



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „G1“ 2017-07-12 SKUNDO**

2017 m. rugsėjo 18 d. Nr. S-200 (7-151/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

Ramutei Matkevičienei
advokatams M. N., Y. K., U. M.
K. V., I. K.

mokesčių administratoriaus atstovams

2017 m. rugsėjo 12 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „G1“ (toliau – Bendrovė, Koncernas) 2017-07-12 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2017-06-20 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.18-28) FR0682-243,

n u s t a t ė:

Inspekcija, vykdydama 2017-03-17 pavedimą tikrinti Nr. (21.16-28) FR0773-646, atliko Bendrovės pelno mokesčio (toliau – PM), gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), valstybinio socialinio draudimo įmokų (toliau – VSD įmokos), privalomojo sveikatos draudimo įmokų (toliau – PSD įmokos) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2015-12-31 ir surašė 2017-05-15 patikrinimo aktą Nr. (21.31-28) FR0680-218.

Inspekcija savo 2017-06-20 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.18-28) FR0682-243 (Bendrovė savo teise teikti pastabas ir atsikirtimus nesinaudojo) patvirtino patikrinimo metu apskaičiuotas sumas, apskaičiavo delspinigius ir paskyrė baudas, nurodydama Bendrovei sumokėti: 82 101,71 Eur PM, 7 469,55 Eur PM delspinigius, 8 210,17 Eur PM baudą, 7 776,68 Eur GPM, 1 046,96 Eur GPM delspinigius, 777,66 Eur GPM baudą, 17 615,77 Eur VSD įmokas, 8 807,88 Eur VSD įmokų baudą 3 110,12 Eur PSD įmokas ir 1 555,06 Eur PSD įmokų baudą. Patikrinimo metu (minėtos aplinkybės aptartos ir sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo) Inspekcija nustatė tokias su Bendrovės apmokestinimu susijusias aplinkybes:

I. Dėl obligacijų pasirašymo sutarties tarp Bendrovės ir S. J., UAB „A1“ dalies akcijų įsigijimo, obligacijų pasirašymo sutarties pagrindu S. J. apskaičiuotų palūkanų priskyrimo Bendrovės leidžiamiems atskaitymams.

1. Bendrovė, atstovaujama finansų ir ekonomikos direktoriaus P. R., su Bendrovės vieninteliu akcininku S. J. 2013-05-13 sudarė obligacijų pasirašymo sutartį. Bendrovė Inspekcijai patikrinimo metu taip pat pateikė: 1) 2013-05-02 Bendrovės valdybos posėdžio protokolą: svarstytas klausimas dėl Bendrovės skolinimosi politikos, posėdyje valdybos nariai vienbalsiai nutarė, jog Bendrovės veiklai finansuoti būtų naudojamas ne tik akcinis kapitalas ir finansinės paskolos, bet taip pat būtų leidžiamos Bendrovės obligacijos; 2) 2013-05-08 Bendrovės valdybos posėdžio protokolą: svarstytas klausimas dėl skolos vertybinių popierių (obligacijų) išleidimo, valdybos nariai vienbalsiai nutarė pritarti, kad Bendrovė išleistų 29 578 000 Lt bendros nominalios vertės 5 (penkerių) metų trukmės nematerialias vardines obligacijas, vienos obligacijos nominali vertė – 100 Lt, obligacijų skaičius – 295 780, kaip papildomus dokumentus pagrindžiančius obligacijų emisijos išleidimą ir obligacijų sutarties pasirašymą. Obligacijų pasirašymo sutartyje nurodyta, jog atsižvelgiant į tai, kad 2013-05-08 Bendrovės valdybos posėdyje priimtas sprendimas dėl skolos vertybinių popierių (obligacijų) išleidimo ir obligacijų savininkas pageidauja pasirašyti Bendrovės išleidžiamas obligacijas šioje sutartyje nustatyta tvarka, sutarta: vienos obligacijos nominali vertė – 100 Lt, bendra išleidžiamų obligacijų nominali vertė – 29 578 000 Lt; obligacijų skaičius – 295 780 vnt., išleidžiamos 5 metų trukmės nematerialios vardinės obligacijos, numatant teisę į 4 procentų dydžio metines palūkanas. Palūkanos pradedamos skaičiuoti nuo 2013-12-31, išmokamos už kiekvienus metus tų metų gruodžio 31 d., o už paskutinius (penktus) metus – išperkant obligacijas. Sutartyje nurodyta, jog obligacijos turi būti pasirašytos ir apmokėtos ne vėliau kaip iki 2013-12-31, obligacijų galiojimo pradžia 2013-12-31, išpirkimo data – 2018-12-31. S. J. su Bendrove už obligacijas atsiskaitė 2013 m. gruodžio mėn. 30–31 dienomis.

Bendrovė Inspekcijai pateikė informaciją, kuria ji grindė būtinybę išleisti obligacijų emisiją (P. R. pasisakymas 2013-05-02 valdybos posėdžio metu, akcentuojant tai, jog obligacija dėl savo pobūdžio yra labiau patraukli investavimo forma investuotojams dėl jos cirkuliavimo apyvartoje ir kitų pasisakyme nurodytų priežasčių; toks finansavimo produktas skirtingai negu paskola leistų Bendrovei kurti pažangios, finansiškai išprususios ir pajėgios Bendrovės įvaizdį; valdybos posėdyje išklauius finansų direktoriaus pranešimą, valdyba vienbalsiai pritarė, jog Bendrovės veiklos finansavime būtų naudojami ne tik akcinis kapitalas, finansinės paskolos, bet taip pat būtų leidžiamos ir obligacijos).

Bendrovė apskaitė 686 266,49 Eur palūkanas S. J. už 2013–2015 m., iš jų: už 2013 metų gruodžio 31 dieną (vieną dieną) – 3 241,51 Lt (938,81 Eur), už 2014 metus – 1 183 149,72 Lt (342 663,84 Eur), už 2015 metus – 342 663,84 Eur. Pagal buhalterinės apskaitos registrus nustatyta, jog Bendrovė už 2013 metus ir 2014 metus apskaičiuotas 1 186 391,23 Lt (3 241,51 + 1 183 149,72) arba 343 602,65 Eur (938,81+342 663,84) palūkanas S. J. mokėjimo pavedimu sumokėjo 2015-04-30, o už 2015 m. apskaičiuotas palūkanas (342 663,84 Eur) mokėjimo pavedimu – 2016-01-21. Bendrovė S. J. 2015 metais išmokėtas palūkanas už obligacijas „*Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymoje*“ (forma FR0471), pateiktoje 2016-01-27, deklaravo kaip palūkanas už paskolas; 2016 metais išmokėtas palūkanas už obligacijas FR0471 pažymoje, pateiktoje 2017-01-29, deklaravo taip pat; Bendrovė 2016-10-13 patikslino pažymą FR0471 už 2015 m. ir išmokėtas palūkanas pagal obligacijų sutartį deklaravo kaip „*Palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius, įsigytus iki 2013-12-31 (išmokėtas 2014 m. ir vėlesniais metais)*“, taip pat 2017-03-08 pateikė patikslintą FR0471 pažymą už 2015 metus, kurioje obligacijų palūkanas deklaravo kaip palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius.

Patikrinimo akte Inspekcija atkreipė dėmesį į tai, jog nors Bendrovė išleisdama ilgalaikes obligacijas, deklaravo siekius pritraukti akcininkų ir / ar kitų fizinių bei juridinių asmenų lėšas, tačiau Bendrovė mokesčių administratoriui nepateikė informacijos, kokiu būdu, kaip ir kada ji siūlė darbuotojams ir / ar kreditoriams įsigyti Bendrovės išleidžiamų obligacijų. Inspekcija nenustatė, jog išleistos obligacijos buvo siūlomos įsigyti kitiems Bendrovės darbuotojams ir / ar grupės įmonėms, obligacijas įsigijo vienintelis Bendrovės akcininkas, prezidentas ir valdybos pirmininkas – S. J., atkreipdama dėmesį į tai, jog Bendrovės sprendimas išleisti obligacijas, jas perleisti S. J. buvo priimtas 2013-05-08 Bendrovės valdybos posėdyje, kuriam pirmininkavo

valdybos pirmininkas S. J., kuris, kaip vienintelis Bendrovės akcininkas ir Bendrovės prezidentas, turėjo galimybę daryti reikšmingą įtaką Bendrovės sprendimams. Pasak Inspekcijos, nors Bendrovės ekonomikos ir finansų direktorius 2016-10-13 raštu atliekamo mokesčio tyrimo metu paaiškino, kad obligacijos buvo išleistos, kad refinansuoti įmonės skolas, apyvartinėms lėšoms ir finansiniam turtui įsigyti, tačiau Bendrovė nenurodė, kokias skolas ji siekė padengti, kokį turtą įsigyti, 2013-05-08 priimdama sprendimą išleisti obligacijų emisiją už daugiau kaip 29 mln. Lt. Inspekcija nurodė, kad obligacijų pasirašymo sutartis buvo sudaryta 2013-05-13, tačiau paskutinė atsiskaitymo už obligacijas diena buvo numatyta tik 2013-12-31, t. y. po 7,5 mėn., šias aplinkybes vertindama, kaip rodančias, jog pinigines lėšas Bendrovės ekonominei veiklai vykdyti nebuvo būtinos, ką, pasak Inspekcijos, pagrindžia tai, jog Bendrovė 2013-07-23 (praėjus 2 mėn. po obligacijų išleidimo) su paskolos gavėja UAB "A1" pasirašė paskolos sutartį dėl 10 mln. Lt kredito linijos UAB "A1" suteikimo, numatant grąžinimo terminą iki 2018-12-31, t. y. po 5 metų.

Patikrinimo metu Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kad Bendrovės valdyba 2013-05-02 posėdyje priėmė sprendimą išleisti obligacijas siekdama vienintelio tikslo – finansuoti savo veiklą, taip pat įvertino Bendrovės veiklą, siekdama įvertinti jos pasikeitimus po obligacijų išleidimo. Pagal VĮ „Registru centras“ pateiktuose metiniuose pranešimuose už 2013 m., 2014 m., 2015 m. esančią informaciją Inspekcija nustatė, jog Bendrovės pagrindinė veikla ir uždaviniai išliko panašūs: tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamų bendrovių vertės didinimas bei valdomų bendrovių interesų atstovavimas, jų produkcijos realizavimo rinkų plėtimas, pardavimo apimčių didinimas, naujų technologijų valdomose įmonėse diegimas, konsultacinių paslaugų kontroliuojamoms įmonėms teikimas; Bendrovės vienintelis pajamų šaltinis yra konsultacinių paslaugų teikimas savo valdomoms bendrovėms. Inspekcija padarė išvadą, kad Bendrovė nevykdė investicinės veiklos, ji pajamas gaudavo iš 7 (septynių) grupės įmonių, kurioms teikė konsultacines paslaugas. Pagal Bendrovės grupės įmonių deklaruojamą vykdomą veiklą, investicinę veiklą vykdė UAB "A1"

2. Bendrovė, atstovaujama finansų ir ekonomikos direktoriaus P. R., su susijusiu asmeniu – S. J. ir jo sutuoktine D. G. 2013-12-03 sudarė akcijų pirkimo–pardavimo sutartį dėl UAB "A1" 106 017 vienetų paprastųjų vardinių nematerialiųjų 100 Lt nominalios vertės akcijų (kurios sudarė 34,76 proc. UAB "A1" įstatinio kapitalo įsigijimo; S. J. su sutuoktine priklausė 100 proc. šios įmonės akcijų) įsigijimo. Bendrovė įsigijo 106 017 vnt. paprastųjų vardinių nematerialiųjų 100 Lt nominalios vertės UAB "A1" akcijų už 29 578 743 Lt (vienos parduodamos akcijos kaina – 279 Lt). Bendrovė įsipareigojo visą perkamų akcijų kainą sumokėti Pardavėjams ne vėliau kaip iki 2013-12-31. Mokesčio patikrinimo metu Bendrovė Inspekcijai 2016-10-19 paaiškino, kad UAB "A1" akcijų vertinimą atliko UAB "A1" direktorius P. R., turintis verslo vertintojo pažymėjimą, finansų maklerio kvalifikacinį sertifikatą bei pagal darbo pobūdį ir patirtį galintis atlikti objektyvų ir kvalifikuotą vertybinių popierių vertinimą, o nepriklausomų vertintojų paslaugomis nebuvo naudotasi, siekiant taupyti įmonės finansines lėšas ir nepatirti nereikalingų išlaidų. Bendrovės atstovai (P. R., taip pat Bendrovei atstovaujantys teisininkai) Inspekcijai pateikė paaiškinimus dėl aplinkybių, kurios nulėmė šio sandorio sudarymą. Inspekcija patikrinimo akte atkreipė dėmesį tai, kad P. R. 2013-12-03 valdybos posėdyje valdybos nariams nurodė, kad „Bendrovė, taip pat Bendrovės tiesiogiai ir / ar netiesiogiai kontroliuojamos kitos bendrovės savo veikloje turi finansinių santykių su UAB "A1" t. y. skolinasi / skolina pinigines lėšas, kurios dažnai viršija 1 mln. Lt ir paskolų grąžinimo terminas yra ilgesnis nei vieneri metai. Nors UAB "A1" kontrolinis akcijų paketas priklauso tam pačiam fiziniam asmeniui (S. J.), kaip ir Bendrovės, tačiau UAB "A1" nėra Bendrovės grupės narys. Tokia situacija, kai Bendrovė ir UAB "A1" veikia kaip susiję asmenys, bet nėra juridinės galios, blogina Bendrovės grupės įmonių kredito rizikos vertinimą, kurį atlieka bankai prieš išduodami kreditą. Taip pat Bendrovės grupės įmonės prieš skolinantis / skolinant šiai įmonei, dažnai turi gauti atskirą bankų sutikimą skolinimosi / skolinimo veiksmui atlikti, o tai užtrunka, nes tokio pobūdžio sutikimai privalo būti patvirtinti bankų kredito komitetuose“. Bendrovės atstovai 2016-12-30 papildomai pateikė paaiškinimus bei dokumentus dėl UAB „A1“ 34,76 proc. akcijų įsigijimo tikslų, nurodydami, kad: „UAB "A1" yra vadinamoji išdo įmonė, t. y. jos paskirtis valdyti Bendrovės grupės įmonių

finansinius srautus ir finansinį turtą. Nors šios įmonės iki sandorio buvo valdomos to paties akcininko, jos nebuvo susietos *de jure*. Tai lėmė sekančias problemas: 1) UAB „A1“ veiklos rezultatai negalėjo būti įtraukiami į konsoliduotą Bendrovės grupės pelno (nuostolių) ataskaitą, nors UAB „A1“ veikė kaip grupės narė ir uždirbdavo iš grupės veiklos. Tai lėmė, kad pati Bendrovės grupė buvo atvaizduojama silpnesnė, nei realiai buvo ir turėtų būti atvaizduojama; 2) sudėtingesnis kreditavimas, papildomi kaštai ir darbo sąnaudos. UAB „A1“ valdo finansinius Bendrovės grupės įmonių srautus: ji skolinasi lėšas iš grupės įmonių, taip pat skolina lėšas kitoms grupės įmonėms. Kredito įstaigos, suteikdamos kreditus, numato draudimą kredito gavėjui skolintis iš trečiųjų asmenų ir dėl to, jog UAB „A1“ nebuvo Bendrovės grupės įmonė ar asocijuota su grupe, draudimas skolintis reikštų tiesioginį draudimą vykdyti jai įprastą veiklą. Todėl kiekvienu atveju Bendrovė turėjo atskirai derėtis dėl skolintis iš UAB „A1“ draudimo panaikinimo. Tam buvo naudojami darbo resursai, laikas ir patiriami papildomi kaštai“. Paaiškinime pažymėta, jog aukščiau išvardintos problemos galėjo būti išspręstos tik įtraukiant UAB "A1" į grupę ir šis tikslas buvo pasiektas 2013-12-03 akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi Bendrovei įsigijus 34,75 proc. UAB „A1“ akcijų ir tapus asocijuota Bendrovės grupės įmone. Bendrovė paaiškinime nurodė, kad tokiu būdu atsirado galimybė į Bendrovės grupės konsoliduotą pelno (nuostolių) ataskaitą įtraukti ir UAB "A1" veiklos rezultatus, ko pasekoje Bendrovės grupės rezultatai pagerėjo ir labiau atspindėjo tikrąją Bendrovės grupės situaciją bei finansinį stabilumą, atstovai taip pat pateikė ištrauką iš Bendrovės grupės įmonės kredito sutarties, kurioje nurodyta, kad draudimas skolintis netaikomas skolinimuisi iš Bendrovės grupei priklausančių įmonių ir kad šio punkto tikslais grupė suprantama kaip kredito gavėjas, patronuojančios ir dukterinės bendrovės bei UAB "A1" Taip pat buvo pateikta palyginamoji lentelė, kurioje atvaizduoti Bendrovės grupės veiklos rezultatai su ir be UAB "A1" iš Pelno (nuostolio) ataskaitų už 2014 m. – 2016 m. I–III ketv. Pagal lentelės duomenis Bendrovės grupės konsoliduotas grynas pelnas dėl UAB "A1" veiklos rezultatų padidėjo iš viso 2 027 000 Eur iš jo: 2014 m. dėl UAB "A1" rezultato (iš finansinės ir investicinės veiklos) Bendrovės grupės rezultatai padidėjo 452,0 tūkst. Eur, 2015 m. – 801,0 tūkst. Eur, 2016 m. už I–III ket. – 774 ,0 tūkst. Eur. To paties laikotarpio (2014 m. – 2016 m. I–III ketv.) Bendrovės grupės konsoliduotas grynas pelnas be UAB "A1" sudarė 47 773 000 Eur).

