



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „B3“ 2015-10-01 SKUNDO**

2015 m. gruodžio 14 d. Nr. S-238 (7-239/2015)
Vilnius

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

Editos Veršalienės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei
mokesčių mokėtojos atstovams

Jūratei Dalmantaitei
J. N.
E. V. , A. S. , advokatams A. P. ir L. A.

2015 m. lapkričio 10 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „B3“ (toliau – Bendrovė) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2015-09-15 sprendimo Nr. (21.18-28) FR0682-610, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-09-15 sprendimu Nr. (21.18-28) FR0682-610 patvirtino Inspekcijos Didžiųjų mokesčių mokėtojų stebėsenos ir konsultavimo departamento 2015-08-20 patikrinimo aktą Nr. (21.31-28)-FR0680-596, kuriuo Bendrovei už 2009-01-01–2011-12-31 laikotarpį apskaičiuotas 35 306,42 Eur (121 906 Lt) mokėtinas pelno mokestis, bei papildomai apskaičiavo 177,60 Eur pelno mokesčio delspinigius ir skyrė Bendrovei 3 531 Eur pelno mokesčio baudą.

1. Dėl Bendrovės skolinto ir fiksuoto kapitalo santykio

Inspekcijos sprendime pažymėta, jog 2014-03-28 atlikto mokestinio tyrimo (2014-03-28 pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. FR0687-341) metu nustatyta, kad paskutinę atitinkamo mokestinio laikotarpio dieną (2009-12-31, 2010-12-31 ir 2011-12-31) Bendrovės gautų iš kontroliuojančių skolintojų paskolų likutis viršijo apskaičiuotą skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, bei, vadovaujantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 40 str. 3 d., 2 str. 7 d., Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-12-09 nutarimu Nr. 1575, (toliau – Taisyklės) 6 p., 7 p., 3 p., 2 p., 4 p. nuostatomis, padaryta išvada, jog Bendrovės pateikti dokumentai neįrodė, kad tokie sandoriai tokiomis pačiomis sąlygomis būtų galėjęs įvykti tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, todėl palūkanų, mokamų už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą, sąnaudos – 871 533 Lt (2009 m. – 108 195 Lt, 2010 m. – 409 633 Lt, 2011 m. – 353 705 Lt) – priskirtinos neleidžiamiems atskaitymams. Pabrėžta, jog Bendrovė minėto mokestinio tyrimo metu nustatytą trūkumą nepašalino.

Akcentuota, jog mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė atitinkamais mokestiniais laikotarpiais (2009–2011 m.) už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokėtų palūkanų sąnaudas (871 533 Lt) priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Bendrovės patronuojančiai ir vienetų grupės, kuriai priklausė Bendrovė, įmonėms mokėtoms palūkanoms už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą taikomos PMĮ 40 str. 3 d. bei Taisyklių nuostatos ir šios palūkanos turi būti apibūdinamos iš naujo, nes Bendrovės iš minėtų įmonių gautos paskolos atitinka Taisyklėse nustatytus kriterijus: 1) skolintas kapitalas už atlygį yra gautas iš kontroliuojančių skolintojų; 2) skolintas kapitalas už atlygį iš kontroliuojančio asmens viršijo skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1; 3) tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis nebūtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų.

Pabrėžta, jog skolintas kapitalas už atlygį yra gautas iš kontroliuojančių skolintojų. Inspekcijos duomenų bazėse esančiais duomenimis, vadovaujantis Taisyklių 2 p. nuostatomis, **Bendrovės kontroliuojančiais skolintojais** laikytinos šios įmonės, suteikusios skolintą kapitalą už atlygį Bendrovei: a) 2009-12-31: vienetų grupės įmonė UAB „S2“ (buvusi UAB „F1“, kodas (duomenys neskelbtini), vienetų grupės įmonė AB „A5“ (buvusi UAB „A1“, kodas (duomenys neskelbtini)); b) 2010-12-31: vienetų grupės įmonė UAB „S2“ (kodas (duomenys neskelbtini)); c) 2011-12-31: patronuojanti įmonė AB „A3“ (kodas (duomenys neskelbtini), tiesiogiai valdanti 100 proc. Bendrovės akcijų, vienetų grupės įmonė UAB „B2“ (kodas (duomenys neskelbtini).

Nustatyta, kad Bendrovė atitinkamų mokestinių laikotarpių pabaigoje (2009-12-31, 2010-12-31, 2011-12-31) apskaitė iš kontroliuojančių skolintojų gautų ir negražintų paskolų (skolinto kapitalo) likučius: 2009-12-31 iš viso 2 756 722 Lt (UAB „S2“ – 1 738 954 Lt; AB „A5“ – 1 017 768 Lt), 2010-12-31 iš viso 6 616 371 Lt (UAB „S2“ – 5 603 860 Lt, UAB „S2“ – 1 012 511 Lt), 2011-12-31 iš viso – 23 000 000 Lt (AB „A3“ – 21 700 000 Lt, AB „B2“ – 1 300 000 Lt).

Taip pat nustatyta, kad Bendrovė 2009–2011 m. apskaitė už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokėtų palūkanų sąnaudas: **2009 m. 108 195 Lt** (UAB „S2“ – 105 299 Lt ir AB „A5“ – 2 896 Lt), **2010 m. 206 386 Lt** (UAB „S2“), **2011 m. 873 720 Lt** (AB „A3“ – 866 219 Lt, AB „B2“ – 7 501 Lt).

Be to, nustatyta, kad paskutinę atitinkamų mokestinių laikotarpių dieną (2009-12-31, 2010-12-31 ir 2011-12-31) Bendrovės iš patronuojančios bei grupės, kuriai priklausė Bendrovė, įmonių gautų paskolų likučiai viršijo apskaičiuotą Bendrovės skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, t. y. skolinto kapitalo dalis, viršijanti santykį 4:1, **2009-12-31** nustatyta **100 proc.** (Bendrovės fiksuoto kapitalo dydis yra neigiamas, todėl visas Bendrovės skolintas kapitalas iš patronuojančios ir vienetų grupės, kuriai priklausė Bendrovė, įmonių priskirtas kontroliuojamam skolintam kapitalui, o visos palūkanos už skolintą kapitalą – palūkanoms už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą), **2010-12-31 – 91,54 proc.**, **2011-12-31 – 33,04 proc.** Proporcingai apskaičiuotos palūkanos už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą (neleidžiami atskaitymai) (formulė: palūkanos už gautas paskolas (Lt) x skolinto kapitalo dalis, viršijanti santykį 4:1, (proc.) / 100 (proc.), t. y.: **2009-12-31 – 108 195 Lt**, **2010-12-31 – 188 926 Lt**, **2011-12-31 – 288 677 Lt**.

Nurodyta, jog tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis nebūtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų. Vadovaujantis Taisyklių 7 p., pažymėta, kad vienetą turi pagrįsti ne tik faktą, kad palūkanos už paskolą atitinka rinkos kainą, bet ir faktą, kad vienetą tokią pačią paskolą tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis (terminas, užstatas, suma, paskolos išdavimo, gražinimo sąlygos, numatytos netesybos, palūkanų norma ir pan.) gautų iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų.

Bendrovė mokestinio tyrimo metu pateikė AB „A5“ (kodas (duomenys neskelbtini) 2014-03-25 paaiškinamąjį raštą, kuriame nurodyta, kad 2009–2011 m. Bendrovei suteiktoms paskoloms JAV doleriais buvo nustatyta palūkanų norma – 7 proc., o suteiktoms paskoloms litais – 10 proc. Palūkanų norma parinkta, atsižvelgiant į AB „A5“ įmonių grupei suteiktų paskolų iš nesusijusių šaltinių palūkanų normas, bei pateikė Lietuvos bankų susijusioms įmonėms – UAB „A4“ ir UAB „A1“ – 2007–2009 m. suteiktų paskolų sutartis.

Bendrovė po mokestinio tyrimo 2014-04-28 raštu dėl mokestinio tyrimo trūkumų / prieštaravimų Nr. 04-1681 papildomai pažymėjo, kad mokestinio tyrimo metu Bendrovė taip pat pateikė kreditavimo sutartį, sudarytą su trečiaja šalimi – AB banku „S3“ (2010-01-18 sąskaitos kredito sutartis Nr. 031-03354), kurioje nurodytos sąlygos atitiko tuo laikotarpiu Bendrovės skolinimosi sąlygas rinkoje.

Inspekcija, atsakydama į Bendrovės 2014-04-28 raštą Nr. 04-1681, 2014-05-21 raštu Nr. (21.53-28)-R-3935 nurodė, kad, atsižvelgiant į tarptautinį „Plonosios kapitalizacijos“ sąlygų reglamentavimą ir rekomendacijas, taikant Taisyklės yra vertinama ne tik paskolos palūkanų kainos atitiktis rinkos kainai, bet ir paskolų sąlygų tapatumas. Pažymėta, kad sąvokos „tikroji rinkos kaina“ ir „tokiomis pačiomis sąlygomis“ nėra tapačios. Siekiant taikyti Taisyklių 7 p. nuostatas, vienetas turi pateikti įrodymus, kad šis vienetas tokią pačią paskolą tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis gautų iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, o ne tai, kad tokią pat paskolą tokiomis pačiomis sąlygomis gautų kitas rinkos dalyvis. Šis reikalavimas tiesiogiai susijęs su konkretaus skolininko finansinės ir ekonominės būklės įvertinimu ir pagrindimu, kad nepriklausomas asmuo būtų suteikęs paskolą tomis pačiomis sąlygomis, kurios šalių sutartos, t. y. vieneto pareiga, pateikti įrodymus, kad konkrečiai jam būtų suteikta paskola. Inspekcija vertino, jog Bendrovės pateikti dokumentai, kad AB „A5“ įmonių grupei priklausančios įmonės buvo finansuojamos iš trečiųjų (nesusijusių) asmenų už analogišką palūkanų normą, taip pat 2010-01-18 Bendrovės ir AB banko „Snoras“ pasirašyta sąskaitos kredito sutartis Nr. 031-03354, pagal kurią Bendrovei suteiktas 30 proc. vieno mėnesio kredito apyvartų dydžio sąskaitos kredito limitas, nustatant 8 proc. metinę palūkanų normą, bei 230 000 Eur didžiausią limitą, nėra pakankami įrodymai taikyti Taisyklių 7 p. nuostatas.

Bendrovė 2014-06-19 raštu dėl mokestinio tyrimo trūkumų / prieštaravimų Nr. 06-1724 nurodė, kad prideda nesusijusios (nepriklausomos) įmonės *T. M.* patvirtinimą, jog 2009–2011 m. Bendrovei būtų suteikusi atitinkamą finansavimą tokiomis pačiomis sąlygomis. *T. M.* 2014-06-18 rašte nurodyta, jog *T. M.* patvirtina, kad Bendrovei būtų garantavę finansavimą tokiomis pačiomis sąlygomis, kaip nurodyta kontraktuose: 1) UAB „S2“ (kodas (duomenys neskelbtini) 2009-06-01 sutartis Nr. FC 277, paskolos suma – 1 893 852 Lt; 2) AB „A1“ (kodas (duomenys neskelbtini) 2009-11-17 sutartis Nr. AFM/BGS 09/11/17, paskolos suma – 200 000 Lt; 2009-12-28 sutartis Nr. AFM/BGS 09/12/28, paskolos suma – 350 000 USD; 3) UAB „S2“ (kodas (duomenys neskelbtini) 2010-09-01 sutartis, paskolos suma – 1 950 000 Lt; 2010-10-26 sutartis, paskolos suma – 1 400 000 USD; 4) AB „A1“ (kodas (duomenys neskelbtini) 2010-01-07 sutartis Nr. AFM/BGS 10/01/07, paskolos suma – 440 000 USD; 2010-02-19 sutartis Nr. AFM/BGS 10/02/19, paskolos suma – 350 000 USD; 2010-04-26 sutartis Nr. AFM/BGS 10/04/26, paskolos suma – 700 000 Lt; 2010-05-27 sutartis Nr. AFM/BGS 10/05/27, paskolos suma – 350 000 USD; 2010-07-22 sutartis Nr. AFM/BGS 10/07/22, paskolos A1suma – 243 000 USD; 2010-08-23 sutartis Nr. AFM/BGS 10/08/23, paskolos suma – 560 000 USD; 5) *II* (kodas (duomenys neskelbtini) 2010-12-31 sutartis Nr. 11/05-640, paskolos suma – 1 206 033 Lt; 6) UAB „S1“ (kodas (duomenys neskelbtini) 2010-12-31 sutartis Nr. 11/05-638, paskolos suma – 1 005 028 Lt; 7) AB „Ž1“ (kodas (duomenys neskelbtini) 2010-12-31 sutartis Nr. 2010/12/31-003, paskolos suma – 1 809 050 Lt; 8) AB „A3“ (kodas (duomenys neskelbtini) 2011-03-02 sutartis Nr. ASG/BGS 11/03/02, paskolos suma – 9 500 000 Lt; 2011-03-03 sutartis Nr. ASG/BGS 11/03/03, paskolos suma – 3 000 000 Lt; 2011-03-28 sutartis Nr. ASG/BGS 11/03/28, paskolos suma – 3 000 000 Lt; 2011-04-28 sutartis Nr. ASG/BGS 11/04/28, paskolos suma – 2 400 000 Lt; 2011-06-08 sutartis Nr. ASG/BGS 11/06/08, paskolos suma – 2 000 000 Lt; 2011-09-22 sutartis Nr. ASG/BGS 11/09/22, paskolos suma – 1 300 000 Lt; 2011-11-22 sutartis Nr. ASG/BGS 11/11/22, paskolos suma – 500 000 Lt; 9) UAB „B2“ (kodas (duomenys neskelbtini) 2011-11-22 sutartis Nr. BAA/BGS 11/11/22, paskolos suma – 1 300 000 Lt.

Inspekcija, atsakydama į Bendrovės 2014-06-19 raštą Nr. 06-1724, 2014-07-17 raštu Nr. (21.53-28)-R-5496 nurodė, kad *T. M.* patvirtinimą *T. M.* įmonės vardu pasirašė Nyderlandų Karalystės įmonės *S. M.* direktorius *M. T. . T. M.* patvirtinime nurodyta, kad *T. M.* įmonė registruota Nyderlandų Karalystėje, kodas (duomenys neskelbtini), nurodytas Šveicarijos įmonės *A. A.* adresas: (duomenys neskelbtini), Šveicarija. Inspekcija minėtame rašte prašė Bendrovės

pateikti informaciją apie Nyderlandų Karalystės įmonę *T. M.*, nurodant, kada įsteigta minėta įmonė, kokia yra pagrindinė įmonės veikla, kur įmonė vykdo veiklą, kaip Bendrovė sužinojo ir susisieki su minėta įmone, taip pat ar įmonės teikiamos finansavimo paslaugos yra prieinamos visiems asmenims, jeigu taip, kur galima surasti informacijos apie finansavimo sąlygas, ar *S. M.* įmonės direktorius *M. T.* turėjo įgaliojimus atstovauti *T. M.* įmonei.

Bendrovė 2014-08-11 raštu dėl mokestinio tyrimo trūkumų / prieštaravimų Nr. 08-1755 nurodė: „<....> *T. M.* yra Nyderlanduose registruota, Šveicarijoje buveinę turinti įmonė, kuri, Bendrovės turimais duomenimis, užsiima turto administravimu, verslo projektų finansavimo organizavimu, valdymu. Vieša informacija apie šią įmonę prieinama Nyderlandų Karalystės pramonės ir prekybos rūmų registre (<http://www.kvk.nl/>). Kontaktus su *T. M.* užmezgėme per savo teisės ir finansų konsultantus. Dėl p. *M. T.* įgaliojimų atstovauti *T. M.* mums abejonių nekilo, įmonei atstovauti galintys asmenys mūsų žiniomis fiksuojami minėtame viešame registre. Dėl platesnės informacijos apie *A. M.* veiklą ir valdymo struktūrą siūlome kreiptis į juos tiesiogiai. <....>“.

Nyderlandų mokesčių administratorius, atsakydamas į Inspekcijos 2014-09-09 paklausimą, 2014-09-11 raštu informavo, kad *T. M.* mokesčių tikslais nėra įregistruota ir veiklos Nyderlandų Karalystėje nevykdo. Informacija turėtų būti prašoma iš *A. S.*, adresas: (duomenys neskelbtini), Šveicarija, nes informacijos Nyderlanduose nėra.

Inspekcija 2014-12-01 raštu Nr. (21.55-28)-R2-306 nurodė, kad Nyderlandų mokesčių administratorius informavo, jog *T. M.* yra tik registruota juridinių asmenų registre, tačiau informacijos, kad Nyderlandų įmonė *T. M.* vykdytų veiklą, nėra. Gauta informacija iš Nyderlandų mokesčių administratoriaus nepatvirtina Bendrovės 2014-06-19 rašte Nr. 06-1724 pateiktų duomenų dėl paskolos gavimo. Kadangi mokesčių administratoriui pateikti dokumentai neįrodo, kad *T. M.* galėjo suteikti paskolas Bendrovei, Inspekcija 2014-03-28 pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. FR0687-341 išdėstytos pozicijos nekeitė ir paaiškino, kad Bendrovei nepašalinus mokestinio tyrimo metu nustatytų trūkumų ir / ar prieštaravimų, šie gali būti vertinami mokestinio patikrinimo metu.

Bendrovė mokestinio patikrinimo metu pateikė 2015-01-02 raštą Nr. 15/01-001, kuriame nurodė, kad, Bendrovės nuomone, Inspekcijos iš Nyderlandų Karalystės mokesčių administratoriaus gauta informacija yra išsami ir pakankama daryti išvadas apie *T. M.* galimybes užtikrinti atitinkamą finansavimą. Bendrovė taip pat pažymėjo, kad Bendrovei nėra prieinami ir ji nėra niekaip įgaliota disponuoti duomenimis apie trečiųjų asmenų (t. y. *T. M.*) finansines galimybes, turimą turtą, veiklos specifiką bei atkreipė dėmesį, kad, Bendrovės žiniomis, Inspekcija pati nesikreipė į *T. M.*, nebandė gauti trūkstamos informacijos apie *T. M.* finansines galimybes.

Pabrėžta, jog mokestinio patikrinimo metu pagal Nyderlandų Karalystės pramonės ir prekybos rūmų registre viešai prieinamus duomenis bei Inspekcijos duomenų bazėse turimus duomenis nustatyta:

1) *T. M.* (kodas (duomenys neskelbtini) pirmą kartą įregistruota komerciniame registre – 2009-10-13 (steigimo akto data – 2009-10-12), t. y. vėliau nei jos 2014-06-18 patvirtinime nurodyta pirma paskola, kurią ji būtų suteikusi Bendrovei. *T. M.* negalėjo Bendrovei suteikti paskolos, kai ji dar nebuvo įsteigta, todėl padaryta išvada, kad pateikta informacija yra klaidinga;

2) 2014-06-18 patvirtinime nurodyta, kad *T. M.* būtų suteikusi 350 000 JAV dolerių paskolą 2009-12-28 Bendrovės sutartyje su AB „A1“ Nr. AFM/BGS 09/12/28 nurodytomis sąlygomis, tačiau šioje sutartyje nurodyta paskolos suma yra 340 000 JAV dolerių (kursas 2,4036, t. y. 817 224 Lt), tik Bendrovės mokestinio tyrimo metu siųstuose paaiškinamuosiuose dokumentuose ranka užrašyta suma valiuta – 350 000 USD, kas, pasak Inspekcijos, verčia abejoti, ar *T. M.* buvo pateiktos minėtos paskolų sutartys įvertinti, o ne sutarčių sąrašas su paskolų sumomis;

3) *T. M.* veikla yra finansinis holdingas, kapitalo įmonių ir (arba) ūkinių bendrijų steigimas ir investavimas į jas (SBI kodas 6420);

4) *T. M.* valdytojas (sekretorius išdininkas) nuo 2013-05-14 yra Kipro įmonė „L1“ (kodas (duomenys neskelbtini), adresas: (duomenys neskelbtini), Kipras), kurios 100 proc. akcijų

tiesiogiai valdo Kipro įmonė *L. B. HOLDINGS LIMITED*, o netiesiogiai valdo Lietuvos fiziniai asmenys: 60 proc. – V. K. ir 40 proc. – R. R.). Kipro įmonė „L1“ įsteigta 2011-06-08, jos valdymo organo nariai: A. P. (nuo 2013-10-08), V. D. (direktorė nuo 2012-10-01, sekretorė nuo 2013-01-17), J. K. (nuo 2013-02-18). V. D. taip pat yra Airijos įmonės *B. T. A. LIMITED* (kodas (duomenys neskelbtini), kurios 100 proc. akcijų netiesiogiai valdo AB „A5“ (kodas (duomenys neskelbtini), 3) – 2009 m. buvusi Bendrovės seserine įmone) direktorė ir valdybos narė.

5) *T. M.* valdytojas (pirmininkas) nuo 2009-10-12 iki 2014-09-22 buvo Nyderlandų įmonė *S. M.* (kodas (duomenys neskelbtini), adresas tas pats kaip ir Nyderlandų įmonės *T. M.* – c (duomenys neskelbtini), Šveicarija). Šios įmonės vienas iš valdymo organo narių buvo *T. M.* 2014-06-18 raštą pasirašęs Kipro Respublikos fizinis asmuo *M. T. . M. T.* nuo 2013-07-02 taip pat yra Kipro įmonės *H. E. LIMITED* (kodas (duomenys neskelbtini), kuri netiesiogiai 2010–2011 m. valdė 13–25 proc. Bendrovės akcijų, valdybos narys. Kipro įmonės *H. E. LIMITED* globalus savininkas yra Kipro įmonė *A. I. Limited*. *M. T.* duomenų bazės duomenimis, yra 18 įmonių, kurių globalus savininkas buvo ta pati Kipro įmonė *A. I. Limited*, valdybos organų nariu.

Akcentuota, jog, vadovaujantis Lietuvoje įtvirtintomis teisės aktų nuostatomis, 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 minėto principo turinys reikalauja įvertinti sąlygų visumą, o ne tik konkrečią aplinkybę, jog palūkanos atitinka tikrąją rinkos kainą. Šiuo atveju Taisyklių nuostata „tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis“ reiškia, kad turi būti pateikiami įrodymai ir dėl paskolos bei paskolos sąlygų tapatumo. Bendrovės mokestinio tyrimo metu nenustatytas poreikis atlikti kontroliuojamųjų Bendrovės finansavimo sandorių kainų koregavimą, tačiau, atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, mokestinio patikrinimo metu padaryta išvada, jog Bendrovė nepateikė įrodymų, kad nepriklausomas asmuo būtų suteikęs Bendrovei tokias pačias paskolas tokiomis pačiomis sąlygomis.

Pažymėta, kad Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (anglų kalba – *Organization for Economic Co-operation and Development*, toliau – EBPO), kuriai priklauso 34 pasaulio šalys, parengė 2012 m. rugpjūčio mėn. plonosios kapitalizacijos informacinį dokumentą, skirtą mokesčių administratoriams, kuriame nurodė, kad plonosios kapitalizacijos taisyklė yra vykdoma, nustatant didžiausią paskolos, kurios palūkanos yra atskaitomos, sumą arba didžiausią palūkanų, kurios gali būti atskaitomos, sumą. Ribojant didžiausią paskolos sumą yra taikomi 2 būdai: „Ištiesiosios rankos principo“ būdas arba „Santykio“ būdas. Naudojant „Santykio“ būdą, šalys gali nusistatyti, kokį santykį (su kokiais duomenimis yra lyginama paskola ir jos palūkanos, pavyzdžiui, skolos – nuosavybės santykis) naudoti bei gali įtvirtinti lengvatas (anglų kalba – *safe harbour*), kai mokesčių mokėtojui, įvykdžiusiam specifines sąlygas, leidžiama atskaityti paskolos dalies, viršijančios nustatytą santykį, palūkanas. Lietuva, kaip ir Latvija, Slovėnija, Danija, Nyderlandai, Prancūzija, Liuksemburgas ir kt., yra pasirinkusi taikyti „Santykio“ būdą ir naudoja „Skolos – nuosavybės“ santykį (Lietuvoje palūkanos už kontroliuojamą skolintą kapitalą, kuriuo laikoma kontroliuojančio skolintojo skolinto kapitalo dalis, viršijanti skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, neatskaitomos iš Lietuvos vieneto pajamų). Minėtame EBPO dokumente yra pateikti atskirų šalių plonosios kapitalizacijos teisinės bazės pavyzdžiai, tarp kurių yra pateiktas pavyzdys, kai mokesčių mokėtojams leidžiama atskaityti palūkanas už paskolas, viršijančias nustatytą santykį, jeigu jis pateikia įrodymus, kad tokios pačios paskolos tokiomis pačiomis sąlygomis (tokia pati paskolos suma, palūkanų norma, terminas, finansavimo sąlygos ir kt. paskolos sąlygos) būtų suteiktos nesusijusių asmenų.

Atkreipiamas dėmesys, kad EBPO 2012-08-06 išleido pavyzdinę mokesčių konvenciją pajamoms ir kapitalui 2010 (anglų kalba – *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*), kurios R4 dalyje „Plonoji kapitalizacija“ (šioje dalyje nurodytas dokumentas EBPO tarybos priimtas 1986-11-26) pateikta plonosios kapitalizacijos įstatyminė bazė, suderinamumas su mokesčių tarptautinėmis konvencijomis ir sutartimis, nacionaliniai plonosios kapitalizacijos taikymo ypatumai, pastabos ir pasiūlymai. Minėtame dokumente yra analizuojami įrodymai dėl tokios pačios paskolos gavimo iš nesusijusių asmenų galimybės, atkreipiant dėmesį į tai, kad nustatant, ar tokia pati paskola būtų suteikta nesusijusio asmens, turi reikšmės mokesčių

mokėtojo, kuriam paskola būtų suteikta, finansinė padėtis, palūkanų rūšis (fiksuotos palūkanos yra rizikingesnės norint gauti paskolą iš nesusijusių asmenų) ir kitos paskolos sąlygos. Taip pat nurodyta, kad reikėtų užklausti nepriklausomo banko, ar jis, įvertinęs mokesčių mokėtojo finansinę ir ekonominę situaciją, siekdamas apsaugoti savo investiciją, suteiktų paskolą mokesčių mokėtojui tokiomis pačiomis sutarties sąlygomis, sudarytomis tarp susijusių asmenų.

Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Inspekcija padarė išvadą, kad Taisyklių 7 p. įforminta galimybė mokesčių mokėtojams netaikyti PMI 40 str. 3 d. nuostatų, pateikiant įrodymus, kad tokia pati (tokios pačios) paskolos sutartis (sutartys) būtų sudaryta (sudarytos) tomis pačiomis sąlygomis tarp nesusijusių asmenų, atitinka pasaulinę „Plonosios kapitalizacijos taisyklės“ įstatyminę bazę ir praktiką.

Mokestinio patikrinimo metu, įvertinusi Bendrovės pateiktus dokumentus, duomenis ir paaiškinimus, bei vadovaudamasi PMI 40 str. 3 d., Taisyklių nuostatomis, pasauline „Plonosios kapitalizacijos taisyklės“ teisine baze ir kitų šalių praktika, Inspekcija padarė išvadą, jog Bendrovė nepateikė įrodymų, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis būtų suteikta nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, todėl Bendrovės kontroliuojantiems skolintojams mokėtos palūkanos už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir, apskaičiuojant Bendrovės apmokestinamąjį pelną, šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Bendrovės pajamų. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Inspekcija Bendrovės už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokėtų palūkanų sąnaudas – 585 798 Lt (2009 m. – 108 195 Lt, 2010 m. – 188 926 Lt, 2011 m. – 288 677 Lt) – priskyrė neleidžiamiems atskaitymams.

2. Dėl Italijos įmonės B3 IT S. p. A steigimo sąnaudų

Nurodyta, jog mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė su Italijos įmone *R. I. srl* (kodas (duomenys neskelbtini), toliau – Konsultantas) 2010 m. rugpjūčio mėn. sudarė konsultavimo sutartį, pagal kurią Konsultantas įsipareigojo Bendrovei suteikti konsultavimo paslaugas, nurodytas prie minėtos sutarties pridėtame grafike: 1) įsteigti *B3 IT S. p. A*. Vyriausiasis vykdantysis pareigūnas Dr. M. M., direktorių valdyba (trys nariai), pirmininkas ir prezidentas S. B. kartu su M. M., vyriausiasis vykdantysis pareigūnas, ir vyriausiasis naujos įmonės aptarnaujantis pareigūnas (C. O. O) arba vyriausiasis finansų pareigūnas (C. F. O); 2) organizuoti *B3 IT S. p. A* registracijos ir veiklos adresus; 3) atidaryti banko sąskaitą, siekiant gauti leidimus iš atitinkamų vyriausybių įstaigų verslui pradėti; 4) įgyti įmonės kodą ir PVM kodą; 5) imtis visų biurokratinių procedūrų, siekiant įregistruoti *B3 IT S. p. A* prekybos rūmuose; 6) atidaryti veiklos biurą su sekretoriumi ir gauti atitinkamą antžeminių paslaugų bendrovės – oficialaus tvarkytojo licenciją iš Italijos civilinės aviacijos įstaigos ENAC (*Ente Nazionale Aviazione Civile*); 7) pasamdyti operacijų vadovą veiklai pradėti; 8) ieškoti galimybių naujai *B3 IT S. p. A* veiklai; 9) padėti *B3 IT S. p. A* rinkodaros veikloje, derybose, patikrų metu ir kituose *ad hoc* susitarimuose. Bendrovė įsipareigoja Konsultantui mokėti 5000 Eur mėnesinį mokestį plus padengti kitas tinkamai dokumentuotas susijusias išlaidas, taip pat kompensuoti Konsultanto kelionės išlaidas ir mokėti 250 Eur už kiekvieną darbo dieną, jeigu paslaugos teikiamos ne Romoje.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Italijos įmonė *R. I. srl* tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovei už aukščiau minėtas paslaugas pirkėjui *R. I. A. b.* (PVM mokėtojo kodas (duomenys neskelbtini) išrašė PVM sąskaitas faktūras 2010 m. 69 739,65 sumai be PVM (2010-09-15 Nr. 8 – 17 264,00; 2010-10-23 Nr. 9A – 17 947,65; 2010-11-15 Nr. 10A – 17 264,00; 2010-12-15 Nr. 12A – 17 264,00 Lt), 2011 m. 103 784,26 sumai be PVM (2011-01-14 Nr. 01A – 17 264,00; 2011-02-08 Nr. 02A – 17 264,00, 2011-03-07 Nr. 03A – 17 264,00; 2011-04-04 Nr. 04A – 17 464,26; 2011-05-02 Nr. 05A – 17 264,00; 2011-06-02 Nr. 06A – 17 264,00), **iš viso 2010–2011 m. – 173 523,91.**

Taip pat nustatyta, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje Konsultanto suteiktas paslaugas apskaitė buhalterinėse sąskaitose: 601148 „Kitos IT išlaidos“ 2010 m. – 17 264 Lt; 61187 „V1“ 2010 m. – 52 475,65 Lt; 24311 „Pirkimo PVM“ 2010 m. – 3 625,44 Lt; 61920 „V1“ 2011 m. – 103 584 Lt; 61910 „Kelionių sąnaudos (bilietai ir kt.)“ 2011 m. – 151,92 Lt; 6131 „Reprezentacinės sąnaudos (75 proc.)“ 2011 m. – 36,25 Lt; 650 „Reprezentacinės sąnaudos 25 %“ 2011 m. – 12,09 Lt. Bendrovė, apskaičiuodama 2010 m. ir 2011 m. apmokestinamąjį pelną,

Konsultanto suteiktų paslaugų ir su jomis susijusias sąnaudas priskyrė leidžiamiesiems atskaitymams: 2010 m. – 69 739,65 Lt, 2011 m. – 103 772,17 Lt.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė su Konsultantu atsiskaitė banko mokėjimo pavedimais 2010 m. iš viso 52 475,65 Lt (2010-09-15 – 17 264,00 Lt, 2010-10-24 – 17 947,65 Lt, 2010-11-16 – 17 264,00 Lt), 2011 m. iš viso 121 048,26 Lt (2011-02-15 – 17 264,00 Lt, 2011-03-22 – 17 264,00 Lt, 2011-03-24 – 17 264,00 Lt, 2011-05-04 – 17 264,00 Lt, 2011-05-10 – 17 464,26 Lt, 2011-06-09 – 17 264,00 Lt, 2011-09-05 – 17 264,00 Lt), iš viso **2010–2011 m. – 173 523,91 Lt.**

Taip pat nustatyta, kad Bendrovė 2010 m. ataskaitoje apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančius vienetus bei asmenis (forma FR0438) nurodė, kad jos kontroliuojamas asmuo yra Italijos įmonė *B3 SRL* (kodas (duomenys neskelbtini), adresas: (duomenys neskelbtini), Italija), tiesiogiai valdoma turtinių teisių dalis – 100 proc.

Bendrovės 2010–2011 m. aiškinamajame rašte, pateiktame prie finansinės atskaitomybės, nurodyta, kad Bendrovė turi dukterinę įmonę Italijoje – *B3 IT*, (kodas (duomenys neskelbtini). Pagal *Amadeus* (komercinė duomenų bazė, kurioje pateikiami Europos įmonių finansiniai duomenys ir kita informacija (<http://www.bvdfinfo.com/Products/Company-Information/International/AMADEUS.aspx>) duomenų bazės duomenis Italijos įmonė *B3 IT*, įsteigta 2010-12-06, Bendrovės direktorius – Dr. M. M. (nuo 2010-12-06 iki 2014-12-04, nes nuo 2014-12-04 ši įmonė yra likviduojama), kontroliuojantis asmuo 2010–2011 m. buvo Bendrovė (valdomų turtinių teisių dalis – 100 proc.).

Vadovaudamasi PMĮ 17 str. 1 d., 31 str. 1 d. 13 p. nuostatomis, Inspekcija padarė išvadą, kad PMĮ nenumato galimybės priskirti leidžiamiesiems atskaitymams išlaidų, kurios susijusios ne su jo veikla, o kito vieneto (pavyzdžiui, dukterinės įmonės ar pan.) veikla. Kiekviena įmonė apskaičiuoja pelną iš savo veiklos bei apmokestinamosioms pajamoms priskiria pajamas, o leidžiamiesiems atskaitymams gali būti priskiriamos išlaidos, susijusios su šių pajamų uždirbimu. Atsižvelgdama į tai, kad Bendrovė dukterinės įmonės steigimo ir veiklos pradžios išlaidų kompensavimui neišrašė PVM sąskaitų faktūrų, šios išlaidos nesusijusios su Bendrovės pajamų uždirbimu, todėl vadovaujantis PMĮ 17 str. 1 d. ir 31 str. 1 d. 31 p., Konsultanto Bendrovei suteiktos dukterinės įmonės steigimo paslaugų ir su jomis susijusios išlaidų sąnaudos priskiriamos neleidžiamiesiems atskaitymams: 2010 m. – 69 740 Lt, 2011 m. – 103 772 Lt.

3. Dėl Bendrovės atlygintos žalos sąnaudų

Pažymėta, kad UAB „A2“ (kodas (duomenys neskelbtini) Bendrovei išrašė 2010-09-07 PVM sąskaitą faktūrą Nr. AP006174, kurioje įtraukė žalos kompensavimą už 399 Lt. Bendrovė minėtą PVM sąskaitą faktūrą apmokėjo 2010-10-05 banko mokėjimo pavedimu. Bendrovė 399 Lt žalos atlyginimo sąnaudas 2011-01-01 apskaitė buhalterinėje sąskaitoje 61999 „Kitos bendrosios sąnaudos“, tačiau 2014-05-28 patikslino 2010 ir 2011 m. metines pelno mokesčio deklaracijas (Forma PLN204), kuriose 2010 m. sąnaudomis, apskaitytomis 2011 m., padidino 2011 m. apmokestinamąjį pelną ir sumažino 2010 m. apmokestinamąjį pelną.

Kadangi Bendrovė vieneto padarytos žalos atlyginimo kompensavimui neišrašė PVM sąskaitų faktūrų, šios išlaidos nesusijusios su Bendrovės pajamų uždirbimu, todėl vadovaudamasi PMĮ 17 str. 1 d. ir 31 str. 1 d. 11 p., nustatančiu, kad iš pajamų negali būti atskaitomos vieneto padarytos žalos atlyginimas. Kai vienetas pats (ne draudimo įmonė) kompensuoja kitam asmeniui padarytą žalą (savo noru arba teismo sprendimu) išmokėta žalos atlyginimo suma priskiriama neleidžiamiesiems atskaitymams, Inspekcija Bendrovės 399 Lt žalos atlyginimo sąnaudas priskyrė 2010 m. neleidžiamiesiems atskaitymams.

4. Dėl Bendrovės nuotykinio žygio sąnaudų

Nurodyta, kad Bendrovė su UAB „B1“ (kodas (duomenys neskelbtini) 2011-05-27 sudarė paslaugų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 110505, pagal kurią UAB „B1“ įsipareigojo Bendrovei 2011-06-10 suorganizuoti nuotykinį orientacinį žygį Aukštadvario regioniniame parke, Spindžiaus ežero apylinkės Strėvos k. už 1 500 Lt. UAB „B1“ Bendrovei už nuotykinio orientacinio žygio suorganizavimo paslaugą išrašė 2011-06-13 sąskaitą faktūrą serija BW Nr. 1105 už 1500 Lt. Bendrovė už šią paslaugą minėtai Bendrovei atsiskaitė banko mokėjimo

pavedimais: 2011-06-06 – 750 Lt ir 2011-06-14 – 750 Lt. Bendrovė nuotykinio žygio organizavimo paslaugos sąnaudas 2011-06-13 apskaitė buhalterinėje sąskaitoje 61999 „Kitos bendrosios sąnaudos“ ir, apskaičiuodama 2011 m. apmokestinamąjį pelną, priskyrė leidžiamiems atskaitymams.

Kadangi Bendrovės pramoginio pobūdžio (nuotykinio žygio) sąnaudos nesusijusios su Bendrovės pajamų uždirdimu, todėl, vadovaudamasi PMĮ 17 str. 1 d. ir 31 str. 1 d. 13 p., nustatančiu, kad iš pajamų negali būti atskaitomos kitos nesusiję su pajamų uždirdimu ir neįprastinės vieneto vykdomai veiklai sąnaudos, Inspekcija Bendrovės 1 500 Lt nuotykinio žygio sąnaudas priskyrė 2011 m. neleidžiamiems atskaitymams.

5. Dėl Bendrovės neatskaitomo PVM sąnaudų

Pasak Inspekcijos, Bendrovė nuo 25 proc. reprezentacijos bei kitų sąnaudų, kurios pagal PMĮ 31 str. priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams, apskaičiuoto neatskaitomo PVM 1 410,08 Lt sąnaudų apskaitė buhalterinėje sąskaitoje 61982 „Neatskaitomo PVM sąnaudos“ ir, apskaičiuodama 2011 m. apmokestinamąjį pelną, priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Pažymėta, jog Bendrovė mokestinio patikrinimo metu žodžiu paaiškino, kad apskaitant minėtas sąnaudas, klaidingai pasirinkta buhalterinė sąskaita. Atsižvelgdama į tai, kad atskirų klaidingai apskaitytų sąnaudų suma yra mažareikšmė ir tai, kad Bendrovė, užsakydama šias sąnaudas pagrindžiančias PVM sąskaitas faktūras ir kitus dokumentus, patirtų šių dokumentų užsakymo ir grąžinimo į archyvą išlaidų, taip pat į tai, kad Bendrovė pripažįsta padarytą klaidą, minėtų sąnaudų priskyrimą leidžiamiems atskaitymams Inspekcija įvertino pagal Bendrovės mokestinio patikrinimo metu pateiktus elektroninius bendrojo žurnalo apskaitos duomenis.

Inspekcija, vadovaudamasi PMĮ 24 str. 2 d., 1 410 Lt neatskaitomo PVM nuo neleidžiamų atskaitymų sąnaudų priskyrė 2011 m. neleidžiamiems atskaitymams.

6. Dėl Bendrovės automobilių remonto sąnaudų

Nurodytos mokestinio patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, kad Bendrovei už autoįvykyje dalyvavusio Bendrovės automobilio *BMW X5* (valst. Nr. (duomenys neskelbtini) remonto paslaugas UAB „M1“ 2011-01-18 išrašė PVM sąskaitą faktūrą serija KEB Nr. KEB0003211 už 14 418,20 Lt ir 3 027,82 Lt PVM, iš viso: 17 446,02 Lt. Bendrovė šią ūkinę operaciją apskaitė buhalterinėje apskaitoje 2011-01-18: debetuota buhalterinė sąskaita 2420 „Gautinas PVM“ – 3 027,82 Lt, debetuota 61903 „Draudiminiai remontai“ – 14 418,20 Lt, kredituota 4431 „Skolos tiekėjams“ – 17 446,02 Lt. AB „Lietuvos draudimas“ Bendrovei 2011-03-31 pateikė pranešimą apie nuostolių atlyginimą Nr. 1133532, kuriame nurodyta: „<...> Pranešame, kad dėl 2010-12-16 18:00, Žirnių g., Vilnius įvykio, kurio metu buvo sugadintas turtas: *BMW X5*, valst. Nr. (duomenys neskelbtini), vadovaujantis gautu prašymu, žalos įvertinimu bei kitais nuostolio dydį patvirtinančiais dokumentais, pagal Transporto priemonių draudimo taisyklės Nr. 021 (2010-03-31 redakcija, galioja nuo 2010-04-19) buvo atliktos nuostolių sureguliuojimo procedūros. Nuostolio suma – 17 446,02 Lt. Mažinimo suma: PVM – 3 027,82 Lt. Apskaičiuota išmoka – 14 418,20 Lt. Besąlyginė išskaita – 400,00 Lt. Išmokama draudimo išmoka – 14 018,20 Lt. <...>“. AB „Lietuvos draudimas“ 14 018,20 Lt draudimo išmoką Bendrovei išmokėjo 2011-04-06 banko pavedimu. Bendrovė draudimo išmoką už minėtą automobilį apskaitė buhalterinėje apskaitoje: 2011-03-31 debetuota buhalterinė sąskaita 2400 „Pirkėjų skolos“ – 14 018,20 Lt ir kredituota 50092 „Draudimo kompensuojamas pajamos“ – 14 018,20 Lt; 2011-04-06 debetuota buhalterinė sąskaita 270 „Pinigai bankuose“ – 14 018,20 Lt ir kredituota 61903 „Draudiminiai remontai“ – 14 018,20 Lt; 2011-04-26 debetuota buhalterinė sąskaita 61903 „Draudiminiai remontai“ – 14 018,20 Lt ir kredituota buhalterinė sąskaita 2400 „Pirkėjų skolos“ – 14 018,20 Lt. Bendrovė, gavusi draudimo išmoką, buhalterinėje apskaitoje pripažino neapmokestinamąsias draudimo kompensuojamas pajamas, tačiau joms tenkančius atskaitymus (draudimo remonto sąnaudas), apskaičiuodama 2011 m. apmokestinamąjį pelną, priskyrė leidžiamiems atskaitymams.

Inspekcija, vadovaudamasi PMĮ 12 str. 2 p., 31 str. 17 d., Bendrovės 14 018 Lt neapmokestinamosioms pajamoms tenkančių sąnaudų sumą priskyrė 2011 m. neleidžiamiems atskaitymams.

7. Dėl pelno mokesčio apskaičiavimo

Pažymėta, jog Bendrovė mokesčio patikrinimo metu pateikė pelno mokesčio apskaičiavimo analitinę lentelę, kurioje nurodyta, kad 2010 m. apmokestinamasis pelnas metinėje pelno mokesčio deklaracijoje (Forma PLN204) koreguojamas: 4 983 592 Lt (2010 m. rezultatas) + 136 784,15 Lt (kitos finansinės-investicinės veiklos pajamos) – 947 975,30 Lt (2010 m. sąnaudos, apskaitytos 2011 m.: 65 818 Lt kelionių sąnaudos (bilietai, kt.) + 219 081,68 Lt kitos finansinės-investicinės veiklos sąnaudos + 57 793,22 Lt praėjusių metų išaiškintos sumos + 502 631,80 Lt kuro savikainos koregavimas + 102 650,60 Lt sąnaudos) = 4 172 400,85 Lt. Iš viso po korekcijų 2010 m. apmokestinamasis pelnas sumažintas 811 191,15 Lt (4 983 592 Lt – 4 172 400,85 Lt).

7.1. Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė pažeidė PMĮ 31 str. 1 d. 13 p., nes, apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną už 2009–2011 m., leidžiamiesiems atskaitymams priskyrė 585 798 Lt palūkanų sąnaudas už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą. Mokesčio patikrinimo metu šias palūkanas sąnaudas – 585 798 Lt (2009 m. – 108 195 Lt, 2010 m. – 188 926 Lt, 2011 m. – 288 677 Lt) – priskyrusi neleidžiamiesiems atskaitymams, Inspekcija koregavo Bendrovės veiklos rezultatą už 2009–2011 m. didindama apmokestinamąjį pelną: 2009 m. – 108 195 Lt, 2010 m. – 188 926 Lt, 2011 m. – 288 677 Lt.

7.2. Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė pažeidė PMĮ 31 str. 1 d. 31 p., nes, apskaičiuodama 2010–2011 m. apmokestinamąjį pelną, leidžiamiesiems atskaitymams priskyrė dukterinės įmonės steigimo ir kitas sąnaudas – 173 512 Lt. Kadangi mokesčio patikrinimo metu šios sąnaudos – 173 512 Lt (2009 – 69 740 Lt, 2010 m. – 103 772 Lt) priskirtos neleidžiamiesiems atskaitymams, Inspekcija koregavo Bendrovės veiklos rezultatą už 2010–2011 m. didindama apmokestinamąjį pelną: 2010 m. – 69 740 Lt, 2011 m. – 103 772 Lt.

7.3. Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė pažeidė PMĮ 31 str. 1 d. 11 p., nes, apskaičiuodama 2010 m. apmokestinamąjį pelną, leidžiamiesiems atskaitymams priskyrė vieneto padarytos žalos atlyginimo sąnaudas 399 Lt. Mokesčio patikrinimo metu šias sąnaudas priskyrusi neleidžiamiesiems atskaitymams, Inspekcija 399 Lt didino Bendrovės 2010 m. apmokestinamąjį pelną.

7.4. Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė pažeidė PMĮ 31 str. 1 d. 13 p., nes, apskaičiuodama 2011 m. apmokestinamąjį pelną, leidžiamiesiems atskaitymams priskyrė nuotykinio žygio organizavimo paslaugų sąnaudas – 1500 Lt. Mokesčio patikrinimo metu šias sąnaudas priskyrusi neleidžiamiesiems atskaitymams, Inspekcija 1500 Lt didino Bendrovės 2011 m. apmokestinamąjį pelną.

7.5. Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė pažeidė PMĮ 24 str. 2 d., nes, apskaičiuodama 2011 m. apmokestinamąjį pelną, leidžiamiesiems atskaitymams priskyrė neatskaitomo PVM, apskaičiuoto nuo neleidžiamų atskaitymų, sąnaudas – 1 410 Lt. Mokesčio patikrinimo metu šias sąnaudas priskyrusi neleidžiamiesiems atskaitymams, Inspekcija 1 410 Lt didino Bendrovės 2011 m. apmokestinamąjį pelną.

7.6. Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė pažeidė PMĮ 31 str. 1 d. 17 p., nes, apskaičiuodama 2011 m. apmokestinamąjį pelną, leidžiamiesiems atskaitymams priskyrė neapmokestinamosioms pajamos tenkančias sąnaudas – 14 018 Lt. Mokesčio patikrinimo metu šias sąnaudas priskyrusi neleidžiamiesiems atskaitymams, Inspekcija 14 018 Lt didino Bendrovės 2011 m. apmokestinamąjį pelną.

Akcentuota, jog iš viso mokesčio patikrinimo metu Bendrovės veiklos rezultatas už 2009–2011 m. perskaičiuotas: 2009 m. apmokestinamasis pelnas didintas 108 195 Lt ir, vadovaujantis PMĮ 5 str. 1 d. nuostatomis, pritaikius 20 proc. pelno mokesčio tarifą, Bendrovei už 2009 m. apskaičiuotas 21 639 Lt (108 195 Lt x 20 proc.) papildomai mokėtinas pelno mokeskis; 2010 m. apmokestinamasis pelnas didintas 259 065 Lt ir, vadovaujantis PMĮ 5 str. 1 d. nuostatomis, pritaikius 15 proc. pelno mokesčio tarifą, Bendrovei už 2010 m. apskaičiuotas 38 860 Lt (259 065 Lt x 15 proc.) papildomai mokėtinas pelno mokeskis; 2011 m. apmokestinamasis pelnas didintas 409 377 Lt ir, vadovaujantis PMĮ 5 str. 1 d. nuostatomis, pritaikius 15 proc. pelno mokesčio tarifą, Bendrovei už 2011 m. apskaičiuotas 61 407 Lt (409 377 Lt x 15 proc.) papildomai mokėtinas pelno mokeskis.

Sprendime Inspekcija patvirtino 2015-08-20 patikrinimo akte Nr. (21.31-28) FR0680-596 apskaičiuotą 35 306,42 Eur (121 906 Lt) pelno mokesčio sumą.

8. Dėl delspinigių

Remdamasi Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimu, kuriame pažymėta, kad mokesčių mokėtojas turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius, MAĮ 40 str. 1, 4 ir 5 p., 96 str. 1 d. 1 p., 97 str. 1 d. nuostatomis, Inspekcija Bendrovei apskaičiavo 177,60 Eur pelno mokesčio delspinigius, pažymėdama, jog nėra teisinio pagrindo neskaičiuoti delspinigių.

Pažymėta, kad apskaičiuotoji delspinigių suma (sumos) gali keistis atsižvelgiant į duomenų pasikeitimus mokesčių apskaitoje, kurie vykdomi teisės aktuose numatytais atvejais, pavyzdžiui, pasibaigus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo apskundimo terminams atlikus mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymus.

9. Dėl baudos skyrimo

Vadovaudamasi baudų už mokėtino mokesčio sumažinimą skyrimo pagrindais ir tvarka, įtvirtintais MAĮ 139 str. 1 d., atsižvelgusi į išdėstytas aplinkybes, susijusias su patikrinimo akte konstatuotais pažeidimais, bei į tai, kad mokesčių mokėtojas patikrinimo metu pagal galimybes bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kas laikytina atsakomybę lengvinančia aplinkybe, Inspekcija Bendrovei skyrė 10 proc. dydžio baudą, t. y. 3 531 Eur (35 306,42 Eur*10 proc.) pelno mokesčio baudą.

Bendrovė neskundžia Inspekcijos 2015-09-15 sprendimo Nr. (21.18-28) FR0682-610 dalies, kuria 7.2, 7.3, 7.4, 7.5, 7.6 punktuose, vadovaujantis PMĮ 31 str. 1 d. 31 p., 31 str. 1 d. 11 p., 31 str. 1 d. 13 p., 24 str. 2 d., 31 str. 1 d. 17 p. apskaičiuota 8 291,24 Eur (28 628 Lt) pelno mokesčio suma, tačiau nesutinka su sprendimo dalimi, kurioje 7.1 punkte mokesčių administratorius apskaičiavo 27 015,18 Eur (93 278 Lt) pelno mokesčių, t. y., vadovaudamasis PMĮ 31 str. 1 d. 13 p., neleido leidžiamiems atskaitymams priskirti 585 798 Lt palūkanų sąnaudų už kontroliuojamojo skolinto kapitalo naudojimą, prašo šią dalį panaikinti.

Dėl plonosios kapitalizacijos taisyklės ir jos turinio

Plonosios kapitalizacijos taisyklė yra antivengiminė norma, todėl ją taikant turi būti įrodyta, kad mokesčių mokėtojas vengė mokesčių. Su tuo, jog ši norma yra antivengiminė, sutinka ir mokesčių administratorius, todėl dėl šios nuostatos prigimties ginčo nėra. Norėdamas taikyti PMĮ 40 str. 3 d., mokesčių administratorius turi įrodyti, jog mokesčių buvo išvengta. Pažymima, kad paskolos sandoriai turi būti tiriami piktnaudžiavimo draudimo aspektu, kaip tai numato Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika. Bendrovės nuomone, mokesčių administratorius neteisingai aiškino ir taikė Taisyklės, nes 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 mokesstinės naudos. Mokesčių administratorius neįrodė, jog sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant, t. y. mokesčių administratorius neginčijo, kad sandorius lėmė tikrosios komercinės priežastys. Mokesčių administratorius taip pat neginčijo, kad palūkanų normos atitiko tikrąją rinkos kainą. Mokesčių administratorius nenustatė nei mokesčių vengimo, nei paskolų suteikimo dirbtinumo, nei „tikrosios rinkos kainos“ koncepcijos pažeidimo, todėl pagrindo taikyti PMĮ 40 str. 3 d. nėra.

Pasak Bendrovės, PMĮ 40 straipsnio ir Taisyklių tikslas turi būti aiškinami atsižvelgiant į Europos Sąjungos teisės aktus, kurių pagrindu buvo priimti PMĮ pakeitimai, taip pat ESTT praktiką bei pasitelkiant teleologinį (pagal teisės normos tikslą) aiškinimo metodą. PMĮ 2, 15, 16, 31, 40, 50 ir 59 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto aiškinamajame rašte (2003 m., Nr. IXP-3085) yra nurodyta, jog šio projekto tikslas – užtikrinti, kad įstatymo nuostatos, nustatančios mokesčių mokėtojams prievolę atlikti transakcijas tikrąją rinkos kainą, atitiktų EBPO rekomendacijas. Aiškinamajame rašte nurodoma, kad „<...> pagrindinis 40 straipsnio tikslas yra užkirsti kelią mokesčių pajamų perkėlimui į kitas valstybes. EBPO rekomendacijos

siūlo kainų koregavimą atlikti tik tuo atveju, jeigu transakcijoje dalyvauja skirtingų valstybių subjektai. Kadangi ESTT sprendimuose tam tikros valstybių narių mokesčių nuostatos, nustatančios skirtingus režimus savo valstybės ir užsienio subjektams, buvo pripažintos pažeidžiančiomis EB sutartį, atsižvelgiant į tai, projekte siūloma taikyti vienodas taisykles transakcijoms valstybės viduje ir transakcijoms, kuriose dalyvauja užsienio subjektas <...>“. Bendrovė pabrėžia, kad PMI 40 str. 3 d. taikymas valstybės viduje neturi prieštarauti protingai logikai ir iškreipti siektinų tikslų EBPO rekomendacijose, todėl ši taisyklė negali būti taikoma kiekvienu atveju, kai skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykis viršija 4:1. Skolinimosi santykiai tarp susijusių asmenų yra normalus rinkos dėsnis, todėl valstybė negali riboti susijusių įmonių tarpusavio finansavimo, jeigu tai neprieštarauja rinkos logikai ir tuo nėra pažeidžiami valstybės interesai bei iškreipiamos mokesstinės pasekmės.

Bendrovė mano, kad pagrindinė PMI 40 str. 3 d. įtvirtinta pajamų ir išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklė buvo skirta užtikrinti, jog už gautą paskolą mokamos palūkanos nepriklausytų nuo kontroliuojamos įmonės pelno ir kad taip pelnas netiesiogiai nebūtų perkeltas kontroliuojančiai įmonei, pavyzdžiui, per palūkanas nebūtų išmokami paslėpti dividendai, taikant palankesnę palūkanų apmokestinimą ir pan.

Skunde cituojamas 2012-08-06 Modelinėje pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijoje (*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*, toliau – Konvencija) išskirtas plonosios kapitalizacijos taisyklių tikslas – apriboti dirbtinį, išimtinai mokesstinės naudos siekimu pagrįstą pelno „perkėlimą“ palūkanų pavidalu. Taip pat remiamasi ESTT praktika (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, 80 ir 89 punktai).

Bendrovės nuomone, mokesčių administratorius jos pateiktų įrodymų išsamiai nenagrinėjo, t. y. nors Bendrovė patikrinimo metu pateikė kreditavimo sutartį su AB banku „Snoras“, kurioje nurodytos sąlygos atitiko tuo laikotarpiu Bendrovės skolinimosi sąlygas, tačiau mokesčių administratorius dėl šios kreditavimo sutarties iš viso nepasisakė, nenurodė, kodėl šis dokumentas nėra tinkamas įrodymas byloje, nors sutartis buvo sudaryta tarp Pareiškėjo ir kredito įstaigos. Mokesčių administratorius nepagrįstai atmetė ir Bendrovės pateiktą raštą, kurį išdavė *T. M.*, vykdanči turto administravimo, verslo projektų finansavimo organizavimo, valdymo veiklą. Pažymima, jog nors mokesčių administratoriui kilo abejonų dėl pateiktos pažymos, mokesčių administratorius savo iniciatyva nesikreipė į *T. M.* dėl papildomos informacijos gavimo, tik nurodė, kad *T. M.* buvo įregistruota 2009-10-13, o pirmoji paskola Pareiškėjui buvo suteikta 2009-06-01, todėl paskolos *T. M.* nebūtų galėjusi suteikti ir informacija yra klaidinga. Bendrovė mano, jog net laikant, kad pirmosios paskolos suteikti *T. M.* negalėjo, mokesčių administratorius turėjo vertinti pažymą dėl vėlesnėmis datomis sudarytų sutarčių. Pažymima ir tai, kad vadovaujantis Taisyklių 7 punktu, nėra reikalaujama pateikti oficialiai įpareigojantį pasiūlymą pasirašyti sutartį dėl paskolos suteikimo – toks reikalavimas būtų nepagrįstas, viršytų protingą įrodinėjimo našta, reiškiančią, kad mokesčių mokėtojas visada, prieš gaudamas finansavimą iš susijusios įmonės, iš anksto turėtų gauti alternatyvų pasiūlymą iš nesusijusių asmenų, o tai nesuderinama su protingumo principu. Raštiškas banko ar kitos įmonės atsakymas dėl paskolos suteikimo sąlygų konkrečiai įmonei konkrečiomis paskolos suteikimo sąlygomis, Bendrovės nuomone, turi būti laikomas vienu iš įrodymu, kuriuo remiantis gali būti sprendžiama, ar paskola iš kontroliuojančio vieneto suteikta tokiomis pačiomis sąlygomis. Pažymima ir tai, kad *T. M.* siūlė esant poreikiui perfinansuoti, kas dar kartą patvirtina paskolų sąlygų atitiktį rinkos sąlygoms.

Teigiama, kad mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatyta aplinkybė dėl *T. M.* raštą pasirašiusio asmens *M. T.* buvimo valdybos nariu *H. E. Limited* nepatvirtina jokių Bendrovės ir *T. M.* sąsajų – *M. T.*, kaip nustatė mokesčių administratorius, buvo 18 įmonių valdybos nariu ir atstovavo įmonėms *A. I. Limited* ir *S. M.*. *M. T.* dirbo įmonėje, kuri teikia patikomas paslaugas daugybei klientų, todėl jokio asmeninio ryšio tarp minėtų bendrovių nėra ir negali būti.

Be to, pažymima, jog Bendrovė pateikė ir kitų netiesioginių įrodymų, t. y. AB „A5“ įmonių grupei suteiktų paskolų iš nesusijusių asmenų bei Lietuvos bankų susijusioms įmonėms suteiktų paskolų sutartis, kurios pagrindžia, kad tokiomis pačiomis sąlygomis buvo

finansuojamos ir kitos grupės įmonės. Nurodoma, kad Bendrovė mokesčių nevengė, skolinimasis iš kontroliuojančių skolintojų atitiko rinkos sąlygas, nepiktnaudžiavo teise, nesudarė apsimestinio sandorio, neatitinkančio įprastos konkurencijos kriterijaus, kai sandoris viršija tai, dėl ko atitinkamos įmonės būtų susitarusios sąžiningos konkurencijos sąlygomis. Bendrovei buvo reikalingas finansavimas veiklai vykdyti, tačiau bankų siūlomos finansavimo sąlygos buvo prastesnės negu grupės įmonių, todėl grupės įmonės sutiko finansuoti Bendrovės apyvartines lėšas paskolų būdu. Tačiau mokesčių administratorius nevertino ekonominės situacijos ir kitų rinkos sąlygų tuo laikotarpiu, kai įmonei buvo reikalingas finansavimas, t. y. neįvertino sąlygų, dėl kurių įmonės pasirinko grupės įmonių finansavimo būdą bei nevertino finansavimo sandorio realumo ir jo būtinumo, ekonominio pagrindimo, nors tai, Bendrovės nuomone, buvo būtina daryti plonosios kapitalizacijos taisyklės taikymo kontekste.

Kadangi mokesčių administratorius prašė pagrįsti aplinkybes, kurių įrodyti kitais objektyviais įrodymais yra neįmanoma, todėl, Bendrovė mano, kad jos pateikti įrodymai yra laikytini tinkamais ir pakankamais ir jais mokesčių administratorius privalėjo vadovautis.

Atsižvelgdama į nacionalinių teisės aktų, tarptautinių dokumentų turinį, jų tikslą, taip pat į ESTT praktiką, Bendrovė daro išvadą, jog aiškinant Taisyklių nuostatas teleologiniu metodu yra akivaizdu, kad jos buvo priimtos ne tokiu tikslu, kokį joms suteikia mokesčių administratorius. Tvirtinama, kad net ir tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojams būtų mokesčine prasme naudinga teikti / gauti paskolas tarp grupės įmonių ir už tai gauti / mokėti palūkanas, t. y. mokesčių mokėtojai sutaupytų mokesčių, tačiau jeigu palūkanos atitiktų rinkos sąlygas ir tikrąją rinkos kainą, pagrindo taikyti Taisyklių 6 punkto nebūtų.

Kadangi išaiškinimų Lietuvos teismų praktikoje šiuo klausimu nėra, Bendrovė cituoja Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą Nr. S-(7-105 (1)/2014), kuriame spęstas ginčas dėl plonosios kapitalizacijos taisyklės taikymo ir buvo konstatuota, kad paskolos sandoriai turi būti tiriami piktnaudžiavimo draudimo aspektu, kaip tai numato ESTT praktika, o 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. Akcentuojama, kad Bendrovės atveju mokesčių administratorius nenustatė piktnaudžiavimo ir mokesčių vengimo požymių Bendrovės veiksmuose, valstybei žala nebuvo padaryta, paskolos atitiko rinkos ir įprastas konkurencines sąlygas, todėl teigiama, jog palūkanos už kontroliuojamą skolintą kapitalą buvo nepagrįstai pripažintos neleidžiamais atskaitymais.

Dėl įrodinėjimo PMĮ 40 str. 3 d. kontekste

Bendrovė nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendime išdėstytais motyvais, kuriais remiantis paneigė mokesčių mokėtojo teisę sumokėtas palūkanas už skolintą kontroliuojamą kapitalą traukti į leidžiamus atskaitymus. Pastebima, kad mokesčių administratorius, remdamasis PMĮ 40 str. 3 d. ir Taisyklių 6 ir 7 punktais, padarė išvadą, jog Bendrovė pateikė nepakankamai objektyvių įrodymų, kad tokie patys skolinimosi sandoriai, tomis pačiomis sąlygomis būtų sudaryti ir su nepriklausomais asmenimis. Pasak Bendrovės, jeigu nustačius, kad skolinto kapitalo už atlygį dalis viršija šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį proporcija 4:1, yra prezumpcija, jog mokesčių mokėtojas vengė mokesčių, turi būti reali galimybė šią prezumpciją mokesčių mokėtojui paneigti. Tvirtinama, kad Bendrovė paneigė prezumpciją dėl mokesčių vengimo, taip pat pagrindė, kad palūkanos atitiko tikrąją rinkos kainą, o sandoris buvo sudarytas įprastos rinkos sąlygomis. Bendrovė mano, kad laisvojoje rinkoje nėra dviejų tarp skirtingų asmenų sudarytų sandorių tomis pačiomis sąlygomis, todėl mokesčių administratorius reikalauja neįmanomo. Pažymima, kad Bendrovė turi turėti galimybę, netaikant jai neprotingai didelių įpareigojimų, įrodyti, kad tokį sandorį tokiomis pačiomis sąlygomis būtų sudarę su nepriklausomais asmenimis, o įrodinėjimas negali būti neįmanomas.

Bendrovė vadovaujasi MAĮ 67 str., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos 2003-12-15 nutartimi administracinėje byloje Nr. A-11-648/2003 ir nurodo, kad nesutinka su mokesčių administratoriaus PMĮ 40 str. 3 dalies nuostatų bei minėtą nuostatą detalizuojančių Taisyklių taikymu ir Taisyklių 7 p. vertinimu, tvirtina, kad nebuvo įrodytas pagrindas pelno mokesčio bazei perskaičiuoti, t. y. mokesčių administratorius nenustatė, kad

sudaryti sandoriai buvo dirbtiniai arba kad Bendrovė sudarydama paskolos sutartis su susijusiais asmenimis piktnaudžiavo. Paaiškinama, jeigu vienai įmonei (Bendrovei) palūkanų sąnaudos buvo pripažintos leidžiamais atskaitymais, jos buvo atitinkamai įtrauktos į skolinusių įmonių, t. y. UAB „S2“, AB „A5“, AB „A3“, AB „B2“, pelno mokesčio bazę ir apmokestintos, todėl valstybės biudžetui jokia žala nebuvo padaryta, mokesčių nebuvo išvengta.

Pažymima, jog formuluotė „tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis“ negali būti aiškinama tik pažodžiui, todėl reikalavimas įrodyti, kad tokia pati paskola būtų suteikta tokiomis pačiomis sąlygomis tarp nesusijusių asmenų, yra tolygu įrodyti, kad paskola atitinka normalias konkurencines sąlygas, kad paskola turi komercinį pagrįstumą, kad suteikiant tokią paskolą nebuvo siekiama išvengti mokesčių ir jų nebuvo išvengta – tuo tarpu įrodyti piktnaudžiavimo faktą yra mokesčių administratoriaus pareiga. Pats įrodinėjimas iš mokesčių mokėtojo pusės, jog paskola būtų suteikta tomis pačiomis sąlygomis, yra neprasmingas – 4:1 taisyklė negali būti betikslė, t. y. įstatymų leidėjas negali šiaip sau formuluoti reikalavimo, kad vienetas, vietoj to, kad teiktų kontroliuojančiam vienetai paskolą, investuotų į jo nuosavą kapitalą – tokia nuostata mokesčių tikslais turi turėti mokesstinį pagrindimą, t. y. palūkanos turėtų būti apibūdinamos iš naujo tik įrodžius mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą.

Atkreipiamas dėmesys į EBPO 2012 m. rugpjūčio mėnesį parengtą „Plonosios kapitalizacijos“ informacinį dokumentą, skirtą mokesčių administratoriams, kuriame nurodyta, kad plonosios kapitalizacijos taisykle yra siekiama nustatyti apribojimus dėl palūkanų atskaitymo iš apmokestinamojo pelno mokesčių tikslais tarp valstybių, t. y. tokiu būdu siekiama užtikrinti mokesčių surinkimą atskirose valstybėse, kai egzistuoja tarpvalstybiniai skolinimosi santykiai, todėl plonosios kapitalizacijos taisyklės taikymas susijusioms įmonėms valstybės viduje nenustačius piktnaudžiavimo fakto nepasiekia to tikslo, kurio yra siekiama.

Teigiama, kad Taisyklių 7 punkto siaurinamasis aiškinimas prieštarauja ne tik teisingumo, protingumo, lygiateisiškumo principams, bet ir tarptautiniams dokumentams, jų tikslams, tarptautinei praktikai, taip pat ESTT praktikai. Taisyklių 7 punktą aiškinant lingvistiniu metodu, nėra reikalaujama tiesiogiai pagrįsti, kad būtent tas vienetas, kurio skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis nagrinėjamas, būtų gavęs tokią pat paskolą tokiomis pačiomis sąlygomis iš nesusijusio asmens, t. y. kad būtent jis būtų gavęs iš nepriklausomo skolintojo įpareigojantį pasiūlymą panašiai paskolai ar pan. Taisyklių 7 punkto nuostata turi būti interpretuojama bendrąja prasme, turėtų pakakti pagrįsti, jog panašus / palyginamas su mokesčių mokėtoju vienetas iš tikrųjų skolinosi rinkoje tokiomis pačiomis sąlygomis. Daroma išvada, kad, jeigu mokesčių mokėtojas turi tiesioginių įrodymų – vidinių palyginimų, mokesčių administratorius remtųsi vidiniais palyginimais, tačiau, jeigu vidinių palyginimų nėra, išoriniai palyginimai Taisyklių 7 punkto kontekste yra pakankamas ir tinkamas įrodymas transakcijų sąlygų palyginimo įrodymas. Mokesčių administratorius reikalaujamas įrodyti, kad mokesčių mokėtojas būtų galėjęs gauti analogišką paskolą analogiškais sąlygomis, reikalauja neįmanomo, o teisės aktai negali reikalauti neįmanomo elgesio.

Bendrovė įsitikinusi, kad reikalavimas pateikti įrodymus, jog paskola būtų sudaryta tokiomis pačiomis sąlygomis, turi būti vertinamas viso PMI 40 str. kontekste, t. y. visi sandoriai tarp asocijuotų asmenų turi būti sudaromi tikrąja rinkos kaina, o PMI 40 str. 3 d. įtvirtinta pareiga perapibūdinti pajamas ir išlaidas yra iš esmės specifinės kainodaros taisyklės. Pareiga pagrįsti, jog tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, iš esmės nesiskiria nuo „ištiestosios rankos“ principo (sandorių kainodaros) keliamų reikalavimų. Bendrovė mano, priešingai negu nurodė mokesčių administratorius, „tikrosios rinkos kainos“ ir „tokiomis pačiomis sąlygomis“ sudarytos paskolos sutarties tarp nesusijusių asmenų kategorijas yra tarpusavyje sutampančios, t. y. vienetas, pagrįsdamas, kad jo sudarytoje paskolos sutartyje nustatytos palūkanos (kaina) atitinka tikrąją rinkos kainą, kitaip tariant, „ištiestosios rankos“ principą, tuo pačiu pagrindžia ir faktą, jog tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis galėtų būti sudaryta tarp nesusijusių asmenų. Akcentuojama, jog byloje ginčo dėl palūkanų atitikties tikrajai rinkos kainai nekilo, mokesčių administratorius neginčijo, kad palūkanos atitiko tikrąją rinkos kainą. Bendrovė remiasi Lietuvos banko statistine informacija, kad vidutinė palūkanų norma 2009–2012 m. nesiskyrė nuo palūkanų

normos, kurią ji taikė, t. y. 2009 m. vidutinė palūkanų norma priklausomai nuo kredito sąlygų, sumos, termino, Lietuvos banko duomenimis, svyravo tarp 4 ir 12 proc., 2010 m. – tarp 4 iki 7 proc., 2011 m. – tarp 4 ir 8 proc.

Kadangi mokesčių administratorius nemotyvavo, kodėl Bendrovės pateikti įrodymai yra neobjektyvūs ir nepakankami, taip pat nenurodė, kokie (kokio pobūdžio) duomenys ar dokumentai (jei jie egzistuoja ir juos teoriškai įmanoma pateikti) galėtų išsklaidyti mokesčių administratoriaus abejones, todėl, vadovaudamasi Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnyje administraciniam aktui keliamais reikalavimais, Bendrovė teigia, kad mokesčių administratorius tinkamai nepagrindė jai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų, kaip to reikalauja MAĮ, todėl sprendimą laiko nepagrįstu, o mokesčių mokėtojai perkelta įrodinėjo pareiga paneigti mokesčių administratoriaus prielaidas prieštarauja MAĮ įtvirtintam įrodinėjimo naštos paskirstymo principui, teisingumo principui, taip pat Viešojo administravimo įstatymui ir viešojo administravimo subjekto veiklos principams.

Dėl Taisyklių nuostatų konstitucingumo

Pastebima, kad PMĮ 40 str. 3 d. nuostata Vyriausybei yra suteikti įgaliojimai nustatyti teisinį reguliavimą, kuriuo pajamos ar išmokos būtų apibūdinamos iš naujo, skirtingai nuo to, kaip jos apibūdinamos remiantis PMĮ nuostatomis. Tokiu būdu poįstatyminiu teisės aktu leidžiama nustatyti teisinį reguliavimą, kuris konkuruotų su įstatyme nustatytais taisyklėmis, t. y. Vyriausybei yra suteikiami įgalinimai nustatyti mokesčio bazę, kas yra nesuderinama su konstituciniais imperatyvais. Bendrovė, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos Konstitucijos 6 ir 7 straipsniais, nurodo, kad toks teisinis reguliavimas prieštarauja Konstitucijai (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d., 1997 m. liepos 10 d., 1998 m. spalio 9 d. nutarimai), todėl mokesčių administratorius neturėtų vadovautis tokiomis teisės aktų nuostatomis.

Pabrėžiama, kad Bendrovė turėjo mokesčio permoką, kuri padengia žalą, kurią biudžetui galėjo padaryti Bendrovė, laiku nesumokėdama mokesčių. Todėl, vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 3 punktu, tvirtinama, kad yra pagrindas atleisti Bendrovę nuo 3 531 Eur baudos.

Atsižvelgusi į nurodytas aplinkybes, Bendrovė prašo: 1) Inspekcijos 2015-09-15 sprendimą dėl patikrinimo akto Nr. (21.18-28) FR0682-610 tvirtinimo toje dalyje, kurioje Bendrovei apskaičiuota papildomai mokėtinas 27 015, 18 Eur pelno mokeskis, 177,60 Eur pelno mokesčio delspinigiaai ir paskirta 3 531 Eur pelno mokesčio bauda, panaikinti kaip nepagrįstą; 2) vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 3 punktu, atleisti nuo 3 531 Eur baudos.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas iš dalies tenkintinas. Inspekcijos 2015-09-15 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.18-28) FR0682-610 dalis, kurioje mokesčių administratorius Bendrovės už kontroliuojamojo skolinto kapitalo naudojimą sumokėtų 585 798 Lt palūkanų neleido priskirti leidžiamais atskaitymams, keistina pavedant Inspekcijai šioje dalyje atlikti mokesstinį patikrinimą iš naujo. Kita Inspekcijos sprendimo dalis paliekama nenagrinėtina.

Ginčas nagrinėjamoje byloje kilo dėl Bendrovės sumokėtų palūkanų kontroliuojantiems skolintojams už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą atskaitymo iš Bendrovės pajamų, apskaičiuojant pastarosios apmokestinamąjį pelną, teisėtumo ir pagrįstumo. Taip pat Bendrovė skunde Komisijai pateikė nesutikimo motyvus (MAĮ 141 str. 1 dalies 3 punkto pagrindu) su jai Inspekcijos apskaičiuotais pelno mokesčio delspinigiaais ir paskirta pelno mokesčio bauda.

Byloje nėra ginčo (tai patvirtino ir Bendrovės atstovai posėdžio Komisijoje metu) dėl kitų Inspekcijos 2015-08-20 patikrinimo akte Nr. (21.31-28) FR0680-596 ir 2015-09-15 sprendime Nr. (21.18-28) FR0682-610 dėl patikrinimo akto tvirtinimo įvardintų, mokesstinio patikrinimo metu nustatytų pažeidimų Nr. 7.2–7.6 (patikrinimo akto 16–17 psl., sprendimo 14 psl.), dėl kurių buvo Bendrovei papildomai apskaičiuota 8 290,66 Eur (28 626 Lt) pelno mokesčio suma. Todėl Komisija šiame sprendime dėl minėtų Inspekcijos nustatytų Bendrovės padarytų pažeidimų nepasisako.

Byloje nustatyta, jog Bendrovė atitinkamais mokestiniais laikotarpiais (2009–2011 m.) priklausė vienetų grupėms (patikrinimo akto 1–3 schemos, 5 psl.) ir už atlygį skolinosi kapitalą iš kontroliuojančių skolintojų: 2009-12-31 – vienetų grupės įmonių UAB „S2“ (buvusi UAB „F. C.“, kodas (duomenys neskelbtini) ir AB „A5“ (buvusi UAB „A1“, kodas (duomenys neskelbtini), 2010-12-31 – vienetų grupės įmonės UAB „S2“ (kodas (duomenys neskelbtini); 2011-12-31 – patronuojančios įmonės AB „A3“ (kodas (duomenys neskelbtini), tiesiogiai valdančios 100 proc. Bendrovės akcijų, ir vienetų grupės įmonės UAB „B2“ (kodas (duomenys neskelbtini). Taip pat nustatyta, kad atitinkamų mokestinių laikotarpių pabaigoje (2009-12-31, 2010-12-31, 2011-12-31) Bendrovė apskaitė iš minėtų kontroliuojančių skolintojų gautų ir negražintų paskolų (skolinto kapitalo) likučius: 2009-12-31 – iš viso 2 756 722 Lt; 2010-12-31 – iš viso 6 616 371 Lt; 2011-12-31 – iš viso 23 000 000 Lt (patikrinimo akto 1 lentelė, 6 psl.). Bendrovė 2009–2011 m. mokestiniais laikotarpiais už kontroliuojančių skolintojų skolinto kapitalo naudojimą mokėjo palūkanas, t. y. 2009 m. – 108 195 Lt palūkanų sumą, susidedančią iš 105 299 Lt UAB „S2“ ir 2 896 Lt AB „A5“, 2010 m. – 206 386 Lt palūkanų sumą UAB „S2“, 2011 m. – 873 720 Lt palūkanų sumą, susidedančią iš 866 219 Lt AB „A3“ ir 7 501 Lt AB „B2“ (patikrinimo akto 2 lentelė, 6–7 psl.), kurias priskyrė leidžiamiems atskaitymams, apskaičiuodama Bendrovės apmokestinamąjį pelną, pagal PMĮ.

Inspekcija ginčijamame sprendime konstatavo, kad paskutinę atitinkamų mokestinių laikotarpių dieną (2009-12-31, 2010-12-31 ir 2011-12-31) Bendrovės iš patronuojančios bei grupės, kuriai priklausė Bendrovė, įmonių gautų paskolų likučiai viršijo apskaičiuotą Bendrovės skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1 (**2009-12-31 – 108 195 Lt, 2010-12-31 – 188 926 Lt, 2011-12-31 – 288 677 Lt**). Bendrovės mokestinio tyrimo metu Inspekcija nenustatė poreikio atlikti kontroliuojamųjų Bendrovės finansavimo sandorių kainų koregavimą, t. y. vertino, kad Bendrovės sumokėtos palūkanos už kontroliuojančių skolintojų suteiktas paskolas atitinka tikrąją rinkos kainą, tačiau pabrėžė, jog 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 minėto principo turinys reikalauja įvertinti sąlygų visumą. Kadangi, Inspekcijos vertinimu, Bendrovės pateikti dokumentai, duomenys ir paaiškinimai neįrodė, jog tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis būtų suteikta nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, Inspekcija padarė išvadą, kad už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą Bendrovės sumokėtų palūkanų sąnaudos 585 798 Lt (2009 m. – 108 195 Lt, 2010 m. – 188 926 Lt, 2011 m. – 288 677 Lt) yra neleidžiami atskaitymai, todėl koregavo Bendrovės veiklos rezultatą už 2009–2011 m. didindama apmokestinamąjį pelną.

Bendrovė, nesutikdama su mokesčių administratoriaus pozicija, teigia, kad Inspekcija siauriamai aiškino PMĮ 40 str. 3 dalies nuostatas ir šią teisės normą detalizuojančių Taisyklių 7 punktą. Bendrovė savo argumentus iš esmės grindžia tuo, jog taikant plonos kapitalizacijos taisyklę turi būti įrodyta, kad mokesčių mokėtojas vengė mokesčių, siekė gauti mokestinės naudos. Bendrovės nuomone, paskolos sandoriai turėjo būti tiriami piktnaudžiavimo draudimo aspektu, o mokesčių administratorius neįrodė, jog sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant, nes jei Bendrovei palūkanų sąnaudos buvo pripažintos leidžiamais atskaitymais, jos buvo atitinkamai įtrauktos į skolinusių įmonių, t. y. UAB „S2“, AB „A5“, AB „A3“, AB „B2“ pelno mokesčio bazę ir apmokestintos, todėl valstybės biudžetui jokia žala nebuvo padaryta, mokesčių nebuvo išvengta, be to, mokesčių administratorius neginčijo, kad sandorius lėmė tikrosios komercinės priežastys, palūkanų normos atitiko tikrąją rinkos kainą. Bendrovė mano, kad mokesčių administratorius nemotyvuotai ir nepagrįstai atmetė Bendrovės pateiktus įrodymus kaip neobjektyvius ir nepakankamus.

Kaip matyti, šalys ginčijasi dėl plonos kapitalizacijos taisyklių, kuriomis mokesčių administratorius riboja galimybę atskaityti Bendrovės kontroliuojantiems skolintojams sumokėtas palūkanas, taikymo Pareiškėjos atveju.

Komisija laikosi pozicijos, kad aiškinant ir taikant plonos kapitalizacijos taisykles, turi būti remiamasi nacionaliniais teisės aktais, tarptautiniais dokumentais, o, įstojus Lietuvos Respublikai 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 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 punktas, 2006-09-12 sprendimo *Cadbury Schweppes* ir *Cadbury Schweppes Overseas* byloje C-196/04 40 punktas, 2007-03-13 sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* byloje C-524/04 25 punktas ir 2009-06-18 sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha* byloje C-303/07 24 punktas), jos vis dėl to turėtų nacionalinę teisę įgyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės (2012-05-10 sprendimo *Santander Asset Management SGIIC* ir kt. byloje C-338/11–C-347/11 14 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Taip pat valstybės narės neretai orientuojasi į tarptautinę praktiką ir į EBPO parengtas pavyzdines konvencijas (1998-05-12 sprendimo *Gilly* byloje C-336/96 31 punktas, 2006-02-23 sprendimo *Van Hilten – Van der Heijden* byloje C-513/03 48 punktas ir 2008-05-15 sprendimo *Lidl Belgium* byloje C-414/06 22 punktas). Todėl aiškinant ir taikant plonos kapitalizacijos taisyklės, 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.

Generalinis advokatas savo išvadoje *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* byloje C-524/04 (toliau – *Test Claimants* byla), apžvelgdamas plonos kapitalizacijos taisyklių kontekstą ir tikslą, nurodė, jog egzistuoja du pagrindiniai bendrovių finansavimo būdai: paskolos suteikimas ir investavimas į nuosavą kapitalą. Daugelis valstybių narių skirtingai apmokestina šias dvi finansavimo formas tiesioginiais mokesčiais. Paskolos suteikimo atveju, apskaičiuodamos apmokestinamąjį (t. y. ikimokestinį) pelną, bendrovės paprastai gali atskaityti palūkanas už paskolas, nes jos sudaro einamąsias ūkinės veiklos išlaidas. Tačiau nuosavo kapitalo finansavimo atveju bendrovėms neleidžiama iš ikimokestinio pelno atskaityti akcininkams išmokamų sumų, atvirkščiai, dividendai mokami iš jau apmokestintų lėšų. Toks skirtingas apmokestinimas įmonių grupės atveju reiškia, kad patronuojančiai bendrovei gali būti naudingiau suteikti įmonių grupės bendrovei paskolas, nei investuoti į jos nuosavą kapitalą. Mokestinė tokio elgesio paskata yra ypač akivaizdi, kai dukterinė bendrovė įsteigta valstybėje, kurioje taikomi palyginti dideli mokesčiai, o patronuojanti bendrovė (arba tos pačios įmonių grupės bendrovė paskolos davėja) įsteigta valstybėje, kurioje taikomi mažesni mokesčiai. Esant tokioms aplinkybėms, investicijos į nuosavą kapitalą iš esmės gali būti įformintos kaip paskola tam, kad būtų taikomas palankesnis apmokestinimas. Šis reiškinys įvardinamas „plona kapitalizacija“ (angl. *thin capitalisation*). Šitai manipuliuojant nuosavo kapitalo suteikimo forma, patronuojanti bendrovė gali realiai pasirinkti jos pageidaujama pelno apmokestinimo vietą. Daugelis valstybių, laikydamos ploną kapitalizaciją piktnaudžiavimu, priėmė kovos su juo priemones. Šiomis priemonėmis paprastai siekiama, kad apmokestinant tam tikrus kriterijus atitinkančias paskolas jos būtų laikomos neatskleistu nuosavu kapitalu. Kitaip tariant, sumokėtos palūkanos perkvalifikuojamos į paskirstytąjį pelną, todėl dukterinė bendrovė negali atskaityti visų ar dalies sumokėtų palūkanų iš savo apmokestinamųjų pajamų ir jų mokėjimui taikomos visos dividendų apmokestinimo taisyklės.

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 keletu būdų santykio metodui pritaikyti. Kai kurios šalys siekia nustatyti santykį pagal ištiestosios rankos principo kriterijus. Kitos nustato santykį pagal kitokius kriterijus. Kai santykis nustatomas pagal ištiestosios 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 priimtiniomis. 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 paskolą 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 nerezydentų 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 EB 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 punktą ir jame nurodyta praktika).

Kaip pripažino ESTT, kapitalo judėjimo apribojimais pagal EB sutarties 56 straipsnį 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 punktą, 1999-10-14 sprendimo *Sandoz* byloje C-439/97 19 punktą ir 2000-09-26 sprendimo Komisija prieš Belgiją byloje C-478/98 18 punktą).

Iš nusistovėjusios teismo praktikos aišku, kad laisvą kapitalo judėjimą kaip pagrindinį EB 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 punktą ir 2008-02-14 sprendimo Komisija prieš Ispaniją, byloje C-274/06 35 punktą). 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 EB 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 punktą, 2002-06-04 sprendimo Komisija prieš Belgiją byloje C-503/99 45 punktą, taip pat minėto 2002-06-04 sprendimo Komisija prieš Portugaliją byloje C-367/98 49 punktą ir 2008-02-14 sprendimo Komisija prieš Ispaniją byloje C-274/06 36 punktą).

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 vykdamą 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 punktą). 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 EB sutarties garantuojama pagrindine laisve (minėto sprendimo 2007-03-13 sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* byloje C-524/04 73 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

Kalbant apie suderintą apmokestinimo galios paskirstymą valstybėms narėms, primintina, 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 ESTT 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 punktas).

ESTT taip pat nurodė, jog reikia patikrinti, ar šiuo nacionaliniu teisės aktu neviršijama tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Šiuo atžvilgiu iš ESTT 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 mokėtojui, 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 punktas). ESTT taip pat yra nusprendęs, kad kai nagrinėjamas sandoris viršija tai, dėl ko atitinkamos bendrovės būtų sutarusios 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 punktas ir 2012-07-05 sprendimo *SIAT* byloje C-318/10 52 punktas).

ESTT pažymėjo, jog kai valstybė narė visas ar dalį bendrovės rezidentės tai pačiai bendrovių grupei priklausančiai bendrovei ne rezidentei išmokėtų palūkanų pripažįsta paskirstytuju pelnu, nustatiusi, 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 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 Taisyklės, kurios nustato atvejus, kai 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).

Nagrinėjama atveju Komisija, įvertinusi nacionalinių teisės aktų, tarptautinių dokumentų turinį, jų tikslą, tarptautinę praktiką, taip pat ESTT praktiką, daro išvadą, jog tai, kad Bendrovė, kurią sieja „specialūs ryšiai“ su UAB „S2“, AB „A5“, UAB „B2“ (nagrinėjama atveju šios įmonės priklauso vienetų grupės įmonėms) ir AB „A3“ (patronuojanti įmonė), siekia vykdyti savo apmokestinamą veiklą pageidaujama būdu – skolindamasi iš kontroliuojančių skolintojų, tokia veikla yra teisėta. Tačiau ši galimybė ribojama, jei nustatoma, kad Bendrovė piktnaudžiauja teise, sudaro apsimestinius sandorius, neatitinkančius įprastos konkurencijos kriterijaus, kai sandoris viršija tai, dėl ko atitinkamos įmonės būtų susitarusios sąžiningos konkurencijos sąlygomis. Be to, Bendrovė turi turėti galimybę, netaikant jai 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, mokesčių administratorius Bendrovės už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą sumokėtų palūkanų sąnaudas priskyrė neleidžiamiems atskaitymams, teigdamas, kad paskutinę atitinkamų mokesčių laikotarpių dieną (2009-12-31, 2010-12-31, 2011-12-31) Bendrovės atitinkamais laikotarpiais iš patronuojančios įmonės AB „A3“ (pagal sutartis: 2011-03-02 Nr. ASG/BGS 11/03/02, 2011-03-03 Nr. ASG/BGS 11/03/03, 2011-03-28 Nr. ASG/BGS 11/03/28, 2011-04-28 Nr. ASG/BGS 11/04/28, 2011-06-08 Nr. ASG/BGS 11/06/08, 2011-09-22 Nr. ASG/BGS 11/09/22, 2011-11-22 Nr. ASG/BGS 11/11/22) bei grupės, kuriai priklausė Bendrovė, įmonių UAB „S2“ (pagal 2009-06-01 sutartį Nr. 1/09-07-74, 2010-05-31 priedą Nr. 31/05/2010 prie 2009-06-01 sutarties Nr. FC277, 2010-09-01 sutartį Nr. 10-09-371, 2010-10-26 sutartį Nr. 10-12/456), AB „A5“ (pagal sutartis 2009-11-17 Nr. AFM/BGS 09/11/17 ir 2009-12-28 Nr. AFM/BGS 09/12/28) bei UAB „B2“ (pagal 2011-11-22 sutartį Nr. BAA/BGS 11/11/22) gautų paskolų likučiai viršijo apskaičiuotą Bendrovės skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, be to, pati Bendrovė, remiantis Taisyklių 7 punktu, nepateikė įrodymų, kad nepriklausomas (nesusijęs) asmuo būtų suteikęs Bendrovei tokias pačias paskolas tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis. 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 Bendrovės gautomis paskolomis, kurios neatitinka to, ką įmonės būtų sutarusios įprastos konkurencijos sąlygomis, netyrė (tai patvirtino ir mokesčių administratoriaus atstovė posėdžio Mokesčių ginčų komisijoje metu), ir tai sąlygojo, jog nebuvo renkami ir įrodymai, kurie patvirtintų arba paneigtų nurodytų teisiškai reikšmingų aplinkybių buvimą.

Nors Inspekcijos atstovė posėdžio Mokesčių ginčų komisijoje metu, palaikė sprendime išdėstyta Inspekcijos poziciją, jog mokesčių administratorius, nustatęs, kad įmonės gautų iš kontroliuojančių skolintojų paskolų likutis viršijo apskaičiuotą skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, neprivalo įrodinėti mokesčių naudos siekimo (piktnaudžiavimo), preziumuodamas, jog tai, kas viršijo minėtą santykį, yra neleidžiami atskaitymai, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, o šios pozicijos vienu iš šaltinių įvardijo ESTT sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* byloje C-524/04, pažymėtina, jog pastarosios bylos sprendime, kaip ir kituose šiame sprendime nurodytuose ESTT bylose yra įvardinta nacionalinių teisės aktų (įskaitant ir plonos kapitalizacijos taisykles) paskirtis – nustatyti, ar sandoris yra vien apsimestinis susitarimas, sudarytas tik mokesčių tikslais.

Nagrinėjama atveju Bendrovės 2009–2011 m. paskoliniai sandoriai nebuvo tiriami piktnaudžiavimo draudimo aspektu, kaip tai numato ESTT praktika. Bendrovės atstovai Komisijos posėdžio metu laikėsi pozicijos, kad investicijos iš paskolų buvo būtinos Bendrovės apyvartinėms lėšoms dėl Bendrovės pradėtos vykdyti aviacinio kuro tiekimo orlaiviams veiklos bei pasirinkto šios veiklos modelio, kai kuras perkamas avansu. Tiek Inspekcijos sprendime, tiek patikrinimo akte nėra duomenų, leidžiančių patvirtinti ar paneigti, kad paskolos suteikimu Bendrovė siekė išvengti pelno mokesčio, kurį Bendrovei reikėtų mokėti nuo apskaičiuoto apmokestinamojo pelno, vykdant veiklą Lietuvos teritorijoje, jį sumažindama dirbtinai išmokamų palūkanų sąnaudomis nuo paskolų, kurios nėra reikalingos Bendrovės veiklai. Mokesčių

administratorius nevertino Bendrovės gautų paskolų sandorių realumo, būtinumo ir ekonominio pagrindimo. Pastebėtina, kad tinkama priemonė, atskaitos taškas, atskirti dirbtinius sandorius nuo realių ekonominių sandorių būtų ištiesiosios rankos principas, kuris tarptautinėje mokesčių teisėje pripažįstamas kaip tinkama priemonė išvengti dirbtinių manipuliacijų užsienio elementų turinčiais sandoriais. Be to, svarbu pažymėti, jog 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. 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 būdas išvengti mokesčių mokėjimo.

Be to, atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių administratoriui konstatavus, jog Bendrovės gautos paskolos yra ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų sudarymas, ji (Bendrovė), remiantis Taisyklių 7 punktu, turi turėti neapsunkintą galimybę įrodyti, kad sandorius iš tikrųjų lėmė tikros komercinės priežastys. Inspekcija skundžiamame sprendime teisingai yra atkreipusi dėmesį į EBPO konvencijos R4 dalies 76 punkte nurodytą, jog, vertinant įvairius faktorius, kurie gali padėti identifikuoti paskolos forma pervedamų piniginių lėšų tikrąją prigimtį, gali būti taikomas „bankininko“ požiūris, t. y. ar, atsižvelgiant į skolininko finansinę ir ekonominę būklę, nepriklausomas bankas būtų suteikęs lėšų kaip paskolą tomis sąlygomis, kurios faktiškai buvo sulgytos tarp šalių. Tačiau minėtame punkte taip pat nurodoma, kad „bankininko“ požiūrį reikia taikyti lanksčiai ir atsižvelgti į tai, jog nesusijęs asmuo, turėdamas tokią išsamią informaciją apie skolininką ir pelno perspektyvą, kokią turi motininė įmonė, galėtų suteikti paskolą net ir tuomet, kai bankas nesiryžtų skolinti. Taigi, Komisijos nuomone, pernelyg griežtas ir formalus Taisyklių 7 punkto nuostatų taikymas, neatsižvelgiant į antivengiminės priemonės, kuriai jos yra skirtos, paskirtį, ištiesiosios rankos principo turinį, nepagrįstai apsunkintų mokesčių mokėtojo galimybes įrodyti, kad paskolos sandoris sudarytas nepiktnaudžiaujant, kad jį lėmė tikrosios komercinės priežastys ir tokiu būdu neatitiktų proporcingumo principo.

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

Inspekcija nagrinėjamu atveju netinkamai grindė savo išvadas dėl Bendrovės sumokėtų palūkanų kontroliuojantiems skolintojams už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą neatskaitymo iš Bendrovės pajamų, nes tik ištyrus nagrinėjamų Bendrovės paskolinių sandorių pobūdį, turinį, prasmę, surinkus ir įvertinus visus aukščiau nurodytus reikšmingus bylai įrodymus, taip pat Bendrovės papildomai po Komisijos posėdžio pateiktus dokumentus, gali būti sprendžiama dėl Bendrovės apmokestinimo pagrįstumo. Tuo tarpu, mokesčių administratoriaus atliekamo pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tikrinimo metu turi būti vertinama visuma aplinkybių, susijusių su tuo, ar mokėtojas teisingai apskaičiavo apmokestinamąjį pelną ir sumokėjo pelno mokesťį, t. y. turi būti vertinamos visos, tiek mokėtojo apmokestinimui palankios, tiek nepalankios su mokesčių prievolių vykdymu susijusios aplinkybės. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje (2008-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-163/2008, 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009, 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011) laikomasi pozicijos, kad pagrindas mokesčių ginčą grąžinti mokesčių administratoriui vertinti pakartotinai (pakartotinai nagrinėti skundą ar atlikti pakartotinį patikrinimą) yra tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčių ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, iširti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Taigi, nors Komisijai, kaip ikiteisminį ginčą nagrinėjančiai institucijai, yra keliamas klausimas dėl Bendrovės 2009–2010 m. laikotarpiu sumokėtų palūkanų kontroliuojantiems skolintojams už kontroliuojamo

skolinto kapitalo naudojimą nepriskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams, tačiau dėl to, jog mokesčių administratorius vykdyto mokestinio patikrinimo metu nevertino ir netyrė šiam ginčui aktualių Bendrovės sudarytų paskolų sandorių ir jų pagrindu patirtų sąnaudų piktnaudžiavimo aspektu, t. y. neatliko veiksmų, kurie priskirti jo kompetencijai, Komisija neturi teisinio pagrindo, išeidama iš ginčo ribų pasisakyti šiuo aspektu. Tokie veiksmai nebuvo atlikti ir priimant sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nors jų atlikimas yra betarpiškai susijęs su Bendrovės atžvilgiu atlikto mokestinio tikrinimo dalyku (pelno mokesčio apskaičiavimu). Todėl Komisija, siekdama objektyviai išnagrinėti mokestinį ginčą ir 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 ir įvertinti Bendrovės dokumentus dėl paskolų lėšų panaudojimo realioje Bendrovės veikloje. Dėl šios priežasties Inspekcijos sprendimas šioje dalyje keistinas į sprendimą atlikti pakartotinį patikrinimą. Mokesčių administratorius, atlikdamas pakartotinį Bendrovės patikrinimą, turėtų, atsižvelgdamas į visus nurodytus Inspekcijos sprendimo trūkumus ir surinkęs visą teisiškai reikšmingą informaciją, iš naujo spręsti klausimą dėl Bendrovės apmokestinimo.

Taigi, kadangi nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius netinkamai vertino ir ištyrė faktines aplinkybes dėl Inspekcijos patikrinimo akte ir sprendime 7.1 numeriu pažymėto pažeidimo, todėl Inspekcijos 2015-09-15 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.18-28) FR0682-610 dalis, kuria buvo patvirtinta Inspekcijos 2015-08-20 patikrinimo akto Nr. (21.31-28) FR0680-596 dalis, kurioje Bendrovei nurodyta sumokėti 93 280 Lt / 27 015,76 Eur (21 639 Lt (108 195 x 20 proc.) + 28 339 Lt (188 926 Lt x 15 proc.) + 43 302 Lt (288 677 Lt x 15 proc.) pelno mokesť, keistina į sprendimą pavesti Inspekcijai atlikti pakartotinį Bendrovės patikrinimą, kurio metu būtų išsiaiškintos ir nustatytos Komisijos sprendime nurodytos aplinkybės bei kitos, mokesčių administratoriaus manymu, svarbios aplinkybės, turinčios įtakos Bendrovės apmokestinimui, ir priimti naują sprendimą.

Mokestinių ginčų komisija taip pat nurodo, jog Bendrovės skundo prašymas atleisti Bendrovę nuo mokesčių administratoriaus apskaičiuotų 177,60 Eur pelno mokesčio delspinigių ir paskirtos 3531 Eur pelno mokesčio baudos mokėjimo, jį grindžiant Bendrovės turėta mokesčio permoka, šiame sprendime nėra nagrinėjamas iš esmės, nes Inspekcijos sprendimo dalis keistina į sprendimą atlikti pakartotinį patikrinimą. Tik iš naujo įvertinusi pelno mokesčio apskaičiavimo pagrįstumą, Inspekcija po to turėtų išspręsti klausimą dėl pelno mokesčio delspinigių apskaičiavimo bei pelno mokesčio baudos skyrimo ir atleidimo nuo jų mokėjimo, todėl Komisija plačiau šiuo klausimu nepasisako.

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. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-09-15 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.18-28) FR0682-610 dalį, kuria buvo nurodyta sumokėti 27 015,76 Eur pelno mokesčio bei su juo susijusias delspinigių ir baudos sumas, į sprendimą šioje dalyje pavesti Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos atlikti pakartotinį Bendrovės patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

2. Palikti nenagrinėtą Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-09-15 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.18-28) FR0682-610 dalį dėl nurodymų sumokėti 8 290,66 Eur pelno mokesť bei su juo susijusias sumas.

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

komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliėnė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliėnė