



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „P1“ 2017-06-29 SKUNDO**

2017 m. rugsėjo 5 d. Nr. S-194 (7- 144 /2017)
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Linos Vosyliienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams
mokesčių administratoriaus atstovams nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei
M. B., N. I.

2017 m. rugpjūčio 8 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB "P1" (toliau – Pareiškėja) 2017-06-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-06-05 sprendimo Nr. 69-60, n u s t a t è:

Inspekcija patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2017-03-06 sprendimą Nr. (6.5)FR0682-85, kuriuo Pareiškėjai papildomai apskaičiuotas 169 109,12 Eur pelno mokestis (toliau – PM), 55 519,58 Eur PM delspinigiai, 33 821 Eur PM bauda, taip pat nusprendė neatleisti Pareiškėjos nuo apskaičiuotų 55 519,58 Eur PM delspinigių.

Sprendime nurodyta, jog Klaipėdos AVMI atliko pakartotinį Pareiškėjos PM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2009–2010 metus ir 2017-01-04 surašė patikrinimo aktą Nr. (7.8)FR0680-8, kurį patvirtino 2017-03-06 sprendimu Nr. (6.5)FR0682-85.

Akcentuota, jog Pareiškėja įregistruota Juridinių asmenų registre 2002-01-22. Pareiškėja nuo pat įkūrimo vykdė investicinę veiklą ir investavo į medienos ir susijusios pramonės įmones, veikė kaip kontroliuojanti investicinė bendrovė. Pareiškėjos įregistruotas įstatinis kapitalas – 6 057 447,36 Eur, padalintas į 209166 vnt. paprastųjų vardinių akcijų. Vienos akcijos nominali vertė 28,96 Eur. Klaipėdos AVMI duomenimis, Pareiškėjos kontroliuojantis akcininkas buvo VI TDL (duomenys neskelbtini), valdantis 89 procentus akcijų bei fiziniai asmenys G. P., valdė 10 procentų akcijų bei direktorius Y. Y. valdė 1 procentą akcijų. Tuo pačiu Pareiškėja kontroliavo įmones:

1) AB "B1" (valdoma turtinių teisių dalis 92 proc.), UAB "K1" (valdoma turtinių teisių dalis 23 proc.), be to, AB "B1" valdė 77 proc. UAB "K1" turtinių teisių dalį, t. y. Pareiškėja per susijusius asmenis valdė 100 proc. (23+77) UAB "K1" turtinių teisių.

2) Pareiškėja valdė UAB "D1" (100 proc. turtinių teisių), UAB "R1" (100 proc. turtinių teisių);

3) *LI* (buveinės deklaruotas adresas: (duomenys neskelbtini) Baltarusija) valdoma turtinių teisių dalis 10 proc., be to, *VI TDL* valdė 80 proc. *LI* turtinių teisių dalį, t. y. Pareiškėja kartu su susijusiais asmenimis valdo 90 proc. (10+80) *LI* turtinių teisių;

4) 2009 m. kontroliavo ir valdė UAB "J1" UAB "O1" *WI LTD* (reg. adresu (duomenys neskelbtini) Ukraina).

Pažymėta, jog Pareiškėjos deklaruojama vykdomos veiklos rūšis: viešųjų ryšių ir komunikacijos veikla; konsultacinė verslo ir kito valdymo veikla; pagrindinių buveinių veikla.

Patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėjos akcininkų susirinkime (2009-12-07 visuotinio akcininkų susirinkimo protokolas Nr. 2009-05), kuriame dalyvavo akcininkai: UAB "C1" (104 500 vnt. akcijų, direktorius J. R., toliau – AMDF), UAB "I1" (60 583 vnt. akcijų, direktorė R. N., toliau – JMK), G. P. (23 166 vnt. akcijų), Y. Y. (20 917 vnt. akcijų), nusprendė reorganizuoti Pareiškėją, t. y. pakeisti ir įregistruoti naujus Pareiškėjos įstatus bei optimizuoti įmonių valdymo struktūrą, sumažinti valdymo kaštų sąnaudas ir sujungti kelių juridinių asmenų veiklą. Tuo pačiu 2009-12-22 buvo nuspręsta optimizuoti UAB MDF, JMK ir Pareiškėjos valdymo struktūrą bei sumažinti investicinių valdymo įmonių lygių skaičių, todėl buvo atliktas reorganizavimas prijungiant prie Pareiškėjos ją valdžiusias AMDF ir JMK. Visų reorganizuojamų (prijungiamų) įmonių akcininkas tiesiogiai (AMDF ir UAB "H1" (toliau – IT) bei netiesiogiai (JMK per IT) 100 proc. akcijų savininkas buvo G. P..

Nurodyta, jog Pareiškėja 2012-05-08 pateikė patikslintą 2009 metų metinę pelno mokesčio deklaraciją, kurioje apmokestinamąjį pelną padidino paramos suma 77 998 Lt, tačiau prijungtų bendrovių atkeltų mokesčių nuostolių 2 474 551 Lt suma apmokestinamąjį pelną ne padidino, o 709 151 Lt (3 183 702 Lt – 2 474 551 Lt) sumažino ir mokėtino PM nedeklaravo. Po perkeltų mokesčių nuostolių padidinimo Pareiškėjos bendra perkeltų mokesčių nuostolių suma sudarė 4 232 224 Lt (2 474 551 Lt + 2 051 327 Lt), iš kurių 2009 metais perkėlė 3 183 702 Lt, 2010 metais – 512 987 Lt, 2011 metais – 535 535 Lt.

Pareiškėja 2012-03-29 raštu be numerio (Inspekcijos reg. 2012-04-02 Nr. D1-3479) informavo, kad teisės aktus taikė objektyviai ir prisijungtų bendrovių nuostolius perkėlė pagrįstai, pažymėdama, jog visos reorganizuotos bendrovės IT, AMDF ir JMK vykdė holdingo bendrovių veiklą, t. y. jų tikslas buvo valdyti įmonių akcijas ir su jų įsigijimu susijusius įsipareigojimus, ir kad prijungta bendrovė IT be pagrindinės holdingo veiklos vykdė ir turto (miško medienos perdirbimo įrenginio) nuomos veiklą ir kad turto nuomos veiklą Pareiškėja tęsia.

Klaipėdos AVMI pastebėjo, jog nors Pareiškėja metinėse pelno mokesčio deklaracijose deklaravo apmokestinamojo pelno: 2009 metais – 3 183 702 Lt, 2010 metais – 512 987 Lt, tuo pačiu 2009 metų apmokestinamąjį pelną mažino reorganizuotų prijungimo būdu bendrovių perkeltų mokesčių nuostolių suma 3 019 920 Lt, iš jų: AMDF – 252 979 Lt, JMK – 2 666 523 Lt ir IT – 100 418 Lt, tačiau 2012-12-28 pateikė patikslintas 2009, 2010 ir 2011 metų metines pelno mokesčio deklaracijas, kuriose apmokestinamąjį pelną atkeltų IT mokesčių nuostolių suma padidino: 2009 metais – 163 782 Lt, 2010 metais – 512 987 Lt, 2011 metais – 535 535 Lt, iš viso – 1 212 304 Lt. Mokėtino pelno mokesčio valstybės biudžetui priskaičiavo: 2009 metais – 32 756 Lt, 2010 metais – 76 948 Lt, 2011 metais – 80 330 Lt, iš viso 190 034 Lt. Pareiškėja 2009 ir 2010 metais nepatikslino metinių pelno mokesčio deklaracijų ir apmokestinamojo pelno nepadidino atkeltų mokesčių nuostolių sumomis AMDF – 252 979 Lt ir JMK – 2 666 523 Lt, iš viso 2 919 502 Lt (845 546,22 Eur).

I. DĖL TEISINIO REGLAMENTAVIMO TAIKYTINO NUOSTOLIŲ PERKĖLIMUI

Inspekcija ginčo teisiniams santykiams taikė Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 3 str. 1 d. 1 punktą, 2 str. 2 ir 24 dalis, 4 str. 1 dalį, 11 str. 1 dalį, 17 str. 1 dalį, vadovavosi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) formuojama praktika (pavyzdžiui: 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015, 2011-05-05 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1141/2011, 2012-01-30 nutartis adm. byloje Nr. A-438-92/2012). Atsižvelgdama į nurodytą mokesčių teisinių santykių reguliavimą, Inspekcija konstatavo, kad apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, sąnaudos gali būti pripažįstamos leidžiamais atskaitymais

tik tada, kai jos pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais, yra įprastos ir būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti bei kai jos tenka per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms.

Apibendrinama PMĮ nuostatas ir teismų praktiką, Inspekcija išskyrė tris kriterijus sąnaudoms (išlaidoms) pripažinti: 1) jos realiai buvo patirtos; 2) pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais; 3) buvo susijusios su pajamų uždirbimu (minėti kriterijai plačiau detalizuoti LVAT 2013-11-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-1718/2013, 2013-02-07 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-158/2013). Pastebėta, kad LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2015-06-16 nutartyje Nr. eA-1409-602/2015 akcentavo, jog leidžiamais atskaitymais, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyviai) sąlygas: (1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą; (3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; (4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria; (5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti.

Akcentuota, jog PMĮ riboja tam tikrų įmonės patirtų sąnaudų, nors jos ir skirtos apmokestinamosioms pajamoms uždirbti, pripažinimą leidžiamais atskaitymais (17 str. 2 dalies 12 punktas). PMĮ 30 straipsnyje yra numatyti tam tikri ribojimai siekiant mokestinio nuostolio perkėlimą pripažinti ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymams, t. y. iki 2008 m. nuostoliams iš įprastinės veiklos perkelti buvo taikomas 5 m. terminas be jokių papildomų apribojimų. Nuo 2008 m. nuostoliai dėl įprastinės įmonės veiklos gali būti perkeliama neribotą laiką, tačiau nuostolių perkėlimas yra nutraukiamas, jeigu įmonė nebetęsia veiklos, dėl kurios šie nuostoliai susidarė, išskyrus, kai įmonė nebetęsia veiklos dėl nuo jos nepriklausančių priežasčių. Apskaičiuojant 2014 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių PM, nuostolio perkėlimui įvedami papildomi kriterijai. Be to, PMĮ IX skyrius reglamentuoja reorganizavimo, perleidimo, likvidavimo atvejų apmokestinimą, turto vertės pajamų bei nuostolių pripažinimą tam tikrais reorganizavimo, likvidavimo, perleidimo atvejais.

Pažymėta, jog Inspekcija vertino AMDF ir JMK sąnaudų priskirtinumą leidžiamais atskaitymams; jų priskyrimą ribotų dydžių leidžiamais atskaitymams; nuostolių perkėlimą tarp AMDF, JMK ir Pareiškėjos, t. y. vertino PMĮ 43 straipsnyje detalizuotus kriterijus.

II. DĖL AMDF IR JMK PATIRTŲ SĄNAUDŲ

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjos argumentą, kad Inspekcija išėjo iš skundo ribų ir nepagrįstai vertino AMDF ir JMK mokestines prievoles bei sąnaudų priskirtinumą leidžiamais atskaitymams, pažymėjo, jog Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2014-09-01 sprendimu Nr. S-175(7-128/2014) panaikino centrinio mokesčių administratoriaus 2014-06-02 sprendimą Nr. 69-56 ir perdavė Pareiškėjos skundą iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui. Inspekcija 2016-10-11 sprendimu Nr. 69-104 panaikino Klaipėdos AVMI 2014-02-25 sprendimą Nr. FR0682-89 ir pavedė jai atlikti Pareiškėjos pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą. Padaryta išvada, jog Pareiškėjos mokestinės prievolės buvo vertinamos iš naujo. Pažymėta, jog įpareigojimas atlikti pakartotinį patikrinimą nėra saistomas tik būtinybe surinkti papildomus faktinius duomenis, bet siejamas ir su būtinybe teisingai teisiškai įvertinti ir pagrįsti jau surinktus įrodymus.

Pabrėžta, jog atlikus pakartotinį patikrinimą, Klaipėdos AVMI nepripažino AMDF ir JMK patirtų sąnaudų leidžiamais atskaitymais, tuo pačiu neleido minėtų aplinkybių pagrindu perkelti apskaičiuoto PM nuostolio. Inspekcija vertino, kad tokia mokesčių administratoriaus pozicija pagrįsta pakartotinio ginčo nagrinėjimo metu galiojusia aukščiau nurodyta LVAT praktika.

Vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsniu, 69 str. 1 dalimi, LVAT praktika dėl šių teisės normų taikymo, Inspekcija pažymėjo, jog mokesčių administratoriui, tais atvejais, kai sandoris, t. y., jame fiksuotas veiksmas, sukliantis atitinkamas mokestines teisinis pasekmes, atitinka MAĮ 69 str. 1 dalyje

nustatytas sąlygas, yra suteikta teisė neatsižvelgti į formalią šio sandorio išraišką bei nesiremti jame fiksuotomis mokestinėmis teisinėmis pasekmėmis, o atkurti tikrąsias teisiškai reikšmingas mokestines aplinkybes, kurios buvo slepiamos šiuo sandoriu. Taip pat Inspekcija pažymėjo, jog patikrinimo metu buvo surinkta pakankamai faktinių duomenų, kurių pagrindu konstatuota, jog AMDF ir JMK suformuotu nuostoliu siekta kitų tikslų – išvengti mokamo PM.

Dėl AMDF patirtų sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais pažymėta, jog AMDF juridinių asmenų registre įregistruota 2008-05-10, PVM mokėtoja nebuvo įregistruota. AMDF 2008–2009 m. (iki prijungimo datos) buvo įdarbinti du darbuotojai direktorius ir akcininkas J. R. bei buhalterė R. R.. AMDF pateiktose pelno mokesčio deklaracijose už 2008 ir 2009 m. deklaravo vykdomas veiklas – kitų medienos gaminių gamyba; dirbinių iš kamštienos, šiaudų ir pynimo medžiagų gamyba (EVRK kodas 162900) ir faneravimo dangos ir medienos plokščių gamyba (EVRK kodas 162100).

Nurodyta, jog AMDF veiklos nevykdė, pajamų negavo, deklaravo tik nuostolį. 2008-05-22 buvo sudaryta vienintelė žemės nuomos sutartis su E. D. ir T. D., pagal kurią išsinuomojo 30 tūkst. m² ploto žemės sklypą, esantį adresu: (duomenys neskelbtini), žemės sklypo unikalus Nr. (duomenys neskelbtini). AMDF 2008-05-29 pateikė paraišką VĮ „Lietuvos verslo paramos agentūra“ Projektų kontrolės departamentui medienos plaušo plokščių gamyklos statybos finansavimui gauti iš Europos Sąjungos struktūrinių fondų ir valstybės biudžeto lėšų. VĮ „Lietuvos verslo paramos agentūra“ paraišką atmetė, kaip neatitinkančią administracinės atitikties kriterijų. AMDF iš Europos Sąjungos struktūrinių fondų ir valstybės biudžeto minėto projekto įgyvendinimui lėšų negavo ir 2008-09-12 papildomu susitarimu prie 2008-05-22 žemės nuomos sutarties ją nutraukė. Kitų AMDF veiklos požymių ar aplinkybių 2008 m. nenustatyta. AMDF nurodytiems veiksams atlikti 2008 m. patyrė sąnaudų (darbuotojų darbo užmokestis, socialinio draudimo įmokos, įmokos į garantinį fondą, žemės nuomos mokestis ir kt.) iš viso 18 473,76 Lt.

AMDF deklaravo 20 477 Lt veiklos nuostolį ir 232 502 Lt finansinės investicinės veiklos nuostolį. Finansinės investicinės veiklos nuostolius 232 502 Lt sudarė: 232 484 Lt (palūkanos už paskolas) ir 18 Lt (įmokos už banko paslaugas). Pagal mokestiniam patikrinimui pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus Pareiškėja 2009-12-22, prisijungdama AMDF, perėmė mokestinius nuostolius: 2008 metų – 18 474 Lt [18 456 Lt (įprastinės veiklos) + 18 Lt (banko paslaugų)]; 2009 metų – 234 505 Lt [2 021 Lt (įprastinės veiklos) + 232 484 Lt (palūkanų už paskolas)], iš viso 252 979 Lt (Pareiškėja šia suma perimta iš AMDF mažino 2009 metų apmokestinamąjį pelną). Pažymėta, jog AMDF nuo 2008-05-19 iki 2009-02-27 ir nuo 2009-09-16 iki 2009-12-22 vadovu dirbo J. R., o nuo 2008-05-29 iki 2009-02-27 buhalterinę apskaitą tvarkė R. R.. Laikotarpiu nuo 2009-02-28 iki 2009-09-15 AMDF darbuotojų nebuvo. AMDF įprastinės veiklos nuostolius 18 456 Lt sudarė: 3 700 Lt darbuotojų darbo užmokestis; 1 257 Lt socialinio draudimo įmokos; 4 Lt garantinio fondo įmokos; 12 843 Lt žemės nuomos įmokos; 21 Lt žemės sklypo nuomos registravimas VĮ Registrų centre; 198 Lt AMDF registravimas VĮ Registrų centre; 543 Lt Vilniaus 2-ojo notarų biuro bendrovės dokumentų sutvarkymas. Finansinės–investicinės veiklos nuostolius sudarė banko paslaugos – 18 Lt.

Pažymėta, jog nustatant AMDF apskaičiuotą, deklaruotą ir perkeltą nuostolių sumą, mokesčių administratoriui kilo abejonių dėl vykdomų sandorių pagrįstumo, nes, pirma, reorganizavimo (prijungimo) momentu 2009-12-22 AMDF buvo skolinga Pareiškėjai už suteiktą paskolą 3,57 mln. Lt ir už priskaičiuotas palūkanas 108 039,12 Lt, iš viso 3 678 039,12 Lt:

AMDF → S. ir E. U. AMDF 2009-08-20 pagal vertybinių popierių perleidimo sutartį Nr. 2009-124/12 iš sutuoktinių G. P. ir E. U. įsigijo 104 500 vnt. paprastųjų vardinių Pareiškėjos akcijų už 10,45 mln. Lt. AMDF neturėjo piniginių lėšų apmokėti G. P. ir E. U. už akcijas.

AMDF → Pareiškėja. AMDF su Pareiškėja 2009-09-07 sudarė paskolos sutartį Nr. 2009-112/25.3, pagal kurią Pareiškėja suteikė 3,57 mln. Lt paskolą. Pareiškėja už šią paskolą AMDF priskaičiavo palūkanų – 108 039,12 Lt. AMDF, apmokėjusi G. P. už akcijas 3 563 933,20 Lt, dar liko skolinga 6 886 066,80 Lt.

AMDF → G. P. → IT. AMDF 2009-08-21 sudarė trišalę sutartį Nr. 147/25.4 su G. P. ir IT. Trišale sutartimi AMDF perėmė G. P. 6 886 066,46 Lt įsiskolinimą su kintamomis palūkanomis

IT, tokiu būdu AMDF atsiskaitė su G. P., o G. P. atsiskaitė su IT perleisdamas IT reikalavimus į 6 886 066,46 Lt AMDF prievolę jam sumokėti už akcijas. Pagal šią sutartį IT apskaičiavo AMDF mokėtinų palūkanų – 123 986,93 Lt.

AMDF → *IT*. AMDF 2008-12-15 sudarė paskolos sutartį Nr. IT/UAB AMDF-081215 su IT, pagal kurią IT paskolino AMDF 4 000 Lt, paskolos suteikimo tikslas – reikalingos lėšos vykdomai veiklai vystyti, tačiau paskolos suteikimo laikotarpiu AMDF veiklos nevykdė. AMDF pagal šią sutartį apskaičiavo 462,38 Lt palūkanų.

Klaipėdos AVMI nustatė, jog laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2009-12-22 AMDF apskaičiavo 232 488,43 Lt palūkanų sąnaudas, iš jų: už IT suteiktas paskolas – 124 449,31 Lt (123 986,93 Lt + 462,38 Lt), už Pareiškėjos suteiktą paskolą – 108 039,12 Lt. Akcentavo, jog apmokėjimas už akcijas buvo vykdomas iš Pareiškėjos (2009-09-07) skolintų lėšų ir užskaitomis (2009-08-21), iš anksto žinant, kad AMDF jų negrąžins, nes neturėjo apyvartinių lėšų. AMDF įregistruota 2008-05-10, prie Pareiškėjos prijungta 2009-12-22, prijungimo metu valdė 50 proc. Pareiškėjos akcijų.

Antru punktu pastebėta, jog nuo Pareiškėjos akcijų įsigijimo (2009-08-20) iki akcininkų sprendimo reorganizuoti Pareiškėją prijungiant AMDF (2009-12-07) buvo praėję mažiau nei keli mėnesiai. Klaipėdos AVMI konstatavo, kad AMDF, sudarydama eilę sandorių (akcijų pirkimo ir paskolų įforminimo sandoriais), siekė naudoti Pareiškėjos akcininko G. P. interesus ir jo ekonominei naudai gauti, nes AMDF pardavęs jam ir jo sutuoktinei nuosavybės teisę priklausančias Pareiškėjos akcijas, po reorganizavimo, prijungiant AMDF prie Pareiškėjos, jas tiesiogiai atgavo ta pačia verte. Atkreiptas dėmesys į tai, jog AMDF akcininkas laikotarpiu nuo 2008-05-10 iki 2009-11-08 buvo J. R.. Likus dviem mėnesiams iki prijungimo (nuo 2009-10-19 iki 2009-12-22 (prijungimo) G. P. tapo vieninteliu AMDF akcininku. Prijungus AMDF prie Pareiškėjos, G. P. perėjo Pareiškėjos akcijas, kurias turėjo AMDF (50 proc.). Po reorganizavimo G. P. priklausė 90 proc. Pareiškėjos akcijų. Pareiškėjos akcijų įsigijimo sandoris ir apmokėjimo už jį aplinkybės AMDF ekonominės naudos nedavė, tik buvo patirtos palūkanų sąnaudos, kurios Pareiškėjai perėjo po reorganizavimo, priskaičiuotos siekiant Pareiškėjai sumažinti jos apmokestinamąjį pelną ir išvengti didesnio PM mokėjimo.

Dėl JMK patirtų sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais pažymėta, jog JMK buvo įregistruota 2006-03-31, įstatinis kapitalas 10000 Lt, padalintas į 100 vnt. paprastųjų vardinių akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė 100 Lt. Vienintelis akcininkas buvo UAB koncernas „W1“. JMK pagrindinė deklaruota vykdoma veikla – konsultacinė verslo ir kito valdymo veikla (EVRK kodas 702200) ir kontroliuojančiųjų bendrovių veikla (EVRK kodas 642000), tačiau 2006, 2007, 2008 metais veiklos nevykdė, pajamų neuždirbo. JMK 2009 metais iš konsultacinės verslo veiklos deklaravo 3 619 Lt pelną.

Pabrėžta, jog nuo įsteigimo dienos iki prijungimo prie Pareiškėjos dienos, JMK deklaravo tik nuostolius. JMK 2006 metais veiklos nevykdė ir pajamų negavo, o jos įprastinės veiklos nuostolius sudarė: darbo užmokestis – 5 364 Lt, priskaitymai socialiniam draudimui – 1 592 Lt, įmokos į garantinį fondą – 11 Lt, bendrovės registravimo išlaidos – 230 Lt, kitos paslaugos (apskaitos vedimo ir kt.) 3 378 Lt, iš viso 10 575 Lt; finansinės investicinės veiklos nuostolius sudarė delspinigiai 7 Lt. JMK 2007 m. įprastinės veiklos nuostolius sudarė: darbo užmokestis – 7 553 Lt, priskaitymai socialiniam draudimui – 2 409 Lt, įmokos į garantinį fondą – 15 Lt, kitos paslaugos (apskaitos vedimo, palūkanos už paskolas, techninės programinės įrangos mokesčiai ir kt.) – 15 925 Lt, iš viso 25 902 Lt; finansinės investicinės veiklos nuostolius sudarė: paskolos palūkanos pagal 2007-02-14 paskolos sutartį su UAB koncernu „W1“ – 751 Lt ir delspinigiai 5 Lt, iš viso 756 Lt. JMK 2008 metais veiklos nevykdė ir pajamų negavo. JMK 2008 m. įprastinės veiklos nuostolius sudarė 44 040 Lt, iš jų: 10 172 Lt priskaitytas darbuotojų darbo užmokestis; 3 151 Lt priskaitymai socialinio draudimo įmokoms; 14 Lt priskaitymai garantinio fondo įmokoms; 1 245 Lt ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos (buh. apskaitos programa); 14 791 Lt konsultacijų ir audito paslaugos; 5 287 Lt informacinių technologijų paslaugos; 9 380 Lt kitos paslaugos (buhalterinės apskaitos vedimo, mažaverčio inventoriaus, kanceliariinės prekės ir kt.); finansinės investicinės veiklos nuostolį 2008 metais sudarė 187 173 Lt, iš jų: 187 205 Lt palūkanų sąnaudos už gautas paskolas ir 32 Lt pajamos iš valiutos kursų pasikeitimo. JMK per

2009 m. gavo 23 419 Lt pajamas už teisinės ir konsultacinės paslaugas iš dukterinės bendrovės UAB "K1" pagal 2009-01-01 teisinių paslaugų teikimo sutartį (be numerio), kurioje numatyta fiksuota mėnesinė suma – 2 000 Lt. JMK 2009 m. įprastinės veiklos nuostolius sudarė 19 800 Lt, iš jų: 14 915 Lt priskaitytas darbuotojų darbo užmokestis; 4 621 Lt priskaitymai socialinio draudimo įmokoms; 15 Lt priskaitymai garantinio fondo įmokoms; 249 Lt kitų įmonių paslaugos (juridinės konsultacijos ir kt.). JMK iš įprastinės veiklos, t. y. iš konsultacinės veiklos gavo 3 619 Lt [23 419 Lt (pajamos) – 19 800 Lt (sąnaudos)] pelną. Finansinės investicinės veiklos nuostolį sudarė 60 834 371 Lt, iš jų: investicijų vertės sumažėjimo sąnaudos 58 434 076 Lt, palūkanos už gautas paskolas 2 400 292 Lt ir delspinigiai 3 Lt. JMK metinėse pelno mokesčio deklaracijose deklaravo mokestinius nuostolius: 2006 m. – 10 345 Lt, 2007 m. – 26 653 Lt, 2008 m. – 231 213 Lt, 2009 m. – 2 398 312 Lt, iš viso 2 666 523 Lt, kuriuos sudarė 2 587 497,13 Lt palūkanų sąnaudos (187 205,49 Lt + 2 400 291,64 Lt) ir 79 026,36 Lt bendrosios sąnaudos (išmokėtas darbo užmokestis su priskaitymais, buhalterinės apskaitos ir kt. paslaugos).

Nurodyta, jog nustatant JMK apskaičiuotą, deklaruotą ir perkeltą nuostolių sumą, mokesčių administratoriui kilo abejonių dėl vykdomų sandorių pagrįstumo.

JMK → UAB koncernas „W1“. JMK įregistruota 2006-03-31. Vienintelis akcininkas UAB koncernas „W1“. JMK įregistruotas įstatinis kapitalas – 10 000 Lt. JMK įsteigta atskiriant nuo UAB "N1" JMK iš UAB "N1" perėmė finansinį turtą – 104 583 vnt. Pareiškėjos paprastųjų vardinių akcijų už 62 834 076 Lt ir 705 686 vnt. AB "B1" paprastųjų vardinių akcijų už 1 090 404 Lt. Kartu su perduotu finansiniu turtu JMK 2006-04-24 perėmė UAB "N1" paskolas ir su jomis susijusius įsipareigojimus UAB "L1" ir UAB koncernui „W1“ už 63 915 875,38 Lt. JMK veiklos nevykdė, pajamų negavo, apyvartinių lėšų neturėjo, todėl UAB koncernas „W1“ pagal 2007-02-14 paskolos sutartį Nr. 19 suteikė 100 000 Lt paskolą JMK, kuri buvo panaudota darbo užmokesčiui, mokėtiniams mokesčiams ir kt. išlaidoms sumokėti. JMK, praėjus mėnesiui po turto perėmimo, t. y. 2006-05-29, su UAB koncernu „W1“ pasirašė akcijų sutartį, pagal kurią JMK padidino įstatinį kapitalą naujai išleisdama 23 430 vnt. akcijų už 2 343 000 Lt. Po įstatinio kapitalo padidinimo JMK įstatinis kapitalas buvo 2 353 000 Lt (10 000 Lt + 2 343 000 Lt). Visos 23 530 vnt. akcijų priklausė UAB koncernui „W1“. JMK 2008-11-17 vėl didino įstatinį kapitalą naujai išleisdama 36 551 vnt. akcijų už 3 655 132,25 Lt. Po naujai išleistų akcijų JMK 2008-12-01 įstatinį kapitalą sudarė 60 081 vnt. akcijų (23 530 vnt. + 36 551 vnt.) už 6 008 100 Lt. Visos 60 081 vnt. akcijų priklausė UAB koncernui „W1“.

JMK → IT. Praėjus 8 dienoms po JMK įstatinio kapitalo didinimo UAB koncernas „W1“ 2008-12-08 pardavė 60 081 vnt. akcijų IT už 58 000 000 Lt. Už akcijas IT atsiskaitė pagal 2008-11-24 trišalę reikalavimo perleidimo sutartį, kuri sudaryta tarp UAB "L1" UAB koncerno „W1“ ir JMK. Sutartyje nurodyta, kad pagal 2008-11-24 skolų suderinimo aktą JMK skolinga UAB "L1" 58 mln. Lt ir kad UAB "L1" skolą 58 mln. Lt perleidžia UAB koncernui „W1“ ir po skolos perleidimo JMK yra skolinga UAB koncernui „W1“ 58 mln. Lt.

Akcentuota, jog atsiskaitymui su UAB koncernu „W1“ JMK 2008-12-08 ir 2008-12-11 sudarė paskolos sutartis su Pareiškėja, pagal kurias Pareiškėja suteikė JMK 58 mln. Lt paskolą (30 mln. Lt + 28 mln. Lt). Pareiškėja pinigų pervedė tiesiogiai į UAB koncerno „W1“ sąskaitas bankuose. Nuo 2008-12-09 iki prijungimo prie Pareiškėjos JMK vieninteliu akcininku tapo IT, kurios vieninteliu akcininku buvo G. P.. Klaipėdos AVMI atkreipė dėmesį į tai, jog paskolos (2008-12-08, 2008-12-11) buvo panaudotos JMK atskyrimo nuo UAB "F1" perimtų finansinių įsipareigojimų apmokėjimui ir tiesiogiai pervestos UAB koncernui „W1“. Padaryta išvada, jog gaunant paskolas buvo žinoma, kad jos nebus panaudotos JMK investicijoms ar kitiems tikslams, todėl JMK minėtų sandorių pagrindu ekonominės naudos negavo. Perimtų skolų grąžinimu nebuvo vykdoma finansinė investicinė veikla, o tik formaliai paskirstytas finansinis turtas ir piniginės lėšos. Palūkanos apskaičiuotos su tikslu suformuoti mokestinius nuostolius prijungimo momentui.

Dėl IT patirtų sąnaudų. IT į mokesčių mokėtojų registrą įregistruota 2002-09-23, į juridinių asmenų registrą – 2002-09-19, iš mokesčių mokėtojų registro išregistruota – 2009-12-23. IT deklaravo vykdomas veiklas: baldų gamyba (nuo 2006-07-28 iki 2009-12-23), faneravimo dangos gamyba; klijuotos sluoksninės medienos, daugiasluoksnių plokščių, smulkinių, medienos

plaušų plokščių bei kitų skydų ir plokščių gamyba (nuo 2006-07-28 iki 2009-12-23); didmeninė prekyba už atlygį ar pagal sutartį (nuo 2006-07-28 iki 2009-12-23); medienos, statybinių medžiagų ir sanitarinių įrenginių didmeninė prekyba (2004-04-28 iki 2006-07-28). Tikrinamuoju laikotarpiu IT vadovas buvo C. T..

Pabrėžta, jog IT reorganizavimo metu (2009-12-22) turėjo finansinio turto: 60 081 vnt. (100 proc.) JMK akcijų, kurių balansinė vertė 102 280 Lt ir 9 951 983 vnt. *WI LTD* (Ukraina) akcijų, kurių balansinė vertė 5 725 545 Lt, iš viso turėto finansinio turto balansinė vertė 5 827 825 Lt (102 280 + 5 725 545). Taip pat turėjo kito ilgalaikio turto (kompiuteriai, baldai, aparatūra) už 77 223,32 Lt, tris lengvuosius automobilius už 383 878,23 Lt bei miško medienos perdirbimo įrenginį už 819 209,36 Lt, iš viso turto už 7 108 135,68 Lt (5 827 825 + 77 223,32 + 383 878,23 + 819 209,36).

Akcentuota, jog IT 100 proc. JMK akcijų paketą įsigijo pagal 2008-12-08 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį iš UAB koncerno „W1“. Sutarties 2.1 punkte buvo nurodyta, jog akcijų pirkimo / pardavimo kaina bus apskaičiuota pagal formulę: 50 proc. sumos, kurią Pareiškėja gaus kaip kainą už Olandijos įmonei „H. N. BV“ perleistas UAB "G1" akcijas, pridėjus 0,995 mln. Lt ir atėmus bendrą 58 mln. Lt paskolų sumą, kurias JMK yra gavusi iš UAB koncerno „W1“ ir su juo susijusių asmenų. Pagal 2008-12-08 akcijų pirkimo–pardavimo sutartyje numatyto sandorio užbaigimo aktą, sudarytą 2012-12-12, nustatyta, kad parduodamų akcijų kainos dydis, apskaičiuotas pagal minėtame sutarties 2.1 punkte numatytą formulę yra lygus 1,95 mln. Lt. Pareiškėja pateikė 2008-12-02 UAB "G1" akcijų pardavimo sutartį Olandijos įmonei, pagal kurią nustatyta, kad minėtos akcijos buvo parduotos už 100 mln. Lt, tačiau po įvykusių derybų su Olandijos įmone „H. N. BV“, UAB "G1" akcijų kaina buvo mažinama 1,4 mln. Eur, kas atitinka 4 833 920 Lt (1 400 000 x 3,4528), UAB koncernui „W1“ tenkanti dalis 1 847 720 Lt, todėl buvo mažinama įsigytų 60 081 vnt. JMK akcijų kaina ir IT balanse apskaityta JMK 60 081 vnt. akcijų vertė 102 280 Lt (1 950 000 – 1 847 720). Po šio sandorio IT tapo 60 081 vnt., kas sudaro 100 proc. JMK įstatinio kapitalo, savininke, tačiau reorganizuojant abi įmonės buvo prijungtos prie Pareiškėjos ir turimos 60 081 vnt. akcijų už 102 280 Lt anuliuotos.

Pažymėta, jog pagal reorganizavimo sąlygas viena IT paprastoji vardinė akcija, kurios nominali vertė 10 Lt, reorganizavimo metu buvo keičiama santykiu 1/0,6 t. y. 1 vnt. IT akcijos prilyginamos 0,6 vnt. Pareiškėjos akcijoms. IT įstatinis kapitalas buvo 0,5 mln. Lt, kurį sudarė 50 000 vnt. paprastųjų 10 Lt nominalios vertės akcijų. Prijungus IT buvo išleistos 30 000 vnt. (50 000 x 0,6) Pareiškėjos akcijų, kurių vienos nominali vertė 100 Lt. Prijungimo datai IT akcininkas buvo G. P., kuris už IT akcijas gavo 30 000 vnt. Pareiškėjos akcijų. Įvertinus visus išvardintus akcijų pirkimo / pardavimo sandorius, įstatinio kapitalo formavimo atvejus, nustatyta, kad reorganizavimo datai visos prijungtų įmonių akcijos, jas anuliuojant ir išleidžiant naujas Pareiškėjos akcijas, atiteko vienam fiziniam asmeniui G. P.: (duomenys neskelbtini) vnt., (duomenys neskelbtini) 581 vnt, IT 30 000 vnt., iš viso 165 083 vnt. G. P. po prijungimo priklausė 188 249 vnt. (165 083+ 23 166), arba 90 proc. (188 249 / 209 166 x 100) Pareiškėjos akcijų ir 20 917 vnt. arba 10 proc. (20 917 / 209 166 x 100) Pareiškėjos akcijų priklausė Y. Y..

Pastebėta, jog Pareiškėja 2012-12-28 pateikė patikslintas 2009, 2010 ir 2011 metų metines pelno mokesčio deklaracijas, kuriose apmokestinamąjį pelną atkeltų IT mokesčių nuostolių suma padidino: 2009 metais – 163 782 Lt, 2010 metais – 512 987 Lt, 2011 metais – 535 535 Lt, iš viso – 1 212 304 Lt. Mokėtino PM valstybės biudžetui apskaičiavo: 2009 metais – 32 756 Lt, 2010 metais – 76 948 Lt, 2011 metais – 80 330 Lt, iš viso 190 034 Lt.

III. DĖL AMDF, JMK PATIRTŲ SĄNAUDŲ PRISKYRIMO LEIDŽIAMIES ATSKAITYMAMS

Vadovaudamasi MAĮ 67 str. 1 dalimi, Inspekcija vertino, kad mokesčių administratorius pakankamai pagrindė Pareiškėjai apskaičiuoto PM bei su mokesčiu susijusias sumas, o Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus apskaičiuotu PM bei su mokesčiu susijusias sumas, privalėjo pagrįsti, kad pajamos, kurias apmokestino mokesčių administratorius, yra neapmokestinamosios.

Pažymėta, jog pagal PMĮ 43 str. 1 dalį, reorganizavimo ar perleidimo atvejais, įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto ar vienetų mokestinio laikotarpio nuostolius, susidariusius iki reorganizavimo ar perleidimo pabaigos ir neperkeltus į kitus metus, tęsiant šių nuostolių perkėlimą, gali perkelti įsigyjantysis vienetas, jei jis tęsia perimtą veiklą ar veiklos dalį ne trumpesnę nei 3 metų laikotarpį. Įsigyjančiajam vienetai gali būti perduodami tik su įsigyjamojo ar perleidžiamojo vieneto ar vienetų perleista ir įsigyjančiajame vienete tęsiama veikla ar veiklos dalimi susiję mokestinių laikotarpių nuostoliai. Nustatant ar įsigyjantysis vienetas toliau vykdo tą pačią veiklą, kokią vykdė vienetai iki reorganizavimo (prijungimo), reikia įvertinti tokius faktorius, kaip veiklos rūšis, tai veiklai atlikti naudojami resursai (įrenginiai, darbuotojai, technologijos ir kt.), sukurta produkcija, suteiktų paslaugų pobūdis, sąnaudų struktūra ir pan. Taikant PMĮ 43 straipsnio nuostatas, sąvoka veikla suprantama ne kaip veiklos pobūdis – paslaugų teikimas, prekyba, perdirbimas ir pan., bet kaip konkreti veiklos rūšis (pvz.: prekyba maisto prekėmis, prekyba nekilnojamuoju turtu ir pan.). Todėl ir tais atvejais, kai vieneto reorganizavimas atliekamas PMĮ 41 straipsnio 2 d. 1–3 punktuose numatytais prijungimo ir sujungimo būdais, įsigyjantysis vienetas gali perkelti mokestinius nuostolius, tik susijusius su įsigyjančiame vienete tęsiama veikla ar veiklos dalimi, neatsižvelgiant į tai, kad įsigyjančiajam vienetai perduodamas visas įsigyjamo vieneto turtas, teisės ir pareigos.

Inspekcija, atsižvelgdama į LVAT 2015-06-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015 išaiškinimą, jog „nesant konkrečių mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų nuostatų, vien vienetų reorganizavimas, savaime nepaneigia po reorganizavimo veiklą tęsiančio vieneto teisės leidžiamoms atskaitymams priskirti jo faktiškai patirtas sąnaudas, susijusias su reorganizavimo metu pasibaigusio vieneto vykdyta komercine ar gamybine veikla, kuria buvo siekiama gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos“, vertino, kad Klaipėdos AVMI ne formaliai vertino PMĮ 41 ir 43 straipsnių nuostatas, o nagrinėjo AMDF ir JMK nuostolių susidarymo pagrindą ir galimą mokestinį ryšį. Taip pat Inspekcijos vertinimu, kad nustačius, jog minėti AMDF ir JMK nuostoliai turi dirbtinumo požymių bei priskirtini neleidžiamoms atskaitymams pagal PMĮ 17 straipsnį, tolimesnis PMĮ 43 straipsnyje įtvirtintų kriterijų taikymas nėra reikšmingas, todėl nevertino Pareiškėjos skundo argumentų dėl tariamai neteisingai aiškinto PMĮ 43 straipsnio.

Inspekcija sutiko su Klaipėdos AVMI nustatytu pažeidimu, t. y. sutiko su Klaipėdos AVMI išvada, kad AMDF ir JMK finansinės investicinės veiklos nevykdė. AMDF ir JMK atlikti veiksmai su vertybiniais popieriais (akcijomis) buvo pavieniai ir neturėjo tęstinumo. AMDF, paimdama paskolą ir įsigydama Pareiškėjos akcijas, o JMK, paimdama paskolas atsiskaitymui su UAB koncernu „W1“, neveikė kaip vienetas, vykdamas komercinę ar gamybinę veiklą, kuria siekiama pajamų ar kitos ekonominės naudos PMĮ prasme. Priešingai, šiais veiksmais, be kita ko, nulėmusiais ir ginčo sąnaudų atsiradimą, AMDF ir JMK veikė išimtinai siekdama tenkinti akcininkų interesus bei jų ekonominę naudą (siekiama persikirstyti finansinį turtą bei pinigų srautus tarp akcininkų). Pažymėta, kad visų reorganizuojamų (prijungiamų) įmonių akcininkas tiesiogiai (AMDF ir IT) bei netiesiogiai (JMK per IT) buvo G. P.. Reorganizavimo metu AMDF ir JMK buhalterinės apskaitos registruose apskaitytos skolos Pareiškėjai (kreditorinė) už negrąžintą paskolą ir priskaičiuotas palūkanas prijungimo momentu buvo sudengtos su Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registruose apskaityta gautinų skolų (debitorinių) suma ir gautų bei negrąžintų paskolų ir palūkanų sumos užsiskaitė, t. y. po prijungimo Pareiškėjos balanse skolų neliko, nors jos faktiškai nebuvo grąžintos. Be to, AMDF ir JMK veiksmai sietini su Pareiškėja ir ją valdančiais akcininkų veiksmais.

IV. DĖL PASKIRTŲ SANKCIJŲ

Dėl apskaičiuotų delspinigių. Inspekcija pažymėjo, jog Klaipėdos AVMI sprendime Nr. (6.5)FR0682-85, vadovaudamasi teisingumo bei protingumo kriterijais, atsižvelgusi į ilgą mokestinio ginčo trukmę dėl mokesčių administratoriaus kaltės (buvo vykdomas pakartotinis patikrinimas), įvertinusi mokesčių mokėtojo geranorišką elgesį ir aktyvų bendradarbiavimą viso patikrinimo ir mokestinio ginčo metu, pagrįstai konstatavo, jog yra pagrindas Pareiškėją atleisti nuo delspinigių mokėjimo už laikotarpį nuo pirminio patikrinimo akto surašymo dienos iki

pakartotinio patikrinimo akto surašymo dienos, t. y. nuo 2013-12-20 iki 2017-01-04, priskaičiuotų 32 098,01 Eur PM delspinigių.

Atsakydama į Pareiškėjos argumentus dėl PM delspinigių atleidimo, vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 dalies 4 punktu, nes buvo suklaidinta mokesčių administratoriaus raštu į jos 2014-01-27 paklausimą Nr. 2, Inspekcija pažymėjo, jog mokesčių administratorius savo nuomonę bei paaiškinimus mokesčių įstatymų taikymo klausimais gali pateikti apibendrintuose bei individualaus pobūdžio paaiškinimuose. Apibendrintuose mokesčio įstatymo paaiškinimuose, kurie turi būti suderinti su Lietuvos Respublikos finansų ministerija, komentuojami dažniausi ir aktualiausi klausimai, susiję su mokesčių įstatymų nuostatų taikymu. Inspekcija atkreipė dėmesį į tai, jog mokesčių mokėtojas žodžiu (atvykęs į VMI ir / ar paskambinęs viešai paskelbtais VMI konsultavimo telefonų numeriais) arba raštu gali kreiptis į mokesčių administratorių, prašydamas pateikti individualaus pobūdžio paaiškinimą – konsultaciją mokesčių mokėjimo klausimais. Atleidimui nuo baudų yra reikšminga tik VMI konsultavimo telefonu suteikta (jei ji buvo įrašyta ir galima nustatyti skambinusį asmenį – mokesčių mokėtoją arba jo atstovą) ir / ar raštu išdėstyta mokesčių administratoriaus konsultacija. Nors Pareiškėja nurodė, jog ji vadovavosi oficialiai gautu 2014-02-24 atsakymu Nr.(32.40-PM)-R2409, tačiau Inspekcija akcentavo, jog Pareiškėja minėtas raštas nepagalėjo suklaidinti, nes jame buvo pateikta bendra informaciją dėl nuostolių perkėlimo, tuo pačiu detalus situacijos vertinimas buvo atliktas tik Pareiškėjos patikrinimo metu. Paklausimo metu, mokesčių administratorius negalėjo žinoti / nežinojo tikrosios Pareiškėjos padėties. Inspekcija neatleido mokesčių mokėtojos nuo apskaičiuotų mokesčio delspinigių.

Dėl paskirtos baudos. Inspekcija, vadovaudamasi LVAT praktika dėl baudų skyrimo, konstatavo, jog aplinkybė, kad neskirti baudos už padarytus pažeidimus, įstatyme nenumatyta, tačiau atsižvelgus į pažeidimo pobūdį, į tai, kad patikrinimo metu tik iš dalies bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus, minėtos aplinkybės pripažįstamos Pareiškėjos padėtį lengvinančiomis aplinkybėmis. Pastebėta, jog teismų praktikoje bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi vertinamas dviprasmiškai, nes vienu atveju tai priskiriama prie mokesčių mokėtojų pareigų (MAĮ 40 str.), kitu atveju – prie mokesčių mokėtojo padėtį lengvinančių aplinkybių. Tuo tarpu, Pareiškėjos padėtį sunkinanti aplinkybė sieta su pažeidimą padariusio mokesčių mokėtojo kaltės forma (tyčia, neatsargumu), pažeidimu siektais tikslais, jų (pažeidimų) trukme, daugetu, padarytos žalos dydžiu ir pan. Nors Klaipėdos AVMI nenustatė Pareiškėjos padėties sunkinančios aplinkybės, tačiau centrinio administratorius vertino, kad minėta aplinkybė būtų pažeidimo padarymu siektas tikslas (mokestinis pažeidimas padarytas pasinaudojant įmonių AMDF, JMK, IT, Pareiškėjos akcininkų ir kt. sukurta sandorių grandine); žalos dydis (apskaičiuota didelė valstybės biudžetui nesumokėta mokesčio suma – 169 109,12 Eur); Pareiškėjos kaltės forma (patikrinimo metu nenustatyta duomenų, jog mokestinis pažeidimas būtų padarytas dėl neatsargumo, priešingai visos faktinės aplinkybės rodė aktyvius Pareiškėjos ir ją valdančių akcininkų veiksmus). Tačiau Inspekcija neblogino mokesčių mokėtojo padėties ir paliko paskirtą 33 821 Eur (20 proc.) PM baudą.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendime nurodytomis į biudžetą papildomai mokėtinomis sumomis, nes buvo netinkamai įvertinti mokestinio patikrinimo metu surinkti įrodymai bei taikytos materialinės teisės normos. Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2017-06-05 sprendimą Nr. 69-60.

Pareiškėja nurodo, jog jos poziciją pagrindžia aplinkybės, jog:

- Nebuvo atsižvelgta į Komisijos 2014-09-01 sprendime Nr. S-175 (7-128/2014) pateiktus nurodymus.
- Buvo išeita už skundo ribų vertinant ne Pareiškėjos veiklą, o prijungtų įmonių sąnaudų pripažinimą.
- Buvo remiamasi byla, kurios faktinės aplinkybės nesutampa su šio mokestinio ginčo faktinėmis aplinkybėmis.
- Nebuvo atsižvelgta į tai, kad įmonių grupė, kuriai priklauso Pareiškėja, negavo jokios mokestinės naudos.
- Išvados, kad AMDF ir JMK nevykdė veiklos, nebuvo pagrįstos teisės aktų nuostatomis.

- Buvo atsisakyta vertinti Pareiškėjos teisę perimti nuostolius, nepaisant to, kad šis klausimas yra šio mokestinio ginčo objektas.

Dėl Komisijos nurodymų. Kadangi Pareiškėjos pakartotinis patikrinimas buvo atliktas Komisijos 2014-09-01 sprendimo Nr. S-175 (7-128/2014) pagrindu, todėl tvirtinama, kad tiek Klaipėdos AVMI, tiek Inspekcija, siekdamos priimti teisingą sprendimą, turėjo: įvertinti Pareiškėjos vykdytus veiksmus, susijusių su vertybinių popierių įsigijimu, PMĮ prasme; pilnai ir visapusiškai nustatyti reikšmingas su Pareiškėjos apmokestinimu susijusias aplinkybes; sprendimą pagrįsti teisiniais ir faktiniais pagrindais; motyvuoti išvadas. Tvirtinama, kad mokesčių administratorius šių Komisijos įpareigojimų neįvykdė. Klaipėdos AVMI konstatavo, kad AMDF ir JMK finansinės investicinės veiklos nevykdė, todėl palūkanų sąnaudos nepripažintos leidžiamais atskaitymais. Tuo tarpu Inspekcija apskritai atsisakė vertinti PMĮ 43 straipsnyje įtvirtintų kriterijų taikymą.

Dėl PMĮ 43 str. 1 dalies. Nurodoma, kad JMK ir AMDF realiai vykdė veiklą, o Pareiškėja ją tęsė, tačiau Inspekcija atsisakė vertinti Pareiškėjos veiklą ir sąlygų, numatytų PMĮ 43 str. 1 d., buvimą.

Dėl bendrovių vykdytos veiklos pripažinimo investicine veikla. Primenama, kad Komisija ir LVAT yra nurodę, jog mokesčių administratoriui kyla pareiga įvertinti AMDF ir JMK bei Pareiškėjos veiklas ne pagal EVRK kodus, bet detaliam išanalizuoti faktines aplinkybes, bei pasisakyti dėl šių juridinių asmenų vykdytos veiklos valdant akcijas, t. y. išanalizuoti, kokia veikla laikytina investicine ir pasisakyti, kodėl, mokesčių administratoriaus vertinimu, disponavimas kitų juridinių asmenų akcijomis investicine veikla nelaikytinas.

Teigiama, kad Inspekcija, vertindama AMDF ir JMK iki prijungimo prie Pareiškėjos vykdytas veiklas bei tai, ar jos gali būti pripažintos investicine veikla, t. y. veikla, atitinkančia Pareiškėjos vykdomą veiklą, neįsigilino į PMĮ bei kitų nacionalinių teisės aktų nuostatas, apibrėžiančias „veiklos“ sąvokas.

Pareiškėja, vadovaudamasi PMĮ 2 str. 40 d., 2 d., Lietuvos Respublikos investicijų įstatymo (toliau – INĮ) 2 str. 1 d., 3 d., 6 d., „Ekonomikos terminų žodynas“ nurodytu investicijos (angl. *investment*) terminu, tvirtina, jog tai, kad AMDF ir JMK vykdyta veikla atitinka investicinės veiklos apibrėžimą pagrindžia tai, jog: 1) sandoriai, kuriuos sudarė AMDF ir JMK buvo realūs. Tai nustatė pati Klaipėdos AVMI. Vien šis faktas neleidžia teigti, kad bendrovės nevykdė jokios veiklos. Pažymėtina, kad LVAT savo 2016-02-17 sprendime taip pat akcentavo, kad „<...> nebuvo pagrįsta, kodėl su vertybinių popierių įsigijimu susiję veiksmai nebuvo pripažinti realiai mokėtojų vykdyta veikla“; 2) sandoriai buvo įvykdyti ir savo esme atitiko investicinės veiklos apibrėžimą, tai patvirtino ir Komisija; 3) Inspekcija nepateikė jokių argumentų, pagrindžiančių, kad veikla nebuvo vykdoma. Klaipėdos AVMI, aiškindama Pareiškėjos veiklos turinį, patikrinimo akte nepagrįstai rėmėsi Šeštąja direktyva, kuri reglamentuoja ekonominės veiklos turinį taikant pridėtinės vertės mokesčių reglamentuojančias normas. Šeštosios direktyvos nuostatų taikymas yra nepagrįstas, nes mokestinis ginčas vyksta dėl PM prievolių. Todėl mokesčių administratoriaus padarytos išvados dėl AMDF ir JMK veiklų neatitikimo Pareiškėjos vykdomai veiklai ir išvada dėl PMĮ 43 str. 1 d. pažeidimo, yra nepagrįstos ir naikintinos.

Pastebima, kad patikrinimo akte ir Klaipėdos AVMI sprendime yra pakartotos tos pačios aplinkybės kaip pirminio patikrinimo metu, o Klaipėdos AVMI nevertino naujų faktinių duomenų ir nepagrindė, kodėl sandoriai negali būti kvalifikuojami kaip investicinė veikla.

Mokesčių administratorius neteisingai aiškino AMDF bei JMK veiklą. Tai, kad mokesčių administratoriaus teiginys, jog JMK 2006–2008 metais veiklos nevykdė, yra nepagrįstas, Pareiškėjos nuomone, įrodo tai, kad:

1) mokestinio patikrinimo metu Klaipėdos AVMI nustatė, kad JMK buvo įsteigta 2006 m. reorganizavus UAB "N1" Reorganizavimo sąlygose buvo numatyta, kad pagrindinis UAB "N1" atskyrimo tikslas – atskirti finansinį turtą (akcijas) ir su juo susijusias prievoles, kurie yra nereikalingi vykdyti pagrindinę UAB "F1" veiklą, tokiu būdu optimizuojant UAB "N1" veiklą ir tikslų siekimą;

2) reorganizavimo metu JMK buvo perduotos visos AB "B1" (toliau – KM) akcijos bei dalis Pareiškėjos akcijų. Kartu su perimtu finansiniu turtu JMK perėmė ir UAB "N1" paskolas

bei su jomis susijusius įsipareigojimus UAB "L1" ir UAB koncernui „W1“, kurios sudarė 63 915 875,38 Lt ir kurios vėliau buvo refinansuotos. JMK, perimdama minėtų bendrovių akcijas, taip pat patyrė su šių bendrovių akcijų įsigijimu susijusias sąnaudas, t. y. palūkanų sąnaudas;

3) tai, kad JMK veiksmai, susiję su vertybinių popierių įsigijimu, atitiko veiksmus, kuriais siekiama vykdyti investicijas, konstatavo ir Komisija, kuri 2014-09-01 sprendime (14 psl.) pažymėjo, kad „<...> pagal PMĮ veikla apibrėžiama kaip bet kokio pobūdžio veikla, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kitokios ekonominės naudos, todėl ginčo byloje turi būti sprendžiamas klausimas, ar Pareiškėjos nurodomi jos perimtų vienetų veiksmai, susiję su vertybinių popierių įsigijimu, gali būti vertinami kaip investicinė veikla, kurios vykdymą perėmė ir vykdo Pareiškėja, kadangi formaliąja prasme jie atitinka veiksmus, kuriais siekiama vykdyti investicijas, įsigyjant finansinį turtą. Bendrąja prasme investicija suprantama kaip tam tikras kapitalo įdėjimas, siekiant paskesnio jo padidėjimo“.

Paminėtos aplinkybės, Pareiškėjos nuomone, įrodo, kad JMK laikotarpiu nuo 2006 m. iki 2009 m. faktiškai vykdė kontroliuojančių bendrovių investicinę veiklą.

Tai, kad mokesčių administratoriaus teiginys, jog AMDF vykdyta veikla negali būti laikoma investicine, yra nepagrįstas, Pareiškėjos nuomone, įrodo tai, kad:

1) investicinė veikla, ypač kai investuojama įsigyjant didelius paketus akcijų ar nekilnojamąjį turtą, paprastai yra vykdoma pasitelkiant skolintą kapitalą. Tai yra normali praktika visame pasaulyje, nes įmonė, siekdama uždirbti pelną, rizikuoja ir prisiima sąnaudas, kurias vėliau galėtų padengti iš gautų pajamų;

2) Klaipėdos AVMI mokesčio patikrinimo metu nustatė, kad 2009-08-20 tarp AMDF ir G. P. bei E. U. buvo pasirašyta vertybinių popierių perleidimo sutartis Nr. 2009-124/12, kuria AMDF iš minėtų fizinių asmenų įsigijo 104 500 vnt. paprastųjų vardinių Pareiškėjos akcijų. Vertybinių popierių perleidimo sutartimi AMDF įsipareigojo už akcijas sumokėti iki 2009-10-31. 2009-09-07 AMDF su Pareiškėja sudarė paskolos sutartį Nr. 2009-112/25.3, pagal kurią ji AMDF suteikė 3 570 000 Lt paskolą. Pareiškėja laikotarpiu nuo 2009-09-11 iki 2009-09-16 pervedė į AMDF sąskaitą 3 563 931,82 Lt sumą, kuri per laikotarpį nuo 2009-09-14 iki 2009-09-17 sumokėjo G. P. 3 563 933,20 Lt sumą. Pareiškėja už šią suteiktą paskolą AMDF priskaičiavo 108 039,12 Lt palūkanas.

3) AMDF iš minėtų fizinių asmenų įsigijo dalį Pareiškėjos akcijų. Tam, kad galėtų atsiskaityti už įsigytus vertybinius popierius, AMDF paėmė paskolą, už kurią įsipareigojo mokėti palūkanas. Visi sandoriai, t. y. vertybinių popierių įsigijimo, paskolos paėmimo, atitiko įprastą verslo praktiką ir nebuvo išskirtiniai ar neįprasti.

Minėtos aplinkybės, PMĮ 2 str. 40 d. bei INĮ 2 str. 1–6 d. kontekste, Pareiškėjos nuomone, įrodo, kad AMDF iki prijungimo prie Pareiškėjos vykdyta veikla atitiko investicinės veiklos esmę.

Aplinkybės, kad AMDF neturėjo darbuotojų, finansinių pajėgumų bei nevykdė veiklos, Pareiškėjos vertinimu, nėra reikšmingos, nes tai, ar veikla gali būti prilyginama investicinei veiklai, yra nustatoma ne pagal šiuos kriterijus. AMDF vykdyta veikla atitiko investicinės veiklos apibrėžimą ir PMĮ 2 str. 40 d. įtvirtintą veiklos sąvoką, o Inspekcija nesirėmė minėtų teisės aktų nuostatomis, nepateikė savo poziciją pagrindžiančių teisinių argumentų.

Pareiškėja laikosi pozicijos, kad JMK ir AMDF siekė ekonominės naudos, nes:

Pirma, reorganizavimo metu JMK buvo perduotos dalis Pareiškėjos ir visos KM akcijos, o kartu su perduotu finansiniu turtu, JMK buvo perduotos teisės ir pareigos, susijusios su įsigytu finansiniu turtu (akcijomis). Vienas iš tokių įsipareigojimų buvo grąžinti paskolą UAB koncernui „W1“. JMK palūkanų norma už paskolą, gautą iš UAB koncerno „W1“, siekė 5,46 proc., o refinansavus paskolą, palūkanų norma buvo gerokai mažesnė ir siekė tik 3,563 proc. Toks didelis skirtumas tarp palūkanų normų akivaizdžiai buvo ekonomiškai naudingas skolininkui.

Antra, akcijų, kurias įsigijo / laikė JMK bei AMDF, vertė ilguoju laikotarpiu ženkliai išaugo. Tai įrodo ekonominę naudą.

Atkreipiamas dėmesys ir į tai, kad prieš įsigydamas Pareiškėjos akcijas, įmonės įvertino, kad jos pretenduoja ne tik į Pareiškėjos, bet ir į KM bei kitų Pareiškėjos dukterinių bendrovių

surenkamus ir perskirstomus dividendus. 2006–2012 m. konsoliduoto Pareiškėjos pelno prieš apmokestinimą ir KM pelno prieš apmokestinimą pokytis:

2006 m.: -2 346 000 Lt (Pareiškėjos), - 2 413 604 Lt (KM);
 2007 m.: -4 889 000 Lt (Pareiškėjos), 4 706 690 Lt (KM);
 2008 m.: 57 953 000 Lt (Pareiškėjos), 2 070 038 Lt (KM);
 2009 m.: 17 599 000 Lt (Pareiškėjos), 3 164 293 Lt (KM);
 2010 m.: 10 848 000 Lt (Pareiškėjos), 3 822 674 Lt (KM);
 2011 m.: 18 811 000 Lt (Pareiškėjos), 8 399 242 Lt (KM);
 2012 m.: 21 261 000 Lt (Pareiškėjos), 16 140 526 Lt (KM).

Reorganizavimas. Pažymima, kad 2009-12-22 buvo nuspręsta optimizuoti AMDF, JMK ir Pareiškėjos valdymo struktūrą ir sumažinti investicinių valdymo bendrovių lygių skaičių, todėl buvo įvykdytas reorganizavimas, kurio metu prie Pareiškėjos buvo prijungtos ją valdžiusios JKM ir AMDF. Grupės struktūra iki reorganizavimo ir reorganizavimo žingsniai pateikiami skundo schemeje Nr. 1, o schemeje Nr. 2 – grupės struktūra dabar.

Kadangi po reorganizavimo Pareiškėja toliau valdė ir šiuo metu tebevaldo medienos sektoriuje veikiančių dukterinių bendrovių, t. y. KM, FI, UAB S2, UAB V1 bei UAB "D1" akcijas ir siekia to paties tikslo – iš pelningų medienos sektoriaus bendrovių gauti dividendų pajamas ir uždirbti turto vertės padidėjimo pajamas akcijų pardavimo atveju, todėl tvirtinama, kad tiek AMDF ir JMK, tiek Pareiškėja vykdė tą pačią kontroliuojančių bendrovių investicinę veiklą. Be to, kadangi po reorganizavimo Pareiškėja 3 metus valdė medienos sektoriuje veikiančių bendrovių akcijas, todėl atitinka PMĮ 43 str. reikalavimus. Atitinkamai, Pareiškėja laikosi nuostatos, kad ji tenkino PMĮ 43 str. įtvirtintus veiklos tęstinumo reikalavimus, todėl reorganizavimo metu turėjo teisę perimti ir savo apmokestinamąjį pelną susimažinti JMK ir AMDF iki reorganizavimo sukauptais įprastinės investicinės veiklos mokesčiais.

Mokesčių administratorius neteislingai aiškina sandorius tarp susijusių asmenų. Dėl Inspekcijos teiginio, kad įmonės sudarydamos sandorius (akcijų pirkimo ir paskolų) ne vykdė veiklą, o siekė naudoti Pareiškėjos akcininkui, pažymima, jog visų įmonių teisinė forma yra uždarosios akcinės bendrovės, t. y. vienetai, kurių tikslas yra siekti pelno ir jį skirstyti akcininkams, todėl akivaizdu, kad bendrovės savo veikla siekia naudoti akcininkams.

Atsakant į Inspekcijos teiginį, kad visų reorganizuojamų (prijungiamų) įmonių akcininkas tiesiogiai bei netiesiogiai buvo G. P., pažymima, kad verslūs žmonės įprastai valdo ne vienos įmonės akcijas, ypač pirminėse verslo vystymo stadijose. Dažnu atveju naujų verslų įsigijimus pavyksta įgyvendinti tik netiesiogiai, nes tai priklauso nuo sandorio struktūros bei sandorio finansavimo aplinkybių. Natūralu, jog tokiomis aplinkybėmis nuosavybės struktūra yra periodiškai peržiūrima, siekiant optimizuoti investicijų valdymą.

Pastebima, kad Inspekcija neneigia, jog valdymas buvo optimizuotas (sumažėjo akcijas valdančių subjektų, supaprastėjo valdymo struktūra), o supaprastėjusi valdymo struktūra pagrindžia ginčo sandorių tikslus bei paneigia Inspekcijos teiginius, jog ginčo sandoriai vykdyti ne verslo tikslais. Be to, reorganizacijos metu, prijungiant JMK ir AMDF prie Pareiškėjos, JMK ir AMDF teisės ir pareigos perėjo Pareiškėjai, ir vadovaujantis Civilinio kodekso 6.126 str. 1 d. baigėsi šalių įsipareigojimai pagal paskolų sutartis, todėl Inspekcijos teiginys, kad po prijungimo Pareiškėjos balanse skolų neliko, nors jos faktiškai nebuvo gražintos, laikomas nepagrįstu teisine ir apskaitine prasme.

Pabrėžiama, kad PMĮ 43 str. 1 d. taikymas nėra siejamas: 1) su tuo, kad reorganizuojančių bendrovių negali kontroliuoti vienas fizinis asmuo; bei 2) su faktiškais pinigų pervedimais, nes PM yra skaičiuojamas pajamų / sąnaudų kaupimo principu, o ne pinigų, ir nenumato, kad susijusios palūkanos negali būti laikomos leidžiamais atskaitymais.

Mokesčių administratorius neteislingai aiškino teisę perkelti nuostolius. Remdamasi PMĮ 43 str. 1 d., atsižvelgiant į tai, kad, pasak skundo, tiek AMDF ir JMK, tiek Pareiškėja vykdė kontroliuojančių bendrovių investicinę veiklą, siekdamas to paties tikslo – investuoti į medienos sektoriuje veikiančias bendroves ir gauti dividendų pajamas bei uždirbti turto vertės padidėjimo pajamas akcijų pardavimo atveju, be to, įvykdžius reorganizavimą, Pareiškėja tęsia prijungtų

bendrovių veiklą, t. y. vykdo analogišką veiklą – valdo medienos pramonės bendroves, Pareiškėja tvirtina, kad nepažeidė PMĮ 43 str. 1 d. nustatytų reikalavimų.

Taip pat Pareiškėja laikosi pozicijos, kad Inspekcijos argumentas, jog AMDF ir JMK neturėjo juridinio pagrindo perduoti mokesčių nuostolių, nes jos veiklos nevykdė, yra nepagrįstas, nes pati Inspekcija konstatavo, kad sandoriai realiai vyko. Pareiškėja įrodė, kad AMDF ir JMK veikla atitinka veiklos, kaip ji suprantama PMĮ prasme, apibrėžimą.

Atsakydama į Inspekcijos teiginį, kad iki akcininkų sprendimo reorganizuoti Pareiškėją prijungiant AMDF buvo praėję mažiau nei keli mėnesiai, kurį laiko nepagrįstu, Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad nei PMĮ 43 str. 1 d. hipotezė, nei normos aiškinimas oficialiame komentare, nenustato ribojimų taikyti teisės normą, jei reorganizavime dalyvaujančios įmonės viena kitos akcijų įsigijo prieš kelis mėnesius. PMĮ 43 str. 1 d. galimybę vienetui taikyti šią nuostatą sieja tik su reikalavimu, 3 metus tęsti veiklą įmonės, kurios nuostoliai buvo perimti. Verslo subjektai vadovaujasi verslo laisvės principu.

Dėl JMK bei AMDF patirtų palūkanų sąnaudų. Inspekcijos vertinimą, ar JMK ir AMDF patirtos palūkanų sąnaudos gali būti priskiriamos leidžiamais atskaitymams, remiantis PMĮ 17 str. 1 d., Pareiškėja laiko nepatenkančiu į patikrinimo ribas, tačiau pateikia argumentus, kodėl šios sąnaudos laikytinos leidžiamais atskaitymais.

Pirma, tvirtinama, kad Inspekcija nesivadovavo oficialiu PMĮ komentaru ir nepateikė pagrįstų argumentų, kodėl šioje situacijoje oficialus PVMĮ 2 str. 40 d. (jeigu vienetas paima paskolą, kuri panaudojama kito vieneto akcijoms įsigyti, tai palūkanų sąnaudos, apskaičiuojant paskolą paėmusio vieneto apmokestinamąjį pelną, priskiriamos leidžiamais atskaitymams) išaiškinimas neturėtų būti taikomas.

Antra, paaiškinama, kad reorganizavimo metu Pareiškėja nuosekliai laikėsi pozicijos, kad JMK bei AMDF palūkanų sąnaudos yra įprastinės veiklos sąnaudos, o iš jų susidaręs mokestinis nuostolis yra įprastinės veiklos nuostolis. Siekdama suderinti savo poziciją su mokesčių administratoriumi, Pareiškėja nurodo pateikusi 2014-01-27 Inspekcijai raštišką paklausimą Nr. 2, kuriame prašė mokesčių administratorių išaiškinti dėl vykdančią investicinę veiklą paimtos paskolos kito vieneto akcijoms įsigyti palūkanų sąnaudų bei iš jų susidariusio nuostolio traktavimo PMĮ tikslais. Inspekcija 2014-02-24 išaiškiniame Nr. (32.40-PM)-RM nurodė, jog sąnaudomis, priskiriamomis prie leidžiamų atskaitymų, laikomos palūkanos už bet kokios rūšies paskolas. Todėl, jeigu vienetas paėmė paskolą kito vieneto akcijoms įsigyti, tokios paskolos palūkanų sąnaudų priskyrimas paskolą paėmusio vieneto leidžiamais atskaitymams neprieštarauja PMĮ 17 str. 1 d. nuostatomis.

Pažymima, kad nei iš Klaipėdos AVMI, nei iš Inspekcijos sprendimų nėra aišku, kokios konkrečios kvalifikuojančios aplinkybės neatitinka paklausime išdėstytųjų taip, kad Pareiškėjos atveju Inspekcijos atsakymas būtų kitoks. Pareiškėja vertina, kad Inspekcijos atsakyme pateiktas PMĮ nuostatų išaiškinimas taikytinas ir jos situacijoje, nes detalai paaiškina, kokios nuostatos ir kaip taikomos reorganizavimo atveju, bei kaip turėtų elgtis reorganizacijoje dalyvaujantys subjektai, pripažindami paskolų palūkanas ir perduodami nuostolius.

Trečia, vien faktinė aplinkybė, jog veikla buvo nuostolinga, savaime nepaneigia galimybės atitinkamas vieneto sąnaudas pripažinti leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ 17 str. 1 dalį.

Dėl skundo ribų. Nurodoma, kad Klaipėdos AVMI atliko pakartotinį Pareiškėjos mokesčių patikrinimą, kurio metu turėjo įvertinti, ar Pareiškėja, pateikdama pelno mokesčio deklaraciją už 2009 m., kurioje apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną sumažino iš AMDF ir JMK perimtų nuostolių suma (iš viso 2 919 502 Lt), nepažeidė tikrinamuoju laikotarpiu galiojusio PMĮ 43 str. 1 d. Atitinkamai Klaipėdos AVMI turėjo nustatyti, ar Pareiškėja tęsė AMDF ir JMK vykdytą veiklą ir todėl galėjo perimti įmonių sukauptą nuostolį. Tačiau į patikrinimo ribas nepateko tai, ar AMDF ir JMK sąnaudos šių įmonių lygmenyje galėjo būti pripažintos leidžiamais atskaitymais. Pabrėžiama, kad šio mokesčio ginčo objektas yra Pareiškėjos mokesstinės prievolės, t. y. ar yra tenkinami PMĮ 43 str. 1 d. reikalavimai, o ne AMDF ir JMK sąnaudų pripažinimas pagal PMĮ 17 str. 1 d. Pastebima, kad šį klausimą Pareiškėja kėlė ir skunde centriniam mokesčių administratoriui, tačiau Inspekcija jį ignoravo.

Pareiškėja mano, kad Inspekcija, atsisakydama vertinti Pareiškėjos veiklą ir aplinkybių atitikimą PMĮ 43 str. 1 d., pažeidė jai nustatytas pareigas nešališkai ir visapusiškai išnagrinėti visus faktus ir priimti teisės normų nuostatomis pagrįstą sprendimą. Taip pat nagrinėdama, ar JMK ir AMDF teisingai apskaičiavo PM išėjo už mokestinio ginčo ribų, nes mokestinio patikrinimo dalyku nėra nei vienos iš šių įmonių mokestinių prievolių vertinimas. Papildomai Pareiškėja teigia žinanti, kad AMDF ir JMK sudarė realius sandorius, todėl vykdė realią veiklą ir turėjo teisę priskirti nuostolius leidžiamiems atskaitymams.

Dėl faktinių aplinkybių nesutapimo. Teigiama, kad Inspekcija neteisingai aiškina LVAT suformuluotas taisykles 2015-06-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015. Pastebima, kad tiesiogiai taikyti LVAT suformuotas taisykles Inspekcija galėtų tik, jei sutaptų šio ginčo ir minėtos bylos *ratio decidendi*, tačiau taip nėra, todėl Inspekcijos priėtos išvados yra nepagrįstos. Pažymima, kad minėtoje LVAT byloje ginčas vyko dėl to, ar AB „Bitė Lietuva“ galėjo leidžiamiems atskaitymams priskirti palūkanas, kurias ji mokėjo už paskolą, kurią po reorganizavimo perėmė iš UAB "E1" UAB "E1" šią paskolą buvo paėmusi iš trečio asmens ir panaudojusi „Bitė Lietuva“ akcijoms įsigyti. Minėtoje byloje buvo nagrinėjama, ar palūkanų sąnaudos, kurios buvo patirtos AB „Bitė Lietuva“ po reorganizavimo, gali būti laikomos leidžiamais atskaitymais PMĮ 17 str. 1 dalies kontekste. LVAT minėtoje byloje konstatavo, kad klausimas, ar AB „Bitė Lietuva“ galėjo leidžiamiems atskaitymams priskirti UAB "E1" iki reorganizavimo vykdytos veiklos metu susidariusius nuostolius, nebuvo ir negalėjo būti mokestinio ginčo dalyku, todėl pirmosios instancijos teismas, peržengdamas ginčo ribas, nepagrįstai vertino pareiškėjo galimybę minėtus nuostolius priskirti leidžiamiems atskaitymams. LVAT pripažino, jog aptariamas klausimas nėra bylos nagrinėjimo dalyku. Tad LVAT net nenagrinėjo nuostolių, sukauptų iki reorganizavimo, priskyrimo klausimo, kas yra šio Pareiškėjos keliamo mokestinio ginčo objektas, atitinkamai daroma išvada, kad Inspekcija neturėjo pagrindo remtis minėta LVAT byla.

LVAT bylos Nr. eA-1409-602/2015 ryšys su Pareiškėjos keliamu ginču. Pastebima, kad minėtoje byloje Nr. eA-1409-602/2015 LVAT nustatė, jog UAB "E1" nevykdė jokios veiklos ir buvo įsteigta tik AB „B1“ akcijoms įsigyti. Teigiama, kad Pareiškėjos situacija yra visiškai kitokia. AMDF buvo įsteigta su tikslu vykdyti medienos plaušo plokščių gamybą ir tik vėliau, nepavykus įgyvendinti plano, buvo nuspręsta, kad įmonė vykdys kontroliuojančios bendrovės / investicinę veiklą. Tuo tarpu JMK buvo įsteigta atskiriant ją nuo UAB "N1" turint labai aiškius verslo tikslus. JMK vėliau buvo nupirktas iš UAB koncerno „W1“ ir naudota investicinei veiklai vykdyti. Tad nei viena bendrovė nebuvo įsteigta su vieninteliu tikslu – įsigyti Pareiškėjos akcijas.

Paminėtina ir tai, kad paskolą AB „B1“ akcijoms įsigyti UAB "E1" gavo iš trečio asmens. Pareiškėjos paskolos buvo suteiktos ir gautos grupės viduje iš Lietuvos Respublikoje registruotų ir PM mokančių įmonių, tad jokios mokestinės naudos nebuvo, nes tos pačios palūkanos vienos susijusios įmonės buvo įtrauktos į apmokestinamąsias pajamas, o kitos – į leidžiamus atskaitymus.

Akcentuojama, kad LVAT patvirtino, kad minėtoje byloje kalbama apie po reorganizavimo perimtą paskolą ir palūkanų mokėjimą pagal ją, o Pareiškėjos atveju palūkanų mokėjimų po reorganizavimo nebuvo. Pareiškėja už JMK ir AMDF suteiktas paskolas pripažino apmokestinamas palūkanų pajamas. Todėl šių paskolų pagrindu JMK ir AMDF pripažino sąnaudas ir priskyrė jas leidžiamiems atskaitymams. JMK ir AMDF veikla buvo nuostolinga, tad reorganizavimo metu Pareiškėjai kartu su minėtų įmonių teisėmis ir pareigomis perėjo ir šių įmonių neigiamas rezultatas (nuostolis). Pareiškėja, perėmusi nuostolius, susidariusius dėl paskolų palūkanų sąnaudų, iš esmės sudengė juos su palūkanomis, kurias priskyrė apmokestinamosioms pajamoms. Todėl Pareiškėja jokios mokestinės naudos negavo, nes sumos, kurios buvo priskirtos sąnaudoms ir leidžiamiems atskaitymams sutapo su sumomis, kurios buvo priskirtos apmokestinamoms pajamoms.

Turinio viršenybė prieš formą. Pastebima, kad Inspekcija nepateikė argumentų, kaip buvo priėta išvada, jog AMDF ir JMK suformuotu nuostoliu siekta kitų tikslų – išvengti mokamo PM. Inspekcija neperkvalifikavo santykių, kaip to reikalauja MAĮ 69 str., t. y. nepasakė

kokios buvo „tikrosios“ aplinkybės. Pažymima, kad Inspekcija pati konstatavo, kad įmonės kontroliavo tas pats asmuo, tačiau neįvertino to, kad mokėtino PM prasme jokios naudos įmonių grupė negavo. Pakartojama, jog grupės įmonės apskaitė tas pačias paskolas: viena kaip paskolos davėjas (Pareiškėja, AMDF, UAB "H1" skaičiavo palūkanų pajamas, kita – kaip paskolos gavėjas (JMK ir AMDF) skaičiavo palūkanų sąnaudas. Vadovaujantis mokesčių mokėtojų lygybės principu, tvirtinama, jog, jei tos pačios palūkanos už tą pačią paskolą yra traktuojamos kaip apmokestinamos pajamos paskolos davėjo (Pareiškėjos) lygmenyje, atitinkamai tos pačios palūkanos turi būti pripažįstamos leidžiamais atskaitymais paskolos gavėjo (AMDF ir JMK) lygmenyje. Kadangi įmonės negavo jokios mokesstinės naudos, todėl nėra pagrindo taikyti MAĮ 69 str.

Pabrėžiama, kad mokesčių administratorius nevertino Pareiškėjos argumentų, kurie buvo pagrįsti ir faktais, ir teisės normomis, taip pažeisdamas MAĮ 32 str. 3 p. bei 36 str. 9 p. nuostatas. Be to, Inspekcija apskritai atsisakė vertinti Pareiškėjos teisę perimti nuostolius, remiantis PMĮ 43 str. 1 d., nepaisant to, kad šis klausimas yra ginčo objektas, taip pažeisdamas MAĮ 32 str. 3 p. ir 6 p. nuostatas. Teigiama, jog mokesčių administratorius nesivadovavo taisyklėmis dėl sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo, todėl priimdamas sprendimus pažeidė Viešojo administravimo įstatymo 8 str. 1 d. nuostatas.

Dėl baudos padidinimo. Teigiama, jog po pakartotinio patikrinimo Pareiškėjai skirta bauda buvo nepagrįstai padidinta, t. y. paskirta 20 proc. mokesčio dydžio, t. y. 33 821 Eur (116 777,15 Lt), baudą (motyvuojant tuo, kad Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, o baudą didinančių aplinkybių nenustatyta), nors po pirminio Pareiškėjos patikrinimo Klaipėdos AVMI 2014-02-21 sprendimu Nr. FR0682-89 buvo paskirta 10 proc. mokesčio dydžio bauda (58 390 Lt) (motyvuojant tais pačiais argumentais). Tvirtinama, kad naujų faktinių aplinkybių, lemiančių Pareiškėjos kaltės kvalifikavimą, nenustatyta, o Klaipėdos AVMI 2014-02-21 sprendimu buvo skyrusi dvigubai mažesnę baudą, todėl atsižvelgiant į tai, kad nesama Pareiškėjos kaltę sunkinančių aplinkybių, tvirtinama, kad skirti Pareiškėjai didesnę baudą nebuvo teisėto pagrindo. Tokį baudos padidinimą Pareiškėja vertina kaip mokesčių administratoriaus piktnaudžiavimą teise bei spaudimu mokesčių mokėtojui, pažeidžiančiu ne tik mokesčių administravimo principus ir normas, bet taip pat ir nesuderinamu su konstituciniais principais.

Pasak skundo, Inspekcija netinkamai vertino teisės aktus, nesivadovavo oficialiais mokesčių teisės aktų išaiškinimais, o išvadas grindė tik savo samprotavimais, o ne teisės aktų nuostatomis, taip pažeisdamas mokesčių administratoriui taikomus reikalavimus bei mokesčių mokėtojo teises, todėl prašoma panaikinti Klaipėdos AVMI 2017-03-06 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (6.5) FR0682-85 ir Inspekcijos 2017-06-05 sprendimą Nr. 69-60.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies, nurodymai sumokėti PM, šio mokesčio delspinigius tvirtintini, paskirtos baudos dydis mažintinas iki 10 proc.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto pelno mokesčio ir su juo susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėja nepagrįstai 2009 metų apmokestinamąjį pelną sumažino 2 919 502 Lt kitų ūkio subjektų (UAB „C1“ (sprendime – AMDF), UAB "II" (sprendime – JMK), kurie vykdant reorganizavimą buvo prijungti prie Pareiškėjos ir po reorganizavimo baigė savo veiklą, mokesčiais nuostoliais. Klaipėdos AVMI, atlikusi pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą, surašė 2017-01-04 patikrinimo aktą Nr. (7.8) FR0680-8, kuriuo Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 169 109,12 Eur PM. Klaipėdos AVMI sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo PM nurodytas sumokėti į biudžetą, apskaičiuoti 55 519,58 Eur PM delspinigiai (Pareiškėja atleista nuo 32098,01 Eur delspinigių mokėjimo už laikotarpį nuo 2013-12-20 iki 2017-01-04), taip pat Pareiškėjai paskirta 20 proc. 33 821 Eur PM bauda. Pakartotinio patikrinimo metu Klaipėdos AVMI konstatavo, jog tiek AMDF, tiek JMK nuostoliai, kuriuos perėmė Pareiškėja atsirado ne dėl realios ūkinės šių vienetų veiklos, o dėl ūkinių operacijų, atliktų vykdant akcininkų priimtus sprendimus, susijusius su disponavimu

jiems priklausančiu turtu, todėl Klaipėdos AVMI vertino, jog šių vienetų patirtos sąnaudos negali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ nuostatas; taip pat Klaipėdos AVMI patikrinimo akte konstatavo, kad ūkinės operacijos, dėl kurių prie Pareiškėjos prijungti vienetai patyrė sąnaudas (dėl jų susidarė AMDF ir JMK mokestiniai nuostoliai), buvo atliktos, siekiant formaliai atitikti investicinei veiklai būdingus požymius, tačiau nesiekiant investicinei veiklai būdingų tikslų, taip sudarant pagrindą suformuoti nuostolius, kuriuos perimtų Pareiškėja. Mokesčių administratorius patikrinimo metu konstatavo, kad po vykdytų sandorių visas Pareiškėjai priklausančias akcijas tiesiogiai arba netiesiogiai valdo G. P., kuris iki ginčo operacijų, taip pat valdė Pareiškėjos akcijas.

Inspekcija savo sprendime, remdamasi PMĮ 11 str. 1 dalies, 17 straipsnio nuostatomis, atlikusi AMDF, JMK vykdytų ūkinių operacijų analizę, konstatavo, kad šių ūkio subjektų patirtos sąnaudos negali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ 17 str. nuostatas, todėl plačiau dėl PMĮ 43 str. nuostatų taikymo savo sprendime nepasisakė.

Pareiškėja savo skunde yra išdėsčiusi konkrečius nesutikimo su mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus, laikydama pozicijos, jog mokesčių administratorius peržengė mokestinio ginčo ribas, vertino tas aplinkybes, kurių jis neturėjo teisės vertinti; netinkamai įgyvendino sprendimą, kuriuo Pareiškėjos ginčas ankstesniame etape gražintas iš naujo nagrinėti Inspekcijai; be pagrindo rėmėsi LVAT nutarties, kuri neatitinka ginčo situacijos aplinkybių, nuostatomis; mokesčių administratorius netinkamai aiškino PMĮ nuostatas, reglamentuojančias mokestinių nuostolių perėmimą įmonių reorganizavimo atveju. Pareiškėja, remdamasi moksline literatūra, teisės aktuose apibrėžtomis sąvokomis, laikosi pozicijos, kad prie jos prijungti ūkio vienetai (AMDF, JMK) vykdė investicinę veiklą, siekdami gauti ekonominės naudos; taip pat Pareiškėja laikosi pozicijos, jog jai nepagrįstai skirta 20 proc. pelno mokesčio bauda. Remdamasi šiais ir kitais skunde išdėstytais motyvais, Pareiškėja prašo naikinti Inspekcijos sprendimą. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovai palaikė skunde išdėstytais reikalavimus, nurodydami, jog ūkinės operacijos buvo vykdytos, nes G. P. siekė optimizuoti savo valdomų ūkio subjektų struktūras, sumažinti įmonių veiklos kaštus.

Atsižvelgdama į tai, jog faktinės su Pareiškėjos apmokestinimu susijusios aplinkybės yra detalios aptartos Klaipėdos AVMI, Inspekcijos sprendimuose, taip pat Komisijos sprendimo nustatomoje dalyje, o Pareiškėja skunde yra išdėsčiusi konkrečius nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus, Komisija šioje sprendimo dalyje iš naujo neapartinėja faktinių su bylos apmokestinimu susijusių aplinkybių, dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakydama, atsižvelgiant į Pareiškėjos skundo motyvus.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Komisija 2014-09-01 sprendimu Nr. S-175 (7-128/2014) iš dalies patenkino Pareiškėjos skundą ir gražino Pareiškėjos skundą iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui. Dėl priimto Komisijos sprendimo Pareiškėja inicijavo teisminį ginčą, tačiau LVAT 2016-02-17 nutartimi adm byloje Nr. A-283-556/2016 Pareiškėjos apeliacinį skundą atmetė, todėl Komisijos sprendimas tapo vykdytinu. Inspekcija, vykdydama LVAT 2016-02-17 nutartį adm. byloje Nr. A-283-556/2016, iš naujo išnagrinėjo Pareiškėjos 2014-03-26 skundą, panaikino Klaipėdos AVMI sprendimą Nr. FR 0682-89 dėl patikrinimo akto tvirtinimo ir pavedė vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą. Pareiškėja laikosi pozicijos, jog Klaipėdos AVMI pakartotinio patikrinimo metu turėjo nustatyti, ar Pareiškėja tęsia AMDF ir JMK veiklą, tačiau ji negalėjo vertinti, ar šių įmonių sąnaudos galėjo būti pripažintos leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ nuostatas. H. H., mokestinio ginčo objektas yra jos mokestinės prievolės, tai yra ar Pareiškėja atitiko PMĮ 43 str. nuostatas, todėl, vertindamas kitas aplinkybes, mokesčių administratorius peržengė skundo ribas. Savo pozicijai pagrįsti Pareiškėja remiasi Komisijos 2013-10-01 Nr. S-156 (7-158/2013) nuostatomis. Komisija, įvertinusi nurodomo Komisijos sprendimo nuostatas, taip pat atsižvelgusi į LVAT suformuotą praktiką, laikosi pozicijos, kad Pareiškėjos motyvai yra nepagrįsti. Paminėtina, kad jau inicijuodama ginčą dėl Komisijos 2014-09-01 sprendimo Nr. S-175 (7-128/2014), Pareiškėja rėmėsi motyvu, jog Komisija peržengė mokestinio ginčo ribas, nors šio motyvo LVAT nepripažino pagrįstu. Ginčo atveju matyti, kad pagal 2012-03-26 pavedimą tikrinti Nr. A1-7 buvo atliktas pirminis Pareiškėjos pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimas už 2009

metus (kitoje patikrinimo dalyje dėl gyventojų pajamų mokesčio už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2012-12-31 Klaipėdos AVMI pažeidimų nenustatė). Pareiškėjai dėl pelno mokesčio apskaičiavimo pažeidimų patikrinimo metu buvo apskaičiuotas 583 900 Lt pelno mokestis, dėl kurio apskaičiavimo pagrįstumo Pareiškėja inicijavo mokestinį ginčą, kurio eigoje mokestinio ginčo byla buvo grąžinta iš naujo nagrinėti mokesčių administratoriui. Ginčo atveju patikrinimo procedūra Inspekcijos sprendimu yra grąžinta į pirminę mokesčių administratoriaus kontrolės stadiją, todėl atlikdamas pakartotinį to paties mokesčio už tą patį laikotarpį apskaičiavimo patikrinimą, mokesčių administratorius iš naujo atlieka jo kompetencijai priskirtus veiksmus: atlieka duomenų rinkimą, jų vertinimą, savo ruožtu ir mokėtojas pakartotinio patikrinimo metu taip pat gali teikti papildomus duomenis, įrodymus ir poziciją, susijusius su tikrinamu mokesčiu ir konkrečiu laikotarpiu. Pagal MAĮ nuostatas, reglamentuojančias patikrinimų atlikimą, teismų praktikos nuostatas, nėra teisinio pagrindo teigti, kad mokesčių administratoriaus tikrinimo veiksmai buvo atlikti netinkamai. Mokesčių administratorius, atliekantis pakartotinį tikrinimą, kai pavedimas atlikti tokį tikrinimą yra duotas ikiteisminį ginčą nagrinėjančios institucijos, yra apribotas tikrintinu laikotarpiu ir tikrintiniais mokesčiais. Mokesčių administratoriaus pagrindinė veiklos funkcija – užtikrinti teisingą mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą, kuriai įgyvendinti jis turi imtis visų jam teisės aktų suteiktų priemonių, todėl tai, kad mokesčių administratorius, atlikdamas pakartotinį tikrinimą, nepažeisdamas tikrinamojo dalyko ir tikrinamojo laikotarpio, pasirenka kitus mokesčių apskaičiavimo metodus, ar savo poziciją paremia kita informacija ar kitu vertinimu (MAĮ neapibrėžia kokia tikrinimo metodika turi remtis mokesčių administratorius, tai yra sprendžiama konkrečiu atveju individualiai), o ne tuo, kurie buvo taikomi pirminio tikrinimo metu, nesudaro pagrindo administratoriaus veiksmų vertinti kaip atliktų netinkamai (pavyzdžiui, 2015-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A-682-442/2015, Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimas adm. byloje Nr. I-6896-968/2014). Atsižvelgiant į tai, aplinkybės, jog pakartotinio patikrinimo metu mokesčių administratorius savo poziciją grindė papildoma informacija, atlikdamas naują teisinį vertinimą, savaime nesudaro pagrindo šių veiksmų pripažinti nepagrįstais ar atliktais, pažeidžiant ginčo / skundo ribas. Pažymėtina ir tai, jog savo pozicijai pagrįsti Pareiškėja be pagrindo remiasi ir Komisijos 2014-09-01 sprendimo Nr. S-175, kuris buvo priimtas visai kitoje faktinėje situacijoje (mokesčių administratoriui atitinkamą mokestį apskaičiavus be pavedimo tikrinti), daromomis išvadomis konkrečiam ginčui. Komisijos vertinimu, nepagrįsta Pareiškėjos pozicija ir tuo aspektu, jog darydamas atitinkamas išvadas dėl įmonių AMDF ir JMK susidariusių nuostolių (patirtų išlaidų atitikimo PMĮ nuostatomis), mokesčių administratorius turėjo šiuos veiksmus įforminti kaip šių įmonių atžvilgiu atliktus kontrolės veiksmus. Remiantis LVAT suformuota praktika, tiek administratorius, tiek mokesčių mokėtojas savo įrodinėtinoms aplinkybėms pagrįsti gali remtis įrodomąja medžiaga, atitinkančia bendruosius įrodymų reikalavimus. Ginčo atveju Klaipėdos AVMI, atlikdama Pareiškėjos (ūkio subjekto, perėmusio AMDF ir JMK nuostolius) patikrinimą, įvertino šių ūkio subjektų mokestinių nuostolių susidarymą, atlikdama šių aplinkybių vertinimą ir šiomis aplinkybėmis grindė savo poziciją, todėl Pareiškėjos pozicija, kad buvo atliktas šių mokėtojų mokestinis patikrinimas ar perskaičiuoti mokesčiai šiems mokesčių mokėtojams, negali būti vertinama kaip pagrįsta.

Komisijos vertinimu, Pareiškėja nepagrįstai teigia, kad Inspekcija neturėjo jokio teisinio pagrindo remtis LVAT 2015-06-16 nutarties adm. byloje Nr. A-1409-602/2015 nuostatomis, nes faktinės ginčo ir nagrinėtos administracinės bylos aplinkybės nesutampa. Pažymėtina, kad pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo (ABTĮ) nuostatas, LVAT turi teisę ne tik išspręsti konkrečią mokestinio ginčo bylą, šiam teismui pagal ABTĮ 15 str. 1 dalies nuostatas suteikta teisė formuoti vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus, o į šio teismo sprendimuose ir nutartyse pateikiamus įstatymų ir kitų teisės aktų taikymo išaiškinimus atsižvelgia valstybės ir kitos institucijos, kiti asmenys, taikydami tuos pačius įstatymus ir kitus teisės aktus. Todėl, atsižvelgiant į tai, jog LVAT nutartyje yra suformuotos bendro pobūdžio taisyklės, remiantis kuriomis yra vertinamas sąnaudų priskyrimas leidžiamiesiems atskaitymams pagal PMĮ nuostatas, mokesčių administratorius, kaip mokesčių įstatymus taikanti institucija, turėjo pagrindą remtis šioje nutartyje suformuotomis taisyklėmis,

nepaisant Pareiškėjos skunde dėstomų neatitikimų tarp faktinių ginčo situacijų. Komisija taip pat atkreipia dėmesį ir į tai, jog minėtoje nutartyje yra akcentuotas ir MAĮ 10 straipsnyje nustatyto turinio viršenybės principo taikymas vertinant mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklą, pirmenybę teikiant ne šios veiklos formaliai išraiškai, bet ir jos turiniui, kuri ne tik tiesiogiai ir betarpiškai yra susijusi su konkrečiais mokestiniais teisiniais santykiais, bet ir lemia šių santykių, ar jų dalies atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą, o šis veiklos vertinimas yra atliekamas paisant protingumo ir sąžiningumo principų (31 p.).

Ginčo atveju pakartotinio Pareiškėjos skundo nagrinėjimo būtinybė buvo grindžiama nevisapusišku su apmokestinimu susijusių aplinkybių nustatymu, įvertinimu, poreikiu atlikti pakartotinį, galimai papildomą / naują ginčo vertinimą, siekiant išsiaiškinti, ar ūkio subjektų, kurie buvo prijungti prie Pareiškėjos, atlikti veiksmai, nors ir atitinkantys formaliuosius investicinės veiklos požymius, gali būti pripažinti realia investicine veikla, siekiant šiai veiklai būdingų tikslų. Ginčo atveju Klaipėdos AVMI, atlikusi pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą, savo poziciją dėl Pareiškėjos negalėjimo perimti AMDF ir JMK nuostolius, grindė pozicija, kad investicinė veikla buvo tik imituojama (vykdytomis ūkinėmis operacijomis, dėl kurių susidarė palūkanų sąnaudos, buvo perskirstomi pinigų srautai, finansinis turtas tarp susijusių ūkio subjektų); AMDF ir JMK deklaruotos sąnaudos negali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ nuostatas (vykdytos operacijos nebuvo susiję su įmonių ūkine veikla, jomis buvo siekiama išimtinai akcininko interesų). Inspekcija savo sprendime, atlikdama ginčo situacijos vertinimą, pirmiausia sprendė, ar įmonių AMDF ir JMK deklaruotos sąnaudos gali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ nuostatas, o konstatavusi aplinkybes, jog tai nebuvo įprastinės šių įmonių veiklos sąnaudos, nevertino, ar Pareiškėja atitiko PMĮ 43 str. 1 dalies nuostatas.

Pasisakant dėl Pareiškėjos skundo motyvų, susijusių su Inspekcijos atliktu teisiniu vertinimu, Komisija pažymi, kad PMĮ 43 str. 1 dalyje nustatyta, kad reorganizavimo ar perleidimo atvejais, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip, įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto ar vienetų mokestinio laikotarpio nuostolius (išskyrus vienetų (ne finansų įstaigų) nuostolius dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo), susidariusius iki reorganizavimo ar perleidimo pabaigos ir šio įstatymo nustatyta tvarka neperkeltus į kitus metus, tęsiant šių nuostolių perkėlimą, gali perkelti įsigyjantysis vienetas ar vienetai, jei įsigyjantysis vienetas ar vienetai tęsia perimtą veiklą ar veiklos dalį ne trumpesnę kaip 3 metų laikotarpį. Įsigyjančiajam vienetui ar vienetams gali būti perduodami tik su įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto ar vienetų perleista ir įsigyjančiajame vienete tęsiama veikla ar veiklos dalimi susiję mokestinių laikotarpių nuostoliai. Remiantis PMĮ 11 str. nuostatomis, apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų: 1) atimamos neapmokestinamosios pajamos; 2) atskaitomi leidžiami atskaitymai; 3) atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Pagal PMĮ 17 str. 2 dalį mokestiniai nuostoliai priskiriami ribojamo dydžio leidžiamiesiems atskaitymams. Todėl, atsižvelgiant į PMĮ įtvirtintą teisinį reglamentavimą, prieš sprendžiant klausimą dėl ūkio subjekto galėjimo / negalėjimo perimti mokestinius nuostolius, turi būti įvertas ir susidariusių nuostolių realumas, jų atitikimas PMĮ reikalavimams. Todėl mokesčių administratorius, vertindamas Pareiškėjos teisę perimti reorganizavimo metu prijungtų vienetų mokestinius nuostolius, remdamasis aptartomis teisės aktų nuostatomis, turėjo teisinį pagrindą įvertinti įmonių sąnaudų atitikimą PMĮ reikalavimams dėl sąnaudų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymais. Inspekcijai pripažinus, jog AMDF ir JMK patirtos sąnaudos neatitiko PMĮ reikalavimų dėl jų pripažinimo leidžiamais atskaitymais, tolesnio vertinimo, remiantis PMĮ 43 str. 1 dalies nuostatomis, ji neatlikinėjo, laikydamasi pozicijos, kad ginčo atveju Pareiškėja neturės teisinio pagrindo tokių nuostolių perimti dėl jų kaip ribojamo dydžio leidžiamų atskaitymų neatitikimo bendriems PMĮ reikalavimams. Komisija, įvertinusi Klaipėdos AVMI priimtuose dokumentuose, Inspekcijos sprendime atliktą vykdytų ūkinių operacijų ir jų pagrindų susidariusių sąnaudų, sąnaudų sąsajumo su vykdyta veikla vertinimą, sutinka su mokesčių administratoriaus atliktu nustatytų aplinkybių vertinimu, plačiau dėl jo nepasisako. Tačiau Komisija laikosi pozicijos, jog yra tikslinga sprendime pasisakyti ir dėl kitų Pareiškėjo skunde

dėstomų motyvų, susijusių su Pareiškėjos akcentuojamu investicinės veiklos pobūdžiu, nes, pasak skundo, tiek AMDF, tiek JMK vykdė realią veiklą, o Pareiškėja ją tęsė. Šią poziciją Pareiškėja grindžia Investicijų įstatymo, mokslinės ekonominės literatūros nuostatomis, teigdama, kad priklausomai nuo investicijų valdymo strategijos investuotojas gali pasirinkti nemokėti dividendų, o esminiai investicinės veiklos sprendimai yra atliekami prieš investicijos įsigijimo momentą ir jos perleidimo metu, todėl įsigijus investavimo objektą, aktyvi veikla nebėra vykdoma, o papildomi žmogiškieji ištekliai nereikalingi, todėl, pasak Pareiškėjos skundo, Inspekcija neteisingai aiškina AMDF ir JMK veiklą.

Pasakydama dėl šių Pareiškėjos skundo motyvų, Komisija pažymi, jog mokestiniuose teisiniuose santykiuose taikytinas turinio viršenybės prieš formą principas (MAĮ 10 str.) įpareigoja mokesčių administratorių vertinti ne tik atitinkamų mokesčių mokėtojo veiksmų atitikimą jų formaliesiems požymiams, bet ir įvertinti tai, kokias mokestines pasekmes sukelia atitinkamų formaliųjų veiksmų atlikimas. Ginčo atveju nustatyta, kad įmonės, kurios reorganizavimo metu buvo prijungtos prie Pareiškėjos, formaliąja prasme atliko veiksmus, kurie gali būti vertinami kaip investavimo veiklos elementai, pavyzdžiui, AMDF 2009-08-20 įsigijo 104 500 vnt. Pareiškėjos akcijų ir jas valdė iki reorganizavimo, akcijų įsigijimui iš dalies AMDF finansuoti Pareiškėja suteikė AMDF paskolą, akcijas AMDF valdė iki 2009-12-22 įvykusios reorganizacijos; JMK steigimo metu (ši įmonė buvo įsteigta ją atskyrus nuo UAB "M1" įmonei buvo perduotos kitų ūkio subjektų, tai yra 104 583 vnt. 100 Lt nominalios vertės Pareiškėjos (balansinė vertė – 62 834 076 Lt) ir 705 686 vnt. 10 Lt nominalios vertės AB „K1“ akcijų, kartu perimant akcijų vertę atitinkančius skolinius įsipareigojimus UAB „W1“ ir UAB „S1“ įsiskolinimus, atitinkančius perimtų vertybinių popierių kainą. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius be šių formaliųjų požymių, nenustatė jokių kitų aplinkybių, kurios rodytų, kad atliktais veiksmais būtų realiai siekta iš investicinės veiklos įprastai gautinos naudos. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovas nurodė, kad atliktu reorganizavimu buvo siekta optimizuoti G. P. valdomų vienetų veiklą, tačiau Pareiškėjos atstovas nepaaiškino, koks buvo tam tikrų ūkinių operacijų, atliktų iki reorganizavimo proceso, tikslas, kai, pavyzdžiui, G. P., tiesiogiai valdęs Pareiškėjos akcijas, jas iki reorganizavimo 2012-12-22 perleido kitam ūkio subjektui, akcentuodamas priimtus verslo sprendimus. Iš ginčo byloje pateiktų dokumentų, apibūdinančių, kokia buvo valdomų įmonių struktūra iki reorganizavimo ir po jo, matyti, jog iki reorganizavimo fizinis asmuo (G. P.) Pareiškėjos akcijas valdė per 3 įmones, kurių akcininku jis buvo: AMDF (šios įmonės akcijas Pareiškėjas įsigijo 2009-10-19, ši įmonė nuo 2009-08-20 iki reorganizavimo valdė 104 500 vnt. Pareiškėjos akcijų, kurias AMDF pardavė G. P. su sutuoktine), JMK (ši įmonė 2009-01-01 valdė 104 583 vnt. Pareiškėjos akcijų, nuo 2009-04-24 – 60 583 vnt. (sumažinus įstatinį kapitalą 44 000 vnt. akcijų anuliuota), 100 proc. šios JMK akcijų priklausė UAB „I1“ (100 proc. šios įmonės akcijų valdė G. P.). Po reorganizavimo jis kaip fizinis asmuo valdo dalį Pareiškėjos akcijų tiesiogiai, o dalis akcijų yra valdoma per *VI LTD* (Kipro įmonę). Paminėtina, jog nors laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki reorganizacijos buvo vykdyta visa eilė operacijų, pavyzdžiui, G. P. dalį savo valdytų akcijų perleido AMDF, tačiau po reorganizavimo šiuos ūkio subjektus prijungus prie Pareiškėjos, jų turėtos Pareiškėjos akcijos buvo nurašytos, o G. P. (kaip visų prijungtų įmonių: AMDF, JMK, UAB „I1“ akcininkui) proporcingai buvo suteiktos Pareiškėjos akcijos: už AMDF – 502 vnt. akcijų, už JMK – 134 581 vnt. akcijų, už UAB „I1“ – 30 000 vnt. akcijų, tai yra iš viso po reorganizacijos G. P. gavo 165 083 vnt. akcijų, o iš viso jam priklausė 188 249 vnt. (165 083 + 23166) Pareiškėjos akcijų (20 917 vnt. akcijų priklausė kitam akcininkui). Taigi, G. P. valdė praktiškai tiek pat Pareiškėjos akcijų, kiek turėjo 2009-01-01, kai 20 917 vnt. valdė tiesiogiai, o 104 583 vnt. per JMK (UAB „I1“). Paminėtina, jog nors, akcentuojamas vykdytų ūkinių operacijų, taip pat reorganizavimo tikslas – valdymo supaprastinimas, tačiau taip ir liko nepaaiškinta situacija dėl kokių priežasčių, pavyzdžiui, G. P., po 2009-06-29 (po įstatinio kapitalo padidinimo) valdęs tiesiogiai 127 666 vnt. Pareiškėjos akcijų (dalį akcijų jis valdo tiesiogiai ir po reorganizavimo), 2009-08-20 (likus maždaug mėnesiui iki reorganizavimo sąlygų parengimo; reorganizavimo sąlygų bendrosiose nuostatose nurodyta, kad sąlygos parengtos 2009-09-16 vienintelio akcininko sprendimu) 104 500 vnt. Pareiškėjos akcijų pardavė AMDF (2009-10-19 pats įsigydamas AMDF akcijas), nors ši įmonė

neturėjo jokių lėšų Pareiškėjos akcijoms įsigyti: dalies akcijų įsigijimui finansuoti AMDF lėšas skolino Pareiškėja, už kitą akcijų dalį buvo atsiskaityta perimant įsiskolinimą, tai yra buvo pasirašyta trišalė sutartis tarp G. P. (kuris turėjo prievolę gražinti UAB „I1“ 1 936 491,81 Eur (6 686 318,93 Lt) ir sumokėti 57 850,88 Eur palūkanų (199 747,53 Lt), iš viso 6 886 066,46 Lt, savo ruožtu G. P. perleido UAB „I1“ reikalavimus į 6 886 066,46 Lt AMDF prievolę jam sumokėti už akcijas pagal 2008-12-15 paskolos sutartį. Šių ūkinių operacijų pasekoje, laikotarpiu nuo Pareiškėjos akcijų įsigijimo iki 2009-12-22 įvykdytos reorganizacijos susidarė daugiau kaip 200 tūkst. Lt mokėtinų palūkanų (kurios buvo priskirtos leidžiamiems atskaitymams) pagal AMDF pasirašytą paskolos sutartį ir trišalį susitarimą, todėl, Komisijos vertinimu, Pareiškėjos skunde dėstomi motyvai dėl turimų akcijų vertės didėjimo ir kitos aplinkybės dėl investavimo veiklai būdingų požymių, veiklos trukmės, nesudaro pagrindo sutikti su Pareiškėjos pozicija, kad vykdytais sandoriais buvo siekta su realia investavimo veikla susijusių tikslų: gauti pajamų iš akcijų vertės padidėjimo, dividendų. Ginčo byloje nustatytos aplinkybės patvirtina tai, kad G. P. tiesiogiai arba per kitus vienetus buvo visų prie Pareiškėjos prijungiamų įmonių dalyvis, todėl jis disponavo informacija apie šių įmonių veiklos perspektyvas, turimus resursus, jam buvo žinomi tolesni su šių įmonių valdomu turtu (taip pat finansiniu) numatomi atlikti veiksmai, atsižvelgiant į tai, ginčo situacijoje akcijų turėjimas, o AMDF atveju jų turėjimas ypač trumpą laiką (sandorių sudarymo trukmė LVAT praktikoje vertinama kaip viena iš aplinkybių, parodančių ne įprastinį, o dirbtinį sandorių pobūdį), nesudaro pagrindo konstatuoti, kad AMDF ir JMK vykdytais veiksmais buvo siekiama realių su investicine veikla susijusių tikslų. Pareiškėjos skunde nurodyti motyvai dėl ekonominės naudos siekimo, nes AMDF, JMK turėtų / įsigytų akcijų vertė augo, šios įmonės pretendavo ne tik į Pareiškėjos, bet ir kitų dukterinių įmonių surenkamus ir perskirstomus dividendus, nesudaro pagrindo šių motyvų pripažinti pagrįstais, nes galima teorinė nauda, kaip ir palankūs įmonių rezultatai nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, neleidžia sutikti su Pareiškėjos skundo pozicija, kad AMDF ir JMK investavimo veikla buvo realiai vykdyta. Todėl, esant aptartoms aplinkybėms, konstatuotina, jog Klaipėdos AVMI patikrinimo akte esančios išvados, kad AMDF ir JMK vykdytomis ūkinėmis operacijomis buvo siekiama formaliai atitikti investicinės veiklos požymius, o ne realiai ją vykdyti, atliekamais veiksmais buvo paskirstomi pinigų srautai ir finansinis turtas tarp susijusių asmenų, laikytinos pagrįstomis. Todėl aptartos aplinkybės, susijusios su AMDF ir JMK vykdytomis ūkinėmis operacijomis, formaliu jų pobūdžiu, vertintinos ir kaip aplinkybės, pagrindžiančios patirtų sąnaudų neatitikimą PMI nuostatomis, taip pat neleidžia pripažinti, kad Pareiškėja atitiko PMI 43 str. 1 dalies nuostatą, tai yra, kad Pareiškėja perėmė ir vykdo reorganizavimo būdu prie jos prijungtų ūkio subjektų veiklą.

Pareiškėja laikosi pozicijos, kad jos veiksmai apskritai negali būti vertinami kaip mokestinės naudos siekimas mokestine prasme, nes jos patirtos išlaidos kitoms įmonėms buvo pripažintos pajamomis. Pasisakant dėl šio argumento pagrįstumo, paminėtina, kad ginčo atveju yra vertinamas Pareiškėjos mokestinių prievolių vykdymas, todėl aplinkybė, jog Pareiškėjos patiriamas išlaidas kitas mokesčių mokėtojas pagal mokesčių teisės aktų reikalavimus pripažįsta pajamomis, savaime nepaneigia ginčo atveju AMDF ir JMK sąnaudų pobūdžio ir nepagrindžia jų atitikimo teisės aktų reikalavimams.

Pasisakant dėl Pareiškėjos skundo motyvų, susijusių su tuo, jog mokesčių administratorius yra pateikęs Pareiškėjai 2014-02-24 paaiškinimą Nr.(32.40-PM) RM-2409, todėl ji juo vadovavosi, akcentuotina, jog pirminis Pareiškėjos mokestinis patikrinimas yra įformintas 2013-12-20 patikrinimo aktu Nr. A18-27, atlikus Pareiškėjos patikrinimą pagal 2012-03-26 pavedimą tikrinti Nr. A18-27, o ginčo veiksmai, susiję su mokestinių nuostolių perkėlimu, buvo atlikti 2009–2010 metais. Todėl Pareiškėja paaiškinimo pas mokesčių administratorių kreipėsi jau atlikus Pareiškėjos mokestinį patikrinimą, pateikdama 2014-01-27 paklausimą Nr. 2, kuriame buvo paprašyta ne tik paaiškinimo, bet ir atitinkamų Pareiškėjos suformuotų nuostatų patvirtinimo. LVAT savo praktikoje yra pasisakęs dėl situacijos, kai mokesčių mokėtojas dėl konsultacijos kreipiasi pasibaigus kontrolės veiksmais, ar vykstant teisminiam nagrinėjimui, (pavyzdžiui, 2013-11-07 nutartis Nr. A-575-1883/2013), nurodydamas, kad tam, jog konsultacija būtų pripažinta kaip suklaidinusi mokesčių mokėtoją, ji turi būti pateikta prieš pažeidimą,

konsultacijoje nagrinėtas klausimas turi atitikti aplinkybes, dėl kurių konstatuotas mokesčių įstatymų pažeidimas, t. y. konsultacija turi būti pateikta mokesčių mokėtojui nurodant iš principo analogišką situaciją, dėl kurios vėliau jo atžvilgiu konstatuojamas mokesčių įstatymų pažeidimas. Ginčo atveju patikrinimo metu buvo įvertintos konkrečios su Pareiškėjos apmokestinimu susijusios aplinkybės, įvertintas prijungtų įmonių (AMDF ir JMK) veiklos pobūdis, susidariusių mokestinių nuostolių priežastys, todėl pateiktame paaiškinime Inspekcijos išdėstyta bendro pobūdžio informacija dėl mokestinių nuostolių perkėlimo, pateikta remiantis PMI nuostatomis, atsižvelgiant į Pareiškėjos nurodytą teorinio pobūdžio situaciją, negali būti vertinama kaip suklaidinusi Pareiškėją. Todėl aptartos aplinkybės nesudaro pagrindo pripažinti, kad Inspekcija patikrinimo metu netinkamai aiškino ir taikė teisės normas konkrečioje ginčo situacijoje.

Pasisakydama dėl Pareiškėjai paskirtos baudos dydžio, Komisija laikosi pozicijos, jog pagal LVAT teismų praktikos nuostatas, mokestinio ginčo grąžinimas atlikti pakartotinį skundo nagrinėjimą ar kontrolės veiksmus nelaikytinas *non reformatio in peius* principo pažeidimu (LVAT 2013-01-02 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2805/2012), todėl atlikus pakartotinius mokesčių administratoriaus veiksmus, mokesčių ir delspinigių apskaičiavimo, taip pat baudos skyrimo procedūra atliekama iš naujo. Tačiau ginčo situacijoje, atsižvelgiant į tai, jog po pirminio patikrinimo akto Pareiškėjai buvo paskirta 10 proc. bauda; pakartotinio patikrinimo metu nėra nustatyta skirtingos baudos dydį didinančių aplinkybių; Klaipėdos AVMI 2017-03-06 sprendime Nr. (6.5) FR0682-85 yra konstatuotas Pareiškėjos geranoriškas bendradarbiavimas patikrinimų ir ginčo metu, Komisija laikosi pozicijos, kad kitokio dydžio baudos skyrimas Pareiškėjai po pakartotinio patikrinimo prieštarautų protingumo, teisingumo principams, todėl Pareiškėjai paskirtos 20 proc. baudos dydis keistinas ir Pareiškėjai nurodoma sumokėti 16 911 Eur pelno mokesčio baudą (169 109,12 x 10 proc.), vietoj nurodytos sumokėti 33 821 Eur baudos.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-06-05 sprendimo Nr. 69-60 nurodymus Pareiškėjai sumokėti 169 109,12 Eur pelno mokestį, 55 519,58 Eur pelno mokesčio delspinigius.

2. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-06-05 sprendimo Nr. 69-60 nurodymus Pareiškėjai sumokėti 16 911 Eur pelno mokesčio baudą vietoj nurodytos sumokėti 33 821 Eur pelno mokesčio baudos.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Lina Vosylienė