Bendrovė nurodė, kad UAB "A1" teisiškai tapus asocijuota Bendrovės grupės įmone, išnyko poreikis kredito įstaigoms kiekvienu konkrečiu atveju įrodinėti Bendrovės ir UAB "A1" sąsajas bei derėtis dėl draudimo skolintis panaikinimo, kiekvieną ketvirtį kredito įstaigoms teikti jungtinę Bendrovės grupės ir UAB "A1" finansinę ataskaitą, teikti žodinius paaiškinimus kredito įstaigų vadybininkams ir kredito komitetams. Bendrovės teigimu, UAB "A1" akcijų įsigijimo tikslas yra ekonominis, leidęs išspręsti neefektyvios struktūros keliamas nuolatinės problemas, sutaupyti kaštų ir laiko sąnaudas.

Bendrovė 2016-12-30 paaiškinime atkreipė dėmesį į tai, kad 2009–2013 m. UAB "A1" nemokėjo dividendų S. J., tačiau po 2013-12-03 sandorio buvo išmokėti dividendai Bendrovei ir S. J., kuris nuo jų sumokėjo 410 641 Eur GPM už 2014–2016 metus. Bendrovė nurodė, kad, UAB "A1" akcijų įsigijimo sandoriui esant formaliam ir nesant pagrįstam ekonominiais tikslais, tuomet būtų atliktas visų UAB "A1" akcijų perleidimas, kuris sąlygotų 3 kartus didesnės mokesstinės naudos atsiradimą.

Bendrovė dėl UAB "A1" buvimo Bendrovės grupės struktūroje pateikė atsakymus, gautus iš bankų (pavyzdžiui, AB SEB bankas 2016-12-23 raštu Nr. 05.06.02-1371 nurodė, kad atlikdamas kliento kredito ir rizikos vertinimą, svarsto įvairius klausimus, įskaitant skolinimą ir skolinimąsi iš trečiųjų asmenų. Kai klientai ketina skolinti su klientu tiesiogiai nesusijusiems asmenims arba skolinasi iš trečiųjų asmenų, bankas sutartyse numato apribojimus klientams atlikti tokio pobūdžio veiksmus be išankstinio rašytinio banko sutikimo. Iš Bankui teikiamų finansinių ataskaitų matyti, kad dalis Bendrovės grupei priklausančių bendrovių, tame tarpe ir tos, kurios yra pasirašiusios kreditavimo sutartis, skolinasi arba skolina pinigines lėšas UAB "A1" AB SEB banko nuomone, tai, kad ši įmonė tapo asocijuota Bendrovės grupės įmone ir yra apskaitoma konsoliduotose Bendrovės grupės finansinėse ataskaitose, Bendrovės 2013 m. atliktas 34,76 proc. UAB "A1" akcijų dalies įsigijimas vertintinas teigiamai; analogišką nuomonę

dėl UAB "A1" 34,76 proc. akcijų įsigijimo pateikė ir AB „Swedbank“ (2016-12-28 raštas Nr. SR/16-33851) ir Nordea Bank AB Lietuvos skyrius (2016-12-29 raštas Nr. OUT-21317).

Mokestinio patikrinimo metu Inspekcija atliko UAB „A1“ operatyvų patikrinimą, siekdama surinkti informaciją apie UAB "A1" 2012–2016 m. gautus kreditus iš kredito įstaigų, gautas / suteiktas paskolas juridiniams vienetais bei fiziniams asmenims (2017-01-31 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (21.44-28)-FR1041-100).

3. Inspekcija nustatė, kad pagal Bendrovės pateiktą apyvartos registrą už 2013 m., banko išrašus už 2013 m. gruodžio 30–31 d. Bendrovė atsiskaityti už UAB "A1" akcijas piniginių lėšų banko sąskaitoje ir kasoje neturėjo: likutis bankų (AB „Swedbank“, Nordea bank Finland Plc, AB Vilniaus bankas Eurocard, AB SEB bankas) sąskaitose ir kasoje sutarties sudarymo dieną – 2013-12-03 – buvo 134 034,02 Lt ir 2013-12-30, t. y. prieš atliekant atsiskaitymą už akcijas, buvo 140 270,34 Lt, kai įsigyjamų UAB "A1" akcijų vertė buvo 29 578 743 Lt. Nustatyta, kad Bendrovės atsiskaitymai su S. J. už UAB "A1" akcijas (29 578 743 Lt) ir S. J. atsiskaitymai su Bendrove už obligacijas (29 578 000 Lt) vyko 2013-12-30 ir 2013-12-31 tokia seka:

–2013-12-30 mokėjimo pavedimu UAB "A1" Bendrovei pervedė 390 000 Lt (nurodyta mokėjimo paskirtis – paskolos grąžinimas) ir tą pačią dieną kitu mokėjimo pavedimu Bendrovei papildomai pervedė 6 550 000 Lt (nurodyta mokėjimo paskirtis – paskola pagal 2001-11-10 sutartį), t. y. UAB "A1" 2013-12-30 Bendrovei pervedė iš viso 6 940 000 Lt (390 000+6 550 000);

–2013-12-30 (tą pačią dieną) Bendrovė mokėjimo pavedimu S. J. sumokėjo 7 000 000 Lt – dalį sumos už UAB "A1" akcijas;

–2013-12-31 mokėjimo pavedimu S. J. Bendrovei pervedė 7 660 000 Lt, nurodyta mokėjimo paskirtis – obligacijų emisijos apmokėjimas;

–2013-12-31 Bendrovė pasiskolinusi iš UAB "A1" 15 000 000 Lt (paskola pagal 2001-11-10 sutartį) tą pačią dieną S. J. pervedė likusią dalį – 22 578 743 Lt (15 000 000 (paskola iš UAB „A1“) + 7 578 743 (gauti pinigai iš S. J.) – už UAB "A1" akcijas pagal 2013-12-03 sutartį;

–2013-12-31 S. J., gavęs pinigus iš Bendrovės, 2 dviem mokėjimo pavedimais Bendrovei pervedė iš viso: 21 918 000 Lt (15 000 000+6 918 000), nurodyta mokėjimo paskirtis – obligacijų emisijos apmokėjimas;

–2013-12-31 mokėjimo pavedimu Bendrovė grąžino UAB "A1" 21 950 000 Lt, nurodyta mokėjimo paskirtis – paskola pagal sutartį ir paskolos grąžinimas.

Inspekcija konstatavo, jog Bendrovė už UAB "A1" akcijas su S. J. dalinai atsiskaitė iš UAB "A1" (iš įmonės kurios akcijas įsigijo) paskolintų lėšų (21 940 000 Lt) ir 7 660 000 Lt, gautų iš S. J.. Atsiskaitymuose tarp Bendrovės ir S. J. tos pačios pinigų sumos „persidengė“, t. y. : 2013-12-30 Bendrovė iš UAB "A1" gavusi 6 940 000 Lt paskolą, pervedė S. J. 7 000 000 Lt už akcijas, o S. J. kitą dieną – 2013-12-31, Bendrovei už obligacijas pervedė šiek tiek didesnę sumą – 7 660 000 Lt. Bendrovė 2013-12-31 papildomai pasiskolinusi 15 000 000 Lt iš UAB "A1" pervedė S. J. likusią įsiskolinimo už akcijas sumą – 22 578 743 Lt, o S. J. iš gautų pinigų 21 918 000 Lt pervedė (grąžino) Bendrovei kaip likusį įsiskolinimą už obligacijas. Inspekcija, siekdama išsiaiškinti piniginių srautų judėjimą S. J. atsiskaitant už Bendrovės išleistas obligacijas, įvertino Bendrovės iš UAB "A1" gautas paskolas. Nustatyta, kad Bendrovė (Paskolos gavėjas) su UAB "A1" (Kreditorius) yra pasirašiusi 2001-11-10 sutartį su priedais dėl kredito suteikimo Paskolos gavėjui neviršijant 1 500 000 Lt limitu (paskola gali būti suteikiama dalimis, sutartyje nurodyta: kreditas suteikiamas be palūkanų, kredito grąžinimo terminas – iki 2003-12-31). Prie 2001-11-10 sutarties buvo pasirašyti papildomi susitarimai, keičiantys atitinkamus sutarties straipsnius, t. y. kredito bei palūkanų dydžio nustatymą, kredito grąžinimo termino pratęsimą, kredito grąžinimo terminas 2010-12-31 pakeitimu pratęstas iki 2015-12-31. Bendrovės įsiskolinimas UAB "A1" pagal šią sutartį 2013-01-01 sudarė 1 100 000 Lt. Bendrovė iš UAB "A1" 2013 metais gavo 21 865 000 Lt paskolą: 2013-01-09 – 85 000 Lt; 2013-02-04 – 230 000 Lt; 2013-12-30 – 6 550 000 Lt; 2013-12-31 – 15 000 000 Lt. Bendrovė 2014 m. ir 2015 m. paskolų iš UAB „A1“ negavo. 2013 m. gautą 21 865 000 Lt paskolą Bendrovė apskaitė sąskaitoje Nr. 40092 „Ilgalaikė skola UAB "A1" Bendrovė 2013-12-30, 2013-12-31 iš UAB "A1" gautą 21 550 000 Lt paskolą panaudojo atsiskaityti su S. J. už įsigytas UAB "A1" akcijas.

Pagal Bendrovės pateiktus buhalterinės apskaitos registrus nustatyta, jog Bendrovė 2013 metais UAB "A1" gražino 22 965 000 Lt (1 100 000 + 21 865 000) ir įsiskolinimo 2013-12-31, 2014-12-31, 2015-12-31 neturėjo.

Apibendrinusi piniginių lėšų judėjimą, Inspekcija nurodė, kad Bendrovė išleidusi 29 578 000 Lt vertės obligacijų emisiją, realiai lėšų iš O. S. negavo, o už tą pačią sumą (743 Lt didesnę) Bendrovė įsigijo iš to paties asmens UAB "A1" akcijas. Tokiu būdu padidėjo Bendrovės įsipareigojimas S. J. 29 578 000 Lt. Todėl, Inspekcijos teigimu, Bendrovės priimtą sprendimą įsigyti UAB "A1" akcijas sąlygojo ne ekonominis ar verslo poreikis, bet siekis kontroliuojančiam asmeniui – S. J. – sudaryti galimybę gauti 29 578 743 Lt neapmokestinamas pajamas, suformuoti pinigines lėšas obligacijoms įsigyti, už kurias atsirado įsipareigojimas mokėti neapmokestinamas palūkanas. Pažymėta, kad atsiskaitymai už akcijas ir obligacijas vyko 2013 m. gruodžio 30–31 dienomis, t. y. iki 2014-01-01 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) pakeitimų įsigaliojimo, kuriais buvo panaikinta gyventojų pajamų mokesčio lengvata vertybinių popierių, įsigytų iki 1999-01-01, pardavimo pajamoms ir palūkanoms už paskolas bei numatyta lengvata palūkanoms (neapmokestinamos) už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas), kurie įsigyti iki 2013-12-31 ir pradėti išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo šių ne nuosavybės vertybinių popierių išleidimo dienos (taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas).

Apibendrinusi aptartas aplinkybes, Bendrovės pateiktą informaciją, Inspekcija sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo akcentavo ir nurodė, jog:

1. Bendrovė neturėjo finansinių galimybių įsigyti dalies UAB "A1" akcijų už 29 578 743 Lt, nes akcijų pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo dieną (2013-12-03) bei atsiskaitymo už akcijas dieną (2013-12-30) Bendrovės bankų sąskaitose ir kasoje piniginių lėšų likutis sudarė atitinkamai 134 034,02 Lt ir 140 270,34 Lt. Bendrovė 2013 m. gruodžio 30 d. ir 31 d. atsiskaityti už UAB "A1" akcijas, perkamas iš S. J., lėšų neturėjo, todėl už akcijas su S. J. atsiskaitė pasiskolinusi iš UAB "A1" 21,9 mln. Lt ir iš S. J. gavusi 7,6 mln. Lt (iš kurių 7,0 mln. Lt Bendrovė jam pervedė už akcijas) už obligacijas, iš viso 29,5 mln. Lt. S. J., 2013 m. gruodžio 30–31 d. gavęs 29,5 mln. Lt, pervedė juos Bendrovei už obligacijas (Bendrovės paaiškinimu, obligacijos išleistos refinansuoti įmonės skolas, apyvartinėms lėšoms ir finansiniam turtui įsigyti, t. y., jei vadovautis Bendrovės paaiškinimu, tai pinigai turėjo būti gauti iš S. J. už obligacijas ir tik tuomet panaudoti refinansuoti skolas).

2. Sprendimą išleisti obligacijas priėmė Bendrovės valdyba, kurios pirmininku buvo Bendrovės prezidentas ir vienintelis Bendrovės akcininkas S. J. ir kuris vėliau įsigijo Bendrovės obligacijas.

3. S. J., būdamas Bendrovės valdybos pirmininku, Bendrovės prezidentu ir vieninteliu Bendrovės akcininku, turėjo galimybę daryti reikšmingą įtaką Bendrovės priimamiems sprendimams, sudarant galimybę jam gauti neapmokestinamas pajamas ir mažinti Bendrovės apmokestinamąjį pelną.

4. Kaip teigia Bendrovė, ilgalaikių obligacijų išleidimo tikslas buvo pritraukti didesnę investuotojų susidomėjimą skolinti Bendrovei lėšas, siekiant finansuoti Bendrovės veiklą, tačiau Bendrovės išleistų obligacijų savininku tapo vienintelis Bendrovės akcininkas S. J.. Išleistos obligacijos nebuvo siūlomos įsigyti kitiems Bendrovės darbuotojams ir / ar kreditoriams, o Bendrovės valdybos dokumentuose ir akcininko sprendimuose nenurodyta, konkrečiai kokiems tikslams būtų panaudotos piniginės lėšos – 29,6 mln. Lt – gautos už obligacijas.

5. Obligacijų sutartis sudaryta 2013-05-13, tačiau atsiskaitymas už obligacijas numatytas tik 2013-12-31, t. y. po 7,5 mėn., kas suponuoja išvadą, kad piniginės lėšos ekonominės veiklos vykdymui Bendrovei nebuvo būtinos.

6. Obligacijų pasirašymo sutarties dieną – 2013-05-13 – S. J. (obligacijų savininkas) ir P. R. (Bendrovės ekonomikos ir finansų direktorius), pasirašę minėtą sutartį, buvo komandiruotėje Madride (Ispanija). Tokie faktai suponuoja tai, kad obligacijų sutartis faktiškai buvo pasirašyta ne 2013-05-13.

7. Bendrovė įsigijo 34,76 proc. UAB "A1" akcijų paketą, t. y. neįgijo kontrolinio akcijų paketo, suteikiančio balso teises priimti sprendimus.

8. Bendrovė pagal 2013-12-03 akcijų pirkimo–pardavimo sutarties sąlygas (nuosavybės teisė į akcijas pirkėjui pereina nuo pirkimo kainos sumokėjimo dienos) UAB "A1" akcijų įsigijo diena – 2013-12-31, t. y. Bendrovė UAB "A1" akcijas įsigijo likus 1 (vienai) dienai iki GPMĮ nuostatų pasikeitimo – iki 2013-12-31 buvo neapmokestinamos pajamos už parduotus ar kitaip perleistus nuosavybės vertybinius popierius, įsigytus iki 1999-01-01.

8. Bendrovės veiklos pobūdis po UAB "A1" akcijų įsigijimo nepasikeitė. Bendrovė 2012–2013 m., tiek ir 2014–2015 m. (po akcijų įsigijimo) veiklos pajamų iš UAB "A1" negavo, nes konsultacinių valdymo paslaugų UAB "A1" neteikė. Bendrovė 2014–2015 m. iš UAB "A1" už jai suteiktas paskolas gavo 1 854,79 Eur palūkanų pajamas, kitų apmokestinamųjų pajamų negavo.

9. Bendrovė iš UAB "A1" už 2013–2015 metus gautus dividendus (neapmokestinamąsias pajamas) tą pačią dieną perskolino UAB "A1" uždirbdama minimalias (1 854,79 Eur) palūkanų pajamas.

10. Bendrovės S. J. už obligacijas apskaičiuotos ir išmokėtos palūkanų sąnaudos 2014 m. ir 2015 m. yra didesnės nei tais pačiais metais iš UAB "A1" gauti neapmokestinami dividendai (išskyrus dividendus už 2013 m. gruodžio 31 d.), t. y. palūkanų sąnaudos už 2014 m. ir 2015 m. sudarė 685 328 Eur, o dividendai už 2014 m. ir 2015 m. sudarė 451 778 Eur arba 233 550 Eur mažiau.

11. Obligacijų pasirašymo sutartyje numatyta, jog palūkanos išmokamos už kiekvienus metus tų metų gruodžio 31 d., tačiau Bendrovė už 2013 m. ir 2014 m. apskaičiuotas 1 186 391,23 Lt (3 241,51 + 1 183 149,72) arba 343 602,65 Eur (938,81+342 663,84) palūkanas S. J. mokėjimo pavedimu sumokėjo tik 2015-04-30, o už 2015 m. apskaičiuotas palūkanas (342 663,84 Eur) mokėjimo pavedimu sumokėjo 2016-01-21.

12. Bendrovė nenurodė, dėl kokių konkrečiai Bendrovės grupės įmonių turėjo gauti bankų sutikimą skolinimosi / skolinimo veiksmui atlikti.

13. Bendrovės įsigytų 35,76 proc. UAB "A1" akcijų vertė – 29 578 743 Lt – yra beveik tokia pati kaip ir Bendrovės obligacijų vertė – 29 578 000 Lt (tik 743 Lt didesnė).

14. Dėl Bendrovės UAB "A1" akcijų įsigijimo 2014–2016 m. I–III ketv. Bendrovės grupės konsoliduotas grynasis pelnas padidėjo 2 027 000 Eur, tačiau ši suma sudaro tik 4 proc. viso nurodyto laikotarpio Bendrovės grupės konsoliduoto grynojo pelno – 49 800 000 Eur.

15. S. J. 2011–2013 m. teikė paskolas Bendrovei, tačiau nuo 2014-01-01 pasikeitus teisiniam reglamentavimui (nuo 2014-01-01 palūkanos pagal paskolų sutartis apmokestinamos GPM) paskolų Bendrovei 2014–2015 m. nebeteikė, tačiau formaliai sudaręs su Bendrove obligacijų pasirašymo sutartį, užsitikrino 5 metų (2014–2018 m.) laikotarpiui palūkanų forma neapmokestinamųjų pajamų gavimą.

16. Bendrovė 2013-12-31 turėjo 14,5 mln. Lt nepaskirstytojo pelno, tačiau dividendų vieninteliam akcininkui S. J. 2009–2014 m. nemokėjo. Taip pat iki 2013-12-03 akcijų sutarties dividendų S. J. nemokėjo ir UAB "A1" kuri 2012-12-31 turėjo 31,0 mln. Lt nepaskirstytojo pelno.

17. Bendrovė, pasirašydama obligacijų pasirašymo sutartį, sudarė galimybę penkis metus (2014–2018 m.) apmokestinamąjį pelną mažinti ženkliai – 1 183 149,72 Lt (342 663,84 Eur) – palūkanų sąnaudų suma;

18. Bendrovė 2011–2014 m. į biudžetą pelno mokesčio nemokėjo: 2011–2012 m. apmokestinamąjį pelną sumažino atskaitydama ankstesnių mokesčių laikotarpių nuostolius, 2013 m. – perimdama nuostolius iš grupės įmonių, 2014 m. – apskaičiuodama palūkanų sąnaudas (1 183 149,72 Lt) pagal obligacijų pasirašymo sutartį (patyrė 477 038 Lt nuostolį). Bendrovė už 2015 metus apskaičiavo 17 714 Eur pelno mokesčio.

Inspekcija, kompleksiškai vertindama sandorių sudarymo aplinkybes Bendrovei įsigyjant dalį UAB "A1" akcijų bei S. J. įsigyjant Bendrovės išleistas obligacijas, atsižvelgusi į tai, kad Bendrovė nagrinėjamu laikotarpiu faktiškai buvo valdoma vieno akcininko, t. y. S. J., kuris galėjo daryti įtaką Bendrovės priimtiems sprendimams, t. y. pasirašyti su savo paties tiesiogiai valdoma įmone (Bendrove) 2013-05-13 obligacijų sutartį, pagal kurią Bendrovės išleistų obligacijų išpirkimo suma – 29 578 000 Lt – panaši į sumą, sumokėtą už parduotas UAB "A1"

(29 578 743 Lt) akcijas, obligacijų pasirašymo sutartyje nurodant 4 procentų metinę palūkanų normą, išpirkimo terminą – 2018-12-31, konstatavo, kad tokiu būdu S. J. užsitikrino galimybę daugiau nei 5 metus palūkanų už obligacijas forma gauti neapmokestinamųjų pajamų (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio 17 straipsnio 20¹ p.) iš tiesiogiai valdomos Bendrovės, tuo pačiu Bendrovė užsitikrino tokią pat sumą – palūkanų sąnaudas – tokį pat laikotarpį pelno mokesčio tikslais priskirti prie leidžiamų atskaitymų, taip mažinant Bendrovės apmokestinamojo pelno mokesčio bazę.

Mokestinio patikrinimo metu įvertinus visas sandorių sudarymo aplinkybes, padaryta išvada, kad, Bendrovė, išleisdama obligacijas ir įsigydama UAB "A1" akcijas, neveikė kaip pelno siekiantis vienetas, nes Bendrovės priimti sprendimai dėl minėtų sandorių buvo naudingi tik Bendrovės akcininkui S. J.. Obligacijų įsigijimo iš Bendrovės sandorio schema sudarė galimybę Bendrovei sumažinti apmokestinamojo pelno mokesčio bazę. Konstatuota, jog Bendrovė, sudarydama obligacijų pasirašymo sutartį su S. J. dėl 5 (penkerių) metų trukmės nematerialių vardinių obligacijų su 4 proc. dydžio metinėmis palūkanomis, siekė ne ekonomiškai pagrįstų tikslų, vystyti ir plėtoti esamą ekonominę veiklą, bet veikė išimtinai siekdama tikslų, susijusių su Bendrovės akcininko S. J. interesais bei jo ekonomine nauda. Bendrovės patirtos palūkanų sąnaudos pagal obligacijų sutartį nėra susijusios su komercine ar gamybine veikla (jos dalimi), kuria siekiama pajamų, ar kitokios ekonominės naudos, t. y. jos nėra susijusios su pajamų uždirbimu.

Inspekcija patikrinimo akte ir sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo vadovavosi Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 17 straipsnio 1 dalies nuostatomis, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, o pagal PMĮ 31 straipsnio 1 d. 13 p. nuostatas, kitos, nesusijusios su pajamų uždirbimu ir neįprastinės vieneto vykdomai veiklai, sąnaudos priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams ir negali būti atskaitomos iš vieneto pajamų, taip pat PMĮ 2 straipsnio nuostatomis, apibrėžiančiomis pajamas (24 d.), sąnaudas (31 d.), veiklą (40 d.). Apibendrinusi PMĮ nuostatas, Inspekcija konstatavo, jog leidžiamais atskaitymais, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis, pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu sąlygas: vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; sąnaudos patirtos vienetai vykdančiam komercinę ar gamybinę savo veiklą; komercine ar gamybine veikla, kurią vykdančiam patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; sąnaudos turi būti skirtos įprastinei veiklai, kurią vykdančiam vienetas jas patiria; sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. PMĮ 17 straipsnio 1 dalies taikymo aspektu vieneto turto įsigijimo sąnaudos, nesant kitų mokesčių įstatymų nuostatų, gali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais tik tokiu atveju, jei šis turtas naudojamas vieneto komercinėje ar gamybinėje veikloje, kuria siekiama gauti pajamų ar kitą ekonominę naudą, akcentuodama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2015-06-16 nutarties adm. byloje Nr. A-1409-602/2015 nuostatas, jog sąnaudos PMĮ taikymo prasme – visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas. Tačiau vien atitinkamų išlaidų pripažinimas sąnaudomis savaime nereiškia jų pripažinimo leidžiamais atskaitymais, o reikalaujama, jog sąnaudos būtų patirtos vienetai vykdančiam komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos. Atsižvelgdama į tai, Inspekcija vertino, jog Bendrovė pagal su S. J. pasirašytą 2013-05-13 obligacijų sutartį apskaičiuotas 2013 m. 3 241,51 Lt (938,81 Eur), 2014 m. – 1 183 149,72 Lt (342 663,84 Eur) ir 2015 m. – 342 663,84 Eur palūkanas nepagrįstai priskyrė atitinkamų mokesčių laikotarpių leidžiamiems atskaitymams ir apmokestinamąjį pelną už 2013 m. sumažino 3 241,51 Lt (938,81 Eur), 2014 m. – 1 183 149,72 Lt (342 663,84 Eur), 2015 m. – 342 663,84 Eur.

II. Dėl Bendrovės 2013–2015 m. komandiruočių / reprezentacinių sąnaudų priskyrimo ribajamų dydžių leidžiamiems atskaitymams.

Inspekcija patikrinimo metu konstatavo, jog dalis 2013–2015 metais Bendrovės įsakymais informintų Bendrovės darbuotojų komandiruočių neatitinka PMĮ 21 straipsnyje įtvirtintų reikalavimų nuostatų, taip pat konstatuota, jog patikrinimo metu aptartų komandiruočių į Las

Palmos, Madridą, Stambulą metu patirtos reprezentacinės sąnaudos neatitinka reprezentacinių sąnaudų pobūdžio. Konstatavusi aptartas aplinkybes, Inspekcija laikėsi pozicijos, jog komandiruočių metu patirtos išlaidos, taip pat reprezentacinių išlaidų dalis, kurią galima susieti su konkrečiu Bendrovės darbuotoju, pagal GPMĮ 8 ir 9 straipsnių nuostatas pripažintina Bendrovės darbuotojo gauta nauda, tai yra pajamomis natūra, kuri kaip su darbo santykiais susijusios pajamos, vadovaujantis GPMĮ 22 straipsnio 2 d. 1 p. ir 6 straipsnio nuostatomis, apmokestintos 15 proc. GPM tarifu, o pagal Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau – VSD įstatymas) 5 straipsnio nuostatas, apmokestintos VSD įmokomis iš darbdavio lėšų (30,98 proc.) bei VSD įmokomis iš darbuotojo pajamų (3 proc.), o vadovaujantis Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo (toliau – SD įstatymas) 17 straipsnio nuostatomis, apmokestintos 6 proc. dydžio PSD įmokomis. Nuo šių išlaidų papildomai apskaičiuotos VSD įmokos (30,98 proc.) iš darbdavio lėšų, priskirtos leidžiamiems atskaitymams. Vadovaujantis PMĮ 17 straipsnio 1 d. ir 24 straipsnio 1 d. ir GPMĮ 9 str. nuostatomis, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, nuo darbuotojų naudai patirtų išlaidų, kurios pripažįstamos pajamomis natūra, papildomai apskaičiuotas GPM, papildomai apskaičiuotos VSD (3 proc.) ir PSD įmokos (6 proc.), Bendrovės mokamos už gyventoją, priskirtos neleidžiamiems atskaitymams.

1. *Komandiruotė į Los Andželes (JAV)*. Bendrovės 2013-02-28 įsakymu Nr. IK13-1 buvo įforminta 2013 m. kovo 6–15 d. Bendrovės prezidento S. J. 10 dienų komandiruotė į Los Andželes (JAV). Įsakyme nurodytas tikslas – susitikimas su verslo partneriais.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė apskaitoje apskaitė ir sąnaudoms priskyrė su šia kelione susijusias 7 957 Lt (3 292 + 1 665 + 3 000) išlaidas, kurias sudaro: 3 292 Lt pagal UAB "C1" (kodas (duomenys neskelbtini) 2013-01-29 PVM sąskaitą faktūrą (serija BPCVK Nr.0027387) už S. J. lėktuvo bilietus 2013-03-06 ir 2013-03-15, maršrutu Vilnius–Los Andželes–Vilnius; 1 665 Lt pagal UAB „S1“ (kodas (duomenys neskelbtini) Bendrovei 2013-03-04 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (serija BKA Nr.0047141), iš jų 850 Lt už S. J. apgyvendinimą viešbutyje *JW Marriot Los Andželes* 2013 m. kovo mėn. 6–7 d. ir 815 Lt už bilietą maršrutu *LAS VEGAS – LAS-SAN FRANCISCO*; 3 000 Lt Bendrovės prezidentui S. J. apskaičiuoti ir išmokėti dienpinigiai. Bendrovė su šia kelione susijusias 7 957 Lt išlaidas priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Patikrinimo akte pažymėta, jog Bendrovė pateikė S. J. apgyvendinimo išlaidas pagrindžiančius dokumentus už 2013 m. kovo 6–7 d., už kitas 8 (aštuonias) – 2013 m. kovo 8–15 d. – komandiruotės dienas dokumentai nepateikti. Bendrovė, atsakydama į Inspekcijos prašymą pagrįsti aplinkybes, jog kelionė buvo susijusi su darbinį funkcijų vykdymu, 2017-04-25 pateikė paaiškinimą, kad: „Bendrovės vadovas O. S. komandiruotės į Los Angeles metu aplankė Silicio slėnyje (JAV) įsikūrusias bendroves. Šios komandiruotės metu O. S. siekė betarpiškai susipažinti su „startu up“ veiklos organizavimo formomis, valstybės ir privataus kapitalo projektų įgyvendinimu, aplankyti pažangiausias pasaulio bendroves, įsikūrusias ir veikiančias Silicio slėnyje. Vadovas apskaitą vedančiam asmeniui dokumentų, pagrindžiančių, konkrečius susitikimus su konkrečiais asmenimis, o taip pat dokumentų / sąskaitų dėl apgyvendinimo išlaidų kitomis komandiruotės dienomis nepateikė, todėl jos apskaitoje nėra atspindėtos“.

Inspekcija, vadovaudamasi PMĮ 21 straipsnio 1 dalimi, vertino, kad Bendrovė patikrinimo metu nepateikė informacijos apie Silicio slėnyje (JAV) aplankytas bendroves, nenurodė su kokiais konkrečiais verslo partneriais / klientais buvo susitikta ir bendrauta, nepateikė susitikimų dienotvarkės, nenurodė ar šios kelionės metu buvo užmegzti verslo ryšiai bei nepateikė kitų dokumentų, kurie galėtų patvirtinti, kad įsakymu įforminta Bendrovės prezidento S. J. 10 dienų komandiruotė į Los Andželes buvo susijusi su jo darbo funkcijų atlikimu ir Bendrovės pajamų uždirbimu ar ekonominės naudos gavimu.

2. *Komandiruotė į Madridą (Ispanija)*. Nustatyta, kad Bendrovė 2013-04-18 įsakymais Nr. IK13-2, Nr. IK13-3, Nr. IK13-4 IR Nr. IK13-5 įformino keturių Bendrovės darbuotojų komandiruotę 2013 m. gegužės 10–13 d. į Madridą (Ispanija). Į Madridą vyko: Bendrovės prezidentas S. J., ekonomikos ir finansų direktorius P. R., vindikacijos direktorius C. J., IT ir pirkimų direktorius Y. B.. Bendrovės 2013-04-18 įsakyme Nr. IK13-2 dėl S. J. komandiruotės

nurodytas komandiruotės tikslas – susitikimas su verslo partneriais, o 2013-04-18 įsakymuose Nr. IK13-3, Nr. IK13-4 IR Nr. IK13-5 dėl P. R., C. J. ir Y. B. komandiruotės nurodytas komandiruotės tikslas – tarnybinių pareigų vykdymas.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje apskaitė ir sąnaudoms priskyrė 66 547,05 Lt (6 836 + 7 044 + 24 197,22 + 9 972,42 + 4 607,93 + 10 529,48 + 3 360) su šia kelione susijusias išlaidas, kurias sudaro: 6 836 Lt pagal UAB "C1" (kodas (duomenys neskelbtini) Bendrovei 2013-04-05 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (serija BPCVK Nr.0029786) už S. J., P. R., C. J. ir Y. B. lėktuvo bilietus 2013-05-10 ir 2013-05-13, maršrutu Vilnius–Madridas–Vilnius; 7 044 Lt pagal UAB "C1" (kodas (duomenys neskelbtini) Bendrovei 2013-04-08 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (serija BPCVK Nr.0029881) už S. J., P. R., C. J. ir Y. B. apgyvendinimą viešbutyje Madride „Melia Madrid Princesa“ 2013-05-10–2013-05-13; 7 008,01 Eur (t. sk. PVM 1 216,27 Eur) arba 24 197,22 Lt pagal *TI* (kodas (duomenys neskelbtini) Bendrovei 2013-04-01 išrašytą sąskaitą faktūrą (Nr. B 4145) už bilietus į Madrido „Torneo Mutua“ atvirą turnyrą 2013 m. 5 mėn. 3–12 dienomis; 9 972,42 Lt pagal UAB "C1" (kodas (duomenys neskelbtini) Bendrovei 2013-05-08 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (serija BPCPK Nr.0001528) už ekskursijos organizavimą, pervežimo (oro uostas–viešbutis / tenisas / viešbutis–oro uostas) paslaugas bei nuo 2013-05-10 iki 2013-05-11 konferencijų salės ir įrangos nuomą; 1 334,55 Eur (4 607,93 Lt) pagal viešbučio „Melia Madrid Princesa“ (Madridas) (adresas: (duomenys neskelbtini) vardu 2013-05-13 išrašytą sąskaitą Nr. 280313011653 už 15 arba 16 asmenų maitinimo paslaugas 2013 m. gegužės mėn. 10–11 dienomis; 3 049,54 Eur (10 529,48 Lt) pagal kasos aparatų čekius už maistą bei gėrimus; 3 360 Lt dienpinigiai, iš jų: Bendrovės prezidentui S. J. – 1 344 Lt, P. R., C. J. ir Y. B. – 2 016 Lt (kiekvienam po 672 Lt).

Bendrovė 66 547,05 Lt kelionės išlaidas buhalterinėje apskaitoje priskyrė leidžiamoms / neleidžiamoms atskaitymams: 17 240 Lt (6 836 Lt lėktuvo bilietai + 7 044 Lt apgyvendinimo išlaidos + 3 360 Lt dienpinigiai) priskyrė leidžiamoms atskaitymams; 33 830,69 Lt [(9 972,42+19 997,76+15 137,41) x 75 proc.] priskyrė ribojamų dydžių leidžiamoms atskaitymams, 15 476,36 Lt neleidžiamoms atskaitymams, iš jų: 11 276,90 Lt [(9 972,42+19 997,76+15 137,41) x proc.] bei 4 199,46 Lt Bendrovei 2013-04-01 *TI* išrašytoje sąskaitoje faktūroje Nr. B 4145 išskirtas PVM (21 proc.) už bilietus į teniso turnyrą.

Bendrovės pateiktame 2013-05-31 Reprezentacinių sąnaudų už 49 307,59 Lt nurašymo akte Nr. 9 nurodyta: 6 (šešių) užsienio įmonių pavadinimai (duomenys neskelbtini), skiltyje „Konkrečių asmenų (svečių), kurių naudai patiriamos reprezentacinės sąnaudos, skaičius“ nurodytas asmenų skaičius (10 arba 11), reprezentacinių išlaidų sumos pagal kiekvieną įmonę, sąskaitų faktūrų, kvitų numeriai. Inspekcija nurodė, kad minėtame akte nenurodyta reprezentacinio renginio data, vieta bei renginio tikslas. Bendrovė, Inspekcijai pateikdama papildomą informaciją dėl šios komandiruotės / reprezentacinio renginio 2017-04-14, paaiškino, kad: „2013 m. gegužės 10–13 d. Madride (Ispanija) vyko Koncerno bei Koncerno kontroliuojamų bendrovių vadovų verslo kelionė. Verslo kelionės kryptis ir laikas buvo parinktas atsižvelgiant į tai, kad gegužės 6–12 d. Madride buvo organizuojamas profesionalaus teniso turnyras, pritraukęs nemažai verslo atstovų, su kuriais Koncernas ir jo kontroliuojamos bendrovės siekė sustiprinti arba užmegzti naujus kontaktus. Šios verslo kelionės metu buvo organizuoti šie verslo renginiai: Koncerno bei jo kontroliuojamų bendrovių vadovų vidinis pasitarimas koncerno bendrovių strateginių veiklos kryptių klausimais, 2012 m. bei 2013 m. I pusmečio finansinių rezultatų aptarimas (šio renginio metu darytų pranešimų medžiaga yra itin konfidenciali ir jautri verslo požiūriu, todėl nėra pateikiama apskaitą vykdančiam asmeniui); Koncerno kontroliuojamų bendrovių veiklos bendra prezentacija ir vadovų atstovaujimų bendrovių veiklų pristatymas potencialiems verslo (teniso renginių organizavimo, drabužių, alkoholio produktų gamybos ir pardavimų; telekomunikacijų) partneriams; buvo naudojama viešai internete (duomenys neskelbtini) esanti informacija apie Koncerną, bendrovių vadovai kiekvieną bendrovę pristatė taip pat žodžiu; bendras susirinkimas vyko viešbutyje *MELIA MADRID PRINCESA*, adresu – (duomenys neskelbtini), Ispanija; el. pašto adresas: (duomenys neskelbtini); taip pat vyko Koncerno ir jo kontroliuojamų bendrovių vadovų ir potencialių verslo partnerių bendri pietūs, tiek individualūs susitikimai, potencialūs verslo partneriai, taip pat kai

kurių esamų verslo partnerių atstovai buvo pakviesti stebėti teniso varžybas“. Bendrovė minėtame paaiškinime atkreipė dėmesį, kad „<<.....>> verslo kelionių metu Koncerno ir jo kontroliuojamų bendrovių vadovai taip pat susipažįsta su atitinkamos valstybės (miesto) verslo gerąja praktika – pvz., parduotuvių (aktualu drabužių verslu bei alkoholinių gėrimų prekybos verslu užsiimančių bendrovių vadovams) įrengimas, parduodamos produkcijos asortimentas, parduodamos produkcijos kainos. Šio konkretaus vizito metu buvo aktualus ir teniso turnyro organizavimo procesas (UAB "G1" VŠĮ „I1“ bei VŠĮ „T1“ užsiima įvairių teniso turnyrų, įskaitant tarptautinių kaip *Davis Cup* organizavimu); viešbučių verslo organizavimas (UAB "D1" grupė Vilniuje valdo viešbučius – (duomenys neskelbtini) ir pan. Tai tiesiogiai prisideda prie Koncerno vykdomos veiklos ir pajamų uždirbimo, nes Koncerno pagrindinė veikla ir uždaviniai apima kontroliuojamų bendrovių vertės didinimą ir jų plėtrą, konsultavimą šiais klausimais (apimant užsienio šalių gerosios praktikos taikymą)“. Bendrovė paaiškinime nurodė, jog verslo partnerių konkrečiau įvardinti negali, nes prieš atskleisdama tokią informaciją turėtų gauti tų asmenų sutikimą dėl verslo etikos bei partnerių diskrecijos, o dėl 2013 m. gegužės 10–13 d. Madride vykusio Bendrovės bei Bendrovės kontroliuojamų bendrovių vadovų pasitarimo Bendrovės grupės įmonių strateginių veiklos kryptių klausimais bei 2012 m. bei 2013 m. I pusmečio finansinių rezultatų aptarimo, 2017-04-25 pateikė prezentacijas – skaidres (lietuvių kalba).

Vertindama pateiktą informaciją, Inspekcija pažymėjo, kad skaidrėse nenurodyti asmenys, pristatę Bendrovės grupės įmones (duomenys neskelbtini) ir kitas įmones), išskyrus 3 atvejus: skaidrėse tema „Technologijų tendencijos“ nurodytas rengėjas ir / ar pranešėjas Y. B., skaidrėse „Rinkos apžvalga – A. ir M., kurie į Madridą nevyko, bei žiniasklaidos įmonių grupės pristatymo skaidrėse – V. M., kuris į Madridą nevyko. Inspekcija laikėsi pozicijos, jog iš pateiktų skaidrių negalima nustatyti, jog Bendrovės grupės įmonių prezentacija vyko būtent Madride 2013 m. gegužės 10–13 dienomis, atkreipdama dėmesį į tai, jog 2013 m. gegužės mėnesį dar negalėjo būti žinomi bendrovių I pusmečio (6 mėn.) finansiniai rezultatai.

Inspekcija, remdamasi PMĮ 22 straipsnio 2 dalies nuostatomis, reglamentuojančomis reprezentacines sąnaudas, konstatavo, jog Bendrovė nepateikė susirašinėjimo ar kitos informacijos dėl susitikimo organizavimo, kvietimų dalyvauti susitikime, susitikimo dienotvarkės, neįvardijo Bendrovės kontroliuojamų bendrovių vadovų bei potencialių verslo partnerių, dalyvavusių susitikime viešbutyje *MELIA MADRID PRINCESA*, nenurodė esamų bei potencialių verslo partnerių, dalyvavusių Bendrovės kontroliuojamų bendrovių veiklos bendroje prezentacijoje, nenurodė konkrečių asmenų pakviestų stebėti teniso varžybas, neįvardijo su kuo užmegzti nauji verslo ryšiai bei nepateikė kitų dokumentų, kurie patvirtintų, kad Bendrovės komandiruotės metu reprezentacinėms sąnaudoms priskirtos išlaidos yra susijusios su Bendrovės veiklos reprezentavimu. Inspekcija atkreipė dėmesį į tai, jog reprezentacines sąnaudas priskiriant ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, turi būti atsižvelgiama į PMĮ 17 straipsnio 1 dalies reikalavimus, pagal kuriuos leidžiamais atskaitymais laikomos visos faktiškai patirtos tokiai veiklai įprastinės sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Bendrovės patirtos bilietų įsigijimo į teniso turnyrą, ekskursijų organizavimo išlaidos, kelionių, apgyvendinimo ir kitos patirtos išlaidos yra pramoginio pobūdžio, todėl negali būti priskiriamos reprezentacinėms sąnaudoms. Tokios išlaidos, pasak mokesčių administratoriaus, iš esmės neatitiko leidžiamų atskaitymų sąvokos, nes Bendrovės veikla yra nesusijusi su renginių organizavimo paslaugų teikimu ir tokios išlaidos nėra būdingos Bendrovės vykdomai veiklai ir nėra būtinos jos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Inspekcija, įvertinusi Bendrovės pateiktus dokumentus bei paaiškinimus, nenustatė, kad išlaidos buvo patirtos potencialių ar esamų klientų naudai, siekiant užmegzti naujus ar sustiprinti esamus verslo ryšius bei buvo susijusios su Bendrovės vykdoma veikla. Bendrovės darbuotojų ir / ar nenustatytų asmenų lankymasis teniso turnyre, dalyvavimas ekskursijose nėra Bendrovės įprastinės veiklos sąnaudos bei būtinos jos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, todėl konstatuota, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje nepagrįstai 33 830,69 Lt (9 972,42+19 997,76+15 137,41) x 75 proc.) (teniso turnyro bilietų įsigijimo, ekskursijos organizavimo paslaugų, maisto produktų, gėrimų ir kitų išlaidas) priskyrė ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, t. y. Bendrovės darbuotojų

kelionė į Madridą buvo poilsinė ir jos tikslas, priešingai nei nurodyta Bendrovės darbuotojų komandiruočių 2013-04-18 įsakymuose Nr. IK13-2, Nr. IK13-3, Nr. IK13-4 ir Nr. IK13-5, buvo sporto varžybų stebėjimas ir laisvalaikio praleidimas.

Atsižvelgiant į tai, kad pagal Bendrovės pateiktus dokumentus identifikuoti naudos gavėją galima dėl 17 240 Lt (6 836 Lt lėktuvo bilietai + 7 044 Lt apgyvendinimo išlaidos + 3 360 Lt dienpinigiai) kelionės išlaidų, todėl, vadovaujantis GPMĮ 8 straipsnio ir 9 straipsnio nuostatomis, Bendrovės 4 darbuotojų (17 240 Lt) gauta nauda pripažinta pajamomis natūra ir apmokestinta GPM, VSD įmokomis, PSD įmokomis.

3. *Komandiruotė į Las Palmas (Ispanija)*. Bendrovė 2014-08-27 įsakymu Nr. IK14-7 įformino Bendrovės prezidento S. J. 6 dienų komandiruotę į Las Palmas (Ispanija) 2014 m. rugpjūčio 31 – rugsėjo 5 dienomis. Įsakyme nurodytas tikslas – susitikimas su verslo partneriais.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė apskaitoje apskaitė ir sąnaudoms priskyrė su šia kelione susijusias 12 517,36 Lt (6 531,96+1 139,25+1 516,95+1 313,20+2 016) išlaidas, kurias sudaro: 6 531,96 Lt pagal UAB "H1" (kodas (duomenys neskelbtini) Bendrovei 2014-08-13 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (serija VES Nr.897631) už lėktuvo bilietus (3 345,02 Lt), maršrutu Vilnius–Frankfurtas–*Grand Canaria* (2014-08-31), maršrutu – Londonas (2014-09-05), maršrutu Londonas–Vilnius (2014-09-05), už pervežimus (500,66 (258,96+241,70) Lt) 2014-08-31 – 2014-09-05 ir už viešbutį „Santa Catalina“, *Las Palmas Gran Canaria* (2 686,28 Lt) nuo 2014-08-31 iki 2014-09-05; 329,95 Eur (1 139,25 Lt) pagal *Hotel* (duomenys neskelbtini) S. J. 2014-09-04 išrašytą sąskaitą faktūrą Nr.514996 už maitinimo išlaidas, mini autobuso nuomą ir kt.; 439,34 Eur (1 516,95 Lt) pagal *La Macarena-Taller de Cocina* (duomenys neskelbtini) išrašytą kvitą už maisto prekes bei gėrimus; 380,33 Eur (1 313,20 Lt) pagal *CHO Zacarias Restaurante* (duomenys neskelbtini) išrašytą kvitą už maitinimą bei gėrimus, 2 016 Lt dienpinigiai S. J..

Nustatyta, kad Bendrovė 12 517,36 Lt (6 531,96+1 139,25+1 516,95+1 313,20+2 016) kelionės išlaidas priskyrė leidžiamiesiems / neleidžiamiesiems atskaitymams, iš jų: 8 547,96 Lt (6 531,96 Lt lėktuvo bilietai, pervežimai, viešbutis+2 016 Lt dienpinigiai) – leidžiamiesiems atskaitymams; 2 977,05 Lt [(1 139,25+1 516,95+1 313,20) x 75 proc.] – ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams; 992,35 Lt [(1 139,25+1 516,95+1 313,20) x 25 proc.] – neleidžiamiesiems atskaitymams. Dėl šios komandiruotės Bendrovės atstovė 2017-04-14 paaiškino, kad, „Koncerno ir jo kontroliuojamų bendrovių vadovai jų vadovaujamų bendrovių veiklos rezultatus bei strategines veiklos kryptis, taip pat pasidalinimą patirtimi įgyvendina ir užsienio kelionių metu, kadangi tuo pačiu būna organizuojami reprezentaciniai susitikimai su esamais ar potencialiais verslo partneriais. Kadangi nurodomu laiku Las Palmas vyko krepšinio čempionatas, pritraukęs nemažai verslo tiek iš Lietuvos, tiek iš užsienio valstybių, buvo siekiama palankiomis sąlygomis neformalioje aplinkoje sustiprinti esamus ar užmegzti naujus verslo kontaktus su atskiromis finansinėmis institucijomis, bei, kaip minėta, verslo partneriais. Verslo partnerių konkrečiau įvardinti negalėčiau, nes tokią informaciją suteikti galintys asmenys šiuo metu atostogauja. Be to, kaip ir minėjau aukščiau, prieš atskleidami tokią informaciją turėtume gauti tų asmenų sutikimą dėl verslo etikos bei partnerių diskrecijos.“

Inspekcija, vadovaudamasi PMĮ nuostatomis, reglamentuojančiomis reprezentacinių sąnaudų pripažinimą, atsižvelgusi į šios kelionės 6 dienų trukmę (2014 m. rugpjūčio 31 – rugsėjo 5 d.), į tai, kad Las Palmas (Ispanija) nuo 2014-08-30 iki 2014-09-14 vyko 2014 metų 17 – asis pasaulio vyrų krepšinio čempionatas (tai patvirtino ir Bendrovė), į tai, kad Bendrovė nepateikė reprezentacinių sąnaudų nurašymo akto (dėl ko negalima nustatyti reprezentacinio renginio datos bei vietos, renginio tikslo, renginyje dalyvaujančių įmonių atstovų), o taip pat patikrinimo metu nepateikė jokios informacijos ar dokumentų dėl susitikimo aplinkybių ir nenurodė, su kokiais konkrečiais verslo partneriais ir / ar finansinių institucijų atstovais buvo susitikta ir bendrauta, su kuo buvo užmegzti nauji ar plėtojami esami verslo ryšiai, kokią ekonominę naudą davė (duoda) kelionės metu užmegzti verslo ryšiai bei nepateikė kitų dokumentų, kurie galėtų patvirtinti, kad ši komandiruotė buvo susijusi su Bendrovės darbuotojo darbo funkcijų atlikimu ir Bendrovės pajamų uždirbimu ar ekonominės naudos gavimu, konstatavo, kad S. J. 6 dienų komandiruotė į Las Palmas (Ispaniją) 2014 m. rugpjūčio 31 – rugsėjo 5 dienomis, priešingai, nei nurodyta

komandiruotės įsakyme, buvo poilsinio pobūdžio. Todėl Bendrovės patirtos išlaidos pripažintos S. J. gauta nauda (pajamomis natūra).

4. *Kelionė į Stambulą (Turkija)*. Bendrovė 2015 m. rugsėjo 24–27 dienomis organizavo 4 dienų kelionę į Stambulą (Turkija), kurioje dalyvavo 6 Bendrovės darbuotojai. Pagal Bendrovės 2015-09-03 įsakymus Nr. IK15-10, Nr. IK15-11, Nr. IK15-12, Nr. IK15-13 ir Nr. IK15-14 į komandiruotę vyko: Bendrovės prezidentas S. J., ekonomikos ir finansų direktorius P. R., vindikacijos direktorius C. J., IT ir pirkimų direktorius Y. B., finansų kontrolierius O. K. ir viceprezidentas K. I. Minėtuose 2015-09-03 įsakymuose Nr. IK15-10, Nr. IK15-11, Nr. IK15-12, Nr. IK15-13 nurodytas komandiruotės tikslas – dalyvauti konferencijoje „Turkijos ekonominės perspektyvos ir galimybė bendradarbiauti“, 2015-09-03 įsakyme Nr. IK15-14 nurodytas komandiruotės tikslas – darbo funkcijų vykdymas, nemokant komandiruotpinigių.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė apskaitoje apskaitė ir sąnaudoms priskyrė 40 918,00 Eur (13 934+26 000+984) su šia kelione susijusias išlaidas, kurias sudaro: 13 934 Eur pagal UAB "B1" (kodas (duomenys neskelbtini) Bendrovei 2015-09-01 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (Nr. AIP0043288) už S. J., K. I., P. R., C. J., Y. B. ir O. K. lėktuvo bilietus, apgyvendinimą viešbutyje, transporto paslaugas, nurodytas kelionės terminas nuo 2015-09-24 iki 2015-09-27 (4 dienos); 26 000 Eur pagal UAB "B1" (kodas (duomenys neskelbtini) Bendrovei 2015-09-23 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą (Nr. AIP0044054) už mokymus laikotarpiu nuo 2015-09-25 iki 2015-09-26 (2 dienos); 984 Eur dienpinigiai, iš jų: Bendrovės prezidentui S. J. – 328 Eur; P. R., C. J., Y. B. ir O. K. – 656 Eur (kiekvienam po 164 Eur). Bendrovės viceprezidentui bei valdybos nariui K. I. dienpinigiai nemokėti. Nustatyta, kad Bendrovės darbuotojų kelionės į Stambulą (Turkija) 40 918,00 Eur išlaidos priskirtos leidžiamoms / neleidžiamoms atskaitymams, iš jų: 984 Eur (dienpinigiai) – leidžiamoms atskaitymams; 33 278,34 Eur (21 666,67+11 611,67) – ribojamų dydžių leidžiamoms atskaitymams; 6 655,66 Eur (2 322,33+4 333,33) – neleidžiamoms atskaitymams. Bendrovė Inspekcijai pateikė su UAB "B1" 2015 m. rugpjūčio 10 d. sudarytą konferencijos organizavimo paslaugų teikimo sutartį bei paaiškino, kad: „Mokymus vedė UAB "B1" parinktas lektorius iš Turkijos. Mokymai vyko Kempinski viešbutyje Stambule (<https://www.kempinski.com/en/istanbul/ciragan-palace>). Mokymuose (konferencijoje) dalyvavo Koncerno darbuotojai, kontroliuojamų bendrovių vadovai ir kai kurie darbuotojai“. Bendrovės pateiktoje su UAB "B1" 2015-08-10 sudarytoje Konferencijos organizavimo paslaugų teikimo sutartyje nurodyta: UAB "B1" įsipareigoja pagal Bendrovės (Užsakovas) pateiktus pageidavimus Stambule 2015 m. rugsėjo 25–26 dienomis organizuoti konferenciją „Turkijos ekonominės perspektyvos ir galimybė bendradarbiauti“.

Pagal Bendrovės pateiktus dokumentus Bendrovės darbuotojų kelionė Stambule vyko 4 dienas (2015 m. rugsėjo 24–27 d.), iš jų pagal UAB "B1" 2015-09-23 PVM sąskaitą faktūrą Nr. AIP0044054 ir 2015-08-10 sutartį mokymai / konferencija „Turkijos ekonominės perspektyvos ir galimybė bendradarbiauti“ vyko 2 dienas – 2015 m. 09 mėn. 25–26 d. Pažymėta, kad Bendrovės 2015-09-03 įsakymais įforminta 4 (keturių) dienų (2015 m. rugsėjo mėn. 24–27 d.) Bendrovės darbuotojų S. J., P. R., C. J., Y. B. ir O. K. komandiruotė į Stambulą (Turkija) ir jos tikslas – dalyvauti konferencijoje „Turkijos ekonominės perspektyvos ir galimybė bendradarbiauti“, tačiau Bendrovė nepagrindė dokumentais, kokias darbo funkcijas Bendrovės darbuotojai atliko likusias dvi komandiruotės dienas (rugsėjo 24 ir 27 d.), kai nurodyta konferencija nevyko. Taip pat Bendrovė nepateikė dokumentų dėl viceprezidento bei valdybos nario K. I. komandiruotės 2015 m. rugsėjo 24–27 dienomis į Stambulą (Turkija) metu atliktų darbo funkcijų, kaip tai numatyta 2015-09-03 komandiruotės įsakyme Nr. IK15-14. Patikrinimo akte nurodyta, kad viešoje erdvėje apie Stambule (Turkija) 2015 m. rugsėjo mėn. organizuojamą konferenciją „Turkijos ekonominės perspektyvos ir galimybė bendradarbiauti“ nėra.

Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė nepateikė komandiruotės ataskaitų, dienotvarkės, konferencijos ar mokymų medžiagos, nepateikė kvietimo dalyvauti konferencijoje, konferencijos dalyvio pažymėjimo (sertifikato), informacijos apie dalyvių sumokėtą mokesį, nepateikė dokumentų dėl Bendrovės darbuotojų darbo funkcijų atlikimo kitomis (2015 m. rugsėjo 24 ir 27 d.) kelionės dienomis, todėl, pasak mokesčių administratoriaus, Bendrovės pateikti dokumentai komandiruotės sąnaudoms pagrįsti nepatvirtina, jog minėta komandiruotė buvo susijusi su

Bendrovės darbuotojų atliekamomis darbo funkcijomis, tarnybiniu pavedimu ar kvalifikacijos kėlimu.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nurodydama šiuos nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus:

Dėl UAB „A1“ akcijų įsigijimo siektų tikslų. Bendrovė teigia, kada UAB "A1" akcijas įsigijo, siekdama gauti ekonominę naudą ir racionaliai pertvarkyti verslo struktūrą, nes UAB "A1" teikė ir gavo paskolas tik iš Koncerno grupės įmonių, todėl ji buvo ir yra stipriai ekonomiškai susijusi su Koncernu ir grupe, nors iki ginčo sandorio nebuvo Koncerno grupės narė, nebuvo asocijuota su Koncernu grupe. Taigi Koncerno grupės veiklos rezultatai buvo atvaizduojami atskirai nuo UAB "A1" veiklos rezultatų, nors pati įmonė *de facto* veikė kaip grupės narė ir uždirbdavo tik iš grupės veiklos. Tai ėmė, kad pati Koncerno grupė buvo atvaizduojama silpnesnė, nei realiai buvo ir turėtų būti atvaizduojama. Be to, stiprūs UAB "A1" veiklos rezultatai neteikdavo naudos, kokia yra įprasta efektyviai ir racionaliai valdant įmonių grupę. Tai lėmė, kad struktūra, kai UAB "A1" nebuvo teisiškai asocijuota su Koncernu, buvo neefektyvi ir neracionali. Siekis integruoti UAB "A1" veiklos rezultatus į Koncerno grupę buvo viena iš akcijų įsigijimo priežasčių. Byloje yra pateikti įrodymai, kad dėl UAB "A1" akcijų įsigijimo, Koncerno veiklos rezultatai (grynasis pelnas) pagerėjo 2 027 000 Eur. Iš to seka, kad UAB "A1" įsigijimo nauda yra pagrįsta realiai egzistuojančiais ekonominiais rodikliais ir faktais.

Pasak skundo, mokesčių administratoriaus teiginys, kad 2 027 000 Eur sudaro „tik 4 procentus viso grupės pelno“ neatitinka protingumo kriterijų ir nėra sąlygotas jokios gilesnės analizės ar adekvačių palyginimų. Koncerno konsoliduoti rezultatai 2014–2016 metų laikotarpiu apėmė 67–80 įmonių rezultatus, todėl nepriklausomai nuo to, ar būtų vertinama bendra grynojo pelno padidėjimo skaitinė išraiška ar procentinė dalis nuo bendro visos grupės rezultato, pelno išaugimas 2 027 000 Eur yra reikšmingas ir pagrindžia, kad grupės veiklos rezultatai neabejotinai pagerėjo vien dėl to, kad buvo įsigytos UAB "A1" akcijos.

Bendrovė laikosi pozicijos, kad mokesčių mokėtojai, vykdydami savo veiklą ir priimdami verslo sprendimus, yra laisvi ir neapriboti mokesčių administratoriaus ekonominės naudos dydžio interpretacijų bei nėra atsakingi, kad visi verslo sprendimai ir visos investicijos būtų sėkmingos. Todėl PMĮ nuostatos suformuluotos taip, kad privalo būti vertinama ne reali faktinė graža ar rezultatas, o investicijos paskirtis. Bendrovė teigia, kad mokesčių administratorius yra ypač neobjektyvus, nes savo vertinimo ne tik nesieja su imperatyviomis įstatymų normomis, bet ir aiškiai protingumo kriterijų neatitinkančiais teiginiais neigia ir siekia sumenkinti nenuginčijamus faktus apie aiškia ir esminę ekonominę naudą.

Bendrovė skunde akcentuoja, kad sandoriu siekta mažinti administracinius kaštus kasdieninėje veikloje derantis dėl kreditavimo sąlygų, nes Bendrovė pateikė nuoseklius paaiškinimus mokesčio tyrimo metu, kad draudimas skolintis iš trečiųjų asmenų yra standartinė kredito sutarčių sąlyga. Kadangi UAB "A1" *de facto* buvo grupės išdo įmonė, tačiau *de jure* buvo tretysis asmuo, kiekvienu atskiru atveju, dėl šios sąlygos reikėdavo persiderėti ir susitarti dėl išimties, jog draudimas skolintis iš trečiųjų asmenų negalioja skolinantis iš UAB "A1" Nors, Bendrovės teigimu, šias išimtis pasiekti pavykdavo, tačiau kredito įstaigoms kiekvienu atskiru atveju tekdavo įrodinėti, kad UAB "A1" *de facto* yra grupės įmonė, nes tai nėra tinkamai įforminta teisine prasme. Bendrovė nurodo mokesčių administratoriui pateikusi kredito įstaigų raštus, kurie patvirtino, kad kreditavimo požiūriu (ekonominis kriterijus), UAB "A1" inkorporavimas į Koncerno įmonių grupę yra naudingas. Atsakydama į Inspekcijos kritišką pateiktų dokumentų vertinimą, Bendrovė nurodo, kad tai yra bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi išraiška, MAĮ 67 str. 2 dalyje nustatytos pareigos mokesčių mokėtojui įgyvendinimas, todėl, Bendrovės teigimu, pateikiami objektyvūs rašytiniai įrodymai neturėtų būti nepagrįstai menkinami ar kvestionuojami, o mokėtojas neturėtų įrodinėti visiems žinomų elementarių dalykų.

Atsakydama į Inspekcijos poziciją, jog Bendrovė nepateikė informacijos, kad kredito įstaigos būtų atsisakiusios teikti kreditą Koncerno grupės įmonėms, ar kad nebuvo gautas sutikimas dėl skolinimosi iš trečiųjų asmenų, Bendrovė nurodo, kad ji niekada neteigė ir

neteigia, kad UAB „A1“ akcijos buvo įsigytos, nes be šio įsigijimo nebūtų galima gauti finansavimo ar Bendrovę išiktų drastiškos pasekmės, tačiau, Bendrovė laikosi pozicijos, kad šios įmonės inkorporavimas į Bendrovės įmonių grupę buvo seniai planuotas ir svarstytas, nes tai buvo naudinga: pagerino grupės veiklos rezultatus, pagerino kreditingumą (pasak Bendrovės, tai įrodyta kredito įstaigų raštais), supaprastino administravimą (išnyko poreikis įrodinėti UAB „A1“ priklausymą Bendrovės grupei). Bendrovės teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai analizuoja teisiškai nereikšmingas aplinkybes dėl skolinimosi padidėjimo / sumažėjimo po 2013 m. įvykusio akcijų įsigijimo, nes, pasak Bendrovės pozicijos, tai supaprastino kredito sąlygų suderinimo procesą, bet neįtakoją skolinimosi aplinkybių.

Bendrovės manymu, sprendimo išvados dėl akcijų įsigijimo yra ydingos, nes mokesčių administratorius ekonominį tikslingumą prilygina būtinumui ir privalomumui. Bendrovė ginčo atveju įrodinėja sandorio sudarymo tikslingumą, tačiau neįrodinėja ekonominio būtinumo ar privalomumo, nes Bendrovė laikosi pozicijos, kad yra laisva priimti ekonomiškai tikslingus sprendimus. Bendrovės teigimu, mokesčių administratorius iš esmės neginčija ir pripažįsta UAB „A1“ akcijų įsigijimo ekonominį tikslingumą, nes: pagerėjo finansiniai rezultatai; tai teigiamai įtakoją Bendrovės kreditingumą, Bendrovė gavo pajamų.

Dėl palūkanų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams. Bendrovė laikosi pozicijos, kad ji UAB „A1“ akcijų įsigijimą apmokėjo iš lėšų, gautų pagal 2013-05-13 obligacijų sutartį, todėl ginčas byloje kyla dėl to, ar Bendrovės patirtos sąnaudos yra susijusios su komercine veikla, kuria siekiama pajamų, ar kitokios ekonominės naudos, tai yra, ar jos susijusios su pajamų uždirbimu. Bendrovė, remdamasi PMĮ 17 str. 1 dalies, 2 straipsnio nuostatomis, apibrėžiančiomis pajamas ir sąnaudas, taip pat LVAT 2015-10-16 nutarties adm. byloje Nr. A-1409-602/2015 nuostatomis, laikosi pozicijos, kad ji pagrįstai palūkanų sąnaudas priskyrė atitinkamų laikotarpių leidžiamiesiems atskaitymams, nes Bendrovė įsigijo akcijų; Bendrovė yra holdingas, jos komercinė veikla yra susijusi su Bendrovių įsigijimu, valdymu, jos vertės didėjimu, Bendrovės grupę sudaro 61 įmonė, todėl UAB „A1“ akcijų įsigijimas yra įprastinė Bendrovės ūkinė–komercinė veikla. Bendrovė įsigydama akcijų, siekė ekonominės naudos: pagerinti Bendrovės grupės veiklos rezultatus; pagerinti kreditingumą; sumažinti administracinius kaštus, inkorporuojant įmonę į Bendrovės įmonių grupę; gavo 1 974 981 Eur pajamas, kaip jos apibrėžiamos PMĮ. Apibendrinama aptartas aplinkybes, Bendrovė laikosi pozicijos, kad ji, įsigydama UAB „A1“ akcijas, vykdė ūkinė–komercinę veiklą, siekė ekonominės naudos ir uždirbo pajamų. Akcijoms įsigyti Bendrovė patyrė obligacijų palūkanų išlaidų, nes Bendrovė neturėjo kitų lėšų akcijoms įsigyti.

Dėl komandiruočių išlaidų priskyrimo ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams. Bendrovė laikosi pozicijos, kad Inspekcija Bendrovės pateiktus įrodymus dėl patirtų sąnaudų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams neigia formaliais motyvais, neatsižvelgdama į pateiktų dokumentų ir paaiškinimų turinį. Bendrovės manymu, nepaneigus komandiruočių ir reprezentacinių išlaidų fakto, nepagrįstos išvados dėl fizinių asmenų pajamų natūra. Bendrovė laikosi pozicijos, kad net jeigu ir būtų nustatyta, kad fiziniai asmenys iš tiesų gavo pajamų natūra, tokios pajamos yra apmokestintos, pažeidžiant teisės aktų reikalavimus. Bendrovė, remdamasi GPMĮ 2 str. 15 dalimi, laikosi pozicijos, kad pajamos natūra gali būti pripažįstamos tik tuo atveju, jeigu yra tenkinami tam tikri kriterijai: turto ir paslaugų davėjo ir naudos gavėjo tarpusavio santykiai yra pagrįsti siekimu duoti (gauti) ekonominę naudą ir siekis duoti (gauti) naudą yra kilęs dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos ir naudos davėjas siekia duoti naudą konkrečiam gyventojui. Pasak Bendrovės, sprendime nėra analizuojamas ir įrodinėjamas nei vienas iš šių kriterijų, todėl Bendrovės patirtos išlaidos darbuotojų pajamoms natūra priskiriamos nesant teisinio pagrindo. Taip pat Bendrovė laikosi pozicijos, kad net ir įrodžius pajamų natūra gavimo kriterijus, nėra teisinio pagrindo tokias pajamas apmokestinti kaip su darbo santykiais susijusias pajamas, nes pajamų gavimas iš darbdavio ar iš jo gauta nauda automatiškai negali būti priskiriama su darbo santykiais susijusioms pajamoms. Taip pat Bendrovė prieštarauja dėl pajamų natūra apmokestinimo PSD įmokomis, nurodo, kad nepagrįstai darbuotojo pajamos, gautos natūra, priskiriamos neleidžiamiesiems atskaitymams.

Remdamasi išdėstytais motyvais, Bendrovė prašo naikinti Inspekcijos sprendimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas. Bendrovė skunde ir posėdžio Komisijoje metu yra išdėsčiusi konkrečius nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus, todėl Komisija dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakys, atsižvelgiant į Bendrovės skundo motyvus.

Dėl obligacijų palūkanų sąnaudų priskyrimo Bendrovės leidžiamiems atskaitymams. Iš bylos medžiagos nustatyta, jog Bendrovės valdyba 2013 m. gegužės mėnesį priėmė sprendimą Bendrovės veiklą finansuoti išleidama obligacijas; buvo priimtas sprendimas išleisti 29 578 000 Lt vertės 5 metų trukmės nematerialias vardines obligacijas (vienos obligacijos nominali vertė – 100 Lt, obligacijų skaičius – 295 780). Bendrovė 2013-05-13 su S. J. sudarė obligacijų pasirašymo sutartį, kuria S. J. įsipareigojo išpirkti Bendrovės išleistų obligacijų emisiją, sumokėdamas už ją iki 2013-12-31.

Bendrovė 2013-12-03 su S. J. ir D. G. sudarė akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, kuria Bendrovė įsigijo 106 017 vnt. (34,76 proc.) UAB „A1“ akcijų už 29 578 743 Lt, numatytas apmokėjimo už akcijas terminas – 2013-12-31. Abu sutuoktiniai valdė 305 000 vnt. (100 proc.) UAB „A1“ akcijų: S. J. 1998 metais įsigijo 106 017 vnt. UAB „A1“ akcijų už 370 047 Lt, 2000–2011 metais įsigijo 198 983 vnt. akcijų už 608 966 Lt (S. J. patikrinimo akto 10-11 psl.).

Pagal byloje pateiktą informaciją matyti, jog atsiskaitymai tarp šalių pagal sudarytas sutartis vyko 2013-12-30–2013-12-31, Inspekcija nustatė, jog Bendrovė atsiskaitymo dieną neturėjo pakankamai lėšų sumokėti už įsigijamas akcijas. Nustatyta, jog Bendrovė su S. J. už įsigijamas akcijas atsiskaitė iš UAB „A1“ gautomis lėšomis, taip pat paties S. J. pervestomis lėšomis. UAB „A1“ 2013-12-30 mokėjimo pavedimais Bendrovei iš viso pervedė pervedė 6 940 000 Lt: 390 000 Lt (nurodyta mokėjimo paskirtis – paskolos grąžinimas) ir 6 550 000 Lt (nurodyta mokėjimo paskirtis – paskola pagal 2001-11-10 sutartį). Bendrovė 2013-12-30 (tą pačią dieną) mokėjimo pavedimu S. J. sumokėjo 7 000 000 Lt – dalį sumos už UAB "A1" akcijas. S. J. 2013-12-31 mokėjimo pavedimu Bendrovei pervedė 7 660 000 Lt (mokėjimo paskirtis – obligacijų emisijos apmokėjimas). Bendrovė 2013-12-31 pasiskolinusi iš UAB "A1" 15 000 000 Lt (paskola pagal 2001-11-10 sutartį) tą pačią dieną S. J. pervedė likusią dalį – 22 578 743 Lt (15 000 000 (paskola iš UAB „A1“) +7 578 743 (gauti pinigai iš S. J.) – už UAB "A1" akcijas pagal 2013-12-03 sutartį. S. J. 2013-12-31, gavęs pinigus iš Bendrovės, dviem mokėjimo pavedimais Bendrovei iš viso pervedė 21 918 000 Lt (15 000 000+6 918 000), nurodydamas mokėjimo paskirtyje, jog tai yra obligacijų emisijos apmokėjimas. Bendrovė 2013-12-31 mokėjimo pavedimu grąžino UAB "A1" 21 950 000 Lt, nurodyta mokėjimo paskirtis – paskola pagal sutartį ir paskolos grąžinimas.

Bendrovė pagal 2013-05-13 obligacijų pasirašymo sutartį už išleistas obligacijas S. J. apskaičiavo obligacijų palūkanų (palūkanos išmokėtos 2015 ir 2016 metais), kurias, apskaičiuodama 2013–2015 m. apmokestinamąjį pelną, priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Bendrovė Inspekcijos kontrolės veiksmų atlikimo metu pateikė papildomus paaiškinimus dėl sudarytų sandorių tikslų ir obligacijų išleidimo aplinkybių (P. R. 2016-10-13 paaiškinimas „Dėl obligacijų“, 2016-12-30 advokato Y. K. paaiškinimas, P. R. 2017-04-25 pateiktas paaiškinimas). Bendrovė esminėmis aplinkybėmis, nulėmusiomis sandorių sudarymą, nurodė: 1. siekį konsoliduoti Bendrovės ir UAB „A1“ rezultatus, gerinant Bendrovės grupės įmonių kreditingumą, nes abu šie vienetai buvo valdomi tų pačių akcininkų, UAB „A1“ yra tampriai susijusi su įmonių grupe, nors jos rezultatai neatsispindi Bendrovės įmonių grupės veiklos rezultatuose; 2. siekį taupyti darbo sąnaudas kredito įstaigoms grindžiant, jog UAB „A1“ yra susijusi su Bendrove, siekiant išvengti draudimo skolintis iš šios įmonės / skolinti šiai įmonei. Taip pat nurodyta ir tai, jog buvo siekiama gauti pajamų iš įmonės akcijų turėjimo ir jos buvo gautos, tai yra Bendrovei išmokėti dividendai.

Inspekcija, įvertinusi sandorių sudarymo, atsiskaitymo už juos aplinkybes, Bendrovės atstovų paaiškinimus bei kitas nustatytas aplinkybes, konstatavo, kad sudarytais sandoriais buvo siekiama sudaryti sąlygas Bendrovės akcininkui / prezidentui išmokėti neapmokestinamų pajamų ir sudaryti pagrindą 5 metus gauti neapmokestinamų obligacijų pajamų. Inspekcija laikėsi

pozicijos, kad sudaryti sandoriai buvo sąlygoti ne Bendrovės ekonominių ar su ūkine–komercine veikla susijusių interesų, o būtent mokesstinės aplinkos pasikeitimo, siekiant naudos akcininkui, todėl mokesčių administratorius sudarytus sandorius vertino ne kaip Bendrovės ūkinės–komercinės veiklos sandorius, kuriais siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos. Todėl sudarytų sandorių pasekoje Bendrovės patirtos sąnaudos pripažintos neatitinkančiomis PMĮ 17 str. apibėžtų sąnaudų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams kriterijų, pripažintos nesusijusiomis su komercine–gamybine veikla, kuria siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos, remiantis PMĮ 31 str. 1 d. 13 punktu.

Bendrovė su Inspekcijos pozicija nesutinka, teigdama, kad kitų ūkio vienetų akcijų turėjimas yra įprastinė jos veikla, todėl sandoriais buvo siekiama šiai veiklai būdingų tikslų, ekonominės naudos ir ji realiai buvo gauta (išmokėti dividendai), taip pat buvo siekta įmonių konsolidavimo bei darbo sąnaudų mažinimo. Posėdžio Komisijoje metu Bendrovės atstovai palaikė skunde išdėstytus motyvus ir reikalavimus, akcentuodami sudarytų sandorių svarbą Bendrovės įmonių grupei, siekį optimizuoti įmonių grupės valdymo struktūrą. Akcentuotas ne tik Bendrovės kreditingumo pagerėjimas UAB „A1“ tapus Bendrovės grupės įmone, nurodoma, kad dingę sunkumai sprendžiant klausimus su kredito įstaigomis. Pasak Bendrovės atstovų sandoris buvo planuotas anksčiau, buvo reikalingas, taip pat reikšmingas ir dėl to, jog 2013 m. vasario mėnesį viena iš Bendrovės įmonių gavo pasiūlymą dėl AB „Ž1“ įsigijimo.

Ginčo atveju yra visuotinai žinoma, jog 2013 metais Lietuvoje buvo priimti norminiai aktai, kuriais buvo pakeistas fizinių asmenų pajamų, gautų už vertybinius popierius, palūkanų už suteiktas paskolas, palūkanų už skolos vertybinius popierius (obligacijas), išleistus po 2014-01-01, apmokestinimo režimas, tai yra tokio pobūdžio pajamos nuo 2014-01-01 tapo apmokestinamomis fizinio asmens pajamomis. Iš Bendrovės akcininko skundo (skundas Bendrovės prašymu buvo prijungtas prie ginčo bylos) 58 punkte dėstomos pozicijos matyti, jog šios aplinkybės buvo žinomos sandorio šalims. S. J. paaiškindamas sandorio tikslus nurodė, kad buvo siekta atlikti įmonių grupės pertvarką, norint pinigines lėšas palikti versle, taip pat buvo siekta sandorius (pertvarką įmonių grupėje) atlikti tol, kol galiojo palankesnė mokesstinė aplinka.

Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į kilusio ginčo dalyką, PMĮ įtvirtintą mokesčių mokėtojo pareigą – pagrįsti patirtų sąnaudų priskyrimą leidžiamiesiems atskaitymams, byloje yra būtina įvertinti ir nustatyti, ar Bendrovės poziciją pagrindžiantys dokumentai, įrodymai ir kita nustatyta informacija įrodo Bendrovės sandorių ekonominius tikslus, vertinant juos pirmiausia vieneto požiūriu ir jų pagrindu patirtų sąnaudų priskyrimą leidžiamiesiems atskaitymams pagal PMĮ reikalavimus.

PMĮ yra imperatyviu reguliavimo metodu pagrįstas mokesčius teisinius santykius pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje reguliuojantis teisės aktas, todėl, ar mokesčių mokėtojo patirtos sąnaudos priskirtinos leidžiamiesiems atskaitymams, spręstina, atžvelgiant į šio teisės akto reikalavimus. PMĮ 17 str. nustato bendruosius patirtų sąnaudų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams kriterijus, LVAT aiškindamas šių teisės nuostatų aiškinimą ir taikymą, yra nurodęs, „kad leidžiamais atskaitymais, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka komuliatyvines (turinčias egzistuoti kartu) sąlygas: (1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vykdant komercinę arba gamybinę savo veiklą; (3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kitokios 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” (LVAT 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015, 18 p.). Teismo teigimu, „sąnaudos Pelno mokesčio taikymo prasme, – visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas. Tačiau vien atitinkamų išlaidų pripažinimas sąnaudomis nereiškia jų pripažinimo leidžiamiesiems atskaitymams”, laikomasi pozicijos, jog PMĮ 17 str. 1 dalis, be kita ko, reikalauja, jog sąnaudos būtų patirtos vienetai vykdant komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos”. Teismo manymu, norint konstatuoti šių sąlygų buvimą, turint tikslą atitinkamas (konkrečias) sąnaudas priskirti leidžiamiesiems

atskaitymams, būtina vertinti šių sąnaudų *atsiradimą nulėmusius vieneto (mokesčių mokėtojo) veiksmus (veiklą)* (ten pat, 21 p.).

PMĮ 7 str. taip pat įtvirtinta, jog pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai pagal šio skyriaus nuostatas pajamos gali būti pripažįstamos taikant pinigų apskaitos principą, ir šio straipsnio nuostatas. Vienas iš šių principų yra įmonės principas, kuris mokesčiuose teisiniuose santykiuose identifikuoja tokius elementus, kaip mokesčių mokėtojas ir mokesčio objektas (tai yra kas ir nuo ko turi mokėti pelno mokesį). Taikant šį apskaitos principą kartu su PMĮ 17 str. įtvirtintais sąnaudų priskyrimo leidžiamais atskaitymams kriterijais, turi būti laikomasi pozicijos, jog anksčiau aptartų kriterijų buvimas / nebuvimas yra įvertinamas konkretaus ūkio vieneto, pretenduojančio sąnaudas priskirti leidžiamais atskaitymams, aspektu. Sutiktina su Bendrovės pozicija, kad civiline teisine prasme ūkio subjektas yra laisvas sudarinėti sandorius savo valia, finansinės apskaitos prasme tai bus ūkio subjekto sąnaudos, tačiau, kaip jau paminėta, ne visos šios sąnaudos pagal mokesčių įstatymų reikalavimus bus pripažintos leidžiamais atskaitymais. Todėl, nors Bendrovė skunde įrodinėja sudarytų sandorių tikslingumą, o ne ekonominį būtinumą ar privalomumą, tačiau PMĮ 17 str. sąnaudų priskyrimo leidžiamais atskaitymams kriterijais įstatymų leidėjas siekė suteikti teisę mokesčių mokėtojui leidžiamais atskaitymams priskirti vykdant ūkinę–komercinę veiklą realiai patirtas sąnaudas, tačiau tik tokias, kurios *būtinai* pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, t. y. šis kriterijus yra vienas iš komuliatyvių sąnaudų priskyrimo leidžiamais atskaitymams kriterijų, todėl ūkio subjekto sąnaudų atitikimas jam, turi būti grindžiamas kartu su kitais kriterijais. Sąnaudų patyrimo būtinumas yra siejamas su ekonominės naudos gavimu, tai yra sąnaudų būtinumas ir ekonominės naudos gavimas turi turėti priežastinį ryšį, dėl kurio neturi kilti abejonių. Atitinkamai ekonominė nauda PMĮ prasme turi būti suprantama, kaip nauda, kurią dėl patirtų *būtent vienetai būtinų sąnaudų* gavo vienetas, siekiantis patirtas sąnaudas priskirti leidžiamais atskaitymams.

Patirtų sąnaudų realumą ir priskirtinumą leidžiamais atskaitymams turi pagrįsti mokesčių mokėtojas. Pasisakant dėl įrodymų vertinimo proceso, pažymėtina, jog LVAT savo praktikoje yra pasisakęs, kad įrodinėjimo procesu siekiama nustatyti tiesą ginče (byloje). Nekyla abejonių, kad dažniausiai absoliučios tiesos nustatymas nebus įmanomas dėl įvairiausių faktorių, todėl būtų galima teigti, jog įrodinėjimo metu siekiama tik reliatyvios tiesos nustatymo. Santykinės tiesos nustatymo procese, vertinant jau surinktus įrodymus, svarbu nustatyti įrodymų sąsają, tikrumą, leistinumą bei pakankamumą (LVAT 2007-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A17-1086/2007). Komisija, įvertinusi ginčo pateiktą ir Inspekcijos surinktą informaciją, laikosi pozicijos, jog Bendrovės pateiktos informacijos ir dokumentų visuma, įvertinus ją kartu su mokesčių administratoriaus nustatytomis sandorių sudarymo, atsiskaitymo už juos aplinkybėmis, nepagrindžia patirtų sąnaudų būtinumo Bendrovės ekonominei naudai gauti; aplinkybių, jog vykdytais sandoriais buvo siekiama ekonominės naudos būtent sąnaudas patiriančiam vienetai, vykdančiam ūkinę–komercinę veiklą. Nustatytų aplinkybių visuma sudaro pakankamą pagrindą sutikti su mokesčių administratoriaus pozicija, jog vykdytais sandoriais buvo siekta Bendrovės akcininkui išmokėti pajamas, kurios pagal išmokų pobūdį (pajamos už vertybinius popierius, įsigytus iki 1999-01-01) ir jų išmokėjimo momentą (iki 2014-01-01) būtų neapmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, o sudarant obligacijų pasirašymo sutartį – sudaryti akcininkui sąlygas obligacijų pasirašymo sutartyje nurodytą terminą gauti obligacijų palūkanų, kurios atsižvelgiant į obligacijų išleidimo, sutarties pasirašymo laiką ir apmokėjimo laiką (iki 2014-01-01) būtų neapmokestinamos GPM.

Bendrovė tiek paaiškinimuose Inspekcijai, tiek skunde akcentuoja siekį konsoliduoti Bendrovės ir UAB „A1“ rezultatus, posėdžio Komisijoje metu papildomai nurodydama, jog ji seniai ketino tokiu būdu optimizuoti Koncerno struktūrą, būtinybė sudaryti tokį sandorį atsirado ir dėl to, kad 2013 m. vasario mėnesį Koncerno įmonė gavo pasiūlymą įsigyti AB „Ž1“ akcijas (šios įmonės akcijas įsigijo UAB „V1“ 2014 m. gruodžio mėnesį), todėl ši aplinkybė pagerino kreditingumą prieš tokį sandorį, be to, buvo reikalingi likvidūs finansiniai aktyvai. Iš byloje surinktų duomenų matyti, kad nors Bendrovės akcininkas kartu su sutuoktine nuo 2001 metų

valdė UAB „A1“, kurios veikla yra betarpiškai susijusi su Bendrovės grupės įmonių veikla (ši įmonė skolina / skolinasi iš Bendrovės įmonių; ją valdo tie patys akcininkai). Tačiau byloje nėra patikimų ir abejonių nekeliančių duomenų, kad ketinimus įsigyti šio vieneto akcijų Bendrovė turėjo / ketino įgyvendinti anksčiau ir jie nebuvo sąlygoti išimtinai besikeičiančios mokestinės aplinkos. Bendrovės valdybos protokoluose 2013-05-02, 2013-05-08 (kuriuose priimtas sprendimas išleisti obligacijas, nuspręsta išleisti konkretų obligacijų skaičių ir pan.) nėra jokių duomenų, jog obligacijų lėšas numatyta panaudoti UAB „A1“ akcijoms įsigyti, pažymėtina ir tai, kad mokestinio tyrimo metu Bendrovės ekonomikos direktorius į užduotą klausimą dėl obligacijų išleidimo priežasčių, atsakė, jog jos buvo išleistos siekiant refinansuoti įmonės skolas, apyvartinių lėšų trūkumui ir finansiniam turtui įsigyti, nenurodydamas konkrečios lėšų panaudojimo paskirties (Inspekcijos 2016-10-27 pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (21.43-28)FR0687-1774 3 psl., Ekonomikos ir finansų direktoriaus P. R. 2016-10-13 elektroniniu paštu pateiktas paaiškinimas). Todėl aplinkybės, kai ūkio subjektas, išleidžiantis 29 mln. vertės skolos vertybinius popierius, nenurodo konkrečių šių lėšų panaudojimo perspektyvų, įvardydamas kelias galimas lėšų panaudojimo alternatyvas, o vėlesnio proceso metu laikosi pozicijos, jog ūkio subjektas turėjo senus ketinimus įsigyti *konkrečios* įmonės akcijas, nes siekė konsoliduoti įmonių rezultatus, išvengti galimų kredito įstaigų trukdžių Koncerno įmonėms skolinantis iš UAB „A1“, sudaro pakankamą pagrindą Bendrovės poziciją vertinti kritiškai. Paminėtina ir tai, jog Bendrovė akcentuoja konsolidavimo būtinybę, nes tai gerina Koncerno ir jo įmonių kredito reitingus, tačiau pagal pateiktą Bendrovės „G1 grupės bendrovių paskolų lentelę su kredito insitucijomis 2017-09-05“ matyti, jog Koncerno grupės vienetai įvairius paskolinius (ar kitus) santykius su kredito įstaigomis turėjo nuo 1999-04-01, t. y. ir iki akcijų pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo, dalis sutarčių buvo sudaryta ir 2013 metais (pavyzdžiui, (duomenys neskelbtini), 2013-04-19 ilgalaikis kreditas – 4 900 000 Eur, (duomenys neskelbtini), 2013-08-01 ilgalaikis kreditas – 1 534 986 Eur), o akcijų pirkimo–pardavimo sutartis buvo sudaryta tik 2013-12-03. Todėl šios aplinkybės rodo, kad Bendrovės nurodomas tikslas – siekis konsoliduoti UAB „A1“ ir Bendrovės rezultatus, norint pagerinti Bendrovės ir jos grupės įmonių kreditingumą, nebuvo vertinamas kaip reikšmingas / ar prioritetas, nes neįtakojė būtinybės sudaryti ginčo sutartį anksčiau nei 2013-12-03. Komisijos vertinimu, Bendrovės pozicijos nepagrindžia ir byloje pateikta informacija apie AB „Ž1“ akcijų įsigijimą. Įvertinus UAB „A1“ priešpriešinės informacijos surinkimo duomenis, Bendrovės teikiamą informaciją apie tai, jog ši įmonė yra „išdo įmonė“, kurios paskirtis yra reikiamu momentu reikalingas lėšas iš vienos Bendrovės įmonės pagal poreikį suteikti „perskolinti“ kitai įmonei, darytina išvada, jog aplinkybė, kad UAB „A1“ nebuvo tiesiogiai valdoma Bendrovės (nors abu subjektai buvo valdomi to paties profesionalaus akcininko, turinčio pakankamą veiklos patirtį) negali būti vertinama kaip reali kliūtis potencialaus sandorio dalies finansavimui užtikrinti. Pažymėtina ir tai, jog bet kokiam ūkio subjektui įsigijus sėkmingai veikiančią ūkio subjektą, konsoliduojant šių ūkio subjektų rezultatus, bendri finansiniai rezultatai gerėja, tačiau ši aplinkybė vertintina ne kaip pagrindžianti sandorio sudarymo būtinybę, nes po sandorio ūkio subjektas ne tik įsigyja turtą, bet ir prisiima atitinkamus įsipareigojimus už įsigytą turtą (ginčo atveju daugiau 29 mln. Lt) ir patiria su jo sudarymu susijusias sąnaudas, o kaip objektyviai atsirandanti tokio pobūdžio sandorio pasekmė.

Pasisakant dėl Bendrovės pozicijos, jog sandorio sudarymas buvo sąlygotas ir siekio išspręsti problemas su kredito įstaigomis, nes Koncerno įmonėms, skolinantis iš UAB „A1“ (ar jai skolinant), kiekvienu atveju reikėjo gauti kredito įstaigų sutikimą tokiam veiksmui atlikti, nes kredito įstaigos sutartyse yra numatytos draudimas skolintis iš trečiųjų asmenų (ginčo byloje esančio advokato Y. K. pateikto paaiškinimo 2 punkte yra pateikta ištrauka iš sutarties su kredito įstaiga, kokia tai sutartis ir kada sudaryta nėra konkretizuota), pažymėtina, jog byloje nėra pateikta informacijos, kokiais konkrečiais atvejais tokius sutikimus reikėjo gauti; kokius kaštus patirdavo Bendrovė. Bendrovės ekonomikos ir finansų direktorius 2013-12-03 valdybos posėdyje taip pat nurodė, kad esminės problemos kyla dėl to, jog Bendrovės grupės įmonės skolina / skolinasi iš UAB „A1“ pinigines lėšas, kurių suma viršija 1 mln. Lt ir kurių grąžinimo terminas yra ilgesnis nei 1 metai. Inspekcija yra atlikusi UAB „A1“ operatyvų patikrinimą

(2017-01-31 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (21.44-28)FR1041-100), kurio metu atsižvelgdama į Bendrovės atstovų paaiškinime nurodytas aplinkybes, nustatė įmones, kurios turėjo paskolinių santykių su UAB „A1“ (iš jos skolinosi, ar jai skolino). Mokestinio patikrinimo metu gauta informacija buvo palyginta su informacija apie tai, ar šios įmonės turėjo paskolinių santykių su kredito įstaigomis (dėl kurių, pasak Bendrovės atstovo P. R. valdybos posėdyje teiktos informacijos, kildavo sunkumai), ko pasekoje nustatyta, jog tokio pobūdžio santykių (ilgalaikių įsipareigojimų) aktualiuoju laikotarpiu turėjo tik UAB „V1“ (paskolos sandoris sudarytas 2015 metais). Todėl šios aplinkybės vertintinos kaip paneigiančios Bendrovės poziciją dėl akcijų įsigijimo sandorio sudarymo būtinumo, siekiant sumažinti darbuotojų kaštus, įrodinėjant UAB „A1“ ir Bendrovės grupės įmonių sąsają. Bendrovė Komisijai yra pateikusi papildomus duomenis, kad paskolinius santykius su kredito įstaigomis turėjo ir kitos Bendrovės įmonės („G1 bendrovių paskolų lentelė su kredito institucijomis 2017-09-05“), akcentuodama, kad patikrinimo akte nurodyta netiksli informacija dėl turėtų paskolų, neaišku, kodėl mokesčių administratorius vertino ne visas Bendrovės grupės įmones ir jų santykius su kredito įstaigomis. Tačiau, įvertinus aplinkybes, kad pati Bendrovė yra aiškiai išdėsčiusi poziciją, jog sunkumai kildavo būtent dėl tų įmonių, kurios turėjo santykių su kredito įstaigomis, o tuo pačiu norėjo skolintis iš / skolinti UAB „A1“, nes iš kredito įstaigų reikėjo gauti atskirą leidimą šiems veiksams atlikti; tai lietuviškai (ilgesnius kaip 1 m.) įsipareigojimus, konstatuotina, jog Inspekcija vertinimą atliko pagal pačios Bendrovės nurodytus kriterijus, todėl papildomai pateikta informacija vertintina kaip neįtakojanti patikrinimo metu nustatytų aplinkybių. Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, konstatuotina, jog Bendrovės pateikta informacija nepagrindžia patirtų sąnaudų būtinumo kriterijaus pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

Bendrovė taip pat laikosi pozicijos, jog ji vykdydama įprastinei savo veiklai (ji yra holdingas) būdingas ūkinės operacijas, gavo dividendų pajamų, todėl nėra pagrindo palūkanų sąnaudų neleisti priskirti leidžiamiesiems atskaitymams, todėl sprendime pasisakytina ir dėl šių aplinkybių.

Pagal ginčo byloje pateiktą informaciją nustatyta, kad Bendrovės išleistas obligacijas apmokėjo vienintelis Bendrovės akcininkas / prezidentas, tai yra sandorius Bendrovė sudarė su asmeniu, kuris galėjo daryti reikšmingą įtaką Bendrovės priimamiems sprendimams. Šioje ginčo stadijoje Bendrovė kartu su kita ginčo medžiaga pateikė informaciją, jog obligacijas buvo pasiūlyta įsigyti ir kitiems investuotojams, pateikdama tai pagrindžiančius dokumentus, tačiau asmenys, kuriems buvo siūlyta įsigyti obligacijų, tokių siūlymų atsisakė. Bendrovė pateikė: 2013-05-08 „Pasiūlymą dėl obligacijų įsigijimo“ (pasirašytas Bendrovės direktoriaus P. R., yra prierašas su parašu „D. O.“, gauta 2013-05-08, UAB PPI „F1“; U. I. 2013-05-10 raštą P. R., kuriame nurodoma, jog siūloma investicijų grąža jo investuotojams yra per maža. Paminėtina, jog LVAT praktikoje pirmenybė įprastai teikiama teikiama pirminiams, laiko ir kitų aplinkybių nepaveiktiems parodymams (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007; 2009-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-695/2009), o situacija, kai mokestines prievoles įtakojantys dokumentai ir įrodymai yra pateikiami jau po įvykdytų kontrolės veiksmų, vertintina kritiškai (LVAT 2010-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A-556-983/2010, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1632/2010, 2016-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A-289-556/2016). Atsižvelgiant į šias aplinkybes, taip pat į tai, jog Bendrovės atstovas 2016-10-13 paaiškinime, atsakydamas į klausimą: „Ar išleistos obligacijos buvo platinamos, siekiant pritraukti akcininkų ir / ar kitų fizinių asmenų bei juridinių asmenų lėšas? Jei buvo platinamos, kokiu būdu?“ nepateikė jokios informacijos (taip pat ir minėtų raštų) apie tai, jog obligacijas buvo pasiūlyta įsigyti kitiems investuotojams, nurodydamas, kad obligacijos buvo platinamos neviešu būdu, pateikti dokumentai nesudaro pagrindo kitaip vertinti patikrinimo akte mokesčių administratoriaus konstatuotų aplinkybių ir sutikti su Bendrovės šioje ginčo stadijoje išdėstyta pozicija, jog veiklos finansavimo sandoris, įsigyjant išleistas akcijas galėjo būti sudarytas ir su kitais, visiškai su Bendrove nesusijusiais asmenimis.

Paminėtina ir tai, jog nors obligacijos buvo išleistos 2013 m. gegužės mėnesį, tačiau jų vertė beveik sutapo (buvo 743 Lt mažesnė) su akcijų kaina, kuri pagal byloje esančiame 2013-12-02 „Atsakyme dėl užklausimo apie UAB „A1“ akcijų vertę 2013 11 30“ (rašte pateikiama

informacija apie akcijų kainą ir jos nustatymas) pateiktus duomenis yra nustatyta pagal 2013-11-30 koreguoto balanso duomenis. Bendrovė nepaaiškino aplinkybių, koku būdu 2013 m. gegužės mėn. ji galėjo taip tiksliai žinoti būsimo sandorio finansavimo poreikį, nes turto kaina nustatyta po 6 mėnesių po obligacijų išleidimo pagal 2013-11-30 duomenis.

Kaip matyti, iš patikrinimo akte esančių duomenų, Bendrovė yra holdingo įmonė, jos veiklos užduotis yra tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamų bendrovių vertės didinimas, valdomų bendrovių interesų atstovavimas ir pan. Bendrovės *vienintelis* pajamų šaltinis yra konsultacinių paslaugų teikimas savo valdomoms bendrovėms (patikrinimo akto 6 psl. esantys duomenys iš VĮ „Registru centras“ pateiktų metinių pranešimų už 2013, 2014, 2015 m.). Nustatyta, jog Bendrovė pagrindines pajamas uždirba ne iš investinės veiklos, o iš konsultacinių paslaugų, kurias teikia septynioms Bendrovės įmonėms, todėl vien aplinkybė, jog Bendrovė tiesiogiai / netiesiogiai valdo kitus vienetus, nesudaro pagrindo tokio pobūdžio sandorius vertinti kaip įprastinės veiklos sandorius. Papildomai paminėtina ir tai, jog posėdžio Komisijoje metu Bendrovės atstovė taip pat nurodė, kad ir obligacijų Bendrovė (jos grupės įmonės) nėra leidusios anksčiau (išskyrus (duomenys neskelbtini) yra listinguojama akcinė bendrovė, jos obligacijos platintos viešai – sprendimo pastaba), t. y. obligacijos buvo išleistos tik 2013 metais, įvertinus specialistų teigiamus šios investavimo formos vertinimus.

LVAT savo praktikoje, vertindamas sąnaudų priskyrimą leidžiamiems atskaitymams, akcentuoja būtinybę atskiesti vykdytų ūkinių operacijų tikslą. Paminėtina ir tai, teismo vertinimu, dėl ūkinių operacijų, kurių tikslas akcininko interesų tenkinimas, patirtos sąnaudos negali būti vertinamos kaip atitinkančios sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams kriterijus, nes tokia veikla nelaikytina vieneto ūkine–komercine veikla, kuria siekiama pajamų ar ekonominės naudos (LVAT 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015). LVAT laikosi pozicijos, kad, vieneto ir akcininko, turinčio įtaką vieneto sprendimams, ryšys pripažįstamas svarbia aplinkybe, vertinant tarp tokių šalių sudarytų sandorių tikslus ir tokių sandorių aplinkybes (2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017). Atsižvelgiant į tai, nustačius aplinkybes, jog obligacijas įsigijo vienintelis Bendrovės akcininkas; obligacijų vertė buvo beveik tapati iš akcininko įsigyjamų akcijų kainai; pati Bendrovė neturėjo lėšų atsiskaityti už akcijas; Bendrovė skolinosi iš UAB „A1“ siekdama atsiskaityti su akcininku už akcijas, nors akcijų įsigijimą ketino finansuoti išleidusi būtent obligacijas; atlikus šias operacijas, akcininkas lėšas už akcijas pervedė atgal Bendrovei kaip lėšas už obligacijas (patikrinimo akto 13 psl., S. J. patikrinimo akto 13–14 psl.), o Bendrovė grąžino UAB „A1“; po sudarytų sandorių S. J. turėjo teisę toliau dalyvauti UAB „A1“ valdyme, tik netiesiogiai (per Bendrovę, būdamas jos vieninteliu akcininku), sutiktina su Inspekcijos pozicija, jog sandoriai buvo sudaryti siekiant akcininko interesų, todėl jie negali būti vertintini kaip Bendrovės vykdytos ūkinės–komercinės veiklos sandoriai, kuriais buvo siekiama Bendrovei ekonominės naudos. Įvertinus teisminės praktikos ir PMĮ 17 str. 1 d., 31 str. 1 d. 13 punkto nuostatas, nustačius aplinkybes, jog Bendrovė nepagrindė sąnaudų pripažinimo leidžiamais kriterijū; sąnaudų patyrimas susijęs su akcininkų nauda, šios sąnaudos negali būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams. Aplinkybės, jog vykdytų operacijų pasekoje pagerėjo konsolidavimo rodikliai finansinėje apskaitoje, padidėjo turtas ar buvo išmokėti dividendai (Bendrovei už 2013, 2014, 2015 metus buvo išmokėtos dividendų pajamos, kurios į PM bazę neįtrauktos; 2014, 2015 metais išmokėtos pajamos mažesnės nei už metus patirtos palūkanų sąnaudos, už 2013 metus metus išmokėta 3 475 967,21 Lt dividendų, už 2013, 2014 metus gauti dividendai tą pačią dieną perskolinti UAB „A1“, uždirbant 1 854,79 Eur palūkanų pajamas), nepatvirtina tokių sąnaudų galimumo priskirti jas leidžiamiems atskaitymams, nes sąnaudos neatitinka imperatyvių PMĮ įtvirtintų sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams kriterijū, todėl Inspekcijos sprendimas šioje dalyje tvirtintinas.

Dėl komandiruočių / reprezentacinių sąnaudų priskyrimo leidžiamiems / ribojamo dydžio leidžiamiems atskaitymams.

Kaip matyti, Inspekcija laikosi pozicijos, kad Bendrovės patirtos 4 komandiruočių (taip pat jų metų patirtos reprezentacinės) sąnaudos neatitinka komandiruočių / reprezentacinių sąnaudų reikalavimų pagal PM nuostatas, nes Bendrovė nepateikė pakankamų įrodymų, jog komandiruočių metu Bendrovės darbuotojai atliko darbinės funkcijas, kėlė kvalifikaciją, o

reprezentaciniai renginiai buvo organizuoti, siekiant užmegzti santykius su naujais verslo partneriais, pagerinti turimus santykius, ar skleisti informaciją apie ūkio subjektą, jo paslaugas, prekes. Todėl mokesčių administratorius laikėsi pozicijos, kad ginčo komandiruotės buvo pramoginio–poilsinio pobūdžio, o Bendrovės patirtos išlaidos (tais atvejais, kai buvo nustatytas konkretus naudos gavėjas) pripažintos Bendrovės darbuotojų nauda (pajamomis natūra) ir apmokestintos kaip su darbo santykiais susijusios pajamos, apskaičiuojant GPM, VSD įmokas, PSD įmokas. Bendrovė laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius formaliai vertino jos pateiktus dokumentus dėl komandiruočių / reprezentacinių sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais, netinkamai taikė GPMĮ nuostatas, reglamentuojančias pajamų natūra pripažinimą; laikomasi pozicijos, jog tuo atveju, jeigu konstatuojama, jog darbuotojai gavo pajamas natūra, tai šios pajamos negali būti savaime pripažįstamos darbuotojų su darbo santykiais susijusiomis pajamomis; be to, jeigu šios sumos yra apmokestintos kaip darbo santykiais susijusios pajamos, jos turi būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams. Posėdžio Komisijoje metu Bendrovės atstovai palaikė skunde išdėstytą poziciją, akcentuodami, jog mokesčių administratoriui buvo nurodyti subjektai, su kuriais vyko susitikimai, todėl mokesčių administratorius, naudodamasis jam suteiktomis teisėmis, galėjo apie buvusių susitikimų užklausti ūkio subjektus ar užsienio mokesčių administratorių; posėdžio Komisijoje metu Bendrovės atstovė nurodė, jog komandiruočių įforminimas nebuvo pakankamai formalizuotas, tačiau daugiau informacijos Bendrovė negalėjo pateikti, nes su tam tikrais verslo partneriais susijusi informacija yra neskelbtina; Bendrovės teigimu, patikrinimo akte nepagrįstai teigiama, jog dalis prezentacijose nurodytų darbuotojų nebuvo komandiruotėse, nes jie buvo komandiruoti kitų ūkio subjektų, o ne Bendrovės.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl 4 komandiruočių į: Los Andželes (2013 m. kovo 6–15 d., vyko S. J.); Madridą (2013 m. gegužės 10–13 d., vyko: S. J., P. R., C. J., Y. B.); Las Palmas 2014 m. rugpjūčio 31 d. – rugsėjo 5 d. (vyko S. J.); į Stambulą (2015 m. rugsėjo 24–27 d., vyko: S. J., P. R., C. J., Y. B., O. K., K. I.) išlaidų vertinimo. Detalios su šiomis komandiruotėmis susijusios aplinkybės yra aptartos Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, todėl Komisija jų nekartoja, dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo šioje dalyje pasisakydama, atsižvelgiant į Bendrovės skundo motyvus.

Pasisakant dėl atitinkamų sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams, paminėtina, jog LVAT savo praktikoje (LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013) laikosi pozicijos, jog, viešojo administravimo institucijoje vykstančio proceso taisyklės, būtent įrodinėjimo taisyklės, nustato ne tik procedūrinio pobūdžio normas, bet gali nustatyti ir materialinės teisės normas dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo, pavyzdžiui, teisinės prezumpcijos. Tinkamas išlaidų pagrindimas yra susijęs su materialinės teisės norma – PMĮ 11 straipsnio 4 dalimi, kurios turinys patvirtina mokesčio mokėtojo pareigą turėti juridinę galią turinčius dokumentus patirtoms išlaidoms / sąnaudoms pagrįsti. Taigi minėta materialinės teisės norma ir įtvirtina mokesčio mokėtojo pareigą įrodyti išlaidų pagrįstumą. Todėl, Komisijos vertinimu, Bendrovės pozicija, kad mokesčių administratorius pats turėjo imtis veiksmų užklauskiant Bendrovės nurodytus verslo partnerius ar užsienio mokesčių administratorių dėl papildomos informacijos, susijusios su Bendrovės sąnaudų pagrindimu, nėra teisinga, nes įrodinėjimo naštos paskirstymo prasme pagrįsti patirtų sąnaudų priskyrimą leidžiamiems atskaitymams tenka būtent mokesčių mokėtojui ir ši pareiga mokesčių administratoriui neperkeltina.

Pagal ginčo laikotarpiu galiojusios redakcijos PMĮ 21 str. 1 dalį komandiruotės sąnaudos yra siejamos su komandiruote, kuria laikomas vieneto vadovo ar jo įgalioto asmens įsakymu (sprendimu), kuriame turi būti nurodyta komandiruotės tikslas, vieta (vietos), trukmė (jeigu komandiruotės metu vykstama į keletą užsienio valstybių, – buvimo kiekvienoje užsienio valstybėje trukmė) ir vieneto numatomos apmokėti išlaidų rūšys, įformintas darbuotojo išvykimas iš nuolatinės darbo vietos atlikti darbo funkcijų, tarnybinio pavedimo ar kelti kvalifikacijos. Vadovaujantis PMĮ 17 str. 2 dalies 3 punkto nuostatomis, komandiruočių sąnaudos yra priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams. Apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų atskaitomi

ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai (PMĮ 11 str. 1 dalies 3 punktas). Išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Be šių rekvizitų, išlaidas, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, pagrindžiančiuose dokumentuose privalo būti nurodyti ir kiti Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyti papildomi rekvizitai (PMĮ 11 str. 4 dalis). Tai reiškia, kad, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną ir iš jo atskaitant komandiruočių sąnaudas, būtina turėti įrodymus, jog darbuotojas atitinkamo išvykimo metu atliko darbo funkcijas, tarnybinį pavedimą ar kėlė kvalifikaciją, t. y. kad darbuotojų komandiruočių sąnaudos buvo būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

Pagal PMĮ 22 str. 2 dalies nuostatas reprezentacinės sąnaudos – vieneto lėšos, kurias jis skiria naujiems verslo ryšiams su kitais vienetais arba fiziniais asmenimis, išskyrus vieneto darbuotojus, akcininkus, savininkus bei kontroliuojamuosius ar kontroliuojančius vienetus ar kontroliuojančius nuolatinius gyventojus, užmegzti arba esamiems pagerinti. Reprezentacinės sąnaudos patiriamos konkrečių asmenų naudai.

Ginčo atveju įvertinus byloje pateiktus dokumentus, pagrindžiančius Bendrovės komandiruočių, reprezentacinių sąnaudų įforminimą, konstatuotina, jog pateikti dokumentai ir paaiškinamoji informacija nėra pakankami pagrindžiant aplinkybes, jog nurodytų išvykų metu buvo vykdomos darbinės funkcijos, keliami darbuotojų kvalifikacija, o nurodytų renginių metu buvo siekiama užmegzti naujus verslo ryšius, stiprinti esamus. Mokestinio ginčo procese papildoma paaiškinamoji informacija ir dokumentai nėra pateikti, atsiribojant motyvais, jog Bendrovė pateiktus dokumentus mokesčių administratorius vertino formaliai. Atsižvelgiant į tai, jog Bendrovė savo pozicijos dėl netinkamai mokesčių administratoriaus atlikto dokumentų vertinimo nepagrindė jokiais konkrečiais argumentais ir įrodymais, Komisija sutinka su byloje Inspekcijos atliktu Bendrovės pateiktų dokumentų ir informacijos vertinimu, laikydamasi pozicijos, jog šios sąnaudos negali būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams.

Kadangi Inspekcija konstatavo, jog patirtos sąnaudos negali būti vertinamos kaip komandiruočių, reprezentacinės sąnaudos, priskirtinos leidžiamiems atskaitymams, todėl tais atvejais, kai buvo identifikuotas patirtų išlaidų naudos gavėjas (Bendrovės darbuotojas / darbuotojai), šios išlaidos priskirtos šių asmenų pajamoms natūra. Bendrovė laikosi pozicijos, jog ginčo situacijoje Inspekcija privalėjo nustatinėti sandorius ir interesus, dėl kurių Bendrovė siekė suteikti savo darbuotojams naudą, tačiau, Komisijos nuomone, su šia pozicija sutikti nėra pagrindo. Pažymėtina, jog pajamų natūra apibrėžimą pateikia GPMĮ 2 str. 15 dalis – tai neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybėn arba naudoti (neįgyjant nuosavybės teisės) turtas arba gautos paslaugos, taip pat kita gauta nauda (jei naudos davėjas turėjo tikslą naudą duoti konkrečiam asmeniui), kai gauto turto, paslaugų ar kitos naudos ekvivalentas pinigine išraiška pagal šio įstatymo nuostatas būtų priskiriamas pajamoms. Apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas taikoma nuo 2010-01-01 galiojanti GPMĮ 9 str. 1 dalies redakcija (2009-07-22 įstatymas Nr. XI-385 (Žin., 2009, Nr. 93-3977)), nustatanti išimtis, kada gyventojų nauda nepripažįstama pajamomis, gautomis natūra. Visais kitais atvejais, nereglamentuotais GPMĮ 9 str. 1 d. 1–5 punktuose, nuo 2010 m. mokestinio laikotarpio, gyventojų pajamomis, gautomis natūra, yra pripažįstamos neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina gautas nuosavybėn arba naudoti turtas arba gautos paslaugos, taip pat kita gauta nauda, kai gauto turto, paslaugų ar kitos naudos ekvivalentas pinigine išraiška pagal šio įstatymo nuostatas būtų priskiriamas pajamoms. Siekiant teisingai pritaikyti pajamas natūra reglamentuojančias GPMĮ nuostatas, kiekviena konkreti situacija turi būti vertinama individualiai, atsižvelgiant į faktines aplinkybes, tarp šalių susiklosčiusių santykių esmę, jų susitarimų turinį bei kt. Pasisakant dėl „pajamų natūra“ sąvokoje įtvirtintos papildomos sąlygos „konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina“ traktavimo, t. y. ar papildoma sąlyga taikytina visiems pajamų natūra gavimo būdams, ar taikytina tik pajamų natūra, gautų lengvatine kaina, atveju, atkreiptinas dėmesys į tai, kad pagal GPMĮ 2 str. 15 dalį pajamos natūra (turtas ar paslaugos) gali būti

suteikiamos įvairiomis formomis: neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina, kai konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesnė negu tikroji rinkos kaina. Komisijos vertinimu, loginė ir lingvistinė aptariamoms normoms struktūra suponuoja išvadą, jog pastaroji nuostata (dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) išimtinai sietina tik su pajamų natūra gavimu lengvatinės kainos atveju. Įstatymų leidėjas, pasirinkdamas aptartą teisės normos išdėstymą, papildomai konkretizavo „lengvatinės kainos“ sąvoką ir toks apibrėžimas nėra atsitiktinis, nes mažesnės negu tikroji rinkos kainos nustatymas dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nėra aktualus kitais pajamų natūra gavimo atvejais, pavyzdžiui, pajamas gaunant neatlygintinai. Neatlygintinai gavus turtą ar paslaugą, išskyrus iš artimųjų giminaičių, tokio turto gavimas būtų pripažintas pajamomis natūra, nepriklausomai nuo galimos interesų ar sandorių įtakos, taip pat ir turto ar paslaugos rinkos kainos. Turto ar paslaugų įsigijimo lengvatine kaina ypatingumas pasireiškia tuo, jog mokesčių mokėtojas, gaudamas atitinkamą turtą ar paslaugas, patiria jo įsigijimo išlaidas, tačiau patirtos išlaidos skiriasi (yra mažesnės) nuo to turto ar paslaugų rinkos kainos, kas suponuoja prielaidą manyti, kad sandoriu mokesčių mokėtojui yra atsilyginama, sumokama už tam tikrą veikimą / neveikimą ar pan. Tuo tarpu gavus turtą, paslaugas ar kitą naudą neatlygintina forma ne iš artimais giminystės ryšiais susijusių asmenų, Komisijos nuomone, pajamos natūra pripažįstamos neįrodinėjant interesų, sandorių įtakos, ar neatitikimo rinkos vertei. Ginčo situacijoje visais atvejais į Bendrovės komandiruotes vyko Bendrovės darbuotojai, išvykos ir jomis susijusios išlaidos buvo apmokėtos darbdavio lėšomis; šių išlaidų padengimas buvo susijęs išimtinai su Bendrovės, kaip darbdavio, ir jo darbuotojo darbiniais santykiais (darbuotoją ir darbdavį sieja dėl darbo santykių atsirandantis ryšys, pavaldumo santykiai), todėl ginčo situacijoje Bendrovės dėstomas reikalavimas papildomai įrodinėti interesų ar sandorių įtaką vertintinas ne tik kaip neatitinkantis teisės akto reikalavimų, bet ir akivaizdžiai perteklinis. Todėl konstatuotina, jog Inspekcija pagrįstai, tais atvejais, kai nustatė naudos gavėją, Bendrovės patirtas kelionių išlaidas, dienpinigius ir kitą naudą) priskyrė darbuotojų pajamoms natūra.

Atsakant į Bendrovės skunde dėstomus motyvus, jog Inspekcija ginčo situacijoje papildomai turėjo nustatyti, ar pajamos natūra galėtų būti pripažintos su darbo santykiais susijusiomis pajamomis, pažymėtina, jog ginčo situacijoje šalis siejo darbo teisiniai santykiai, todėl darbuotojų gauta nauda buvo betarpiškai susijusi su darbuotojų išvykomis, įformintomis darbdavio komandiruočių įsakymais, kurių metu šių asmenų išlaidas dengė darbdavys. Todėl darbuotojų iš darbdavio gauta nauda pagrįstai buvo apmokestinta kaip su darbo santykiais susijusios pajamos.

Taip pat Komisija pažymi, jog Bendrovė neteisi laikydama pozicijos, jog pripažinus išlaidas pajamomis natūra, jos patikrinimo akte nėra priskirtos Bendrovės leidžiamiems atskaitymams. Šiuos Bendrovės skundo motyvus paneigia patikrinimo akto 8, 9 ir 10 priedai (8 priede yra nurodytos sumos, kurios yra pripažintos pajamomis natūra, 9 priede apskaičiuotos GPM, VSD ir PSD įmokų sumos, 10 priede nurodyti Bendrovės 2013, 2014, 2015 m. mokestinio nuostolio / apmokestinamojo pelno koregavimai, atlikti patikrinimo metu, įvertinus papildomai apskaičiuotas GPM, PSD, VSD įmokų sumas. Iš minėtų duomenų matyti, jog tais atvejais, kai komandiruočių / reprezentacinės išlaidos yra pripažintos darbuotojų pajamomis natūra, visais atvejais šių išlaidų sumos yra Bendrovės leidžiami atskaitymai. Tokia išvada darytina atlikus detalią, pavyzdžiui, 2013 m. GPM, VSD įmokų, PSD įmokų apskaičiavimo ir mokestinio nuostolio koregavimo analizę:

Bendrovė 2013 m. kovo mėnesio komandiruočių į Los Andželes 7957 Lt (2304,51 Eur) išlaidas: 3000 Lt dienpinigius, 3392 Lt lėktuvo bilietų, 1665 Lt apgyvendinimo išlaidas buvo priskyrusi leidžiamiems atskaitymams. Patikrinimo metu šios sumos buvo priskirtos darbuotojo su darbo santykiais susijusioms pajamoms natūra, todėl buvo apskaičiuota 1194 Lt GPM, 2465 Lt VSD įmokos (30,98 proc.), 239 Lt VSD įmokos ir 477 Lt PSD įmokos.

Atitinkamai Bendrovė 2013 m. gegužės mėnesio komandiruočių į Madridą 66547 Lt išlaidas buvo priskyrusi leidžiamiems / neleidžiamiems atskaitymams: 17240 Lt (lėktuvo bilietai, apgyvendinimo išlaidos ir dienpinigiai) – leidžiamiems atskaitymams; 33830, 69 Lt (9972,42 + 1997,76+15137,41; tai yra 75 proc. ekskursijos, pervežimo ir kt. paslaugų, bilietų į teniso

turnyrą, apgyvendinimo ir maisto bei gėrimų išlaidas) – ribojamo dydžio leidžiamiems atskaitymams, 25 proc. aptartų išlaidų priskyrė neleidžiamiems atskaitymams. Inspekcija Bendrovės darbuotojų naudai patirtas 17240 Lt (4993,05 Eur) (lėktuvo bilietai, apgyvendinimo išlaidos ir dienpinigiai) išlaidas pripažino Bendrovės darbuotojų su darbo santykiais susijusiomis pajamomis ir apskaičiavo 2586 Lt GPM, 5341 Lt VSD įmokas (30,98 proc.), 517 Lt VSD įmokas (3 proc.) ir 1034 PSD įmokas, 75 proc. reprezentacinių išlaidų priskirta neleidžiamiems atskaitymams, tačiau šios išlaidos nebuvo pripažintos darbuotojų pajamomis natūra.

Iš patikrinimo akto 10 priedo matyti, jog Bendrovės leidžiami atskaitymai nebuvo koreguojami / sumažinti pripažinta pajamų natūra, kuri apmokestinta kaip su darbo santykiais susijusios pajamos, suma, tačiau mokestiniai nuostoliai sumažinti: 3780 Lt (1194+2586) GPM, 1511 Lt (477+1034) PSD įmokų suma, 756 Lt (239+517) VSD įmokų (3 proc.), taip pat 33830,69 Lt reprezentacinių išlaidų suma (šios sumos priskirtos neleidžiamiems atskaitymams), o mokestiniai nuostoliai padidinti 7806 Lt (2465+5341) VSD įmokų (30,98 proc.) suma.

Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, konstatuotina, kad Inspekcija šioje ginčo situacijoje tinkamai taikė teisės normas, todėl Inpekcijos sprendimas šioje dalyje pripažintinas pagrįstu ir tvirtintinas, o Bendrovės skundas netenkintinas.

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:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-06-20 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.18-28) FR0682-243.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliienė

