



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „S3“ 2017-10-23 SKUNDO**

2017 m. gruodžio 27 d. Nr. S- 271 (7-235/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

Jelenai Krochmalienei
P. G. , A. G.

mokesčių administratoriaus atstovui

I. J.

2017 m. lapkričio 28 d. posėdyje išnaginėjusi UAB „S3“ (toliau – Bendrovė) 2017-10-23 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2017-10-10 sprendimo Nr. (21.63-32) FR0682-397 dėl patikrinimo akto tvirtinimo, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-10-10 sprendimu Nr. (21.63-32) FR0682-397 patvirtino 2017-07-27 patikrinimo aktu Nr. (21.60-32) FR0680-347 Bendrovei papildomai apskaičiuotą 443 589 Lt, t. y. 128 472,26 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) ir 42 489 Lt, t. y. 12 305,67 Eur pelno mokestį, apskaičiavo 64 332,91 Eur PVM delspinigius, 5 589,57 Eur pelno mokesčio delspinigius bei skyrė 44 358 Lt, t. y. 12 847 Eur PVM baudą ir 4 249 Lt, t. y. 1 231 Eur pelno mokesčio baudą (Inspekcija patikrinimo metu patikrino Bendrovės PVM, gyventojų pajamų mokesčio, valstybinio socialinio draudimo įmokų ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų, įmokų į Garantinį fondą, pelno mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2014-12-31).

Dėl MAJ 69 str. nuostatų taikymo

Sprendime nurodyta, jog Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu dirbo nuostolingai ir deklaravo grąžintiną iš biudžeto PVM. Nuostolius įtakojo finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos, o grąžintiną PVM – atskaitytas pirkimo PVM dėl iš susijusios UAB „I1“ pagal 2007-07-02 paskolų sutartį ir jos priedus dalimis gaunamų paskolų, kurioms skaičiuojamos palūkanos su PVM. Bendrovės pajamas sudarė priskaičiuotos palūkanos už dukterinei įmonei UAB „V1“ suteiktas paskolas. Bendrovės paskolos buvo gaunamos ir teikiamos su 4 proc. metine palūkanų norma, t. y. neuždirbant papildomų pajamų, nesukuriant pridėtinės vertės. Bendrovė nepateikė dokumentų palūkanų normai pagrįsti. Bendrovė 2010–2014 m. yra gavusi ženkliai daugiau paskolų nei yra suteikusi bei apskaitomos ženkliai didesnės atskaitomo PVM ir mokėtinų palūkanų sumos, nei pardavimo PVM ir gautinų palūkanų

sumos. Bendrovė UAB „I1“ palūkanų nemokėjo, o susikaupusios palūkanos buvo užskaitytos 2014-04-01. Taip pat, nenustatyta, kad Bendrovei dukterinė įmonė būtų mokėjusi palūkanas.

Nustatyta, kad Bendrovė 2010–2014 m. iš UAB „I1“ gautą 15 168 400 Lt paskolą (neįskaitytą 2010-01-01 apskaityto negražinto paskolos likučio) panaudojo: 3 000 000 Lt gražino UAB „U1“ iš šios įmonės gautą paskolą (paskola gauta iki 2010-01-01), 11 030 500 Lt perskolino UAB „V1“, kitą paskolos dalį naudojo darbo užmokesčiui mokėti, apmokėti už buhalterinės apskaitos tvarkymą, teises, banko paslaugas ir kt.

Patikrinimo metu išanalizavus Bendrovės galimybes gražinti UAB „I1“ gautų paskolų likutį buvo nustatyta, kad Bendrovė tokias galimybes turėjo, nes 2010 m. sausio mėn. pardavė finansinį turtą už 16 000 000 Lt.

Nurodyta, kad pagal 2010-01-05 Bendrovės valdybos posėdžio protokolą valdybos nariai R. B. (gim. data (duomenys neskelbtini), A. J. (gim. data duomenys neskelbtini), A. M. (gim. data duomenys neskelbtini) ir R. L. (gim. data duomenys neskelbtini) nusprendė už 16 000 000 Lt parduoti Bendrovės 6 dukterinių įmonių (UAB „U1“, UAB „T1“, UAB „M1“, UAB „P1“, UAB „G1“, UAB „S2“) akcijas. Taip pat, valdybos nariai nusprendė, kad nurodytų akcijų pirkėjams bus sudaryta galimybė už akcijas atsiskaityti ne pinigais bei sudaryti reikalavimo teisių perleidimo–perėmimo sutartį, kurios pagrindu Bendrovė perleisdžia reikalavimo teises, atsiradusias sprendime nurodytų akcijų pirkimo–pardavimo sutarčių pagrindu, į nurodytų bendrovių akcijų pirkėjus UAB „L1“ ir Bendrovė įgyja 16 000 000 Lt dydžio reikalavimo teisę į UAB „L1“ (t. y. pirkėjai už įsigytas bendrovių akcijas skolingi UAB „L1“, o UAB „L1“ skolinga Bendrovei).

Bendrovė pagal 2010-01-11 akcijų pirkimo–pardavimo sutartis pardavė 6 dukterinių įmonių akcijas bendrovės valdybos nariams A. M., R. L. ir R. B. už 16 000 000 Lt (5 332 990,80 + 5 333 944,40 + 5 333 064,80). A. M., R. L. ir R. B. Bendrovei už įsigytas akcijas 16 000 000 Lt nesumokėjo. 2010-01-11 akcijų pirkimo–pardavimo sutartyse, pasirašytose tarp Bendrovės ir minėtų fizinių asmenų nurodyta, kad akcijų kaina bus sumokama ne pinigais, bet šalims priimtiniu reikalavimų įskaitymo būdu. Atsiskaitymo terminas nenurodytas. A. M., R. L. ir R. B. sprendimo priėmimo dieną (2010-01-05) buvo UAB „I1“ akcininkai ir Bendrovės valdybos nariai, kurie priėmė sprendimą dėl Bendrovės dukterinių bendrovių akcijų pardavimo bei pirkėjų už akcijas apmokėjimo tvarkos, t. y. priėmė sau palankų sprendimą nemokėti Bendrovei už įsigytas akcijas.

Bendrovė, su fiziniais asmenimis (valdybos nariais) sudariusi akcijų pirkimo–pardavimo sutartis, tą pačią dieną, t. y. 2010-01-11 su UAB „L1“ sudarė reikalavimų perleidimo sutartį Nr. 1, pagal kurią Bendrovė, turėdama fiziniams asmenims reikalavimo teisę į 16 000 000 Lt (5 332 990,80 Lt į A. M., 5 333 944,40 Lt į R. L., 5 333 064,80 Lt į R. B.), perleido šį reikalavimą UAB „L1“. Minėtoje sutartyje nurodyta, kad atlyginimas Bendrovei už perleistą reikalavimą sumokamas šalių tarpusavio susitarimu nustatyta tvarka ir terminais, kurie nebus ilgesni kaip 3 metai nuo šios sutarties pasirašymo dienos. Minėtos sutarties pagrindu Bendrovė buhalterinėje apskaitoje apskaitė UAB „L1“ įsiskolinimą jai 16 000 000 Lt. Minėtas UAB „L1“ įsiskolinimas Bendrovei buvo apskaitytas nuo 2010-01-11 iki 2014-04-01, t. y. ilgiau nei 4 metus. Bendrovė 2013-01-02 sudarė papildomą susitarimą prie 2010-01-11 reikalavimų perleidimo sutarties Nr. 1, sudarytos tarp Bendrovės ir UAB „L1“, kuriame nurodyta, kad atlyginimas Bendrovei už perleistą reikalavimą sumokamas šalių tarpusavio susitarimu nustatyta tvarka ir terminais, bet ne vėliau kaip iki 2014-12-31. Papildomą susitarimą tiek kaip Bendrovės generalinis direktorius, tiek kaip UAB „L1“ generalinis direktorius pasirašė tas pats asmuo – A. G. .

UAB „L1“ įsiskolinimas buvo padengtas pagal 2014-04-01 reikalavimo perleidimo sutartį, sudarytą tarp Bendrovės, UAB „I1“ ir UAB „L1“. Pagal minėtą sutartį Bendrovė reikalavimo teisę gauti iš UAB „L1“ 16 000 000 Lt perleido UAB „I1“, t. y. UAB „I1“ privalėjo Bendrovės naudai sumokėti 16 000 000 Lt iki 2014-12-31 (pagal sutarties 4. 2 p.), o UAB „L1“ 16 000 000 Lt skolinis įsipareigojimas Bendrovei baigėsi.

Bendrovė ir UAB „I1“, atsižvelgdamos į 2014-04-01 reikalavimo perleidimo sutartį 2014-04-01, pasirašė susitarimą dėl priešpriešinių vienas kitą reikalavimų įskaitymo, pagal kurį skola baigiasi, UAB „S3“ skola sumažėja UAB „I1“ skolos apimtimi, t. y. 16 000 000 Lt, iš jų: 11 286 627,40 Lt paskolų suma ir 4 713 372,60 Lt susikaupusių palūkanų suma. Po Bendrovės skolos ir UAB „I1“ skolos įskaitymo, vienintelis liekantis mokėjimas yra – UAB „S3“ UAB „I1“ naudai turima sumokėti 11 911 666,04 Lt suma.

Pastebėta, kad Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) požiūriu Bendrovė, UAB „I1“ ir UAB „L1“ laikomi asocijuotais asmenimis.

Pasak Inspekcijos, patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovės tikrinamu laikotarpiu vykdoma veikla pasyvi bei nuostolinga, vienintelis pajamų šaltinis gautos palūkanos iš dukterinės įmonės UAB „V1“ už suteiktą paskolą. Bendrovė 2016-01-07 ir 2016-01-28 pateiktuose paaiškinimuose dėl jos vykdomos veiklos teigė, kad ji nuo įsteigimo vykdė holdingo veiklą, t. y. valdė dukterinių įmonių akcijas, teikė joms finansų valdymo, verslo valdymo bei teisinės paslaugas. Tačiau patikrinimo metu nenustatyta, kad Bendrovė būtų teikusi holdingams būdingas paslaugas bei gavusi iš to pajamų. Tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovės leidžiamoms atskaitymams priskirtos palūkanų sąnaudos dėl iš UAB „I1“ gautų paskolų sudarė 2 634 545 Lt, atskaitomas PVM 553 255 Lt, Bendrovės priskaičiuotų palūkanų pajamos už UAB „V1“ suteiktas paskolas sudarė 714 043 Lt ir pardavimo PVM 149 967 Lt. Nustatyta, kad Bendrovės leidžiamoms atskaitymams priskirtos palūkanų sąnaudos dėl iš UAB „I1“ gautų paskolų 3,69 kartus didesnės nei pajamos bei pirkimo PVM yra 3,69 didesnis nei pardavimo PVM. Todėl Bendrovės ir asocijuotų asmenų sandoriai sudaryti mokesčiai, o ne ekonominei naudai gauti, nes Bendrovės ūkinės finansinės veiklos rezultatus įtakojo iš UAB „I1“ nuo 2007 m. gautos, tačiau turint galimybę laiku negrąžintos paskolos. Bendrovės valdybos nariai priėmė sau palankų sprendimą, t. y. įsigyti Bendrovės dukterinių įmonių akcijas ir už jas nemokėti, o Bendrovė, turėdama reikalavimo teisę iš fizinių asmenų gauti 16 000 000 Lt už jiems perleistas dukterinių įmonių akcijas, šią reikalavimo teisę perleido asocijuotam asmeniui UAB „L1“ daugiau nei 4 metams, nenumatant palūkanų už atsiskaitymo atidėjimą. Bendrovės nuostoliai susidarė dėl akcininkų interesų, bet ne dėl vykdomos ekonominės / komercinės veiklos. Bendrovė, pardavusi dukterinių įmonių akcijas fiziniams asmenims, nesiekė padengti įsiskolinimą UAB „I1“, o perleido reikalavimo teisę gauti 16 000 000 Lt iš fizinių asmenų UAB „L1“. Tokiais veiksmais Bendrovė siekė padidinti savo sąnaudas, atskaitomo pirkimo PVM sumą ir suformuoti nuostolius bei grąžintiną iš biudžeto PVM.

Sprendime vadovautasi MAĮ 10 str. ir 69 str. 1 dalimi, akcentuojant, jog pastarasis straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokesčių nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokesstinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokesstinio pranašumo įgijimas, tačiau ūkinės operacijos neturi ekonominio ir verslo pagrindimo; dėl kurių kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, mokesčių mokėtojo veiksmų nelaikant teisėtu mokesčių planavimu. Pastebėta, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT, administracinėje byloje Nr. A-602-1718/2013) konstatavo, kad taikant MAĮ 69 str. 1 d. atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas, kurio tikslas nustatyti mokesčių mokėtojo siekį gauti mokesstinę naudą.

Akcentuota, jog Bendrovė turėdama reikalavimo teisę iš fizinių asmenų gauti 16 000 000 Lt už jiems perleistas dukterinių įmonių akcijas, šią reikalavimo teisę perleido asocijuotam asmeniui UAB „L1“ daugiau nei 4 metams, nenumatant palūkanų už atsiskaitymo atidėjimą, todėl padaryta išvada, kad Bendrovė nesiekė padengti įsiskolinimo UAB „I1“, o 2010–2014 m. dar padidino skolą minėtai įmonei papildomai pasiskolinusi 15 168 400 Lt, t. y. tokiais veiksmais siekė padidinti Bendrovės sąnaudas, atskaitomo pirkimo PVM sumą ir suformuoti nuostolius bei grąžintiną iš biudžeto PVM. Šiuos Bendrovės veiksmus Inspekcija pripažino prieštaraujančiais ekonominei bei verslo logikai ir patvirtinančiais, kad Bendrovė siekė mokesstinio pranašumo, nepasirinkdama teisėto elgesio

modelio, kas rodo jos nesąžiningumą, ir pažeidė draudimo piktnaudžiauti teise principą. Kadangi Bendrovės nuostoliai susidarė dėl akcininkų interesų, bet ne dėl vykdomos ekonominės / komercinės veiklos, nes ji pardavusi dukterinių įmonių akcijas turėjo galimybę gražinti UAB „I1“ negražintos paskolos likutį 16 000 000 Lt (tokiu būdu nedidinti veiklos sąnaudų ir atskaitomo PVM dėl UAB „I1“ apskaičiuotų palūkanų), todėl konstatuota, kad sudarytais sandoriais Bendrovė siekė gauti mokestinę naudą, t. y. apskaičiuotą veiklos mokestinių nuostolių sumą perleisti vienetų grupės vienetams, suteikiant vienetams galimybę sumažinti apmokestinamąjį pelną bei pelno mokestį.

Dėl PVM

Nurodyta, kad atlikus iš UAB „I1“ gautų paskolų palūkanų perskaičiavimą (eliminavus 16 000 000 Lt, kuriuos galimybę gražinti Bendrovė turėjo), vadovaujantis PVMĮ 58 str. bei MAĮ 69 str. nuostatomis, Bendrovės atskaityta palūkanų pirkimo PVM suma sumažinta 443 589 Lt, iš jų: 2011 m. – 128 027 Lt; 2012 m. – 129 405 Lt; 2013 m. – 129 432 Lt; 2014 m. – 56 725 Lt. Atitinkamai mokesčių administratorius, vadovaudamasis PVMĮ 123 str. 2 d. nuostatomis, Bendrovei apskaičiavo papildomai mokėtiną PVM sumą 443 589 Lt, t. y. 128 472,26 Eur PVM.

Dėl pelno mokesčio

Pabrėžta, jog patikrinimo metu vertinta ne tik Bendrovės vykdoma ekonominė veikla, bet vertinta ir ekonominis mokesčio mokėtojo patiriamų išlaidų, susijusių su vykdoma veikla, tikslingumas. Bet kokio ūkio subjekto steigimo tikslas yra pelno siekimas ir patirtos išlaidos tiesiogiai ir betarpiškai turi dalyvauti pajamų uždirbime, susijusiam su pagrindine bendrovės veikla. Vykdam bet kokią veiklą, mokesčių mokėtojai turi turėti vienintelį tikslą – gauti ekonominę naudą. Bendrovė sudarytais sandoriais siekė gauti mokestinę naudą, t. y. apskaičiuotą veiklos mokestinių nuostolių sumą perleisti vienetų grupės vienetams, suteikiant vienetams galimybę sumažinti apmokestinamąjį pelną bei pelno mokestį. Todėl, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalimi, mokestinio patikrinimo metu atkurtos iškreiptos ir paslėptos aplinkybės, su kuriomis PMĮ 2, 11, 17, 31 str. sieja pajamų apmokestinimą, bei, įvertinus Bendrovės galimybę gražinti UAB „I1“ 16 000 000 Lt paskolą, atliktas paskolų iš UAB „I1“ nustatymas ir palūkanų perskaičiavimas ir nustatyta, kad Bendrovė nepagrįstai deklaravo: 2011 m. 461 632 Lt nuostolius, nes turėjo deklaruoti 171 820 Lt apmokestinamąjį pelną, 2012 m. 449 426 Lt nuostolius, nes turėjo deklaruoti 190 590 Lt apmokestinamąjį pelną, 2013 m. 697 730 Lt nuostolius, nes turėjo deklaruoti 57 588 Lt nuostolius, 2014 m. 352 899 Lt nuostolius, nes turėjo deklaruoti 58 981 Lt nuostolius. Pažymėta, jog patikrinimo akte nustatytas 2011 m. Bendrovės 171 820 Lt apmokestinamasis pelnas, vadovaujantis PMĮ 30 str. 1 d., buvo sumažintas 79 154 Lt. Todėl, vadovaujantis PMĮ nuostatomis bei MAĮ 10 str., 69 str. 1 d. nuostatomis, Bendrovei už 2011 metus nuo mokestinio patikrinimo metu apskaičiuoto 92 666 Lt (171 820 – 79 154) apmokestinamojo pelno apskaičiuotas 13 900 Lt, t. y. 4 025,72 Eur pelno mokestis, už 2012 metus nuo mokestinio patikrinimo metu apskaičiuoto 190 590 Lt apmokestinamojo pelno apskaičiuotas 28 589 Lt, t. y. 8 279,95 Eur pelno mokestis.

Pažymėta, jog nustatyta, kad Bendrovė pagal mokestinių nuostolių perkėlimo sutartis 2011–2014 m. apskaičiuotus ir deklaruotus nuostolius perkėlė kitiems vienetų grupės vienetams: AB „A1“, UAB „B1“, UAB „M2“.

Dėl delspinigių

Pažymėta, jog, vadovaujantis MAĮ 96–98 straipsnių nuostatomis, Bendrovei apskaičiuoti 64 332,91 Eur PVM delspinigiai ir 5 589,57 Eur pelno mokesčio delspinigių.

Dėl baudos skyrimo

Taip pat pažymėta, jog vadovaujantis MAĮ 140 str., 139 str. 1 dalies nuostatomis ir atsižvelgus į išdėstytas aplinkybes, susijusias su akte konstatuotais pažeidimais, bei į tai, kad patikrinimo metu Bendrovė geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (teikė turimus dokumentus), Bendrovei skirta 10 proc. dydžio bauda nuo papildomai

apskaičiuotų mokėtinų mokesčių, iš jų: 44 358 Lt, t. y. 12 847 Eur PVM bauda (443 589 Lt x 10 proc.) ir 4 249 Lt, t. y. 1 231 Eur (42 489 Lt x 10 proc.) pelno mokesčio bauda.

Bendrovė skundžia Inspekcijos 2017-10-10 sprendimą Nr. (21.63-32)FR0682-397, nurodydama, jog nesutinka su papildomai jai apskaičiuotomis mokesčių sumomis, prašo jį panaikinti.

Bendrovės nuomone, mokesčių administratorius jos mokestinį patikrinimą atliko itin aplaidžiai, neprofesionaliai ir neleistinai nerūpestingai, o patikrinimo aktas ir jame pateiktos išvados dėl Bendrovės veiklos tariamo prieštaravimo ekonominei ir verslo logikai yra paremtos neprofesionaliu ir neleistinu apmokestinimui aktualių faktinių aplinkybių neištyrimu ir neįvertinimu.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Inspekcijos sprendime ir patikrinimo akte nėra konkrečiai nurodytas joks sandoris, kuriuo Bendrovė galėjo siekti mokestinės naudos. Remiantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo ir aiškinimo LVAT praktika nurodoma, jog minėtų teisės nuostatų taikymas galimas tik konkretaus sandorio ar konkretaus teisinio santykio turinio atžvilgiu (2013-04-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-724/2013, 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013, 2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017 ir kt.). Vien ši aplinkybė, Bendrovės vertinimu, sudaro pagrindą konstatuoti, kad mokesčių administratorius netinkamai atliko MAĮ 67 str. 1 dalyje nustatytą įrodinėjimo pareigą ir netinkamai taikė MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas.

Be to, nors pagal LVAT pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius, tačiau teigiama, kad Bendrovė iš patikrinimo akte ir sprendime pateiktų abstrakčių teiginių apie mokestinės naudos gavimą yra priversta spėlioti, iš kurių sandorių mokesčių administratorius kildina Bendrovės mokestinę naudą ir kaip ji tiksliai pasireiškia. Mokesčių administratoriaus subjektyvūs pasvarstymai apie tai, kokias alternatyvas turėjo Bendrovė, vykdydama komercinę veiklą, negali būti laikomi tinkamu mokestinės naudos pagrindimu. Mokesčių administratoriaus iškeltą idėją, jog Bendrovė galėjo pareikalauti, kad A. M. , R. L. ir R. B. jai už perleidžiamas akcijas sumokėtų už 16 000 000 Lt grynaisiais pinigais 2010-01-11, pasak Bendrovės, dar nereiškia, kad apskritai toks pasirinkimas buvo objektyviai įmanomas, ypač atsižvelgiant į tai, kad UAB „L1“ pagal 2010-01-11 UAB „I1“ akcijų pirkimo–pardavimo sutartį atsirado prievolė sumokėti tiems patiems asmenims (A. M., R. L. ir R. B.) 72 180 151 Lt, iš kurių dalį UAB „L1“ skolinosi įmonių grupės viduje už 4 proc. metinių palūkanų, o likusią dalį padengė įskaitymu, sudengdama perimtą iš Bendrovės 16 000 000 Lt reikalavimo teisę į A. M. , R. L. ir R. B. .

Tvirtinama, jog mokesčių administratoriui neįvardinus konkrečių sandorių, kurių atžvilgiu yra taikomos MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos, apskritai neįmanoma patikrinti mokesčių administratoriaus išvadų dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio.

Bendrovė mano, kad sprendimas priimtas nesilaikant LVAT suformuotos MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo ir aiškinimo praktikos, netinkamai pritaikius MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas Bendrovės atžvilgiu.

Dėl netinkamo apmokestinimui aktualių faktinių aplinkybių tyrimo

Bendrovė mokesčių administratoriaus teiginius, jog visi Bendrovės sudaryti sandoriai buvo ekonomiškai jai nenaudingi, nes Bendrovė, būdama skolinga UAB „I1“, 2010-01-11 perleido dukterinių įmonių akcijas (finansinį turtą) fiziniams asmenims, negaudama už tai atlygio pinigine forma, vertina kaip akivaizdžiai nelogiškus, o jų pagrindu padarytas išvadas, kaip neatitinkančias minimalaus iš mokesčių administratoriaus reikalaujamo profesionalumo standarto.

Pažymima, jog sprendime yra konstatuota, kad UAB „I1“, Bendrovė ir UAB „L1“ pagal pelno mokestį yra asocijuoti asmenys. Pastebima, jog asocijuotais asmenimis taip pat laikytinos ir įmonės, iš Bendrovės perėmusios mokestinius nuostolius (UAB „B1“ ir UAB „A1“), todėl bet kokia ekonominio naudingumo atžvilgiu tiriama ūkinė operacija turi būti vertinama ne dirbtinai ją atskiriant nuo bendros įmonių grupės veiklos, bet kompleksiskai,

atsižvelgiant į bendrą įmonių grupės ekonominį rezultatą ir tikslus. Tvirtinama, kad vertinant Bendrovės veiklą kompleksiskai minėti mokesčių administratoriaus teiginiai yra *prima facie* klaidingi ir prieštaraujantys tikrovei:

1. Bendrovės valdytų dukterinių įmonių akcijos 2010-01-11 buvo perleistos A. M., R. L., R. B. už 16 000 000 Lt su tikslu įvykdyti įmonių grupės pertvarkymą ir atsiskaityti su pasitraukiančiais UAB „I1“ akcininkais – A. M., R. L., R. B.. Šis dukterinių įmonių akcijų perleidimo sandoris yra neatskiriama dalis 2010-01-11 UAB „I1“ akcijų perleidimo sandorio, kurio metu UAB „L1“ už 72 180 151 Lt išpirko 132 487 vnt. UAB „I1“ akcijų iš pasitraukusių fizinių asmenų.

2. UAB „L1“ 2010-01-11 įsigijus UAB „I1“ akcijų iš fizinių asmenų, UAB „L1“ atsirado prievolė sumokėti A. M., R. L., R. B. 72 180 151 Lt, kurios didžioji dalis buvo sumokėta įskaitymu, UAB „L1“ perėmus 50 689 626,50 Lt (tame tarpe 16 000 000 Lt už Bendrovės perleistas akcijas) reikalavimo teises į A. M., R. L., R. B. skolas pagal 2010-01-11 (Bendrovės dukterinių įmonių akcijų perleidimo sandoris) ir 2010-01-20 akcijų pirkimo pardavimo sutartis.

3. Likusią dalį įsiskolinimo UAB „L1“ padengė grynaisiais pinigais, per 2010 m. A. M., R. L., R. B. sumokėdama 21 490 524,50 Lt, kuriuos pasiskolino iš grupės įmonių UAB „A2“ ir UAB „B1“ su 4 proc. metine palūkanų norma. Paskolos buvo gražintos tik 2014-09-30, įskaičius UAB „I1“ prievolę išmokėti UAB „L1“ 150 000 000 Lt dividendus (šias aplinkybes mokesčių administratorius nustatė, atlikdamas A. J. ir kitų buvusių UAB „I1“ akcininkų mokestinius patikrinimus, pavyzdžiui, 2016-01-22 patikrinimo aktas Nr. (4.65) FR0680-39).

Aukščiau nurodytos aplinkybės, Bendrovės nuomone, neginčijamai įrodo faktą, jog tam, kad UAB „L1“ galėtų išmokėti fiziniams asmenims 21 490 524,50 Lt grynaisiais pinigais, UAB „L1“ buvo priversta skolintis įmonių grupės, kuriai priklauso Bendrovė, viduje (iš UAB „B1“ ir UAB „A2“) 21 530 000 Lt už 4 proc. metines palūkanas. Todėl Bendrovės valdytų dukterinių įmonių akcijų 2010-01-11 pardavimo A. M., R. L., R. B. sandoris ir jo pagrindu susidariusios reikalavimo teisės perleidimas UAB „L1“ leido 16 000 000 Lt suma sumažinti grynųjų pinigų kiekį, reikalingą UAB „L1“ sumokėti už minėtų fizinių asmenų įsigytas UAB „I1“ akcijas.

Teigiama, jog, jeigu Bendrovė būtų reikalavusi iš fizinių asmenų: A. M., R. L., R. B. atsiskaityti grynaisiais pinigais, tai tokiu atveju atitinkamai 16 000 000 Lt būtų padidėjusi UAB „L1“ tiems patiems fiziniams asmenims mokėtina grynųjų pinigų suma, kurios, visų pirma, UAB „L1“ neturėjo, o antra, UAB „L1“ papildomai tokią pačią pinigų sumą būtų priversta skolintis įmonių grupės viduje ta pačia 4 proc. palūkanų norma. Dėl aukščiau nurodytų priežasčių UAB „L1“ prievolė sumokėti 16 000 000 Lt už įsigyjamas UAB „I1“ akcijas buvo įvykdyta įskaitymo būdu, mainais perleidžiant pasitraukusiems fiziniams asmenims Bendrovės dukterinių įmonių akcijas.

Pažymima, kad vertinant bendrą asocijuotų asmenų mokestinį rezultatą (mokestinę naudą) pagal pelno mokestį ir PVM, nėra skirtumo, kuri grupės (asocijuotų asmenų) įmonė turi skolintis įmonės viduje – UAB „L1“ ar Bendrovė. Grupės viduje taikoma ta pati palūkanų norma, todėl jokia mokestinė nauda negali susidaryti. Bendrovei perleidus UAB „L1“ 16 000 000 Lt reikalavimo teisę į A. M., R. L., R. B., UAB „L1“ neturėjo papildomai skolintis įmonių grupės viduje, todėl Bendrovės 16 000 000 Lt reikalavimo teisės į fizinius asmenis perleidimas UAB „L1“ yra ekonomiškai naudingas ir komerciškai pagrįstas verslo sprendimas, kuris nėra niekaip susijęs su mokestinės naudos siekimu. Be to, analizuojamų sandorių ekonominį nenaudingumą, pasak Bendrovės, paneigia ir objektyviai matomas šių sandorių ekonominis rezultatas:

1. Bendrovė iš Inspekcijos ginčijamo 2010-01-11 akcijų perleidimo sandorio gavo 8 838 573,32 Lt grynojo finansinio pelno, todėl akivaizdu, kad akcijų perleidimo sandoris Bendrovei buvo ekonomiškai naudingas ir reikalingas;

2. Bendrovė 2010 m. metus baigė pelningai;

3. sandorių grandinė (2010-01-11 akcijų perleidimas fiziniams asmenims ir reikalavimo teisės į fizinius asmenis perleidimas UAB „L1“, bei vėliau atliktas šios reikalavimo teisės įskaitymas į UAB „I1“ akcijų kainą) leido UAB „L1“ įsigyti UAB „I1“ akcijų, papildomai nesiskolinant 16 000 000 Lt, kas ne tik leido sutaupyti palūkanų, kurias būtų reikėję mokėti už papildomai be reikalo skolinamus pinigus, bet ir vėliau leido uždirbti daugiau nei 5 mln. Lt pajamas iš UAB „I1“ išmokėtų dividendų (skaičiuojant tik nuo UAB „I1“ akcijų dalies, įsigytos už 16 000 000 Lt 2014–2015 m.).

Atkreipiamas dėmesys ir į tai, kad, Bendrovės žiniomis, mokesčių administratorius atliko A. M., R. L., R. B. mokestinius patikrinimus, kurių metu nenustatė jokių aplinkybių, kurios galėtų leisti daryti išvadas apie tai, kad A. M., R. L., R. B. gavo kokią nors mokestinę naudą.

Dėl mokestinės naudos gavimo

Atsižvelgdama į aukščiau pateiktus argumentus ir įrodymus dėl ginčijamų sandorių ekonominio naudingumo, Bendrovė mano, kad MAĮ 69 str. 1 dalies taikymas negalimas visu pirma dėl to, kad ginčijami sandoriai turėjo labai aiškų ekonominį tikslą ir turinį, taip pat atnešė objektyviai įrodomą ženklią ekonominę naudą Bendrovei ir visai įmonių grupei. Antra, Bendrovė ir vienetų grupė negavo ir teoriškai negalėjo gauti iš ginčo sandorių jokios mokestinės naudos.

Vertinant mokesčių administratoriaus poziciją, jog Bendrovės gauta mokestinė nauda apibrėžtina kaip Bendrovės palūkanų sąnaudos (kurios buvo perkeltos kitoms grupės įmonėms UAB „B1“ ir UAB „A1“) ir palūkanų pirkimo PVM, susidarę nuo 16 000 000 Lt UAB „I1“ Bendrovei suteiktos paskolų dalies, skunde pastebima, kad ekonominės ir teisinės logikos kontekste, Bendrovės sąnaudos, susidariusios nuo 16 000 000 Lt UAB „I1“ Bendrovei suteiktos paskolos dalies, kartu yra ir UAB „I1“ mokestinės pajamos, kurios apskaitomos ir deklaruojamos kaip apmokestinamasis pelnas ir mokėtinas į biudžetą pardavimo PVM. Net teoriškai negali ir negalėjo susidaryti jokia mokestinė nauda Bendrovei, nes pelno mokesčio ir PVM atskaitymai yra kartu ir mokėtinos pelno mokesčio bei PVM sumos UAB „I1“ atžvilgiu.

Vertinant ginčijamus sandorius kompleksiskai įmonių grupės mokestinis rezultatas nepasikeistų net ir atlikus ginčijamus sandorius mokesčių administratoriaus siūlomą būdu, t. y. jeigu Bendrovė pareikalautų iš fizinių asmenų grynujų pinigų, kuriuos Bendrovė būtų gražinusi UAB „I1“ 2010-01-11, nes tokiu atveju UAB „L1“ būtų turėjusi papildomai skolintis iš UAB „A2“ ir UAB „B1“ 16 000 000 Lt su 4 proc. palūkanų norma, kas mokestine prasme reikštų analogiškų palūkanų sąnaudų ir pirkimo PVM sumų susiformavimą įmonių grupės viduje (UAB „L1“). Daroma išvada, kad mokesčių administratoriaus teiginiai apie Bendrovės ar įmonių grupės (UAB „A1“ ir UAB „B1“) mokestinę naudą dėl perimtų mokestinių nuostolių sumų yra neracionalūs ir nepaaiškinami teisine ir ekonomine logika.

Pastebima, kad mokesčių administratorius yra atlikęs UAB „I1“ mokestinį patikrinimą (Inspekcijos 2017-08-21 patikrinimo aktas Nr. (21.60-32) FR0680-372), kurio metu buvo tirtas 2010–2011 m. mokestinis laikotarpis ir mokesčių administratorius nenustatė jokių aplinkybių, kad UAB „I1“, suteikdama paskolas Bendrovei, būtų padariusi kokį nors mokestinį pažeidimą ar neteisingai deklaravusi pelno mokesčio ar PVM sumas. Todėl mokesčių administratoriaus pozicija prieštarauja jo paties veiksams kitos ginčijamų sandorių šalies atžvilgiu. Mokesčių administratoriui taikant MAĮ 69 str. 1 dalį ir koreguojant UAB „I1“ ir Bendrovės tarpusavio įsiskolinimo sumas, turėtų būti atitinkamai atliekamos korekcijos ir dėl UAB „I1“ iš ginčo sandorių gauto bei apmokestinto pelno, taip pat turėtų būti koreguojamos (mažintinos) sumokėtos į biudžetą PVM sumos. Skirtingai vertinant tuos pačius sandorius UAB „I1“ ir Bendrovės atžvilgiu, yra pažeidžiamas vienodo požiūrio principas.

Dėl teisės į PVM atskaitų ribojimo

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Bendrovė į PVM atskaitą traukė tik tas pirkimo PVM sumas, kurios susidarė už perskolinų paskolų palūkanas. Egzistuoja neginčytinas ir tiesioginis ryšys tarp Bendrovės į atskaitą įtraukto pirkimo PVM ir pardavimo PVM sumų. Mokesčių administratoriui ginčijant Bendrovės teisę į PVM atskaitą (nuo 16 000 000 Lt paskolos dalies palūkanų pirkimo PVM), pastebima, kad mokesčių administratorius pažymėjo faktą, kad visos Bendrovės iš 2010–2014 m. UAB „I1“ gautų paskolų sumos buvo panaudotos PVM apmokestinamosioms pajamoms uždirbti (PVM apmokestinamoms palūkanų pajamoms už perskolinimo sandorius gauti). Ši aplinkybė nurodoma, kaip paneigianti bet kokias galimybes ginčyti Bendrovės teisę į atskaitytas pirkimo PVM sumas. Mokesčių administratorius ne tik neįrodė jokių Bendrovės neteisėtų veiksmų, bet ir nepagrindė paties mokesstinės naudos gavimo fakto.

Dėl kitų procedūrinių aplinkybių

Taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, kad Bendrovės mokesstinis tyrimas buvo atliktas už 2010–2014 m. laikotarpį, tuo tarpu mokesstinis patikrinimas tariamai nustačius su piktnaudžiavimu susijusias aplinkybes buvo inicijuotas už 2011–2014 m., nors sandoriai, kuriuos mokesčių administratorius patikrinimo akte apibūdino, kaip sudarytus piktnaudžiaujant, buvo sudaryti 2010 m. sausio mėnesį.

Nors patikrinimo akte nurodoma, kad Bendrovė 2010–2014 m. dirbo nuostolingai, tačiau pastebima, kad ji 2010 m. dirbo pelningai ir baigė su 1 724 407 Lt grynuoju pelnu, nes didžiąją dalį Bendrovės pelno sudarė pelningas akcijų pardavimo sandoris, leidęs uždirbti 1 724 401 Lt finansinį pelną, t. y. Bendrovė iš sandorių, kuriuos mokesčių administratorius apibūdina kaip ekonomiškai nenaudingus, 2010 m. uždirbo ekonominį pelną.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta ir vadovaudamasi MAĮ 155 str. 4 dalies 2 punkto nuostatomis, Bendrovė panaikinti Inspekcijos 2017-10-10 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-397 kaip neteisėtą ir nepagrįstą.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Bendrovės skundas tenkintinas, Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl palūkanų, apskaičiuotų už iš UAB „I1“ gautas paskolas, priskyrimo leidžiamiems Bendrovės atskaitymams, taip pat už palūkanas apskaičiuoto PVM priskyrimo Bendrovės atskaitomam PVM, Inspekcijai pritaikius MAĮ 69 straipsnio nuostatas, konstatavus, jog vykdytomis ūkinėmis operacijomis buvo siekta ne įprastinių tokioms ūkinėms operacijoms tikslų, o išimtinai mokesstinės naudos, tai yra suformuoti mokesčius nuostolius (kurie buvo perduoti grupės įmonėms) bei atskaityti pirkimo PVM sumas.

Nustatyta, kad Bendrovės akcijas iki 2010-12-31 valdė UAB „I1“, nuo 2010-12-31 – UAB „L1“, ji valdo 2 dukterines įmones: „V1“ ir UAB „S2“, iki 2010-01-11 Bendrovė valdė 9 dukterines įmones (jų 25 896 908 Lt investicinė vertė buvo apskaityta finansinio turto sąskaitoje, patikrinimo akto 6–7 psl.). Pas Bendrovę 2010-01-01 buvo apskaitytas 9 716 650 Lt paskolų, gautų iš UAB „I1“, likutis, laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 UAB „I1“ suteikė Bendrovei 15 168 400 Lt paskolas (su 4 proc. palūkanų norma), buvo sugrąžintos 18 316 627 Lt paskolos ir 2014-01-31 apskaitytas 6 568 423 Lt negrąžintų paskolų likutis. Minėtu laikotarpiu apskaičiuotos 3 291 086 Lt palūkanos, o 2010–2014 metais didžiausia sąnaudų ir pirkimo PVM dalis susiformavo dėl iš UAB „I1“ nuo 2007 metų dalimis gaunamų paskolų, kurioms skaičiuotos palūkanos su PVM.

Inspekcija nustatė, kad gautas paskolas Bendrovė skolino savo dukterinėms įmonėms, o 2010–2014 metais gautą 15 168 400 Lt paskolą Bendrovė panaudojo: grąžindama 3 000 000 Lt paskolą UAB „U1“, 11 030 500 Lt paskolino UAB „V1“ (dukterinei įmonei), kitą paskolos dalį panaudojo darbo užmokesčiui mokėti, apmokėti už buhalterinės apskaitos tvarkymo, teisinės, banko paslaugas ir t.t. Bendrovės pajamas aktualiuoju laikotarpiu sudarė apskaičiuotos palūkanos (4 proc.) už suteiktas paskolas UAB „V1“.

Mokesčių administratorius patikrinimo metu konstatavo, kad nuo 16 000 000 Lt UAB „I1“ suteiktų paskolų patirtos palūkanos negali būti priskirtos leidžiamiesiems atskaitymams, atitinkamai perskaičiuotas atskaitytinas pirkimo PVM, nes, pasak Inspekcijos, Bendrovė, 2010 m. sausio mėnesį pardavusi finansinį turtą už 16 000 000 Lt, turėjo galimybes grąžinti tokio dydžio paskolos likutį UAB „I1“ ir nuo šios dalies paskolos nepatirti palūkanų sąnaudų. Nustatyta, jog Bendrovės valdyba 2010-01-05 nusprendė parduoti Bendrovei priklausiusių 6 dukterinių įmonių akcijas, sudarant galimybę akcijų pirkėjams už jas atsiskaityti ne pinigais; sudaryti reikalavimų teisių perleidimo – perėmimo sutartį, kurios pagrindu Bendrovė perleidžia reikalavimo teises, atsiradusias sprendime nurodytų akcijų pirkimo–pardavimo sutarčių pagrindu, į nurodytų bendrovių akcijų pirkėjus UAB „L1“ ir Bendrovė įgyja 16 000 000 Lt reikalavimo teisę į UAB „L1“ (pirkėjai už įsigytas akcijas skolingi UAB „L1“, o „L1“ skolinga Bendrovei). Nustatyta, jog 2010-01-11 Bendrovė pardavė 6 dukterinių įmonių akcijas A. M., R. L., R. B.; mokėjimas už akcijas pinigais nebuvo atliktas. 2010-01-11 su UAB „L1“ Bendrovė sudarė reikalavimų perleidimo sutartį, kuria perleido šį reikalavimą UAB „L1“, nustatyta, jog atlyginimas Bendrovei už perleistą reikalavimą sumokamas šalių tarpusavio susitarimu nustatyta tvarka ir terminais, kurie nebus ilgesni kaip 3 metai, buvo apskaitytas 16 000 000 Lt įsiskolinimas UAB „L1“ (toks įsiskolinimas apskaitytas nuo 2010-01-11 iki 2014-04-01). UAB „L1“ įsiskolinimas padengtas pagal 2014-04-01 reikalavimų padengimo sutartį, sudarytą tarp Bendrovės, UAB „L1“ ir UAB „I1“. Pagal sutartį Bendrovė reikalavimo teisę iš UAB „L1“ gauti 16 000 000 Lt perleido UAB „I1“, tai yra UAB „L1“ įsipareigojimas Bendrovei baigėsi, o 16 000 000 Lt Bendrovei turėjo sumokėti UAB „I1“ iki 2014-12-31. Bendrovė ir UAB „I1“ 2014-04-01 pasirašė susitarimą dėl priešpriešinių vienas kitą reikalavimų įskaitymo: pagal Bendrovės, UAB „I1“ ir UAB „L1“ sudarytą reikalavimo perleidimo sutartį UAB „I1“ turėjo sumokėti Bendrovei 16 000 000 Lt, o pagal Bendrovės ir UAB „I1“ 2007-07-02 paskolos sutartį UAB „I1“ Bendrovei yra suteikusi 18 550 547 Lt paskolą, nuo kurios yra sukauptos 4 713 372 Lt palūkanos, įskaitant ir kitus įsiskolinimus, Bendrovės skola UAB „I1“ – 27 911 666,04 Lt. Todėl 16 000 000 Lt reikalavimo teisė buvo įskaityta Bendrovės įsiskolinimui UAB „I1“ padengti (Bendrovės likęs įsiskolinimas UAB „I1“ – 11 911 666,04 Lt). Paminėtina ir tai, jog Bendrovė Inspekcijai yra pateikusi 2016-01-28 paaiškinimą, kuriame nurodė, jog A. M., R. L. ir R. B. 2010-01-11 nuosavybės teise valdytas UAB „I1“ akcijas pardavė UAB „L1“ ir susiformavo fizinių asmenų 72 180 151 Lt reikalavimo teisė UAB „L1“, o Bendrovė 16 000 000 Lt reikalavimo teisę fiziniams asmenims už parduotas akcijas perleido UAB „L1“, taip susiformavo priešpriešinis reikalavimas tarp fizinių asmenų ir UAB „L1“. Pasak Bendrovės, reikalavimo perleidimo sandoris yra akcininkų atsiskyrimo proceso ir atitinkamų įmonių pertvarkymo dalis, šalių susitarimu buvo suformuotas atidėtas atsiskaitymo terminas ir palūkanos nenumatytos, siekiant nesudaryti grupės įmonėms papildomų sunkumų.

Inspekcija nustatė, jog tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovės leidžiamiesiems atskaitymams priskirtinos palūkanų sąnaudos sudarė 2 634 545 Lt, atskaitytas pirkimo PVM – 553 255 Lt, suteiktų paskolų palūkanų pajamos sudarė 714 047 Lt (tai yra 3,69 Lt mažesnės už patirtas sąnaudas). Todėl Inspekcija, apibendrinusi tai, jog Bendrovės veikla buvo pasyvi ir nuostolinga; jos veiklos rezultatus įtakojo iš UAB „I1“ nuo 2007 metų gautos ir turint galimybę negrąžintos paskolos; Bendrovės pajamas sudarė tik palūkanų pajamos, kitų apmokestinamųjų sandorių ji nevykdė, gautas paskolas Bendrovė perskolino su ta pačia palūkanų norma (neuždirbant papildomų pajamų); Bendrovės valdybos nariai priėmė sau palankų sprendimą: įsigyti dukterinių įmonių akcijų ir už jas nemokėti; Bendrovė turėdama reikalavimo teisę iš fizinių asmenų gauti 16 mln. Lt už jiems perleistas dukterinių įmonių akcijas, šią teisę perleido asocijuotam asmeniui UAB „L1“ daugiau nei 4 metams, nenumatant palūkanų už atidėtą atsiskaitymą; Bendrovės nuostoliai susidarė dėl akcininkų interesų, bet ne dėl vykdomos veiklos, konstatavo, jog tokiais veiksmais Bendrovė siekė padidinti savo sąnaudas, atskaitomą pirkimo PVM sumą ir suformuoti nuostolius bei grąžintiną iš biudžeto PVM sumą.

Bendrovė skunde ir posėdžio Komisijoje metu išdėstė poziciją dėl netinkamo MAĮ 69 str. nuostatų taikymo, nes, pasak Bendrovės, jai apskritai nėra aišku, kokį sandorį / sandorius Inspekcija perkvalifikuoja, taikydama MAĮ 69 str. nuostatas; Inspekcija neįrodė šios nuostatos taikymo pagrindų, nors pagal teisės aktų reikalavimus ir teismų praktikos nuostatas, pareiga įrodyti šias aplinkybes tenka mokesčių administratoriui. Teigiama, kad Inspekcija netinkamai ištyrė su apmokestinimu susijusias aplinkybes, todėl, pasak Bendrovės, Inspekcijos pozicija, kad sudarius dukterinių įmonių akcijų perleidimo sandorius, ji galėjo iš fizinių asmenų pareikalauti atsiskaitymo pinigais už akcijas ir gautomis lėšomis padengti dalį UAB „I1“ suteiktų paskolų, vertinama kaip nesuderinama su gero mokesčių ir viešojo administravimo principais, draudžiama subjektyvi prielaida, kuria siekiama daryti įtaką Bendrovės veiklai. Laikomasi pozicijos, kad visos patikrinimo akte minimos įmonės yra asocijuoti asmenys (tokiomis yra ir iš Bendrovės nuostolius perėmusios UAB „B1“ ir UAB „A1“), todėl bet kokia ūkinė operacija turi būti vertinama ne dirbtinai, atskiriant ją nuo įmonių grupės, o bendrai, atsižvelgiant į bendrą įmonių grupės ekonominį rezultatą. Pasak Bendrovės, toks atsiskaitymo būdas buvo nulemtas to, jog fiziniai asmenys (kurie pasitraukė iš UAB „I1“) 2010-01-11 įsigijo iš Bendrovės dukterinių įmonių akcijas, o 2010-01-11 pardavė UAB „L1“ jiems priklausiusias UAB „I1“ akcijas už 72 180 151 Lt, kurių didžioji dalis buvo sumokėta įskaitymu, UAB „L1“ perėmus reikalavimo teises (tame tarpe 16 mln. Lt už Bendrovės perleistas akcijas) į fizinių asmenų skolas pagal 2010-01-11 ir 2010-01-20 akcijų pirkimo–pardavimo sutartis. Skunde Bendrovė aptarė atsiskaitymo su fiziniais asmenimis aplinkybes, teigdama, kad jos įrodo, jog tam, kad UAB „L1“ galėtų atsiskaityti su fiziniais asmenimis, ji būtų turėjusi skolintis įmonių grupės viduje už 4 proc. metines palūkanas, todėl Bendrovės sudarytas dukterinių įmonių pardavimo sandoris ir jo pagrindu susidariusios reikalavimo teisės perleidimas UAB „L1“ leido 16 mln. sumažinti grynujų pinigų kiekį, reikalingą šiai įmonei susimokėti už UAB „I1“ akcijas. Pasak Bendrovės, tiek pelno mokesčio, tiek PVM prasme, vertinant bendrą asocijuotų asmenų mokesčių rezultatą, nėra skirtumo, kuri įmonė turi skolintis grupės viduje, Bendrovei perleidus UAB „L1“ reikalavimo teisę į fizinius asmenis, ši įmonė neturėjo skolintis įmonių grupės viduje, todėl toks reikalavimo teisės perleidimas buvo ekonomiškai ir komerciškai pagrįstas, nesusijęs su mokesstinės naudos siekimu. Bendrovės teigimu, Inspekcijos išvadų nepagrįstumą paneigia ir tai, kad ji iš sandorio gavo 8 838 573,32 Lt grynojo finansinio pelno, 2010 metus baigė pelningai. Bendrovė taip pat laikosi pozicijos, kad ekonominės naudos siekimą paneigia ir ta aplinkybė, jog Bendrovės sąnaudos kartu yra ir UAB „I1“ pajamos, Bendrovė nurodo, kad Inspekcija yra UAB „I1“ mokesčio patikrinimo metu yra vertinusi ir 2010–2011 metus ir nenustatė aplinkybių, jog suteikdama paskolas Bendrovei, UAB „I1“ būtų padariusi pažeidimų, todėl, pasak Bendrovės, tokiu vertinimu Inspekcija pažeidžia vienodo požiūrio principą.

Posėdžio Komisijoje metu Bendrovė papildomai pateikė rašytinius paaiškinimus ir išdėstė prašymą kreiptis į Europos Sąjungos teisingumo teismą (ESTT) dėl prejudicinio sprendimo priėmimo.

Pasisakydama dėl tarp šalių kilusios ginčo esmės, Komisija pažymi, kad mokesčiniuose teisiniuose santykiuose pirmenybė yra teikiama tikrajam ūkinių operacijų turiniui, o ne jų įforminimui apskaitos dokumente (MAĮ 10 straipsnis). Iš šio principo kildinami ir specialūs mokesčių administratoriaus taikomi mokesčių apskaičiavimo būdai, numatyti MAĮ 70 ir 69 straipsniuose, kai mokesčių administratorius nustato tikrąjį ūkinių operacijų turinį ir mokesčius apskaičiuoja pagal tikrąjį ūkinių operacijų turinį. Pirmuoju atveju mokesčių administratorius mokesčius apskaičiuoja pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nes apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo ūkinių operacijų turinio, kadangi juose fiksuojami tikrovės neatitinkantys duomenys, jie iškraipomi, dokumentai klastojami, slepiami. Antruoju atveju mokėtojas vykdo tarpinius, formalius sandorius, siekdamas dirbtinai, pasinaudodamas formaliu ūkinių operacijų įforminimu, sumažinti mokesstinę bazę, atidėti mokesčių mokėjimą ir pan. Tiek pirmuoju, tiek antruoju atveju šie apskaičiavimo būdai taikomi tais atvejais, kai dėl objektyviai įrodytų ir pagrįstų priežasčių nėra galimybės mokesčių bazės ir mokesčių

apskaičiuoti mokesčių įstatymų nustatyta tvarka, o mokesčių administratorius turi pareigą įrodyti ir pagrįsti aplinkybes, su kuriomis įstatymų leidėjas sieja specialių mokesčių apskaičiavimo metodų taikymą.

Todėl, taikydamas MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. LVAT savo jurisprudencijoje yra ne kartą pasisakęs dėl MAĮ 69 str. 1 dalies taikymo pagrindų, konstatuodamas, kad taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintos mokestinės naudos). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtos mokestinės naudos. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamos mokestinės naudos (2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A-11-719/2007; 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A-556-250/2008; 2009-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-442-499/2009; 2013-09-23 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1583/2013; 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-556-404/2013). Pareiga įrodyti iškraipomas (slepiamas) aplinkybes ir mokesčių mokėtojo veiksmų tikslą – mokestinės naudos siekimą, tenka mokesčių administratoriui.

Paminėtina ir tai, kad mokesčių administratorius, kaip viešojo administravimo subjektas, privalo vadovautis Viešojo administravimo įstatymo principais (VAĮ 3 str.), taip pat ir objektyvumo principu, kuris reiškia, kad sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išsiaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus. Šis reglamentavimas lemia ir tai, kad priimami sprendimai negali būti paremti prielaidomis ir spėjimais, o mokesčių administratorius turi konkrečiais, aiškiais ir neginčijamais įrodymais paremti savo sprendimus ir neturi būti jokių abejonių dėl sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo. Pažymėtina ir tai, kad mokesčių administratoriui yra suteikta *išskirtinė* kompetencija mokesčių apskaičiavimo srityje, todėl suteiktomis teisėmis ir priskirtomis pareigomis mokesčių administratorius turi naudotis sąžiningai ir atsakingai, objektyviai vertindamas apmokestinimo faktines situacijas, vadovaudamasis mokestiniuose teisiniuose santykiuose taikomais ir mokesčių įstatymuose įtvirtintais principais.

Kadangi ginčo situacijoje Inspekcija Bendrovės realiai patirtų sąnaudų (taip pat pirkimo PVM sumų) neleido priskirti leidžiamais atskaitymams, atskaitytinam pirkimo PVM, remdamasi specialiomis MAĮ 69 str. nuostatomis, su šių nuostatų taikymu Bendrovė nesutinka, remdamasi konkrečiais skunde išdėstytais motyvais, todėl ginčo situacijoje ir pasisakytina dėl šų normų taikymo pagrįstumo.

Iš bylos medžiagos nustatyta, jog Bendrovė, valdžiusi dukterinių įmonių akcijas (iki 2010 m. sausio mėnesio valdė 9, nuo 2010 m. sausio mėnesio – 2 dukterinių įmonių akcijas), iš UAB „I1“ tikrinamuoju laikotarpiu gautas paskolas naudojo savo veiklai: darbo užmokesčiui mokėti, atsiskaityti už banko, buhalterinės apskaitos paslaugas ir pan., taip pat iš gautų lėšų suteikdavo paskolas dukterinei įmonei UAB „V1“, už suteiktas paskolas UAB „I1“ skaičiavo palūkanas ir PVM, apskaičiuotas palūkanų sąnaudas už UAB „I1“ suteiktas paskolas Bendrovė priskyrė tikrinamojo laikotarpio leidžiamais atskaitymams, o pirkimo PVM priskyrė atskaitytinoms PVM sumoms. Bendrovės pajamas sudarė UAB „V1“ už suteiktas paskolas skaičiuojamos palūkanos, mokėtiną PVM sudarė apskaičiuotas PVM už suteiktas paskolų palūkanas. Įvertinus patikrinimo akte išdėstytą mokesčių administratoriaus poziciją, sutiktina su Bendrovės skunde išdėstytais motyvais, jog Inspekcija objektyviai įrodymais ir duomenimis nepagrindė savo teisės ginčo atveju taikyti MAĮ 69 str. nuostatas, neįrodė mokestinės naudos siekimo, kaip vykdytų sandorių (ūkinių operacijų) vienintelio tikslo, neįvykdė esminių MAĮ 69 str. taikymo reikalavimų, pateikdama apibendrintas

nuostatas dėl sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams ir pirkimo PVM atskaitymo negalimumo, remdamasi tam tikrų aplinkybių visuma: nustatyta gautų paskolų ir suteiktų paskolų palūkanų norma (ji buvo vienoda); santykiu tarp patirtų sąnaudų dydžio ir gautų pajamų (atskaitytino ir mokėtino PVM), nustatyta, kad gautos pajamos ir atskaitytinas PVM buvo 3,9 k. mažesni nei patirtos sąnaudos ir skaičiuotinas pardavimo PVM; išvada, kad 2010 m. sausio mėnesį Bendrovė pardavusi didžiosios dalies dukterinių įmonių akcijas, turėjo realias galimybes, atsiskaityti už paskolas, tačiau, sąmoningai to nepadarė, pasirinkusi atsiskaitymo nepiniginėmis lėšomis už akcijas būdą.

Komisijos vertinimu, Inspekcija patikrinimo akte nenurodė ir neįvardijo konkretaus sandorio / sandorių (ūkinių operacijų), kurių sudarymu Bendrovė siekė mokestinės naudos ir kurių turinį Inspekcija mokestinio patikrinimo metu perapibūdino, patikrinimo akte pateikdama apibendrintas išvadas tiek dėl gautų ir perskolintų lėšų, tiek dėl dukterinių įmonių akcijų perleidimo ir pasirinkto atsiskaitymo už jas būdo. Pažymėtina ir tai, kad iš patikrinimo akte pateiktos informacijos, matyti, jog pati Inspekcija neginčija suteiktų paskolų ir jų panaudojimo realumo tiek Bendrovės, tiek UAB „V1“ veikloje, tačiau dalies šių sandorių pasekmių, tai yra skaičiuotų palūkanų (skaičiuoto PVM už palūkanas) nepripažįsta Bendrovės leidžiamais atskaitymais. Nors tiek MAĮ 69 str., tiek teismų praktika įpareigoja mokesčių administratorių pagrįsti aplinkybes dėl to, koks konkretus sandoris yra nukreiptas į mokestinės naudos siekimą, jį perkvalifikuoti pagal tikrąsias aplinkybes (kurių siekta išvengti), tačiau šios aplinkybės nebuvo pagrįstos nei Inspekcijos priimtuose dokumentuose (patikrinimo akte, sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo), nei posėdžio posėdžio Komisijoje metu, laikantis apibendrintos pozicijos ir perskaičiavimą atlikus nuo 16 mln. Lt paskolų apskaičiuotoms palūkanoms, teigiant, jog Bendrovės nuo šios paskolų dalies apskaičiuotos palūkanos negali būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams, o pirkimo PVM sumos atskaitytos.

Apibendrinti Inspekcijos teiginiai dėl atlikto Bendrovės ūkinių operacijų vertinimo, nesudaro pagrindo jų pripažinti pakankamais, teigiant, jog vykdytomis ūkinėmis operacijomis buvo siekiama *išimtinai* mokestinės naudos, tai yra suformuoti mokestinius nuostolius ir grąžintinas pirkimo PVM sumas. Bendrovė skunde akcentuoja aplinkybes, jog ji veikė įmonių grupėje ir ginčo situacijoje jos vykdytos operacijos negali būti vertinamos atsietai nuo kitų ūkinių operacijų, vykdytų tuo pačiu metu įmonių grupėje. PMĮ 7 str. įtvirtinta, jog pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo ir kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus principus, vienas iš tokių principų yra įmonės principas, kuris mokestiniuose teisiniuose santykiuose identifikuoja tokius elementus kaip mokesčių mokėtojas ir mokesčio objektas (kas ir nuo ko turi mokėti pelno mokestį), todėl aplinkybės, jog ūkio subjektas veikia įmonių grupėje, ar, kad jo patirtos sąnaudos kitai įmonių grupės įmonei yra pripažįstamos mokestinėmis pajamomis, savaime nesudaro pagrindo šių aplinkybių pripažinti tokiomis, dėl kurių tokių įmonių sandoris negali būti pripažintas sudarytu siekiant mokestinės naudos ar sudarytu piktnaudžiaujant. Tačiau, taikant MAĮ 69 str. nuostatas, yra atliekamas retrospektyvus sandorio (sandorių) vertinimas, siekiant nustatyti, ar *abiejų* šalių suderintais sandorių veiksmis buvo siekta *tik* mokestinės naudos, ar įprastiniams sandoriams būdingų tikslų, o MAĮ 69 str. nustatytos pasekmės (mokesčio nemokėjimas, sumažinimas, atidėjimas ar pan.) atsirado, kaip realiai vykdytų ir ekonomiškai pagrįstų operacijų pasekmė. Todėl visais atvejais įprastai atliekama abiejų sandorio šalių dėl vykdyto sandorio atsiradusių mokestinių pasekmių analizė, o piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokestinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis (LVAT 2006-04-06 nutartis adm. byloje Nr. A-444-794/2006). UAB „I1“ mokestinio patikrinimo metu (Inspekcijos 2017-08-21 patikrinimo aktas Nr. (21.60-32)-FR0680-372) atskiras paskolų suteikimo įmonių grupėms teisinis vertinimas nėra atliktas (pateikta bendro pobūdžio informacija, jog UAB „I1“ tikrinamuoju

laikotarpiu iš susijusių įmonių skolinasi su palūkanų normomis nuo 4 iki 5,76 proc., o skolina su palūkanų normomis nuo 2,988 proc. iki 3,706 proc.). Tačiau ginčo situacijoje nustatyta (tokio pobūdžio informacija buvo skelbiama ir viešai), jog būtent 2010 m. pradžioje dalis buvusių UAB „I1“ akcininkų pasitraukė iš šios įmonės valdymo, parduodami turėtas UAB „I1“ akcijas, taip pat įsigydami kitų UAB „I1“ dukterinių įmonių akcijas. Todėl atsižvelgiant į aptartų ūkinių operacijų turinį, Bendrovės nurodytas sandorių vykdymo sąlygas ir aplinkybes, konstatuoti, jog 2010-01-11 sandoryje nustatytas atskaitymo už perleistas dukterinių įmonių akcijas būdas, kurį Inspekcija įvertino, kaip dirbtinai sudarytą kliūtį už vertybinius popierius gautinomis sumomis padengti paskolų UAB „I1“ sumas, taip pat kaip vieną iš įrodymų, jog buvo siekta mokestinės naudos, buvo nulemtas ne verslo sandorio, o išimtinai siekio dirbtinai suformuoti didesnes leidžiamų atskaitymų sumas (atskaitytinas pirkimo PVM sumas), kurios kitoje grupės įmonėje bet kuriuo atveju būtų pripažintos paskolų davėjo pajamomis (pardavimo PVM sumomis), negali būti pripažintas pagrįstu ir įrodytu.

Bendrovės nurodytos aplinkybės, jog, jos žiniomis, fizinių asmenų (kurie įsigijo iš Bendrovės dukterinių įmonių akcijas) patikrinimų metu nenustatyta aplinkybių dėl šių asmenų galimai gautos mokestinės naudos, o UAB „I1“ patikrinimo nenustatyta pažeidimų dėl suteiktų paskolų, įvertinus tai, kad pagal MAĮ 114 straipsnį mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokėtojus, tikrinimo laiką ir mastą, nesudaro pagrindo tokio pobūdžio aplinkybėmis remtis kaip savaime paneigiančiomis mokesčių administratoriaus pozicijos pagrįstumą, tačiau, įvertinus Inspekcijos patikrinimo akte (sprendime dėl akto tvirtinimo) išdėstytą poziciją, konstatuotina, kad ji neatitinka MAĮ 69 str. taikymo nuostatų, nes nėra nurodytas sandoris / sandoriai, kuriais siekta mokestinės naudos, nėra atliktas sandorių, kurie atitinka MAĮ 69 str. nuostatas, perapibūdinamas, mokesčių administratorius neįrodė ir nepagrindė, kad vienintelis Bendrovės vykdytų operacijų tikslas buvo siekis gauti mokestinę naudą, todėl Bendrovės skundas tenkintinas, o Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Nors Bendrovė posėdžio Komisijoje išreiškė prašymą kreiptis į ESTT dėl prejudicinio sprendimo priėmimo, tačiau, atsižvelgiant į tai, jog Bendrovės skundas tenkintinas dėl kitų Komisijos sprendime nurodytų motyvų, dėl šio prašymo pagrįstumo sprendime Komisija papildomai nepasisako.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-10-10 sprendimą Nr. (21.63-32) FR0682-397 dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene