



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „Ū1“ 2016-09-02 SKUNDO**

2016 m. lapkričio 21 d. Nr. S-251 (7-210/2016)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:  
komisijos narės,  
pavarduojančios komisijos pirmininkę  
komisijos narių

Linos Vosylienės  
Martyno Endrijaičio – pranešėjo  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovams

Jūratei Dalmantaitei  
J. N.,  
M. Č., D. S.,  
A. L.  
advokatui A. P.

mokesčių mokėtojo atstovui

2016-11-08 posėdyje išnagrinėjusi UAB „Ū1“ (toliau – Pareiškėja) 2016-09-02 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-08-23 sprendimo Nr. 69-90, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-08-23 sprendimu Nr. 69-90 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-05-25 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)FR0682-323, kuriuo Pareiškėjai nurodyta į biudžetą sumokėti 31 223,35 Eur pelno mokestį, 10 348,46 Eur pelno mokesčio delspinigius ir 3 122 Eur pelno mokesčio baudą.

Vilniaus AVMI, vykdydama Inspekcijos 2015-09-07 sprendimą Nr. 69-110, kuriuo pavesta atlikti pakartotinį Pareiškėjos mokestinį patikrinimą bei 2015-10-15 pavedimą tikrinti Nr. 0773-2760, atliko pakartotinį Pareiškėjos pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2009–2013 metus.

Pakartotinio patikrinimo metu nustatyti mokestiniai pažeidimai:

1. Pareiškėjos iš kontroliuojančio skolintojo – akcininko UAB „F1“ skolintas kapitalas už atlygį paskutinę Pareiškėjos mokestinio laikotarpio dieną viršijo leistiną skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, todėl mokamos palūkanos už paskolą, viršijančią nuosavo kapitalo dalį, priskirtos neleidžiamoms atskaitymams, t. y. **561 705 Lt (162 681 Eur)** (2009 m. – 110.031 Lt, 2010 m. – 135 212 Lt, 2011 m. – 136 902 Lt ir 2012 m. – 179 560 Lt).

2. Pareiškėja gautoms paskoloms iš asocijuotų asmenų skaičiavo palūkanas, neatitinkančias rinkos vidutinių metinių palūkanų normų, todėl už paskolą mokamos palūkanos, viršijančios nustatytas rinkos vidutines metines palūkanų normas, priskirtos neleidžiamoms atskaitymams, t. y.

**143 454,79 Lt (41 547,38 Eur)** (2009 m. – 342 Lt (99,05 Eur), 2010 m. – 6 510,09Lt (1 885,45 Eur), 2013 m. – 136 602,69 Lt (39 562,87 Eur).

3. Pareiškėja 2013-12-27 pardavė žemės sklypą ir gyvenamąjį namą (adresu: (*duomenys neskelbtini*)) susijusiam asmeniui už 98 000 Lt, vidutinė rinkos vertė pardavimo dieną 394 000 Lt. Patikrinimo metu Pareiškėjos 2013 m. pajamos dėl nekilnojamojo turto pardavimo padidintos 296 000 Lt.

4. Padidintos Pareiškėjos 2013 metų sąnaudos 16 599 Lt, kurios nedeklaruotos metinėje pelno mokesčio deklaracijoje (PLN204), bet buvo apskaitytos pagal pateiktus Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentus ir jų registrus.

5. Už 2013 metus nustatyta didesnė 296 000 Lt iš kitų vienetų grupių perimta nuostolių suma pagal pateiktą Latvijos mokesčių administratoriaus pažymą.

Skundžiamame Inspekcijos sprendime teigiama, kad Pareiškėja nesutinka su nustatytu mokesčiniu pažeidimu dėl plonosios kapitalizacijos taikymo, t. y. ginčas tarp Pareiškėjos ir Inspekcijos vyksta dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 40 straipsnio 2 ir 3 dalies nuostatų bei minėtas nuostatas detalizuojančių Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-12-09 nutarimu Nr. 1575 patvirtintų Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių (toliau – Plonosios kapitalizacijos taisyklės) bei finansų ministro 2004-04-09 įsakymu Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ patvirtintų taisyklių (toliau – Taisyklės) taikymo.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjos įregistruotas ir suformuotas įstatinis kapitalas sudarė 10 000 Lt, susidedantis iš 10 000 vnt. 1 Lt nominalios vertės paprastųjų vardinių akcijų. Pareiškėjos akcininkė (steigėja) buvo UAB „F1“ (toliau – Motininė įmonė, kontroliuojantis asmuo), kuriai priklausė 100 proc. Pareiškėjos akcijų. VĮ Registrų centro duomenimis, nuo 2014-06-02 Pareiškėjai suteiktas likviduojamos įmonės statusas. Pagal VĮ Registrų centro ir VĮ „Regitra“ duomenis Pareiškėja įregistruoto nekilnojamojo turto bei transporto priemonių neturėjo. Pas Pareiškėją vidutiniškai dirbo du trys darbuotojai, kurie nuo 2014-05-30 buvo atleisti.

Nustatyta, jog 2009-03-02 Pareiškėja sudarė paskolos sutartį Nr. 09/03/02-1 su Motinine įmone, kurioje nurodyta, kad Motininė įmonė suteikia Pareiškėjai iki 1 500 000 Lt paskolą su 12 proc. metinėmis palūkanomis, kuri bus panaudota Pareiškėjos apyvartinėms lėšoms finansuoti. Suteiktos paskolos grąžinamo terminas numatytas iki 2009-12-31. Sutartį pasirašė Pareiškėjos direktorius S. S. ir Motininės įmonės direktorius V. S. Pareiškėja prie minėtos sutarties pateikė 2009-12-31 priedą, kuriame nurodyta, kad paskolos grąžinimo terminas pratęsiamas iki 2010-12-31, ir 2011-01-01 priedą, kuriame nurodyta, kad minėtos paskolos grąžinimo terminas pratęsiamas iki 2011-12-31, ir jei šalys nepareiškia noro nutraukti sutarties, tai sutartis savaime pratęsiamą dar metams.

Sprendime nurodoma, kad 2013-02-20 buvo sudaryta dar viena paskolos sutartis Nr. 13/02/20-1 tarp Pareiškėjos ir Motininės įmonės, pagal kurią Motininė įmonė įsipareigojo Pareiškėjai suteikti 1 500 000 Lt paskolą su 10 proc. metinėmis palūkanomis Pareiškėjos apyvartinėms lėšoms finansuoti. Sutartyje nurodyta, kad paskola bus grąžinta iki 2013-12-31. Sutartį pasirašė Pareiškėjos direktorius V. S. ir Motininės įmonės direktorius V. S.

Inspekcija pažymi, kad Motininė įmonė pagal minėtas paskolų sutartis ir jų priedus mokėjimo pavedimais per banką Pareiškėjai suteikė **4 222 415,57 Lt** (2009 m. – 1.749 415,57 Lt, 2010 m. – 3.000 Lt, 2011 m. – 300.000 Lt, 2012 m. – 1.415.000 Lt, 2013 m. – 755.000 Lt) paskolą. Pareiškėja gautą paskolą iš Motininės įmonės grąžino mokėjimo pavedimais per banką 2009 m. – 486 196 Lt, 2010 m. – 8 000 Lt, 2011 m. – 677 000 Lt, 2012 m. – 640 000 Lt, 2013 m. – 2 411 219,57 Lt. Pareiškėja už gautas paskolas Motininei įmonei apskaičiavo ir sumokėjo **804 037,27 Lt** palūkanas (2009 m. – 111 070,23 Lt, 2010 m. – 151 026,15 Lt, 2011 m. – 136 901,99 Lt, 2012 m. – 179 559,91 Lt, 2013 m. – 225 478,99 Lt), kurias pagal buhalterinės apskaitos registrus ir pateiktose metinėse pelno mokesčio deklaracijose (PLN204) už 2009–2013 metus įtraukė į leidžiamus atskaitymus.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėja atitinkamų mokesčinių laikotarpių pabaigoje (2009-12-31, 2010-12-31, 2011-12-31, 2012-12-31, 2013-12-31) apskaitė iš Motininės įmonės

(kontroliuojančio skolintojo) gautų paskolų (skolinto kapitalo) likučius: 2009 m. – 1 263 219,57 Lt, 2010 m. – 1 258 219,57 Lt, 2011 m. 881 219,57 Lt, 2012 m. – 1 656 219,57 Lt.

Inspekcija, nagrinėdama mokestinį ginčą ir vertindama palūkanų priskirtinumą leidžiamiesiems atskaitymams, sprendime aptarė plonosios kapitalizacijos taikymą reglamentuojančius nacionalinius teisės aktus bei tarptautinę praktiką. Iš ginčijamo sprendimo matyti, kad Inspekcija vadovavosi Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (*Organisation for Economic Co-operation and Development*, OECD, toliau – OECD) 2012-08-06 išleista Pavyzdine mokesčių konvencija pajamoms ir kapitalui 2010 (*Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*, toliau – Konvencija); OECD 2010-07-22 pateiktomis Rekomendacijomis dėl transakcijų kainodaros daugianacionalinėms įmonėms ir mokesčių administratoriams (toliau – Rekomendacijos); OECD 2012 m. rugpjūčio mėnesį parengtu „Plonosios kapitalizacijos“ informaciniu dokumentu mokesčių administratoriams; Konvencijos R4 dalimi „Plonoji kapitalizacija“ (šioje dalyje nurodytas dokumentas OECD Tarybos priimtas 1986-11-26, toliau – Konvencijos R4 dalis, kurioje pateikta Plonosios kapitalizacijos įstatyminė bazė, suderinamumas su mokesčių tarptautinėmis konvencijomis ir sutartimis, nacionaliniai Plonosios kapitalizacijos taikymo ypatumai, pastabos ir pasiūlymai).

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

Inspekcija, remdamasi Perno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 3 dalimi, Plonosios kapitalizacijos taisyklių 3 ir 6 punktais, sprendime teigia, kad mokesčių administratorius turėtų pagrįdą taikyti Plonosios kapitalizacijos taisyklių nuostatas būtina nustatyti:

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

#### *Dėl paskolų gavimo iš kontroliuojančio skolintojo*

Inspekcija ginčijamame sprendime akcentuoja, kad Pareiškėjos steigėjas yra Motininė įmonė, kurios vienintelis 100 proc. akcininkas buvo V. S. Nurodoma, kad patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-279 1 lentelėje detalizuotos Pareiškėjos gautos paskolos iš Motininės įmonės ir Pareiškėja atitinkamų mokestinių laikotarpių pabaigoje (2009-12-31, 2010-12-31, 2011-12-31, 2012-12-31, 2013-12-31) apskaitė iš Motininės įmonės (kontroliuojančio skolintojo) gautų paskolų (skolinto kapitalo) likučius: 2009 m. – 1 263 219,57 Lt, 2010 m. – 1 258 219,57 Lt, 2011 m. – 881 219,57 Lt, 2012 m. – 1 656 219,57 Lt.

Vadovaudamasi Plonosios kapitalizacijos taisyklių I skyriaus 2 punkte pateiktomis kontroliuojančio skolintojo ir skolinto kapitalo už atlygį sąvokomis, Inspekcija padarė išvadą, kad Motininė įmonė, mokestiniais laikotarpiais kontroliavo Pareiškėją, todėl Pareiškėjos gautos paskolos pagrįstai buvo priskirtos prie skolinto kapitalo už atlygį.

#### *Dėl skolinto kapitalo iš kontroliuojančio asmens ir fiksuoto kapitalo santykio*

Inspekcija sprendime nurodo, kad Plonosios kapitalizacijos taisyklių II skyriaus 3 punkte reglamentuota, jog Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-ų) skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu. Plonosios kapitalizacijos taisyklių 6 punkte nustatyta, kad Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio skolintojo skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu.

Sprendime pažymima, kad Vilniaus AVMI atlikto Pareiškėjos mokestinio tyrimo metu bei pakartotinio patikrinimo metu nustatyta, jog paskutinę atitinkamų mokestinių laikotarpių dieną (2009-12-31, 2010-12-31, 2011-12-31 ir 2012-12-31) Pareiškėjos iš Motininės įmonės gautų paskolų likučiai viršijo apskaičiuotą Pareiškėjos skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1 (detalesnį patikrinimo akto 2 ir 3 lentelės).

Taip pat sprendime nurodyta, kad pagal Plonosios kapitalizacijos taisyklių 6 punkto nuostatas už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir, apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų. Neleidžiamiems atskaitymams priskiriama palūkanų sumos dalis, kuri viršija skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, turi būti apskaičiuojama nuo visų suteiktų paskolų sumos.

*Dėl paskolos sutarčių sudarymo tomis pačiomis sąlygomis tarp nesusijusių asmenų*

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

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

2) palūkanos už paskolą atitinka rinkos kainą.

Sprendime akcentuojama, kad pagal Plonosios kapitalizacijos taisyklių 6 ir 7 punktų nuostatas už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir, apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų. Šios nuostatos netaikomos, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų. Šiuo atveju vieneto turimi įrodymai turi būti pakankami, kad mokesčių administratorius galėtų nustatyti, kokios yra paskolų teikimo sąlygos, jei šiam vienetui paskolą suteiktų nepriklausomi asmenys. Pažymėtina, kad šiuo atveju vienetas turi pagrįsti ne tik faktą, kad palūkanos už paskolą atitinka rinkos kainą, bet ir faktą, kad vienetas, tokią pačią paskolą, tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis (terminas, užstatas, suma, paskolos išdavimo, grąžinimo sąlygos, numatytos netesybos, palūkanų norma ir pan.) gautų iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų.

Nurodoma, kad Pareiškėja 2015-02-10 raštu pateikė papildomus dokumentus dėl rinkos palūkanų ir pastangų gauti paskolas bendrovės veiklai finansuoti, t. y. pateikė AB Šiaulių banko Vilniaus filialo 2015-02-09 raštą Nr. S-16, kuriame bankas nurodė, kad 2009 m. vasario mėnesį susitikimo metu buvo aptartos finansavimo galimybės, tačiau, įvertinus riziką, kreditas Pareiškėjai nebuvo suteiktas. Vilniaus AVMI pažymėjo, kad pateiktame rašte nėra nurodyta, kokios buvo aptartos finansavimo galimybės, t. y. nenurodytos finansavimo sumos, kokių rūšių kreditus, t. y. ilgalaikius ar trumpalaikius, bankas suteiktų Pareiškėjai, nenurodyta finansavimo rūšies trukmė, palūkanų normos, kredito grąžinimo terminai, kredito užtikrinimo būdas ir kt.

Taip pat nurodoma, kad Pareiškėja pateikė 2009-04-15 UAB FMĮ „O1“ raštą (be registracijos numerio), kuris buvo adresuotas Motininei įmonei, dėl paskolos Pareiškėjai suteikimo. UAB FMĮ „O1“ rašte nurodė, kad, atlikus Lietuvos komercinių įmonių platintų obligacijų emisijų palūkanų normų bei rizikos rodiklių analizę, UAB FMĮ „O1“, panaudodama nuosavas bei jų suinteresuotų klientų lėšas, sutiktų suteikti 1 500 000 Lt 3 (trejų) metų trukmės su turto įkeitimu negarantuotą paskolą Pareiškėjai, taikant 16 proc. palūkanų normą.

Sprendime pabrėžiama, kad Pareiškėjos pirminio mokesčio patikrinimo metu, 2015-03-24 buvo atliktas operatyvus UAB FMĮ „O1“ patikrinimas. Operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad pagal UAB FMĮ „O1“ paskolų suteikimo sutartis už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-12-31 paskolų gavėjai buvo finansų maklerio įmonės klientai (t. y. įmonės ir fiziniai asmenys). Pažymėta, kad paskolos dažniausiai buvo teikiamos nuo 5 dienų iki kelių mėnesių. Už suteiktas paskolas UAB FMĮ „O1“ apskaičiuodavo nuo 4 proc. iki 10 proc. (2009 m. – nuo 6 proc. iki 10 proc., 2010–2013 m. nuo 4 proc. iki 8 proc.) metinių palūkanų, t. y. ne didesnes palūkanas negu Lietuvos banko nefinansinėms korporacijoms nustatytos vidutinės metinės palūkanų normos: 2009 m. – 10 proc., 2010 m. – 8 proc., 2011 m. – 9 proc., 2012 m. – 8 proc., 2013 m. – 7 proc. Taip pat UAB FMĮ „O1“ pateikė paaiškinimus, kuriuose nurodyta, kad UAB FMĮ „O1“ niekada nesispecializavo ir nesispecializuoja finansinių paskolų suteikime savo klientams, neskolina įmonės lėšų, o teikia tarpininkavimo paslaugas, vykdant prekybą finansinėmis priemonėmis. UAB FMĮ „O1“ 2009-04-15

rašte dėl paskolos Pareiškėjai suteikimo nurodė, kokiomis esminėmis sąlygomis finansų maklerio įmonė galėtų bandyti pritraukti Pareiškėjos finansavimą.

Sprendime teigiama, kad Vilniaus AVMI tiek pirminio, tiek pakartotinio patikrinimo metu pažymėjo, jog operatyvaus patikrinimo metu nenustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2013-12-31, Pareiškėja ar Motininė įmonė būtų finansų maklerio klientais ir kad jiems būtų suteiktos paskolos.

Taip pat sprendime nurodoma, kad Pareiškėja patikrinimo metu pateikė UAB „P2“ 2014-11-19 raštą (be registracijos numerio), kuriame teigiama, jog „patvirtiname, kad turėdami galimybę arba gavus prašymą nagrinėjamu laikotarpiu, mes būtume suteikę finansavimą Pareiškėjai tokiomis pačiomis sąlygomis, kaip nurodyta 2009-03-02 paskolos sutartyje Nr. 09/03/02-1 ir jos pakeitimuose tarp Motininės įmonės ir Pareiškėjos“. Įvertinusi pateiktą Pareiškėjos dokumentą, Inspekcija pabrėžė, kad Pareiškėja nepateikė įrodymų, jog tokia pati paskola (tokios pačios paskolos) tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, t. y. minėtame rašte apsiribojama bendro pobūdžio informacija, nenurodant finansavimo rūšies; trukmės; paskolos dydžio; nenurodytas grąžinimo terminas ir grąžinimo būdas; palūkanų dydis ir rūšis; garantas ir pan.

Teigiama, kad atsižvelgus į išdėstytas aplinkybes, Vilniaus AVMI mokestinio patikrinimo metu padarė išvadą, kad Pareiškėja nepateikė įrodymų, jog nesusiję asmenys būtų suteikę Pareiškėjai tokias pačias paskolas tokiomis pačiomis sąlygomis. Be to, Pareiškėja nei mokestinio tyrimo, nei patikrinimo metu nepateikė jokių kitų objektyvių įrodymų, kuriais vadovaujantis būtų galima spręsti, kad Pareiškėja tokia pačia paskola (paskolomis), tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis galėjo būti finansuojama ir nesusijusių asmenų. Priešingai, patikrinimo akte Nr.(4.65)-FR0680-279 Vilniaus AVMI pažymėjo, jog, vertinant Pareiškėjos galimybes pasiskolinti atitinkamo dydžio sumas iš nepriklausomų šaltinių ir analizuojant mokesčių mokėtojos pateiktus duomenis, matyti, kad paskutinę atitinkamo mokestinio laikotarpio (2009 – 2012 m.) dieną Pareiškėjos nuosavas kapitalas buvo labai mažas arba neigiamas (detaliau patikrinimo akto 4 lentelė), todėl Vilniaus AVMI pagrįstai kilo abejonių, jog įprastinėmis sąlygomis toks skolinimasis tarp nesusijusių asmenų nebūtų įmanomas.

#### *Dėl palūkanų normos*

Inspekcija sprendime pažymi, kad vertinant Plonosios kapitalizacijos taisyklėse numatytą kitą kriterijų (palūkanos už paskolą turi atitikti rinkos kainą), būtina vadovautis PMĮ 40 straipsnio 2 dalies nuostatomis ir minėtą dalį detalizuojančiomis Taisyklėmis. Sprendime nurodoma, kad Pareiškėja skunde teigia, jog mokesčių administratorius nepagrįstai palūkanų normų tikrąją rinkos kainą grindė Lietuvos banko skelbiama statistine informacija.

Vadovaujantis PMĮ 40 straipsniu, vienetai, Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Sprendime, vadovaujantis PMĮ 2 straipsnio 8 dalimi ir 33 dalimi, teigiama, kad Pareiškėjos vienintelis akcininkas tikrinamuoju laikotarpiu buvo Motininė įmonė, todėl šios bendrovės laikomos asocijuotomis.

Inspekcija pabrėžia, kad asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose dėl tarpusavio ryšių įtakos šalys gali būti linkusios sudaryti arba nustatyti kitokias sąlygas, nei būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, todėl pagal PMĮ 40 straipsnio 2 dalies nuostatą bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei tokių sąlygų nebūtų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Analogiškas įstatymo leidėjo tikslas buvo nurodytas ir Taisyklėse. Minėtų Taisyklių tikslas – užtikrinti, kad vienetai bei gyventojai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną arba apmokestinamąsias pajamas, pajamomis iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos pripažintų sumą, atitinkančią šio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais ar ribojamųjų dydžių leidžiamais atskaitymais (išlaidomis) pripažintų sąnaudų iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos sumą, atitinkančią tokio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Atitinkamai Taisyklių 3 punkte įtvirtinta, kad ištiestosios rankos principas – principas, pagal kurį kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios

rinkos kainos, o uždirbtas pelnas arba pajamos, gautos atlikus kontroliuojamąsias transakcijas, neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris būtų uždirbtas, atlikus transakciją tikrąja rinkos kaina. Ištiestosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamosios transakcijos sąlygų palyginimu su palyginamąja transakcija ar transakcijomis.

Skunde teigiama, jog pagal Taisyklių 6 punkto nuostatas, siekiant nustatyti ištiestosios rankos principą atitinkančią kontroliuojamosios transakcijos kainą, turi būti atlikti šie veiksmai: 1) įvertinta kontroliuojamoji transakcija, vadovaujantis Taisyklių 7–13 punktais; 2) vadovaujantis informacija, gauta įvertinus kontroliuojamąją transakciją, palyginimui turi būti parinktos nekontroliuojamosios transakcijos; 3) įvertintos parinktos nekontroliuojamosios transakcijos, vadovaujantis Taisyklių 7–13 punktais; 4) vadovaujantis gauta informacija ir Taisyklių 19–22 punktų nuostatomis, pritaikytas vienas iš šių Taisyklių 19 punkte išvardytų metodų. Atsižvelgiant į tai, pabrėžiama, jog Taisyklių 19 punktas numato, kad nustatant ištiestosios rankos principą atitinkančią kainą bei koreguojant ištiestosios rankos principo neatitinkančią kainą arba pelną, turi būti naudojamas vienas iš šių kainodaros metodų: palyginamosios nepriklausomos kainos; perpardavimo kainos; „kaštai plius“; pelno padalijimo; transakcijos grynosios maržos. Nustatant kontroliuojamųjų transakcijų kainas arba pelną, galima kombinuoti bei modifikuoti šiame punkte išvardytus metodus, jeigu tai leidžia pasiekti ištiestosios rankos principą atitinkantį rezultatą.

Inspekcija akcentavo, kad pasirinkus metodą (ar metodų kombinaciją), kai lyginama su nekontroliuojamomis transakcijomis, visų pirma turi būti naudojami vidiniai palyginimai (kontroliuojamoji transakcija lyginama su nekontroliuojamąja transakcija, kurios viena iš šalių yra šios kontroliuojamosios transakcijos šalis). Nesant vidinių palyginimų arba siekiant patikrinti rezultatą, pasiektą naudojant vidinius palyginimus, gali būti naudojami išoriniai palyginimai (palyginimas, kai kontroliuojamajai transakcijai palyginti naudojama tarp kitų nei šią kontroliuojamąją transakciją atlikusių asmenų atlikta nekontroliuojamoji transakcija).

Pabrėžiama, kad siekiant nustatyti, kokiomis sąlygomis įmonė teikia paskolas kitiems juridiniams asmenims, pakartotinio mokestinio patikrinimo metu 2016-01-06 buvo atliktas Motininės įmonės operatyvus patikrinimas. Nustatyta, jog Motininės įmonės veikla susijusi su investavimu (finansavimu) į projektus įgyvendinančias įmones bei prekyba išvestinėmis finansinėmis priemonėmis ir akcijomis. Motininė įmonė 2009–2013 metais daugiausia paskolų suteikė kontroliuojamoms įmonėms (SIA „K1“; UAB „H1“; UAB „A1“; UAB „A4“; UAB „A3“; UAB „M2“; UAB „B2“) bei kelioms nesusijusioms įmonėms („A2“ *Ltd*, Britų Mergelių salos; JAV įmonei „V1“; UAB „P1“; UAB „I1“; UAB „S2“; UAB „S1“; UAB „A5“) ir nustatė nuo 3 proc. iki 7 proc. metinių palūkanų dydžius. Tačiau susijusioms įmonėms Pareiškėjai, UAB „M1“ ir UAB „B1“ buvo nustatytos nuo 10 proc. iki 12 proc. metinės palūkanų normos (detaliau patikrinimo akto 5 lentelė).

Inspekcija pažymėjo, jog analizuojant Pareiškėjos bei Motininės įmonės sudarytas paskolos sutartis su nesusijusiais subjektais buvo vertinamos paskolos šalių ypatybės, sutarties terminai, paskolos sutarties valiuta, palūkanų pobūdis, laikotarpis, kai buvo sudarytos sutartys. Patikrinimo metu nenustatyta tinkamų vidinių palyginimų. Taip pat nenustatyta tinkamų išorinių palyginimų analizuojant Inspekcijos turimos „Transfer pricing Catalyst“ duomenis. Nurodoma, kad iš mokestinio ginčo medžiagos matyti, jog Vilniaus AVMI, vertindama kontroliuojamas transakcijas ir jų atitiktį ištiestosios rankos principui, vadovavosi Lietuvos banko statistinėmis palūkanų normomis, t. y. konstatuodama aplinkybes, kad palūkanų norma neatitiko tikrosios rinkos kainos, ir apskaičiuodama pelno mokestį, Vilniaus AVMI taikė Taisyklėse numatytą palyginamosios nepriklausomos kainos metodą.

Inspekcija teigia, kad Pareiškėja nepateikė Taisyklių reikalavimus atitinkančių ar kitų dokumentų, pagrindžiančių, jog sutartyse numatyta palūkanų norma atitinka palūkanų tikrąją rinkos kainą, taip pat atsižvelgus į tai, jog skelbiama Lietuvos banko statistika skiriasi nuo Pareiškėjos sutartyse numatytų palūkanų normų (skirtumas nustatytas nuo 1,95 proc. iki 7,27 proc.), pagrįstai konstatuota, jog palūkanų norma neatitiko tikrosios rinkos kainos. Sprendime remiamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2013-11-18 nutartimi administracinėje byloje ir nurodoma, kad „viešojo administravimo institucijoje vykstančio proceso taisyklės, būtent įrodinėjimo taisyklės, nustato ne tik procedūrinio pobūdžio normas, bet gali nustatyti ir materialinės teisės normas

dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo, pvz., teisinės prezumpcijos. <...> nėra tokia reikšminga bendra MAĮ norma, nustatanti mokesčių administratoriaus pareigą pagrįsti savo priimtą sprendimą įrodymais (MAĮ 67 str. 1 d.). Įrodinėjimo procesas mokesčiniame ginče arba kitoje administracinėje byloje, kurioje sprendžiami mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus ginčai, priklauso nuo ginčo pobūdžio, taigi ir nuo materialinės teisės normos, kurią taikys atitinkamai faktinei situacijai mokesčių administratorius, turinio“. Teigiama, kad nagrinėjamu atveju, tinkamas išlaidų pagrindimas, tuo pačiu ir palūkanų priskirtinumas yra susijęs su materialinės teisės norma – PMĮ 40 straipsniu bei minėtą straipsnį detalizuojančiais poįstatyminiais teisės aktais, kurių turinys patvirtina mokesčio mokėtojo pareigą sandoriuose tarp asocijuotų asmenų, pagrįsti kainos atitiktį tikrajai rinkos kainai. Atitinkamai, tikroji rinkos kaina yra apibrėžta kaip suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba pan., sudarius sandorį tarp nepriklausomų asmenų (PMĮ 2 straipsnio 37 dalis). Vadinasi, teisinis reglamentavimas numato, kad mokesčių administratoriaus teisė pripažinti kitokio dydžio apmokestinamąsias pajamas gali atsirasti, esant dviem sąlygoms: sandoriui (ūkiniai operacijai) įvykus tarp asocijuotų asmenų, kaip tai suprantama pagal PMĮ nuostatas; ir nustačius aplinkybę, jog sandorio ar ūkinės operacijos kaina neatitinka tikrosios rinkos kainos. Inspekcijos vertinimu, surinkta pakankamai įrodymų, kurių pagrindu apmokestinta Pareiškėja.

Atsakydama į Pareiškėjos argumentus dėl Lietuvos banko statistikos duomenų panaudojimo, Inspekcija pažymėjo, jog sutinkama su Vilniaus AVMI išvada, kad mokesčių administratorius gali pasirinkti tokį informacijos šaltinį, kuris leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą. Taip pat mokesčių administratorius turi teisę naudotis informacija, gauta iš Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registrų (kadastrų), statistikos leidinių, žinybų, katalogų, spaudos, informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją.

Pabrėžiama, kad patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjos apskaičiuotos palūkanos pagal 2009-03-02 paskolos sutartį Nr. 09/03/02 bei sutarties priedus ir palūkanos pagal 2013-01-20 paskolos sutartį Nr. 13/02/20-1 buvo didesnės už Lietuvos banko nustatytas palūkanų normas. Tokiu būdu, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, leidžiamoms atskaitymams priskyrė pagal paskolų sutartis apskaičiuotas palūkanas, kurių norma buvo ne didesnė už tikrąją rinkos kainą, t. y. tikrąją rinkos kainą viršijanti palūkanų dalis leidžiamoms atskaitymams nebuvo priskirta. Nurodoma, kad Pareiškėjos Motininei įmonei priskaičiuotų 143 454,79 Lt (41 547,38 Eur) (2009 m. – 342 Lt (99,05 Eur), 2010 m. – 6 510,09 Lt (1 885,45 Eur), 2013 m. – 136 602,69 Lt (39 562,87 Eur) palūkanų sąnaudos buvo priskirtos neleidžiamoms atskaitymams dėl palūkanų normos perskaičiavimo pagal Lietuvos banko vidutinių palūkanų normas (sutarties sudarymo laikotarpiu).

#### *Dėl piktnaudžiavimo principo taikymo*

Inspekcija ginčijamame sprendime, įvertinusi Pareiškėjos argumentus dėl piktnaudžiavimo principo taikymo, pasisakė, jog tokio pobūdžio bylose minėtas principas neturi būti nustatinėjamas. Pirmiausia, įpareigojant taikyti piktnaudžiavimo principą, nėra pasisakoma kaip ir koku būdu, Lietuvos teisės aktai, kurie reglamentuoja plonosios kapitalizacijos taikymą, yra pažeidžiantys įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo principus. Nurodoma, kad Plonosios kapitalizacijos taisyklės ir PMĮ 40 straipsnio 3 dalis vienodomis sąlygomis taikomos tiek Lietuvos rezidentams, tiek ne rezidentams, todėl pagrindo teigti, jog Plonosios kapitalizacijos taisyklės bei įstatymo nuostatos traktuojamos kaip diskriminacinės ar ribojančios įsisteigimo ir laisvo kapitalo judėjimo laisvę, nėra pagrindo. Europos Sąjungoje ir kitų pasaulio valstybių praktikoje plonosios kapitalizacijos taisyklės yra seniai taikomos, nes jomis siekiama, jog motininės įmonės investuotų į savo dukterinių įmonių nuosavą kapitalą, o ne teiktų joms paskolas. Jei motininės įmonės teikia tik paskolas, palūkanos, mokamos už paskolas, viršijančios leistiną skolinto ir nuosavo kapitalo santykį, laikomos neleidžiamais atskaitymais, mažinant pasiskolinusios įmonės apmokestinamąjį pelną. Lietuvoje įtvirtintas nuosavo ir skolinto kapitalo santykis 4:1, egzistuoja ir daugelyje kitų valstybių, pavyzdžiui: Danijoje, Prancūzijoje, JAV, Japonijoje ir pan. Pažymima, jog Lietuvoje taikomas nuosavo ir skolinto kapitalo santykis 4:1 yra palyginti liberali santykio išraiška, nes tarptautinėje praktikoje taikomas ir

daug griežtesnis santykis. Analogišką santykį (4:1) taiko Albanija, Kroatija, Čekija, Kazachstanas, Serbija, Slovėnija ir kt.; 3:1 santykį – Baltarusija, Bulgarija, Vengrija, Makedonija, Rumunija, Mongolija, Rusija ir kt.; 3:1 (5:1) santykį – Gruzija<sup>1</sup>; 2:1 santykį – Kanada, Kinija ir kt.

Taip pat, Inspekcijos nuomone, siekiant atskleisti ginčo objektu esančios plonosios kapitalizacijos taikymo sąlygas, būtina atsižvelgti į PMĮ 2, 15, 16, 31, 40, 50 ir 59 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto aiškinamąjį raštą Nr. IXP-3085. Pagal aiškinamojo rašto 1 punkto nuostatas projekto tikslas – užtikrinti, kad įstatymo nuostatos, nustatančios mokesčių mokėtojams prievolę atlikti transakcijas tikrąja rinkos kaina, atitiktų OECD rekomendacijas. Aiškinamojo rašto 7–8 punktuose pateikiamas PMĮ 40 straipsnio nuostatų tikslas bei pakeitimo tikslas, t. y. „Įstatymo 40 straipsnio pakeitimo tikslas – įtraukti aukščiau išdėstytas naujas sąvokas, taip pat nustatyti prievolę bet kokios transakcijos pajamomis arba sąnaudomis pripažinti sumą, atitinkančią tokios transakcijos tikrąją rinkos kainą, todėl į 40 straipsnį įtraukta nauja 1 dalis <...>. Pakeitimo tikslas – įtraukti nuostatas, atitinkančias OECD rekomendacijas savo nariams. Pagrindinis 40 straipsnio tikslas yra užkirsti kelią mokesčių pajamų perkėlimui į kitas valstybes. OECD rekomendacijos siūlo kainų koregavimą atlikti tik tuo atveju, jeigu transakcijoje dalyvauja skirtingų valstybių subjektai. Tačiau Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – 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. Šių nuostatų įgyvendinimo tvarką turi nustatyti finansų ministras“. Pažymima, jog 9 punkte teigiama, jog pajamų ar išmokų apibūdinimą iš naujo iš straipsnio 2 dalies siūloma perkelti į paskutinę straipsnio dalį, nes pajamų ar išmokų apibūdinimas iš naujo savo esme skiriasi nuo kainų koregavimo“.

Dėl Pareiškėjos skunde minimos ESTT bylos C 524/04 Inspekcija pažymėjo, jog po minėto sprendimo priėmimo Europos Taryba priėmė 2010-06-08 rezoliuciją dėl kontroliuojamų užsienio subjektų (toliau – KUS) ir plonosios kapitalizacijos taisyklių koordinavimo Europos Sąjungoje 2010/C 156/01<sup>2</sup>. Minėtoje rezoliucijoje „B“ dalyje konstatuojama, jog „taikant kapitalo nepakankamumo taisykles, kuriomis bus laikomasi nesusijusių asmenų principo, kiekvienas atvejis bus vertinamas individualiai. Neišsamus rodiklių, rodančių fiktyvų pelno pervedimą, sąrašas visų pirma apima šiuos atvejus: a) įsiskolinimo ir nuosavojo kapitalo santykis yra pernelyg didelis; b) bendrovės sumokėtų grynujų palūkanų suma viršija tam tikrą pelno neatskaičius palūkanų ir mokesčių (EBIT) arba pelno neatskaičius palūkanų, mokesčių, nusidėvėjimo ir amortizacijos (EBITDA) ribą; c) palyginus bendrovės nuosavo kapitalo dalį procentais su pasaulinės grupės nuosavo kapitalo dalimi procentais, matyti, kad įsiskolinimas yra pernelyg didelis. Apibendrinami minėtas nuostatas, konstatuoja, jog, aiškinant ir taikant plonosios kapitalizacijos taisykles, Europos Taryba fiktyvų / dirbtinį pelno pervedimą vertina ir santykio ribos neatitikimo kriterijų („santykio metodą“).

Taip pat Inspekcija pabrėžė, kad po priimto sprendimo byloje C 524/04 Jungtinė Karalystė pakeitė plonosios kapitalizacijos taisykles, kurių išsamus komentaras pateiktas jų svetainėje<sup>3</sup>. Sprendime nurodoma, kad Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius nuodugnai apžvelgė plonosios kapitalizacijos sąvoką, taikymo ribas bei argumentus, kada ir koku būdu įmonės gali įrodyti, jog palūkanų sąnaudos pripažįstamos leidžiamais atskaitymais. Teigiama, kad, kaip matyti iš Jungtinės Karalystės mokesčių bazės apžvalgos, mokesčių administratorius nereikalauja įrodinėti mokesčio vengimo schemų (*as with transfer pricing more generally, thin capitalisation does not require a tax avoidance motive*)<sup>4</sup>, priešingai, Jungtinė Karalystė laikosi analogiškos praktikos, kurios atitikimo reikalauja ir Lietuvos mokesčių administratorius. Didesnis skirtumas yra tai, jog Jungtinėje Karalystėje pripažįstamas „ištiesiosios rankos“ metodas, o Lietuvos įstatymo leidėjas yra numatęs tiek „ištiesiosios rankos“ metodo būtinumą (PMĮ 40 straipsnio 2 dalis), tiek „santykio“ metodą (PMĮ

<sup>1</sup> [http://www.pwc.com/lt/en/assets/publications/taxes\\_at\\_a\\_glance\\_2013.pdf](http://www.pwc.com/lt/en/assets/publications/taxes_at_a_glance_2013.pdf)

<sup>2</sup> [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:32010G0616\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:32010G0616(01))

<sup>3</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM413030.htm>

<sup>4</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM413010.htm>



40 straipsnio 3 dalis). Šiuo nagrinėjamu atveju ginčas vyksta dėl palūkanų už paskolą iš asocijuoto asmens neatitikties rinkos kainai (PMĮ 40 straipsnio 2 dalis; „ištiesiosios rankos“ metodas), taip pat ginčas vyksta dėl viršyto skolinto ir fiksuoto kapitalo santykio (PMĮ 40 straipsnio 3 dalis; „santykio metodas“). Akcentuojama, jog tiek Lietuvos mokesčių administratorius, tiek Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius reikalauja pateikti įrodymus paskoloms pagrįsti. Jungtinė karalystė yra numačiusi kriterijus dėl tų pačių sąlygų<sup>5</sup>; dėl atskiro subjekto požiūrio<sup>6</sup>; dėl palūkanų atskaitymo ir dvigubo apmokestinimo<sup>7</sup> ir pan.

*Dėl teisės kreiptis į Konstitucinį Teismą*

Šiuo aspektu sprendime pažymėta, jog tiek vietos mokesčių administratoriui, tiek Inspekcijai nesuteikta teisė kreiptis į Konstitucinį Teismą. Tokia teisė yra suteikta Vyriausybei, ne mažiau kaip 1/5 visų Seimo narių, teismams, taip pat Respublikos Prezidentui. Nurodoma, kad pagal Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 4 straipsnio 2 dalį administracinis teismas kreipiasi į Konstitucinį Teismą su prašymu ištirti, ar įstatymas, ar kitas teisės aktas atitinka Konstituciją, tik tuo atveju, kai yra pagrindo manyti, kad įstatymas ar kitas teisės aktas prieštarauja Konstitucijai, ir kai toks įstatymas ar kitas teisės aktas turėtų būti taikomas konkrečioje byloje. Aiškindamas šią procesinę teisės normą LVAT pažymėjo, jog teisė kreiptis į Konstitucinį Teismą suteikta išimtinai bylą nagrinėjančiam teismui. Ši teismo teisė įstatymo nėra sietina su proceso dalyvių atitinkamais prašymais ar reikalavimais, o palikta paties teismo nuožiūrai. Pagal įstatymo formuluotę „yra pagrindas manyti“ galima daryti išvadą, kad sprendimas kreiptis į Konstitucinį Teismą yra tik teismo atliktos įstatymo analizės ir aiškinimo rezultatas. Tai nereiškia, kad proceso dalyviai neturi teisės pateikti savo argumentus ir išdėstyti savo poziciją įstatymo atitikties Konstitucijai klausimu, tačiau tai nereiškia, kad teismas, nesutikdamas su prašymu (siūlymu) kreiptis į Konstitucinį Teismą, privalo tai argumentuotai motyvuoti priimant procesinį sprendimą ir tai nurodyti rezoliucinėje sprendimo dalyje (LVAT 2005-06-07 nutartis administracinėje byloje Nr. A11 – 681/2005; 2005-05-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A663 – 555/ 2005; 2010-06-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A143 – 926/2010).

Inspekcija ginčijamame sprendime, apibendrusi nustatytas aplinkybes, konstatavo, kad Pareiškėja nepateikė objektyvių įrodymų, paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių bei surinktų įrodymų.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos 2016-08-23 sprendimu Nr. 69-90 ir teigia, kad jis yra nepagrįstas, todėl naikintinas. Skundas grindžiamas žemiau išdėstytais motyvais.

*Dėl įrodymų ir įrodinėjimo pareigos nustatant ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą*

Nurodoma, kad Inspekcija 2015-09-07 sprendime Nr. 69-110 konstatavo, jog pirminio patikrinimo metu nebuvo vadovaujamosi ginčo teisiniams santykiams taikytinu specialiuoju teisės aktu, t. y. Taisyklėmis ir konkrečiai mokesčių administratorius netaikė Taisyklėse įtvirtintų sandorių (transakcijų) vertės nustatymo metodų, todėl Inspekcija nurodė atlikti pakartotinį patikrinimą ir ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą vertinti Taisyklių pagrindu, taip pat pavedė pakartotinai įvertinti plonosios kapitalizacijos taisyklės taikymą ginčo atveju. Inspekcija šiuo sprendimu pripažino, kad Lietuvos banko skelbiama statistinė informacija nėra tinkamas šaltinis ir priemonė perskaičiuoti mokesčiams ir tuo pačiu konstatavo, kad tik išsami kontroliuojamųjų ir nekontroliuojamųjų transakcijų analizė sudaro galimybes parinkti kainodaros metodą, kurio pagrindu perskaičiuota kontroliuojamųjų transakcijų kaina labiausiai atitiks ištiesiosios rankos principą. Inspekcija sprendime Nr. 69-110 nurodė, jog ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina turi būti nustatoma taikant tik specialias priemones, t. y. kainodaros metodus. Remtis statistiniais duomenimis, Inspekcijos nuomone, būtų galima tik kraštutiniu atveju.

Pareiškėja teigia, kad atlikus pakartotinį patikrinimą vietos mokesčių administratorius priėmė sprendimą tuo pačiu, kaip ir pirmojo mokesčio patikrinimo, pagrindu, t. y. Pareiškėjai mokesčius

<sup>5</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM413030.htm>

<sup>6</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM413070.htm>

<sup>7</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM413150.htm>

perskaičiavo remdamasis išimtinai tik Lietuvos banko skelbiama statistine informacija, su tokia pozicija Pareiškėja nesutinka. Pakartotinio patikrinimo metu nebuvo vertinamos naujos aplinkybės, taip pat nebuvo vertinamos ir jau žinomos aplinkybės, į kurias nebuvo atsižvelgta pirminio patikrinimo metu ir kurios turėjo įtakos rinkos kainos nustatymui.

Pareiškėja akcentuoja, kad ištiesiosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamosios transakcijos palyginimu su palyginamąja transakcija ar transakcijomis. Nurodoma, kad nors Vilniaus AVMI po pakartotinio patikrinimo konstatavo, kad nebuvo nustatyta tinkamų nei vidinių, nei išorinių palyginimų, tačiau Pareiškėjai iš patikrinimo medžiagos nėra neaišku, kokiu principu mokesčių administratorius vykdė sandorių paiešką bei sandorių atranką. Teigiama, kad mokesčių administratorius atliko Motininės įmonės patikrinimą, tačiau dėl neaiškių priežasčių neatsižvelgė į šios įmonės sudarytas paskolos sutartis ginčo laikotarpiu. Tai pat teigiama, kad UAB „F1“ sudaryti sandoriai tarp neasocijuotų asmenų yra tinkamas išorinis palyginimas, siekiant nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą. Šiuo pagrindu Pareiškėja mano, kad pridėdama paskolos sutartis, sudaryta 2013 m. su R. Š., kurioje nustatyta metinė palūkanų norma buvo 12 proc. ir kuri mokesčių administratoriui turėjo būti žinoma, galėjo ir turėjo būti vertinama kaip palyginamasis sandoris (1 priedas). Teigiama, kad į šią sutartį mokesčių administratorius neatsižvelgė, taip pat nepasisakė bei nemotyavo, kodėl šis susitarimas nebuvo vertinamas kaip palyginamoji transakcija. Pareiškėja pažymi, kad duomenų bazė „Transfer pricing Catalyst“ nėra vienintelis šaltinis, kuriuo remiantis mokesčių administratorius galėtų atlikti nekontroliuojamųjų sandorių analizę.

Pareiškėjos nuomone, nustatydamas ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą mokesčių administratorius privalėjo vertinti ir kitus mokesčių administratoriui prieinamus (turimus) duomenis apie skolininką, skolintoją, galimybes pasiskolinti, tikslus ir poreikius, rinkos situaciją, skolinimosi sąlygas rinkoje, Vyriausybės skolinimosi sąlygas, užsienio valstybių centrinių bankų informaciją ir pan., t. y. turėjo vertinti kuo daugiau informacijos siekdamas nustatyti objektyviai teisingiausią rinkos kainą. Vieną iš informacijos šaltinių Pareiškėja nurodo ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. vertybinių popierių palūkanų normas. Teigiama, kad 2009 m. Vyriausybė skolinosi už 10 proc. ir Vyriausybės išplatinti izdo vekseliai labai tiksliai atspindi skolinimosi kainas, egzistavusias 2009 m. prasidėjusios krizės laikotarpiu (<https://www.lb.lt/vvp/default.asp>).

Pareiškėja pabrėžia, kad Lietuvos banko statistinė informacija yra tik teorinis dydis, kainų vidurkis ir iš joje esančios informacijos negali būti atliekamas palyginamumas, iš jos negalima nustatyti nei sandorio šalių, nei esminių skirtumų tarp šalių. Atliekant palyginamumą yra svarbūs tiek subjektai, tiek įmonių vykdoma veikla, tiek veiklos laikotarpis, tiek pelningumas, tiek veiklos teritorija, taip pat kiti kriterijai, darbuotojų skaičius, įmonės veiklos mastas ir pan. Pasak Pareiškėjos, lyginant kainų atitiktą rinkos kainai pagal Lietuvos banko informaciją mokesčių administratorius turėjo taikyti palūkanų intervalą, kuris gali svyruoti dėl įvairių aplinkybių, ekonominių sąlygų, ūkio subjektų skirtumo, skolinimosi poreikio ir daugelio kitų individualių bei kitų priežasčių. Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad Pareiškėjo palūkanų nuokrypis nuo Lietuvos banko matematinio vidurkio yra labai nedidelis, todėl laikyti, kad palūkanos neatitiko rinkos kainos, pagrindo nėra.

Skunde pabrėžiama, kad rekomendaciją nesiremti statistine informacija, kaip realybės neatitinkančia informacija, kuri laikytina abejotina ir netinkama informacija atliekant sandorių palyginimus, yra išreiškęs ir pats mokesčių administratorius viešai skelbiamame leidinyje mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą (<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/assetpublisher/Pec85c90iXW4/content/leidinvs-%E2%80%9Emokesciu-moketoiams-apie-kontroliuoiamu-sandoriu-kainodara%E2%80%9C/10174>).

Pareiškėja nesutinka, kad mokesčių administratorius kaip įrodymus atmetė pateiktas tris pažymas (UAB „O1“, UAB „P2“ ir AB Šiaulių banko). Pareiškėjos nuomone, šios pažymos yra objektyvūs įrodymai, pagrindžiantys, kad Pareiškėja galėjo gauti paskolą tokiomis pačiomis sąlygomis iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, taip pat tai patvirtina, kad gauta paskola iš UAB „F1“ atitiko ištiesiosios rankos principą ir įprastinės konkurencijos sąlygas.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos pozicija, kad PMĮ 40 straipsnyje įtvirtinta teisinė prezumpcija, jog sandoriuose tarp asocijuotų asmenų kainos atitiktą tikrajai rinkos kainai privalo

pagrįsti mokesčių mokėtojas. Teigia, kad LVAT nutartimi administracinėje byloje Nr. A602-1718/2013, kuria nepagrįstai remiasi Inspekcija, išaiškino, jog materialinė teisės norma taip pat gali įtvirtinti pareigą dėl įrodinėjimo, tačiau pažymėjo, kad PMĮ 11 straipsnio 4 dalis, apie kurią kalbėjo teismas, ir PMĮ 40 straipsnio 2 dalis yra skirtingos teisės normos ir PMĮ 40 straipsnio 2 dalies turinys nepatvirtina mokesčio mokėtojo pareigos turėti juridinę galią turinčius dokumentus, pagrindžiančius rinkos kainą. Pareiškėja pabrėžia, kad PMĮ 40 straipsnyje įtvirtina pareigą sandorius tarp susijusių asmenų sudaryti tikrąją rinkos kainą, tačiau neįtvirtina jokios teisinės prezumpcijos. Pažymi, kad Pareiškėjui, vadovaujantis Taisyklių nuostatomis, net nebuvo privaloma ruošti kontroliuojamų sandorių kainodaros dokumentacijos. Pareiškėjos nuomone, mokesčio administratorius mokestinio patikrinimo metu privalo pagrįsti (t. y. pagrįsti tinkamais įrodymais, o ne prielaidomis, kurias turėtų paneigti mokesčių mokėtojas), jeigu sandorio kaina, jo nuomone, neatitinka tikrosios rinkos kainos. Ir tik tuomet mokesčių mokėtojas taip pat įgyja pareigą paneigti mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes. Teigiama, kad neproporcingas įrodinėjimo naštos paskirstymas prieštarauja MAĮ įtvirtintam mokesčių apskaičiavimo teisingumo principui.

Pareiškėja taip pat nesutinka su palūkanų perskaičiavimo principu. Šiuo aspektu nurodoma, kad pakartotinio mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius perskaičiavo palūkanas pagal Lietuvos banko statistiką imant vidutinę palūkanų normą, kuri galiojo sutarties sudarymo metu bei sutarties keitimo momentu, taip pat kiekvieną paskolos pratęsimą mokesčių administratorius traktavo kaip atskirą susitarimą ir sutartį laikė sudaryta tam laikotarpiui, kuris buvo nurodytas pratęsime. Taikant turinio viršenybės prieš formą principą, visi sutarties pakeitimai sudaro neatskiriama pagrindinės sutarties dalį, o paskolos sutartis yra laikoma ilgalaikė nuo jos sudarymo momento, t. y. sutarčių pratęsimai negali būti laikomi atskira sutartimi, nes sutartį pratęsus vieną kartą, ji automatiškai tapo sudaryta daugiau nei vieneriems metams. Pareiškėjos nuomone, net jeigu taikyti Lietuvos banko palūkanų normas kaip palyginimą, mokesčių administratorius turėjo vadovautis pagrindinės sutarties sudarymo momentu galiojusia palūkanų norma, kuri turėjo būti taikoma visais laikotarpiais, bei lyginti palūkanų normas, kurios yra taikomos ilgalaikėms sutartims. Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad tuo metu pagal šiuos kriterijus vertintina palūkanų norma Lietuvos banke buvo 12,34 proc.

Pareiškėja skunde daro išvadą, kad mokesčių administratorius neįrodė, jog palūkanų kaina neatitiko rinkos kainos, tinkamai nepagrindė Pareiškėjai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų. Pareiškėja pabrėžė, kad jeigu mokesčių administratorius nerado tinkamų vidinių / išorinių palyginimų, t. y. palyginamų nekontroliuojamųjų sandorių, jis turėjo taikyti kitus kainodaros metodus arba modifikuoti / kombinuoti kelis metodus.

#### *Dėl plonosios kapitalizacijos taisyklės ir jos turinio*

Pareiškėja skundu sutinka, kad gautos paskolos pagrįstai buvo priskirtos prie kontroliuojamo skolinto kapitalo už atlygį, tačiau Pareiškėja nesutinka dėl PMĮ 40 straipsnio 3 dalies nuostatų bei minėtą nuostatą detalizuojančių Plonosios kapitalizacijos taisyklių 7 punkto vertinimo.

Pareiškėja teigia, kad Taisyklių 7 punktas skelbia, jog šio skyriaus nuostatos netaikomos, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, tačiau nėra taisyklių ar oficialių išaiškinimų, kokius įrodymus įmonė turėtų pateikti mokesčių administratoriui norėdama įrodyti, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų asmenų. Mokesčių administratorius atmetė visus Pareiškėjos patikrinimo metu pateiktus įrodymus ir nepaiškino, kokie dar įrodymai galėtų pagrįsti faktą, jog tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų asmenų. Pareiškėjos nuomone, pateiktos pažymos iš UAB FMĮ „O1“, UAB „P2“ ir AB „Šiaulių bankas“ yra tinkamas įrodymas pagrindžiant paskolos suteikimą tomis pačiomis sąlygomis.

Pareiškėja pateikia nesutikimo argumentus dėl mokesčių administratoriaus pozicijos taikant Plonosios kapitalizacijos taisyklės nenustačius mokesčių vengimo fakto. Pareiškėjos nuomone, mokesčių vengimas privalo būti konstatuojamas. Skunde akcentuojama, kad Plonosios kapitalizacijos taisyklės yra visuotinai pripažinta antivengiminė norma. Antivengiminės normos – tai taisyklės,

kurios taikomos nustačius, kad mokesčių mokėtojas vengia mokesčių. Tai yra bendrosios arba specialiosios normos, kurios skirtos kovoti su mokesčių vengimu. Bendroji antivengiminė norma yra MAĮ 69 straipsnis įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas, o plonosios kapitalizacijos taisyklės, kaip ir pavyzdžiui, taisyklės dėl kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimo, yra specialioji antivengiminė norma. Kadangi Plonosios kapitalizacijos taisyklės paskirtis yra antivengiminė, t. y. jomis siekiama išvengti vieneto pelno mokesčio bazės mažinimo, investicijas į susijusių vienetų kapitalą tikslingai keičiant paskolomis, ši nuostata, kaip ir visos kitos, negali būti taikoma nenustačius mokesčių vengimo. Netgi, jeigu mokesčių vengimo tikslas taikant specialias antivengimines normas gali būti mokesčių administratoriaus preziumuojamas, mokesčių mokėtojas turi turėti galimybę šią prezumpciją paneigti.

Skunde nurodoma, kad Taisyklių 6 ir 7 punktuose, nei PMĮ 40 straipsnyje nėra nuorodų ir nedetalizuojami „atvejai“ ir „aplinkybės“, kurioms esant mokesčių administratorius gali apibūdinti pajamas ir išmokas iš naujo, todėl šio PMĮ straipsnio ir Taisyklių tikslas turi būti aiškinamas atsižvelgiant į ES teisės aktus, kurių pagrindu buvo priimti PMĮ pakeitimai, taip pat ESTT praktiką bei pasitelkiant teleologinį (pagal teisės normos tikslą) aiškinimo metodą.

Pareiškėja nurodo, kad 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 tikrąja rinkos kaina, atitiktų Europos Sąjungos ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (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. Tačiau 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 <...>“. Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Pareiškėja pabrėžia, kad PMĮ 40 straipsnio 3 dalies 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. Pareiškėja akcentuoja, kad skolinimosi santykiai tarp susijusių asmenų yra normalus rinkos dėsnis, todėl valstybė negali riboti susijusių įmonių tarpusavio finansavimo, jeigu tuo nėra pažeidžiami valstybės interesai bei iškreipiamos mokesstinės pasekmės.

Pareiškėja mano, kad PMĮ 40 straipsnio 3 dalyje 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. Tai taikoma atvejams, kai motininė įmonė finansuoja dukterinės įmonės veiklą ne kapitalu, o paskolomis tik dėl to, kad tai leidžia sumažinti mokesčius grupės mastu, t. y. kai yra sudaromi dirbtiniai apsimestiniai sandoriai.

Pareiškėja nurodo, kad Konvencijoje pažymima, kad plonosios kapitalizacijos taisyklių tikslas apriboti dirbtinį, išimtinai mokesstinės naudos siekimu pagrįstą pelno „perkėlimą“ palūkanų pavidalu. ESTT savo praktikoje taip pat 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 vykdančios veiklą gauto pelno mokesčio (2007-03-13 sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, byloje C-524/04, 72 ir 74 punktai ir 2009-09-17 sprendimo *Glaxo Wellcome*, byloje C-182/08, 89 punktas). Minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 80 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės teisės aktai gali būti pateisinami kovos su piktnaudžiavimu motyvais, kai jie numato, jog palūkanos, kurias dukterinė bendrovė rezidentė sumokėjo kontroliuojančiai bendrovei ne rezidentei, pripažįstamos paskirstytuoju 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. ESTT taip pat nurodė, jog reikia patikrinti, ar šiuo nacionaliniu teisės aktu neviršijama tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti.

Pareiškėja pabrėžia, kad mokesčio patikrinimo metu mokesčių vengimo faktas nenustatytas, taip pat nenustatyta, kad sudarytieji sandoriai buvo dirbtiniai arba kad Pareiškėja, sudarydama paskolos sutartis su UAB „F1“, piktnaudžiavo. Teigiama, kad valstybės biudžetui žalos nebuvo padaryta, mokesčių nebuvo išvengta, nes Pareiškėjai, palūkanų sąnaudas pripažinus leidžiamais atskaitymais, jos buvo atitinkamai įtrauktos į UAB „F1“ pelno mokesčio bazę ir apmokestintos.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius neteisingai interpretavo Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus viešą paaiškinimą. Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius nurodo, kad bendrąja prasme kalbant apie sandorių kainodarą, taikant plonosios kapitalizacijos taisyklę, gali nebūti mokesčių vengimo motyvo, tačiau ištiesiosios rankos principas turi būti taikomas mokesčių tikslais, kai finansavimas tarp grupės įmonių yra siejamas būtent su mokesčių planavimu, o ne su kitu tikslu. Pareiškėjos teigimu, Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius nepaneigė šios taisyklės antivengiminės prigimties ir, priešingai, ją patvirtina.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nepagrindė Pareiškėjai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų, nenustatė piktnaudžiavimo ir mokesčių vengimo požymių Pareiškėjos veiksmuose, pateikti įrodymai yra objektyvūs ir pakankami, todėl nėra pagrindo taikyti PMĮ 40 straipsnio 3 dalies.

#### *Dėl Plonosios kapitalizacijos taisyklių nuostatų konstitucingumo*

Pareiškėja, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – Konstitucija) 7 straipsniu, teigia, kad mokesčių administratorius neturėtų vadovautis galimai Konstitucijai prieštaraujančiomis Plonosios kapitalizacijos taisyklėmis. Nurodo, kad Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas savo jurisprudencijoje ne kartą yra pažymėjęs, jog Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje yra įtvirtinta, kokia teisės akto forma nustatomi mokesčiai: mokesčius gali nustatyti tik įstatymas (Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d., 1997 m. liepos 10 d., 1998 m. spalio 9 d. nutarimai). Konstitucinis Teismas 2000 m. kovo 15 d. nutarime yra konstatavęs, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimtys bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu. Tai, kaip teigia Konstitucinis Teismas, reiškia, kad Konstitucijoje nereikalaujama mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatyti tik įstatymu: pagal Konstituciją mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarka, taip pat ir konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarka, gali būti nustatoma ne tik įstatymais, bet ir poįstatyminiais teisės aktais, tačiau poįstatyminiuose teisės aktuose, nustatančiuose mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarką, taigi ir mokesčių apskaičiavimo tvarką, negali būti teisės normų, nustatančių kitokią teisinį reguliavimą, negu nustato įstatymas, ir konkuruojančių su įstatymo normomis. Vyriausybė nutarimais negali reguliuoti to, kas Konstitucija pavesta reguliuoti įstatymais Seimui.

Skunde pažymima, jog, pirma, PMĮ 40 straipsnio 3 dalis yra Plonosios kapitalizacijos taisyklių legitimumo pagrindas. Vyriausybei suteikiami 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 leidžiant nustatyti teisinį reguliavimą, kuris konkuruotų su įstatyme nustatytais taisyklėmis, t. y. Vyriausybei suteikti įgalinimai nustatyti mokesčio bazę, kas yra nesuderinama su konstituciniais imperatyvais. Mokesčio bazės nustatymas yra priskiriamas įstatymu reglamentuojamai mokesčio struktūros daliai. Mokesčio bazės nustatymo pagrindai yra įtvirtinti kiekviename atitinkamo mokesčio įstatyme, šiuo atveju PMĮ. Taisyklėse, kuriose Vyriausybė nustato, kas yra leidžiami ir neleidžiami atskaitymai, apibrėžia nuosavo ir skolinto kapitalo santykio dydį 4:1, kuris lemia išmokų priskyrimą leidžiamiems / neleidžiamiesiems atskaitymams, įrodymų leistinumą, – visa tai yra pelno mokesčio bazės nustatymas. Akcentuojama, jog tokie įgalinimai Vyriausybei negali būti suteikti ir tai prieštarauja Konstitucijai. Mokesčių administratorius PMĮ 40 straipsnio 3 dalį aiškina tiek plačiai, kad remiantis šiuo aiškinimu, nustatytos

taisyklės galėtų iš esmės pakeisti pačią pelno mokesčio logiką ir esmę, o tai nesuderinama su Konstitucijoje įtvirtintais imperatyvais.

Antra, pats būdas, kuriuo Vyriausybė realizavo jai PMĮ 40 straipsnio 3 dalies suteiktus įgalinimus, t. y. 2003-12-09 Vyriausybės nutarimu Nr. 1575 patvirtintos Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės ir jų turinys yra nesuderinami su minėtais konstituciniais imperatyvais. Šiose Taisyklėse įtvirtinti ne (kaip numato ir pati PMĮ 40 straipsnio 3 dalis) „atvejai“, kažkokios ypatingos situacijos, aplinkybės (pavyzdžiui: piktnaudžiavimas, mokesčių vengimas, slėpimas ar pan., į kuriuos nei įstatyme, nei pačiose taisyklėse nesama jokių nuorodų), o bendrosios mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės, tiesiogiai konkuruojančios su, pavyzdžiui, PMĮ 17 straipsniu, 31 straipsniu ir kt. Jomis pakeičiamas minėtuose įstatymo straipsniuose įtvirtintas teisinis reguliavimas, dėl ko jos nesuderinamos su Konstitucijoje mokesčių teisiniam reguliavimui įtvirtintais ir Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje nustatytais imperatyvais.

Skunde išdėstytų motyvų pagrindu Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2016-08-23 sprendimą Nr. 69-90 ir Vilniaus AVMI 2016-05-25 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos 2016-08-23 sprendimas Nr. 69-90 tvirtintinas.

Iš bylos medžiagos matyti, taip pat ginčo šalys Komisijos posėdžio metu patvirtino, kad šioje byloje nekliamas klausimas dėl ginčijamų paskolų dirbtinumo, tačiau ginčas vyksta dėl to, ar Pareiškėjos pateikti dokumentai įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, taip pat dėl to, ar tinkamai mokesčių administratorius apskaičiavo palūkanas.

LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad administracinės bylos nagrinėjimo ribos negali būti neapibrėžtos. Nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus. Tik tikslai jų formuluotė gali atskleisti siekiamas apginti teises ar teisėtus interesus bei padėti visapusiškai ir objektyviai išnagrinėti bylą, taikant teisės aktus, reguliuojančius atitinkamus visuomeninius santykius (LVAT 2007 m. kovo 1 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-17-217/2007).

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija toliau šiame sprendime visų pirma pasisako būtent dėl to, ar Pareiškėjos pateikti dokumentai įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų.

Komisija pažymi, jog pagal PMĮ 40 straipsnio 3 dalį (2004-01-22 įstatymo Nr. IX-1972 redakcija) 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 Plonosios kapitalizacijos taisyklės, kurios nustato atvejus, kai pajamos arba išmokos apibūdinamos iš naujo. Šių Plonosios kapitalizacijos 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 Plonosios kapitalizacijos 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 (Plonosios kapitalizacijos taisyklių 7 punktas). Komisija pažymi, jog ši nuostata (Plonosios kapitalizacijos taisyklių 7 punktas) suponuoja, jog turi būti įvertinamas sąlygų visetas, o ne tik viena konkreti aplinkybė, jog, pavyzdžiui, paskolos sutartyje numatytos palūkanos atitinka tikrąją rinkos kainą. *Inter alia*, Plonosios kapitalizacijos taisyklių 7 punkto nuostatoje vartojami žodžiai „tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis“ žymi sąlygų daugiskaitą ir reiškia, kad turi būti pateikiami įrodymai ir dėl kitų sąlygų, kas reiškia, kad šiuo atveju vienetas turi pagrįsti ne tik faktą, kad palūkanos už paskolą atitinka rinkos kainą, bet ir faktą, kad vienetas, tokią pačią paskolą tokiomis

pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis (pavyzdžiui, paskolos gavėjo kreditingumas, paskolos terminas, paskolos suteikimo laikotarpis, užstatas, suma, paskolos išdavimo, grąžinimo sąlygos, numatytos netesybos, palūkanų norma ir pan.) gautų iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų. Tuo pačiu Komisija pažymi, kad mokesčių mokėtojas turi turėti galimybę, netaikant jam neprotingai didelių įpareigojimų, įrodyti, kad tokį sandorį tokiomis pačiomis sąlygomis būtų sudaręs su nepriklausomais asmenimis, o įrodinėjimas negali būti neįmanomas. Tokiu būdu mokesčių mokėtojas negali būti įpareigojamas pateikti visada visiškai analogišką paskolos sutartį, t. y. kurios sąlygos būtų visiškai vienodos su Pareiškėjos sudarytomis paskolos sutartimis. Tačiau, kaip minėta, mokesčių mokėtojas privalo pateikti įrodymus, kad palūkanos už paskolą atitinka rinkos kainą, bei įrodyti ir tam tikras kitas sąlygas, kurios pagrįstų, kad vienetas tokią pačią paskolą gautų ir kitomis tokiomis pačiomis atitinkamomis paskolos suteikimo sąlygomis. Kokias dar konkrečias sąlygas be palūkanų už paskolą atitikimo rinkos kainai turėtų pagrįsti mokesčių mokėtojas, Plonosios kapitalizacijos taisyklės nenumato, tačiau Komisija pažymi, jog analizuojamas Plonosios kapitalizacijos taisyklių 7 punktas yra vertinamojo pobūdžio, todėl, kiekvienu konkrečiu atveju mokesčių mokėtojui pateikus atitinkamus įrodymus, mokesčių administratorius turėtų spręsti, ar įrodymai yra pakankami (pavyzdžiui, ar be palūkanų už paskolą atitikimo rinkos kainai konkrečiu atveju pakanka įrodyti, jog paskolos gavėjo kreditingumas, paskolos suma, paskolos grąžinimo terminas, paskolos sutarties sudarymo laikotarpis yra iš esmės analogiški / gali būti protingai palyginami (panašūs), ar be visų šių minėtų sąlygų konkrečiam atvejui pagrįsti būtina reikalauti dar įrodyti ir, pavyzdžiui, užstato, numatytų netesybų, paskolos grąžinimo ar dar kitų sąlygų tapatumo ar panašumo buvimą). Tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas nepagrindžia minėtų aplinkybių, tuomet pagal Plonosios kapitalizacijos taisyklių 6 punkto nuostatas, už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir, apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų.

Iš bylos medžiagos matyti, kad 2009-03-02 Pareiškėja sudarė paskolos sutartį Nr. 09/03/02-1 su Motinine įmone, kurioje nurodyta, kad Motininė įmonė suteikia Pareiškėjai iki 1 500 000 Lt paskolą su 12 proc. metinėmis palūkanomis, kuri bus panaudota Pareiškėjos apyvartinėms lėšoms finansuoti. Taip pat 2013-02-20 buvo sudaryta dar viena paskolos sutartis Nr. 13/02/20-1 tarp Pareiškėjos ir Motininės įmonės, pagal kurią Motininė įmonė įsipareigojo Pareiškėjai suteikti 1 500 000 Lt paskolą su 10 proc. metinėmis palūkanomis Pareiškėjos apyvartinėms lėšoms finansuoti. Pareiškėja skunde Komisijai nurodo, kad ji pirminio patikrinimo metu mokesčių administratoriui pateikė tris pažymas (UAB „O1“, UAB „P2“ ir AB Šiaulių banko), jos nuomone, patvirtinančias, kad Pareiškėja tokią pačią paskolą tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų gavusi iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų ir į šiuos įrodymus mokesčių administratorius privalėjo atsižvelgti tiek pirminio, tiek pakartotinio patikrinimo metu, tačiau šiuos įrodymus jis atmetė. Komisija pritaria mokesčių administratoriaus pozicijai, jog minėti dokumentai neįrodo, kad Pareiškėja tokią pačią paskolą tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų gavusi iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja pateikė AB Šiaulių banko Vilniaus filialo 2015-02-09 raštą Nr. S-16, kuriame bankas nurodė, kad 2009 m. vasario mėnesį susitikimo metu buvo aptartos finansavimo galimybės, tačiau, įvertinus riziką, kreditas Pareiškėjai nebuvo suteiktas. Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, kad pateiktame rašte nėra nurodyta, kokios buvo aptartos finansavimo galimybės, t. y. nenurodytos finansavimo sumos, kredito rūšis, nenurodyta finansavimo trukmė, palūkanų normos, kredito grąžinimo terminai, kredito užtikrinimo būdas ir kt.

Taip pat iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja pateikė 2009-04-15 UAB FMĮ „O1“ raštą, kuris buvo adresuotas Motininei įmonei, dėl paskolos Pareiškėjai suteikimo. UAB FMĮ „O1“ rašte nurodė, kad atlikus Lietuvos komercinių įmonių platintų obligacijų emisijų palūkanų normų bei rizikos rodiklių analizę, UAB FMĮ „O1“, panaudodama nuosavas bei jų suinteresuotų klientų lėšas, sutiktų suteikti 1 500 000 Lt 3 (trijų) metų trukmės su turto įkeitimu negarantuotą paskolą Pareiškėjai, taikant 16 proc. palūkanų normą. Tačiau Inspekcija 2016-08-23 sprendime Nr. 69-90 pažymėjo, jog pirminio mokesčio patikrinimo metu, 2015-03-24 buvo atliktas operatyvus UAB FMĮ „O1“ patikrinimas, kurio metu nustatyta, kad pagal UAB FMĮ „O1“ paskolų suteikimo sutartis už laikotarpį

nuo 2009-01-01 iki 2013-12-31 paskolų gavėjai buvo finansų maklerio įmonės klientai (t. y. įmonės ir fiziniai asmenys), kad paskolos dažniausiai buvo trumpalaikės, t. y. teikiamos nuo 5 dienų iki kelių mėnesių, o už suteiktas paskolas UAB FMĮ „O1“ apskaičiuodavo nuo 4 proc. iki 10 proc. (2009 m. – nuo 6 proc. iki 10 proc., 2010 m. – 2013 m. nuo 4 proc. iki 8 proc.) metinių palūkanų, kuo remiantis mokesčių administratorius nustatė, kad šios palūkanos yra ne didesnės negu Lietuvos banko nefinansinėms korporacijoms nustatytos vidutinės metinės palūkanų normos: 2009 m. – 10 proc., 2010 m. – 8 proc., 2011 m. – 9 proc., 2012 m. – 8 proc., 2013 m. – 7 proc. Be to, iš bylos medžiagos matyti, kad UAB FMĮ „O1“ pateikė paaiškinimus, kuriuose nurodė, jog UAB FMĮ „O1“ nesispecializuoja finansinių paskolų suteikime savo klientams, neskolina įmonės lėšų, o teikia tarpininkavimo paslaugas vykdant prekybą finansinėmis priemonėmis. Komisija taip pat pažymi, jog iš bylos medžiagos nenustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2013-12-31, Pareiškėja ar Motininė įmonė būtų buvusios finansų maklerio klientėmis ir kad joms būtų suteiktos paskolos.

Be to, iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja patikrinimo metu pateikė UAB „P2“ 2014-11-19 raštą, kuriame teigiama, jog „Patvirtiname, kad turėdami galimybę arba gavus prašymą nagrinėjamu laikotarpiu, mes būtume suteikę finansavimą Pareiškėjai tokiomis pačiomis sąlygomis, kaip nurodyta 2009-03-02 paskolos sutartyje Nr. 09/03/02-1 ir jos pakeitimuose tarp Motininės įmonės ir Pareiškėjos“. Komisija pritaria Inspekcijos pozicijai, kad Pareiškėja nepateikė įrodymų, jog tokia pati paskola (tokios pačios paskolos) tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, nes minėtame rašte apsiribojama bendro pobūdžio informacija, nenurodant konkrečių sąlygų, pavyzdžiui, finansavimo rūšies, trukmės, paskolos dydžio, grąžinimo termino ir grąžinimo būdo, palūkanų dydžio ir rūšies, garanto ir pan.

Pareiškėja skunde Komisijai nurodė, kad prie skundo pridėjo 2013-09-25 Motininės įmonės su R. Š. sudarytą paskolos sutartį Nr. 13/09/25-1, kurioje nustatyta metinė palūkanų norma buvo 12 proc. ir kuri, Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratoriui turėjo būti žinoma, galėjo ir turėjo būti vertinama kaip palyginamasis sandoris. Inspekcijos atstovė Komisijos posėdžio metu paaiškino, jog ši paskolos sutartis neįrodo, kad tokia pati paskola (tokios pačios paskolos) tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, nes netenkinamos paskolos gavėjo kreditingumo, paskolos dydžio ir kitos sąlygos. Iš prie Pareiškėjos skundo Komisijai pridėtos minėtos sutarties matyti, kad Motininė įmonė suteikė fiziniam asmeniui 415 000 litų paskolą. Tuo tarpu mokestinis ginčas vyksta dėl 2009-03-02 Pareiškėjos sudarytos paskolos sutarties su Motinine įmone, kurioje nurodyta, kad Motininė įmonė suteikia Pareiškėjai iki 1 500 000 Lt paskolą su 12 proc. metinėmis palūkanomis, kuri bus panaudota Pareiškėjos apyvartinėms lėšoms finansuoti, ir dėl 2013-02-20 paskolos sutarties tarp Pareiškėjos ir Motininės įmonės, pagal kurią Motininė įmonė įsipareigojo Pareiškėjai suteikti 1 500 000 Lt paskolą su 10 proc. metinėmis palūkanomis Pareiškėjos apyvartinėms lėšoms finansuoti. Jau vien iš ginčijamose sutartyse nurodytų paskolų tikslo matyti, kad viena iš būtinų sąlygų šiuo konkrečiu atveju vertinti, ar tokia pati paskola (tokios pačios paskolos) tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, yra paskolos gavėjo kreditingumas. Tačiau iš bylos medžiagos matyti, kad pagal 2013-09-25 paskolos sutartį Nr. 13/09/25-1, sudarytą Motininės įmonės su R. Š., ši sąlyga negali būti įvertinta, nes šioje sutartyje paskolos gavėjas yra fizinis asmuo, tuo tarpu ginčijamose paskolų sutartyse paskolų gavėjas yra juridinis asmuo (t. y. Pareiškėja), dėl ko skirtingo pobūdžio subjektų (fizinis ir juridinis asmuo) kaip paskolos gavėjų kreditingumas negali būti vertinamas (lyginamas). Be to, suteiktų paskolų dydžiai taip pat ženkliai skiriasi: ginčijamomis paskolų sutartimis buvo suteiktos 1 500 000 Lt dydžio paskolos, tuo tarpu 2013-09-25 Motininės įmonės su R. Š. sudaryta paskolos sutartimi Nr. 13/09/25-1 suteikta 415 000 litų paskola. Tokiu būdu Komisija pritaria Inspekcijos atstovės pozicijai, jog 2013-09-25 Motininės įmonės su R. Š. sudaryta paskolos sutartis Nr. 13/09/25-1 neįrodo, kad tokia pati paskola (tokios pačios paskolos) tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų.

Kaip minėta, mokestinis ginčas šioje byloje taip pat vyksta ir dėl to, ar mokesčių administratorius tinkamai apskaičiavo palūkanas.



Pareiškėja skunde Komisijai nurodė, kad Lietuvos banko statistinė informacija yra tik teorinis dydis, kainų vidurkis ir iš joje esančios informacijos negali būti atliekamas palyginamumas, iš jos negalima nustatyti nei sandorio šalių, nei esminių skirtumų tarp šalių. Taip pat Pareiškėja nurodo, kad, taikant turinio viršenybės prieš formą principą, visi sutarties pakeitimai sudaro neatskiriama pagrindinės sutarties dalį, o paskolos sutartis yra laikoma ilgalaikė nuo jos sudarymo momento, t. y. sutarčių pratęsimai negali būti laikomi atskira sutartimi, nes sutartį pratęsus vieną kartą, ji automatiškai tapo sudaryta daugiau nei vieneriems metams. Todėl, Pareiškėjos nuomone, net jeigu būtų taikomos Lietuvos banko palūkanų normos kaip palyginimas, mokesčių administratorius turėjo vadovautis pagrindinės sutarties sudarymo momentu galiojusia palūkanų norma, kuri turėjo būti taikoma visais laikotarpiais bei lyginti palūkanų normas, kurios yra taikomos ilgalaikėms sutartims.

Komisija pažymi, kad pagal PMĮ 40 straipsnio 2 dalies nuostatas, jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei tokių sąlygų nebūtų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Pagal šią nuostatą detalizuojančių Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004-04-09 įsakymu Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ patvirtintų Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių 3 punkte pateiktą apibrėžimą ištiesiosios rankos principas – principas, pagal kurį kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o uždirbtas pelnas arba pajamos, gautos atlikus kontroliuojamąsias transakcijas, neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris būtų uždirbtas, atlikus transakciją tikrąja rinkos kaina. Ištiesiosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamosios transakcijos sąlygų palyginimu su palyginamąja transakcija ar transakcijomis. Pagal šių minėtų taisyklių 16 punktą, parenkant palyginti nekontroliuojamąsias transakcijas, visų pirma turi būti naudojami vidiniai palyginimai. Nesant vidinių palyginimų arba siekiant patikrinti rezultatą, pasiektą naudojant vidinius palyginimus, gali būti naudojami išoriniai palyginimai. Palyginamų nekontroliuojamųjų transakcijų parinkimas priklauso nuo to, ar besiskiriančios palyginamų transakcijų sąlygos daro poveikį transakcijų dalykų kainai ar pelningumui, o jeigu daro, kiek tiksliai galima pakoreguoti šį poveikį. Taip pat nagrinėjamų taisyklių 24 punktas įtvirtina, jog, taikant palyginamosios nepriklausomos kainos metodą, ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina nustatoma palyginant kontroliuojamosios transakcijos dalyko kainą su nekontroliuojamosios transakcijos dalyko kaina. Iš bylos medžiagos matyti, kad Inspekcija, analizuodama Pareiškėjos bei Motininės įmonės sudarytas paskolos sutartis su nesusijusiais subjektais, vertino paskolos šalių ypatybes, sutarties terminus, paskolos sutarties valiutą, palūkanų pobūdį, laikotarpį, kuomet buvo sudarytos sutartys. Inspekcija 2016-08-23 sprendime Nr. 69-90 nurodė, kad Patikrinimo metu nenustatyta tinkamų vidinių palyginimų, taip pat nenustatyta tinkamų išorinių palyginimų analizuojant Inspekcijos turimos „Transfer pricing Catalyst“ duomenis. Komisija sutinka su Inspekcijos 2016-08-23 sprendime Nr. 69-90 dėstoma išvada, kad mokesčių administratorius gali pasirinkti tokį informacijos šaltinį, kuris leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą, taip pat kad mokesčių administratorius turi teisę naudotis informacija, gauta iš Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registrų (kadastrų), statistikos leidinių, žinynų, katalogų, spaudos, informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją. Todėl Komisija konstatuoja, jog Inspekcija pagrįstai pripažino, kad mokesčių administratorius, vertindamas kontroliuojamas transakcijas ir jų atitiktį ištiesiosios rankos principui, tinkamai vadovavosi Lietuvos banko statistinėmis palūkanų normomis, t. y. konstatuodamas aplinkybes, kad palūkanų norma neatitiko tikrosios rinkos kainos, ir, apskaičiuodama pelno mokestį, taikė minėtą palyginamosios nepriklausomos kainos metodą.

Iš bylos medžiagos matyti, kad pakartotinio mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius perskaičiavo palūkanas pagal Lietuvos banko statistiką imant vidutinę palūkanų normą, kuri galiojo sutarties sudarymo metu bei sutarties keitimo momentu, taip pat kiekvieną paskolos pratęsimą mokesčių administratorius traktavo kaip atskirą susitarimą ir sutartį laikė sudaryta tam laikotarpiui, kuris buvo nurodytas pratęsime.

Komisija pažymi, kad, kaip minėta, pagal PMĮ 40 straipsnio 2 dalies nuostatas bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei tokių sąlygų nebūtų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Komisijos vertinimu, šia nuostata siekiama, jog vienetai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, pajamomis iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos pripažintų sumą, atitinkančią šio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais ar ribojamųjų dydžių leidžiamais atskaitymais pripažintų sąnaudų iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos sumą, atitinkančią tokio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą remiantis protingumo principą atitinkančiomis realiomis faktinėmis aplinkybėmis. Komisija atkreipia dėmesį, kad iš bylos medžiagos matyti, jog 2009-03-02 Pareiškėja sudarė paskolos sutartį Nr. 09/03/02-1 su Motinine įmone, kurioje nurodyta, kad Motininė įmonė suteikia Pareiškėjai iki 1 500 000 Lt paskolą su 12 proc. metinėmis palūkanomis, o suteiktos paskolos grąžinimo terminas numatytas iki 2009-12-31. Tačiau Pareiškėja prie minėtos sutarties pateikė 2009-12-31 priedą, kuriame nurodė, kad paskolos grąžinimo terminas pratęsiamas iki 2010-12-31, ir 2011-01-01 priedą, kuriame nurodė, kad minėtos paskolos grąžinimo terminas pratęsiamas iki 2011-12-31, ir jei šalys nepareiškia noro nutraukti sutarties, tai sutartis savaime pratęsiama dar metams, bei 2012-08-22 priedą, kuriame nurodė, jog šalys susitaria padidinti paskolos limitą iki 2 500 000 Lt. Šiuo atveju Komisija pažymi, jog iš 2009-03-02 Pareiškėjos sudarytos paskolos sutarties Nr. 09/03/02-1 su Motinine įmone, kurioje nurodyta, kad suteiktos paskolos grąžinimo terminas numatytas iki 2009-12-31, matyti, jog paskolos sutartyje buvo numatyta paskolą grąžinti per trumpesnę nei vienerių metų laikotarpį. Todėl sutarties sudarymo metu, nustatant palūkanų dydį, paskola turėjo būti vertinama kaip suteikta iki vienerių metų laikotarpio. Jeigu paskolos sutartyje numatyta palūkanų norma yra fiksuota (nesikeičia kas tam tikrą periodą), Lietuvos banko statistinės palūkanų normos skiriasi priklausomai nuo to, ar paskolų grąžinimas numatytas iki 1 metų, ar ilgiau nei 1 metai. Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčijamose paskolų sutartyse buvo numatyta fiksuota palūkanų norma. Tik paskolos grąžinimo dieną (2009-12-31) buvo sudarytas priedas (paskolos sutarties pakeitimas Nr. 1), pagal kurį paskolos grąžinimo terminas pratęsiamas iki 2010-12-31, o dar vėliau (2011-01-01) sudarytas kitas priedas (paskolos sutarties pakeitimas Nr. 2), kuriame, kaip minėta, vėl pratęsiamas paskolos grąžinimo terminas iki 1 metų. Komisijos vertinimu, palyginamieji duomenys turi būti vertinami paskolos sutarties sudarymo ar jos keitimo momentu. Kadangi šiuo atveju palyginamieji duomenys buvo vertinami tada, kai jau buvo žinomos to mėnesio, kada buvo sudaroma arba keičiama paskolos sutartis (Pareiškėjos paskolos sutartis sudaryta 2009-03-02, keista 2009-12-31, 2011-01-01, o Vilniaus AVMI, vykdė Inspekcijos 2015-09-07 sprendimą Nr. 69-110, kuriuo pavesta atlikti pakartotinį Pareiškėjos mokestinį patikrinimą už 2009–2013 metus), tai palūkanos galėjo būti apskaičiuotos pagal Lietuvos banko statistiką imant vidutinę palūkanų normą, kuri galiojo sutarties sudarymo metu bei sutarties keitimo (kai būdavo pratęsiamas paskolos grąžinimo terminas) momentu. Tokiu būdu Komisija konstatuoja, jog, kadangi 2009-03-02 paskolos sutartis Nr. 09/03/02-1 iš pradžių buvo sudaryta trumpesniai nei vienerių metų laikotarpiui, o vėliau pratęsiama taip pat numatant grąžinimo terminą iki vienerių metų, siekiant kuo tiksliau įvertinti palūkanų normos dydį, mokesčių administratorius pagrįstai perskaičiavo palūkanas pagal Lietuvos banko statistiką imant vidutinę palūkanų normą, nustatytą paskoloms iki 1 metų, kuri galiojo sutarties sudarymo metu bei sutarties keitimo momentu, taip pat kiekvieną paskolos sutarties pakeitimą (paskolos grąžinimo pratęsimą) įvertino kaip atskirą susitarimą ir sutartį laikė sudaryta tam laikotarpiui, kuris buvo nurodytas pratęsime.

Kadangi Pareiškėja skunde taip pat kelia klausimą dėl plonosios kapitalizacijos taisyklės nuostatų konstitucingumo, Komisija papildomai pažymi, jog Konstitucijos 106 straipsnis numato, kas gali kreiptis į Lietuvos Respublikos Konstitucinį Teismą su prašymu iširti, ar atitinkama įstatyminė

nuostata neprieštarauja Konstitucijai. Tarp šių subjektų Komisija nėra nurodyta, todėl Komisija dėl minėtų Pareiškėjos teiginių nepasisako.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimo nurodymai sumokėti 31 223,35 Eur PM, 10 348,46 Eur PM delspinigius ir 3 122 Eur PM baudą tvirtintini.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-08-23 sprendimą Nr. 69-90.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos narė,  
pavadojanti komisijos pirmininkę

Lina Vosylienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius