



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „G1“ 2017-10-09 SKUNDO**

2017 m. gruodžio 12 d. Nr. S- 254 (7-221/2017)  
Vilnius

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

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovams  
mokesčių administratoriaus atstovei

Editos Galiauskaitės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės – pranešėja  
Ramutei Matkevičienei  
I. Č., G. L.  
V. K.  
J. N.

2017 m. lapkričio 14 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „G1“ (toliau – Pareiškėja) 2017-10-09 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-09-14 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-370, n u s t a t ė:

Inspekcija, išnagrinėjusi savo surašytą 2017-05-18 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-227 ir Pareiškėjos 2017-06-16 pateiktas pastabas Nr. 2017/R/4, ginčijamu sprendimu jį patvirtino.

Inspekcijos sprendime nurodoma, jog Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Vilniaus AVMI), atlikusi Pareiškėjos operatyvų patikrinimą, 2016-03-29 surašė operatyvaus patikrinimo pažymą Nr. (4.65)-FR1042-2624. Operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėja veiklos sąnaudoms nepagrįstai priskyrė AB „K1“ apskaičiuotas palūkanas 1 993 629 Lt pagal iš AB „H1“ perimtas paskolų sutartis (2007-12-28, 2008-05-12, 2009-06-09), sudarytas su UAB „A2“ ir AB „K1“ bei AB „G2“ (vėliau – UAB „G2“) apskaičiuotas palūkanas 1 671 Lt pagal 2010-03-15 paskolos sutartį. Pareiškėja veiklos mokestinių nuostolių sumas 2 019 829 Lt perdavė AB „G2“, o pastaroji perimtomis mokestinių nuostolių sumomis sumažino 2011–2014 m. apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną. Atlikus Pareiškėjos operatyvų patikrinimą, mokesčių mokėtojai buvo pasiūlyta iš naujo įvertinti nustatytas aplinkybes su AB „K1“ ir AB „G2“. Pareiškėjai nepašalinus nustatytų pažeidimų, inicijuotas mokestinis patikrinimas. Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjos pelno mokesčio (toliau – PM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2011–2014 m. ir 2016-10-13 surašė patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-

639, kuriuo 1 995 301 Lt sumažino mokesčius nuostolius už 2011–2014 m. Pareiškėja, nesutikdama su nurodytoju patikrinimo aktu, 2016-11-10 pateikė pastabas, kurių pagrindu Inspekcija 2016-12-19 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-707 Vilniaus AVMI 2016-10-13 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-639 nepatvirtino ir pavedė atlikti pakartotinį patikrinimą. Pakartotinį patikrinimą atliko Inspekcija, kuri 2017-05-18 patikrinimo aktu Nr. (21.60-32)FR0680-227 pakartotinai sumažino Pareiškėjos patirtus mokesčius nuostolius už 2011–2014 metus 1 995 301 Lt suma.

Sprendime nurodoma, jog centrinis mokesčių administratorius, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 11 str. 1 dalies, 17 str. 1 dalies ir 31 str. 1 d. 13 punkto nuostatomis sumažino Pareiškėjos už 2011–2014 m. deklaruotus 2 019 829 Lt veiklos mokesčius nuostolius, o būtent sumažino 1 995 301 Lt (1 993 630 Lt + 1 671 Lt) palūkanų suma, kuri nepagrįstai buvo priskirta leidžiamiesiems atskaitymams. Patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėja 2011–2014 m. turėjo apskaičiuoti 24 528 Lt (2 019 829 Lt – 1 995 301 Lt) veiklos mokesčių nuostolių, iš jų: 2011 m. 5 680 Lt (716 186 Lt – 710 506 Lt), 2012 m. 13 733 Lt (646 248 Lt – 632 515 Lt), 2013 m. 6 112 Lt (343 593 Lt – 337 481 Lt), 2014 m. – 997 Lt apmokestinamąjį pelną (313 802 Lt – 314 799 Lt), kuris dengiamas ankstesnių laikotarpių mokesčiais nuostoliais.

### **1. Dėl Pareiškėjos akcijų įsigijimo ir vykdytos veiklos**

Inspekcija sprendime nurodo, jog PMĮ 11 str. 1 dalis numato apmokestinamojo pelno apskaičiavimą, kai iš pajamų atimamos neapmokestinamosios pajamos, atskaitomi leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. PMĮ prasme sąnaudos yra visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinė teisėjų kolegija 2015-06-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015 pažymėjo, jog vien atitinkamų išlaidų pripažinimas sąnaudomis savaime nereiškia jų pripažinimo leidžiamiesiems atskaitymams. Iš tiesų, PMĮ 17 str. 1 dalis, be kita ko, reikalauja, jog sąnaudos būtų patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, norint konstatuoti šių sąlygų buvimą turint tikslą atitinkamas (konkrečias) sąnaudas priskirti leidžiamiesiems atskaitymams, būtina vertinti šių sąnaudų atsiradimą nulėmusio vieneto (mokesčių mokėtojo) veiksmus (veiklą).

Inspekcija sprendime pažymi, jog Pareiškėja Juridinių asmenų registre įregistruota 2009-07-10, Mokesčių mokėtojų registre įregistruota 2009-07-13. Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registre Pareiškėja įregistruota 2009-08-04, 2009-12-31 išregistruota iš PVM mokėtojų registro (mokėtojo prašymu) ir pateikia faktines aplinkybes, susijusias su Pareiškėjos akcijų įsigijimu.

A. A. → AB „H1“ → AB „G2“. Nurodoma, jog AB „H1“ ir AB „G2“ pasirašė 2010-01-11 akcijų ir pardavimo sutartį (dvišalę), pagal kurią AB „H1“ (pardavėjas; atstovaujamas T. P.) ir AB „G2“ (pirkėjas; atstovaujama G. P.) nusprendė parduoti 100 vnt. paprastųjų nematerialiųjų vardinių 100 litų nominalios vertės Pareiškėjos akcijų (sutarties A punktas); Pareiškėja ketina įsigyti 100 proc. UAB „A2“ akcijų, kuriai priklauso 96,18 proc. AB „K1“ įstatinio kapitalo, kuriai atitinkamai priklauso Ukrainos įmonės 83,72 proc. AB „MI“ įstatinio kapitalo (sutarties B punktas), o AB „H1“ (pardavėjui) įsigijus Pareiškėją, AB „G2“ ketina įsigyti 100 proc. Pareiškėjos akcijų (sutarties C punktas), t. y. 2010-01-11 AB „H1“ numatė parduoti Pareiškėjos akcijas, kai jos tuo metu priklausė akcininkui A. A.

Akcininkas A. A. 2010-01-18 už 10 000 Lt pardavė AB „H1“ 100 proc. Pareiškėjos akcijų. AB „H1“ 100 proc. Pareiškėjos akcijas 2010-03-01 perleido AB „G2“ (AB „G2“) už 343 923 Lt, vėliau Pareiškėja iš AB „H1“ nusipirko UAB „A2“ (100 proc.), kuriai priklausė AB „K1“ (96,18 proc.), o „K1“ priklausė AB MI 83,72 proc. akcijų.

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėjos VĮ Registrų centrui teiktuose finansinių ataskaitų rinkinio aiškinamuosiuose raštuose nurodyta veikla: 2009 m. – didmeninė ir mažmeninė prekyba žemės ūkio produkcija, 2010 m. – pagrindinių buveinių veikla, konsultacinė valdymo veikla, kita pagalbinė finansinių paslaugų, išskyrus draudimą ir pensijų lėšų kaupimą. Inspekcijos duomenų

bazės MAIS Klientai duomenimis, Pareiškėjos deklaruota veikla – nuo 2009-07-15 iki 2010-03-18 buvo grūdų, neperdirbto tabako, sėklų ir pašarų gyvuliams didmeninė prekyba, nuo 2010-03-18 iki akto surašymo dienos – pagrindinių buveinių veikla. Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjos vadovas buvo V. K. Pareiškėja kontroliuoja 96,18 proc. AB „K1“ (iki 2015-10-09 buvęs pavadinimas AB „K1“) akcijų, Pareiškėjos 100 proc. akcijų valdo AB „G2“ (iki 2015-10-16 buvęs pavadinimas AB „G2“). Pareiškėja keitė pavadinimą (iki 2017-04-24 buvo UAB „A1“), ji neturi nuosavybės teise registruoto nekilnojamojo turto ir įregistruotų transporto priemonių, tikrinamuoju laikotarpiu pas Pareiškėją dirbo du darbuotojai (direktorius ir buhalteris) po 1 val. per dieną, mokamas atlyginimas 170 Lt / mėn., kurie pilną darbo dieną dirbo AB „G2“. Inspekcijos MAIS klientai duomenimis, Pareiškėjos biuras yra AB „G2“ priklausančiose patalpose, tačiau nenustatyta, kad Pareiškėja būtų mokėjusi nuomos mokesčių už patalpų nuomą.

Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjos veiklos tikslas yra siekti pelno, efektyviai ir produktyviai vystant komercinę–ūkinę veiklą, o Pareiškėjos veikla nuo pat įsteigimo pradžios buvo nuostolinga. Pareiškėja Pelno (nuostolių) ataskaitose deklaravo: 2009 m. 1 487 Lt nuostolio, 2010 m. 905 450 Lt nuostolio. Tikrinamuoju laikotarpiu (2011–2014 m.) Pareiškėjos vykdoma veikla ir toliau buvo pasyvi bei nuostolinga, pajamų negauta arba gauta labai mažai (2011 m. 2 300 Lt, 2012 m. 0 Lt, 2013 m. 0 Lt, 2014 m. 6 583 Lt, išskyrus pasyvias 14 962 681 Lt dividendų pajamas), neteikiamos valdymo, konsultavimo ir kitos holdingams būdingos pajamos už atlygį, prisiimti labai dideli (49,3 mln. Lt) skoliniai įsipareigojimai, kurie aktyviai nevykdant ekonominės veiklos ir neturint turto, praktiškai buvo nepadengiami.

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėjos vienintelis pajamų šaltinis, iš kurio buvo užtikrinamas prievolių vykdymas AB „K1“, buvo jos valdomos įmonės AB „K1“ išmokėti dividendai. Pastebima, kad dalis dividendų (145 500 Lt) buvo nukreipta ne prievolių AB „K1“ padengimui, o Pareiškėjos kasdinių poreikių tenkinimui (darbo užmokesčiui, teisinėms paslaugoms, banko paslaugoms, programai įsigyti ir kt.). Nenustatyta, jog Pareiškėja būtų gavusi finansavimą iš bankų ar kitų su įmonių grupe nesusijusių investuotojų, t. y. papildomų finansavimo šaltinių Pareiškėja nepritraukė. Pagrindinė ir vienintelė Pareiškėjos finansuotoja – akcininkė AB „G2“. Tačiau Pareiškėjos pateiktuose buhalterinės apskaitos dokumentuose ir registruose nėra fiksuota duomenų, kad mokesčių mokėtoja iš AB „G2“ gautą paskolą (10 mln. Lt) būtų panaudojusi įsigyjant turtą (finansinį, ilgalaikį ir / ar trumpalaikį, atsargas) ir / arba investavusi pinigines lėšas į Pareiškėjos veiklą. Inspekcijos tvirtinimu, iš patikrinimo metu surinktų duomenų matyti, jog Pareiškėja, po jos įsigijimo, realiai veiklos nevykdė, 2011 m. apskaitė itin mažas gautas pajamas, o 2012–2013 m. pajamų iš ekonominės–komercinės veiklos neapskaitė ir nedeklaravo. Taip pat Pareiškėja apskaitė 33 413 Lt sąnaudas, kurias sudarė darbo užmokesčiai ir su juo susiję mokesčiai, teisinės, notarinės, registravimo ir kt., iš jų: 2011 m. 7 980 Lt, 2012 m. 13 735 Lt, 2013 m. 6 112 Lt, 2014 m. 5 586 Lt. Pareiškėja už 2011–2014 m. deklaravo 2 019 829 Lt veiklos mokesčius nuostolius, nors, mokesčių administratoriaus vertinimu, mokesčiai nuostoliai už 2011–2014 m. turėjo būti 24 528 Lt (2 019 829 Lt – 1 995 301 Lt).

## **2. Dėl mokesčių nuostolių (palūkanų) susidarymo pagrindo**

Inspekcija sprendime nurodo, kad pagal PMĮ 3 str. 1 d. 1 punktą pelno mokesčių moka Lietuvos vienetas – juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka (PMĮ 2 str. 2 dalis), pagal PMĮ 4 str. 1 dalį Lietuvos vieneto mokesčio bazę sudaro visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos – visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais (PMĮ 2 str. 24 dalis). Sąnaudos – visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas (PVMĮ 2 str. 31 dalis) bei cituojama LVAT praktika, kurioje pasisakoma dėl mokesčių ir civilinės teisės reguliuojamų teisinių santykių (2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-648/2003, 2005-05-27 nutartis adm. byloje Nr. A-14-587/2005, 2013-09-23 nutartyje adm. byloje Nr. A-575-1583/2013), Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) praktika dėl sutarčių aiškinimo taisyklių taikymo (LAT Civilinių bylų skyriaus teisėju

kolegijos 2015-03-13 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-138-686/2015; 2015-12-23 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-683-686/2015).

Nurodoma, jog mokestinių nuostolių susidarymo pagrindui reikšmingą įtaką turėjo 1 995 301 Lt palūkanų sąnaudos. Pareiškėja apskaitė 2 179 246,63 Lt (2011 m. 894 452,27 Lt, 2012 m. 632 514,65 Lt, 2013 m. 337 480,81 Lt, 2014 m. 314 798,90 Lt) paskolų palūkanų sąnaudas, kurias sudarė: AB „K1“ apskaičiuotos Pareiškėjai 2 177 575,41 Lt paskolų palūkanos ir AB „G2“ apskaičiuotos Pareiškėjai 1 671,22 Lt paskolų palūkanos. Apskaičiuotas AB „K1“ ir AB „G2“ paskolų palūkanas, t. y. 1 995 301 Lt Pareiškėja priskyrė prie sąnaudų, mažinančių apmokestinamąjį pelną. Pastebima, kad mokesčių mokėtoja 2011 m. dalį jai priskaičiuotų 183 945 Lt paskolų palūkanų priskyrė prie sąnaudų, laikomų neleidžiamais atskaitymais pagal PMĮ 40 str. 3 dalį.

Patikrinimo metu, pasak Inspekcijos, buvo nustatyta sandorių grandinė, turinti įtakos mokesčio patikrinimo rezultatui. 2010-03-01 akcijų pirkimo ir pardavimo sutartimi buvo sudaryti keli šiam patikrinimui esminiai sandoriai: 1) Pareiškėja iš AB „H1“ nusipirko UAB „A2“ akcijas; 2) UAB „G2“ (buvusi AB „G2“) iš AB „H1“ įsigijo Pareiškėjos akcijas.

### **2.1. Dėl UAB „A2“ akcijų įsigijimo (pirmoji sandorio dalis).**

Vertinant pirmąją sandorio dalį, sprendime pažymima, jog Pareiškėja pagal 2010-03-01 akcijų pirkimo ir pardavimo sutartį iš AB „H1“ įsigijo 100 proc. UAB „A2“ akcijų už 49 359 688,24 Lt. AB „H1“ perdavė Pareiškėjai UAB „A2“ akcijas, o Pareiškėja prisiėmė AB „H1“ įsipareigojimus, t. y. iš AB „H1“ perėmė skolinius įsipareigojimus už 49 359 688,24 Lt. T. y. patikrinimo metu nenustatyta, kad Pareiškėja grynaisiais pinigais / mokėjimo pavedimais būtų atsiskaičiusi su AB „H1“ už įsigytas UAB „A2“ akcijas.

#### **a) AB „H1“ → 1) UAB „A2“; 2) AB „K1“.**

AB „H1“ iš UAB „A2“ ir AB „K1“ pasiskolino 39 301 037,13 Lt (1,8 mln. Lt + 33,76 mln. Lt + 3 741 037,13 Lt). UAB „A2“ akcijų įsigijimo datai (2010-03-01), AB „H1“ negrąžintų skolų ir palūkanų likutis sudarė **49 359 688,24 Lt**. Pateiktose paskolų sutartyse sudarytose tarp AB „H1“, UAB „A2“ ir AB „K1“ paskolų tikslas nenurodytas, užstatas / garantas nenumatytas.

1) UAB „A2“ → AB „H1“. UAB „A2“ (paskolos davėjas) 2007-12-28 pagal paskolos sutartį suteikė 521 316,03 Eur (1 800 000 Lt) paskolą AB „H1“ iki 2008-12-28. Už suteiktą paskolą AB „H1“ (paskolos gavėjas) įsipareigoja mokėti palūkanas. 2008-12-29 susitarimu paskolos grąžinimo terminas buvo pratęstas iki 2009-12-28 ir 2009-12-27 susitarimu paskolos grąžinimo terminas pratęstas iki 2010-12-28. 2010-03-01 paskolos likutis sudarė 358 028,27 Eur (1 236 200 Lt), palūkanų likutis sudarė 143 943,37 Lt.

UAB „A2“ (paskolos davėjas) 2009-06-09 pagal paskolos sutartį suteikė 33 760 000 Lt paskolą AB „H1“. Paskola buvo suteikta litais iki 2016-02-28. Už suteiktą paskolą AB „H1“ (paskolos gavėjas) įsipareigoja mokėti palūkanas. Nustatyta, jog 2010-03-01 dienai paskolos likutis sudarė 33 760 000 Lt, palūkanų likutis sudarė 626 302,46 Lt, nurodytas paskolos grąžinimo terminas iki 2016-02-28.

2010-03-01 buvo sudaryta skolos perkėlimo sutartis (trišalė) tarp AB „H1“ (atstovaujama T. P.), Pareiškėjos (atstovaujama T. P.) ir UAB „A2“ (atstovaujama A. L.), kurios pagrindu UAB „A2“ (kreditorius), Pareiškėja (skolos perėmėja) ir AB „H1“ (skolininkas) perėmė 2007-12-28 ir 2009-06-09 paskolų sutarčių pagrindu likusias 399 717,15 Eur ir 34 386 302,46 Lt skolas.

2) AB „K1“ → AB „H1“. AB „K1“ (paskolos davėjas) 2008-05-12 pagal paskolos sutartį suteikė 12 917 053 Lt (3 741 037,13 Eur) paskolą AB „H1“ iki 2015-01-30. Už suteiktą paskolą AB „H1“ (paskolos gavėjas) įsipareigoja mokėti palūkanas. Nustatyta, jog 2010-03-01 dienai paskolos likutis sudarė 3 140 347,72 Eur (10 842 992,60 Lt), palūkanų likutis sudarė 796 527,40 Eur (2 750 249,81 Lt). Patikrinimo metu konstatuota, jog 2010-03-01 buvo sudaryta skolos perkėlimo sutartis (trišalė), tarp AB „H1“, Pareiškėjos ir AB „K1“, kurios pagrindu AB „K1“ (kreditorius) atstovaujamas A. P. Pareiškėja (skolos perėmėja) atstovaujama T. P.) ir AB „H1“ (skolininkas)

atstovaujamas T. P.) perėmė 2008-05-12 paskolos pagrindu likusią 3 140 347,72 Eur skolos likučio dalį (visa paskola 12 917 053 Eur) bei 796 527,40 Eur sukauptas palūkanas.

Taigi Pareiškėja pagal 2010-03-01 akcijų pirkimo ir pardavimo sutartį iš AB „H1“ įsigijo 100 proc. UAB „A2“ akcijų už 49 359 688,24 Lt. AB „H1“ perdavė Pareiškėjai UAB „A2“ akcijas, o Pareiškėja prisiėmė AB „H1“ įsipareigojimus, t. y. iš AB „H1“ perėmė skolinius įsipareigojimus už 49 359 688,24 Lt. Kaip jau buvo minėta, pirma sandorio dalimi Pareiškėja įsigijo 4002000 vnt. UAB „A2“ nematerialiųjų paprastųjų vardinių akcijų, kurių vienos akcijos nominali vertė yra 5 Lt ir tai sudarė 100 proc. UAB „A2“ įstatinio kapitalo (20 010 000 Lt).

**b) Pareiškėja → 1) UAB „A2“ → 2) AB „K1“.** Patikrinimo metu nustatyta, kad mokesčių mokėtoja įsigytas UAB „A2“ akcijas jų įsigijimo momentu apskaitė ilgalaikio finansinio turto balansinėje sąskaitoje 1602 „Investicija“, nurodydama jų įsigijimo savikainą 49 359 688,24 Lt, t. y. perimtų iš AB „H1“ skolinių įsipareigojimų 49 359 688,24 Lt (45 839 192,60 Lt + 3 520 495,64 Lt) apimtyje. Pareiškėja skolinius įsipareigojimus apskaitė balansinėje 4 klasės sąskaitoje „Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai“. Pareiškėjos pateiktų balansinių sąskaitų duomenimis, AB „K1“ (kartu su UAB „A2“) apskaitytas skolinių įsipareigojimų likutis tikrinamojo laikotarpio pradžiai (2011-01-01) sudarė 40 141 817,39 Lt, iš jų: paskolų dalies 35 839 193,24 Lt, palūkanų dalies 4 302 624,15 Lt. Taip pat Pareiškėjos 2014-12-31 skolinių įsipareigojimų likutis sudarė 21 903 091,73 Lt, iš jų: paskolų dalies 15 422 892,16 Lt, paskolų palūkanų dalies 6 480 199,57 Lt, t. y. paskolų palūkanų dalis padidėjo 2 177 575,42 Lt (6 480 199,57 Lt – 4 302 624,15 Lt).

UAB „A2“ 2010-08-25 pavadinimas pakeistas į AB „A2“. AB „A2“ teisinis statusas 2010-10-19 pakeistas į „reorganizuojama“ prijungimo būdu ir AB „A2“ prijungiama prie AB „K1“ ir 2010-12-16 išregistruojama iš juridinių asmenų registro. AB „A2“ laikotarpiu nuo 2010-03-01 iki 2010-12-16 vykdė pagrindinių buveinių veiklą. AB „K1“ vykdo savo įprastinę veiklą – popieriaus ir kartono gamybą.

Pagal pateiktus apskaitos registrus patikrinimo metu nenustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2014-12-31 būtų sumokėjusi AB „K1“ paskolų palūkanas 2 177 575,42 Lt. AB „K1“, apskaičiuodama Pareiškėjai palūkanas nuo negrąžintų skolinių įsipareigojimų (paskolų), nurodo AB „H1“ ir UAB „A2“ sutartis, pvz.: 2011-12-30 PVM sąskaitoje faktūroje KKA Nr. 0944848 nurodyta: palūkanų pardavimas už 2011 m. gruodžio mėn. 76 574,03 Lt, šios sąskaitos iššifravime „palūkanų skaičiavimas“ nurodyta, kad palūkanos skaičiuojamos pagal sutartis A2-H1 2009-06-09–2016-02-28, palūkanų dydis 3,03 proc.; 2012-01-31 PVM sąskaitoje faktūroje KKA Nr. 0945303 nurodyta: palūkanų pardavimas 76 574,03 Lt, o šios sąskaitos iššifravime „palūkanų skaičiavimas“ nurodyta, kad palūkanos skaičiuojamos pagal sutartis A2-H1 2009-06-09–2016-02-28, palūkanų dydis 3,03 proc.; 2012-06-30 PVM sąskaitoje faktūroje KKA Nr. 0946892 nurodyta: palūkanos 2012 m. birželio mėn. 45 631,62 Lt, šios sąskaitos iššifravime „palūkanų skaičiavimas“ nurodyta, kad palūkanos skaičiuojamos pagal sutartis A2-H1 2009-06-09–2016-02-28, palūkanų dydis 2,25 proc.; 2013-09-30 PVM sąskaitoje faktūroje KKA Nr. 0952225 nurodyta: palūkanų pardavimas už 2013 m. rugsėjo mėn. 27 132,35 Lt, šios sąskaitos iššifravime „palūkanų skaičiavimas“ nurodyta, kad palūkanos skaičiuojamos pagal sutartis A2-H1 2009-06-09–2016-02-28, palūkanų dydis 1,51 proc.; 2014-12-31 PVM sąskaitoje faktūroje KKA Nr. 0958051 nurodyta: palūkanos už paskolą 2014 m. gruodžio mėn. 22 463,28 Lt, šios sąskaitos iššifravime „palūkanų skaičiavimas“ nurodyta, kad palūkanos skaičiuojamos pagal sutartis A2-H1 nuo 2009-06-09 iki 2016-02-28, palūkanų dydis 1,4514 proc., viso sukauptos palūkanos 2013-12-31 sudaro 6 165 400,91 Lt (1 785 623,53 Eur), 2014-12-31 sudaro 6 480 199,81 Lt (1 876 795,59 Eur).

Nurodoma, jog Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu atsiskaitymus su AB „K1“ vykdė pagal susitarimus dėl priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymo:

– 2011-05-12 susitarime dėl priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymo nurodyta, kad AB „K1“ privalo išmokėti Pareiškėjai paskirtus 6 126 452,28 Lt dividendus. Susitarimo sudarymo dienai Pareiškėja buvo skolinga AB „K1“ 842 993,24 Lt pagal 2008-05-12 paskolos sutartį, sudarytą tarp AB „K1“ ir AB „H1“, kurios prievolės perkeltos Pareiškėjai pagal 2010-03-01 skolos

perkėlimo sutartį. Nuo susitarimo įsigaliojimo momento buvo laikoma, kad AB „K1“ tinkamai ir visiškai sumokėjo Pareiškėjai paskirtus dividendus, o Pareiškėja tinkamai ir visiškai grąžino AB „K1“ visas skolas pagal paskolos sutartis;

– 2012-05-09 susitarime dėl priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymo nurodyta, kad AB „K1“ privalo išmokėti Pareiškėjai paskirtus 5 144 649,03 Lt dividendus. Nuo susitarimo įsigaliojimo momento buvo laikoma, kad AB „K1“ tinkamai ir visiškai sumokėjo Pareiškėjai paskirtus dividendus, o Pareiškėja tinkamai ir visiškai grąžino AB „K1“ visas skolas pagal Paskolos sutartį;

– 2014-05-07 susitarime dėl priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymo nurodyta, kad AB „K1“ privalo išmokėti Pareiškėjai paskirtus 3 680 580,22 Lt dividendus. Nuo susitarimo įsigaliojimo momento buvo laikoma, kad AB „K1“ tinkamai ir visiškai sumokėjo Pareiškėjai paskirtus dividendus, o Pareiškėja tinkamai ir visiškai grąžino AB „K1“ visas skolas pagal Paskolos sutartį.

Patikrinimo metu konstatuota, jog skoliniai įsipareigojimai – paskolos, pagal paskolų sutartis sudarytas AB „H1“ su UAB „A2“ ir AB „K1“, dengiami vykdant susitarimus dėl vienaarūšių reikalavimų įskaitymo (dividendais), tačiau skoliniai įsipareigojimai – paskolų palūkanos nedengiamos, t. y. nemokamos, o ir toliau *didinamos* pagal AB „K1“ išrašomas Pareiškėjai PVM sąskaitas faktūras.

Pareiškėja (Paskolos gavėjas atstovaujamas direktoriaus V. K.) ir AB „G2“ (Paskolos davėjas atstovaujamas generalinio direktoriaus G. P.) 2010-03-15 sudarė paskolos sutartį dėl 10 mln. Lt paskolos suteikimo. Pareiškėja įsipareigojo už naudojimąsi paskola mokėti AB „G2“ metines palūkanas, lygias 1 mėn. VILIBOR ir 2 proc. maržos sumai. Šalių susitarimu paskolos paskirtis nurodyta tikslinė. Paskolos sutartyje nurodyta, kad Pareiškėja įsipareigojo panaudoti visą gautą paskolos sumą AB „K1“ įsipareigojimų pagal 2008-03-14 kreditavimo sutartį Nr. 2948-08IV sudarytą su AB DnB NORD banku, dengimui. Pažymima, kad 2010-02-22 laidavimo sąlygose, pasirašytose tarp AB „G2“ ir AB DnB NORD banko, jau buvo nurodyta, kad laiduotojas AB „G2“ laiduoja AB DnB NORD bankui už skolininką AB „K1“ pagal 2008-03-14 kreditavimo sutartį Nr. 2948-081V 2 896 200 Eur (10 mln. Lt). AB „K1“ įkeitė bankui 100 proc. Pareiškėjos įstatinio kapitalo ir šio turto įkeitimas įregistruotas hipotekos registre.

Nustatyta, kad AB „G2“ į Pareiškėjos turimą AB SEB banke sąskaitą dalimis pervedė 2 896 200 Eur (10 mln. Lt). Pareiškėja gautas iš AB „G2“ lėšas tą pačią dieną pervesdavo AB DnB NORD bankui AB „K1“ įsipareigojimų dengimui (mokėjimo pavedimuose nurodyta „paskolos grąžinimas už AB „K1“). Pagal pateiktus apskaitos registrus nustatyta, kad 2010 m. Pareiškėjos įsiskolinimas AB „K1“ sumažėjo 10 mln. Lt, o įsiskolinimas AB „G2“ padidėjo 10 mln. Lt. Pateiktuose buhalterinės apskaitos dokumentuose ir registruose nėra duomenų, kad Pareiškėja iš AB „G2“ gautą paskolą būtų 2011 m. panaudojusi įsigyjant turtą (finansinis, ilgalaikis ir / ar trumpalaikis turtas, atsargos) ir / arba investavusi pinigines lėšas į Pareiškėjos veiklą. Pareiškėja negrąžino AB „G2“ 10 mln. Lt paskolos. Pareiškėjos vienintelis akcininkas 2010-12-30 sprendimu Nr. 10/03 nusprendė papildomu įnašu padidinti Pareiškėjos įstatinį kapitalą nuo 10 000 Lt iki 10 010 000 Lt, išleidžiant 100 000 paprastųjų vardinių 100 Lt nominalios vertės akcijų bei apmokėti visas naujai išleistas pasirašytas akcijas (100 000 vnt.) įskaitant vienaarūšius priešpriešinius reikalavimus, kylančius iš Pareiškėjos akcijų pasirašymo sutarties ir 2010-03-15 paskolos sutarties. Tuo pačiu Pareiškėja 2012-09-24 pasirašė skolos perkėlimo sutartį ir perėmė AB „K1“ 2 800 000 Lt prievolės AB „G2“. Tokiu būdu Pareiškėja tapo skolinga AB „G2“ 2 800 000 Lt. Pareiškėja skolos negrąžino, nes mokesčių mokėtojos vienintelis akcininkas 2012-09-26 sprendimu Nr. 12/03 nusprendė papildomu įnašu padidinti Pareiškėjos įstatinį kapitalą nuo 10 010 000 Lt iki 12 810 000 Lt išleidžiant 28 000 paprastųjų vardinių 100 Lt nominalios vertės akcijų. Pagal Pareiškėjos pateiktus apskaitos registrus, pasak Inspekcijos, nustatyta, kad mokesčių mokėtoja 100 proc. akcijas valdanti įmonė AB „G2“ pagal 2010-03-15 paskolos sutartį 2010 m. kovo–gruodžio mėn. Pareiškėjai apskaičiavo 115 313,71 Lt palūkanų ir 2011 m. sausio–kovo mėn. – 1 671,22 Lt.

Pareiškėja 2011 m. AB „G2“ priskaičiuotas palūkanas 1 671,22 Lt priskyrė prie sąnaudų, mažinančių apmokestinamąjį pelną.

### **2.2. Dėl Pareiškėjos akcijų įsigijimo (antroji sandorio dalis).**

AB „H1“ → UAB „G2“ (buvusi AB „G2“).

Vertinant antrąją sandorio dalį, Inspekcijos teigimu, matyti, jog UAB „G2“ (buvusi AB „G2“) iš AB „H1“ įsigijo Pareiškėjos akcijas. AB „H1“ operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad 2010 m. finansinės ir investicinės veiklos pajamose apskaitė vertybinių popierių perleidimo pelną 333 923 Lt (343 923 Lt – 10 000 Lt), susidariusį dėl Pareiškėjos akcijų perleidimo. AB „H1“ turėtas Pareiškėjos akcijas 2010-03-01 perleido AB „G2“ už 343 923 Lt, kurių įsigijimo savikaina sudarė 10 000 Lt. AB „H1“ 2010 m. finansinės ir investicinės veiklos sąnaudose apskaitė vertybinių popierių perleidimo nuostolį 15 738 684 Lt, susidariusį dėl UAB „A2“ akcijų perleidimo. Pažymima, kad minėtą 15 738 684 Lt nuostolį AB „H1“ 2010 m. metinėje pelno mokesčio deklaracijoje (forma PLN204) priskyrė prie sąnaudų, laikomų neleidžiamais atskaitymais. AB „H1“ 100 proc. UAB „A2“ akcijų įsigijo 2007-10-29.

### **3. Dėl palūkanų sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais**

Sprendime tvirtinama, kad apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, sąnaudos gali būti pripažįstamos leidžiamais atskaitymais tik tada, kai jos pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais, yra įprastos ir būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti bei kai jos tenka per atskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms. Apibendrinama PMĮ nuostatas ir teismų praktiką, Inspekcija išskiria tris kriterijus sąnaudų (išlaidų) pripažinimui: 1) jos realiai buvo patirtos; 2) pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais; 3) buvo susijusios su pajamų uždirbimu (LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013; 2013-02-07 nutartis adm. byloje Nr. A-602-158/2013. Nurodoma, jog LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2015-06-16 nutartyje Nr. eA-1409-602/2015 akcentavo, jog leidžiamais atskaitymais, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyviai) sąlygas: (1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą; (3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; (4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria; (5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti.

Pareiškėja priskaičiuotas paskolų palūkanas 1 993 630 Lt (1 995 301 Lt – 1 671 Lt) priskyrė prie sąnaudų, laikomų leidžiamais atskaitymais, laikydamosi nuostatos, kad Pareiškėjai priskaičiuotos paskolų palūkanos yra susijusios su UAB „A2“ akcijų įsigijimu iš AB „H1“. Pareiškėja laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2014-12-31 pateiktose metinėse pelno mokesčio deklaracijose (forma PLN204) deklaravo vienetų grupės vienetams perleistas veiklos mokesčių nuostolių sumas už 2 019 829 Lt. Patikrinimo metu nustatytų aplinkybių visuma, pasak Inspekcijos, leidžia teigti, jog minėtos palūkanos negalėjo būti priskirtos leidžiamais atskaitymams, nes:

1. Pagal PMĮ nuostatas Pareiškėja, AB „G2“ ir AB „K1“ laikytini asocijuotais asmenimis. Pareiškėja, pateikdama Inspekcijai 2010 m. ataskaitą apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančius vienetus bei asmenis (forma FR0438), nurodė, kad 2010 m. AB „G2“ kontroliuoja 100 proc. Pareiškėjos akcijų, o Pareiškėja kontroliuoja 46 proc. AB „K1“ akcijų. Pareiškėjos pateiktose 2011–2014 kalendorinių metų ataskaitose apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančius vienetus bei asmenis (FR0438) nurodyta, kad AB „G2“ kontroliuoja 100 proc. Pareiškėjos akcijų, o Pareiškėja kontroliuoja 96 proc. AB „K1“ akcijų. Buvimas asocijuotais asmenimis, Inspekcijos teigimu, nesudaro pagrindo sandorių vertinti kitaip, nei jie būtų sudaryti su trečiaisiais (nesusisijusiais asmenimis), tačiau ši sąlyga taikoma tada, kai sandoris ir / arba sandorių grupė nekelia jokių abejonių, sandorių šalių tikslas yra pagrįstas ekonomine / finansine nauda, o ne dirbtinai siekiant kitų tikslų. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius konstatavo, jog sandorių grupė tenkino ne Pareiškėjos, o motininės įmonės AB „G2“ interesus ir buvo sudaryta jos naudai.

2. Vertinant Pareiškėjos vykdomą ekonominę veiklą, vertintinas ir ekonominis mokesčio mokėtojo patiriamų išlaidų, susijusių su vykdoma veikla, tikslingumas. Vykdam bet kokią veiklą, mokesčių mokėtojai turi turėti vienintelį tikslą – gauti ekonominę naudą, efektyviai ir produktyviai vystyti komercinę – gamybinę veiklą. Pareiškėja nevykdė jokios realios veiklos, o buvo įsigyta kaip tarpinė grandis UAB „A2“ akcijoms įsigyti bei per ją valdyti AB „K1“, t. y. akcininkės (AB „G2“) interesams įgyvendinti.

Sprendime nurodoma, jog iš patikrinimo metu nustatytų aplinkybių matyti, kad sandoriai vyko tarp susijusių įmonių. Pareiškėja 2010-03-01 iš AB „H1“ įsigijo UAB „A2“ akcijų už 49 359 688,24 Lt, už įsigytas akcijas atsiskaitė perimdama AB „H1“ skolinius įsipareigojimus UAB „A2“ ir AB „K1“ pagal paskolų sutartis, sudarytas 2007-12-28, 2008-05-12 ir 2009-06-09. Patikrinimo metu nenustatyta, kad Pareiškėja grynais pinigais ar mokėjimo pavedimais būtų atsiskaičiusi su AB „H1“ už įsigytas UAB „A2“ akcijas. Pareiškėja, perimdama AB „H1“ skolinius įsipareigojimus, nuo 2010-03-01 tapo skolinga UAB „A2“ ir AB „K1“, iš viso 49 359 688,24 Lt. Reorganizavus, t. y. prijungus UAB „A2“ prie AB „K1“ nuo 2010-11-30 Pareiškėja tapo skolinga tik AB „K1“. Tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2011-01-01) pas Pareiškėją apskaitomas 40 141 817,39 Lt įsiskolinimas AB „K1“, tikrinamuoju laikotarpiu dalis įsiskolinimo (17 616 681,73 Lt) padengta AB „K1“ išmokėtais dividendais (14 816 681,73 Lt) ir 2012-09-24 perimtu skoliniu įsipareigojimu (2 800 000 Lt). Tikrinamojo laikotarpio pabaigoje (2014-12-31) apskaitomas įsiskolinimas AB „K1“ 24 702 711,08 Lt (nors faktiškai turėtų būti apskaitomas 22 525 135,66 Lt). Pareiškėja apskaitos registruose apskaitė 2 177 575,42 Lt AB „K1“ apskaičiuotų palūkanų, tačiau, Inspekcijos tvirtinimu, mokesčių mokėtojos apskaitos registru duomenimis, nenustatyta, kad Pareiškėja būtų faktiškai mokėjusi palūkanas nuo negrąžintų skolinių įsipareigojimų.

3. Nurodoma, jog Pareiškėja vietoje UAB „A2“ akcijų įsigijimo kainos sumokėjimo pinigais perėmė iš AB „H1“ atitinkamą sumą paskolų AB „H1“ gautų iš UAB „A2“ ir AB „K1“, t. y. būtent dėl UAB „A2“ akcijų įsigijimo (investicija į akcijas) Pareiškėja turi gražinti paskolų sumas UAB „A2“ ir AB „K1“ ir būtent šios perimtos paskolos, kurios panaudotos atsiskaitymui už akcijų įsigijimą, generuoja Pareiškėjai palūkanų sąnaudas (finansinės investicinės veiklos sąnaudas). Inspekcija neatsižvelgė į Pareiškėjos pastabas, jog rinkoje yra įprasta praktika įmonių tarpusavio įsipareigojimus tvarkyti priešpriešinių reikalavimų užskaitomis ar kitokiais būdais efektyviai spręsti pinigų srautų klausimą, be to, buvo svarbu išvengti pardavėjo AB „H1“ interesų įsigyjamosiose įmonėse. Vertinant ginčo sandorius pagal jų turinį, Pareiškėjos teigimu, yra akivaizdu, jog ji UAB „A2“ akcijas įsigijo už skolintas lėšas.

Inspekcija sprendime nurodo, jog patikrinimo metu mokesčių administratorius konstatavo, jog kontrolės procedūrų metu nenustatyta, kad Pareiškėja UAB „A2“ akcijų įsigijimui būtų gavusi paskolas ir už tai būtų įsipareigojusi mokėti nustatyto dydžio palūkanas. Priešingai, AB „H1“ buvo įsipareigojusi mokėti nustatyto dydžio palūkanas UAB „A2“ ir AB „K1“ už gautas paskolas. Pareiškėjai 2010-03-15 AB „G2“ suteikė tikslinę 10 mln. Lt paskolą, skirtą AB „K1“ įsipareigojimams (bankui) dengti, tačiau, Inspekcijos vertinimu, minėta paskola taip pat nesusijusi su Pareiškėjos vykdyta komercine-gamybine veikla.

4. Nurodoma, jog Pareiškėja įsteigta 2009-07-10, steigėjas A. A. Įstatuose nurodyta pagrindinė veikla – didmeninė ir mažmeninė prekyba žemės ūkio produkcija. Pareiškėjos įstatinis kapitalas buvo 10 000 Lt. Pareiškėjos įstatai dėl įstatinio kapitalo didinimo buvo keisti 2011-01-05 ir 2012-11-09 nurodant veiklos tikslą: siekti pelno, efektyviai ir produktyviai vystant komercinę-ūkinę veiklą bei nurodant veiklos objektą: prekyba, paslaugų teikimas ir kitos veiklos sferos. Didinti įstatinį kapitalą nusprendė vienintelė Pareiškėjos akcininkė AB „G2“. Tačiau Inspekcija, išanalizavusi patikrinimo metu pateiktus 2010–2014 m. Pareiškėjos akcininkų susirinkimų protokolus (2010-12-30 Nr. 10/03, 2012-09-26 Nr. 12/03, 2012-02-24 Nr. 12/01), nurodo nustačiusi, kad juose buvo sprendžiami klausimai išskirtinai susiję su Pareiškėjos įstatinio kapitalo didinimu, mokesčių mokėtojos akcijų įkeitimu AB DnB NORD bankui, tačiau nebuvo sprendžiami



klausimai dėl konkrečios Pareiškėjos veiklos rezultatų, valdomos bendrovės koordinavimo, numatomų investicijų.

Nurodoma, jog išanalizavus Pareiškėjos pateiktus AB „K1“ neeilinio visuotinio akcininkų susirinkimo protokolus (2010-09-16 Nr. 35, 2010-11-15 Nr. 36, 2011-04-22 Nr. 37) nustatyta, kad akcininkų susirinkimo iniciatorius – AB „K1“ valdyba. AB „K1“ valdybos narys V. K. pristatė AB „K1“ ir AB „A2“ reorganizavimo tikslus ir priežastis, o reorganizavimo sąlygas pasirašė AB „K1“ vardu valdybos pirmininkas G. P. ir AB „A2“ vardu gen. direktorius V. K. AB „K1“ įstatuose, kurie pakartotinio patikrinimo metu buvo pateikti kaip 2010-11-15 neeilinio visuotinio akcininkų susirinkimo protokolo Nr. 36 priedas Nr. 1, nurodyta, kad bendrovės organai yra: visuotinis akcininkų susirinkimas, valdyba ir bendrovės vadovas. AB „K1“ valdyba yra kolegialus bendrovės valdymo organas, kuris sprendžia pagrindinius gamybinius, organizacinius, finansinius ir ūkinius klausimus, analizuoja ir vertina vadovo medžiagą apie veiklos strategijos įgyvendinimą, veiklos organizavimą, finansinę būklę, ūkinės veiklos rezultatus, analizuoja ir vertina metinių ataskaitų rinkinį, pelno (nuostolių) paskirstymo projektą ir t. t. Atsižvelgus į šias aplinkybes daroma išvada, kad sprendžiamąjį balsą turi akcininkai, tačiau pagrindinis AB „K1“ veiklos strategijos ir vizijos formuotojas yra pačios AB „K1“ valdyba. Patikrinimo metu nustatyta, jog AB „K1“ valdybą laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2013-04-29 sudarė G. P. (valdybos pirmininkas), N. Š., V. K. (AB „G2“ dirbantys ir vadovaujantys asmenys), laikotarpiu nuo 2013-04-30 iki 2014-12-31 trys minėti asmenys ir A. P. Inspekcijos duomenimis, AB „K1“ direktorius B. P. minėtoje bendrovėje dirbo nuo 1993-06-01 iki 2014-05-02 (vadovo pareigose nuo 1994-08-09 iki 2013-06-10), o nuo 2013-04-30 buvo ir AB „K1“ valdybos narys.

5. Pareiškėja rašytinėse pastabose nurodė, kad atsižvelgiant į valdomų įmonių veiklos rodiklius bei rinkos tendencijas, bendrovė formuoja valdomų įmonių veiklos politiką, pvz. stebint AB „K1“ nepakankamai gerėjančius finansinius rodiklius mokesčių mokėtoja atitinkamai nubrėžė gaires vadovo keitimui ir po šio žingsnio nuo 2013 m. AB „K1“ finansiniai rezultatai tik gerėja. Ši Pareiškėjos argumentą Inspekcija įvertintino kritiškai, nes AB „K1“ metinėse pelno mokesčio deklaracijose (forma PLN204) 2007–2014 m. deklaravo apmokestinamojo pelno sumas, perėmė kitų grupės vienetų mokestinius nuostolius bei skyrė dividendus, t. y. dirbo pelningai.

6. Tikrinamuoju laikotarpiu pas Pareiškėją dirbo du darbuotojai (direktorius ir buhalteris) po 1 val. per dieną, mokamas atlyginimas 170 Lt / mėn., kurie pilną darbo dieną dirbo AB „G2“. Inspekcijos MAIS klientai duomenimis, Pareiškėjos biuras buvo AB „G2“ priklausančiose patalpose, tačiau pagal pateiktus apskaitos dokumentus nenustatyta, kad Pareiškėja būtų mokėjusi nuomos mokesčių už patalpų nuomą.

7. UAB „A2“ ir Pareiškėjos akcijų vertinimo (rinkos kainos nustatymo) ataskaitos nebuvo pateiktos. Pareiškėjos vadovas V. K. operatyvaus patikrinimo metu pateiktame rašte (2016-03-03, reg. Nr. 42-3544) nurodė, kad jis Pareiškėjos vadovu yra nuo 2010 m. kovo mėn. vidurio, t. y. jau po to, kai Pareiškėja buvo įsigijusi UAB „A2“ akcijas ir jam UAB „A2“ akcijų vertinimo ataskaita pateikta nebuvo. Vadovo teigimu, UAB „A2“ akcijų kaina 49,4 mln. Lt buvo nustatyta labai artima įsigijimo datai (2010-03-01) apskaičiuotai grynojo turto, t. y. turto minus įsipareigojimų, vertei. Inspekcija atkreipė dėmesį į tai, jog Pareiškėjos direktorius buvo / yra AB „G2“ valdybos narys ir viceprezidentas.

Apibendrinusi pirmiau paminėtas aplinkybes Inspekcija konstatuoja, jog Pareiškėjos nuostoliai susidarė (didžioji dalis nuostolio – 1 995 301 Lt) ne dėl vykdomos ekonominės ir / ar komercinės veiklos, o dėl asocijuotų asmenų tarpusavio susitarimų. Vykdamas tokio pobūdžio sandorius tarp asocijuotų asmenų: Pareiškėjos, AB „K1“, AB „G2“ buvo siekiama perkelti mokestinių nuostolių sumas pelningai veikusiai AB „G2“. Be to, Pareiškėjos patirti nuostoliai nėra komercinės ar gamybinės veiklos rezultatas dėl kurio patiriamos sąnaudos, kai vienetas siekia uždirbti pajamų, nes sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Pareiškėja kaip juridinis vienetas norintis įsigyti kito vieneto akcijas, paskolų iš AB „K1“ negavo, o šalių susitarimu už tam tikrą kainą įsigijo kito vieneto (UAB „A2“) akcijas ir už kitą

vienetą (AB „H1“) prisiėmė įsipareigojimą gražinti skolinius įsipareigojimus įsigytų akcijų vertės apimtyje. Pareiškėja, gavusi 10 mln. Lt paskolą iš AB „G2“, ją naudojo ne savo ekonominėje veikloje, o AB „K1“ įsipareigojimų AB DnB NORD bankui dengimui.

#### **4. Dėl nuostolių perkėlimo**

Sprendime nurodoma, jog pagal Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus nustatyta, kad Pareiškėja AB „G2“, mokestinių nuostolių perėmėjai, 2014-05-21 perdavė 2011 m. 716 186 Lt mokestinius nuostolius, 2012 m. – 646 248 Lt, 2013 m. – 343 593 Lt mokestinius nuostolius bei 2015-05-20 perdavė 2014 m. 313 802 Lt mokestinius nuostolius, iš viso 2 019 829 Lt veiklos mokestinių nuostolių.

Sprendime cituojamos PMĮ 56<sup>1</sup> str. 1 dalies nuostatos bei LVAT aiškinimas, jog pagal savo esmę pati mokesčio lengvata iš esmės yra tam tikra išimtis iš mokesčių mokėtojų lygybės bei mokesčio visuotinio privalomumo principų. Pagal 2009-12-09 PMĮ 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 382, 401, 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo X1 skyriumi įstatymo Nr. XI-539 (toliau – Įstatymas) 16 straipsnį, PMĮ 56<sup>1</sup> straipsnio nuostatos taikomos apskaičiuojant 2010 m. ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pelno mokestį. Vadovaujantis šiomis nuostatomis, vienetas kitam vienetų grupės vienetui galėjo perduoti 2010 m. mokestinius nuostolius, jeigu nuostolių perdavimo dieną šie vienetai toje grupėje yra be pertraukų ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos. Taigi 2010 m. nuostolius vienetas galėjo perduoti, jeigu iki nuostolių perdavimo dienos (2010 m. mokestiniai nuostoliai realiai gali būti perduoti tik 2011 m., kai vienetas jau bus apskaičiavęs 2010 m. mokestinį rezultatą) bus toje grupėje be pertraukų ne trumpiau kaip du metus. Atitinkamai, 2011 m. mokestiniai nuostoliai gali būti perduoti tik 2012 m., kai vienetas jau bus apskaičiavęs 2011 m. mokestinį rezultatą ir toje grupėje be pertraukų jau bus ne trumpiau kaip du metus.

Kadangi pagal PMĮ 56<sup>1</sup> straipsnio nuostatas galima perkelti tik tam tikro mokestinio laikotarpio nuostolius, kurie laiko prasme turi sutapti su kito ūkio subjekto, kuriam nuostoliai perduodami, mokestiniu laikotarpiu, todėl pagal bendrąsias PMĮ įtvirtintas apmokestinamojo pelno ir pelno mokesčio apskaičiavimo taisykles, konkretaus mokestinio laikotarpio rezultatas yra nustatomas mokestinio laikotarpio pabaigai. Vienetas kito vienetų grupės vieneto perduotais nuostoliais gali sumažinti atitinkamo mokestinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną, apskaičiuotą PMĮ 11 str. nustatyta tvarka, o įvertinus tai, kad pagal PMĮ 48 str. nuostatas, pelno mokestis apskaičiuojamas pagal paskutinės mokestinio laikotarpio dienos būklę, vienetas perimdamas atitinkamų metų nuostolį privalo parengti ir pateikti būtent to laikotarpio metinę pelno mokesčio deklaraciją iki kito mokestinio laikotarpio šešto mėnesio pirmos dienos (PMĮ 51 str.) ir į ją įtraukti perimtus to laikotarpio mokestinius nuostolius. PMĮ nėra numatytos galimybės perleisti / perimti tarp vienetų grupės vienetų ankstesniais mokestiniais metais susidariusių nuostolių. Tačiau, kad būtų galima įgyvendinti minėtą mokestinę procedūrą, nuostolius perduodantys ir juos priimantys vienetų grupės vienetai turi atitikti jau minėtus PMĮ 56<sup>1</sup> str. keliamus reikalavimus.

Sistemiškai vertinant PMĮ 56<sup>1</sup> str. 1, 3 ir 7 dalies nuostatas bei Įstatymo leidėjo tikslą, Inspekcijos tvirtinimu, PMĮ nuostatos dėl mokestinių nuostolių perdavimo taikomos perspektyviai, bet ne retrospektyviai. PMĮ 56<sup>1</sup> str. 1 d. 3 punkto išlyga, kad nauji vienetų grupėje įregistruoti vienetai gali perduoti ar perimti mokestinius nuostolius, jeigu jie bus toje vienetų grupėje ne trumpiau kaip dvejus metus nuo jų įregistravimo dienos, parodo Įstatymo leidėjo ketinimą suteikti galimybę tokiems vienetais pasinaudoti nuostolių perdavimo lengvata, nes iki jų įregistravimo jie negalėjo tenkinti PMĮ 56<sup>1</sup> str. 1 d. 2 punkto reikalavimų. Jeigu minėtos PMĮ 56<sup>1</sup> straipsnio nuostatos dėl mokestinių nuostolių perdavimo galėtų būti taikomos retrospektyviai (t. y. vienetais išbuvus vienetų grupėje nustatytą terminą, po to jie galėtų perduoti – perimti ankstesnių mokestinių laikotarpių nuostolius, tikslindamos tų mokestinių laikotarpių metines pelno mokesčio deklaracijas, kai vienetai netenkino PMĮ 56<sup>1</sup> str. 1 d. 2 punkto reikalavimų), tai PMĮ 56<sup>1</sup> str. 1 d. 3 punkto išlyga būtų perteklinė.

Mokestinė atsakomybė dėl nuostolių perdavimo kyla nuostolį priimančiai bendrovei, šiuo atveju – AB „G2“, todėl šiuo sprendimu Inspekcija nurodo koreguojanti nuostolio sumą.

Pareiškėja 2017-10-09 skunde nurodo, jog skundžiamas Inspekcijos sprendimas buvo priimtas po pakartotinio Pareiškėjos mokestinio patikrinimo, kurį atlikti buvo pavesta Inspekcijos 2016-12-19 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-707 įpareigojant mokesčių administratorių „<...> pakartotinai įvertinti Pareiškėjos vykdomą veiklą, išanalizuoti sandorių siekiamus tikslus, visų sandorio šalių elgesį bei jų įtaką Pareiškėjos gaunamoms pajamoms / patiriamoms išlaidoms, t. y. nustatyti aplinkybių visumą; nustatyti 2010-03-01 sandoryje dalyvavusių visų bendrovių siekius ir tikslus, juos palyginti su Pareiškėjos vykdoma veikla bei buhalteriniais dokumentais bei gauta finansine / mokestine nauda“. Pakartotinio patikrinimo akte bei sprendime, Pareiškėjos nuomone, buvo iš esmės atkartoti tie patys pirminio Inspekcijos patikrinimo teiginiai bei išvados, su kuriomis Pareiškėja nurodo nesutinkanti. Įvertinus visas UAB „A2“ akcijų įsigijimo aplinkybes kompleksiskai, jos teigimu, yra akivaizdu, jog:

(i) Pareiškėjos patirtos palūkanų sąnaudos yra tiesiogiai susijusios ir kylančios iš būtent šių akcijų įsigijimo finansavimo (kainos apmokėjimo) būdo, o akcijų įsigijimas buvo pagrįstas verslo bei komerciniais tikslais;

(ii) 2010 m. įsigytas ir iki šiol valdomas kontrolinis įmonių akcijų paketas Pareiškėjai duoda ekonominę naudą ir finansinę grąžą, reikšmingai viršijančią tiek palūkanų sąnaudų sumas, tiek ir visą investicijos kainą, todėl palūkanų sąnaudos yra ekonomiškai tikslingos ir pagrįstos;

(iii) esamas akcijų įsigijimo finansavimo modelis nesukūrė jokio papildomo mokestinio pranašumo ar mokestinės naudos palyginus jį su kitais potencialiai galimais variantais;

(iv) Pareiškėja yra holdingas, kuriam investicijų finansavimas yra laikytinas jo tipinės įprastinės veiklos sąnaudomis, patiriamomis patirtos siekiant ekonominės naudos, ir laikytinas leidžiamais atskaitymais neatsižvelgiant į tai, kad holdingo bendrovė atitinkamu laikotarpiu gauna tik dividendus (pagal PMĮ 17 str. 1 d. komentaro 6.24 ir 6.28 punktai);

(v) Už 2011 m. apskaičiuoti Pareiškėjos mokestiniai nuostoliai teisėtai ir teisingai buvo perduoti kitai grupės įmonei, nes reikalingas 2 metų terminas buvo suėjęs ne tik mokestinių nuostolių perdavimo datai (sutarties dėl nuostolių perdavimo data), bet buvo suėjęs šių nuostolių sumos apskaičiavimo metu (2012 kovo–balandžio mėn. uždarinėjant bei audituojant 2011 m. finansinius rezultatus) ir 2012 m. birželio mėn. pirminės pelno mokesčio deklaracijos teikimo įstatyminiam terminui.

Pareiškėjos įsitikinimu, Inspekcija netinkamai pritaikė PMĮ 11 str. 1 dalies, 17 str. 1 dalies ir 31 str. 1 d. 13 punkto nuostatas bei pažeidė MAĮ 6 straipsnyje įtvirtintus apmokestinimo principus.

Skunde nurodoma, jog vertinant Pareiškėjos paskolų palūkanų sąnaudų, patirtų 2011–2014 m., priskyrimo leidžiamoms atskaitymams pagal PMĮ nuostatas pagrįstumą būtina aptarti sandorių, kurių pagrindu šios palūkanos apskaičiuotos, turinį ir tikslus bei ekonomines aplinkybes, lėmusias aptariamų sandorių sudarymą.

Situacijos analizei, Pareiškėjos tvirtinimu, reikšmingos šios aplinkybės, išdėstytos chronologine seka pagal datas:

1. Pareiškėja buvo įsteigta 2009 m., 100 proc. jos akcijų nuo jos įsteigimo valdė A. A. Iki 2010 m. kovo mėn. deklaruota veikla: grūdų, neperdirbto tabako, sėklų ir pašarų gyvuliams didmeninė prekyba, tačiau ši veikla nebuvo išvystyta – Pareiškėja neturėjo prekybos taškų, dukterinių įmonių ir pan., jos vardas nebuvo žinomas rinkoje;

2. 2010 m. AB „H1“ valdė 100 proc. UAB „A2“ akcijų, pastaroji valdė 96,18 proc. AB „K1“, kuriai priklausė gofruotojo kartono gamybos įmonė Ukrainoje „M1“;

3. UAB „A2“ ir UAB „K1“ laikotarpiu nuo 2007 iki 2010 m. AB „H1“ buvo suteikusias paskolų ir nuo jų priskaičiuotų neišmokėtų palūkanų, iš viso už 49 359 688,24 LT (14 295 554 Eur) sumą;

4. 2010-01-11 nesusijusios įmonės AB „H1“ ir AB „G2“ pasirašė savo esme preliminarią akcijų pirkimo ir pardavimo sutartį, kuria įtvirtinti būsimi šalių tarpusavio išsipareigojimai dėl sandorio sudarymo, įgyvendinus sandorio išankstines sąlygas:

– sutartyje numatyta, kad (i) AB „H1“ ketina įsigyti Pareiškėjos akcijas, (ii) Pareiškėja ketina įsigyti UAB „A2“ akcijas, (iii) tuomet AB „G2“ ketina įsigyti Pareiškėjos akcijas jau po to, kai Pareiškėja įsigyja UAB „A2“ akcijas (kuri valdo AB „K1“ daugumą akcijų);

– sutarties 4.3.7. punkte numatytas Pareiškėjos perkamų UAB „A2“ akcijų kainos 49 359 688,24 Lt (14 295 554 Eur) apmokėjimas sudengiant priešpriešinius reikalavimus iš AB „H1“ perėmus šių akcijų kainos ribose atitinkamas sumas pardavėjo paskolų (atkreipiamas dėmesys į tai, kad UAB „A2“ ir AB „K1“ balanse buvo tinkamai apskaitytos jų gautinos sumos iš anksčiau suteiktų paskolų, o gautinos sumos yra įmonės turtas (būsimi gautini pinigai), kuris tiesiogiai įtakoja šių įmonių akcijų kainų kaip jų turto vertę. Pareiškėja 2010 m. neturėjo tokios sumos piniginių lėšų, todėl akcijų įsigijimas be papildomo finansavimo nebuvo įmanomas; piniginių srautų optimizavimo tikslu buvo optimaliau perimti paskolas akcijų kainos ribose nei organizuoti tikslinį išorinį finansavimą siekiant tinkamai atsiskaityti už įsigyjamas akcijas. Paskolų perėmimas yra tiesiogiai nulemtas akcijų kainos ir veikia kaip atsiskaitymas už jas liekant įsiskolinus kreditoriams. Be to, perimtos paskolos lygiai taip pat generuoja palūkanų sąnaudas, kaip jas generuotų ir bet kuris kitas išorinis skolinimasis akcijoms įsigyti);

5. Tokiai sandorių grandinei pritarė tiek įmonės anksčiau finansavę komerciniai bankai, tiek ir sandoriuose dalyvaujančios įmonės. Būtent kaip bankų reikalavimo pasekmė kyla papildomų 10 mln. Lt papildomos paskolos poreikis Pareiškėjai skubiam atitinkamos dalies lėšų perdavimo AB „K1“. Ši paskola taip pat nulemta pirminio akcijų įsigijimo sandorio kaip jo sudėtinė dalis. Nedelsiant po paskutinės paskolos dalies gavimo jau 2011 m. pradžioje visa bendra AB „G2“ paskolos suma buvo kapitalizuota į Pareiškėjos įstatinį kapitalą. Atitinkamai, Pareiškėja toliau nebeturi šio išsipareigojimo kaip paskolos ir jis nebegeneruoja palūkanų sąnaudų. Šiuo žingsniu buvo ne tik išpildytas banko finansinis reikalavimas, bet ir pasiektas papildomas tikslas – sutvarkyti Pareiškėjos įstatinio kapitalo struktūrą, kad ji turėtų adekvataus dydžio kapitalą pagal valdomų dukterinių bendrovių akcijų vertes;

6. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog paskutinis įsigijimų grandinės sandoris įvyksta tarp dviejų nesusijusių įmonių AB „H1“ ir AB „G2“. Todėl iš verslo perspektyvos žiūrint, Pareiškėjos nuomone, nėra pagrįsta teigti, kad sandoris, kurio dalis vyksta tarp didelių nesusijusių verslo įmonių grupių, gali vykti be svarių komercinių verslo priežasčių;

7. Nuo 2010 m. kovo mėn., užbaigus įvykdyti numatytus įsigijimo sandorius, Pareiškėja tampa AB „G2“ įmonių grupės dalimi, tarpine valdančiąja įmone gofruotojo kartono segmento atšakos įmonėms (kurių įsigijimo metu buvo dvi, šiuo metu – keturios). Atitinkamai, Pareiškėja pakeičia ir savo deklaruojamos veiklos kodą į 70.10.00 (pagrindinių buveinių veikla);

8. Siekdama efektyvinti įsigytos įmonių struktūros grandinę, Pareiškėja kaip vienintelis akcininkas tvirtina UAB „A2“ ir AB „K1“ reorganizavimą – iš pradžių pertvarkoma UAB „A2“ juridinė forma į akcinę bendrovę, po to AB „A2“ prijungiama prie AB „K1“ perleidžiant visas jos teises ir pareigas;

9. Per laikotarpį nuo 2010 m. iki dabar Pareiškėja reguliariai beveik kas metai gauna reikšmingas dividendų sumas iš AB „K1“, kurie nėra toliau skirstomi akcininkui, bet pilna apimtimi panaudojami Pareiškėjos einamosioms išlaidoms padengti bei dengti (mažinti) savo turimus su akcijų įsigijimu susijusius išsipareigojimus, dėl ko su kiekvienu paskolos sudengimo etapu Pareiškėjai mažėja jos patiriamų paskolų palūkanų sąnaudos. Dabartiniu metu Pareiškėja jau yra padengusi visą paskolos sumą;

10. Pirminio mokestinio patikrinimo metu atlikto AB „H1“ operatyvaus patikrinimo medžiagoje nurodyta, kad AB „H1“ deklaravo pajamas, gautas iš su Pareiškėja įvykdyto UAB „A2“ akcijų pardavimo sandorio, apskaitė visą 49 mln. Lt sumą kaip vertybinių popierių perleidimo pajamas (iš kurių, skaičiuojant mokesčius, yra minusuojama akcijų įsigijimo savikaina bei su

perleidimu susiję kaštai). Remiantis AB „H1“ operatyvaus patikrinimo duomenimis, AB „H1“ taip pat finansinėse ataskaitose 49 mln. Lt suma sumažino savo įsiskolinimų kreditoriams sumą, t. y. toliau šios sumos nebegeneruoja palūkanų sąnaudų AB „H1“ lygmenyje.

Vertinant aptartų aplinkybių visetą, Pareiškėjos tvirtinimu, yra akivaizdu, kad tiek perkant ir pertvarkant įmonių struktūrą, tiek sudarant paskolų perkėlimo sandorius visos šalys siekė išimtinai ekonominių tikslų. Toliau šiame skunde pateikiami argumentai tik patvirtina, jog Inspekcijos sprendime išdėstyti teiginiai dėl jai kyrančių abejonių, ar iš tiesų aptartų sandorių tikslas buvo pagrįstas ekonomine / finansine nauda, o ne „dirbtinai siekiant kitų tikslų“, yra nepagrįsti ir akivaizdžiai prieštaraujantys nustatytoms faktinėmis aplinkybėms.

Skunde tvirtinama, jog mokesčių administratorius nei pirminio, nei pakartotinio mokesčių patikrinimų metu tinkamai nenustatinėjo ir neatsižvelgė į ekonominius sudarytų sandorių tikslus, sandorio šalių verslo siekius bei atliktais sandoriais pasiektus finansinius rezultatus:

(i) Inspekcija neanalizuoja bendros įmonių grupės struktūros, kurioje akivaizdžiai matomas įprasta verslo logika pagrįstas Pareiškėjos statusas – ji yra tarpinis holdingas būtent toje įmonių grupės verslo atšakoje, kurioje yra jau keturios sektoriaus bendrovės (akcijų įsigijimo sandorio metu 2010 m. buvo dvi iš dabartinių keturių); atitinkamai kiti grupės veiklos sektoriai turi tik po vieną seserinę įmonę atšakai;

(ii) Inspekcija neanalizuoja pačios Pareiškėjos finansinės padėties pokyčių reguliariai gaunant tiesioginę finansinę grąžą iš investicijos į akcijas, pavyzdžiui:

– tikrinamuoju laikotarpiu 2011–2014 m. Pareiškėjai buvo paskirstyta ~15 mln. Lt dividendų, kas yra bene 8 kartus didesnė pinigų suma už per tą patį laikotarpį atskaitytas palūkanų sąnaudas (~1,9 mln. Lt); 2015 m. paskirstyta dar 7 mln. Lt dividendų;

– vien per 2016 m. Pareiškėjai paskirstyta 12,5 mln. Lt (3,6 mln. Eur) dividendų, o tais pačiais metais paskolos palūkanų priskaičiuota tik 51 tūkst. Lt (14,8 tūkst. Eur), t. y. paskolos palūkanos sudarė tik 0,4 proc. nuo gautų dividendų arba net 245 (du šimtus keturiasdešimt penkis) kartus mažesnę piniginę vertę;

(iii) Inspekcija neanalizuoja Pareiškėjos įsigytų įmonių grynojo turto (t. y. jų akcijų vertės) iki akcijų įsigijimo ir atitinkamo vertės augimo rodiklių tikrinamu laikotarpiu bei vėliau, pvz., Pareiškėja 2010 m. UAB „A2“ akcijas įsigijo už 49 mln. Lt (~13 mln. Eur) vertę, o dabar preliminariai vertinant pagal EBITDA rodiklius, AB „K1“ akcijų vertė galėtų būti 100–140 mln. Lt (t. y. ~ 30–40 mln. Eur) intervale, t. y. akcijos jau laikytinos atsipirkusia ir labai sėkminga investicija.

(iv) Mokesčių administratorius ignoruoja pavyzdžius apie tai, kad esamas akcijų įsigijimo finansavimo modelis nesukūrė jokio papildomo mokesčio pranašumo ar mokesstinės naudos palyginus jį su kitais potencialiai galimais situacijos variantais, pvz., jeigu tikslinė paskola akcijoms įsigyti būtų paimta iš banko; arba jeigu akcijų įsigijimas būtų vykęs kitos grupės įmonės lygmenyje, kaip kad mini Inspekcija – bendras mokesstinis efektas būtų buvęs analogiškas dabartiniam, t. y. būtų patiriamos palūkanų sąnaudos, tiesiogiai susijusios su akcijų įsigijimu. Pareiškėjos įsigijimo situacijoje pasirinktiems veiksams (skolinių reikalavimų perėmimas vietoj alternatyviai imamos analogiško dydžio tikslinės paskolos) yra ekonomiškai pagrįstas paaiškinimas – buvo pasirinkta optimalesnė alternatyva dėl pinigų srautų valdymo perspektyvos;

(v) Mokesčių administratorius nepagrįstai siaurinamai aiškina ekonominės / komercinės veiklos bei holdingo sąvokas, nes Lietuvos mokesčių įstatymuose ar jų komentaruose nėra numatytų jokių konkrečių sąvokų, reikalavimų ar apribojimų šiuo klausimu. Pvz., pagal EVRK net ir pavaldžių bendrovių investicijų (kontrolinio akcijų paketo) laikymas yra įtvirtintas kaip ekonominė veikla. Pareiškėja kaip holdingas veikia jau 7 m., visą šį laikotarpį ji laiko kontrolinį akcijų paketą (šiuo metu tiesiogiai ir netiesiogiai turi keturių sektoriaus įmonių kontrolinius akcijų paketus), be tipinių akcininko funkcijų tvirtinant finansines atskaitomybes bei reorganizavimo sprendimus Pareiškėjos vadovas atlieka ir strateginio valdymo funkciją (konkretūs pavyzdžiai minimi patikrinimo metu pateiktose Pareiškėjos direktoriaus vidinėse veiklos ataskaitose) bei esant

poreikiui teikia ir minimalias valdymo konsultacijas, už kurias išrašomos sąskaitos. Akcininko tipo strateginių funkcijų Pareiškėja sąskaitomis neišstato dukterinėms įmonėms, nes to nerekomenduoja sandorių tarp susijusių šalių kainodaros principai;

(vi) Mokesčių administratorius nepagrįstai siaurinamai aiškina „paskolos akcijoms įsigyti“ sąvoką. Pareiškėjos situacijoje yra akivaizdus tiesioginis ryšys tarp patiriamų palūkanų sąnaudų ir akcijų įsigijimo, t. y. būtent akcijų įsigijimas lėmė įsipareigojimų perėmimą akcijų vertės apimtyje ir todėl būtent dėl akcijų įsigijimo yra patiriamos palūkanų sąnaudos. Taigi, palūkanų sąnaudos yra tiesiogiai susijusios ir būtinosios išlaidos minėtai Pareiškėjos ekonominei naudai ir reguliariai finansinei grąžai gauti;

(vii) Plonos kapitalizacijos santykį viršijančios paskolos dalies palūkanas Pareiškėja sąžiningai priskyrė neleidžiamiems atskaitymams. Be plonos kapitalizacijos taisyklių nei PMĮ nuostatose, nei PMĮ komentare nėra numatytų kitų apribojimų ar sąlygų, kada ir kokia bendrovė gali ar negali akcijų įsigijimo finansuoti skolintomis lėšomis, generuojančiomis palūkanų sąnaudas. Pareiškėja patiria sąnaudas (palūkanų sąnaudas), kurios tiesiogiai kyla iš akcijų įsigijimo kainos apmokėjimo būdo – finansavimo perimant paskolas, ir atitinkamu laikotarpiu gauna dividendų pajamas būtent dėl įsigytų akcijų kontrolinio paketo;

(viii) Atitinkamai, Pareiškėjos mokesstinis nuostolis susidaro ne iš susijusių šalių tarpusavio susitarimų, o tiesiogiai iš akcijų įsigijimo sandorio vietoj akcijų kainos apmokėjimo perimant paskolas, kurios generuoja Pareiškėjai palūkanų sąnaudas ir duoda ekonominę naudą reguliariai uždirbant dividendų pajamas (kurios pagal PMĮ reglamentavimo specifiką, nors ir yra laikomos faktiškai uždirbtomis pajamomis, tačiau nėra traukiamos į apmokestinamąsias pajamas PM apskaičiavimo tikslais, nes jau yra vieną kartą apmokestintos PM dividendus skirstančios įmonės lygmenyje).

Nurodoma, jog Pareiškėja už įgytas UAB „A2“ akcijas perėmė AB „H1“ įsipareigojimus grąžinti paskolas AB „K1“ ir UAB „A2“, kitaip tariant, siekiant įsigyti 100 proc. UAB „A2“ akcijų panaudotos skolintos lėšos: Pareiškėja šalių sutarimu vietoje UAB „A2“ akcijų įsigijimo kainos sumokėjimo pinigais perėmė iš AB „H1“ atitinkamą sumą paskolų, AB „H1“ gautų iš UAB „A2“ ir UAB „K1“ (akcijų pirkimo-pardavimo sutarties 4.3.7. punktą). Būtent dėl UAB „A2“ akcijų įsigijimo (investicija į akcijas) Pareiškėja turi grąžintinas paskolos sumas UAB „A2“ ir UAB „K1“ (paskolos investicijai į akcijas finansuoti).

Pažymima, kad nepaisant pasirinktos sandorių teisinės formos (formalios išraiškos), tikroji šalių valia perleidžiant AB „H1“ finansinius įsipareigojimus buvo perkelti paskolų įsipareigojimus Pareiškėjai ir taip finansuoti UAB „A2“ akcijų įsigijimą. Mokesčių administratorius laikosi pozicijos, jog Pareiškėja kaip vienetas, norintis įsigyti kito vieneto akcijų, paskolos iš AB „K1“ negavo, o šalių susitarimu už tam tikrą kainą įsigijo kito vieneto (UAB „A2“) akcijas ir už kitą vienetą (AB „H1“) prisiėmė įsipareigojimą grąžinti skolinius įsipareigojimus įsigytų akcijų vertės apimtyje. Pareiškėja nurodo nesutinkanti su Inspekcijos pateiktu sandorių vertinimu, nes jis prieštarauja ne tik mokesstinio patikrinimo metu nustatytam faktinių aplinkybių visetui, bet ir civilinėje teisėje įtvirtintoms sandorių aiškinimo taisyklėms (CK 6.193–6.195 straipsniai) bei mokesčių teisėje vyraujančiam turinio viršenybės prieš formą principui (MAĮ 10 str. ir 69 str. 2 d.). Skunde nurodoma, jog aptariamam atveju visoms sandorio pusėms buvo priimtinas pasirinktas akcijų įsigijimo sandorio finansavimo būdas, nes teisinių žingsnių / veiksmų rezultatas nepakeitė pačios sandorio esmės – Pareiškėja nusipirko UAB „A2“ akcijas ir turi atitinkamo dydžio paskolas akcijų įsigijimui finansuoti. Ši sandorio teisinių veiksmų struktūra buvo atskleista ir Inspekcijai 2012-06-12 paklausime (Inspekcijos 2012-08-02 atsakymas Nr. (32.40-PM)-RM-4409) Papildomai pažymima, kad Pareiškėjai įsigyjant UAB „A2“ akcijas buvo svarbu atriboti pardavėjo AB „H1“ interesus įsigyjamosiose įmonėse (UAB „A2“ ir AB „K1“) ir atsižvelgiant į tai, kad AB „H1“ turėjo reikšmingus įsiskolinimus įmonėms, kurių valdymą siekė įgyti Pareiškėja, verslo prasme buvo gerokai efektyviau įsigyti UAB „A2“ kartu perimant ir pardavėjo įsipareigojimus dukterinėms įmonėms, o ne mokėti už akcijas pinigais ir rizikuoti laukiant pardavėjo periodinio atsiskaitymo su

dukterinėmis įmonėmis, ypač atsižvelgiant į tai, kad šių paskolų istorija, AB „H1“ nuo paskolų sutarčių sudarymo nuolat siekė atidėti paskolų grąžinimo terminą ir jos, kaip skolininkės, įsipareigojimai tik augo.

Apibendrinant skunde konstatuojama, kad Inspekcija nepagrįstai siaurai vertina „paskolos akcijoms įsigyti“ sąvoką, neatsižvelgia į verslo realijas bei atsisako vertinti aplinkybių visumą. Sprendime nėra analizuojamas paskolos sutarties turinys, nevertinti Pareiškėjos argumentai, pagrindžiantys, kad jos sudaryti sandoriai atitinka paskolos sutarties turinį. Šios aplinkybės, Pareiškėjos tvirtinimu, leidžia teigti, kad Inspekcija, priimdama sprendimą, objektyviai neįvertino visų reikšmingų aplinkybių ir patikrinimo aktą patvirtino neatsižvelgdama į tai, kad pakartotinio mokesčio patikrinimo metu nebuvo įgyvendintas Inspekcijos 2017-12-19 sprendime išdėstytas nurodymas iš esmės išanalizuoti apmokestinimui reikšmingus faktus bei surinkti papildomus įrodymus.

Skunde tvirtinama, jog sprendime nepagrįstai teigiama, kad ji nevykdė jokios realios veiklos bei aktyviai nesiekė uždirbti pajamų ar gauti kitos ekonominės naudos. Nurodoma, jog toliau įvardintos aplinkybės paneigia Inspekcijos teiginius ir patvirtina, kad Pareiškėja vykdo veiklą kaip holdingo (kontroliuojanti) įmonė bei gauna realią ekonominę naudą iš šios veiklos.

Pažymima, kad analizuojant Lietuvos mokesčių teisės aktuose įtvirtintas ekonominės veiklos sąvokas akivaizdu, jog PMĮ, kurio nuostatos ir yra aktualios šiame ginče bei jo įgyvendinimą numatantys poįstatyminiai teisės aktai nereglamentuoja, kokiais kriterijais remiantis nustatoma įprastinė ekonominė įmonės veikla ar holdingo įmonės veikla. Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad nepaisant to, jog aiškus reglamentavimas nenumatytas PMĮ, pavaldžių bendrovių investicijų (kontrolinio akcijų paketo) laikymas yra įtvirtintas kaip ekonominė veikla EVRK. Pareiškėja ne tik valdo kontrolinį akcijų paketą, bet ir atlieka strateginio valdymo funkcijas. Deklaruojama Pareiškėjos veikla – pagrindinių buveinių veikla (EVRK 70.10.00). Pagal EVRK į šią klasę įeina kontroliuojančiųjų bendrovių (holdingų), t. y. vienetų, laikančių grupės pavaldžiųjų bendrovių investicijas (turtą) (turinčių kontrolinius akcijų paketus), ekonominė veikla, apimanti priklausančių įmonių veiklos tvarkymą, priežiūrą bei vadovavimą šioms įmonėms. Praktikoje kontroliuojančios (holdingo) įmonės diferencijuojamos pagal vykdomą veiklą: holdingo įmonės, papildomai neužsiimančio konkrečia ūkine-gamybine veikla, bei mišrūs holdingai, kurie be kontrolinio akcijų paketo valdymo vykdo ir kitą ūkinę veiklą, tuo tarpu Inspekcijos sprendime akcentuojama tik viena iš holdingo rūšių – mišrūs holdingai ir tokiu būdu nepagrįstai susiaurinama jų veiklos sąvoka.

Nurodoma, jog tai, kad Pareiškėja realiai vykdo holdingo veiklą patvirtina ir šios faktinės aplinkybės: nuo 2010 m. Pareiškėja yra investavusi į dukterinės bendrovės UAB „A2“ (2010 m. gruodžio mėn. reorganizavimo būdu prijungta prie AB „K1“) akcijas; tikrintu laikotarpiu UAB „A2“ valdė daugiau nei 95 proc. AB „K1“ akcijų, o pastarajai priklausė Ukrainos įmonė AAB „M1“, taigi, įsigydama akcijas, Pareiškėja faktiškai pradėjo valdyti įmonių grupę; tariantis dėl Pareiškėjos akcijų perleidimo 2010 m. iš anksto buvo numatyta, kad Pareiškėja įsigys šią kartono gamybos įmonių grupę ir vykdys jos valdymo veiklą: po UAB „A2“, valdžiusios AB „K1“, prijungimo prie šios įmonės, įmonių grupės valdymo funkcijos nebuvo perduotos AB „K1“, nes jas jau faktiškai vykdė Pareiškėja ir nebuvo poreikio šias funkcijas dubliuoti. Papildomai pažymima, kad Inspekcija nekvestionuoja UAB „A2“ akcijų įsigijimo sandorio ar įsigytų įmonių veiklos realumo.

Teigiama, jog apibūdinant Pareiškėjos ekonominę veiklą galima išskirti šių tipinių holdingo funkcijų vykdymą: Pareiškėja tvirtino UAB „A2“ prijungimą prie AB „K1“ taip suefektyvinant įmonių struktūrą pagal ateities viziją ir verslo poreikius; Pareiškėja atlieka metinės finansinės atskaitomybės tvirtinimą; priimami acinininko sprendimai; ekonominių rodiklių analizės; formuojama įmonės veiklos strategija, vizija ir pan. Esant poreikiui, Pareiškėja teikia ir valdymo konsultacijas, už kurias išrašomos sąskaitos (ši aplinkybė taip pat konstatuota mokesčio patikrinimo medžiagoje). Pareiškėja taip pat stebi ir analizuoja savo investicijas į dukterinę

bendrovę vertės kilimą bei jos veiklos perspektyvas, formuoja valdomų įmonių veiklos politiką. Pareiškėjos direktoriaus tikrinamuoju laikotarpiu rengtos darbinės veiklos ataskaitos, kurios buvo pateiktos mokesčių administratoriui, patvirtina, jog Pareiškėja faktiškai vykdo strateginio valdymo funkcijas. Kaip strateginio valdymo ir kontrolės veiksmų pavyzdžiai paminėtos šios funkcijos: direktorius nuolat teikė pasiūlymus dėl AB „K1“ valdymo – valdybos sudėties, pelno paskirstymo, galimų kitų įmonių įsigijimų (pvz., E1), dalyvavo susitikimuose su galimais strateginiais partneriais (pvz., UAB „K2“).

Skunde konstatuojama, kad sprendime pateikta mokesčių administratoriaus nuomonė, jog Pareiškėja nevykdė jokios realios veiklos ir buvo įsteigta tik akcininkų interesų tenkinimui, yra visiškai nepagrįsta ir prieštaringa, nes nepaisant nustatytų faktinių aplinkybių, neabejotinai patvirtinančių, kad Pareiškėja vykdytų ekonominę veiklą, mokesčių administratorius atsisako pripažinti, kad Pareiškėja veikia kaip holdingo įmonė.

Sprendime mokesčių administratorius nepagrįstai teigia, kad dengiant paskolos palūkanas Pareiškėjos patirtos sąnaudos nėra komercinės veiklos rezultatas. Aukščiau aptartos aplinkybės, pasak Pareiškėjos, patvirtina, kad mokesčių administratoriaus pozicija yra nepagrįsta ir prieštaraujanti mokestinio patikrinimo metu nustatytiems duomenims. Remiantis bendrąja taisykle, numatyta PMĮ 17 str. 1 dalyje, yra akivaizdu, kad yra tenkinamos visos numatytos sąlygos sąnaudų pripažinimui leidžiamais atskaitymais: Pareiškėja faktiškai patiria palūkanų sąnaudas; šios sąnaudos yra tiesiogiai susijusios (nes kyla iš akcijų įsigijimo) su Pareiškėjos vykdoma tipine holdingo ekonomine veikla, nešančia ekonominę naudą (gaunami dividendai ir didėja investicijos vertė). Pareiškėjai suteiktos paskolos buvo panaudotos išimtinai tik UAB „A2“ akcijoms įsigyti ir nebuvo naudojamos kitoje veikloje. Atsižvelgiant į tai, pasak Pareiškėjos, galima konstatuoti, kad jos patiriamos sąnaudos, kurios atitinka visas aukščiau įvardintas sąlygas, turi būti pripažįstamos leidžiamais atskaitymais PM prasme. Pažymima, kad palūkanų pajamos iš tų pačių skolinių įsipareigojimų jau yra vieną kartą apmokestintos PM Lietuvoje šias palūkanų pajamas gavusioje įmonėje (AB „K1“ yra pelningai veikianti ir PM mokanti įmonė). Todėl priskyrus palūkanų sąnaudas neleidžiamais atskaitymams Pareiškėjos PM skaičiavime, tai reikštų dvigubą tų pačių sumų apmokestinimą Lietuvoje (t. y. vieną kartą AB „K1“ ir antrą kartą bendrovėje). Tačiau tiek vietiniai, tiek ir tarptautiniai mokesčių teisės principai skirti kaip tik naikinti įvairius dvigubo apmokestinimo atvejus. Pakartotinai atkreipiamas dėmesys į tai, kad Pareiškėja sąžiningai apskaičiavo ir neleidžiamais atskaitymams priskyrė tą paskolų palūkanų sąnaudų dalį, kuri viršijo kontroliuojamojo skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1 (PMĮ 40 str. 3 d.). Tai patvirtina, kad Pareiškėja atsakingai vykdo teisės aktų reikalavimus ir nesiekia mokestinės naudos.

Taigi, įvertinusi UAB „A2“ akcijų įsigijimo finansavimo aplinkybes bei paskolos palūkanų sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais sąlygas, pasak Pareiškėjos, yra akivaizdu, jog jos patirtos paskolos palūkanų sąnaudos yra tokie veiklai įprastinės ir tiesiogiai susijusios su Pareiškėjos veikla. Aptariamoms sąnaudoms yra patirtos siekiant pajamų ir ekonominės naudos, minėta, kad tokia ekonominė nauda per daugiau nei 6 Pareiškėjos holdingo veiklos metus yra gaunama reguliariai beveik kasmet (dividendai) ir ekonominės naudos dydis (jau net nevertinant investicijos į UAB „A2“ akcijas vertės padidėjimo) reikšmingai viršija patirtų palūkanų sąnaudų dydį, o investicija į šios dukterinės bendrovės akcijas jau dabar yra laikytina atsipirkusia ir labai sėkminga investicija. Todėl patirtos palūkanų sąnaudos pagrįstai priskirtos leidžiamais atskaitymams Pareiškėjos PM apskaičiavimo tikslais.

Sprendime pateikiamas PMĮ 56<sup>1</sup> str. 1 dalies nuostatų, reglamentuojančių mokestinių nuostolių perdavimą tarp vienetų grupės, aiškinimas, Pareiškėjos tvirtinimu, jos atžvilgiu yra neaktualus. Pareiškėja už 2011–2013 m. apskaičiuotus mokestinius nuostolius AB „G2“ perdavė 2014-05-21 pasirašytos sutarties pagrindu, o 2015-05-20 perduota 2014 m. mokestinių nuostolių suma. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad priešingai nei nurodoma sprendime, nuostolių už 2011 m. atžvilgiu Pareiškėja tenkino PMĮ 56<sup>1</sup> str. 1 d. reikalavimus, t. y. už 2011 m. apskaičiuoti mokestiniai nuostoliai teisėtai ir teisingai buvo perduoti kitai grupės įmonei, nes reikalingas 2 metų terminas



buvo suėjęs ne tik mokestinių nuostolių perdavimo datai (sutarties dėl nuostolių perdavimo data), bet buvo suėjęs tiek šių nuostolių sumos apskaičiavimo metu, t. y. 2012 m. kovo–balandžio mėn. uždarinėjant bei audituojant 2011 m. finansinius rezultatus, tiek ir 2012 m. birželio mėn. pirminės pelno mokesčio deklaracijos teikimo įstatyminiam terminui.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta skunde bei vadovaujantis MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2017-09-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-370.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), išnagrinėjusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas tenkintinas, Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Nagrinėjamoje byloje ginčas kilo dėl Inspekcijos 2017-09-14 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5)FR0682-370, kuriuo Pareiškėjos 2011–2014 mokestiniai nuostoliai sumažinti 1 995 301 Lt (577 879 Eur) suma, kas ir apsprendžia nagrinėjamo ginčo ribas. Mokesčių administratorius nepripažino leidžiamais atskaitymais palūkanų sąnaudų, susidariusių dėl iš AB „H1“ perimtų skolinių įsipareigojimų AB „K1“ ir UAB „A2“ Pareiškėjai įsigyjant UAB „A2“ 100 proc. akcijų paketą, apskaičiuojant Pareiškėjos apmokestinamąjį pelną.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius atliko Pareiškėjos PM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2011–2014 metus ir sumažino jos per tikrinamąjį laikotarpį patirtus veiklos mokestinius nuostolius 1 995 301 Lt (1 993 630 Lt + 1 671 Lt) palūkanų suma, kuri, pasak Inspekcijos, nepagrįstai buvo priskirta leidžiamoms atskaitymams. Patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėja 2011–2014 m. turėjo apskaičiuoti 24 528 Lt (2 019 829 Lt – 1 995 301 Lt) veiklos mokestinių nuostolių, iš jų: 2011 m. 5 680 Lt (716 186 Lt – 710 506 Lt), 2012 m. 13 733 Lt (646 248 Lt – 632 515 Lt), 2013 m. 6 112 Lt (343 593 Lt – 337 481 Lt), 2014 m. – 997 Lt apmokestinamąjį pelną (313 802 Lt – 314 799 Lt), kuris dengiamas ankstesnių laikotarpių mokestiniais nuostoliais.

Inspekcija sprendime nurodo, kad Pareiškėjos mokestiniai nuostoliai sumažinti vadovaujantis PMĮ 11 str. 1 dalies, 17 str. 1 dalies ir 31 str. 1 dalies 13 punkto nuostatomis, t. y.: *„Apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną <...> iš pajamų: 1) atimamos neapmokestinamosios pajamos; 2) atskaitomi leidžiami atskaitymai; 3) atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai“* (PMĮ 11 str. 1 dalis), *„Leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis Įstatymas nenustato ko kita <...>“* (PMĮ 17 str. 1 dalis), *„Kitos nesusiję su pajamų uždirbimu ir neįprastinės vieneto vykdomai veiklai sąnaudos bei sąnaudos, nelaukiamos leidžiamais atskaitymais pagal šį Įstatymą“* (PMĮ 31 str. 1 dalies 13 punktas).

Inspekcija savo poziciją, jog Pareiškėjos patirtos palūkanų sąnaudos nėra priskirtinos leidžiamoms atskaitymams, grindžia šiomis aplinkybėmis: (i) Pareiškėja, AB „G2“ ir AB „K1“ laikytini asocijuotais asmenimis: tikrinamuoju laikotarpiu ir dabar AB „G2“ valdo 100 proc. Pareiškėjos akcijų, Pareiškėja valdo 96 proc. AB „K1“ akcijų, o ginčo sandorių grupė buvo sudaryta tenkinant ne Pareiškėjos, o motininės įmonės AB „G2“ interesus; (ii) Pareiškėja nevykdė jokios realios komercinės – gamybinės veiklos, o buvo naudojama kaip tarpinė grandis UAB „A2“ akcijoms įsigyti bei per ją valdyti AB „K1“. Nenustatyta, jog Pareiškėja grynaisiais pinigais ar mokėjimo pavedimais būtų atsiskaičiusi su AB „H1“ už įsigytas UAB „A2“ akcijas, Pareiškėja, perimdama „H1“ skolinius įsipareigojimus, nuo 2010-03-01 tapo skolinga UAB „A2“ 35 766 445,83 Lt ir AB „K1“ 13 593 242,41 Lt, iš viso 49 359 688,24 Lt, o atlikus įmonių reorganizavimą, t. y. prijungus UAB „A2“ prie AB „K1“ nuo 2010-11-30 tapo skolinga tik „K1“ (2011-01-01 skola sudarė 40 141 817,39 Lt), tikrinamuoju laikotarpiu dalis įsiskolinimo, t. y. 17 616 681,73 Lt padengta AB „K1“ išmokėtais dividendais (14 816 681,73 Lt) ir perimtu skoliniu įsipareigojimu (2 800 000 Lt), tikrinamojo laikotarpio pabaigoje (2014-12-31) Pareiškėja liko skolinga 22 525 135,66 Lt perimtų skolinių įsipareigojimų plius 2 177 575,42 Lt palūkanų (iš viso 24 702 711,08 Lt), tačiau

nenustatyta, jog Pareiškėja būtų faktiškai mokėjusi palūkanas; (iii) Kontrolės procedūrų metu nenustatyta, jog Pareiškėja UAB „A2“ akcijų įsigijimui būtų gavusi paskolas ir už tai būtų įsipareigojusi mokėti palūkanas, priešingai, ji perėmė AB „H1“ įsipareigojimus UAB „A2“ ir AB „K1“ ir jų sutartas mokėti nustatyto dydžio palūkanas. 2010-03-15 AB „G2“ suteikta Pareiškėjai 10 mln. Lt paskola, skirta AB „K1“ įsipareigojimams bankui dengti, Inspekcijos vertinimu, nėra susijusi su Pareiškėjos vykdyta komercine–gamybine veikla; (iv) Iš Pareiškėjos pateiktų akcininkų susirinkimų protokolų matyti, jog juose sprendžiami klausimai išskirtinai susiję su Pareiškėjos įstatinio kapitalo didinimu, jos akcijų įkeitimu AB DnB NORD bankui užtikrinant AB „K1“ tinkamą prievolių vykdymą, tačiau nebuvo sprendžiami klausimai, susiję su Pareiškėjos veiklos rezultatais, valdomos bendrovės koordinavimu, numatomomis investicijomis, pati AB „K1“ valdyba formuoja savo veiklos strategiją ir viziją, kurios vienu iš narių yra Pareiškėjos direktorius V. K. ; (v) Kritiškai vertinimas Pareiškėjos argumentas, jog ji nubrėžė gaires AB „K1“ vadovo keitimui, kurį pakeitus, valdomos įmonės finansiniai rodikliai pagerėjo, nes AB „K1“ metinėse pelno mokesčio deklaracijose 2007–2014 m. deklaravo apmokestinamojo pelno sumas, perėmė kitų grupės įmonių mokesčius nuostolius bei skyrė dividendus, t. y. dirbo pelningai; (vi) Tikrinamuoju laikotarpiu pas Pareiškėją dirbo du darbuotojai (direktorius ir buhalteris) po 1 val. per dieną, mokamas atlyginimas 170 Lt / mėn., kurie pilną darbo dieną dirbo AB „G2“, Pareiškėjos biuras buvo AB „G2“ priklausančiose patalpose, tačiau nenustatyta, kad Pareiškėja būtų mokėjusi nuomos mokesčių už patalpų nuomą; (vii) UAB „A2“ ir Pareiškėjos akcijų vertinimo (rinkos kainos nustatymo) ataskaitos nebuvo pateiktos, Pareiškėjos vadovo V. K. , kuris taip pat yra AB „G2“ valdybos narys ir viceprezidentas, teigimu, UAB „A2“ akcijų kaina 49,4 mln. Lt buvo nustatyta artima įsigijimo datai (2010-03-01) apskaičiuotai grynojo turto, t. y. turtas minus įsipareigojimai, vertei.

Apibendrinusi pirmiau minėtas aplinkybes, Inspekcija sprendime konstatavo, jog Pareiškėjos ginčo nuostoliai susidarė ne dėl vykdomos ekonominės ir / ar komercinės veiklos, o dėl asocijuotų asmenų tarpusavio susitarimų. Vykdamas tokio pobūdžio sandorius tarp Pareiškėjos, AB „K1“ ir AB „G2“ buvo siekiama perkelti mokesčių nuostolių sumas pelningai veikusiai AB „G2“. Pareiškėjos patirti nuostoliai nėra komercinės ar gamybinės veiklos rezultatas dėl kurio patiriamos sąnaudos, kai vienetas siekia uždirbti pajamų, nes sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Pareiškėja, kaip juridinis vienetas, norintis įsigyti kito vieneto akcijas, paskolų iš AB „K1“ negavo, o šalių susitarimu už tam tikrą kainą įsigijo kito vieneto (UAB „A2“) akcijas ir už kitą vienetą (AB „H1“) prisiėmė įsipareigojimą gražinti skolinius įsipareigojimus įsigytų akcijų vertės apimtyje. Pareiškėja, gavusi 10 mln. Lt paskolą iš AB „G2“, ją naudojo ne savo ekonominėje veikloje, o AB „K1“ įsipareigojimų AB DnB NORD bankui dengimui.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, jog jame nėra įvertinti Inspekcijos 2016-12-19 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-707 įpareigojimai mokesčių administratoriui, t. y.: „<...> pakartotinai įvertinti Pareiškėjos vykdomą veiklą, išanalizuoti sandorių tikslus, visų sandorio šalių elgesį bei jų įtaką Pareiškėjos gaunamoms pajamoms / patiriamoms išlaidoms, t. y. nustatyti aplinkybių visumą; nustatyti 2010-03-01 sandoryje dalyvavusių visų bendrovių siekius ir tikslus, juos palyginti su Pareiškėjos vykdoma veikla bei buhalteriniais dokumentais bei gauta finansine / mokesčine nauda“. Pakartotinio patikrinimo akte bei sprendime, Pareiškėjos nuomone, buvo iš esmės atkartoti tie patys pirminio Inspekcijos patikrinimo teiginiai bei išvados, su kuriomis ji nesutinka. Įvertinus visas UAB „A2“ akcijų įsigijimo aplinkybes kompleksiskai, jos teigimu, yra akivaizdu, jog: (i) Pareiškėjos patirtos palūkanų sąnaudos yra tiesiogiai susijusios ir kylančios iš būtent šių akcijų įsigijimo finansavimo (kainos apmokėjimo) būdo, o akcijų įsigijimas buvo pagrįstas verslo bei komerciniais tikslais; (ii) 2010 m. įsigytas ir iki šiol valdomas kontrolinis akcijų paketas Pareiškėjai duoda ekonominę naudą ir finansinę grąžą, reikšmingai viršijančią tiek palūkanų sąnaudų sumas, tiek ir visą investicijos kainą, todėl palūkanų sąnaudos yra ekonomiškai tikslingos ir pagrįstos; (iii) esamas akcijų įsigijimo finansavimo modelis nesukūrė jokio papildomo mokesčio

pranašumo ar mokestinės naudos palyginus jį su kitais potencialiai galimais variantais; (iv) Pareiškėja yra holdingas, kuriam investicijų finansavimas yra laikytinas jo tipinės įprastinės veiklos sąnaudomis, kurios patiriamos siekiant ekonominės naudos ir kurios laikytinos leidžiamais atskaitymais, neatsižvelgiant į tai, kad holdingo bendrovė atitinkamu laikotarpiu gauna tik dividendų pajamas (PMĮ 17 str. 1 d. komentaro 6.24 ir 6.28 punktai); (v) Už 2011 m. apskaičiuoti Pareiškėjos mokestiniai nuostoliai teisėtai ir teisingai buvo perduoti kitai grupės įmonei, nes reikalingas 2 metų terminas buvo suėjęs ne tik mokestinių nuostolių perdavimo datai (sutarties dėl nuostolių perdavimo data), bet ir šių nuostolių apskaičiavimo metu (2012 kovo–balandžio mėn. uždarinėjant bei audituojant 2011 m. finansinius rezultatus) ir pirminės pelno mokesčio deklaracijos teikimo įstatyminiam terminui (2012 m. birželio mėn.). Pareiškėjos įsitikinimu, Inspekcija netinkamai pritaikė PMĮ 11 str. 1 dalies, 17 str. 1 dalies ir 31 str. 1 d. 13 punkto nuostatas bei pažeidė MAĮ 6 straipsnyje įtvirtintus apmokestinimo principus.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog faktinės bylos aplinkybės yra išsamiai išdėstytos Inspekcijos sprendime, Pareiškėjos skunde ir šio sprendimo aprašomojoje dalyje, detaliam jų neatkartoja ir pažymi, jog šalys neginčija faktinių bylos aplinkybių, bet jas vertina skirtingai. Tačiau nagrinėjamoje byloje iš esmės būtina nustatyti, ar ginčo palūkanų sąnaudos yra susijusios su įprastine Pareiškėjos veikla ir, ar šios sąnaudos buvo patirtos Pareiškėjos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Todėl, sutiktina su Pareiškėjos nuomone, jog vertinant Bendrovės paskolos palūkanų sąnaudų, patirtų 2011–2014 m. laikotarpiu, priskyrimo leidžiamoms atskaitymams, apskaičiuojant Pareiškėjos apmokestinamą pelną (nuostolį) už atitinkamus metus, pagrįstumą, būtina chronologine seka aptarti sandorių, kurių pagrindu ginčo palūkanų sąnaudos buvo apskaičiuotos, turinį, tikslus ir jų ekonominį rezultatą. Iš bylos medžiagos matyti, jog ginčo palūkanos susidarė realizuojant 2010-01-11 AB „H1“ ir AB „G2“ savo esme preliminarią akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, iki jos sudarymo ir po to susiklosčiusias aplinkybes, t. y.:

(i) Pareiškėja (buvusi UAB „A1“) įsteigta 2009 m., įstatinis kapitalas 10 000 Lt, 100 proc. akcijų valdė A. A. Pareiškėjos deklaruota veikla: grūdų, neperdirbto tabako, sėklų ir pašarų gyvuliams didmeninė prekyba ir kt., tačiau iš byloje esančių finansinių ataskaitų matyti, jog ji veiklos iki 2010-01-01 nevykdė;

(ii) 2010-01-01 AB „H1“ valdė 100 proc. UAB „A2“ akcijų, pastaroji valdė 96,18 proc. AB „K1“ akcijų, kuri valdė dukterinės gofruoto kartono gamybos įmonės Ukrainoje „M1“ 83,72 proc. akcijų paketą;

(iii) UAB „A2“ ir UAB „K1“ laikotarpiu nuo 2007 m. iki 2010 m. AB „H1“ buvo suteikusios paskolų ir nuo jų priskaičiuotų neišmokėtų palūkanų, iš viso už 49 359 688,24 Lt (14 295 554 Eur) sumą. UAB „K1“ paskolos likutis 2010-03-01 sudarė 3 140 347,72 Eur (10 842 992,6 Lt) pagal 2008-05-12 paskolos sutartį su AB „H1“, tuo tarpu pati UAB „K1“ pagal 2008-03-14 pagal Kredito sutartį Nr. 2948-08IV skolinosi iš AB „DnB NORD“ banko;

(iv) 2010-01-01 AB „H1“ (Pardavėjas) ir AB „G2“ (Pirkėjas) pasirašė UAB „A1“ akcijų pirkimo–pardavimo sutartį (toliau – Sutartis), kurioje konstatavo šalių ketinimus, t. y.: Pardavėjas ketina įsigyti UAB „A1“ iš A. A. UAB „A1“ ketina iš AB „H1“ įsigyti UAB „A2“, AB „H1“ įsigijus UAB „A1“, AB „G2“ ketina įsigyti UAB „A1“ iš AB „H1“. Šalys susitarė užbaigti sandorį tik tuomet, kai bus besąlygiškai įvykdytos Sutarties 4 dalyje numatytos išankstinės sąlygos, įskaitant:

– Pardavėjas bus gavęs šios Sutarties sudarymui, vykdymui ir akcijų perleidimui rašytinį AB DNB NORD banko sutikimą bei jam įkeis įsigytas akcijas pagal 2008-03-14 kredito sutartį, sudarytą tarp AB „K1“ ir banko;

– Pardavėjas trumpiausiais terminais įsigys UAB „A1“, t. y. Pareiškėja;

– Pardavėjas ir Pareiškėja sudarys 100 proc. UAB „A2“ akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, pagal kurią Pardavėjas perkels Pareiškėjai skolą, kurią Pardavėjas yra skolingas UAB „A2“ pagal 2007-12-28 paskolos sutartį (skolos dydis 2009-11-30 – 358 028 Eur ir 39 189 Eur – sukauptos palūkanos), pagal 2009-06-09 paskolos sutartį (skolos dydis 2009-11-30 – 33 760 000 Lt ir 435 674

Lt – sukauptos palūkanos), Pardavėjas perkels Pareiškėjai skolą pagal 2008-05-12 paskolos sutartį, sudarytą tarp AB „K1“ ir Pardavėjo (skolos dydis 2009-11-30 – 3 140348 Eur ir 779 569 Eur – sukauptos palūkanos). Pardavėjas ir Pareiškėja atliks priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymą, t. y. įskaitant šias prievoles: (a) Pareiškėjos pinigine prievole Pardavėjui pagal UAB „A2“ akcijų pirkimo–pardavimo sutartį sumokėti akcijų kainą ir (b) Pardavėjo pinigine prievole Pareiškėjai sumokėti pagal skolos perkėlimo sutartį. Įskaitymo sumos bus tikslinamos UAB „A2“ akcijų pirkimo–pardavimo sandorio užbaigimo dienai (patikslintos 2010-03-01 įskaitomos sumos – 49 359 688,24 Lt);

– Pardavėjo prisiimti įsipareigojimai bus privalomi tik tuomet, jei Pirkėjas (AB „G2“) išduos AB DNB NORD bankui 10 000 000 Lt laidavimą, kurio įsigaliojimo sąlyga – sandorio užbaigimas pagal šią Sutartį ir Pirkėjas bus gavęs besąlygišką Konkurencijos tarybos leidimą vykdyti koncentraciją įsigyjant 100 proc. Pareiškėjos akcijų.

(v) Vykdamas minėtos sutarties išankstines sąlygas:

– A. A. 2010-01-18 už 10 000 Lt pardavė 100 proc. Pareiškėjos akcijų AB „H1“ ir AB „H1“ 2010-02-22 Pareiškėjos akcijas įkeitė AB DNB NORD bankui pagal 2008-03-14 Kreditavimo sutartį;

– 2010-03-01 AB „H1“ pardavė 100 proc. Pareiškėjos akcijų AB „G2“ už 343 923 Lt pagal Sandorio užbaigimo memorandumą;

– 2010-03-01 Pareiškėja iš AB „H1“ įsigijo 100 proc. UAB „A2“ akcijų už 49 359 688,24 Lt sumą ir perėmė AB „H1“ skolinius įsipareigojimus už 49 359 688,24 Lt sumą ir jas, kaip vienaarūšius priešpriešinius tarpusavio reikalavimus, įskaitė;

– 2010-03-15 AB „G2“ suteikė Pareiškėjai tikslinę 10 000 000 Lt paskolą, skirtą AB DNB NORD bankui, užtikrinant AB „K1“ tinkamą prievolių vykdymą (apskaičiuotos palūkanos už 2011 m. – 1 671,22 Lt) bei 2012-09-24 pagal skolos perkėlimo sutartį perėmė iš AB „K1“ 2 800 000 Lt prievolę AB „G2“ ;

(vi) 2010-08-25 UAB „A2“ pavadinimas pakeistas į AB „A2“, 2010-10-19 jos teisinis statusas pakeistas į „reorganizuojama“ prijungimo būdu prie AB „K1“, 2010-12-16 išregistruota iš juridinių asmenų registro;

– 2010-12-30 pagal akcijų pasirašymo sutartį su AB „G2“ Pareiškėjos įstatinis kapitalas padidintas 10 000 000 Lt suma iki 10 010 000 Lt išleidžiant 100 000 vnt. paprastųjų vardinių 100 Lt nominalios vertės akcijų ir 2012-09-26 Pareiškėjos įstatinis kapitalas padidintas iki 12 810 000 Lt išleidžiant 28 000 vnt. paprastųjų vardinių akcijų 100 Lt nominalios vertės akcijų. Akcijų emisijos apmokėtos įskaitant vienaarūšius reikalavimus, t. y. dengiamos su paskolomis, o visas iš AB „G2“ gautas lėšas Pareiškėja panaudojo įsiskolinimui AB „K1“ dengti, susidariusias dėl UAB „A2“ įsigijimo.

Komisija pažymi, jog iš pirmiau paminėtų aplinkybių darytina išvada, jog AB „H1“ už savo skolas AB „K1“ (įskaitant prie jos prijungtą UAB „A2“) ją perleido AB „G2“ per jos iš AB „H1“ įsigytą dukterinę įmonę – Pareiškėją. Pažymėtina, kad pagrindinis sandoris, įskaitant išankstines sąlygas, buvo sudarytas tarp nepriklausomų asmenų, t. y. byloje nėra duomenų, kad AB „G2“ per Pareiškėją netiesiogiai įsigydama UAB „A2“ akcijas už 49 359 688,24 Lt sumą, su AB „H1“ būtų laikomi susijusiais asmenimis pagal PMĮ 2 str. 33 dalį. Vadovaujantis PMĮ 2 str. 37 dalies nuostatomis, t. y. (cit.): *„Tikroji rinkos kaina – suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas“*, darytina išvada, jog Pareiškėja įsigijo UAB „A2“ akcijas už kainą, atitinkančią jų tikrąją rinkos kainą. Pažymėtina ir tai, kad Pareiškėja įsigijo pelningai savo gamybinę ir investicinę veiklą vykdančią įmonę – AB „K1“, kurios gamybinės veiklos kryptis – gofruoto kartono gamyba atitinka AB „G2“ grupės įmonių specializaciją, o AB „H1“ iš minėtų sandorių patyrė 15 404 761 Lt nuostolį. Iki ginčo sandorių, AB „H1“ AB „K1“ valdė per dukterinę (kontroliuojančią arba holdingo) bendrovę – UAB „A2“, o po jų – AB „G2“ taip pat valdo AB „K1“ ne tiesiogiai, o per savo dukterinę holdingo įmonę – Pareiškėją. Mokesčių administratoriui

nenustačius jokių mokesčių vengimo ar piktnaudžiavimo mokesčių įstatymais aplinkybių, kurių pagrindu mokesčių mokėtoju pagrįstai galėtų būti taikomos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 str. ir 67 str. 1 dalies nuostatos, teigti, jog ginčo sandorių grupė buvo sudaryta tenkinant ne Pareiškėjos, o motininės įmonės AB „G2“ interesus (siekiant mokestinės naudos – mokestinių nuostolių perkėlimo) yra nepagrįsta. Pažymėtina, jog MAĮ 33 str. nesuteikia mokesčių administratoriui teisės vertinti ūkio subjektų verslo sprendimų, ką ne kartą yra pažymėjęs LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui, *LVAT 2007-03-29 nutartis administracinėje byloje A17-328/2007*). Nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius nenustatė aplinkybių, kad nesusijusių asmenų – AB „H1“ ir AB „G2“ 2010-01-11 sutarties tikslas – perleisti UAB „A2“, valdančią AB „K1“, AB „G2“ per jos dukterinę įmonę – Pareiškėją, akcijų kainą apmokant priešpriešiniais vienas kitam reikalavimų įskaitymu, t. y. perimant 49 359 688,24 Lt AB „H1“ skolinius įsipareigojimus UAB „A2“ ir AB „K1“, būtų dirbtinis ar neatitiko ginčo sandorių šalių tikrųjų ketinimų. Komisijos nuomone, mokesčių administratorius nesurinko įrodymų, kurių pagrindu būtų galima teigti, jog ginčo sandorių šalys, tiek perkant / parduodant įmonių akcijas, tiek sudarant paskolų perkėlimo sandorius, siekė ne ekonominių / verslo tikslų, o kokių nors kitų tikslų. Sutiktina ir su Pareiškėjos argumentu, jog hipotetiškai analizuojant kitą situaciją, jei pati AB „G2“ tiesiogiai būtų įsigijusi UAB „A2“ akcijas, o ne per Pareiškėją, mokestine prasme būtų gautas lygiai toks pat rezultatas, t. y. būtų patiriamos su šių akcijų įsigijimu susijusios palūkanų sąnaudos.

Komisija sutinka su Pareiškėjos skundo argumentu, jog Pareiškėjos patirtos palūkanų sąnaudos yra tiesiogiai susijusios ir kylančios būtent iš UAB „A2“ akcijų įsigijimo finansavimo (akcijų apmokėjimo) būdo. Pareiškėja šalių susitarimu vietoje UAB „A2“ 100 proc. akcijų paketo įsigijimo kainos sumokėjimo pinigais perėmė iš AB „H1“ atitinkamą sumą paskolų, AB „H1“ gautų iš UAB „A2“ ir AB „K1“. Pareiškėja paskolos iš AB „K1“ negavo, o šalių susitarimu už tam tikrą kainą įsigijo kito vieneto (UAB „A2“) akcijas ir už kitą vienetą (AB „H1“) prisiėmė įsipareigojimą gražinti (AB „H1“) skolinius įsipareigojimus įsigytų akcijų apimtyje.

Pagal PMĮ 2 str. (Pagrindinės šio įstatymo sąvokos) 40 p. veikla apibrėžiama kaip bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; PMĮ 2 str. 25 dalyje nurodyta, jog pajamos iš paskirstytojo pelno – pajamos, kurios gaunamos skirstant pelną vieneto dalyviams, įskaitant dividendus [...]. Pagal PMĮ 17 str. 1 dalį leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita. PMĮ 33 str. 4 dalyje nustatyta, kad jeigu Lietuvos vienetas gauna dividendus Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo [...] nustatyta tvarka, šis vienetas į pajamas iš kito Lietuvos vieneto gautų dividendų neįtraukia, t. y. neįtraukia į PM bazę.

Inspekcija sprendime teigia, jog tikrinamuoju laikotarpiu (2011–2014 m.) Pareiškėjos vykdoma veikla buvo pasyvi bei nuostolinga, Pareiškėja pajamų negavo arba gavo labai mažai (2011 m. 2 300 Lt, 2012 m. 0 Lt, 2013 m. 0 Lt, 2014 m. 6 583 Lt), išskyrus pasyvias 14 962 681 Lt dividendų pajamas, Pareiškėja apskaitė 33 413 Lt sąnaudas, kurias sudarė darbo užmokestis ir su juo susiję mokesčiai, teisinės, notarinės, registravimo ir kt. išlaidos (2011 m. 7 980 Lt, 2012 m. 13 735 Lt, 2013 m. 6 112 Lt, 2014 m. 5 586 Lt), neteikia valdymo, konsultavimo ir kitų holdingams būdingų paslaugų už atlygį, tačiau prisiėmė labai didelius (49,3 mln. Lt) skolinius įsipareigojimus, kurie aktyviai nevykdant ekonominės veiklos ir neturint turto, praktiškai nepadengiami. Pastebima, kad per ketverius metus atlikti tik du sandoriai už neženkliai sumas ir tik susijusiems asmenims, jog Pareiškėjos vienintelis pajamų šaltinis, iš kurio buvo užtikrinamas prievolių vykdymas AB „K1“, buvo jos valdomos AB „K1“ išmokėti dividendai, kurių dalis (145 500 Lt) buvo nukreipta ne prievolių padengimui, o Pareiškėjos kasdienių poreikių tenkinimui (darbo užmokesčiui, teisinėms paslaugoms, banko paslaugoms, programai įsigyti ir kt.). Be to, kaip matyti iš minėtų Inspekcijos argumentų, Pareiškėja valdo didelės vertės finansinį turtą (49,3 mln. Lt), t. y. AB „K1“ akcijas, jos įstatinis kapitalas yra 12,81 mln. Lt, Pareiškėja per tikrinamąjį laikotarpį gavo 14 962 681 Lt dividendų pajamas, kurias didžiąja dalimi panaudojo savo skoliniams įsipareigojimams AB „K1“

dengti, gavo, nors ir sąlyginai nedideles, konsultavimo paslaugų pajamas. Iš AB „G2“ gautos 10 000 000 Lt ir 2 800 000 Lt paskolos, kurios vėliau buvo panaudotos Pareiškėjos įstatiniam kapitalui didinti, taip pat buvo panaudotos išskolinimams AB „K1“ dengti. Pažymėtina, kad patikrinimo pabaigoje (2014-12-31) Pareiškėjos perimti skoliniai įsipareigojimai, apmokant UAB „A2“ akcijų įsigijimą, sumažėjo nuo 49 359 688,24 Lt iki 24 702 711,08 Lt ir, Pareiškėjos teigimu, dabartiniu metu jau yra padengti. Komisija pažymi, jog Inspekcija savo sprendime nekėlė klausimo ir nenagrinėjo, ar dividendai, kurie nėra įtraukiami į vieneto PM bazę, yra ekonominė nauda, su kuria PMĮ 17 str. sieja palūkanų kaip sąnaudų pripažinimą leidžiamais atskaitymais, todėl Inspekcijos dėstomi motyvai apie tai, kad Pareiškėjos vykdoma veikla buvo pasyvi bei nuostolinga, kad Pareiškėja pajamų negavo arba gavo jų labai mažai, neįrodo, kad patirtos palūkanų sąnaudos yra nesusijusios su pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

Nagrinėjamoje byloje nustatyta, kad Pareiškėja pirmiausia dengė skolą AB „K1“ ir tikrinamuoju laikotarpiu faktiškai palūkanų nemokėjo, t. y. dirbtinai neaugino palūkanų sąnaudų nuo nepadengtų skolinių įsipareigojimų. Aplinkybė, jog AB „K1“ mokėtini Pareiškėjai dividendai, kaip vienušiai priešpriešiniai įsipareigojimai, buvo sudengiami su Pareiškėjos skola, liudija Pareiškėjos naudai – AB „K1“ laisvos apyvartinės lėšos liko įmonėje ir galėjo būti nukreipiamos gamybinės veiklos vystymui. Inspekcijos argumentas, jog be UAB „A2“ įsigijimo, Pareiškėja jokios kitos investicinės veiklos nevykdė, nėra pagrįstas. Akivaizdu, jog įmonė, turėdama reikšmingus finansinius įsipareigojimus už įsigytą didelės vertės finansinį turtą, pirmiausia, juos siektų padengti ir tik po to planuotų ar vykdytų naujus įsigijimus.

Kiti Inspekcijos sprendime pateikti argumentai, kuriais ji grindžia savo sprendimą nepripažinti palūkanų sąnaudas leidžiamais atskaitymams, tokie kaip: (i) iš akcininkų protokolų matyti, jog nebuvo sprendžiami klausimai, susiję su Pareiškėjos veiklos rezultatais, valdomos bendrovės koordinavimu, numatomomis investicijomis, jog pati AB „K1“ valdyba, kurios nariu yra ir Pareiškėjos vadovas, formuoja savo strategiją ir viziją; (ii) kritiškas vertinimas Pareiškėjos nubrėžtų gairių, susijusių su savo valdomos bendrovės vadovo keitimu; (iii) mažas Pareiškėjos darbuotojų skaičius ir jiems mokamas atlygis, nemokamas mokestis už patalpų nuomą, Komisijos nuomone, nagrinėjamu atveju nėra pakankami ginčo palūkanas priskirti neleidžiamais atskaitymams, nes, kaip minėta aukščiau, Inspekcija nekėlė klausimo ir nenagrinėjo, ar dividendai, kurie nėra įtraukiami į vieneto PM bazę, yra pajamos ar ekonominė nauda, su kuria PMĮ 17 str. sieja palūkanų kaip sąnaudų pripažinimą leidžiamais atskaitymais.

Apibendrinant tai kas išdėstyta, konstatuotina, jog Inspekcijos išvados, kad Pareiškėjos mokestiniai nuostoliai susidarė ne dėl vykdomos ekonominės ir / ar komercinės veiklos, o dėl asocijuotų asmenų tarpusavio susitarimų, kuriais buvo siekiama perkelti mokestinių nuostolių sumas pelningai veikusiai AB „G2“, yra deklaratyvos ir neparemtos tinkamu ginčo sandorių faktinių aplinkybių vertinimu bei teisine argumentacija, todėl Inspekcija nepagrįstai patvirtino 2017-05-18 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32)-FR0680-227, kuriuo Pareiškėjos 2011–2014 m. mokestiniai nuostoliai sumažinti 1 995 301 Lt (577 879 Eur) suma.

#### *Dėl mokestinių nuostolių perkėlimo.*

Sprendime nurodoma, jog pagal Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus nustatyta, kad Pareiškėja AB „G2“, mokestinių nuostolių perėmėjai, 2014-05-21 perdavė 2011 m. 716 186 Lt mokestinius nuostolius, 2012 m. – 646 248 Lt, 2013 m. – 343 593 Lt mokestinius nuostolius bei 2015-05-20 perdavė 2014 m. 313 802 Lt mokestinius nuostolius, iš viso 2 019 829 Lt veiklos mokestinių nuostolių. Mokestinė atsakomybė dėl nuostolių perdavimo kyla nuostolį priimančiai bendrovei, šiuo atveju – AB „G2“, todėl šiuo sprendimu Inspekcija nurodo koreguojanti nuostolio sumą. Komisijai konstatavus, jog mokestinių administratorius nepagrįstai Pareiškėjos 2011–2014 m. mokestinius nuostolius sumažino 1 995 301 Lt (577 879 Eur) suma, pažymėtina, jog Pareiškėjos mokestinių nuostolių perdavimas AB AB „G2“, kaip mokestinių nuostolių perėmėjai, turėtų būti nagrinėjamas iš naujo.

Nežiūrint į tai, jog mokestinių nuostolių perdavimas tarp vienetų grupės vienetų, vadovaujantis PMĮ 56<sup>1</sup> str. 1 dalies nuostatomis, nėra šio mokestinio ginčo dalykas, Komisija atkreipia Inspekcijos dėmesį į tai, kad ji plečiamai aiškina minėto straipsnio nuostatas. LVAT 2017-10-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-204-602/2017 paaiškino, jog PMĮ 56<sup>1</sup> straipsnis nenustato jokio (specialaus) termino, iki kada vienetai gali pasinaudoti galimybe perkelti atitinkamo laikotarpio mokestinius nuostolius. Atsižvelgiant į tai, kad aptariamas perkėlimas yra susijęs su atitinkamo mokestinio laikotarpio mokestinių prievolių dydžiu (perkeltais mokestiniais nuostoliais mažinamas juos perėmusio vieneto apmokestinamasis pelnas), nesant specialių taisyklių, taikoma bendra Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnyje nustatyta mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatis.

Įvertinusi tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog Inspekcijos 2017-09-14 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-370 nelaikytinas teisėtu. Inspekcija, išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir Pareiškėjos pateiktas pastabas, netinkamai patikrino mokesčių administratoriaus surašyto patikrinimo akto teisėtumą ir neobjektyviai vertino nustatytas faktines bylos aplinkybes, neteisingai sprendė dėl viešojo administravimo subjekto taikytų materialinės teisės normų, todėl priėmė neteisėtą ir nepagrįstą sprendimą.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017 m. rugsėjo 14 d. sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-370.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė