosios kapitalizacijos taisyklę, bankams nėra privalomai nustatytų specifinių sąlygų ar lengvatų. Taisyklėse yra nurodyta, kad minėtos teisės nuostatos netaikomos tik finansinėms įstaigoms, teikiančioms finansinės nuomos (lizingo) paslaugas.

Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, įvertinusi Pareiškėjo sudarytų sandorių su Motinine įmone kainodarą, konstatuoja, kad banko įstaigos kontroliuojamųjų finansavimo sandorių kainodaros dokumentai pagrindė vertintų sandorių kainų atitiktį „ištiesiosios rankos“ principui, t. y. nėra ginčo, jog sumokėtos palūkanos už paskolą atitinka rinkos kainą. Tačiau mokesčių administratorius konstatuoja, kad Pareiškėjas nei mokestinio tyrimo, nei patikrinimo metu nepateikė jokių kitų objektyvių įrodymų, kuriais vadovaujantis būtų galima spręsti, kad jis tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis galėjo būti finansuojamas ir iš nesusijusių asmenų, todėl minėtų aplinkybių pagrindu mokamų palūkanų sąnaudos priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams.

Pareiškėjo už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamų palūkanų sąnaudos – 226 764 230 Lt (2008 m. – 176 531 636 Lt; 2010 m. – 13 786 575 Lt; 2011 m. – 36 446 019 Lt) – priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams, todėl perskaičiuojamas 2008 m., 2010 m. ir 2011 m. veiklos rezultatas: 2008 m. apmokestinamasis pelnas didinamas 176 531 636 Lt; 2010 m. mokestiniai nuotoliai mažinami 13 786 575 Lt; 2011 m. apmokestinamasis pelnas didinamas 36 446 019 Lt.

Dėl kitų patikrinimo akte nustatytų pažeidimų (Inspekcija pažymi, jog Pareiškėjas pastabų dėl šių nustatytų pažeidimų nepateikė)

Nurodoma, jog mokestinio patikrinimo metu Vilniaus AVMI 2014-02-20 raštu Nr. (4.66)-46-MPD-1826 ir 2014-02-25 raštu Nr. (4.66)-46-MPD-1976 informavo, kad Pareiškėjas 2014-01-07 ir 2014-02-24 (po pavedime tikrinti nurodytos datos) elektroniniu būdu pateikė patikslintas metines PM deklaracijas (PLN204 forma) už 2009–2012 m. (2014-01-07 pateikta metinė PM deklaracija už 2012 m., 2014-02-24 pateiktos metinės PM deklaracijos už 2009–2012 m.). Elektroninio deklaravimo sistemoje šių deklaracijų statusas – „sulaikyta dėl tikrinimo“.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 68 straipsniu ir Inspekcijos viršininko 2004-07-09 įsakymu Nr. VA-135 (2009-03-31 įsakymo Nr. VA-28 redakcija) patvirtintų Mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų ir (arba) kitų teisės aktuose nurodytų dokumentų pateikimo taisyklių nuostatomis, pažymi, jog

mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjo pateiktų patikslintų metinių PM deklaracijų už 2009–2012 m. duomenys nesuvedami į duomenų bazę, o vertinami mokestinio patikrinimo metu.

1. Nustatyta, kad patikslintose metinėse PM deklaracijose už 2009–2012 m. Pareiškėjas 12 735 626 Lt suma (2009 m. – 304 782 Lt; 2010 m. – 6 693 989 Lt; 2011 m. – 2 758 962 Lt; 2012 m. – 2 977 893 Lt) koregavo (apmokestinamąjį pelną didino / mokestinius nuostolius mažino) atitinkamų mokestinių laikotarpių veiklos rezultata.

Pareiškėjas mokestinio patikrinimo metu pateikė dokumentus, paaiškinimus ir duomenis, pagrindžiančius Pareiškėjo pateiktose patikslintose metinėse PM deklaracijose už 2009–2012 m. nurodytus duomenis. Nustatyta, kad Pareiškėjas minėtose metinėse PM deklaracijose veiklos rezultata koregavo dėl šių priežasčių: 2012 m. apmokestinamosioms pajamoms priskirtų 205 731 Lt patalpų subnuomos pajamų; 2012 m. leidžiamiems atskaitymams priskirtų 223 587 Lt sąnaudų; 2009–2012 m. leidžiamiems atskaitymams priskirtų 12 717 770 Lt atidėjinių, suformuotų 2009–2012 m. homogeninių paskolų pradelstoms sukauptoms palūkanoms, sąnaudų.

2. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2013 m. birželio–spalio mėn. išrašė UAB „G2“ ir UAB „SV2“ PVM sąskaitas faktūras už suteiktas patalpų nuomos paslaugas pagal su šiais mokesčių mokėtojais 2013 m. pasirašytas negyvenamųjų patalpų subnuomos sutartis bei jų pakeitimus. Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas paaiškino, kad 2012 m. uždarant Pareiškėjo padalinius, persikraustant į naujas patalpas, o UAB „G2“ ir UAB „SV2“ skubos tvarka verslui vykdyti prireikus naujų darbo vietų, verslo procesai dėl negyvenamųjų patalpų subnuomos sutarčių bei jų pakeitimų pasirašymo procedūrų nebuvo stabdomi. Minėtos sutartys sudarytos 2013 m.

Kadangi patalpų nuomos paslaugas UAB „G2“ ir UAB „SV2“ Pareiškėjas suteikė ir pajamas už šias paslaugas uždirbo 2012 m., mokestinio patikrinimo metu, vadovaujantis Perno mokesčio įstatymo 6, 7 ir 11 straipsnių nuostatomis, 2012 m. apmokestinamosios pajamos didinamos 205 731 Lt.

3. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas dėl pavėluotai gautų PVM sąskaitų faktūrų ir apskaitos klaidų taisymo 2012 m. leidžiamiems atskaitymams priskyrė 223 587 Lt pastatų nuomos, jų priežiūros, komunalinių paslaugų, programinės įrangos diegimo ir priežiūros, bankomatų aptarnavimo, konsultacijų, apsaugos ir kitų sąnaudų.

Kadangi išvardintos 2012 m. Pareiškėjo faktiškai patirtos įprastinės veiklos sąnaudos yra būtinos Pareiškėjo pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, mokestinio patikrinimo metu, vadovaujantis Perno mokesčio įstatymo 17 straipsnio nuostatomis, 2012 m. leidžiamiems atskaitymams Pareiškėjo priskirtų sąnaudų suma didinama 223 587 Lt.

4. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad 2013 m. Pareiškėjas, vadovaudamasis valdybos 2013-12-30 nutarimu Nr. 57.2 „Dėl sukauptų homogeninių paskolų palūkanų vertės sumažėjimo“ ir 39 TAS „Finansinės priemonės. Pripažinimas ir vertinimas“ nuostatomis, atliko apskaitos klaidų taisymą per nepaskirstytą praeitų laikotarpių pelną, t. y. Pareiškėjas papildomai apskaitė 12 787 756 Lt sąnaudų dėl atidėjinių pradelstoms homogeninių paskolų palūkanoms, sukauptoms iki 2012-12-31 (pradelstos homogeninių paskolų palūkanos minėtai datai sudarė 33 574 541 Lt). Šių atidėjinių sumą Pareiškėjas apskaičiavo pagal skolų būklę 2012-12-31, taikydamas tuo metu konkrečiai paskolai galiojusį atidėjinių procentą.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2009–2012 m. pradelstoms homogeninių paskolų sukauptoms palūkanoms suformavo 12 717 770 Lt specialiųjų atidėjinių, iš jų: 2009 m. – 304 782 Lt; 2010 m. – 6 693 989 Lt; 2011 m. – 2 758 962 Lt; 2012 m. – 2 960 037 Lt. Šių atidėjinių sąnaudas Pareiškėjas priskyrė atitinkamų mokestinių laikotarpių leidžiamiems atskaitymams. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis Perno mokesčio įstatymo 27 straipsnio 1 dalimi, mokestinio patikrinimo metu 2009–2012 m. leidžiamiems atskaitymams Pareiškėjo priskirtų atidėjinių sąnaudų sumą padidino 12 717 770 Lt, iš jų: 2009 m. – 304 782 Lt; 2010 m. – 6 693 989 Lt; 2011 m. – 2 758 962 Lt; 2012 m. – 2 960 037 Lt.

Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo pateiktus dokumentus, paaiškinimus ir duomenis, pagrindžiančius pateiktose patikslintose metinėse PM deklaracijose už 2009–2012 m. nurodytus duomenis, konstatuoja, jog Pareiškėjo atitinkamų mokestinių laikotarpių veiklos rezultatas koreguojamas (apmokestinamąjį pelną didinant / mokestinius nuostolius mažinant): 2009 m.

mokestiniai nuostoliai didinami 304 782 Lt; 2010 m. mokestiniai nuostoliai didinami 6 693 989 Lt; 2011 m. apmokestinamasis pelnas mažinamas 2 758 962 Lt; 2012 m. apmokestinamasis pelnas didinamas 205 731 Lt, mažinamas 223 587 Lt ir 2 960 037 Lt. Iš viso 2012 m. apmokestinamasis pelnas mažinamas 2 977 893 Lt (205 731 – 223 587 – 2 960 037).

Dėl mokesčių apskaičiavimo.

Dėl PVM apskaičiavimo

Nurodoma, jog Pareiškėjas 2010 m. balandžio mėn. PVM deklaracijoje (FR0600 forma) deklaravo 1 137 871 Lt PVM apmokestinamųjų sandorių, 76 134 129 Lt PVM neapmokestinamųjų sandorių, 2 691 Lt už Lietuvos ribų įvykusių sandorių, 43 611 Lt iš ES įsigytų prekių, 5 850 678 Lt iš užsienio valstybių įsigytų paslaugų, iš jų; 5 850 059 Lt paslaugų, įsigytų iš ES PVM mokėtojų. Pareiškėjas nuo PVM apmokestinamųjų sandorių apskaičiavo ir deklaravo 238 953 Lt pardavimo PVM, 1 228 642 Lt pardavimo PVM (PVM įstatymo 95 straipsnyje nustatytais atvejais), 3 517 Lt pardavimo PVM (PVM įstatymo 96 straipsnyje nustatytais atvejais), 9 158 Lt iš ES įsigytų prekių pardavimo PVM, 3 279 095 Lt įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM, 9 219 Lt atskaitomo PVM ir 1 471 051 Lt mokėtino į biudžetą PVM.

Inspekcija, atsižvelgdama į nustatytą pažeidimą, t. y. UAB „V1“ 2010-04-14 kreditinių PVM sąskaitų faktūrų nepriėmimą, tuo pačiu 715 281 Lt pirkimo PVM netikslinimą, konstatuoja, jog už 2010 m. balandžio mėnesį Pareiškėjui PVM suma mažintina 715 281 Lt bei apskaičiuojamas 715 281 Lt mokėtinas į biudžetą PVM.

Dėl PM apskaičiavimo

Nustatyta, jog Pareiškėjas pažeidė Pelno mokesčio įstatymo 31 straipsnio 1 dalies 13 punktą, nes, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną / mokestinius nuostolius už 2008 m., 2010 m. ir 2011 m., leidžiamiesiems atskaitymams priskyrė 226 764 230 Lt palūkanų sąnaudų už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą. Mokesčių administratoriui mokestinio patikrinimo metu šias palūkanų sąnaudas – 226 764 230 Lt (2008 m. – 176 531 636 Lt, 2010 m. – 13 786 575 Lt, 2011 m. – 36 446 019 Lt) priskyrus neleidžiamiesiems atskaitymams, koreguojamas Pareiškėjo veiklos rezultatas: už 2008 m. apmokestinamasis pelnas didinamas 176 531 636 Lt; už 2010 m. mokestiniai nuostoliai mažinami 13 786 575 Lt; už 2011 m. apmokestinamasis pelnas didinamas 36 446 019 Lt.

Dėl mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjo pateiktų patikslintų metinių PM deklaracijų už 2009–2012 m. koreguojamas Pareiškėjo veiklos rezultatas: už 2009 m. mokestiniai nuostoliai didinami 304 782 Lt; už 2010 m. mokestiniai nuostoliai didinami 6 693 989 Lt; už 2011 m. apmokestinamasis pelnas mažinamas 2 758 962 Lt; už 2012 m. apmokestinamasis pelnas didinamas 205 731 Lt, mažinamas 223 587 Lt ir 2 960 037 Lt. Iš viso 2012 m. apmokestinamasis pelnas mažinamas 2 977 893 Lt (205 731 – 223 587 – 2 960 037).

Iš viso mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjo veiklos rezultatas už 2008–2012 m. perskaičiuojamas:

- už 2008 m. apmokestinamasis pelnas didinamas 176 531 636 Lt ir, vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 1 dalimi, pritaikius 15 procentų PM tarifą, Pareiškėjui už 2008 m. apskaičiuojama 26 479 745 Lt (176 531 636 x 15 proc.) papildomai mokėtinas PM;

- už 2009 m. mokestiniai nuostoliai didinami 304 782 Lt. Įvertinus 2009 m. Pareiškėjo deklaruotus mokestinius nuostolius – 904 061 554 Lt, neatskaitytų mokestinių nuostolių likutis 2009-12-31 sudaro 904 366 336 Lt (904 061 554 + 304 782);

- už 2010 m. mokestiniai nuostoliai mažinami 7 092 586 Lt (13 786 575 – 6 693 989). Įvertinus, jog neatskaitytų mokestinių nuostolių likutis 2009-12-31 sudarė 904 366 336 Lt ir 2010 m. Pareiškėjo deklaruotus mokestinius nuostolius – 151 525 060 Lt, neatskaitytų mokestinių nuostolių likutis 2010-12-31 sudaro 1 048 798 810 Lt (904 366 336 + 151 525 060 – 7 092 586);

– už 2011 m. apmokestinamasis pelnas – 159 607 576 Lt – didinamas 33 687 057 Lt (36 446 019 – 2 758 962). Įvertinus 2011 m. atskaitytą suteiktos paramos sumą – 599 400 Lt, neatskaitytų mokesčių nuostolių likutį 2010-12-31 – 1 048 798 810 Lt, neatskaitytų mokesčių nuostolių likutis 2011-12-31 sudaro 856 103 577 Lt (159 607 576 + 33 687 057 – 599 400 – 1 048 798 810);

– už 2012 m. apmokestinamasis pelnas – 37 117 990 Lt – mažinamas 2 977 893 Lt. Įvertinus 2012 m. atskaitytą suteiktos paramos sumą – 697 280 Lt, neatskaitytų mokesčių nuostolių likutį 2011-12-31 – 856 103 577 Lt, neatskaitytų mokesčių nuostolių likutis 2012-12-31 sudaro 822 660 760 Lt (37 117 990 – 2 977 893 – 697 280 – 856 103 577).

Inspekcija iš viso Pareiškėjui apskaičiavo ir nurodė sumokėti 27 195 026 Lt PVM ir PM sumą, iš jų: 715 281 Lt PVM ir 26 479 745 Lt PM.

Dėl PVM ir PM delspinigių ir baudų

Nurodoma, jog Inspekcija Pareiškėjui už laikotarpį nuo 2010-05-26 iki 2014-02-28 apskaičiavo 215 472,01 Lt (33,69 Lt + 215 438,32) PVM delspinigių.

Kadangi Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateikė argumentus, susijusius su klaidingu mokesčių administratoriaus komentaru, Inspekcija svarsto klausimą dėl atleidimo nuo PVM delspinigių, vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktu.

Nurodoma, jog mokesčių administratorius savo nuomonę bei paaiškinimus mokesčių įstatymų taikymo klausimais gali pateikti apibendrintuose bei individualaus pobūdžio paaiškinimuose. Apibendrintuose mokesčio įstatymo paaiškinimuose, kurie turi būti suderinti su Lietuvos Respublikos finansų ministerija, komentuojami dažniausi ir aktualiausi klausimai, susiję su mokesčių įstatymų nuostatų taikymu. Be to, mokesčių mokėtojas žodžiu (atvykęs į Inspekciją ir / ar paskambinęs viešai paskelbtais Inspekcijos konsultavimo telefonų numeriais) arba raštu gali kreiptis į mokesčių administratorių, prašydamas pateikti individualaus pobūdžio paaiškinimą – konsultaciją mokesčių mokėjimo klausimais. Pažymima, kad atleidimui nuo baudų ir delspinigių yra reikšminga tik Inspekcijos konsultavimo telefonu suteikta (jei ji buvo įrašyta ir galima nustatyti skambinusių asmenį – mokesčių mokėtoją arba jo atstovą) ir / ar raštu išdėstyta mokesčių administratoriaus konsultacija.

Pareiškėjas pastabose Inspekcijai nurodė, jog jis vadovavosi oficialiai paskelbtu PVM įstatymo 32 straipsnio komentaru ir mokesčių administratoriaus 2009-11-10 individualiu išaiškinimu dėl PVM įstatymo taikymo, todėl 2010-04-14 pagrįstai laikė, kad jo įsigyti žemės sklypai laikytini žeme statyboms. Inspekcijos vertinimu, minėti dokumentai galėjo Pareiškėją suklaidinti.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog, kaip teisingai pažymėjo Pareiškėjas, tarp mokesčių administratoriaus ir UAB „V1“ buvo kilęs ginčas dėl 2010-04-14 kreditinės PVM sąskaitos faktūros KVKK Nr. 2010/04-01 ir 2010-04-14 PVM sąskaitos faktūros VKK Nr. 000023 pagrįstumo. Mokesčių ginčų komisija 2012-10-29 sprendime Nr. S-191 (7-174/2012) konstatavo, kad UAB „V1“ minėtas PVM sąskaitas faktūras Pareiškėjui išrašė teisėtai. Atsižvelgiant į priimtą Mokesčių ginčų komisijos sprendimą Nr. S-191 (7-174/2012), Vilniaus AVMI atliko pakartotinį UAB „V1“ patikrinimą. Pakartotinio patikrinimo metu konstatuota, jog UAB „V1“ Pareiškėjui teisėtai išrašė 2010-04-14 kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. 2010/04-01, kurioje patikslino 2007-03-28 PVM sąskaitoje faktūroje Nr. VKK 000001 nurodytą žemės sklypų apmokestinamąją vertę – (- 4 067 796,61) Lt ir pardavimo PVM – (- 732 203,39) Lt, iš viso (- 4 800 000) Lt, bei 2010-04-14 PVM sąskaitą faktūrą Nr. 000023, kurioje nurodė žemės sklypų apmokestinamąją vertę be PVM – 4 800 000 Lt. Taip pat patikrinimo metu konstatuota, kad UAB „V1“ pagrįstai šias PVM sąskaitas faktūras apskaitė buhalterinės apskaitos registruose bei patikslintoje PVM deklaracijoje už 2007 m. kovo mėn. deklaravo minėtose PVM sąskaitose faktūrose nurodytus žemės sklypų apmokestinamosios vertės ir PVM duomenis. Dėl šio ginčo 2013-07-01 buvo priimtas galutinis Vilniaus AVMI sprendimas Nr. (4.65)-256-82.

Inspekcija įvertinusi pažeidimo padarymo pobūdį bei vadovaudamasi MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktu, teisėtai lūkesčių principu, kai viešojo administravimo tikslas yra kiek galima labiau saugoti mokesčių mokėtojo lūkesčius bei teisingumo ir protingumo kriterijais, įtvirtintais MAĮ 8

straipsnio 3 dalyje, konstatuoja, jog Pareiškėjas atleistas nuo 163 546,69 Lt (33,69 Lt + 163 513 Lt) PVM delspinigių mokėjimo už laikotarpį nuo 2010-05-26 iki 2013-07-01.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 139 straipsnio 1 dalimi, 140 straipsniu, remdamasi LVAT 2008-02-15 nutartimi administracinėje byloje Nr. A²⁶¹-214/2008, taip pat administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1117/2010, konstatuoja, jog neskirti baudos už padarytus pažeidimus nėra teisinio pagrindo, ir nurodo, jog, atsižvelgus į pažeidimo pobūdį, į tai, kad patikrinimo metu Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus bei nenustačius atsakomybę sunkinančių aplinkybių, Pareiškėjui skiriama 10 proc. dydžio 71 528 62 Lt (715 280 Lt x 10 proc.) PVM bauda.

Vadovaujantis MAĮ 141 straipsniu bei Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų taisyklėmis, atsižvelgiant į tai, kad atleidimas nuo baudos, visų pirma, sietinas su mokesčio sumokėjimu arba priverstiniu išieškojimu, arba priskaičiuoto mokesčio sumokėjimo atidėjimu arba išdėstymu, konstatuojama, jog Pareiškėjas šioje ginčo stadijoje negali būti atleistas nuo apskirtos PVM baudos, nes PVM, nuo kurio skirta minėta bauda, nėra sumokėtas.

Nurodoma, jog Pareiškėjui už laikotarpį nuo 2009-10-01 iki 2014-02-28 apskaičiuojama 9 454 439,49 Lt (1 478 743,81 Lt + 7 975 695,68 Lt) PM delspinigių.

Inspekcijos vertinimu, nagrinėjamu atveju nėra pagrindo teigti, jog Pareiškėją galėjo suklaidinti Inspekcijos 2006-12-21 raštas Nr. (18.11-31-1)-R-11292 bei Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 3 dalies komentaras. Inspekcija, nekartodama argumentų dėl individualaus išaiškinimo nuostatų taikymo, pažymi, jog nagrinėjamu atveju Pareiškėjui nebuvo suteikta individualaus pobūdžio konsultacija. Akcentuojama, jog mokesčių administratoriaus konsultacijoje nagrinėtas klausimas turi atitikti aplinkybes, dėl kurių konstatuotas mokesčių įstatymų pažeidimas, t. y. konsultacija turi būti pateikta mokesčių mokėtojui nurodant iš principo analogišką situaciją, dėl kurios vėliau jo atžvilgiu konstatuojamas mokesčių įstatymų pažeidimas (pvz., LVAT 2012-02-03 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-13/2012). Nagrinėjamu atveju, Inspekcijos teigimu, mokesčių administratorius Pareiškėjui neteikė konsultacijos / išaiškinimo dėl Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio nuostatų taikymo. Pažymima, jog Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio redakcija galioja nuo 2004-02-14, todėl daroma išvada, kad įstatyminė bazė Pareiškėjui buvo žinoma, ji nesikeitė. Atsižvelgiant į tai, Inspekcija konstatuoja, jog nenustatyti teisiniai pagrindai atleisti Pareiškėją nuo PM delspinigių sumokėjimo, vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio nuostatomis.

Inspekcija, įvertinusi pažeidimo pobūdį, nustatčiusi, jog patikrinimo metu Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus (Pareiškėjo padėtį lengvinanti aplinkybė), bei nenustačius atsakomybę sunkinančių aplinkybių, skyrė Pareiškėjui minimalią 10 proc. dydžio 2 647 975 Lt (26 479 745 Lt x 10 proc.) PM baudą.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka.

Skunde nurodoma, jog iš skundžiamo sprendimo matyti, kad papildomi mokesčiai Pareiškėjui apskaičiuoti dėl:

1) AB „SL2“ (kuris nuo 2013-11-22 buvo reorganizuotas, prijungiant šią įmonę prie Pareiškėjo) ir UAB „V1“ 2007-03-28 įvykdytų sandorių, kurių metu buvo perkami ir parduodami žemės sklypai, t. y. dėl AB „SL2“ prievolės patikslinti pirkimo PVM atskaitą pagal UAB „V1“ išrašytus 2010-04-14 kreditinius dokumentus;

2) Pareiškėjo teisės leidžiamais atskaitymais pripažinti Motininei įmonei 2008, 2010 bei 2011 metais išmokėtas palūkanas, mokesčių administratoriui įvertinus skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį ir padarius išvadą, kad Pareiškėjas neįrodė, jog tokie patys skolinimosi sandoriai, kaip su Motinine įmone, tomis pačiomis sąlygomis būtų sudaryti ir su nepriklausomais asmenimis.

Dėl Pareiškėjui apskaičiuoto PVM, susijusio su įsigytais žemės sklypais

Nurodoma, jog AB „SL2“ (toliau – SL2) su UAB „V1“ sudarė 2007-03-28 pirkimo-

pardavimo sutartį (toliau – Sutartis), pagal kurią UAB „V1“ pardavė SL2 6 žemės sklypus, esančius Klaipėdos m. UAB „V1“ išrašė SL2 2007-03-28 PVM sąskaitą faktūrą VKK Nr. 000001, kurioje nurodė žemės sklypų kainą, atsižvelgiant į Sutarties 2.1 punktą: 4 067 796 Lt ir 732 203 Lt PVM, iš viso mokėtina suma 4 800 000 Lt. UAB „V1“ išskirtą PVM deklaravo 2007 m. kovo mėn. PVM deklaracijoje.

Tarp tų pačių šalių tą pačią dieną pasirašyta išperkamosios nuomos sutartis Nr. 2007-030436 (toliau – Lizingo sutartis), pagal kurią SL2 minėtus 6 žemės sklypus perdavė UAB „V1“ valdyti ir jais naudotis Lizingo sutartyje numatytais sąlygomis, o jas įvykdžius, išpareigojo minėtą nekilnojamąjį turtą perduoti UAB „V1“ nuosavybėn. SL2 2007-03-29 išrašė UAB „V1“ 6 PVM sąskaitas faktūras, išskirdamas jose iš viso 732 203 Lt PVM. UAB „V1“ nevykdžius savo piniginių prievolių Lizingo sutartyje nustatyta tvarka, SL2 ją vienašališkai nutraukė ir 2009-03-06 raštu Nr. 02-932 informavo apie tai UAB „V1“. Taip pat SL2 2009-06-29 išrašė UAB „V1“ 6 kreditines PVM sąskaitas faktūras neapmokėtai nekilnojamojo turto vertės sumai (- 3 973 780) Lt ir PVM (- 715 280) Lt.

Vilniaus AVMI atliko UAB „V1“ mokestinį patikrinimą (Vilniaus AVMI sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo patvirtintas Inspekcijos 2012-07-23 sprendimu Nr. 69-133), kurio metu nustatyta, kad UAB „V1“ SL2 išrašytų kreditinių PVM sąskaitų faktūrų buhalterinės apskaitos registruose neapskaitė ir PVM nedeklaravo. Taip pat nustatyta, kad UAB „V1“ išrašė SL2 2010-04-14 kreditinę PVM sąskaitą faktūrą KVKK Nr. 2010/04-01, kurioje patikslino 2007-03-28 PVM sąskaitoje faktūroje VKK Nr. 000001 nurodytą žemės sklypų apmokestinamąją vertę – (- 4 067 796) Lt ir pardavimo PVM – (- 732 203) Lt ir tuo pačiu išrašė 2010-04-14 PVM sąskaitą faktūrą VKK Nr. 000023, kurioje nurodė žemės sklypų apmokestinamąją vertę be PVM – 4 800 000 Lt. UAB „V1“ šią sumą deklaravo kaip neapmokestinamą PVM patikslintoje 2007 m. kovo mėn. PVM deklaracijoje.

Kaip nurodė mokesčių administratorius, kilus mokestiniam ginčui dėl UAB „V1“ mokesčių prievolių, Mokesčių ginčų komisija 2012-10-29 sprendimu Nr. S-191 (7-174/2012) konstatavo, kad UAB „V1“ minėtas 2010-04-14 PVM sąskaitas faktūras išrašė teisėtai, nes jomis ištaisė klaidą, padarytą 2007-03-28 įvykusiame sandoryje (t. y. Sutartyje), neteisėtai apmokestinus PVM žemės ūkio paskirties žemės sklypus kaip žemę statyboms, kas buvo patvirtinta ir Mokesčių ginčų komisijos sprendimu nurodyto atlikti Vilniaus AVMI 2013-06-21 pakartotinio patikrinimo metu.

Mokesčių administratorius, SL2 mokesčio patikrinimo metu įvertinęs aukščiau nurodytas faktines aplinkybes, sprendime patvirtino patikrinimo akto išvadą, kad SL2 įtraukus 732 203 Lt pirkimo PVM į PVM atskaitą pagal 2007-03-28 PVM sąskaitą faktūrą, o UAB „V1“ įvykdytą sandorį deklaravus kaip PVM neapmokestinamą, buvo padaryta žala biudžetui.

Pagal 2013-10-29 Pareiškėjo ir SL2 akcininkų sprendimais patvirtintas reorganizavimo sąlygas bei 2013-11-22 SL2 turto, teisių ir pareigų priėmimo-perdavimo aktą SL2 buvo prijungtas prie Pareiškėjo, todėl SL2 apskaičiuota mokesstinė prievolė (715 281 Lt PVM) nurodyta sumokėti Pareiškėjui.

Pareiškėjas nesutinka su skundžiamu sprendimu patvirtintu papildomai priskaičiuotu PVM dėl tokių pagrindinių motyvų:

1. Nepagrįstai bei pažeidžiant PVM įstatymo 83 straipsnio nuostatas išrašytos kreditinės PVM sąskaitos faktūros, kuriose vienašališkai ir nepaisant Sutarties nuostatų padidinama sandorio apmokestinamoji vertė, neprivalo pirkėjo būti įtrauktos į jo PVM apskaitą ir PVM deklaracijas;

2. Priešingai nei teigia Inspekcija, teisės aktai imperatyviai nurodo, kad taisant klaidas, dėl kurių buvo sumažinta mokėtina (arba padidinta gražintina) PVM suma, turi būti tikslinama to mokesčio laikotarpio, kurį klaida padaryta, o ne to laikotarpio, kurį paaiškėjo klaida, PVM deklaracija, todėl Inspekcija neturi teisės reikalauti tikslinti PVM, kurio tikslinimui yra suėjęs senaties terminas, nustatytas MAĮ 80 ir 68 straipsniuose;

3. Priešingai nei teigia Inspekcija, SL2 elgėsi sąžiningai ir vadovavosi pačios Inspekcijos pozicija, dėl ko Inspekcija skundžiamu sprendimu atleido Pareiškėją nuo dalies PVM delspinigių mokėjimo.

Toliau skunde Pareiškėjas detaliau pasisako pagal kiekvieną aukščiau nurodytą motyvą.

Dėl kreditinės PVM sąskaitos faktūros nepagrįstumo

Nurodoma, kad Inspekcija visiškai neatsižvelgė (ir neanalizavo / nepasisakė) į Pareiškėjo pastabose išdėstytus argumentus dėl SL2 motyvų, dėl kurių nebuvo priimtos UAB „V1“ kreditinės PVM sąskaitos faktūros.

Paaiškinama, kad 2010 m. balandžio mėnesį, gavęs kreditines PVM sąskaitas faktūras KVKK Nr. 2010/04-01 ir VKK Nr. 000023 iš UAB „V1“, SL2 jų nepriėmė dėl žemiau nurodytų objektyvių priežasčių.

1. Sandorio apmokestinamoji vertė negalėjo būti pakeista vienašališkai, o tokį pakeitimą įforminančios kreditinės PVM sąskaitos faktūros pirkėjui nėra pareigos traukti į PVM apskaitą ir PVM deklaracijas, jeigu pirkėjas su ja nesutinka.

Nurodoma, jog pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 1 dalį apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas, arba jo vardu trečiasis asmuo. Tiek Sutartyje (2.1 punktą), tiek jos pagrindu išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje, tiek Lizingo sutartyje, tiek ir pastarosios pagrindu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose buvo nurodyta, kad žemės kaina yra 4 067 796,61 Lt. PVM buvo apskaičiuotas atskirai prie kiekvieno žemės sklypo kainos. Taigi šalių sutarta ir užfiksuota sutartyse tiek sandorio vertė, tiek ir PVM apmokestinamoji vertė pagal Sutartį ir Lizingo sutartį buvo 4 067 796,61 Lt.

Tačiau UAB „V1“ 2010-04-14 kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje VKK Nr. 000023 nurodė ne Sutartyje nurodytą žemės sklypu kainą 4 067 796,61 Lt, o 4 800 000 Lt (t. y. pirminėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą galutinę mokėtino atlygio sumą su pridėtu PVM), taip siekdama vienašališkai pakeisti sandorio kainą. Kaip teigė UAB „V1“, šis kreditinis dokumentas buvo išrašytas, ištaisant padarytą klaidą – neteisingai pritaikytą PVM, tačiau ištaisant tokią klaidą ir eliminuojant anksčiau apskaičiuotą pardavimo PVM, turėtų keistis tik pardavimo PVM suma ir galutinis mokėtinas atlygis, tačiau ne sandorio apmokestinamoji vertė, taikyta sandorio sudarymo metu.

Pažymima, kad šiuo atveju nebuvo jokio pagrindo tikslinti jau įvykusio pirkimo-pardavimo sandorio apmokestinamąją vertę, nes nesikeitė nei Sutartis, nebuvo sudaryti ir jokie papildomi susitarimai, keičiantys sandorio vertę, todėl logiška, kad SL2 tokių kreditinių PVM sąskaitų faktūrų nepriėmė.

Nurodoma, jog SL2 atveju, UAB „V1“ į kreditinę PVM sąskaitą faktūrą įtraukė jau nuo abiejų sandorio šalių susitarimo priklausančią pasikeitimą – padidino žemės pardavimo vertę. Įforminant tokius pasikeitimus, yra būtinas abiejų sandorio šalių sutikimas. Todėl Pareiškėjas turėjo teisę nepriimti jam išrašytos kreditinės PVM sąskaitos faktūros.

Nors Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas galėjo inicijuoti teisminį ginčą, ir tokiu atveju UAB „V1“ išrašytos kreditinės PVM sąskaitos faktūros nebūtų turėjusios teisinės galios, kol nebūtų priimtas galutinis sprendimas, tačiau Pareiškėjas nurodo, jog SL2 nebuvo jokio pagrindo kreiptis į teismą dėl UAB „V1“ kreditinių PVM sąskaitų faktūrų, nes jų išrašymo momentu SL2 jau buvo atsiėmęs turtą iš UAB „V1“ dėl sutartinių įsipareigojimų nevykdymo. Be to, pažymima, jog SL2 pagal jokių teisės aktus neprivalėjo kreiptis į teismą dėl nepagrįstų, tačiau jokių civilinių santykių nekeičiančių kreditinių dokumentų. Todėl Pareiškėjas Inspekcijos pasvarstymus apie SL2 pareigą kreiptis į teismą laiko neaktualiais, prieštaraujančiais logikai, ir niekuo nepagrįstais.

Atkreipiamas dėmesys, kad skundžiamo sprendimo 7 lape Inspekcija pateikia su SL2 situacija visiškai nesusijusią ESTT praktiką (bylose C-588/10 ir C-330/95), kurioje vertinami atvejai, kai pardavėjas negauna viso arba dalies atlygio ir dėl to yra išrašomi kreditiniai dokumentai, kuriuose sumažinama sandorio vertė. Tuo tarpu, SL2 atveju pardavėjas UAB „V1“ buvo gavęs visą atlygį iš SL2 ir savo išrašyta kreditine PVM sąskaita faktūra sandorio vertę padidino, o ne sumažino. Be to, minėtose bylose nebuvo ginčo nei dėl sandorio vertės pakeitimo pagrįstumo, nei dėl kreditinių dokumentų išrašymo dėl prieš tai padarytų PVM teisės aktų taikymo klaidų.

Be to, nurodoma, jog Inspekcijos cituojamos Inspekcijos viršininko 2004-03-01 įsakymu Nr. VA-29 patvirtintos PVM deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų užpildymo taisyklės nenustato kreditinių dokumentų išrašymo tvarkos ir aplinkybių, o tik nustato, kada išrašyti kreditiniai

dokumentai turi būti įtraukti į PVM deklaracijas.

Nors Inspekcija sprendime, akcentuodama, kad svarbiausias PVM principas – neutralumo principas, nurodė, kad SL2, nepriimdamas UAB „V1“ išrašytų kreditinių dokumentų, tą principą kartu su apskaitos tvarkymo principais pažeidė, tačiau Pareiškėjui liko neaišku, kaip, atsisakydamas priimti niekuo nepagrįstus ir PVM įstatymą pažeidžiančius kreditinius dokumentus, Pareiškėjas galėjo potencialiai pasikėsinti į fiskalinio neutralumo principą. Pažymima, jog Pareiškėjas vadovavosi PVM įstatymo nuostatomis ir pagal šį įstatymą ar kokius nors kitus teisės aktus jam neatsirado jokia prievolė priimti nepagrįstos kreditinės PVM sąskaitos faktūros ir juo labiau tikslinti savo PVM atskaitą.

2. Kreditinė PVM sąskaita faktūra išrašyta pažeidžiant PVM įstatymo 83 straipsnio nuostatas, nes, nesant kitų pagrindų, neegzistavo teisinis pagrindas UAB „V1“ išrašyti kreditinį dokumentą, kuriame nesikeičia pirkėjo mokėtinas atlygis

Pažymima, jog nagrinėjamu atveju po žemės sklypų pardavimo 2007-03-28 nesikeitė tiekiamų prekių apmokestinamoji vertė, kiekis, nebuvo suteiktos nuolaidos, SL2 negražino žemės sklypų, taip pat jų neatsisakė. UAB „V1“ išrašytoje kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje mokėtinas bendras atlygis nesikeitė nuo pirminėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodyto bendro mokėtino atlygio, įskaitant PVM – 4 800 000 Lt. Todėl toks išrašytas kreditinis dokumentas laikytinas nesukeliančiu teisinių pasekmių. Tokią poziciją pagrindžia ir administracinių teismų praktika, pvz., LVAT 2011-12-15 nutartis administracinėje byloje A⁴⁴²-3080/2011.

Analogiškai SL2 atveju, pirminėje PVM sąskaitoje faktūroje, kurią išrašė UAB „V1“, buvo atskirai nurodyta suma be PVM, t. y. 4 067 796,61 Lt, ir atskirai išskirtas apskaičiuotas PVM 732 203,39 Lt, taigi tokie duomenys pirminėje PVM sąskaitoje faktūroje liudija, kad apmokestinamoji vertė abiejų sandorio šalių susitarimu, patvirtinta tarp jų sudarytoje sutartyje, buvo ne 4 800 000 Lt, o 4 067 796,61 Lt. Kadangi pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 1 dalį apmokestinamoji vertė neapima PVM, PVM yra skaičiuojamas nuo apmokestinamosios vertės, yra akivaizdu, kad apmokestinamoji vertė buvo 4 067 796,61 Lt ir UAB „V1“ kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje nurodė nepagrįstą ir neteisingą 4 800 000 Lt vertę.

3. Nurodoma, jog SL2 vadovavosi oficialiai Inspekcijos paskelbtu PVM įstatymo 32 straipsnio komentaru ir individualiu Inspekcijos 2009-11-10 išaiškinimu dėl žemės tiekimo apmokestinimo PVM, o pats mokesčių administratorius tik 2013-07-01 pripažino UAB „V1“ 2010-04-14 išrašytą kreditinį dokumentą pagrįstu ir tik 2013 m. rugsėjo mėnesį kreipėsi į SL2.

Teigiama, kad 2010-04-14, kai UAB „V1“ pateikė SL2 išrašytą kreditinį dokumentą, SL2 neturėjo jokio pagrindo manyti, kad 2007-03-28 įvykusiam žemės sklypų pirkimo-pardavimo sandoriui buvo neteisingai pritaikytas PVM. Tokią išvadą Pareiškėjas daro iš eilės tuo metu egzistavusių faktinių aplinkybių.

Visų pirma, pagal Sutarties sudarymo metu (2007 m.) galiojusį oficialų PVM įstatymo 32 straipsnio komentarą parduodami žemės sklypai buvo laikytini žeme statyboms tuo atveju, kai „pirkėjas yra statybos organizacija, kuri šiame sklype numato statyti, o savivaldybės ar jos dalies bendruose planuose teritorijoje, kurioje yra sklypas, yra numatyta objektų statyba“. UAB „V1“ Lizingo sutartyje buvo nurodžiusi, jog žemės įsigijimo tikslas yra statyba, o Klaipėdos rajono savivaldybės bendrasis planas buvo patvirtintas netrukus po šių žemės sklypų pardavimo sandorio.

Antra, SL2 2009-11-02 kreipėsi į Inspekciją su paklausimu dėl žemės pardavimo apmokestinimo PVM. Minėtas paklausimas buvo susijęs su žemės sklypų, perimtų iš UAB „V1“ nutraukus Lizingo sutartį, pardavimu. SL2 gavo Inspekcijos 2009-11-10 raštą Nr. (18.3-31-2)-R-10776, kuriame patvirtinta, kad žeme statyboms turi būti laikomi žemės ūkio paskirties žemės sklypai, kurie patenka į vystomas teritorijas, kuriose įmanoma bet kokio pobūdžio statyba. Daroma išvada, jog SL2 2010 m., gavęs kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, nematė jokio teisinio pagrindo teigti, kad žemės sklypų pardavimas buvo nepagrįstai apmokestintas PVM kaip žemė statyboms pagal PVM įstatymo 32 straipsnį.

Trečia, tarp Vilniaus AVMI ir UAB „V1“ buvo kilęs mokesstinis ginčas būtent dėl šio kreditinio dokumento išrašymo pagrįstumo, kuris tęsėsi iki 2013-07-01. Šiame ginče mokesčių administratorius nuosekliai laikėsi pozicijos, kad UAB „V1“ nepagrįstai išrašė kreditinę PVM

sąskaitą faktūrą (tiek Vilniaus AVMI 2012-02-10 patikrinimo akte Nr. (4.65)-07-77-3, tiek ir 2012-04-25 sprendime dėl jo tvirtinimo Nr. (4.65)-256-75, tiek ir Inspekcijos 2012-07-23 sprendime Nr. 69-133, priimtame mokestiniame ginče). 2012 m. viduryje (siejant su LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2012-07-05 nutartimi administracinėje byloje Nr. A602-200/2012) pasikeitus teismų praktikai, Mokestinių ginčų komisija priėmė jau minėtą 2012-10-29 sprendimą, kuriuo iš esmės pripažinusi analizuojamus sklypus neskirtais statyboms, perdavė bylą Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Inspekcijos pavedimu Vilniaus AVMI atlikus pakartotinį UAB „V1“ patikrinimą, Mokestinių ginčų komisijos sprendime išdėstytų argumentų pagrindu Vilniaus AVMI 2013-07-01 sprendimu Nr. (4.65)-256-82 pripažino UAB „V1“ išrašytą kreditinį dokumentą pagrįstu. Sprendimo niekam neskundus, įsiteisėjo. Dėl to Inspekcija 2013-09-20 raštu Nr. (21.55-28)-R-7163 kreipėsi į SL2 dėl sandorių su UAB „V1“ ir pareikalavo, kad SL2 įtrauktų UAB „V1“ kreditinius dokumentus į savo PVM apskaitą.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, daro išvadą, kad mokesčių administratoriaus poziciją dėl ginčo sklypų priskyrimo žemei statyboms iš esmės pakeitė Mokestinių ginčų komisijos 2012-10-29 sprendimo Nr. S-191 (7-174/2012) išvada, kad ginčo PVM sąskaitas faktūras UAB „V1“ išrašė teisėtai. Tačiau pažymima, kad SL2 nebuvo šio mokestinio ginčo šalimi, nedalyvavo bylos nagrinėjime, atitinkamai apie šį Mokestinių ginčų komisijos priimtą sprendimą nebuvo informuotas, taip pat neturėjo teisės šį sprendimą apskusti. Todėl Pareiškėjas realiai negalėjo išsakyti savo pozicijos bei argumentų dėl sprendimo, kuriuo, sekant mokesčių administratoriaus logika, buvo išspręstas taip pat ir jo mokestinių prievolių klausimas. Kadangi, Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratoriaus nurodomame Mokestinių ginčų komisijos sprendime ginčas spręstas tarp kitų šalių (ne tarp SL2), be to, nei minėtas komisijos sprendimas, nei juolab Vilniaus AVMI sprendimas neturi *res judicata* galios, todėl Pareiškėjo (kaip SL2 prievolių perėmėjo) patikrinimo metu nėra teisinio pagrindo daryti išvadas, besąlygiškai vadovaujantis Mokestinių ginčų komisijos išaiškinimu ar Vilniaus AVMI nuomone.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į aukščiau įvardintas faktines aplinkybes bei jų išsidėstymą laiko požiūriu, konstatuoja, kad skundžiamame sprendime daromos nepagrįstos išvados, jog SL2, 2010-04-14 gavęs kreditines PVM sąskaitas faktūras iš UAB „V1“, privalėjo jas įtraukti į PVM apskaitą, nes turėjo suprasti, kad žemės tiekimas buvo apmokestintas PVM nepagrįstai, kai dar 2012-07-23 pats mokesčių administratorius laikė šį žemės sklypų apmokestinimą PVM pagrįstu. Todėl jeigu SL2 ir galimai atsirastų pagrindas kreditinių PVM sąskaitų faktūrų įtraukimui į PVM apskaitą, tai jis atsirastų ne anksčiau kaip 2013 m., kai buvo galutinai nuspręsta, jog UAB „V1“ žemės sklypų pardavimas SL2 neturėjo būti apmokestintas PVM, bei kai Inspekcija apie tai informavo SL2.

Pažymima, jog Inspekcija pripažįsta aukščiau išvardintus faktus ir aplinkybes, nes būtent šiuo pagrindu atleido Pareiškėją nuo dalies PVM delspinigių mokėjimo.

Dėl PVM tikslinimo senaties

Pareiškėjas nurodo, jog Inspekcijos išvada, kad SL2 privalėjo taisyti 2010 m. balandžio mėn. PVM deklaracijoje nurodytą pirkimo PVM sumą, nes būtent 2010 m. balandžio mėnesį paaiškėjo sandorio PVM traktavimo patikslinimo aplinkybės, o įstatymai nedraudžia ištaisyti (patikslinti) to mokestinio laikotarpio, per kurį paaiškėjo PVM atskaitai svarbios aplinkybės, PVM deklaraciją, yra nepagrįsta dėl žemiau nurodytų priežasčių.

Pirma, PVM deklaracijų tikslinimui taikomos PVM deklaracijos pildymo taisyklės imperatyviai nustato, kada privalo būti taisomos PVM įstatymo taikymo klaidos, ir nei šiame teisės akte, nei kituose teisės aktuose nėra numatyta jokių išimčių ginčo atveju.

Kadangi žemės sklypų pardavimo sandoris įvyko 2007-03-28 ir jis buvo tą pačią dieną įformintas UAB „V1“ išrašyta PVM sąskaita faktūra, pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 1 dalį ir 79 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinimo momentas buvo 2007-03-28. Todėl SL2 žemės sklypų pirkimą iš UAB „V1“ įtraukė į savo 2007 m. kovo mėn. PVM deklaraciją. Inspekcija neginčija, kad šis sandoris laikotarpio atžvilgiu buvo deklaruotas teisingai, vadovaujantis PVM deklaracijos pildymo taisyklėmis.

Pareiškėjas, vadovaudamasis PVM deklaracijos pildymo taisyklių 45 punkto 1 pastraipa (galiojusi redakcija iki 2013-12-21), nurodo, jog jokių kitų išimčių ar papildomų taisyklių dėl klaidų taisymo PVM deklaracijose teisės aktuose nenustatyta. Todėl pagal PVM deklaracijos pildymo taisyklės tikslinant 2007 m. kovo mėn. įvykusio sandorio pirkimo PVM atskaitą (t. y. kai buvo padidinta grąžintina iš biudžeto suma), turėtų būti tikslinama ne 2010 m. balandžio mėnesio PVM deklaracija, o 2007 m. kovo mėnesio PVM deklaracija.

Pažymima, kad mokesčių administratorius ne tik neginčijo fakto, kad UAB „V1“ savo išrašytus kreditinius dokumentus įtraukė ne į 2010 m. balandžio mėn. PVM deklaraciją, kai jie buvo išrašyti, o tikslino 2007 m. kovo mėn. PVM deklaracijas, kaip to reikalauja PVM deklaracijos pildymo taisyklės, bet ir teigė, kad UAB „V1“ kreditines PVM sąskaitas faktūras pagrįstai deklaravo 2007 m. kovo mėnesio patikslintoje PVM deklaracijoje.

Pareiškėjas, vadovaudamasis Inspekcijos viršininko 2004-07-09 įsakymu Nr. VA-135 patvirtintų Mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų ir (arba) kitų teisės aktuose nurodytų duomenų pateikimo taisyklių 4 punktu, 17 punktu, MAĮ 80 straipsnio 1 dalimi, 68 straipsnio 1 dalimi, teigia, kad PVM taikymo žemės sklypų pardavimui klaida turėtų būti taisoma, tikslinant to mokestinio laikotarpio PVM deklaraciją, kurį sandoris buvo deklaruotas, t. y. 2007 m. kovo mėn., tačiau mokesčių deklaracijų tikslinimas yra apribotas bendro MAĮ 68 straipsnyje įtvirtinto senaties termino. Daroma išvada, kad nei 2013 metais, kai Inspekcija sutiko, jog UAB „V1“ 2007 metais perleido SL2 žemę, neskirtą statyboms, nei 2014 metais Pareiškėjas pagal teisės aktus neturi teisės tikslinti SL2 2007 m. kovo mėn. PVM deklaracijos. Inspekcijos reikalavimas tą padaryti, tikslinant 2010 m. balandžio mėn. PVM deklaraciją, yra nepagrįstas teisės aktais ir todėl neteisėtas.

Dėl Inspekcijos argumentų, kad SL2 elgėsi nesąžiningai ir netoleruotinai

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos teiginiu, kad SL2 vienašališkas sprendimas nepriimti UAB „V1“ kreditinės PVM sąskaitos faktūros laikytinas netoleruotinu, o toks elgesys pripažįstamas nesąžiningu. Teigiama, jog pati Inspekcija iki pat 2013 m. liepos mėnesio nepripažino UAB „V1“ kreditinės PVM sąskaitos faktūros. SL2, buvęs tokios pačios nuomonės, kaip ir Inspekcija, bei vadovavęsis minėtais mokesčių administratoriaus išaiškinimais, negali būti laikomas nei veikusiu vienašališkai, nei nesąžiningai, o toks elgesys, priešingai, nei teigia Inspekcija, turėtų būti ne tik toleruotinas, bet ir skatintinas.

Akcentuojama, jog Inspekcija skundžiamu sprendimu atleido SL2 nuo didžiosios dalies PVM delspinigių mokėjimo tuo pagrindu, kad SL2 vadovavosi pačios Inspekcijos pozicija dėl UAB „V1“ išrašytų kreditinių PVM sąskaitų faktūrų ir todėl galėjo būti jos suklaidintas. Atkreipiamas dėmesys į Inspekcijos pozicijos prieštaravimą, nes Pareiškėjo manymu, jokia valstybės institucija savo iniciatyva neatleistų mokesčių mokėtojo nuo delspinigių mokėjimo, jeigu tam neegzistuotų objektyvūs pagrindai.

Pareiškėjas pažymi, kad tam, jog būtų įvertintos SL2 sprendimo nepriimti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą priėmimo priežastys, turi būti vertinama situacija, susiklosčiusi 2010-04-14. Kaip minėta, nei tuo metu paskelbtas PVM įstatymo komentaras (PVM įstatymo 32 straipsnio 2 dalies komentaras pakeistas ir papildytas pagal Inspekcijos 2013-08-08 raštą Nr. (18.2-31-2)-RM-4722), nei jau minėtas Inspekcijos 2009-11-10 individualus išaiškinimas SL2, nei besiklostanti administracinių teismų praktika neleido SL2 manyti, kad 2007-03-28 sandorio vykdymo metu buvo padaryta kokia nors klaida, taikant PVM įstatymo nuostatas.

Be to, kaip jau minėta, 2012–2013 metais vyko mokestinis ginčas tarp UAB „V1“ ir Inspekcijos, kurio metu pati Inspekcija laikėsi tokios pozicijos, kaip ir SL2. Galutinis sprendimas, niekaip neįtakojantis SL2 mokestinių prievolių, priimtas 2013-07-01, t. y. jau suėjus senaties terminui tikslinti 2007 m. kovo mėn. PVM deklaracijas.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį tai, jog dar 2011-11-08 Vilniaus AVMI kreipėsi į SL2 raštu Nr. (11.45-30-6)-46-41034, kuriuo prašė pateikti informaciją apie SL2 ir UAB „V1“ laikotarpiu nuo 2007-03-28 iki 2011-10-31 sudarytus sandorius ir su tuo susijusius dokumentus. Šiame rašte buvo

prašoma taip pat ir pateikti informaciją, ar buvo įvertintas UAB „V1“ prašymas dėl žemės sklypų apmokestinamosios vertės pataisymo ir buhalterinės apskaitos registruose apskaitytų duomenų patikslinimo pagal UAB „V1“ 2010-04-14 išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą KVKK Nr. 2010/04-01 ir PVM sąskaitą faktūrą VKK Nr. 00023. SL2 2011-11-16 raštu atsakė Vilniaus AVMI, kad jokie tikslinimai atlikti nebuvo, nes, SL2 nuomone, sandoris buvo teisingai apmokestintas PVM, be to, UAB „V1“ nepateikė jokių papildomų įrodymų, kad turėjo būti priešingai. Taip pat SL2 nurodė, kokiu Inspekcijos išaiškinimu remdamasis traktavo, kad žemės pardavimas turėjo būti apmokestinamas PVM bei pateikė faktines aplinkybes dėl žemės sklypų numatomo panaudojimo statyboms. Daroma išvada, jog SL2 dar 2011 m. pateikė visą reikšmingą informaciją dėl savo pozicijos UAB „V1“ išrašyto kreditinio dokumento atžvilgiu, veikdamas sąžiningai ir bendradarbiaudamas su mokesčių administratoriumi.

Taip pat Pareiškėjas akcentuoja, kad SL2 dar 2009 metais nutraukė Lizingo sutartį su UAB „V1“, nes ji nevykdė savo įsipareigojimų ir nemokėjo įmokų už turtą. Todėl SL2 neturėjo pagrindo pasitikėti šia įmone ir vykdyti jos prašymus priimti kreditinius dokumentus bei traukti juos į savo PVM apskaitą be papildomų atsargumo priemonių. Nėgana to, tarp UAB „V1“ ir SL2 vyksta teisminis ginčas, kuriuo UAB „V1“ siekia 2007-03-28 Sutartį pripažinti negaliojančia ir taikyti restituciją, ir tokiu būdu galimai išvengti finansinių prievolių Pareiškėjui. Vilniaus apygardos teismas 2013-04-11 sprendimu atmetė UAB „V1“ ieškinį kaip nepagrįstą. 2013-05-10 UAB „V1“ pateikė apeliacinį skundą Lietuvos apeliaciniam teismui, kuris 2014-05-02 sprendimu šį skundą atmetė.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog Inspekcijos išvados, kad SL2, 2010 m. be pagrindo neįtraukęs į savo PVM apskaitą išrašytų kreditinių dokumentų, elgėsi nesąžiningai, yra nepagrįstos jokiais nei teisiniais, nei faktais pagrįstais argumentais. Priešingai, Pareiškėjo vertinimu, iš aukščiau išdėstytų aplinkybių akivaizdu, kad SL2 elgėsi apdairiai, atsargiai ir protingai, siekdamas sąžiningai vykdyti savo mokesčines prievoles valstybei.

Dėl apskaičiuoto PM, susijusio su plonosios kapitalizacijos taisyklių taikymu

Šioje dalyje Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos pozicija ir jos pateiktais argumentais bei padaryta išvada, o savo nesutikimą grindžia tokiais pagrindiniais motyvais:

1. Plonosios kapitalizacijos taisyklių prigimtis, principai ir tikslai rodo, kad šios taisyklės taikomos ne visiems įmonių finansavimo tam tikru nuosavo / skolinto kapitalo santykiu atvejams, tačiau tik tada, kai siekiama gauti mokesčines naudas, o Pareiškėjas jokios mokesčinės naudos negavo;

2. Taisyklėse įtvirtintos plonosios kapitalizacijos taisyklės turinys, aiškinant jį lingvistiniu, loginiu bei sisteminiu metodais, atitinka „ištiestosios rankos“ taisyklės turinį, todėl Pareiškėjo pateikti įrodymai dėl tinkamos ginčo sandorių kainodaros yra pakankami pripažįstant palūkanas už kontroliuojamą skolintą kapitalą leidžiamais atskaitymais;

3. Tai, kad plonosios kapitalizacijos taisyklių turinys neatsiejamas nuo ištiestosios rankos taisyklių taikymo, pagrindžia tarptautinės ir Europos Sąjungos (toliau – ES) teisės nuostatos, susijusios su dvigubo apmokestinimo panaikinimu, o taip pat EBPO rengtų dokumentų analizė;

4. Inspekcija nepagrįstai siaurina aiškino aplinkybes, kurias mokesčių mokėtojas privalo pagrįsti siekdamas taikyti Taisyklių 7 punkto nuostatas, taip pat nepagrįstai nepasisakė ir nevertino jokių Pareiškėjo pateiktų įrodymų bei neatsižvelgė į Pareiškėjo (kaip banko) veiklos sektoriaus specifiką.

Pareiškėjo vertinimu, kadangi Taisyklės yra pakankamai lakoniškos, aiškinant jų turinį tikslinga remtis ir kitais teisės šaltiniais. Plonosios kapitalizacijos taisyklių taikymas yra susijęs su dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse (šiuo atveju aktuali 1993-09-27 pasirašyta Lietuvos Respublikos ir Švedijos karalystės sutarties „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ (toliau – DAIS) 9 straipsnis) bei Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną Nr. 90/436/EEC (toliau – Arbitražo konvencija) 4 straipsnyje įtvirtinta asocijuotų asmenų pelno koregavimo taisykle, t. y. kad bet koks pelnas, kuris dėl tokių sąlygų būtų priskiriamas vienai iš tų įmonių, bet dėl nusistovėjusių sąlygų jai nepriskiriamas, gali būti įskaitomas į tokios įmonės pelną ir atitinkamai apmokestinamas. Todėl

aiškinant plonosios kapitalizacijos taisykles būtina atsižvelgti į šių teisės aktų turinį, tikslus bei juos aiškinančią ESTT praktiką.

Taip pat nurodoma, jog, analizuojant plonosios kapitalizacijos taisyklių turinį, tikslus bei taikymo ypatybes atsižvelgtina ir į išaiškinimus bei komentarus, parengtus EBPO, tačiau tuo pačiu akcentuojama, kad Lietuvoje, kuri nėra EBPO narė, nei vienas iš EBPO dokumentų neturi teisės akto galios (atkreipiamas dėmesys, kad Inspekcija, minėdama šiuos šaltinius, nurodo besiremianti plonosios kapitalizacijos įstatymine baze).

Plonosios kapitalizacijos taisyklių prigimtis, principai ir tikslai

Pareiškėjas, skunde Mokestinių ginčų komisijai cituodamas Konvencijos R4 dalies 6 punktą, 10–18 punktus, nurodo, jog plonosios kapitalizacijos taisyklių tikslas – apriboti dirbtinį, išimtinai mokestinės naudos siekimu pagrįstą pelno „perkėlimą“ palūkanų pavidalu į kitas valstybes, kuriose palūkanos neapmokestinamos arba joms taikomas mažesnis pelno mokesčio tarifas nei standartinis pelno mokesčio tarifas palūkanas išmokančioje valstybėje. Daroma išvada, jog tam, kad galėtų būti taikomos plonosios kapitalizacijos taisyklės, turi būti nustatyta: (1) kad susiję asmenys skolina / skolinasi, nors tam nėra poreikio (dirbtiniai sandoriai vien tam, kad dėl palūkanų pripažinimo leidžiamais atskaitymais jų išmokėjimo valstybėje abi įmonės gautų tik mokestinę naudą), arba (2) kad tokių paskolų, nors ir reikalingų įmonių veikloje, palūkanos prieštarauja rinkos taisyklėms, t. y. neatitinka „tikrosios rinkos kainos“ koncepcijos, tokiu būdu dėl jų pripažinimo leidžiamais atskaitymais jų išmokėjimo valstybėje, tačiau palankaus mokestinio režimo gaunančioje valstybėje (šių dviejų aplinkybių sąveikoje), įmonės gauna mokestinę naudą. Pastarasis tikslas, Pareiškėjo teigimu, įvardintas ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo projekto aiškinamajame rašte (2001 m., Nr. IXP-1205) bei Pelno mokesčio įstatymo 2, 15, 16, 31, 40, 50 ir 59 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto aiškinamajame rašte (2003 m., Nr. IXP-3085).

Taip pat nurodoma, jog ir Finansų ministerijos 2003-11-06 rašte Nr. (14.15-04)-612-0311541 dėl Taisyklių projekto, kurį Pareiškėjas su skundu pateikė Mokestinių ginčų komisijai, nurodyta, kad Taisyklių tikslas yra nustatyti tvarką, kuria remiantis iš naujo būtų apibūdinamos pajamos arba išmokos, siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui. Pareiškėjo vertinimu, tikrasis Taisyklių nuostatų, susijusių su plonosios kapitalizacijos taisyklėmis, tikslas – užkirsti kelią dirbtiniam vienetų „užskolinimui“, siekiant mokestinės naudos: t. y. motininei įmonei „išsiimant“ lėšas iš dukterinės Lietuvos įmonės palūkanomis dėl to, kad toks lėšų išsiėmimas grupės mastu apmokestinamas mažiau, nei pelno paskirstymas dividendais. Tai taikoma atvejams, kai motininė įmonė finansuoja dukterinės įmonės veiklą ne kapitalu, o paskolomis tik dėl to, kad tai leidžia sumažinti mokesčius grupės mastu. T. y. suteiktų paskolų palūkanų sąnaudomis sumažinus dukterinės Lietuvos įmonės pelną, tos palūkanos (t. y. Lietuvoje sumažintoji apmokestinamojo pelno dalis) būtų apmokestinamos motininės įmonės valstybėje palūkanų pajamoms taikomu mažesniu pelno mokesčio tarifu, nei Lietuvoje. Tokiu būdu Lietuvos įmonės pelno išmokėjimas į užsienį grupės mastu būtų apmokestinamas mažiau, nei pelno apmokestinimas Lietuvoje ir išmokėjimas dividendais. Daroma išvada, jog aiškinant Taisyklių nuostatas teleologiniu metodu (pagal teisės normos tikslą), akivaizdu, kad jos buvo priimtose ne tokiu tikslu, kokį joms suteikia Inspekcija.

Skunde nurodoma, jog nagrinėjamu atveju Inspekcija neįrodė nei paskolų suteikimo dirbtinumo, nei „tikrosios rinkos kainos“ koncepcijos pažeidimo, nei mokestinės naudos, kurią Grupė gavo dėl tokių paskolų suteikimo (priešingai, Pareiškėjo teigimu, Grupės atveju mokestinis efektas yra atvirkštinis).

Pareiškėjas nurodo, jog jo atveju Lietuvoje uždirbtas pajamas išmokėti Motininei įmonei palūkanų forma buvo netikslinga mokesčių prasme, nes toks išmokėjimas buvo apmokestintas daugiau, nei būtų apmokestintas pelno paskirstymas dividendais. Paaiškinama, kad Švedijoje Inspekcijos tikrintu laikotarpiu taikytas PM tarifas (2008 metais – 28 proc., 2009–2012 metais – 26 proc.) buvo ženkliai didesnis už Lietuvoje taikytą 15 proc. PM tarifą (2009 metais – 20 proc.). Nurodoma, jog nors palūkanų sąnaudos Lietuvoje buvo pripažintos leidžiamais atskaitymais, jos buvo atitinkamai įtrauktos į PM bazę Švedijoje ir apmokestintos didesniu tarifu. Tuo tarpu, jeigu

Pareiškėjas būtų paskirstęs dividendus, tuomet tokios išmokos nebūtų pripažintos leidžiamais atskaitymais Lietuvoje ir apmokestinamasis pelnas Lietuvoje būtų didesnis, tačiau į Švediją išmokami dividendai nebūtų apmokestinami PM prie šaltinio Lietuvoje, nes tenkinami Pelno mokesčio įstatymo 34 straipsnio 2 dalyje įtvirtinti lengvatos reikalavimai, o Švedijoje gauti dividendai būtų laikomi neapmokestinamosiomis pajamomis. Taigi bendra mokesčių našta būtų mažesnė.

Pareiškėjas pateikia pavyzdį, iš kurio matyti, jog iš Lietuvos į Švediją išmokamos palūkanos grupės mastu yra apmokestinamos daugiau, nei dividendai. Daroma išvada, kad Taisyklės skirtos ne tokiems, kaip Pareiškėjo, atvejams.

Taisyklėse įtvirtintos plonosios kapitalizacijos taisyklės turinys, aiškinant jį lingvistiniu, loginiu bei sisteminiu metodais

Pareiškėjas, cituodamas Taisyklių 3–4 ir 6–7 punktus, teigia, kad Taisyklėse nurodyto santykio 4:1 rodiklis automatiškai nereiškia, jog dalis palūkanų pripažįstama neleidžiamais atskaitymais, t. y. net ir nustačius, kad vienetas turi kontroliuojamo skolinto kapitalo daugiau, nei santykiu 4:1, su juo susijusios išmokėtos palūkanos gali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais, jei vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų. Daroma išvada, jog 4:1 santykio taikymas nėra absoliutus, jis, vertinant Taisyklės sistemškai, iš esmės yra rodiklis, kurį nustačius vienetai tenka pareiga pagrįsti, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų. Pažymima, kad iš esmės pagal Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 1 dalies nuostatas visi sandoriai tarp susijusių asmenų turi būti sudaryti rinkos kaina, t. y. atitikti kontroliuojamų sandorių kainodaros taisyklės, nepaisant to, ar santykis 4:1 yra viršytas, ar ne.

Pareiškėjo nuomone, Lietuvoje galiojančių plonosios kapitalizacijos taisyklių turinį atskleidžia jų lingvistinis, sisteminis ir loginis aiškinimas, pateikiamas žemiau.

Pareiškėjas, aiškindamas Taisyklių 7 punktą lingvistiniu metodu, nurodo, kad jose nereikalaujama tiesiogiai pagrįsti, kad būtent tas vienetas, kurio skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis nagrinėjamas, būtų gavęs tokią pat paskolą tokiomis pačiomis sąlygomis iš nesusijusio asmens (pvz., kad būtent jis būtų gavęs iš nepriklausomo skolintojo įpareigojantį pasiūlymą panašiai paskolai ar pan.). Taisyklių 7 punkte nurodyta, „kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų asmenų“. Ši Taisyklių nuostata turi būti interpretuojama taip, kad vienetas turi įrodyti, kad panašus / palyginamas su juo vienetas iš tikrųjų skolinosi rinkoje tokiomis pačiomis sąlygomis.

Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjo nuomone, Inspekcijos pateikta Taisyklių 7 punkto nuostatos interpretacija, pagal kurią siekiant taikyti Taisyklių 7 punkto nuostatas, vienetas turi pateikti įrodymus, kad būtent šis vienetas tokią pačią paskolą tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis gautų iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, bet ne kad tokią pat paskolą tokiomis pačiomis sąlygomis gautų kitas panašus rinkos dalyvis, nepagrįstai susiaurina šios teisės normos turinį.

Pareiškėjo teigimu, išvadą, kad pareiga pagrįsti, jog tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų iš esmės nesiskiria nuo „ištiesiosios rankos“ principo (sandorių kainodaros) keliamų reikalavimų, patvirtina ir sisteminė Pelno mokesčio įstatymo nuostatų analizė.

Pareiškėjo vertinimu, Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta bendra taisyklė, reikalaujanti visus sandorius mokesčių tikslais vertinti tikrąja rinkos kaina. Atitinkamai šio straipsnio 2 ir 3 dalyse yra įtvirtintos dvi specialios priemonės (instrumentai), kurių pagalba 1 dalyje nurodyti reikalavimai yra įgyvendinami, t. y. sandorių kainodaros taisyklės (40 straipsnio 2 dalis) bei plonosios kapitalizacijos taisyklės (40 straipsnio 3 dalis). Iš to, kad įstatymų leidėjas pasirinko būtent šią vietą įstatyme įtvirtinti atitinkamus instrumentus, būtent tokią straipsnio struktūrą, Pareiškėjo teigimu, galima daryti išvadą, jog šias abi priemones vienija bendras jų principas, t. y. kad sandoriai tarp asocijuotų asmenų turi būti sudaromi tikrąja rinkos kaina.

Tokį aiškinimą, Pareiškėjo vertinimu, patvirtina ir tai, kad nors tiek Pelno mokesčio įstatymo

40 straipsnio 3 dalyje, tiek Taisyklių pavadinime vartojamas terminas „perapibūdinti“, tačiau taikant Plonosios kapitalizacijos taisykles (tokias, kaip jos įtvirtintos Lietuvos teisės aktuose), iš esmės niekas nėra perapibūdinama, t. y. palūkanos nėra pripažįstamos dividendais ar pan., o tam tikra išmokėtų palūkanų dalis, esant tam tikroms sąlygoms, pripažįstama neleidžiamais atskaitymais. Taigi nepaisant to, kad ši nuostata savo turiniu artimesnė taisyklėms, įtvirtinančioms neleidžiamų atskaitymų grupes, vis dėlto įstatymų leidėjas ją įtvirtino tame pačiame straipsnyje, kaip sandorių kainodaros taisykles, kas taip pat parodo, jog įstatymų leidėjas jas traktavo kaip panašias, taikomas vadovaujantis tais pačiais principais.

Pažymima, kad sandorių kainodaros dokumentacijos tikslas – užfiksuoti ir pagrįsti kontroliuojamųjų transakcijų kainos atitikimą ištiesiosios rankos principui, kaip tai įtvirtinta Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 1 dalyje ir Finansų ministro 2004-04-09 įsakymu Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčių įstatymo 15 straipsnio 2 dalies taisyklių“ (toliau – Sandorių kainodaros taisyklės) 5 punkte. Ištiesiosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamosios transakcijos sąlygų palyginimu su palyginamąja transakcija ar transakcijomis (Sandorių kainodaros taisyklių 3 punktas). Pagal Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 37 dalį tikrąją rinkos kainą pripažįstama suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas.

Pareiškėjas nurodo, jog, analizuojant paskolos sutarties „tikrosios rinkos kainos“ ir „tokiomis pačiomis sąlygomis“ sudarytos paskolos sutarties tarp nesusijusių asmenų kategorijas, manytina, kad šios dvi kategorijos yra tarpusavyje sutampančios. Tai yra, vienetą, pagrįsdamas, kad jo sudarytoje paskolos sutartyje nustatytos palūkanos (kaina) atitinka tikrąją rinkos kainą, kitaip tariant, „ištiesiosios rankos“ principą, tuo pačiu pagrindžia ir faktą, jog tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis galėtų būti sudaryta tarp nesusijusių asmenų. Kitaip tariant, tinkamai pagrindus, jog paskolos suteiktos už tikrąją rinkos kainą atitinkančias palūkanas, galima teigti, jog yra pagrįstas ir faktas, jog tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis galėtų būti sudaryta tarp nesusijusių asmenų. Tokia išvada logiškai seka iš to, kaip nustatomas paskolos palūkanų atitikimas tikrajai rinkos kainai.

Atkreipiamas dėmesys, kad Pareiškėjas, kaip ir kiti bankai, grįsdamas tarp susijusių asmenų sudarytų indėlių ir paskolų palūkanų normų atitikimą rinkos palūkanų normoms, naudojami Pareiškėjui prieinama informacija ir ieško palyginamųjų duomenų rinkoje (banko sandorių su nesusijusiais asmenimis arba nesusijusių asmenų tarpusavio sandorių). Remdamasis šiais duomenimis, Pareiškėjas sandorių kainodaros dokumentacijoje įrodė, jog tuo laikotarpiu tarp nesusijusių asmenų buvo sudarytos indėlių ir paskolų sutartys tokiomis pačiomis (palyginamomis) sąlygomis (sumos, terminai, palūkanos ir kt.). Patikrinimo metu Inspekcija peržiūrėjo Pareiškėjo sandorių kainodaros dokumentaciją ir patvirtino, kad ji yra tinkama. Tą patį Inspekcija patvirtino ir skundžiamame sprendime ir dėl to ginčo nekyla.

Atsižvelgiant į tai, daroma išvada, jog mokesčių administratorius, pripažindamas, kad Pareiškėjo pateiktoje sandorių kainodaros dokumentacijoje buvo tinkamai pagrįstas vertintų sandorių kainos atitikimas ištiesiosios rankos principui (patikrinimo akto 12 lapo 4 pastraipa, sprendimo 14 lapo 3 pastraipa), iš esmės pripažino ir tai, kad buvo pasirinkti tinkami palyginamieji sandoriai, t. y. jie nuo Pareiškėjo sudarytų sandorių nesiskyrė tiek, kad turėtų esminės įtakos transakcijos kainai. Iš to, Pareiškėjo teigimu, darytina loginė išvada, kad Pareiškėjo su Motinine įmone sudarytų paskolų / indėlių sutarčių sąlygos atitiko nepriklausomų transakcijų sąlygas, ko ir yra reikalaujama Taisyklių 7 punkte.

Taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, kad pati Inspekcija ilgą laiką taip aiškino Pelno mokesčio įstatymo ir Taisyklių nuostatas. Inspekcija dar 2006 metais, t. y. 2006-12-21 rašte Nr. (18.11-31-1)-R-11292 (kurį Pareiškėjas pateikė su skundu Mokestinių ginčų komisijai), adresuotame Lietuvos bankų asociacijai (ir AB *DI*), akivaizdžiai įvardijo, kad „bankas, skaičiuodamas fiksuoto ir skolinto kapitalo santykį, turi įtraukti kontroliuojančių skolintojų vienos nakties indėlius, terminuotus indėlius bei lėšas korespondentinėse sąskaitose tais atvejais, jei jis neįrodo, kad tokie sandoriai atitinka rinkos kainą“. Taip pat nuo Taisyklių išleidimo 2003 m. iki 2013-12-16 Inspekcijos parengtame oficialiame

Pelno mokesčio įstatymo komentare nebuvo nurodyta jokių papildomų reikalavimų, išaiškinimų ar apribojimų dėl galimybės pasinaudoti Taisyklių 7 punkte įtvirtinta nuostata. Daroma išvada, jog vieninteliu kriterijumi iki mokesčio tyrimo, atlikto 2013 metų viduryje Pareiškėjo atžvilgiu, taikant plonosios kapitalizacijos taisyklę (įskaitant Taisyklių 7 punktą), buvo sandorių atitikimas rinkos kainai.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog Inspekcija neteisingai aiškina Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 3 dalies kartu su Taisyklių 7 punktu nuostatas, dirbtinai išryškindama skirtumą tarp tikrosios rinkos kainos bei „ištiesiosios rankos“ principo ir Taisyklių formuluotės „tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis“, nes tiek lingvistinio, tiek sisteminio, tiek ir loginio teisės normų aiškinimo pasėkoje darytina išvada, kad Taisyklių 7 punkto nuostatos iš esmės ir nukreipia į tikrosios rinkos kainos koncepciją. Priešingas aiškinimas, Pareiškėjo teigimu, iš esmės lemtų Taisyklių nuostatų nepritaikomumą, o teisės normos neturi būti savitikslių, jų aiškinimas negali apriboti jų pritaikomumo (jos negali būti *ad absurdum*).

Plonosios kapitalizacijos taisyklės aiškinimas ESTT praktikoje, su Arbitražo konvencija susijusiuose bei EBPO rengtuose dokumentuose

Nurodoma, jog kalbant apie tarptautines įmonių grupes, taikant plonosios kapitalizacijos taisyklės vienoje valstybėje narėje, tai neišvengiamai turės įtakos PM apskaičiavimui kitoje valstybėje narėje. Priešingu atveju būtų susiduriama su dvigubu teisiniu tų pačių pajamų apmokestinimu skirtingose šalyse. Todėl ESTT laikosi pozicijos, kad valstybių narių teisę nustatyti apribojimus įprastam (teisės aktuose įtvirtintam) pajamų ir išlaidų traktavimui riboja pareiga vengti dvigubo apmokestinimo. Kadangi atskirų valstybių narių teisės aktai skiriasi, ESTT siūlo kaip bendrą atskaitos tašką imti tarptautinę apmokestinimo praktiką, o asocijuotų įmonių apmokestinimo srityje pagrindinis įtvirtintas ir taikomas principas yra sandorių kainodaros taisyklės („ištiesiosios rankos“ principas), kurios leidžia pasiekti, kad uždirbtas pelnas būtų apmokestinamas ten, kur jis buvo uždirbtas.

Pareiškėjas taip pat nurodo, jog Arbitražo konvencija, kaip matyti iš jos pavadinimo (Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną), skirta užtikrinti dvigubo apmokestinimo išvengimą koreguojant asocijuotų įmonių pelną. Nors joje nėra tiesiogiai įtvirtinta, kaip ji taikoma sandorių kainodaros atvejams, tačiau tokią išvadą galima daryti remiantis pagrindiniu šios konvencijos principu, įtvirtintu 4 straipsnyje, kuris iš esmės sutampa su pagrindiniu sandorių kainodaros principu.

Be to, Arbitražo konvencijoje, siekiant įgyvendinti jos 4 straipsnyje įtvirtintą principą, įtvirtinta ir ginčų tarp valstybių dėl pelno priskyrimo vienos ar kitos valstybės jurisdikcijai sprendimo procedūra (*Mutual Agreement Procedure*).

Pažymima, jog Europos Komisijos 2009-09-14 komunikate dėl ES jungtinio sandorių kainodaros forumo (toliau – JSKF) veiklos 2007 kovo mėn.–2009 m. kovo mėn. parengtame remiantis JSKF ataskaitomis dėl sankcijų ir sandorių kainodaros bei dėl kai kurių Arbitražo konvencijos nuostatų aiškinimo, buvo keliami klausimai *inter alia* ir dėl to, ar gali ginčai tarp valstybių narių dėl plonosios kapitalizacijos taisyklių taikymo pasėkoje koreguoto asocijuotų asmenų pelno būti nagrinėjami remiantis Arbitražo konvencijos nuostatomis. Apklausus valstybių narių atstovus, nustatyta, kad dauguma (tarp jų tiek Lietuva, tiek Švedija) sutinka, jog ginčai dėl plonosios kapitalizacijos patenka į Arbitražo konvencijos taikymo sritį, kitaip tariant, tokiu būdu iš esmės pripažįstama, kad Arbitražo konvencijoje nustatyta tvarka sprendžiami ginčai dėl pelno pasidalinimo (susiję su sandorių kainodaros taisyklių taikymu) taikomi ir plonosios kapitalizacijos atvejams.

Taip pat atkreipiamas dėmesys į ES valstybių narių priimtą politinį aktą (neturintį įtakos valstybių narių teisėms ir pareigoms, tačiau, Pareiškėjo teigimu, akivaizdžiai priskirtiną *soft law* teisės šaltiniui, kuriam pritarė ir Lietuva) – Tarybos peržiūrėtą elgesio kodeksą (toliau – Elgesio kodeksas) (2009/C 322/01), remiantis kuriuo, daroma išvada, kad Lietuva ES mastu išreiškė savo politinę valią pelno tikslinimą, susijusį su paskolomis ir jų sąlygomis, atlikti, remiantis „ištiesiosios rankos“ principu.

Papildomai pažymima, kad Švedijoje (kur gautas iš Pareiškėjo palūkanas Motininis bankas įtraukė į savo pajamas ir atitinkamai apmokestino) nėra taikomos specialios plonosios kapitalizacijos taisyklės, tačiau, jei į ją būtų kreipiamasi dėl pelno tarp asocijuotų asmenų koregavimų, ji sutiktų koreguoti pelną, jei būtų nustatyta, kad nebuvo laikomasi „ištiesiosios rankos“ principo.

Pareiškėjas prašo Mokestinių ginčų komisijos atkreipti dėmesį į tai, kad Inspekcija, cituodama Konvencijos R4 dalies ištraukas, apskritai nesigilina į šio dokumento, kaip visumos, bendrąsias rekomendacijas, požiūrį ir siūlymus, ir tokiu būdu neteisingai (iškreiptai) atskleidžia ir EBPO požiūrį į plonosios kapitalizacijos taisyklių taikymą. Pareiškėjas skunde pateikia Konvencijos R4 dalies 50 punkto, 70–72 punktų, 84 punkto c dalies vertinimą.

Apibendrinamas Pareiškėjas nurodo, jog iš skunde Mokestinių ginčų komisijai pateiktos ESTT praktikos, Arbitražo konvencijos nuostatų ir Lietuvos ES mastu prisiimtų politinių įsipareigojimų, EBPO parengtų dokumentų matyti, jog ES valstybių narių bendras siekis yra plonosios kapitalizacijos taisyklės taikyti, vadovaujantis tais pačiais „ištiesiosios rankos“ principais, kaip ir kitais atvejais, kai koreguojamas asocijuotų įmonių pelnas. Tuo tarpu, Pareiškėjo teigimu, Inspekcijos pozicija lemia Lietuvos tarptautinių įsipareigojimų ignoravimą, pasireiškiantį dvigubu tų pačių pajamų apmokestinimu skirtingose valstybėse.

Pažymima, jog Motininės įmonės atstovai jau po Pareiškėjo mokestinio tyrimo išvadų informavo Švedijos mokesčių administratorių dėl galimo dvigubo apmokestinimo, kuriam pateiktos ir patikrinimo akto išvados.

Dėl įrodymų vertinimo ir bankų veiklos specifikos

Pareiškėjo nuomone, atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą Lietuvos teisės aktų nuostatų bei kitų teisės šaltinių analizę, Pareiškėjo pateikta sandorių kainodaros dokumentacija, kuri Inspekcijos pripažinta tinkama, yra pakankamas pagrindas taikyti Taisyklių 7 punkto nuostatas.

Pažymima, jog, nepaisant to, Pareiškėjas papildomai Inspekcijai pateikė: (1) studiją apie kitų tarptautinėje rinkoje veikiančių bankų (konkrečiai – Slovėnijos banko, toliau – NLB) skolinimąsi finansų rinkose, įskaitant sudarytų paskolų sutarčių sąlygas (suma, valiuta, terminai, palūkanų normos, užtikrinimo priemonės, garantijas ir kt.); (2) informaciją apie Pareiškėjo platintus skolos vertybinius popierius (obligacijas), o taip pat paaiškino (3) bankų sektoriaus specifiką. Tačiau Inspekcija savo išvadose apsiribojo konstatavimu, kad Pareiškėjas neįrodė, jog tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų asmenų, tačiau neanalizavo kiekvieno įrodymo atskirai, nepasisakė, kodėl tokie įrodymai bei paaiškinimai yra nepriimtini, nepakankami ar netinkami.

Paaiškinama, jog Pareiškėjas, siekdamas įrodyti, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų asmenų, dar 2013-10-18 (mokestinio tyrimo metu) pateikė Inspekcijai pagrindimą dėl tokių pačių paskolų tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis suteikimo tarp nepriklausomų asmenų (toliau – Pagrindimas). Jame pateikti Pareiškėjo atlikto Rytų Europos šalyse (ES valstybėse narėse) veikiančių bankų skolinimosi iš kitų finansų rinkos dalyvių (bankų) apimčių tyrimo rezultatai. Šio tyrimo metu nustatyta, kad Slovėnijoje įregistruotas ir veikiantis bankas NLB, atitinkantis Pareiškėjo parametrus pagal veiklos, kredito reitingo ir kitus kredito suteikimui aktualius kriterijus, nagrinėjamu laikotarpiu gavo paskolas iš nesusijusių asmenų (skolinosi nepriklausomose finansų rinkose) labai panašiomis apimtimis ir sąlygomis (paskolos data, suma, terminas, valiuta, palūkanų norma ir kt.), kaip Pareiškėjas, net ir su šiek tiek rizikingesniais kredito reitingais nei tuo metu turėjo Pareiškėjas. Pažymima, kad Inspekcija skundžiamame sprendime dėl šių įrodymų vertinimo nepasisakė. Tuo tarpu, Pareiškėjo teigimu, jis pagrindė, jog galėjo tokias pačias paskolas ir tokiomis pačiomis sąlygomis gauti iš nesusijusių asmenų, todėl Inspekcijos patikrinimo metu išreikštas abejones dėl Pareiškėjo galimybių įprastinėmis rinkos sąlygomis skolintis iš nesusijusių asmenų laiko nepagrįstomis.

Skunde taip pat nurodoma, jog Inspekcija sprendime nepasisakė ir dėl Pareiškėjo išplatintų obligacijų, kaip įrodymo, siekiant taikyti Taisyklių 7 punkto nuostatas, o patikrinimo akte nurodė, kad obligacijų išplatavimo faktas nėra teisiškai reikšmingas dėl mažos obligacijų vertės bendrame

kontekste. Pareiškėjo įsitikinimu, sėkmingai išplatintų obligacijų emisijos faktas papildomai įrodo, jog Pareiškėjas nagrinėjamu laikotarpiu galėjo ne tik pasiskolinti lėšų iš Motininės įmonės, bet ir pritraukti papildomas lėšas iš nesusijusių šalių.

Pareiškėjas nurodo, jog, mokesčių administratorius, vertindamas Pareiškėjo paskolos sutartis, privalėjo atsižvelgti ir pasisakyti dėl bankų sektoriaus veiklos specifikos, kuri pasireiškia tuo, kad yra griežtai kontroliuojama Lietuvos Banko ir kitų valstybės institucijų. Bankų priežiūros institucijų reikalavimus turi atitikti ir banko kapitalas, kuris yra atsarginis banko lėšų šaltinis, skirtas nenumatytiems nuostoliams padengti. Kapitalas nėra laikytinas paskolų finansavimo šaltiniu.

Teigiama, jog Inspekcijos tikrintu laikotarpiu Pareiškėjo kapitalas buvo pakankamas ir net geresnis nei Lietuvos Banko buvo reikalaujama įprastinėje bankų sektoriaus praktikoje. Todėl Pareiškėjas neturėjo jokių ekonominių ar teisinių priežasčių formuoti didesnį kapitalą.

Be to, atkreipiamas dėmesys į tai, kad skolintų lėšų iš Motininės įmonės pritraukimas buvo skirtas ne paties Pareiškėjo veiklos finansavimui, o jų perskolinimui tretiesiems asmenims. Tokiu būdu skolintos lėšos iš Motininės įmonės yra „prekė“, kuri „perparduodama“ Lietuvos rinkoje. Skolindami lėšas, bankai pagrindines pajamas uždirba iš gautų ir suteiktų paskolų palūkanų skirtumo, todėl Pareiškėjo Motininei įmonei sumokėtos palūkanos yra pagrindinė Pareiškėjo paslaugų savikainos dalis. Apribojus Pareiškėjo gautų paskolų palūkanų pripažinimą leidžiamais atskaitymais PM tikslais, Pareiškėjo gautos pajamos iš suteiktų paskolų būtų apmokestinamos visa apimtimi (t. y. be jokių atskaitymų), o toks pripažinimas visiškai neatitiktų pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas.

Pareiškėjas, pasisakydamas dėl Inspekcijos sprendime nurodomų teiktinų įrodymų Konvencijos R4 dalies 76 punkto prasme, pažymi, kad šiame punkte yra pateikiami valstybių praktikų pavyzdžiai, bet ne galimai reikalaujantų pagrįsti aplinkybių sąrašas. Be to, teigiama, kad Inspekcija minėto punkto iki galo taip ir nepacituoja, nurodama, kad „bankininko“ požiūrį reikia taikyti lanksčiai ir atsižvelgti į tai, jog nesusijęs asmuo, turėdamas tokią išsamią informaciją apie skolininką, kokią turi motininė įmonė, galėtų tam tikrais atvejais suteikti paskolą net ir tuomet, kai bankas atsisakytų tą padaryti. Taip pat Pareiškėjas nurodo, jog Konvencijos R4 dalies 76 punkte pažymėta, kad kiekvienas iš šių faktorių atskirai galėtų būti požymis, bet ne pagrindas taikyti plonosios kapitalizacijos taisyklės.

Pareiškėjas, apibendrindamas išdėstyta, daro išvadą, jog jis ne tik pateikė Taisyklių 7 punkto reikalaujamus įrodymus, jog tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų asmenų, tačiau taip pat įrodė, jog tokią paskolą iš nesusijusių asmenų būtų gavęs ir pats Pareiškėjas.

Akcentuojama, jog Pareiškėjas turėjo Lietuvos Banko reikalavimus atitinkantį ir netgi viršijantį kapitalą, aukštą tarptautinio skolinimosi reitingą, o gautos paskolos buvo naudojamos naujų paskolų suteikimui ir papildomų apmokestinamųjų pajamų uždirbimui (Pareiškėjo Motininei įmonei sumokėtos palūkanos yra pagrindinė Pareiškėjo paslaugų savikainos dalis). Be to, Pareiškėjas turėjo galimybę reikalingą sumą pasiskolinti tarptautinėse rinkose iš nesusijusių asmenų, tačiau skolinosi reikalingas lėšas iš kontroliuojančiojo asmens dėl Grupėje veikiančio finansavimo modelio, t. y. išimtinai dėl vykdomo Grupės finansavimo verslo logikos.

Dėl Taisyklių nuostatų konstitucingumo

Skunde nurodoma, jog be aukščiau išdėstytų argumentų, susijusių su Pelno mokesčio įstatymo ir Taisyklių taikymo ydingumu, bei tarptautinių ir ES teisės normų ignoravimu, Pareiškėjas laikosi nuomonės, kad toks teisinis reguliavimas, kuris yra taikomas nagrinėjamu atveju, galimai prieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijai (toliau – Konstitucija).

Pareiškėjas, vadovaudamasis Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktu, 127 straipsnio 3 dalimi, atsižvelgdamas į Konstitucinio Teismo nutarimus: 1998-10-09, 2000-03-15, 2002-06-03, 2003-11-17, 2005-06-20, 2006-01-24, 2010-02-12; 2005-09-20 sprendimą, išanalizavęs Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, įtvirtintas 4, 5, 11, 17, 31, 40 straipsniuose, konstatuoja, jog Taisyklėse įtvirtintos

nuostatos, kuriomis Vyriausybė, neatsižvelgdama į jokių įstatyminių lygmeniu aiškiai įtvirtintus teisinio reguliavimo principus (pvz., ištiesiosios rankos principą, turinio viršenybės prieš formą principą, kt.) ar sąlygas, įtvirtintas Seimo atitinkamos teisės galios akte (įstatyme), siaurina PM bazę (palūkanas pripažindama neleidžiamais atskaitymais, nors pagal Pelno mokesčio įstatymą, jeigu kitos sąlygos yra tenkinamos, jos turėtų būti pripažįstamos leidžiamais atskaitymais), galimai prieštarauja Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje įtvirtintam reikalavimui, jog mokesčiai Lietuvoje turi būti nustatomi tik įstatymu.

Be to, Pareiškėjo nuomone, toks teisinis reguliavimas, kai Vyriausybei suteikiama absoliuti diskrecija (t. y. neįtvirtinant įstatyme atitinkamų kriterijų, gairių, sąlygų ar principų) keisti mokesčio bazę, daro poįstatyminį aktą neteisėtu.

Skunde taip pat nurodoma, jog poįstatyminiu teisės aktu – Vyriausybės nutarimu – patvirtintose Taisyklėse, būtent jų 7 punkte, vartojama formuluotė „tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų“, egzistuojant galimybei ją interpretuoti vis kitaip (ką patvirtina jos taikymo praktika iki 2013 m. pabaigos ir po), galimai pažeidžia Konstitucijoje įtvirtintus teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo, taip pat teisinio tikrumo principus. Tokią išvadą Pareiškėjas daro, vadovaudamasis MAJ 3 straipsnio 5 dalimi, 9 straipsniu, remdamasis Konstitucinio Teismo nutarimais: 2000-03-15, 2003-05-30, 2004-01-26, 2004-12-13, 2006-01-16, 2008-12-24, 2013-02-15, 2013-12-16.

Pareiškėjas, vadovaudamasis Konstitucijos 6 straipsniu, kuriame įtvirtinta asmenų teisė ginti savo teises vadovaujantis Konstitucija, 7 straipsniu, pagal kurį negalioja joks įstatymas ar kitas teisės aktas, priešingas Konstitucijai, prašo Mokestinių ginčų komisijos, nagrinėjant šį mokestinį ginčą, nesiremti Konstitucijai prieštaraujančiomis teisės aktų nuostatomis (atsižvelgiant į tai, kad Mokestinių ginčų komisija neturi teisės kreiptis į Konstitucinį teismą su prašymu iširti atitinkamų teisės aktų nuostatų konstitucingumą).

Dėl fiksuoto ir skolinto už atlygį kapitalo santykio apskaičiavimo

Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad Inspekcija, patikrinimo akte taikydama Taisyklių nuostatas, neteisėtai apskaičiavo Pareiškėjo fiksuoto ir skolinto už atlygį kapitalo santykį. Nors Pareiškėjo įsitikinimu, taikant plonosios kapitalizacijos taisyklės jam turi būti taikomos Taisyklių 7 punkto nuostatos, todėl fiksuoto ir skolinto kapitalo santykis Pareiškėjo atveju neaktualus, tačiau teigiama, jog žemiau pateiktos pastabos tik papildomai parodo Inspekcijos pozicijos nenuoseklumą ir neteisėtą kitų Taisyklių nuostatų taikymą.

Dėl nuosavo kapitalo dydžio apskaičiavimo

Pareiškėjas, vadovaudamasis Taisyklių 2 punkto 1 pastraipoje įtvirtinta fiksuoto kapitalo sąvoka, daro išvadą, kad Taisyklės plonosios kapitalizacijos taisyklės taikymo tikslais neįveda jokios naujos „vieneto nuosavo kapitalo“ ar „finansinio rezultato (pelno / nuostolio)“ sąvokos, todėl tam, kad tinkamai pritaikyti šias teisės normas ir nustatyti vieneto fiksuotą kapitalą, būtina sistemiskai aiškinti ir kituose teisės aktuose įtvirtintas nuostatas. Minėtos „vieneto nuosavo kapitalo“ ar „finansinio rezultato (pelno / nuostolio)“ sąvokos nėra pateiktos ir Pelno mokesčio įstatyme.

Nurodoma, jog siekiant atsakyti į klausimą, kas laikoma vieneto nuosavu kapitalu, taikytinos Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo Nr. VIII-1835 (toliau – ABĮ) nuostatos, būtent 38 straipsnio 1 dalies 7 punktas, 59 straipsnio 2 dalies 2 punktas, iš kurių Pareiškėjas daro išvadą, kad nepaskirstytasis pelnas (nuostoliai), kuris sudaro vieneto nuosavo kapitalo dalį, apima tik grynąjį ataskaitinių finansinių metų pelną (nuostolius).

Atkreipiamas dėmesys, kad nei Taisyklės, nei Pelno mokesčio įstatymas, nei kitas teisės aktas neapibrėžia, kas yra laikoma grynuoju pelnu (nuostoliu). Kadangi, Pareiškėjo teigimu, Taisyklės taikomos visiems mokesčių mokėtojams, todėl, aiškinant bendro pobūdžio taisyklės, turėtų būti vadovaujamosi VAS, nors Pareiškėjui, kaip kredito įstaigai, taikomi tarptautiniai apskaitos standartai (TAS). Pareiškėjas, vadovaudamasis 3-iojo VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“ 28 punktu, daro

išvadą, kad grynasis pelnas yra to vieneto pelnas po jo apmokestinimo, t. y. akcininkams skirstytinas pelnas. Vadovaujantis TAS Nr. 1 – „pelnas ar nuostoliai – tai bendros pajamos atėmus sąnaudas, neįskaitant kitų bendrųjų pajamų dalies komponentų“ bei TAS Nr. 12 – „mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos) yra bendra PM ir atidėtojo PM suma, kuri yra įtraukta apskaičiuojant ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius“, teigiama, kad į nepaskirstytą pelną patenka einamojo ir ankstesnių laikotarpių pelnas po apmokestinimo, o ne pelnas prieš apmokestinimą. Šis nepaskirstytasis pelnas yra įtraukiamas į nuosavą kapitalą.

Akcentuojama, jog Pareiškėjo finansinėje atskaitomybėje nurodytas nuosavas kapitalas apima einamųjų ir praėjusių metų nepaskirstytą pelną (o ne pelną prieš apmokestinimą).

Pareiškėjas nurodo, jog nors Inspekcija cituoja finansinio rezultato sąvoką iš TAS sąvokų žodyno, tačiau remiantis šiuo apibrėžimu, ji daro klaidingą išvadą, kad finansinis rezultatas yra pelnas prieš apmokestinimą. Tuo tarpu, Pareiškėjo teigimu, Inspekcijos cituojamas apibrėžimas kalba apie finansinį rezultatą po apmokestinimo, kuris ir yra pateikiamas pelno nuostolio ataskaitoje.

Pareiškėjas skunde Mokestinių ginčų komisijai pateikia duomenis apie jo veiklos rezultatus 2008–2012 metais, t. y. Pareiškėjo pelną (nuostolius) prieš apmokestinimą ir grynąjį einamųjų metų pelną (po apmokestinimo), taip pat Pareiškėjo nuosavo kapitalo sudedamąsias dalis 2008–2012 metais, iš kurių, pasak Pareiškėjo, matyti, jog jo nuosavas kapitalas yra apskaičiuotas pagal TAS reikalavimus, t. y. į nuosavą kapitalą yra įtraukiamas grynasis einamųjų metų pelnas (po apmokestinimo), o ne pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą.

Be to, nurodoma, jog ir iš Finansų įstaigų įstatymo nuostatų (26 straipsnio 2 dalis, 30 straipsnio 2 ir 5 dalys) galima įsitikinti, kad į nuosavą kapitalą įtraukiamas nepaskirstytasis pelnas, o ne pelnas prieš apmokestinimą.

Pareiškėjas daro išvadą, jog, sistemiškai išanalizavus teisės aktus, akivaizdu, kad siekiant nustatyti vieneto fiksuotą kapitalą plonosios kapitalizacijos nuostatų taikymo tikslais, iš į jį įtraukiamo nuosavo kapitalo turi būti atimtas to mokestinio laikotarpio finansinis rezultatas (pelnas / nuostolis), kurį sudaro to mokestinio laikotarpio grynojo ataskaitinių finansinių metų pelnas (nuostolis), kitaip tariant, vieneto grynasis pelnas, o tiksliau – pelnas po mokesčių. Tokią išvadą Pareiškėjas daro, vadovaudamasis loginiu teisės aktų aiškinimo metodu iš to, kad iš nuosavo kapitalo negali būti atimamas pelnas, kurio ten nėra įtraukta (kitaip tariant, pelnas prieš mokesčius).

Todėl konstatuojama, kad Inspekcija neteisingai apskaičiavo Pareiškėjo fiksuotą kapitalą, iš jo atimdama ne Pareiškėjo einamųjų metų grynąjį pelną, o pelną prieš mokesčius, t. y. didesnę sumą, nei buvo į jį įtraukta.

Dėl neatsižvelgimo į įsipareigojimų gražinimą, apskaičiuojant skolinto kapitalo dydį

Nurodoma, kad Inspekcija, nustatydama neleidžiamais atskaitymais pripažįstamų palūkanų, sumokėtų už kontroliuojamą skolintą kapitalą, dydį, nepagrįstai į jį įtraukė ir palūkanas, sumokėtas už tų metų pabaigoje jau gražintas paskolas.

Pareiškėjas nurodo, jog skundžiamo sprendimo 13 puslapyje Inspekcija nurodo, kad nagrinėjamu atveju palūkanos patikrinimo metu buvo apskaičiuotos tik nuo palūkanų sumos dalies, kuri viršijo kontroliuojamą skolintą kapitalą. Tačiau, Pareiškėjo teigimu, iš patikrinimo akto 3 lentelės matyti, kad palūkanos už kontroliuojamojo skolinto kapitalo naudojimą apskaičiuotos ne „nuo palūkanų sumos dalies, kuri viršijo kontroliuojamą skolintą kapitalą“, kaip nurodo Inspekcija (atkreipiamas dėmesys, kad kontroliuojamą skolintą kapitalą viršijo ne palūkanos, o paskolos), o šia tvarka: (1) apskaičiuotas kontroliuojamas skolintas kapitalas pagal duomenis apie Pareiškėjo įsipareigojimus mokestinio laikotarpio pabaigai; (2) apskaičiuota, kiek kontroliuojamas skolintas kapitalas viršija skolinto ir nuosavo santykį 4:1; (3) apskaičiuotas procentas padaugintas iš visų per tuos metus priskaičiuotų palūkanų už grupės įmonių paskolas / indėlius, t. y. ir nuo tų paskolų / indėlių, kurie jau buvo gražinti metų eigoje ir nebuvo įtraukti į kontroliuojamojo skolinto kapitalo skaičiavimą. Pareiškėjo nuomone, toks skaičiavimas nepagrįstas, nes pagal Taisyklių 6 punktą iš pajamų neatskaitomos tik palūkanos už kontroliuojamojo skolinto kapitalo naudojimą, t. y. tik palūkanos nuo tų paskolų / indėlių, kurie buvo įtraukti apskaičiuojant kontroliuojamąjį skolintą

kapitalą. Tuo tarpu, palūkanos nuo metų eigoje grąžintų paskolų / indėlių turi būti eliminuotos.

Pažymima, kad Inspekcija, pasirinkdama minėtą palūkanų skaičiavimo modelį, nedaro išvados, kad Pareiškėjas dirbtinai, siekdamas išvengti Taisyklių nuostatų taikymo, einamaisiais metais grąžino tam tikrą paskolų / indėlių kiekį ir taip piktnaudžiavo savo teisėmis, atitinkamai netaiko ir „turinio viršenybės prieš formą“ principo (MAĮ 69 straipsnis), o Taisyklėse nėra numatyta jokio pagrindo tokiu būdu skaičiuoti palūkanų bendrą sumą. Todėl, Pareiškėjo nuomone, palūkanos nuo einamaisiais metais grąžintų paskolų neturėtų būti pripažįstamos neleidžiamais atskaitymais.

Papildomai pažymima, kad Taisyklėse nereglementavus atskirai, jog į palūkanų, nepriskiriamų leidžiamiems atskaitymams, apskaičiavimą įtraukiamos ir kalendorinių metų eigoje sumokėtos palūkanos už jau grąžintus įsipareigojimus, tokios teisės normos, vadovaujantis MAĮ 3 straipsnio 5 dalimi, turi būti aiškinamos Pareiškėjo naudai.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog Inspekcija neteisingai taikė Taisyklių nuostatas, dėl ko neteisingai apskaičiavo Pareiškėjo fiksuotą kapitalą bei neteisingai nustatė palūkanų, tenkančių paskoloms, viršijančioms plonosios kapitalizacijos taisyklės įtvirtintą santykį, sumą.

Dėl Inspekcijos skundžiamame sprendime mokestinių koregavimų, įvardintų „kitais nustatytais pažeidimais“

Pareiškėjas nurodo, kad skundžiamo sprendimo III dalyje Inspekcijos įvardinti „pažeidimai“ lėmė tą, kad mokesčių administratorius pritarė Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu pateiktose patikslintose metinėse PM deklaracijose už 2009–2012 m. nurodytiems duomenims, dėl ko Pareiškėjo:

- 2009 metų mokestiniai nuostoliai padidinti 304 782 Lt;
- 2010 metų mokestiniai nuostoliai padidinti 6 693 989 Lt;
- 2011 metų apmokestinamasis pelnas sumažintas 2 758 962 Lt;
- 2012 metų apmokestinamasis pelnas padidintas 205 731 Lt, sumažintas 223 587 Lt ir 2 960 037 Lt.

Iš viso Pareiškėjo apmokestinamasis pelnas dėl šių „pažeidimų“ sumažintas 2 977 893 Lt suma. Nors papildomai mokesčių dėl šių „nustatytų pažeidimų“ nepriskaičiuota, Pareiškėjas įtaria, kad taip įvardindama jai palankius mokesčių deklaracijų priimtus pataisymus, Inspekcija iš esmės siekia sukurti Pareiškėjo, kaip „pažeidėjo“ neigiamą įvaizdį.

Dėl PVM ir PM delspinigių

Dėl PVM delspinigių

Nurodoma, jog mokesčių administratorius už laikotarpį nuo 2010-05-26 iki 2014-02-28 apskaičiavo Pareiškėjui 215 472,01 Lt PVM delspinigius ir, vadovaudamasis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktu, teisėtų lūkesčių principu bei teisingumo ir protingumo kriterijais, įtvirtintais MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje, atleido Pareiškėją nuo 163 546,69 Lt PVM delspinigių mokėjimo už laikotarpį nuo 2010-05-26 iki 2013-07-01 (kai dėl UAB „V1“ ir Vilniaus AVMI mokestinio ginčo buvo priimtas galutinis Vilniaus AVMI sprendimas Nr. (4.65)-256-82).

Pareiškėjas, vadovaudamasis MAĮ 100 straipsnio 1 dalimi, 141 straipsnio 1 dalies 4 punktu, mano, kad turėtų būti atleistas ir nuo likusių priskaičiuotų 51 925 Lt PVM delspinigių mokėjimo dėl žemiau nurodytų priežasčių.

Pirma, kaip ir pripažino Inspekcija, susiklosčiusi situacija atitinka MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte įtvirtintą atleidimo nuo baudos ir delspinigių mokėjimo pagrindą, t. y. Pareiškėjo veiksmai buvo nulemti klaidingo mokesčių administratoriaus tiek apibendrinto PVM įstatymo komentaro, tiek ir konkrečioje situacijoje pateikto individualaus išaiškinimo.

Antra, Inspekcija atleido Pareiškėją nuo PVM delspinigių mokėjimo už laikotarpį iki Vilniaus AVMI 2013-07-01 sprendimo priėmimo dienos. Nors Inspekcija sprendime (20 lape) išsamiai aprašė,

kaip vyko mokestinis ginčas tarp UAB „V1“ ir mokesčių administratoriaus, tačiau nenurodė, kaip šio ginčo eiga ir baigtis įtakojo Pareiškėjo žinojimą apie tokius įvykius. Paaiškinama, jog Pareiškėjas nebuvo šio ginčo šalis, todėl niekaip neturėjo nei teisės, nei galimybės gauti informaciją apie minėto mokesstinio ginčo eigą. Todėl Pareiškėjui visiškai nesuprantamas Inspekcijos papildomai nemotyvuotas Pareiškėjo atleidimo nuo PVM delspinigių apribojimas kito mokesstinio ginčo eiga.

Trečia, pagal visuotinai žinomus sprendimų įsiteisėjimo principus sprendimai įsiteisėja ir tampa vykdytini tada, kai jie neapskundžiami per įstatyme įtvirtintus jų apskundimo terminus, išskyrus galutinius ir neskundžiamus sprendimus, o taip pat tuos atvejus, kurie įstatyme reglamentuoti kitaip. Neįsiteisėjęs sprendimas nesukelia teisinių pasekmių. Todėl, Pareiškėjo teigimu, nors ir siedama Pareiškėjo atleidimą nuo PVM delspinigių mokėjimo su Vilniaus AVMI sprendimu, Inspekcija dėl nesuvokiamų priežasčių laiko, kad Vilniaus AVMI sprendimas įsiteisėjo jo priėmimo dieną, nes būtent nuo šios dienos Pareiškėjui lieka apskaičiuoti PVM delspinigiai.

Ketvirta, joks Vilniaus AVMI Pareiškėjui nežinomas sprendimas, kuris, kaip jau buvo nurodyta šiame skunde, Pareiškėjui apskritai prejudicinės galios neturi, negali būti laikomas kriterijumi, konstatuojant MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte įtvirtintų aplinkybių egzistavimą ar neegzistavimą. Dabartinė situacija (dalinis atleidimas nuo PVM delspinigių mokėjimo), Pareiškėjo vertinimu, lyg ir leidžia daryti išvadą, kad Pareiškėjas įstatymą nuo 2013-07-01 neva pažeidinėjo ne dėl klaidingo mokesčių administratoriaus išaiškinimo. Primintina, kad tariamo pažeidimo padarymo laikas yra kitas, todėl taikant minėtą atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindą, svarbu, kokios priežastys lėmė būtent šį veiksmą. Pažymima, kad klaidingo mokesčių administratoriaus paaiškinimo faktas yra vienas iš mokesčių mokėtojo kaltę eliminuojančių pagrindų, o kaltė yra asmens psichinis santykis su jo daroma veika. Todėl 2013-07-01 priimtas Vilniaus AVMI sprendimas niekaip negali nulemti atleidimo nuo PVM delspinigių mokėjimo pagrindų egzistavimo „pažeidimo“ padarymo momentu.

Dėl PM delspinigių

Nurodoma, jog Inspekcija už laikotarpį nuo 2009-10-01 iki 2014-02-28 apskaičiavo Pareiškėjui 9 454 439,49 Lt PM delspinigius. Inspekcija atsisakė atleisti Pareiškėją nuo jų mokėjimo dėl to, kad, jos nuomone, nėra pagrindo teigti, jog Pareiškėją galėjo suklaidinti Inspekcijos 2006-12-21 raštas Nr. (18.11-31-1)-R-11292 bei Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 3 dalies komentaras. Inspekcija, atsisakydama atleisti Pareiškėją nuo PM delspinigių mokėjimo, iš esmės įvardina tokius argumentus: 1) Inspekcijos 2006-12-21 raštas Nr. (18.11-31-1)-R-11292 nebuvo individualaus pobūdžio konsultacija apskritai; 2) Jeigu Inspekcijos 2006-12-21 raštas ir buvo kažkieno konsultacija, minėtame rašte gvildinama skirtinga faktinė situacija, nei ta, kuri konstatuota Pareiškėjo mokesstinio patikrinimo metu; 3) Pareiškėjas turėjo žinoti teisės normų turinį, nes jos nesikeitė.

Pareiškėjas dėl pirmo Inspekcijos argumento su skundu Mokestinių ginčų komisijai pateikė papildomų dokumentų dėl to, kad aukščiau minimas raštas susijęs su Pareiškėju apskritai. Pareiškėjo teigimu, pridedami dokumentai patvirtina, kad:

- AB „D1“ įgalioti asmenys 2006-01-24 kreipėsi į Inspekciją su klausimu dėl skolinto ir fiksuoto kapitalo santykio paskaičiavimo (Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnis);

- Inspekcija 2006-02-23 raštu Nr. (18.9-31-1)-R-1560 „Dėl Pelno mokesčio įstatymo 40 str. 3 dalies taikymo tvarkos“ kreipėsi į Finansų ministeriją, prašydama pritarti jos pozicijai dėl analizuojamo klausimo (nurodoma, kad atsakymas bus siunčiamas Lietuvos bankų asociacijai);

- Finansų ministerija 2006-06-25 raštu Nr. (14.16-01)-5K-0605227)-6R0005933 atsakė Inspekcijai, nurodydama, kad Inspekcijai siūloma suorganizuoti susitikimą su Lietuvos bankų asociacijos atstovais;

- iš 2006 m. rugsėjo mėn. pradžioje vykusio susirašinėjimo matyti, kad Lietuvos bankų asociacijos Koordinacinio komiteto nariai (tarp jų ir Pareiškėjo atstovai) buvo kviešti ir 2006-09-15 10 val. dalyvavo Inspekcijoje vykusiame pasitarime dėl skolinto ir fiksuoto kapitalo santykio apskaičiavimo tvarkos. Susitikimas vyko Inspekcijos patalpose, būtent po jo ir buvo atsakyta į aukščiau minėtą paklausimą.

Pasak Pareiškėjo, minėta įvykių seka akivaizdžiai iliustruoja, kad konsultuojamasi buvo ir su Pareiškėju, be to, Pareiškėjas, kaip Lietuvos bankų asociacijos narys, gavo 2006-12-21 raštą, kuriuo ir stabiliai vadovavosi savo veikloje. Rašte buvo akivaizdžiai įvardijama, kad „bankas, skaičiuodamas fiksuoto ir skolinto kapitalo santykį, turi įtraukti kontroliuojančių skolintojų vienos nakties indėlius, terminuotus indėlius bei lėšas korespondentinėse sąskaitose tais atvejais, jei jis neįrodo, kad tokie sandoriai atitinka rinkos kainą“.

Pareiškėjas dėl antro Inspekcijos argumento akcentuoja, kad nors minėtame rašte faktinė situacija nebuvo identiška šiame mokestiniame ginče nagrinėjamai situacijai, tačiau, Pareiškėjo nuomone, rašte gana akivaizdžiai ir vienareikšmiškai pasisakyta dėl plonosios kapitalizacijos taisyklių taikymo principų. Iš to Pareiškėjas padarė vienareikšmę išvadą, kad vieninteliu kriterijumi iki mokestinio tyrimo, atlikto 2013 metų viduryje Pareiškėjo atžvilgiu, taikant plonosios kapitalizacijos taisyklę (įskaitant Taisyklių 7 punktą), buvo sandorių atitikimas rinkos kainai. Tokių reikalavimų įvykdymui pateiktas tinkamas įrodymas – sandorių kainodaros dokumentacija, kurią Inspekcija vertino kaip pagrindžiančią vertintų sandorių kainų atitiktį ištiesiosios rankos principui (patikrinimo akto 12 lapas, sprendimo 14 lapas), t. y. atitiktį rinkos kainai.

Pareiškėjas dėl trečiojo Inspekcijos teiginio pažymi, kad apibendrintas Pelno mokesčio įstatymo komentaras (Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 3 dalies komentaro 5.5 punktas) buvo papildytas tik Inspekcijos 2013-12-16 raštu Nr. (32.42-31-1)-RM-9267, t. y. jau po Pareiškėjo mokestinio tyrimo.

Pareiškėjas, apibendrinamas tai, kas išdėstyta, bei atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjas savo veikloje vadovavosi dar nuo 2006 metų oficialiai išreikšta Inspekcijos su Finansų ministerija suderinta pozicija dėl Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 3 dalies ir Taisyklių nuostatų turinio išaiškinimo, bei į tai, kad teisinis reguliavimas nuo tada nesikeitė, daro išvadą, jog turi būti laikoma, kad Pareiškėjas yra nekaltas dėl padaryto pažeidimo (jeigu būtų konstatuota, kad jis jį padarė). Todėl Pareiškėjas atleistas nuo 9 454 439,49 PM delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto pagrindu.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į aukščiau išdėstytus argumentus ir teisės aktų nuostatas, konstatuoja, jog Inspekcija neteisingai taikė teisės aktų nuostatas, neįvertino visų teisiškai reikšmingų aplinkybių, dėl ko nepagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo papildomai mokėtinus mokesčius, delspinigius bei skyrė baudas. Todėl Pareiškėjas, vadovaudamasis MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, prašo Mokestinių ginčų komisijos:

1. Panaikinti Inspekcijos 2014-05-16 sprendimą Nr. 69-48 dėl patikrinimo akto tvirtinimo.
2. Atleisti Pareiškėją nuo 9 454 439,49 PM delspinigių ir 51 925 Lt PVM delspinigių mokėjimo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas. Inspekcijos 2014-05-16 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. 69-48 dalis, kuria buvo patvirtintas Inspekcijos 2014-02-28 patikrinimo aktas Nr. FR0680-160 ir Pareiškėjui nurodyta sumokėti 715 281 Lt PVM, 51 925 Lt PVM delspinigius (nuo 163 547 Lt PVM delspinigių Pareiškėjas atleistas) ir 71 528 Lt PVM baudą, naikintina, o sprendimo dalis dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti 26 479 745 PM, 9 454 439 Lt PM delspinigius ir 2 647 975 Lt PM baudą naikintina ir Pareiškėjo skundas šioje dalyje perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymo Pareiškėjui sumokėti 715 281 Lt PVM, o taip pat dėl Pareiškėjo sumokėtų palūkanų kontroliuojančiam skolintojui už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą neatskaitymo iš Pareiškėjo pajamų, apskaičiuojant pastarojo apmokestinamąjį pelną, teisėtumo ir pagrįstumo.

Pareiškėjas skunde Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Mokestinių ginčų komisija) pateikė nesutikimo motyvus ir dėl Inspekcijos sprendimo neatleisti jo nuo 51 925 Lt PVM delspinigių ir 9 454 439 Lt PM delspinigių mokėjimo.

Ginčo byloje nėra dėl pažeidimų, aprašytų Inspekcijos 2014-02-28 patikrinimo akto Nr. FR0680-160 skyriuje Nr. 3 ir Inspekcijos 2014-05-16 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. 69-48 skyriuje Nr. III (dėl mokesčių administratoriaus priimtų ir įvertintų mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjo pateiktų patikslintų metinių PM deklaracijų (PLN204 forma) už 2009–2012 m., kuriose Pareiškėjas 2009 m. ir 2010 m. atitinkamai padidino mokestinį nuostolį ir 2011 m. bei 2012 m. atitinkamai sumažino apmokestinamąjį pelną). Todėl Mokestinių ginčų komisija šio klausimo plačiau nenagrinėja.

Dėl papildomai apskaičiuoto ir nurodyto sumokėti PVM

Mokestinis ginčas šioje bylos dalyje kilo dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius apskaičiavo ir nurodė Pareiškėjui sumokėti 715 281 Lt PVM, konstatavęs, jog Pareiškėjas 2010 metais privalėjo pateikti patikslintą PVM deklaraciją už 2010 m. balandžio mėn. ir sumažinti deklaruotą pirkimo PVM 715 281 Lt suma, tačiau šios prievolės neįvykdė.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas su UAB „V1“ sudarė 2007-03-28 pirkimo-pardavimo sutartį, pagal kurią UAB „V1“ pardavė Pareiškėjui 6 žemės sklypus (kadastriniai Nr.: *(duomenys neskelbtini)*). UAB „V1“ išrašė Pareiškėjui 2007-03-28 PVM sąskaitą faktūrą VKK Nr. 000001, kurioje nurodė žemės sklypų apmokestinamąją vertę – 4 067 796,61 Lt ir PVM – 732 203,39 Lt, iš viso 4 800 000 Lt. Tą pačią dieną Pareiškėjas su UAB „V1“ pasirašė išperkamosios nuomos sutartį Nr. 2007-030436, pagal kurią Pareiškėjas minėtus 6 žemės sklypus perdavė UAB „V1“ valdyti ir jais naudotis sutartyje numatytomis sąlygomis, o jas įvykdžius, įsipareigojo minėtą nekilnojamąjį turtą perduoti UAB „V1“ nuosavybėn. Tačiau UAB „V1“ nevykdė savo piniginių prievolių minėtoje sutartyje nustatyta tvarka ir prie jos sudarytų mokėjimo grafikų terminais, todėl Pareiškėjas išperkamosios nuomos sutartį vienašališkai nutraukė, apie tai 2009-03-06 raštu Nr. 02-932 informavęs UAB „V1“. Nutraukus šią sutartį, Pareiškėjas 2009-06-29 išrašė UAB „V1“ kreditines PVM sąskaitas faktūras neapmokėtai aukščiau minėto nekilnojamojo turto vertės sumai, t. y. (- 3 973 780,82) Lt ir (- 715 280,56) Lt PVM, iš viso (- 4 689 061,38) Lt. UAB „V1“ Pareiškėjo 2009-06-29 išrašytų kreditinių PVM sąskaitų faktūrų buhalterinės apskaitos registruose neapskaitė ir PVM atskaitos už 2009 m. birželio mėn. 715 281 Lt PVM suma nesumažino.

Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad 2010-04-14 UAB „V1“ išrašė Pareiškėjui kreditinę PVM sąskaitą faktūrą KVKK Nr. 2010/04-01, kurioje patikslino ankstesnėje 2007-03-28 PVM sąskaitoje faktūroje VKK Nr. 000001 nurodytą žemės sklypų apmokestinamąją vertę (- 4 067 796,61) Lt ir pardavimo PVM (- 732 203,39) Lt, iš viso (- 4 800 000) Lt, ir 2010-04-14 PVM sąskaitą faktūrą VKK Nr. 000023, kurioje nurodė minėto nekilnojamojo turto apmokestinamąją vertę be PVM – 4 800 000 Lt. UAB „V1“ šias 2010-04-14 išrašytas PVM sąskaitas faktūras apskaitė buhalterinės apskaitos registruose bei pateikė patikslintą PVM deklaraciją už 2007 m. kovo mėn. Pareiškėjas minėtų UAB „V1“ išrašytų PVM sąskaitų faktūrų (2010-04-14 kreditinės PVM sąskaitos faktūros Nr. KVKK 2010/04-01 ir 2010-04-14 PVM sąskaitos faktūros Nr. VKK 000023) apskaitoje neapskaitė ir PVM deklaracijos netikslino.

Byloje nustatyta, jog tarp mokesčių administratoriaus ir UAB „V1“ dėl pastarosios įmonės Pareiškėjui 2010 metais išrašytų PVM sąskaitų faktūrų, t. y. 2010-04-14 kreditinės PVM sąskaitos faktūros KVKK Nr. 2010/04-01 ir 2010-04-14 PVM sąskaitos faktūros VKK Nr. 000023, pagrįstumo buvo kilęs mokestinis ginčas, kurį nagrinėjusi Mokestinių ginčų komisija 2012-10-29 sprendime Nr. S-191 (7-174/2012) konstatavo, kad UAB „V1“ minėtas PVM sąskaitas faktūras Pareiškėjui išrašė teisėtai. Atsižvelgiant į šį Mokestinių ginčų komisijos sprendimą, Vilniaus AVMI atliko pakartotinį UAB „V1“ patikrinimą, kurio metu padarė išvadą, jog UAB „V1“ Pareiškėjui teisėtai išrašė 2010-04-14 kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. 2010/04-01, kurioje patikslino 2007-03-28 PVM sąskaitoje faktūroje VKK Nr. 000001 nurodytą žemės sklypų apmokestinamąją vertę (- 4 067 796,61) Lt ir pardavimo PVM (- 732 203,39) Lt, iš viso (- 4 800 000) Lt, bei 2010-04-14 PVM sąskaitą faktūrą Nr. 000023, kurioje nurodė žemės sklypų apmokestinamąją vertę be PVM – 4 800 000 Lt. Taip pat patikrinimo metu mokesčių administratorius konstatavo, kad UAB „V1“ pagrįstai šias PVM sąskaitas faktūras apskaitė buhalterinės apskaitos registruose bei patikslintoje PVM deklaracijoje už 2007 m.

kovo mėn. deklaravo minėtose PVM sąskaitose faktūrose nurodytus žemės sklypų apmokestinamosios vertės ir PVM duomenis.

Mokesčių administratorius, įvertinęs paminėtas aplinkybes, nustatė, kad Pareiškėjas pagal UAB „V1“ išrašytą 2007-03-28 PVM sąskaitą faktūrą VKK Nr. 000001 į PVM atskaitą įtraukė 732 203 Lt pirkimo PVM, kai tuo tarpu UAB „V1“ šį sandorį 2010 metais vienašališkai patikslino – sumažino mokėtiną 732 203 Lt PVM, žemės sklypų pardavimo sandorius deklarudama kaip PVM neapmokestinamus. Todėl, atsižvelgiant į tai, kad UAB „V1“ dėl žemės sklypų pardavimo sandorių pardavimo PVM nedeklaravo, o Pareiškėjas pagal 2007-03-28 PVM sąskaitą faktūrą VKK Nr. 000001 atskaitė 732 203 Lt pirkimo PVM ir, nutraukus lizingo sutartis, deklaruotas pardavimo PVM sudarė tik 16 922 Lt, mokesčių administratorius konstatavo, jog biudžetui buvo padaryta 715 281 (732 203 – 16 922) Lt PVM žala.

Inspekcija skundžiamame sprendime padarė išvadą, jog UAB „V1“, išrašydama Pareiškėjui 2010-04-14 kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. 2010/04-01 ir 2010-04-14 PVM sąskaitą faktūrą Nr. 000023, ištaisė klaidą, padarytą 2007-03-28 įvykusiame pirkimo-pardavimo sandoryje, kuomet, neteisingai pritaikius 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVM įstatymas) 32 straipsnio nuostatas, nepagrįstai apmokestino PVM žemės ūkio paskirties žemės sklypus kaip „žemę statyboms“. Inspekcijos teigimu, Pareiškėjas, gavęs iš UAB „V1“ 2010-04-14 kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. 2010/04-01 ir 2010-04-14 PVM sąskaitą faktūrą Nr. 000023, privalėjo patikslinti 2010 m. balandžio mėn. PVM deklaraciją, sumažindamas PVM atskaitą kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje su minuso ženklu nurodyta pardavimo PVM suma. Kadangi Pareiškėjas nepatikslino PVM atskaitos (negrąžino į valstybės biudžetą 715 281 Lt PVM), Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjo už 2010 m. balandžio mėn. deklaruota pirkimo PVM suma mažintina 715 281 Lt.

Pareiškėjas su tokia mokesčių administratoriaus pozicija nesutiko ir skunde Mokestinių ginčų komisijai bei Pareiškėjo atstovai Mokestinių ginčų komisijos posėdžio metu teigė, kad Pareiškėjas neprivalėjo įtraukti į PVM apskaitą ir tikslinti PVM deklaraciją už 2010 m. balandžio mėn. pagal UAB „V1“ 2010-04-14 išrašytas kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. 2010/04-01 ir PVM sąskaitą faktūrą Nr. 000023, nes UAB „V1“ vienašališkai ir nepaisant žemės sklypų pirkimo-pardavimo sutarties nuostatų padidino sandorio apmokestinamąją vertę, todėl minėti dokumentai išrašyti nepagrįstai bei pažeidžiant PVM įstatymo 83 straipsnio nuostatas.

Be to, Pareiškėjas pažymėjo, jog Inspekcija neturi teisės reikalauti tikslinti PVM, kurio tikslinimui yra suėjęs senaties terminas, nustatytas 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 80 ir 68 straipsniuose.

Šiuo klausimu pažymėtina, jog PVM įstatymo 83 straipsnio 1 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija; 2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 redakcija) nurodyta, jog jeigu po prekių tiekimo arba paslaugų teikimo įforminimo keičiasi tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė ir (arba) kiekis, suteikiamos įvairios nuolaidos, prekės (ar jų dalis) grąžinamos, prekių (ar jų dalies) arba paslaugų atsisakoma ar dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas atlygis, kreditinį dokumentą, kuriuo įforminami minėtų aplinkybių pasikeitimai, privalo išrašyti asmuo, kuris išrašė pradinį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantį apskaitos dokumentą. Šalių susitarimu minėtų aplinkybių pasikeitimas gali būti įformintas ne prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo išrašomu kreditiniu dokumentu, o pirkėjo (kliento) išrašomu debetiniu dokumentu, jeigu pirkėjas (klientas) yra PVM mokėtojas. Minėto straipsnio 2 dalyje (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) nurodyta, jog bet kokie pasikeitimai, įforminti kreditiniais ir (arba) debetiniais dokumentais, privalo būti įtraukiami į prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo, taip pat pirkėjo (kliento) PVM apskaitą.

Taigi, kai PVM mokėtojas tikslina PVM sąskaita faktūra įformintą prekių (paslaugų) apmokestinamąją vertę, kiekį, mokėtiną atlygį ar pan., tokiu atveju jis privalo išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Bet kokie pasikeitimai, įforminti kreditinėmis PVM sąskaitomis faktūromis, privalo būti įtraukiami ne tik į prekių (paslaugų) tiekėjo PVM apskaitą, bet ir prekių (paslaugų) pirkėjo,

kuriam buvo išrašytas pradinis prekių (paslaugų) tiekimo dokumentas, PVM apskaitą, atvaizduojamą PVM deklaracijoje.

PVM deklaracijos pildymo tvarką reglamentuoja Inspekcijos viršininko 2004-03-01 įsakymu Nr. VA-29 (2009-12-22 įsakymo Nr. VA-102 redakcija) patvirtintos Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų užpildymo taisyklės (toliau – PVM deklaracijos užpildymo taisyklės), kurių II skyriaus 7 dalis nustato PVM deklaracijos tikslinimo, nustačius PVM įstatymo taikymo klaidas, taisykles. Pagal PVM deklaracijos užpildymo taisyklių 45 punkto 1 pastraipą (2009-12-22 įsakymo Nr. VA-102 redakcija), jeigu po mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo PVM mokėtojas pastebėjo per tą mokestinį laikotarpį padarytas klaidas, dėl kurių buvo sumažinta mokėtina į biudžetą (padidinta gražintina iš biudžeto) PVM suma, arba klaidas, susijusias su prekių ar paslaugų tiekimu į kitas valstybes nares arba prekių ar paslaugų įsigijimu iš kitų valstybių narių, tai jis turi pateikti patikslintą to mokestinio laikotarpio, kurį klaidos buvo padarytos, PVM deklaraciją. Patikslintoje PVM deklaracijoje „X“ ženklų turi būti pažymėtas PVM deklaracijos 8 laukelio langelis „Patikslinta“. Patikslintoje PVM deklaracijoje turi būti įrašomi visi (t. y. ne tik tikslinamieji) atitinkamai PVM deklaracijoje nurodytini duomenys, o mokestinis laikotarpis toks, koks buvo nurodytas pateiktoje ir priimtoje tikslinamoje PVM deklaracijoje. Jeigu pastebėtos kitos, nei šių taisyklių 45 punkto 1 pastraipoje nurodytos klaidos, tai jos gali būti ištaisytos (patikslintos) to mokestinio laikotarpio, per kurį paaiškėjo, PVM deklaracijoje (PVM deklaracijos užpildymo taisyklių 45 punkto 3 pastraipa).

Tačiau, kaip teisingai nurodė Pareiškėjas skunde Mokestinių ginčų komisijai ir Pareiškėjo atstovai Mokestinių ginčų komisijos posėdžio metu, Inspekcija neturi teisės reikalauti tikslinti PVM, jei jo tikslinimui yra suėjęs MAĮ 80 ir 68 straipsniuose nustatytas senaties terminas.

Taigi Mokestinių ginčų komisija, nagrinėdama Pareiškėjo skundą dėl papildomai apskaičiuoto ir nurodyto sumokėti PVM, visų pirma, vertina Pareiškėjo argumentus, susijusius su procedūriniais klausimais, ar mokesčių administratorius, nurodydamas Pareiškėjui tikslinti 715 281 Lt PVM atskaitą, nepažeidė senaties termino, įtvirtinto MAĮ 80 ir 68 straipsniuose. Nustačius, jog senaties terminas buvo pažeistas, toks pažeidimas laikomas esminiu procedūriniu pažeidimu, dėl kurio skundžiamas sprendimas turi būti panaikintas.

Pastebėtina, jog nei MAĮ, nei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-09-02 nutarimu Nr. 1119 patvirtinti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatai neapibrėžia skundžiamų Mokestinių ginčų komisijai aktų panaikinimo pagrindų. Tuo tarpu 1999-01-14 Administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII-1029 (2000-09-19 įstatymo Nr. VIII-1927 redakcija) 89 straipsnio 1 dalies 3 punkte yra įtvirtinta principinė procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė: skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą. LVAT 2008-06-25 nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-624/2008, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 15, 2008 m., yra konstatavęs, kad ši įstatyminė nuostata reiškia, kad ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės; kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūros pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas nepagrįstas sprendimas. Mokesčių administratoriaus sprendimas laikytinas teisėtu, jei jis priimtas nepažeidus ir tinkamai pritaikius materialinės bei procesinės teisės normas, o pagrįstu, jeigu išsiaiškintos ir nustatytos visos nagrinėjamai bylai reikšmingos aplinkybės, o pateikta mokesčių administratoriaus išvada atitinka įstatymo nustatyta tvarka ir įrodinėjimo priemonėmis konstatuotas bylai svarbias aplinkybes. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius, būdamas viešojo administravimo subjektu, turi vadovautis bendraisiais viešosios teisės principais, iš kurių itin reikšmingas įstatymo viršenybės (teisėtumo) principas, reiškiantis, jog viešojo administravimo subjekto veikla turi remtis įstatymu ir atitikti jo reikalavimus, o atlikdamas administracinius veiksmus, susijusius su asmenų teisėmis ir laisvėmis, šis subjektas negali peržengti jam įstatymų suteiktos kompetencijos ribų (Viešojo administravimo įstatymo 3 straipsnio 1 dalies 1 punktas).

MAĮ 80 straipsnio 1 dalyje (originali įstatymo redakcija) nurodyta, jog mokesčių mokėtojas turi teisę patikslinti mokesčio deklaraciją, jei nėra pasibaigęs šio įstatymo 68 straipsnyje nustatytas mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) terminas. Tokia pat nuostata įtvirtinta ir Inspekcijos viršininko 2004-07-09 įsakymu Nr. VA-135 patvirtintų Mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų ir (arba) kitų teisės aktuose nurodytų dokumentų pateikimo taisyklių 17 punkte. Pagal MAĮ 68 straipsnio 1 dalį (originali įstatymo redakcija), jeigu kitaip nenustatyta 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, kada pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

Mokestinių ginčų komisija, atsižvelgdama į Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008-03-12 nutartyje (civilinėje byloje Nr. 3K-3-159/2008) pateiktą mokesčių teisės normų, reglamentuojančių mokesčių perskaičiavimo terminus, aiškinimą, įvertinusi aukščiau pacituotų teisės normų turinį lingvistiniu požiūriu, daro išvadą, jog jose nustatytas naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus išnyksta mokesčių administratoriaus, vykdančio mokesčių teisės normomis reglamentuojamas mokesčių administravimo procedūras, teisė mokesčius apskaičiuoti ar perskaičiuoti (nagrinėjamu atveju deklaracijų tikslinimas reiškia patikrinimą ir mokesčių perskaičiavimą). MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje vartojama formuluotė „ne daugiau kaip“ valstybės teisėkūros sistemoje būdinga ir vartojama būtent naikinamųjų terminų apibrėžimui. Minėtą išvadą patvirtina ir tai, kad aukščiau pacituotose teisės normose nenumatyta terminų atnaujinimo galimybė. Taigi jokios išimtys, taikant įstatymo nustatytą mokesčio deklaracijos tikslinimo terminą, negalimos, t. y. šis terminas negali būti atnaujintas ar kitaip prailgintas ir yra taikomas tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui. Pabrėžtina, jog naikinamieji terminai, kaip teisinės tvarkos elementas, yra priemonė susiklosčiusių teisinių santykių stabilumui, teisinių procedūrų operatyvumui, teisiniam apibrėžtumui ir tikrumui užtikrinti.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, konstatuotina, jog mokesčių administratorius turi teisę reikalauti iš mokesčių mokėtojo patikslinti mokesčio deklaraciją tik tuo atveju, jei nėra pasibaigęs MAĮ 68 straipsnyje nustatytas mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) terminas. MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto termino skaičiavimo pradžia yra siejama su mokesčių mokėtojo patikrinimo pradžia, t. y. pavedimo tikrinti išrašymu. Byloje nustatyta, jog pavedimas tikrinti Pareiškėją išrašytas 2013-12-18, todėl, Inspekcija, teigdama, kad dėl UAB „V1“ 2007 m. mokestiniu laikotarpiu padarytos klaidos Pareiškėjas turėjo tikslinti PVM atskaitą, pateikiant patikslintą PVM deklaraciją, vadovaujantis MAĮ 80 straipsnio 1 dalimi ir 68 straipsnio 1 dalimi, turėjo teisę reikalauti patikslinti minėtą deklaraciją už einamuosius, t. y. 2013 m., ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, t. y. 2012 m., 2011 m., 2010 m., 2009 m. ir 2008 m.

Nagrinėjamoje byloje nėra ginčo dėl to, jog prekių tiekimas, kurį prekių tiekėjas deklaravo kaip PVM apmokestinamąjį, įvyko 2007 metais. Būtent šio laikotarpio PVM deklaraciją patikslino ir prekių tiekėjas – Pareiškėjo kontrahentas UAB „V1“, 2010 metais pastebėjęs 2007 m. mokestiniu laikotarpiu padarytą klaidą ir sumažinęs mokėtiną pardavimo PVM. Todėl, vadovaujantis PVM deklaracijos užpildymo taisyklių 45 punkto 1 pastraipa, nagrinėjamu atveju Inspekcija galėjo reikalauti iš Pareiškėjo pagal UAB „V1“ 2010-04-14 išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą patikslinti PVM atskaitą už 2007 m. mokestinį laikotarpį. Tačiau, kaip jau buvo minėta, vadovaujantis MAĮ 80 straipsnio 1 dalimi ir 68 straipsnio 1 dalimi, mokesčių administratorius privalėjo atsižvelgti ir į mokesčių deklaracijos tikslinimo senatį reglamentuojančias teisės normas.

Mokestinių ginčų komisija papildomai pažymi, jog Inspekcijos pozicija dėl tokių pačių faktinių aplinkybių vertinimo ir teisės taikymo skirtingų mokesčių mokėtojų atžvilgiu yra nenuosekli ir prieštaringa.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, atlikęs UAB „V1“ pakartotinį patikrinimą, konstatavo, jog pastaroji įmonė pagrįstai 2010-04-14 išrašytas kreditinę PVM sąskaitą faktūrą KVKK Nr. 2010/04-01 ir PVM sąskaitą faktūrą VKK Nr. 000023 apskaitė buhalterinės apskaitos registruose bei patikslino PVM deklaraciją už 2007 m. kovo mėnesį. Inspekcija skundžiamame sprendime taip pat nurodė, jog UAB „V1“, 2010-04-14 išrašydama Pareiškėjui

minėtas PVM sąskaitas faktūras, ištaisė klaidą, padarytą 2007-03-28 įvykusiame pirkimo-pardavimo sandoryje, nepagrįstai apmokestinusi PVM žemės ūkio paskirties žemės sklypus (skundžiamo sprendimo 8 psl., 2 pastraipa). Taigi iš esmės centrinis mokesčių administratorius, teigdamas, jog UAB „V1“ ištaisė klaidą, dėl kurios buvo sumažintas mokėtinas į biudžetą PVM, ir pateikė patikslintą PVM deklaraciją to mokesstinio laikotarpio, kurį klaida buvo padaryta, vadovavosi PVM deklaracijos užpildymo taisyklių 45 punkto 1 pastraipos nuostatomis. Tuo tarpu, dėl tos pačios UAB „V1“ 2007 m. mokesčiniu laikotarpiu padarytos klaidos mokesčių administratorius iš Pareiškėjo reikalauja patikslinti PVM atskaitą už 2010 m. mokesčinį laikotarpį.

Vertinant aukščiau išdėstytas aplinkybes, pažymėtina, jog vienas iš esminių mokesčių teisinio reglamentavimo bei mokesčių įstatymų įgyvendinimo principų yra mokesčių mokėtojų lygybės principas (MAĮ 7 straipsnis). Remiantis šiuo principu, taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs. Šis principas iš esmės vertintinas kaip konstitucinio asmenų teisinės lygybės (lygiateisiškumo) įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms principo, įtvirtinto Lietuvos Respublikos Konstitucijos 29 straipsnio 1 dalyje, išraiška mokesčių teisėje. Todėl, aiškinant mokesčių mokėtojų lygybės principo turinį, būtina atsižvelgti į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo formuojamą konstitucinę doktriną, kuria remiantis „lygybės įstatymui principas reiškia „lygų matą“, kai reikia tą pačią normą taikyti skirtingiems asmenims“. Be to, šis principas įpareigoja „vienodus faktus teisiškai vertinti vienodai, ir draudžia iš esmės tokius pat faktus savavališkai vertinti skirtingai“, taip pat reikalauja, kad „teisėje pagrindinės teisės ir pareigos būtų įtvirtintos vienodai“ (Konstitucinio Teismo 1996-01-24, 2000-06-30 ir 2002-10-23 nutarimai). Nagrinėjamu atveju akivaizdu, jog mokesčių administratorius, nagrinėdamas tuos pačius faktus, padarė skirtingas išvadas apmokestinimo (mokesčių apskaičiavimo) prasme, t. y. iš esmės tokias pat (vienodas) faktines aplinkybes vertino skirtingai, kas, savo ruožtu, suponuoja tiek bendrojo konstitucinio asmenų teisinės lygybės, tiek ir specialiojo mokesčių teisėje įtvirtinto mokesčių mokėtojų lygybės principo pažeidimą.

Taigi, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, akcentuotina, jog, vadovaujantis PVM deklaracijos užpildymo taisyklių 45 punkto 1 pastraipa, nagrinėjamu atveju Inspekcija galėjo reikalauti iš Pareiškėjo pagal UAB „V1“ 2010-04-14 išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą patikslinti PVM atskaitą už 2007 m. mokesčinį laikotarpį, o ne už 2010 m. mokesčinį laikotarpį. Nagrinėjamu atveju taikyti PVM deklaracijos užpildymo taisyklių 45 punkto 3 pastraipą nėra pagrindo, nes ji taikytina tik nustačius kitas, nei šių taisyklių 45 punkto 1 pastraipoje nurodytas klaidas, t. y. nustačius klaidas, nesusijusias su klaidomis, dėl kurių buvo sumažinta mokėtina į biudžetą (padidinta grąžintina iš biudžeto) PVM suma. Tuo tarpu, kaip jau buvo ne kartą minėta, nagrinėjamoje byloje nustatyta, jog UAB „V1“ taisė klaidą, dėl kurios buvo sumažinta mokėtina į biudžetą PVM suma.

Pažymėtina, jog mokesčių administratorius nei skundžiamame sprendime, nei mokesčių administratoriaus atstovės Mokestinių ginčų komisijos posėdžio metu nenurodė teisinio pagrindo, remiantis kuriuo Pareiškėjas dėl UAB „V1“ 2007 m. mokesčiniu laikotarpiu padarytos klaidos, dėl kurios 2007 metais buvo sumažinta mokėtina 715 281 Lt PVM suma, turėjo pateikti patikslintą PVM deklaraciją ne už 2007 m., bet už 2010 m. mokesčinį laikotarpį.

Atsižvelgiant į išdėstytus motyvus, konstatuotina, jog mokesčių administratorius, 2013 metais atlikęs Pareiškėjo mokesčinių patikrinimą ir apskaičiavęs bei nurodęs Pareiškėjui sumokėti 715 281 Lt PVM ir su juo susijusias sumas, t. y. atlikęs mokesčių administravimo procedūrą, pažeidė mokesčių apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties terminą, kas laikytina esminiu procedūriniu pažeidimu, turinčiu įtaką tokios procedūros rezultatams. Taigi mokesčinio patikrinimo, atlikto pažeidus mokesčių apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties terminą, metu apskaičiuotos papildomos mokesčinės prievolės pripažintinos apskaičiuotomis nepagrįstai. Todėl Inspekcijos 2014-05-16 sprendimo Nr. 69-48 dalis, kuria buvo patvirtintas Inspekcijos 2014-02-28 patikrinimo aktas Nr. FR0680-160 ir Pareiškėjui nurodyta sumokėti 715 281 Lt PVM, 51 925 Lt PVM delspinigius (nuo 163 547 Lt PVM delspinigių Pareiškėjas atleistas) ir 71 528 Lt PVM baudą, naikintina.

Pripažinus, jog mokesčių deklaracijos tikslinimo senaties terminas šiuo atveju pažeistas, kas, kaip minėta, laikytina esminiu procedūriniu pažeidimu ir pagrindu naikinti Inspekcijos 2014-05-16 sprendimo Nr. 69-48 dalį, Mokestinių ginčų komisija dėl kitų Pareiškėjo skunde ir Pareiškėjo atstovų

Mokestinių ginčų komisijos posėdžio metu išsakytų argumentų (kad UAB „V1“ nepagrįstai bei pažeidžiant PVM įstatymo 83 straipsnio nuostatas 2010-04-14 išrašė kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. 2010/04-01 ir PVM sąskaitą faktūrą Nr. 000023; dėl Pareiškėjo sąžiningumo; dėl atleidimo nuo PVM delspinigių mokėjimo) nepasisako.

Dėl Pareiškėjo kontroliuojančiam skolintojui už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą sumokėtų palūkanų įvertinimo mokesčių teisės aspektu

Byloje nustatyta, jog nuo 2010-11-19 Pareiškėjo 100 proc. akcijų valdo Švedijos Karalystės įmonių registre įregistruotas bankas *B3*. Iki 2010-11-19 Pareiškėjo akcijos priklausė 195 akcininkams, iš kurių *B3* valdė 99,71 proc. Pareiškėjo akcijų. *B3*, siekdama įsigyti visas Pareiškėjo akcijas, 2006 m. gruodžio mėnesį pradėjo privalomo mažumos akcijų išpirkimo procesą, kuris buvo baigtas 2010-11-19.

Pareiškėjo įmonių grupę 2008-12-31 sudarė Pareiškėjas ir penkios patronuojamosios įmonės: UAB „E2“, UAB „G2“, AB „I2“, UAB „SL2“, UAB „SV2“. 2009-01-23 juridinių asmenų registre įregistruota Pareiškėjo patronuojamoji įmonė UAB „L1“. Pareiškėjas 2010 m. perleido specializuotos nekilnojamojo turto valdymo įmonės UAB „L1“ akcijas šios grupės nekilnojamojo turto valdymo įmonei *WI*, o UAB „G2“ akcijas – šios grupės gyvybės draudimo įmonei *TI*. 2011-03-03 Pareiškėjas perleido UAB „E2“ akcijas *B3*.

Įmonių grupę 2012-12-31 sudarė Pareiškėjas ir trys patronuojamosios įmonės: UAB „I2“, AB „SL2“ ir UAB „SV2“. Pagal 2013-10-29 Pareiškėjo ir AB „SL2“ akcininkų sprendimais patvirtintas reorganizavimo sąlygas bei 2013-11-22 AB „SL2“ turto, teisių ir pareigų priėmimo – perdavimo aktą, AB „SL2“ buvo prijungtas prie Pareiškėjo, kuris po reorganizavimo perėmė AB „SL2“ turtą, teises ir pareigas bei mokestines teises ir pareigas.

Inspekcija ginčijamame sprendime konstatavo, kad Pareiškėjas paskutinę atitinkamo mokestinio laikotarpio dieną, t. y. 2008-12-31, 2009-12-31, 2010-12-31, 2011-12-31 ir 2012-12-31 apskaitė paskolų / indėlių likučius iš *B3*, pastarosios filialo Kopenhagoje ir UAB „E2“ bei 2008–2012 m. mokestiniais laikotarpiais už kontroliuojančių skolintojų skolinto kapitalo naudojimą mokėjo palūkanas, kurias priskyrė leidžiamiems atskaitymams, apskaičiuojant Pareiškėjo apmokestinamąjį pelną, Pelno mokesčio įstatymo prasme.

Inspekcija pabrėžė, jog mokestinio laikotarpio pabaigai, t. y. 2008-12-31, 2010-12-31 ir 2011-12-31 Pareiškėjo iš *B3*, pastarosios filialo Kopenhagoje ir Pareiškėją kontroliuojančio vieneto grupės nario *B3* paskolų / indėlių likučiai viršijo apskaičiuotą Pareiškėjo skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1. Tačiau Pareiškėjas nepateikė jokių objektyvių įrodymų, kuriais vadovaujantis būtų galima spręsti, kad tokie patys sandoriai kaip su patronuojančia įmone, tokiais pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis galėjo būti sudaryti ir su nesusijusiais asmenimis. Todėl mokesčių administratorius sprendime konstatavo, jog už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą sumokėtų palūkanų sąnaudos yra priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams ir atitinkamai perskaičiavo 2008–2012 metų apmokestinamąjį pelną (mokestinius nuostolius), o nuo apmokestinamojo pelno papildomai apskaičiavo PM.

Inspekcija, išanalizavusi aprašytų finansavimo sandorių sudarymo ir vykdymo aplinkybes, sprendime nurodė, jog sumokėtos palūkanos už kontroliuojančių skolintojų suteiktas paskolas atitinka tikrąją rinkos kainą, tačiau šios aplinkybės nėra pakankamos, siekiant įrodyti, kad tokias pačias paskolas (ar kitas skolintas sumas, įskaitant vienos nakties indėlius, terminuotus indėlius, lėšas banko sąskaitoje) tokiais pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis Pareiškėjas būtų galėjęs gauti iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų.

Mokestinio ginčo Mokestinių ginčų komisijoje nagrinėjimo posėdžio metu mokesčių administratorius papildomai nurodė, jog Pareiškėjas turi pateikti įrodymus, jog būtent Pareiškėjas tokią pačią paskolą tokiais pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų gavęs iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, o ne kad tokią pat paskolą tokiais pačiomis sąlygomis gautų kitas rinkos dalyvis. Todėl Pareiškėjo pateikta *NI* skolinimosi analizė šiame ginče nėra aktuali. Dėl Pareiškėjo išplatintų rinkoje savo skolos vertybinių popierių mokesčių administratorius nurodė, kad gautų

paskolų suma yra ženkliai didesnė už išplatintų skolos vertybinių popierių emisiją, todėl tai neatitinka skolinimosi iš trečiosios šalies kriterijaus teisės aktų nustatyta prasme.

Pareiškėjas, nesutikdamas su tokia mokesčių administratoriaus pozicija, savo argumentus iš esmės grindė tuo, jog plonosios kapitalizacijos taisyklių prigimtis, principai ir tikslai rodo, kad šios taisyklės taikomos tik tada, kai siekiama gauti mokestinę naudą, o Pareiškėjas jokios mokestinės naudos negavo. Pareiškėjo nuomone, teisės aktuose įtvirtintos plonosios kapitalizacijos taisyklės turinys, aiškinant jį lingvistiniu, loginiu bei sisteminiu metodais, atitinka ištiestosios rankos principo turinį, todėl Pareiškėjo pateikti įrodymai dėl tinkamos ginčo sandorių kainodaros yra pakankami pripažįstant sumokėtas palūkanas už kontroliuojamą skolintą kapitalą leidžiamais atskaitymais. Pareiškėjas nesutinka su jo pateiktos *NI* skolinimosi analizės nevertinimu ir teisės aktų nuostatų aiškinimu, jog Pareiškėjas turi įrodyti, kad būtent jam, o ne kitam rinkos dalyviui, tokia pati paskola tokiais pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų. Be to, Pareiškėjas nurodo, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo fiksuotą kapitalą, iš jo atimdamas ne einamųjų metų grynąjį pelną, o pelną prieš apmokestinimą, bei neteisingai nustatė palūkanų, tenkančių paskoloms, viršijančios plonosios kapitalizacijos taisyklės įtvirtintą santykį, sumą. Pareiškėjas akcentuoja, jog mokesčių administratorius, vertindamas jo paskolos sandorius, nepagrįstai neatsižvelgė į bankų sektoriaus veiklos specifiką, į tai, kad Pareiškėjo patrunuojančiai įmonei sumokėtos palūkanos yra pagrindinė Pareiškėjo paslaugų savikainos dalis.

Taigi ginčas šioje dalyje iš esmės kyla dėl plonos kapitalizacijos taisyklių, kuriomis mokesčių administratorius riboja galimybę atskaityti Lietuvos Respublikoje įsteigto Pareiškėjo (dukterinės įmonės) *B3* (patrunuojančiai įmonei) ir kitoms įmonių grupės įmonėms nerezidentėms sumokėtas palūkanas.

Šiuo aspektu pažymėtina, kad aiškinant ir taikant plonos kapitalizacijos taisykles, turi būti remiamasi nacionaliniais teisės aktais, tarptautiniais dokumentais, o įstojus Lietuvai į Europos Sąjungą (toliau – ES) ir ES teisės šaltiniais. Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo Konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymo 1 straipsnio 2 dalyje (2004-07-13 įstatymo Nr. IX-2343 redakcija) nustatyta, jog ES teisės normos yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis, o teisės normų kolizijos atveju jos turi viršenybę prieš Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus teisės aktus.

Pagal nusistovėjusią Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT), kurio išimtinė kompetencija – ES teisės aiškinimas, praktiką nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai (2005-12-13 sprendimo *Marks & Spencer* byloje C-446/03 29 punktą, 2006-09-12 sprendimo *Cadbury Schweppes* ir *Cadbury Schweppes Overseas* byloje C-196/04, 40 punktą, 2007-03-13 sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* byloje C-524/04, 25 punktą ir 2009-06-18 sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha* byloje C-303/07, 24 punktą), jos vis dėl to turėtų ją įgyvendinti laikydamosios Bendrijos teisės (2012-05-10 sprendimo *Santander Asset Management SGIIC* ir kt., byloje C-338/11–C-347/11, 14 punktą ir jame nurodyta teismo praktika). Taip pat valstybės narės neretai orientuojasi į tarptautinę praktiką ir į Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) parengtas pavyzdines konvencijas (1998-05-12 sprendimo *Gilly* byloje C-336/96, 31 punktą, 2006-02-23 sprendimo *Van Hilten – Van der Heijden* byloje C-513/03, 48 punktą ir 2008-05-15 sprendimo *Lidl Belgium* byloje C-414/06, 22 punktą). Todėl aiškinant ir taikant plonos kapitalizacijos taisykles, be kita ko, turi būti atsižvelgiama į ESTT praktiką, EBPO 2012-08-06 išleistą Modelinės pajamų ir kapitalo mokesčių konvenciją (toliau – EBPO konvencija), 2010, kurios turinys yra atskleidžiamas EBPO parengtame Modelinės konvencijos komentare, EBPO 2010-07-22 pateiktas Rekomendacijas dėl transakcijų kainodaros daugianacionalinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams, EBPO 2012 m. rugpjūčio mėn. parengtu plonosios kapitalizacijos informaciniu dokumentu, skirtu mokesčių administratoriams (toliau – EBPO rekomendacijos) ir į kitus dokumentus.

EBPO konvencijos 9 straipsnio „Asocijuotos įmonės“ 1 dalyje nurodyta, kad jeigu susitariančiosios valstybės įmonė tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja kitos susitariančiosios valstybės įmonės valdyme, kontrolėje ar kapitale arba tie patys asmenys tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja vienos susitariančiosios valstybės įmonės ir kitos susitariančiosios valstybės įmonės valdyme, kontrolėje ar kapitale, ir kiekvienu atveju tarp šių dviejų įmonių jų komerciniams ar finansiniams santykiams yra sudaromos ar nustatomos tokios sąlygos, kurios skiriasi nuo tų, kurios būtų sudarytos tarp dviejų nepriklausomų įmonių, tada visas pelnas, kuris, jei nebūtų šių sąlygų, būtų gautas vienoje iš šių įmonių, bet dėl šių sąlygų nebuvo gautas, gali būti įskaitytas į tos įmonės pelną ir atitinkamai apmokestinamas. EBPO konvencijos R4 dalyje „Plonoji kapitalizacija“ pateikiama plonosios kapitalizacijos samprata, nagrinėjama „paslėpta kapitalizacija“, iškeliamos problemos kaip nuspręsti, ar mokėjimas, kuris *prima facie* yra palūkanos, turėtų būti laikomas pelno paskirstymu. Šios R4 dalies 48 punkte yra nurodyta, kad Modelinės konvencijos 9 straipsnis yra tiesiogiai susijęs su plona kapitalizacija. Priimta, kad pats straipsnis nenurodo aiškios ribos tarp to, kas yra palūkanos, ir kas yra pelno paskirstymas. Tačiau buvo sutarta, kad šis straipsnis yra tiesiogiai susijęs ne tik nustatant, ar svarstoma palūkanų norma atitinka ištiestosios rankos principą, bet taip pat nustatant, ar *prima facie* paskola gali būti laikoma paskola, ar ji turi būti laikoma kitu mokėjimu (atsižvelgiant į tai, ar būtų įnešta ir kiek lėšų būtų įnešta kaip paskola remiantis ištiestosios rankos principo kriterijumi). R4 dalies 49 punkte nurodyta, kad 9 straipsnio 1 dalis leidžia susitariančios valstybės mokesčių institucijai koreguoti tos valstybės įmonės apmokestinamąjį pelną, kad įskaitytų pelną, kuris nebuvo sukauptas jos apskaitoje, bet būtų buvęs sukauptas ištiestosios rankos principo situacijoje. Todėl, jeigu pelnas nebuvo sukauptas įmonės apskaitoje, nes įmonė mokėjo palūkanas asocijuotai įmonei ir šis mokėjimas buvo atskaitytas, bet remiantis ištiestosios rankos principu šis mokėjimas nebūtų buvęs atskaitomu, tada, koreguojant įmonės apmokestinamąjį pelną, mokesčių institucija veiktų pagal 9 straipsnio 1 dalį ir šį mokėjimą įskaitytų.

EBPO rekomendacijose nurodoma, kad šalių institucijos dažnai mokesčių tikslais įveda taisykles, kurios riboja palūkanų sumą, kuri gali būti atskaitoma iš įmonės pajamų. Tokios taisyklės skirtos kovoti su pelno perkėlimu tarp valstybių dėl pernelyg didelio įsiskolinimo ir tuo pačiu apsaugoti šalies mokesčių bazę. Plonos kapitalizacijos taisyklės veikia vienu iš būdų:

- a) nustatant didžiausią skolos sumą, nuo kurios atskaitomi palūkanų mokėjimai yra galimi;
- b) nustatant didžiausią palūkanų sumą, kuri gali būti atskaitoma, atsižvelgiant į sumokėtų arba mokamų palūkanų santykį su kitu kintamuoju dydžiu.

Minėtame dokumente pažymima, kad plonosios kapitalizacijos taisyklės, apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tikslais, dažnai veikia apribodamos skolos sumą dėl kurios atsiranda atskaitomų palūkanų sąnaudos. Palūkanos nuo skolos sumos, didesnės nei šis apribojimas, nebus atskaitomos mokesčių tikslais. Nustatydamos didžiausią skolos sumą, dėl kurios atsiranda atskaitomų palūkanų mokėjimai, šalys imasi skirtingų būdų, bet įprastai yra du būdai:

i) Ištiestosios rankos principo metodas: kai didžiausia šiuo metodu „leistina“ skolos suma yra ta, kurią nepriklausomas skolintojas būtų pasiruošęs paskolinti įmonei, t. y. skolos dydis, kurį skolininkas galėtų pasiskolinti iš ištiestosios rankos principo skolintojo. Ištiestosios rankos principas paprastai atsižvelgia į tam tikrus konkrečius įmonės požymius, nustatant „pasiskolinimo galimybes“ (t. y. skolos sumą, kurią įmonė galėtų gauti iš nepriklausomo skolintojo). Ištiestosios rankos principo strategija taip pat gali apimti tos skolos sumos nustatymą, kurią paskolos gavėjas būtų pasiskolinęs, jeigu skolintoja būtų buvusi nepriklausoma įmonė, veikianti ištiestosios rankos principu.

ii) Santykio metodas: šiuo metodu didžiausia skolos suma, nuo kurios palūkanos gali būti atskaitomos mokesčių tikslais, yra nustatoma iš anksto nustatytu santykiu, tokiu kaip skolos ir kapitalo santykis.

Ištiestosios rankos principo metodas reikalauja, kad mokesčių mokėtoja įmonė (ir mokesčių institucija) nustatytų skolos sumą, kurią trečiosios šalies skolintojas būtų pasiruošęs paskolinti jai. Tai apima tokią skolos sumą, kurią trečiosios šalies skolintojas, veikdamas ištiestosios rankos principu, būtų pasiruošęs paskolinti tam tikrai konkrečiai įmonei, atsižvelgiant į specifines tos įmonės savybes. Šis metodas gali taip pat atsižvelgti į sumą, kurią paskolos davėjas, veikdamas ištiestosios rankos principu, būtų pasiruošęs pasiskolinti.

Dokumente nurodoma, kad šalys imasi keleto būdų santykio metodui pritaikyti. Kai kurios šalys siekia nustatyti santykį pagal ištiesiosios rankos principo kriterijus. Kitos nustato santykį pagal kitokius kriterijus. Kai santykis nustatomas pagal ištiesiosios rankos principo kriterijus, kai kurios šalys prilygina apibrėžtą santykį „saugiam uostui“ (angl. *a safe harbour*). Pagal minėtą kriterijų mokesčių mokėtojai turi tam tikrą užtikrinimą, jog į nurodytus parametrus patenkančios palūkanos bus laikomos priimtinos. Tačiau palūkanos, kurios viršija „saugaus uosto“ ribas, gali būti ginčijamos ir galimai neleistinos, nebent mokesčių mokėtojas gali įrodyti, kad viršytos palūkanos atspindi ištiesiosios rankos principą.

ESTT, nagrinėdamas klausimus dėl Europos Bendrijos steigimo sutarties (toliau – EB sutartis) 43 straipsnio, susijusio su įsisteigimo laisve, ir dėl EB sutarties 56 straipsnio, susijusio su laisvu kapitalo judėjimu, aiškinimo, suformulavo tam tikrus principus dėl nacionalinių teisės aktų, pagal kuriuos, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną kaip sąnaudų neleidžiama atskaityti palūkanų, kurias už per didelę laikomą įsiskolinimo dalį bendrovė rezidentė sumokėjo kitoje valstybėje narėje įsteigta paskola suteikusiai bendrovei, su kuria ją sieja „specialūs ryšiai“.

ESTT nurodė, jog dėl EB sutarties 56 straipsnio taikymo pagrindinės bylos aplinkybėms reikia visų pirma konstatuoti, kad nerezidentų rezidentams suteiktos finansinės paskolos ir kreditai yra kapitalo judėjimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą ir kaip, be kita ko, nurodyta 1988-06-24 Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio [straipsnis, panaikintas Amsterdamo sutartimi] įgyvendinimo (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10) I priede pateiktos nomenklatūros VIII skyriuje ir jo paaiškinimuose (2013-10-03 sprendimo *Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda*, byloje C-282/12 14 punktas ir jame nurodyta praktika).

Kaip pripažino ESTT, kapitalo judėjimo apribojimais EB sutarties 56 straipsnio prasme yra valstybės narės priemonės, kurios gali atgrasyti jos rezidentus imti paskolas arba investuoti kitose valstybėse narėse (1995-11-14 sprendimo *Svensson ir Gustavsson*, byloje C-484/93 10 punktas, 1999-10-14 sprendimo *Sandoz*, byloje C-439/97 19 punktas ir 2000-09-26 sprendimo Komisija prieš Belgiją, byloje C-478/98 18 punktas).

Iš nusistovėjusios teismo praktikos aišku, kad laisvą kapitalo judėjimą kaip pagrindinį Sutarties principą galima riboti nacionalinės teisės aktais, tik jeigu jie pateisinami EB 58 straipsnyje nurodytais arba privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, kai nėra Bendrijos suderinimo priemonės, numatančios šių interesų apsaugai užtikrinti būtinas priemones (2002-06-04 sprendimo Komisija prieš Portugaliją byloje C-367/98, 49 punktas ir 2008-02-14 sprendimo Komisija prieš Ispaniją, byloje C-274/06, 35 punktas). Kai nėra tokio Bendrijos suderinimo, kiekviena valstybė narė iš esmės pati sprendžia, kokį tokių teisėtų interesų apsaugos lygį ji ketina užtikrinti ir kaip šį lygį pasiekti, laikydamosi Sutarties ir, be kita ko, proporcingumo principo, reikalaujančio, jog priemonės, kurių imamasi, būtų tinkamos įgyvendinti jomis siekiamą tikslą ir neviršytų to, kas būtina norint jį pasiekti (2000-03-14 sprendimo *Église de scientology*, byloje C-54/99, 18 punktas, 2002-06-04 sprendimo Komisija prieš Belgiją, byloje C-503/99, 45 punktas, taip pat minėto 2002-06-04 sprendimo Komisija prieš Portugaliją byloje C-367/98, 49 punktas ir 2008-02-14 sprendimo Komisija prieš Ispaniją, byloje C-274/06, 36 punktas).

ESTT nurodė, jog šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką nacionalinė priemonė, ribojanti laisvą kapitalo judėjimą, gali būti pateisinama, jei jos vienintelis tikslas – uždrausti visiškai dirbtinius, ekonomiškai nepagrįstus sandorius, kuriais tik siekiama išvengti įprastai mokėtino nacionalinėje teritorijoje vykdant veiklą gauto pelno mokesčio (2007-03-13 sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, byloje C-524/04, 72 ir 74 punktai ir 2009-09-17 sprendimo *Glaxo Wellcome*, byloje C-182/08, 89 punktas). Vien tai, jog bendrovė rezidentė gauna paskolą iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos susijusios bendrovės, negali pagrįsti bendro pobūdžio piktnaudžiavimo prezumpcijos ir pateisinti priemonės, trukdančios naudotis Sutarties garantuojama pagrindine laisve (minėto sprendimo 2007-03-13 sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, byloje C-524/04, 73 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

Kalbant apie suderintą apmokestinimo galios paskirstymą valstybėms narėms, reikia priminti, kad toks pateisinimas gali būti pagrindžiamas tuo, kad, be kita ko, nagrinėjama sistema siekiama užkirsti kelią veiksams, galintiems pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją

mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (2010-01-21 sprendimo *SGI*, byloje C-311/08 60 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

Minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 80 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės teisės aktai gali būti pateisinami kovos su piktnaudžiavimu motyvais, kai jie numato, jog palūkanos, kurias dukterinė bendrovė rezidentė sumokėjo kontroliuojančiai bendrovei ne rezidentei, pripažįstamos paskirstytuju pelnu, tik jeigu ir tiek, kiek jos viršija tai, ką bendrovės būtų sutarusios įprastos konkurencijos sąlygomis, t. y. komercinėmis sąlygomis, dėl kurių tokios bendrovės būtų galėjusios susitarti, jeigu jos nepriklausytų tai pačiai bendrovių grupei. Iš tikrųjų aplinkybė, kad bendrovė rezidentė gavo paskolą iš bendrovės ne rezidentės tokiomis sąlygomis, kurios neatitinka to, ką šios bendrovės būtų sutarusios įprastomis konkurencijos sąlygomis, bendrovės paskolos gavėjos rezidavimo valstybei narei sudaro objektyvų veiksnį, galimą nepriklausomai patikrinti tam, kad būtų nustatyta, ar nagrinėjamas sandoris visas ar iš dalies yra visiškai fiktyvus susitarimas, kuriuo iš esmės siekiama išvengti šios valstybės narės mokesčių teisės aktų taikymo. Šiuo atžvilgiu reikia išsiaiškinti, ar tarp atitinkamų bendrovių nesant specialių santykių, paskola nebūtų suteikta arba ji būtų buvusi suteikta kitokio dydžio, arba taikant kitokią palūkanų normą (minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 81 punktą).

ESTT taip pat nurodė, jog reikia patikrinti, ar šiuo nacionaliniu teisės aktu neviršijama tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Šiuo atžvilgiu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad neviršijančiais to, kas būtina siekiant išvengti piktnaudžiavimo, gali būti laikomi teisės aktai, kurie pagrįsti objektyvių ir patikrinamų įrodymų analize, kad būtų galima nustatyti, ar sandoris yra išimtinai dirbtinis, sudarytas tik mokesčių tikslais, ir pagal kuriuos kiekvienu atveju, kai negali būti atmetama tokio susitarimo egzistavimo galimybė, mokesčių mokėtojų, netaikant pernelyg didelių administracinių apribojimų, suteikiama galimybė pateikti informacijos, susijusios su galimais komerciniais motyvais, dėl kurių šis sandoris sudarytas (minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 82 punktą). Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad kai nagrinėjamas sandoris viršija tai, dėl ko atitinkamos bendrovės būtų susitarusios laisvos konkurencijos sąlygomis, kad nebūtų laikoma neproporcinga, korekcinė mokesčių priemonė turi būti taikoma tik tai daliai, kuri viršija tai, kas būtų susitarta tokiomis aplinkybėmis (minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 83 punktą ir 2012-07-05 sprendimo *SIAT*, byloje C-318/10 52 punktą).

ESTT pažymėjo, jog kai valstybė narė visas ar dalį bendrovės rezidentės tai pačiai bendrovių grupei priklausančiai bendrovei ne rezidentei išmokėtų palūkanų pripažįsta paskirstytuju pelnu, nustačiusi, jog egzistuoja vien apsimestinis susitarimas, kuriuo siekiama išvengti šios valstybės narės mokesčių teisės aktų taikymo, šiomis aplinkybėmis negali būti reikalaujama šios valstybės narės užtikrinti, jog šios antrosios bendrovės rezidavimo valstybė padarytų tai, kas būtina išvengti, jog minėtos grupės viduje pats dividendu pripažįstamas mokėjimas būtų apmokestinamas tiek pirmosios, tiek antrosios bendrovės rezidavimo valstybėje narėje. Iš tikrųjų, kadangi tokiu atveju pirmosios bendrovės rezidavimo valstybė gali teisėtai šios bendrovės išmokėtas palūkanas laikyti paskirstytuju pelnu, ši valstybė iš principo neprivalo užtikrinti, kad bendrovei akcininkei ne rezidentei paskirstytas pelnas nebūtų apmokestintas kelis kartus (minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 88 ir 89 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

Kovos su tos pačios grupės bendrovės ne rezidentės taikoma plonąja kapitalizacija bendrovių rezidenčių atžvilgiu nuostatas reglamentuoja ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 40 straipsnio 3 dalis (2004-01-22 įstatymo Nr. IX-1972 redakcija), pagal kurią vienetai, šio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais ir tvarka turi iš naujo apibūdinti pajamas ar išmokas. PMĮ 40 straipsnio 3 dalies nuostatų taikymą reglamentuoja teisės norminis aktas – Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-12-09 nutarimu Nr. 1575 patvirtintos Pajamų ir išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės (toliau – Taisyklės). Taisyklės nustato atvejus, kuriais pajamos arba išmokos apibūdinamos iš naujo. Šių Taisyklių 3 punkte numatyta, kad Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio skolintojo skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo

santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu. Remiantis Taisyklių 6 punktu, už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų. Šio skyriaus nuostatos netaikomos, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų (Taisyklių 7 punktą).

Taigi, nagrinėjamu atveju Mokestinių ginčų komisija, atsižvelgusi į nacionalinių teisės aktų, tarptautinių dokumentų turinį, jų tikslą, tarptautinę praktiką, taip pat į ESTT praktiką, daro išvadą, jog tai, kad Pareiškėjas, kurį sieja „specialūs ryšiai“ su B3 (nagrinėjamu atveju atitinkamai dukterinė ir patronuojanti įmonė), siekia vykdyti savo (tarptautinę) apmokestinamą veiklą pageidaujama būdu – skolindamasis iš patronuojančios įmonės, iš esmės yra visiškai teisėta ir atitinka rinkos idėją. Tačiau ši galimybė ribojama, jei nustatoma, kad Pareiškėjas piktnaudžiauja teise, sudaro apsimestinį sandorį, neatitinkantį įprastos konkurencijos kriterijaus, kai sandoris viršija tai, dėl ko atitinkamos įmonės būtų susitarusios sąžiningos konkurencijos sąlygomis. Be to, Pareiškėjas turi turėti galimybę, netaikant jam didelių administracinių apribojimų, įrodyti, paneigti, kad toks sandoris sudarytas nepiktnaudžiaujant, o jį lėmė tikrosios komercinės priežastys. Tačiau šis paneigimas neturėtų būti pernelyg sunkus arba neįmanomas.

Kaip minėta, nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius Pareiškėjo už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą sumokėtų palūkanų sąnaudas priskyrė neleidžiamiems atskaitymams, teigdamas, kad paskutinę atitinkamo mokestinio laikotarpio dieną (2008-12-31, 2010-12-31 ir 2011-12-31) Pareiškėjo gautų iš patronuojančios įmonės B3, iš pastarosios filialo Kopenhagoje bei Pareiškėją kontroliuojančio vieneto grupės nario UAB „E2“ paskolų / indėlių likučiai viršijo apskaičiuotą Pareiškėjo skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1. O pats Pareiškėjas, remiantis Taisyklių 7 punktu, neįrodė, kad tokias pačias paskolas (ar kitas skolintas sumas, įskaitant vienos nakties indėlius, terminuotus indėlius, lėšas banko sąskaitoje) tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis jis būtų galėjęs gauti iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų. Tačiau toks ribojimas, kaip minėta aukščiau, gali būti nagrinėjamas tik sudarytų dirbtinių sandorių kontekste. Tuo tarpu mokesčių administratorius šioje byloje aplinkybių, kurios būtų susijusios su Pareiškėjo gautomis paskolomis, kurios neatitinka to, ką įmonės būtų sutarusios įprastos konkurencijos sąlygomis, netyrė, ir tai sąlygojo, jog nebuvo renkami ir įrodymai, kurie patvirtintų arba paneigtų nurodytų teisiškai reikšmingų aplinkybių buvimą. Analizuojami paskolos sandoriai nebuvo tiriami piktnaudžiavimo draudimo aspektu, kaip tai numato ESTT praktika. Tiek sprendime, tiek patikrinimo akte nėra duomenų, leidžiančių patvirtinti ar paneigti, kad paskolos suteikimu Pareiškėjui buvo siekiama išvengti PM, kurį Pareiškėjui reikėtų mokėti nuo apskaičiuoto apmokestinamojo pelno, vykdant veiklą Lietuvos teritorijoje. Tuo tarpu tinkama priemonė, atskaitos taškas, atskirti dirbtinius sandorius nuo realių ekonominių sandorių būtų ištiestosios rankos principas, kuris tarptautinėje mokesčių teisėje pripažįstamas kaip tinkama priemonė išvengti dirbtinių manipuliacijų užsienio elementų turinčiais sandoriais. Be to, svarbu pažymėti, jog priešingai, nei teigia Pareiškėjas, vien tik palūkanų atitikimas tikrajai rinkos kainai negali pagrįsti fakto, jog tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis galėtų būti suteikta tarp nesusijusių asmenų. Šiuo atžvilgiu reikia iširti, ar, nesant „specialių santykių“ tarp atitinkamų įmonių, paskola nebūtų suteikta arba ji būtų suteikta skirtingo dydžio arba taikant skirtingą palūkanų normą. Mokestinių ginčų komisijos nuomone, vertinimo apimties išplėtimas įtraukiant ne tik nagrinėjimą, ar palūkanų tarifas atitiko įprastos konkurencijos kriterijų, bet ir tai, ar pati paskolos suma turi ekonominį pagrindimą, atitinka teisės aktų tikslą kovoti su piktnaudžiavimu, nes teoriškai įvertinus, nekomercinis paskolos didinimas taip pat gali būti priemonė mokesčių vengimui.

Be to, atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjo gauta paskola yra ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų sudarymas, jis (Pareiškėjas), remiantis Taisyklių 7 punktu, turi turėti neapsunkintą galimybę įrodyti, kad sandorį iš tikrųjų lėmė tikros komercinės priežastys. Mokestinių ginčų komisijos nuomone, mokesčių administratoriaus sprendimo motyvas, nevertinti Pareiškėjo pateiktos NI skolinimosi analizės kaip įrodymo Taisyklių 7 punkto prasme, nėra pagrįstas. Pažymėtina, kad tam tikras faktas gali būti įrodinėjamas tiek tiesioginiais, tiek

netiesioginiais įrodymais. Tarp tiesioginio įrodymo ir įrodomojo fakto yra tiesioginis vienareikšmis ryšys, nekeliantis jokių abejonių ir nesudarantis joms prielaidų. Netiesioginiais įrodymais laikoma informacija, daugiareikšmiškai susijusi su įrodomuoju faktu. Teorijoje pripažįstama, kad kuo daugiau yra surinkta netiesioginių įrodymų, tuo suklydimo galimybė juos vertinant yra mažesnė, o kai tiesioginis įrodymas yra vienintelis, jo reikšmė ir vertė sumažėja, nes daugiau galimybių suklysti jį vertinant (Laužikas Egidijus; Mikelėnas Valentinas; Nekrošius Vytautas. *Civilinio proceso teisė. I tomas*. Vilnius: Justitia, 2003. P. 459–460). Taigi šiame mokestiniame ginče nustatant objektyvią tiesą, kad buvo ekonominės priežastys, dėl kurių Pareiškėjas šiuos sandorius sudarė, turi būti vertinami Pareiškėjo pateikti tiesioginiai ir netiesioginiai įrodymai kompleksiskai. Svarbu atkreipti dėmesį, jog bankų sektoriaus specifika taip pat yra svarbus veiksnys, vertinant dėl neatitinkančių komercinių sąlygų sandorių sudarymo.

Tuo atveju, jeigu bus nustatyta, jog nagrinėjami sandoriai viršijo tai, dėl ko Pareiškėjas ir minėtos įmonės būtų susitarusios sąžiningos konkurencijos sąlygomis, korekcinė mokesčių priemonė turi būti taikoma proporcingai, tik tai daliai, kuri viršija tai, kas būtų susitarta tokiais aplinkybėmis.

Nors ginčo nėra dėl to, jog paskutinę atitinkamo mokestinio laikotarpio dieną (2008-12-31, 2010-12-31 ir 2011-12-31) Pareiškėjo gautų iš patronuojančios įmonės B3, iš pastarosios filialo Kopenhagoje bei Pareiškėją kontroliuojančio vieneto grupės nario UAB „E2“ paskolų / indelių likučiai viršijo apskaičiuotą Pareiškėjo skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, tačiau atsakant į Pareiškėjo skundo motyvus dėl neteisingai apskaičiuoto fiksuoto kapitalo, darytina išvada, jog jie yra pagrįsti.

Šiuo klausimu pažymėtina, jog nagrinėjamoje byloje, siekiant išsiaiškinti, kaip apskaičiuojamas nuosavas kapitalas, reikia vadovautis Lietuvos Respublikos įstatymais, verslo apskaitos standartais bei tarptautiniais apskaitos standartais.

Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 38 straipsnyje nustatyta, kad į nuosavą kapitalą, be kitų įstatyme išvardytų komponentų, įskaitomas nepaskirstytasis rezultatas – pelnas (nuostoliai). Pagal minėto įstatymo 59 straipsnį nepaskirstytasis pelnas apskaičiuojamas iš ankstesnių metų nepaskirstytojo pelno, ataskaitinių metų grynojo pelno bei kai kurių kitų šiame straipsnyje nurodytų pajamų sumos atskaičius šiame straipsnyje numatytus atskaitymus. Tokiu būdu nuosavo kapitalo viena iš sudėtinių dalių yra ataskaitinių metų grynas pelnas, kuris apskaičiuojamas iš pelno prieš apmokestinimą atskaičius PM (VšĮ Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003-12-18 nutarimu Nr. 1 patvirtinto 3-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno (nuostolių) atskaitos“ 28 punktas). Analogiškos nuostatos nustatytos ir Komisijos 2008-11-03 reglamentu (EB) Nr. 1126/2008 patvirtintuose tarptautiniuose apskaitos standartuose (toliau – TAS), kuriais vadovaujasi ir Pareiškėjas. 1-jame TAS nustatyta, kad pelnas ar nuostoliai – tai bendros pajamos atėmus sąnaudas. Vadovaujantis 12-uoju TAS mokesčių sąnaudos (mokesčių pajamos) yra bendra PM ir atidėtojo PM suma, kuri įtraukta apskaičiuojant ataskaitinio laikotarpio pelną arba nuostolius. Tokiu būdu TAS sąvokų žodyne numatytas finansinis rezultatas apskaičiuojamas iš bendrųjų pajamų atėmus sąnaudas, į kurias įtrauktos ir mokesčių sąnaudos, tai yra PM. Minėtų Taisyklių 2 punkte nustatyta, kad fiksuotas kapitalas – tai nuosavas kapitalas, neįskaitant to mokestinio laikotarpio finansinio rezultato (pelno / nuostolio). Todėl, apskaičiuojant fiksuotąjį kapitalą, iš nuosavo kapitalo turi būti atskaitomas toks pat pelno dydis (grynasis pelnas), kuris buvo įskaitytas ir apskaičiuojant nuosavą kapitalą. Taigi Inspekcija, apskaičiuodama fiksuotą kapitalą, iš Pareiškėjo finansinėje atskaitomybėje nurodyto nuosavo kapitalo (į kurį įskaičiuotas ataskaitinių metų grynas pelnas) nepagrįstai atskaitė ne grynąjį pelno dydį, o pelną iki apmokestinimo ir dėl to nepagrįstai sumažino fiksuotą kapitalą bei neteisingai nustatė fiksuoto ir skolinto kapitalo santykį, o taip pat ir neleidžiamiems atskaitymams priskirtas palūkanas.

Mokestinių ginčų komisija taip pat nurodo, jog Pareiškėjo skundo motyvas dėl Inspekcijos sprendimo neatleisti jo nuo PM delspinigių mokėjimo nėra teisiškai reikšmingas nagrinėjamoje byloje, ir Mokestinių ginčų komisija dėl jo plačiau nepasisako. Iš pradžių nustatytinas PM apskaičiavimo pagrindimas, o tik po to sprendžiamas klausimas dėl PM delspinigių apskaičiavimo ir atleidimo nuo jų mokėjimo.

Taigi, kadangi mokesčių administratorius šiuo atveju netinkamai grindė savo išvadas dėl Pareiškėjo sumokėtų palūkanų kontroliuojančiam skolintojui už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą neatskaitymo iš Pareiškėjo pajamų, todėl mokestinis ginčas šioje dalyje turi būti išnagrinėtas iš naujo. Tik ištyrus nagrinėjamų sandorių pobūdį, turinį, prasmę, surinkus ir įvertinus visus aukščiau nurodytus reikšmingus bylai įrodymus, tame tarpe ir Pareiškėjo mokesčių administratoriui pateiktus, bet nepagrįstai nevertintus dokumentus, darytina vienareikšmiška išvada dėl Pareiškėjo apmokestinimo pagrįstumo. Todėl Mokestinių ginčų komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, daro išvadą, kad šioje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje sprendimo iš esmės priimti negalima, o byloje nustatyti prieštaravimai gali būti pašalinti tik perdavus bylą iš naujo nagrinėti mokesčių administratoriui, nes bylos aplinkybėms išsiaiškinti būtina surinkti naujus įrodymus. Dėl šios priežasties Inspekcijos sprendimas naikintinas, o Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Mokesčių administratorius, nagrinėdamas Pareiškėjo skundą iš naujo, turėtų, atsižvelgdamas į visus nurodytus Inspekcijos sprendimo trūkumus ir surinkęs visą teisiškai reikšmingą informaciją, iš naujo spręsti klausimą dėl Pareiškėjo apmokestinimo.

Pabrėžtina, kad MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktas, numato, jog Mokestinių ginčų komisija gali perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Taikant šią teisės normą, būtina atsižvelgti į MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostatų aiškinimą, suformuluotą LVAT 2008-02-14 nutartyje, priimtoje administracinėje byloje Nr. A-438-163/2008, taip pat šio teismo 2009-05-04 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-563/2009. Šiose nutartyse LVAT konstatavo, kad „Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punkte, nustatyta elgesio taisyklė, leidžianti Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, yra tinkamai pritaikoma tik tuomet, kai tokiam sprendimui priimti egzistuoja teisinis pagrindas. Paprastai toks pagrindas atsiranda, kai yra nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti nepilnai ištyrus visus reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas ir kt.“. Taigi, kaip yra pažymėjęs LVAT, MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostatų taikymas ir skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokestinio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, surinkti papildomų įrodymų, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.).

Kadangi nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius netinkamai vertino ir ištyrė faktines aplinkybes, todėl Inspekcijos 2014-05-16 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. 69-48 dalis, kuria buvo patvirtintas Inspekcijos 2014-02-28 patikrinimo aktas Nr. FR0680-160 ir Pareiškėjui nurodyta sumokėti 26 479 745 PM, 9 454 439 Lt PM delspinigius ir 2 647 975 Lt PM baudą, naikintina ir Pareiškėjo skundas šioje dalyje perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundą, atsižvelgdama į aukščiau išvardytas aplinkybes ir vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Panaikinti Inspekcijos 2014-05-16 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. 69-48 dalį, kuria buvo patvirtintas Inspekcijos 2014-02-28 patikrinimo aktas Nr. FR0680-160 ir Pareiškėjui nurodyta sumokėti 715 281 Lt PVM, 51 925 Lt PVM delspinigius (nuo 163 547 Lt PVM delspinigių Pareiškėjas atleistas) ir 71 528 Lt PVM baudą.

2. Inspekcijos 2014-05-16 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. 69-48 dalį, kuria buvo patvirtintas Inspekcijos 2014-02-28 patikrinimo aktas Nr. FR0680-160 ir Pareiškėjui nurodyta sumokėti 26 479 745 PM, 9 454 439 Lt PM delspinigius ir 2 647 975 Lt PM baudą panaikinti ir Pareiškėjo skundą šioje dalyje perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

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

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Edita Veršelienė

Lina Vosyliene