



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL D. N. 2018-03-19 SKUNDO**

2018 m. gegužės 18 d. Nr. S-83 (7-54/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Martyno Endrijaičio
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojui
ir jo atstovei

D. N.
advokato padėjėjai L. A.

mokesčių administratoriaus atstovei

M. M.

2018 m. balandžio 24 d. išnagrinėjusi D. N. (toliau – Pareiškėjas) 2018-03-19 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2018-03-09 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-78, n u s t a t ė:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) ginčijamo sprendimo pirma dalimi patvirtino Inspekcijos 2018-02-01 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32)-FR0680-44 ir jame papildomai apskaičiuotą gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) sumą – 152601,95 Eur.

Antra skundžiamo sprendimo dalimi Inspekcija apskaičiavo 29428,07 Eur GPM delspinigius.

Trečia sprendimo dalimi Inspekcija atleido Pareiškėją nuo 14714,04 Eur GPM delspinigių (Inspekcija atleido Pareiškėją nuo 50 proc. patikrinimo metu apskaičiuotos GPM delspinigių sumos).

Ketvirta skundžiamo sprendimo dalimi Inspekcija skyrė 15260 Eur GPM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Inspekcija, atlikusi Pareiškėjo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2016-12-31, nustatė, kad UAB M1 ir UAB C1 tikrinamuoju laikotarpiu susijusiam asmeniui Pareiškėjui išmokėjo 1082500,02 Lt ir 627885,40 Eur palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) ir 1215,48 Lt ir 804,98 Eur su darbo santykiais susijusias pajamas, nuo kurių išskaitė 182 Lt ir 120 Eur GPM.

Taip pat nustatė, kad UAB „L1“ tikrinamuoju laikotarpiu (2014–2016 m.) Pareiškėjui išmokėjo 129513,60 Lt ir 44741,66 Eur palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas). Kitų rūšių pajamų UAB „L1“ Pareiškėjui nemokėjo.

Pareiškėjui GPM už 2014–2016 metus patikrinimo akte apskaičiuotas taikant specialų mokesčių apskaičiavimo metodą, t. y. identifikavus mokesčių vengimo požymius, kai mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė buvo sudaryti siekiant mokestinės naudos, t. y. pajamos (palūkanos už paskolas) gautos iš UAB M1, UAB C1, UAB „L1“ apmokestintos vadovaujantis 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. 2112 (toliau – MAĮ) 69 str. 1 dalimi.

Pareiškėjas pateikė 2018-02-01 rašytines pastabas (toliau – pastabas), kuriose prašoma, atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, skirti ne didesnę kaip 10 proc. dydžio GPM baudą. Kartu su pastabomis Pareiškėjas Inspekcijai pateikė 2017-12-05, 2018-02-03 mokėjimo pavedimo / nurodymo kopijas, pagal kurias iš viso į Inspekcijos banko sąskaitą buvo pervesta 152700 Eur suma.

Inspekcija skundžiamu sprendimu į Pareiškėjo pastabas iš dalies atsižvelgė.

Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 str. 1 dalies 19 punktą (2008-12-23 redakcija Nr. XI-111, galiojusi iki 2014-01-01) neapmokestinamosios pajamos yra šios: palūkanos, gautos už suteiktas paskolas (išskyrus paskolas, kurias vieneto dalyvis suteikia vienetui arba gyventojas suteikia asmeniui, susijusiam su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, jeigu už šias paskolas vienetas arba asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, vieneto dalyviui arba gyventojui moka palūkanas, viršijančias tikrąją rinkos kainą), jeigu paskolos bus pradėtos gražinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos.

Ši GPMĮ 17 str. 1 dalies 19 punkte numatyta lengvata buvo panaikinta 2013-06-27 GPMĮ 2, 5, 6, 16, 17, 19, 20, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymu Nr. XII-427 (taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas).

Be to, 2013-12-12 GPMĮ 2, 5, 6, 17, 19, 21, 22, 32 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymu Nr. XII-663 nustatyta, kad neapmokestinamos pajamos yra palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius (išskyrus asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, išleistus ne nuosavybės vertybinius popierius, jeigu už šiuos ne nuosavybės vertybinius popierius asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, jam moka didesnes palūkanas negu kitiems tų pačių ne nuosavybės vertybinių popierių turėtojams), palūkanų už Lietuvos ir užsienio valstybių vyriausybių, taip pat jų politinių ar teritorijos administracinių padalinių, vietos valdžios ne nuosavybės vertybinius popierius, palūkanų už Lietuvos ir užsienio valstybių bankuose ir kitose kredito įstaigose laikomus indėlius suma, neviršijanti 10000 litų per mokesčių laikotarpį, jeigu ne nuosavybės vertybiniai popieriai įsigyti ar sutartys dėl indėlių sudarytos nuo 2014-01-01.

Pareiškėjas, vadovaudamasis GPMĮ 17 str. 19 ir 20 punktų nuostatomis, 2014 m. deklaravo 1212014,02 Lt (717500,02 Lt + 365000 Lt + 129514 Lt) gautas neapmokestinamąsias palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius; 2015 m. – 337255,35 Eur (207802,39 Eur + 105711,30 Eur + 23741,66 Eur) neapmokestinamąsias palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius; 2016 m. – 335372,63 Eur (21000 Eur + 106000,92 Eur + 208371,71 Eur) neapmokestinamąsias palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius.

1. Dėl MAĮ 69 straipsnio taikymo

Dėl sandorių su UAB M1. UAB M1 įsteigta 2012-07-20, vienintelis akcininkas – Pareiškėjas, 2014–2016 m. laikotarpiu bendrovėje dirbo vienas darbuotojas (Pareiškėjas), bendrovės įregistruota veikla – nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas.

Pagal VĮ Registrų centro duomenis UAB M1 vardu įregistruotas nekilnojamasis turtas, t. y. 0,80 ha žemės sklypas (*duomenys neskelbtini*) bei prekybos patalpos, katilinė, nuotekų šalinimo tinklai ir kiti inžinieriniai tinklai (*duomenys neskelbtini*).

Inspekcija, išanalizavusi UAB M1 pateiktas finansinės atskaitomybės dokumentus už 2012–2016 m., nustatė, kad 2012–2013 m. šios bendrovės veikla buvo nuostolinga, t. y. 2012 m. deklaruotas 178430 Lt nuostolis, 2013 m. – 729211 Lt nuostolis. Nuo 2014 m. ši bendrovė veiklą vykdė pelningai, t. y. 2014 m. deklaravo 5530253 Lt nepaskirstytąjį pelną, 2015 m. – 2163471 Eur nepaskirstytąjį pelną, 2016 m. – 2543735 Eur nepaskirstytąjį pelną, tačiau dividendai akcininkui nebuvo mokėti.

Pagal Inspekcijos duomenis (*juridinių asmenų duomenys apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas (FR0711)*) už 2012–2013 m. nustatyta, kad šiuo laikotarpiu Pareiškėjas UAB M1 suteikė 13696000 Lt paskolas, iš jų: 2012 m. – 6243000 Lt, 2013 m. – 7453000 Lt (*paskolų suteikimo aplinkybės detaliam aprašytos patikrinimo akto 4–5 psl.*).

UAB M1 Pareiškėjui grąžino 13696000 Lt paskolas, iš jų: 2012 m. – 1071000 Lt, 2013 m. – 12625000 Lt.

Pagal „Danske Bank A/S“ Lietuvos filialo pateiktus UAB M1 sąskaitų išrašus nustatyta, kad į UAB M1 sąskaitą 2012–2013 m. mokėjimo pavedimais Pareiškėjas pervedė 12625000 Lt, nurodydamas „paskolos suteikimas pagal 2012 m. 08. 13 d. paskolos sutartį“.

Pareiškėjo suteiktas paskolas bendrovė panaudojo projekto (*duomenys neskelbtini*) vystymui, t. y. sumokėjo Vilniaus miesto 32-am notarų biurui už žemės sklypo (*duomenys neskelbtini*) įsigijimą, UAB „B1“ už prekybos pastato statybos darbus, UAB „S1“, AB „L2“, UAB „A1“ už suteiktas paslaugas.

UAB M1 pagal obligacijų pasirašymo sutartis (2013-12-09 ir 2013-12-11) (*atstovaujama V. N. (Pareiškėjo sutuoktinės)*) pagal 2013-12-02 ir 2013-12-09 vienintelio akcininko sprendimus nusprendė išleisti 12850000 Lt ir 1500000 Lt vertės obligacijų (nominali vertė tokia pati), kurias įsigijo Pareiškėjas. Obligacijų išpirkimo kaina – 1 Lt už vieną obligaciją, metinė palūkanų norma – 5 proc., paskutinė obligacijų pasirašymo ir apmokėjimo diena – 2013-12-31, išpirkimo data – 2028-12-31.

Pagal „Danske Bank A/S“ Lietuvos filialo pateiktą Pareiškėjo sąskaitos išrašą nustatyta, kad Pareiškėjas 2013-12-27 iš viso pervedė 14350000 Lt (2013-12-27 – 1650000 Lt x 7 mokėjimo pavedimai + 1300000 Lt + 1500000 Lt) į UAB M1 sąskaitą nurodydamas „pagal 2013-12-09, 2013-12-11 obligacijų pasirašymo sutartį“.

UAB M1 lėšas, gautas pagal obligacijų pasirašymo sutartis, panaudojo (2013-12-27): (1) 12625000 Lt paskolos Pareiškėjui grąžinimui; (2) 221085,69 Lt – Pareiškėjui sumokėtos palūkanos už paskolas bei už ne nuosavybės vertybinius popierius; (3) piniginių lėšų likutis panaudotas K1, UAB (akcininkas – Pareiškėjas) paskolai suteikti (2014-01-14 pervesta 200000 Lt, 2014-01-21 – 35000 Lt, 2014-02-05 – 7670000 Lt (su AB SEB banko paskola, kurios suteikimo aplinkybės detaliam aprašytos patikrinimo akto 6–7 psl.).

Be to, nustatyta, kad 2014–2016 m. UAB M1 Pareiškėjui pagal obligacijų pasirašymo sutartį 2014 m. sumokėjo 717500,02 Lt palūkanas, 2015 m. – 207802,39 Eur palūkanas, 2016 m. – 208371,71 Eur palūkanas.

Taigi, kaip nurodyta skundžiamame sprendime, pinigines lėšas, gautas pagal obligacijų pasirašymo sutartis nekilnojamojo turto (*duomenys neskelbtini*) projekto papildomam finansavimui, faktiškai buvo panaudotos ne investicijoms į projektą, bet akcininko paskolų grąžinimui bei lėšų perskolinimui susijusiai bendrovei.

Dėl sandorių su UAB C1. UAB C1 įsteigta 2009-08-07, vienintelis akcininkas iki 2017-04-20 – Pareiškėjas, nuo 2017-04-20 – V. N. (Pareiškėjo sutuoktinė); nuo 2009-08-06 iki 2013-01-31 UAB C1 dirbo 1 darbuotojas (Pareiškėjas), nuo 2013-02-01 iki 2017-04-23 – 2 darbuotojai (Pareiškėjas, jo sutuoktinė), nuo 2017-04-24 – 1 darbuotojas (Pareiškėjo sutuoktinė). Šios bendrovės įregistruotos veiklos: trestų, fondų ir panašių finansinių institucijų veikla; kita, niekur kitur nepriskirta, finansinių paslaugų veikla, išskyrus draudimą ir pensijų lėšų kaupimą; nuosavo

arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas; vykdoma veikla – nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas.

Pagal VĮ Registrų centro duomenis UAB C1 vardu įregistruotas 0,96 ha žemės sklypas (*duomenys neskelbtini*), prekybos patalpos, inžinieriniai tinklai, pagalbinio ūkio patalpos, automobilių stovėjimo aikštelė (*duomenys neskelbtini*).

Išanalizavus pateiktas finansinės atskaitomybės dokumentus už 2012–2016 m., nustatyta, kad 2012–2013 m. šios bendrovės veikla buvo nuostolinga, t. y. 2012 m. UAB C1 deklaravo 402266 Lt nuostolį, 2013 m. – 714023 Lt nuostolį. Nuo 2014 m. UAB C1 veiklą vykdė pelningai, deklaravo pelną, t. y. 2014 m. – 2851720 Lt nepaskirstytąjį pelną, 2015 m. – 897553 Eur nepaskirstytąjį pelną, 2016 m. – 1032018 Eur nepaskirstytąjį pelną, tačiau dividendai akcininkui nebuvo mokėti.

Pagal UAB C1 pateiktus duomenis (*juridinių asmenų duomenys apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas (FR0711)*) už 2011–2013 m. nustatyta, kad šiuo laikotarpiu Pareiškėjas šiai bendrovei suteikė 9077100 Lt paskolas, iš jų: 2011 m. – 82100 Lt; 2012 m. – 8454000 Lt; 2013 m. – 541000 Lt (paskolų suteikimo aplinkybės detalios aprašytos patikrinimo akto 8 psl.).

UAB C1 Pareiškėjui grąžino 7377100 Lt paskolas, iš jų: 2012 m. – 82100 Lt; 2013 m. – 7295000 Lt.

Pagal UAB C1 pateiktus sąskaitų išrašus nustatyta, kad į UAB C1 sąskaitą 2012–2013 m. mokėjimo pavedimais Pareiškėjas pervadė 7295000 Lt, nurodydamas „paskolos išmokėjimas pagal 2012-05-09 paskolos sutartį“.

Nustatyta, kad UAB C1 šio projekto vystymui, t. y. žemės sklypo įsigijimui ir prekybos centro statybos darbų vykdymui iš akcininko paskolos iki 2013-12-31 išleido apie 8500000 Lt.

UAB C1 (atstovaujama Pareiškėjo sutuoktinės) pagal 2013-12-02 vienintelio akcininko sprendimą nusprendė išleisti 7300000 Lt vertės obligacijų emisiją (nominali vertė tokia pati), kurias įsigijo Pareiškėjas. Obligacijų išpirkimo kaina – 1 Lt už vieną obligaciją, metinė palūkanų norma – 5 proc., paskutinė obligacijų pasirašymo ir apmokėjimo diena – 2013-12-31, išpirkimo data – 2028-12-31.

Pagal „Danske Bank A/S“ Lietuvos filialo pateiktą Pareiškėjo sąskaitos išrašą nustatyta, kad Pareiškėjas 2013-12-27 pervadė 7300000 Lt (2013-12-27 – 1650000 Lt x 4 mokėjimo pavedimai + 700000 Lt) į UAB C1 sąskaitą, nurodydamas „pagal 2013-12-09 obligacijų pasirašymo sutartį“.

UAB C1 lėšas, gautas pagal obligacijų pasirašymo sutartį, panaudojo (2013-12-27): 7295000 Lt – paskolos Pareiškėjui grąžinimui, 5000 Lt – sumokėjo Pareiškėjui palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius.

Taip pat UAB C1 Pareiškėjui pagal obligacijų pasirašymo sutartį 2013 m. sumokėjo 5000 Lt palūkanas, 2014 m. – 365000 Lt palūkanas, 2015 m. – 105711,30 Eur palūkanas, 2016 m. – 106000,92 Eur palūkanas.

Dėl sandorių su UAB „L1“. UAB „L1“ įsteigta 2009-03-03, vienintelis akcininkas – A. L., patikrinimo akto surašymo dieną UAB „L1“ dirbo 8 darbuotojai. UAB „L1“ įregistruota veikla – grūdų, neperdirbto tabako, sėklų ir pašarų gyvuliams didmeninė prekyba.

Nustatyta, kad A. L. ir Pareiškėjo sutuoktinę sieja giminystės ryšis (brolis ir sesuo).

Pagal VĮ Registrų centro duomenis UAB „L1“ vardu įregistruotas nekilnojamas turtas: ofiso patalpa (*duomenys neskelbtini*), kuri nuosavybės teise priklauso L. L. (A. L. sutuoktinė).

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2010–2011 m. A. L. ir L. L. suteikė 735000 Eur paskolas (paskolų suteikimo aplinkybės detalios aprašytos patikrinimo akto 10 psl.).

Pagal Pareiškėjo pateiktas mokėjimo pavedimų kopijas nustatyta, kad 2010-08-20 Pareiškėjo sutuoktinė pervadė 435000 Eur, Pareiškėjas 2011-04-15 pervadė 300000 Eur į A. L. sąskaitą. A. L. mokėjimo pavedimais 2013-12-04 Pareiškėjui grąžino 300000 Eur paskolą, Pareiškėjo sutuoktinei – 435000 Eur paskolą.

Pareiškėjo ir jo sutuoktinės už suteiktas paskolas gautos palūkanos priskirtos neapmokestinamosioms pajamoms.

A. L. pagal 2010-08-19 paskolos sutartį (sudaryta tą pačią dieną, kuomet buvo sudaryta A. L. ir Pareiškėjo sutuoktinės paskolos sutartis) UAB „L1“ suteikė 435000 Eur paskolą (paskolos suteikimo aplinkybės detaliam aprašytos patikrinimo akto 11 psl.).

A. L. 2010-08-20 mokėjimo pavedimu į UAB „L1“ pervedė 435000 Eur (1501968 Lt). UAB „L1“ 2010-11-02 mokėjimo pavedimu A. L. grąžino 2900 Eur (10013,12 Lt) ir 2010-11-22 grąžino 32100 Eur (110834,88 Lt) paskolos, negrąžintos paskolos likutis 2010-12-31 sudarė 400000 Eur (1381120 Lt).

A. L. 2011-04-18 (t. y. po trijų dienų, kai buvo sudaryta A. L. ir Pareiškėjo sutartis) pagal paskolos sutartį UAB „L1“ suteikė 1000000 Lt (289620 Eur) paskolą (paskolos suteikimo aplinkybės detaliam aprašytos patikrinimo akto 11 psl.).

Pagal A. L. pateiktą paaiškinimą pasiskolinta 735000 Eur suma buvo perskolinta UAB „L1“, nes šiai bendrovei reikėjo apyvartinių lėšų.

A. L. 2011-04-18 mokėjimo pavedimu UAB „L1“ pervedė 1000000 Lt (289620 Eur).

UAB „L1“ A. L. paskolas grąžino mokėjimo pavedimais: 2013-11-29 pervedė 200000 Eur, 2013-12-04 – 200000 Eur, 2013-12-04 – 200000 Eur, 2013-12-04 – 135000 Eur, iš viso 735000 Eur, t. y. 45380 Eur daugiau (pagal 2013-12-04 sudarytą paskolos sutartį).

Pagal 2013-12-03 obligacijų pasirašymo sutartį nustatyta, kad UAB „L1“ (atstovaujama A. L.) pagal 2013-12-02 vienintelio akcininko (A. L.) sprendimą nusprendė išleisti 535000 Eur vertės obligacijų emisiją (nominali vertė tokia pati), kurias įsigijo Pareiškėjas. Obligacijų išpirkimo kaina – 1 Eur už vieną obligaciją, metinė palūkanų norma – 7 proc., obligacijų pasirašymo ir apmokėjimo data – 2013-12-31, išpirkimo data – 2023-12-31.

Pareiškėjas pagal obligacijų pasirašymo sutartį trimis mokėjimo pavedimais 2013-12-04 sumokėjo 535000 Eur (200000 Eur + 200000 Eur + 135000 Eur) už obligacijas, t. y. po to, kai A. L. Pareiškėjui ir jo sutuoktinei grąžino paskolas iš UAB „L1“ pervestų lėšų.

Pagal UAB „L1“ pateiktą sąskaitos išrašą nustatyta, kad UAB „L1“ piniginių lėšų likutis 2013-12-04 banke buvo 45212,51 Eur. Pareiškėjas pagal obligacijų pasirašymo sutartį trimis mokėjimo pavedimais 2013-12-04 sumokėjo 535000 Eur už obligacijas. UAB „L1“ tą pačią dieną (2013-12-04) trimis mokėjimo pavedimais pervedė 535000 Eur A. L., nurodydama „Paskolos grąžinimas“.

Pagal UAB „L1“ sąskaitos išrašą nustatyta, kad A. L. ši bendrovė grąžino paskolas: 2013-11-29 – 200000 Eur (iš apyvartinių lėšų); 2013-12-04 – 200000 Eur (iš lėšų, gautų iš Pareiškėjo pagal obligacijų pasirašymo sutartį); 2013-12-04 – 200000 Eur (iš lėšų, gautų iš Pareiškėjo pagal obligacijų pasirašymo sutartį); 2013-12-04 – 135000 Eur (iš lėšų, gautų iš Pareiškėjo pagal obligacijų pasirašymo sutartį).

UAB „L1“ tikrinamuoju laikotarpiu (2014–2016 m.) Pareiškėjui sumokėjo 129513,60 Lt bei 44741,66 Eur palūkanų pagal obligacijų pasirašymo sutartį.

Inspekcija nurodo, kad mokesčių administratoriaus teisę nevertinti sandoriu sukeliama mokesčių teisinių pasekmių reglamentuoja MAĮ 69 str. 1 dalis, kurioje aptartas teisinis reglamentavimas reiškia, kad mokesčių administratoriui tais atvejais, kai sandoris, t. y. jame fiksuotas veiksmas, sukeliantis atitinkamas mokesčines teisinis pasekmes, atitinka MAĮ 69 str. 1 dalyje nustatytas sąlygas, yra suteikta teisė neatsižvelgti į formalią šio sandorio išraišką bei nesiremti jame fiksuotomis mokesčinėmis teisinėmis pasekmėmis, o atkurti tikrąsias teisiškai reikšmingas mokesčines teises aplinkybes, kurios buvo slepiamos šiuo sandoriu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2015-04-14 nutartis adm. byloje Nr. A-366-438/2015).

Inspekcija nurodo, kad, išanalizavusi sandorių su juridiniais asmenimis sudarymo aplinkybes, Pareiškėjo pateiktus paaiškinimus bei susitikime nurodytas aplinkybes, nustatė, jog UAB C1, UAB M1, UAB „L1“ obligacijų pasirašymo sutarčių sudarymas, pagal kurias gautos lėšos nebuvo investuojamos šių bendrovių veiklai vykdyti, pagrįstas ne ekonominiais tikslais, o siekiama palūkanų už obligacijas forma gauti pajamas iš susijusių bendrovių, kurios formaliai būtų priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms. Todėl, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalimi,

Pareiškėjo 2014–2016 m. palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) forma iš aukščiau nurodytų bendrovių gautos 1212014,02 Lt ir 672627,98 Eur sumos vertintos kaip Pareiškėjo gautos palūkanos už paskolas, kurios, vadovaujantis GPMĮ 6 str. 1 dalimi, apmokestintos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

Be kitų mokesčio patikrinimo metu nustatytų aplinkybių tokią išvadą patvirtina toliau išdėstytos aplinkybės:

1. Pareiškėjas UAB M1 ir UAB C1 yra vienintelis akcininkas, vadovas ir darbuotojas minėtose bendrovėse, todėl visus bendrovių sprendimus priėmė vienas, savarankiškai. UAB „L1“ vienintelis akcininkas, vadovas – Pareiškėjo sutuoktinės brolis A. L.

2. Pagal finansinių atskaitomybių duomenis nuo 2014 m. minėtų bendrovių vykdoma veikla yra pelninga, tačiau nepaskirstytas pelnas (dividendai) akcininkui nebuvo išmokėtas.

3. Pareiškėjo valdomų bendrovių (UAB M1, UAB C1) išmokėtų apmokestinamųjų pajamų (darbo užmokesčio) santykis su išmokėtomis neapmokestinamosiomis palūkanomis sudaro 99 procentus: 2014 m. 1215,48 Lt (darbo užmokestis) / 1082500,02 Lt (palūkanos už obligacijas), t. y. 99,88 proc. gautų pajamų sudaro palūkanos; 2015 m. 372,48 Eur (darbo užmokestis) / 313513,69 Eur (palūkanos už obligacijas), t. y. 99,88 proc. gautų pajamų sudaro palūkanos; 2016 m. 432,50 Eur (darbo užmokestis) / 314372,63 Eur (palūkanos už obligacijas), t. y. 99,86 proc. gautų pajamų sudaro palūkanos.

4. Pareiškėjas, sudarydamas paskolų sandorius bei išleisdamas obligacijas, visais atvejais siekė gauti neapmokestinamas pajamas: trumpalaikės paskolos suteiktos be palūkanų (iš anksto numatant, kad paskolos gražinant anksčiau nei po 366 dienų, išmokėtos palūkanos būtų priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms), ilgalaikės paskolos suteiktos 10 m. laikotarpiui su 5 metų gražinimo atidėjimo terminu ir su 5 proc. palūkanomis. Nustatyta, kad ilgalaikių paskolų gražinimas iki obligacijų išpirkimo nebuvo vykdomas.

5. UAB M1 ir C1 vienintelio akcininko sprendimuose (2013-12-02, 2013-12-02, 2013-12-09) nurodytas obligacijų išleidimo tikslas (papildomas finansavimas bendrovių vykdomiems nekilnojamojo turto projektams (*duomenys neskelbtini*) ir (*duomenys neskelbtini*) nepagrįstas įrodymais, kad bendrovėms reikėjo papildomų lėšų projektams vystyti, o UAB „L1“ vienintelio akcininko sprendime (2013-12-02) nenurodytas obligacijų išleidimo tikslas:

- UAB C1 vykdytas statybas pagal 2012-11-23 statybos užbaigimo aktą įregistravo Nekilnojamojo turto registre, nuo 2012 m. gruodžio mėnesio prekybos patalpas, pagalbines patalpas, aikštelę nuomoja UAB „P2“, gauna pajamas, be to, sąskaitų išrašų duomenimis paskutiniai mokėjimai rangovams atlikti iki 2013 m. liepos mėn. Bendrovė gautas lėšas pagal obligacijų pasirašymo sutartį panaudojo paskolų gražinimui bei palūkanų mokėjimui akcininkui (Pareiškėjui).

- UAB M1 vykdytas statybas pagal 2013-11-08 statybos užbaigimo aktą įregistravo Nekilnojamojo turto registre, nuo 2013 m. lapkričio mėnesio prekybos patalpos, pagalbines patalpas, aikštelę pagal nuomos sutartį perduotos nuomininkui UAB „P2“. UAB M1 gauna nuomos pajamas, be to, sąskaitų išrašų duomenimis pagrindiniai mokėjimai rangovams atlikti iki 2013 m. gruodžio mėn. (2013 metų gruodžio mėn. atlikti santykinai nedidelių sumų mokėjimai 2013-12-20 – 41724,55 Lt). Bendrovė gautas lėšas pagal obligacijų pasirašymo sutartį panaudojo paskolų gražinimui (12625000 Lt), palūkanų mokėjimui (221085,69 Lt), o pinigų likutis perskolintas UAB K1.

6. Pareiškėjo paaiškinimuose nurodytas ketinimas gauti piniginių lėšų vykdomų projektų finansavimui prieštarauja jo paties atliktiems veiksams, t. y. bendrovių išleistas obligacijas įsigijo jis tik vienas, naujų investuotojų nepritraukė (lėšų nepadidėjo arba padidėjo nedaug). Finansiniu požiūriu abi jo valdomos bendrovės (UAB M1 ir C1) turi tuos pačius finansinius įsipareigojimus, t. y. skolinius įsipareigojimus akcininkui.

7. Lietuvos Respublikos Seimo Biudžeto ir finansų komitetas Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainėje (www.lrs.lt) 2013-11-26 pateikė GPMĮ 2, 6, 17, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projektą Nr. XIIP-1099 (3) (toliau – GPMĮ projektas), kuris buvo priimtas 2013-12-12, ir pagal 2013-12-12 GPMĮ 2, 5, 6, 17, 19, 21, 22, 32 straipsnių

pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XII-663 buvo pakeistas ir papildytas GPMĮ 17 str. 1 dalies 20 punktas, numatantis lengvatą palūkanoms už ne nuosavybės vertybinius popierius, jeigu šie nuosavybės vertybiniai popieriai įsigyti iki 2013-12-31 ir pradėti išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo šių ne nuosavybės vertybinių popierių išleidimo dienos.

Atsižvelgiant į tai, kad minėtas GPMĮ projektas buvo viešai pateiktas 2013-11-26, o kelios dienos po minėto GPMĮ projekto pateikimo, t. y. 2013-12-02, 2013-02-09, buvo priimti sprendimai išleisti UAB M1, UAB C1 ir UAB „L1“ obligacijų emisijas, kurias Pareiškėjas apmokėjo 2013-12-04, 2013-12-27, darytina išvada, kad Pareiškėjas iš anksto numatė, jog bus priimtos GPMĮ pataisos, nustatančios lengvatą palūkanoms už skolos vertybinius popierius.

8. Pareiškėjo argumentas, kad minėtos bendrovės obligacijas išleido 2013 m. gruodžio mėn. dėl AB SEB banko numatomų apribojimų, taip pat nepagrindžia būtinumo bendrovėms išleisti (apmokėti) obligacijas iki 2013-12-31. Kredito sutartis su banku pasirašyta 2014-01-30. Pareiškėjas, teikdamas paraišką kreditui gauti, nurodė UAB M1 įsipareigojimus pagal obligacijų pasirašymo sutartis. Bankas, priimdamas sprendimą dėl kredito suteikimo tiek suteiktų paskolų, tiek išleistų obligacijų atveju, vertina bendrovės įsipareigojimus. O UAB C1 kreditų iš bankų iš viso nesiskolino, nors pagal tą pačią schemą paskolos performintos į obligacijas.

9. Nustatyta, kad bendrovių paskolų grąžinimas ir Pareiškėjo obligacijų apmokėjimas yra formalus, t. y. piniginių lėšų bendrovėse nepadidėjo. Be to, nei Pareiškėjo banko sąskaitoje, nei bendrovių sąskaitose nebuvo pakankamai lėšų tam, kad Pareiškėjas galėtų apmokėti visą pinigų sumą pagal obligacijų pasirašymo sutartis, o bendrovės galėtų grąžinti paskolas. Pareiškėjas, turėdamas banko sąskaitoje pinigų likutį – 1676350,65 Lt, pagal tą pačią schemą atliko vienuolika mokėjimų už bendrovių išleistas obligacijas (iš viso 18150000 Lt (165000 Lt x 11 mokėjimų). Bendrovės paskolas grąžino dalimis po to, kai Pareiškėjas dalimis pervedė pinigines lėšas pagal obligacijų pasirašymo sutartis, t. y. abiejose bendrovėse paskolų grąžinimas ir obligacijų apmokėjimas vyko pagal tą pačią schemą: UAB C1, turėdama banko sąskaitoje piniginių lėšų likutį – 91517,53 Lt, atliko keturis paskolos grąžinimus po 1650000 Lt, UAB M1, turėdama banko sąskaitoje piniginių lėšų likutį – 37976,38 Lt, atliko septynis paskolos grąžinimus po 1650000 Lt.

10. Pareiškėjo nurodytas bendrovių veiklos refinansavimas bendrovėms nesuteikė ekonominės naudos, nes tiek pagal paskolos sutartis, tiek pagal obligacijų pasirašymo sutartis prievolių sąlygos liko tos pačios arba labai panašios, t. y. palūkanos (paskolų – 5 proc., obligacijų – 5 proc.), laikotarpis (paskolų grąžinimo laikotarpis – 2022 m. su dvejų metų paskolų grąžinimo termino atidėjimu, obligacijų išpirkimo – 2028-12-31), lėšas skolino tas pats asmuo (Pareiškėjas).

Pagal GPMĮ 22 str. 2 dalį pajamos iš paskirstyto pelno (dividendai), gautos iš Lietuvos vieneto, yra priskiriamos A klasės pajamoms. GPMĮ 23 str. 1 dalis nustato, kad nuolatinis Lietuvos vienetas, kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo išmokėdamas išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio įstatymo nustatytą pajamų mokesčių, jeigu šios išmokos pagal šio įstatymo nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

Pažymėtina, kad nesant mokesčių įstatymuose nustatytų specialių nuostatų, taikant MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą ir (ar) mokėtinus mokesčius apskaičiuojant pagal to paties įstatymo 69 str. 1 dalyje nustatytas taisykles, mokesčių teisės aktuose nustatyta mokesčių išskaičiuojančio asmens prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčių ir jų sumokėti į biudžetą gali būti perkelta atitinkamo mokesčio įstatyme nurodytam mokesčio mokėtojui tuo atveju, jei toks neperkėlimas pažeistų mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo, visuotinio privalomumo, sąžiningumo principus ir (ar) neatitiktų protingumo bei teisingumo kriterijų, kurių turi būti paisoma ir mokesčių administratoriui administruojant mokesčius. Šis vertinimas atliekamas atsižvelgiant į konkrečiame mokesciniame santykiyje susiklosčiusias individualias aplinkybes (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013, 2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017). Inspekcijos nuomone, aptartas teisinis reglamentavimas bei aplinkybių visuma, jas

vertinant sąžiningumo ir mokesčių visuotinio privalomumo reikalavimų, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijų aspektu, sudaro pagrindą daryti išvadą, jog Pareiškėjui (mokesčių mokėtojui) priklausantis mokėti GPM buvo apskaičiuotas pagrįstai ir teisėtai.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Inspekcija konstatuoja, jog mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjui pagrįstai apskaičiuotas 152601,95 Eur GPM, todėl ši suma skundžiamu sprendimu tvirtinama.

2. Dėl baudos skyrimo. Asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus (MAĮ 140 str.). GPMĮ 36 str. 2 dalis reglamentuoja, kad už šio įstatymo pažeidimus skiriamos baudos Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka. MAĮ 139 str. 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratoriui nustačius, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeclaruojamo ar nedeclaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas nedeclaravo gautų palūkanų už paskolas, neapskaičiavo GPM, todėl jam skundžiamu sprendimu skyrė GPM baudą. Įvertinusi išdėstytas aplinkybes (mokesčių mokėtojas patikrinimo metu su mokesčių administratoriumi bendradarbiavo, teikė paaiškinimus ir dokumentus), Pareiškėjui nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotos mokėtinios 152601,95 Eur GPM sumos Inspekcija skyrė minimalią 10 proc. dydžio 15260 Eur (152601,95 Eur x 10 proc.) GPM baudą.

3. Dėl delspinigių apskaičiavimo. Už GPMĮ Įstatymo pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka (GPMĮ 36 str. 2 d.). MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkte įtvirtinta, kad delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeclaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeclaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje).

Vadovaujantis GPMĮ 36 str. 2 dalies bei MAĮ 96 str. 1 dalies 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98, 99 straipsnių nuostatomis nuo tvirtintinos 152601,95 Eur GPM sumos, atsižvelgiant į GPM sumokėjimo pradelstų dienų skaičių bei į Finansų ministro 2012-08-27 įsakymu Nr. 1K-292 ir 2012-12-05 įsakymu Nr. 1K-408 patvirtintus delspinigių už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą mokestį dydžius, Pareiškėjui apskaičiuoti 29428,07 Eur GPM delspinigiai.

Inspekcija nurodo, kad atleidimo nuo delspinigių pagrindai yra aiškiai apibrėžti MAĮ 100 ir 141 straipsniuose. Atleidimo nuo delspinigių tvarką reglamentuoja MAĮ 100 straipsnis ir Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 (nauja redakcija išdėstyta 2012-10-01 įsakymu Nr. VA-89) „Dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų taisyklių patvirtinimo“ patvirtintos Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų taisyklės (toliau – Taisyklės). Mokėtojas nuo delspinigių / palūkanų gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių / palūkanų ar jų dalies, jeigu: (1) (neteko galios nuo 2007-07-19); (2) yra MAĮ 141 str. 1 dalyje nustatytas pagrindas; (3) kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 str. 1 dalies 3 punktą (MAĮ 100 str. 1 d., Taisyklių 7 p.). Šios teisės normos dispozicija suponuoją išvadą, kad joje yra nustatyti du savarankiški atleidimo nuo delspinigių pagrindai, kurių pritaikymo sąlygos yra išdėstytos kitose teisės normose – MAĮ 113 str. 1 d. 3 punkte ir 141 str. 1 dalyje (LVAT 2015-10-15 adm. byla Nr. A-657-438/2015).

MAĮ įtvirtintas baigtinis atleidimo nuo delspinigių pagrindų sąrašas ir prašymas atleisti nuo delspinigių tenkintinas tik tada, jei yra nors viena aplinkybė, įtvirtinta teisės normose. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl

bendrųjų (teisingumo, visuotino privalomumo) principų taikymo mokestiniuose santykiuose. LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimus, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – KT) suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (*LVAT 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011, 2015-06-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2051/2015*).

Inspekcija, vadovaudamasi KT doktrina dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus, taip pat teisingumo, protingumo, proporcingumo principais bei atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjas, nors ir pavėlavęs, sumokėjo apskaičiuotą GPM, geranoriškai bendradarbiavo, įvertinusi ir tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, atleido Pareiškėją nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių, t. y. 14714,04 Eur.

Aptariama išvada dėl pagrindo mažinti apskaičiuotus delspinigius daroma įvertinus šioje byloje susiklosčiusią situaciją bei LVAT formuojamą praktiką analogiško pobūdžio bylose (*2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014, 2016-07-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1411-556/2016*).

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

1. Dėl palūkanų, gautų iš UAB M1 ir UAB C1 apmokestinimo.

1.1 Mokesčių mokėtojui leidžiama iš kelių galimų sandorių pasirinkti tokį, kurio rezultate yra mažesni jo kaštai, įskaitant ir mažesnes jo mokestines prievoles. Teismų praktikoje laikomasi pozicijos, kad vien tik ta aplinkybė, jog sudarydamas atitinkamus sandorius mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, pati savaime nėra pagrindas konstatuoti, kad šie sandoriai sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojo teisėmis (*Europos Sąjungos Teisingumo teismo (toliau – ESTT) 2010-12-22 sprendimas byloje Nr. C-103/09*). Jei apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti tarp skirtingų sandorių, jis turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinę našta (*ESTT sprendimas byloje Nr. C-277/09*). LVAT yra pažymėjęs (*pavyzdžiui, 2011-02-04 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011*), kad joks tesės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė.

1.2 Mokestinė nauda gali būti teisėtas sandorio sudarymo, taip pat ir jo keitimo tikslas.

Yra sandorių, kurie teisėtai sudaromi ir vykdomi išimtinai mokestiniais tikslais ir neturi jokio kito *ekonominio pagrindimo*, pavyzdžiui, išimtinai pelno mokesčio sumažinimo tikslais atliekamas mokestinių nuostolių perdavimas tarp bendrovių, kuriam kitokių (nemokestinių) tikslų, nereikalaujama ir LVAT praktikoje (*adm. byla Nr. A-204-602/2017*).

Pareiškėjo nuomone, teisėtai (nepiktnaudžiaujant) sudaryto sandorio keitimas (sandorio sąlygų keitimas, jo modifikavimas ar net novacija) gali teisėtai būti atliekamas mokestiniais tikslais, pavyzdžiui, (a) kreditoriui ekonomiškai nenaudingas sandorio kainos (pavyzdžiui, paskolos palūkanų normos) sumažinimas siekiant atitikti „ištiesiosios rankos“ principui (kainodaros taisyklėms) ir taip skolininkui išvengti viršijančios rinkos kainą palūkanų dalies apmokestinimo, kuris atsirastų išbraukus tą jo dalį iš jo leidžiamų atskaitymų.

Pareiškėjas nurodo, kad siekis (tikslas) priderinti sandorio sąlygas prie palankesnio mokestinio režimo (tokiu būdu siekiant mokestinės naudos) pats savaime nėra laikytinas piktnaudžiavimu (tam būtini papildomi skiriamieji kriterijai).

Pareiškėjo teigimu, ginčo sandorių (*kuriais pakeista Pareiškėjo valdomų bendrovių finansavimo forma*) pakeitimas teisėtai ir pagrįstai galėjo būti padarytas ir vien siekiant pasirinkti mokestiniu požiūriu palankesnę (naudingesnę) finansavimo formą.

1.3 Skiriamasis piktnaudžiavimo bruožas yra siekiamos / įgyjamos mokestinės naudos priešingumas teisei.

LVAT praktikoje taikant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas pripažįstama pareiga nustatyti ne tik konkrečią siekiamą mokestinę naudą, bet ir jos priešingumą mokesčių įstatymui (2010-12-20 *nutartis adm. byloje Nr. A756-159/2013; LVAT 2011-09-21 aprobuotas LVAT, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (1 dalis), Administracinė jurisprudencija, 2011, 21*).

Turinio viršenybės prieš formą principo taikymo atveju siekiamos mokestinės naudos priešingumas teisei įprastai pasireiškia apmokestinimą lemiančių aplinkybių nuslėpimu ar jų imitavimu (jų buvimo regimybės sukūrimu) mokėtojo sandoriuose, dėl ko įstatymu suteikiama teisė mokesčių administratoriui atkurti „iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą“ (MAĮ 69 str. 1 d.). Inspekcijos naudojamas *ekonominio naudingumo* bendrovėms kriterijus padėtų vertinti finansavimo pakeitimą kaip piktnaudžiavimą, jei pati bendrovių skolos prievolė būtų fiktyvi (netikra, negaliojanti) arba kilusi iš bendrovių veiklai nereikalingo turto (lėšų) įsigijimo, o taip nėra šio ginčo atveju.

1.4 Obligacijų pasirašymo sutartimis Pareiškėjui suteikiama mokestinė nauda neprieštarauja mokesčių įstatymui ir šiose sutartyse nėra jokių nuslėptų ar iškreipiamų aplinkybių.

Inspekcija nenurodo motyvų, dėl kurių finansavimo pakeitimo sandoriais teikiama nauda galėtų būti laikoma prieštaraujančia mokesčių įstatymams. Vienintelis motyvas – neva refinansavimu bendrovėms nesuteikta jokios ekonominės naudos – yra ir nepagrįstas, ir teisiškai nereikšmingas.

Skundo 1.8 dalyje išdėstyti argumentai patvirtina, kad refinansavimu buvo pagerintos skolinimo bendrovėms sąlygos (5 metais prailgintas pinigų grąžinimo terminas ir suteikta teisė neribotai išpirkti obligacijas prieš terminą), taip pat papildomai paskolinta 1,5 mln. Lt suma, kas sudaro tiesioginę ekonominę naudą bendrovėms.

Kadangi sandorio keitimas vien siekiant pritaikyti jo sąlygas palankesniai mokestiniam režimui *pats vienas* negali būti laikomas piktnaudžiavimu, tai ir šio pakeitimo rezultatas (ekonominė nauda) nei gali paneigti / patvirtinti kokius nors apmokestinimui reikšmingus pakeitimo tikslus, nei gali apibūdinti sandorio pakeitimą kaip mokestinį piktnaudžiavimą. Ekonominė nauda iš tokių pakeitimų teisėtai ir pagrįstai gali tekti abiem arba tik vienai iš sandorio šalių. Dėl šios priežasties (o taip pat atsižvelgiant į įvykdytos pirminės paskolos sutarties ir obligacijų pasirašymo sutarties priežastinį ryšį) paties *sandorio pakeitimo* vertinimas ekonominės naudos aspektu yra teisiškai nereikšmingas – šiuo aspektu galėtų ir turėtų būti vertinamas ne finansavimo sandorio pakeitimas, bet pats pirminis finansavimo sandoris vertinant jį pagal objektyvias aplinkybes, t. y. ar bendrovių veiklai buvo reikalingos ir faktiškai naudotos paskolintos lėšos šalims keičiant finansavimo formą (*keičiant vieną to paties subjekto finansavimo sandorį kitu*) nėra būtina pakeisti (*padidinti arba sumažinti*) šalių tarpusavio *įsiskolinimų apimtis*. Todėl atlikdamos paskolų sutarčių pakeitimą į obligacijų pasirašymo sutartis bendrovės ir neturėjo gauti jokių papildomų piniginių lėšų iš kreditoriaus (priešingai, *negu įrodinėja Inspekcija*).

Inspekcija nenurodo jokių tariamai iškreiptų (nuslėptų) aplinkybių, patvirtinančių, kad tarp Pareiškėjo ir bendrovių būtų faktiškai išlikę (nepakitę) pirminiai paskolos teisiniai santykiai, ar kad obligacijų pasirašymo sutarčių būtinosios sąlygos būtų nustatytos „tik dėl akių“ (t. y. šalims neketinant jų laikyti ir nesilaikant) – būtent tai ir yra pagrindinis požymis, rodantis Inspekcijos atlikto obligacijų perkvalifikavimo į paskolas nepagrįstumą.

Jei, kaip nurodo Pareiškėjas, jis šiandien atsiimtų paskolintas lėšas, tarkim, sukeldamas kontroliuojamų bendrovių bankrotą, tai mokesčių administratorius (kaip bendrovių kreditorius dėl nesumokėtų PM, PVM ir kitų mokesčių) teisėtai ir pagrįstai reikalautų jo civilinės atsakomybės remdamasis būtent šiais „formaliais“ šalių tarpusavio įsipareigojimais – tuo, kad obligacijų išpirkimo terminas dar nėra suėjęs. Taip pat, jei bendrovės atsisakytų išpirkti obligacijas iš jų pasikeitusių savininkų (pavyzdžiui, jei Pareiškėjas iki išpirkimo jas būtų pardavęs antrinėje rinkoje kitiems asmenims) tuo Inspekcijos nurodomu motyvu, kad obligacijų apmokėjimas 2013 m. gruodį buvo tik formalus, tai obligacijų savininkai visai teisėtai civiline

tvarka reikalautų bendrovių teisinės atsakomybės, nes obligacijos remiantis civilinės teisės normomis 2013 m. gruodį neginčytinai apmokėtos pinigais.

1.5 Paskolos sandorio pakeitime į obligacijų sandorį nesant piktnaudžiavimo, obligacijų sandoris atitinka visas naujai mokesčio lengvatai būtinas sąlygas.

GPMĮ 17 str. 20¹ punktas lengvatai taikyti kelia tik tris sąlygas: (a) kad palūkanos, jei jas moka asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais, nebūtų mokamos didesnės, nei tas asmuo moka kitiems tų pačių vertybinių popierių turėtojams; (b) kad vertybiniai popieriai būtų įsigyti iki 2013-12-31; (c) kad būtų pradėti išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo jų išleidimo dienos. Visas šias tris sąlygas Pareiškėjo įsigytos bendrovių obligacijos atitiko: kitų vertybinių popierių turėtojų dar nebuvo – jiems nebuvo mokamos didesnės nei kitiems turėtojams palūkanos; obligacijas Pareiškėjas įsigijo iki 2013-12-31; bendrovės anksčiau kaip po 366 dienų nuo obligacijų išleidimo nevykdė jų išpirkimo.

1.6. Inspekcija nepagrįstai siaurina GPMĮ 17 str. 20¹ punkte numatytos lengvatos apimtį, keldama reikalavimus, kurių GPMĮ nenumato.

Dalis Inspekcijos motyvų savo esme yra susiję ne su MAĮ 69 straipsnio taikymu, bet su GPMĮ 17 str. 20¹ p. numatytos lengvatos nepagrįstu siaurinuojamu aiškinimu, dėl kurio lengvata nepagrįstai ribojama mokesčių administratoriaus keliamais nepagrįstais reikalavimais: papildomo finansavimo poreikio įrodymu ir privalomu tokio finansavimo suteikimu, finansavimo atlikimu vienu mokėjimu, naujų investuotojų privalomu pritraukimu obligacijų išleidimo tikslų privalomu nurodymu akcininkų sprendime.

GPMĮ 17 str. 20¹ punktas nenustato lengvatai jokių papildomų reikalavimų ar ribojimų. Inspekcijos akcentuojamas Pareiškėjo įsigytų obligacijų apmokėjimo būdas ar jų išleidimas siekiant refinansavimo nėra GPM lengvatą ribojantys veiksniai, nes įstatymai to nenumato.

GPMĮ nereglamentuoja ir paties obligacijų išleidimo ir apmokėjimo proceso. Inspekcija turėjo vadovautis uždarytų akcinių bendrovių veiklą bei vertybinių popierių išleidimą, atsiskaitymą pagal prievolės reglamentuojančiomis civilinės teisės normomis ir sutarties laisvės principu. Uždarosioms akcinėms bendrovėms išleidžiant neviešai platinamus išperkamuosius vertybinius popierius 2013 m. gruodį buvo keliami reikalavimai tik priimti akcininkų sprendimą, sudaryti obligacijų pasirašymo sutartis, įvykdyti (bet kokia forma) jų apmokėjimą, padaryti įrašus apie įsigytas obligacijas bendrovių tvarkomose vertybiniu popierių sąskaitose. Visus šiuos reikalavimus bendrovės ir Pareiškėjas išpildė.

Akcinių bendrovių įstatymo 55 straipsnis 2013 m. nereikalavo akcininkų sprendime išleisti obligacijas nurodyti jų išleidimo tikslą, taip pat nereikalavo išvardinti, kam bus panaudojami už jas gauti pinigai. Šis įstatymas taip pat neribojo, kokiais būdais (pinigais, kitu turtu, užskaitomis ar kt.) turi būti apmokėtos obligacijos.

1.7 Akte konstatavusi, kad obligacijų išleidimo tikslas iš Pareiškėjo pusės buvo tik gauti GPM lengvatą obligacijų palūkanoms, Inspekcija parodė, kad lygiai tuos pačius Pareiškėjo motyvus, jam renkantis, kaip finansuoti bendrovės, ji vienaip vertino dėl jo suteiktų paskolų, visai kitaip – dėl įsigyjamų obligacijų. Tai įrodo buvus skirtingą tokių pačių sandorių mokesstinį vertinimą, kuo pažeistas MAĮ 7 straipsnyje numatytas mokesčių mokėtojų lygybės principas.

Per 2017 m. gegužės–gruodžio mėn. vykdytą mokesstinį tyrimą bei mokesstinio patikrinimo metu Inspekcija išnagrinėjo Pareiškėjo 2012–2013 m. bendrovėms suteiktas paskolas. Operatyvių patikrinimų abiejose bendrovėse metu nustatyta, kad paskolos buvo ilgalaiškės, suteiktos pinigais, palūkanos mokamos, pasiskolintus pinigus bendrovės išleido prekybos centrų statybai, iš jų ilgalaiškės nuomos uždirba pastovias pajamas ir nėra pasiskolinę per ilgai ar per brangiai, t. y. dėl akcininko suteiktų paskolų bendrovės gauna neabejotiną ekonominę naudą.

Jei vertindama paskolų sandorius Inspekcija tyrė, ar bendrovėms tikrai reikėjo akcininko pinigų ūkinei veiklai, tai ir vertindama obligacijų išleidimo momentą, Inspekcija turėjo pasisakyti, ar bendrovės tuo metu ir toliau tebeliko skolingos akcininkui jau už obligacijas, t. y., ar akcininko įnešti per paskolas pinigai ir toliau buvo būtini bendrovėms. O vietoj šios aplinkybės Inspekcija tyrė, ar bendrovės gavo iš akcininko dar daugiau pinigų nei buvo jau pasiskolinusios.

1.8 Neatitinka faktinių aplinkybių Inspekcijos teiginys, kad bendrovių refinansavimas nesuteikė joms ekonominės naudos, tai yra, prievolių sąlygos liko tos pačios.

Prievolių sąlygos pagal obligacijų pasirašymo sutartis pasikeitė taip:

a) UAB M1 atveju padidėjo gautų iš akcininko lėšų suma: po obligacijų išleidimo ši bendrovė papildomai turėjo savo banko sąskaitoje dar 1,5 mln. Lt piniginių lėšų;

b) abiem bendrovėms buvo dar 5 metais pailgintas pinigų grąžinimo (obligacijų išpirkimo) obligacijų savininkui terminas, kas leido joms, jei ateityje kiltų finansinių sunkumų išperkant obligacijas, 5 metais ilgiau išvengti priverstinio išieškojimo iš kreditorių pusės (turint omenyje, kad kreditoriais galėjo tapti nepriklausomi investuotojai, kurie galėjo savanoriškai ir neatidėti mokėjimų);

c) abiem bendrovėms išplėstos teisės atsiradus pinigų išpirkti obligacijas prieš terminą. Paskolos sutartyse (6 ir 11 p.) buvo numatyta, kad prieš terminą bendrovės gali grąžinti tik ne didesnes kaip tam tikro sutarto dydžio sumas, be to, didesnėms nei aptarta sumoms prieš laiką grąžinti buvo numatytas privalomas kreditoriaus sutikimas. O obligacijų pasirašymo sutartyse (3.4 p.) buvo numatyta, kad bendrovės turi teisę išpirkti obligacijas prieš terminą besąlygiškai ir be jokių suvaržymų, tik turi apie tai informuoti investuotoją prieš 15 kalendorinių dienų.

1.9 Atliekant vieno sandorio pakeitimą kitu teisės aktais nekeliama reikalavimo, kad po pakeitimo šalių tarpusavio įsiskolinimų apimtis padidėtų ar sumažėtų, todėl Inspekcijos nurodoma aplinkybė, kad bendrovės po obligacijų išleidimo liko skolingos akcininkui tas pačias sumas, nerodo, jog pakeitimas neįvyko, ar buvo tik imituotas ar kažkaip kitaip ydingas.

Atlikus paskolų sutarčių pakeitimą į obligacijų pasirašymo sutartis, bendrovėse po atsiskaitymų ir neturėjo atsirasti dar daugiau piniginių lėšų, gautų iš kreditoriaus. Pareiškėjas ne kartą aiškino, kad pakeitimo tikslas buvo ir įgauti platesniam asmenų ratui patrauklesnį įmonių finansavimo būdą (vertybinius popierius), kuris gali padėti ateityje iš šių asmenų geresnėmis sąlygomis gauti papildomų lėšų (jo įsigytus vertybinius popierius parduodant jiems antrinėje rinkoje). O Inspekcija ėmėsi įrodinėti, kad piniginių lėšų bendrovėse po obligacijų išleidimo, lyginant su paskolomis, nepadidėjo.

1.10 Inspekcija be pagrindo teigia, kad bendrovių paskolų grąžinimas ir obligacijų apmokėjimas yra formalus, nes, pasak jos, šalių bankų sąskaitose nebuvo tiek lėšų, kad galėtų apmokėti visą pinigų sumą, todėl mokėjimai buvo atlikti dalimis. Akcinių bendrovių įstatymas nereglamentuoja, kokiais būdais ar kokio dydžio pinigų sumomis privaloma sumokėti už obligacijas. Atsiskaitymas būtų atliktas tinkamai net jei bendrovės ir akcininkas būtų tik surašę tarpusavio priešpriešinių įsipareigojimų užskaitos aktą. O tai, kad šalys neturėjo atsiskaitymui visos sumos pinigų iš karto, tik patvirtina jų teiginius dėl obligacijų išleidimo tikslo.

Pareiškėjas paaiškino mokesčių administratoriui, kad jo pasirinkimą, ar refinansavimą įforminti tik kaip priešpriešinių reikalavimų užskaitą, ar kaip apmokėjimą dalimis pinigais per banką, nulėmė siekis, kad obligacijos vėliau būtų kuo patrauklesnės pirkėjui antrinėje rinkoje, t. y., kad Pareiškėjas, kaip pardavėjas, turėtų aiškius ir paprastus įrodymus apie obligacijų apmokėjimą. Pareiškėjo teigimu, pagal savo turimą verslo patirtį ir finansinį (įskaitant buhalterinės apskaitos žinias) išsilavinimą jis žinojo, kad tiek tikrinant bendroves, tiek jį patį, banko sąskaitų išrašai ir kiti apskaitos dokumentai parodo tiek įplaukas, tiek išlaidas pagal kiekvieną operaciją atskirai. Todėl suprato, kad iš tokių dokumentų visada matyti, jog atsiskaitymams visos sumos pinigais iš karto nei bendrovės, nei jis pats neturėjo. Tai rodo, kad mokėjimai dalimis nebuvo atlikti jam siekiant prieš mokesčių administratorių dirbtinai imituoti atsiskaitymą, kaip kad teigia Inspekcija.

Nors po sudarytų refinansavimo sandorių lėšų pas skolininkus nepadidėja, ši aplinkybė mokesčių ginčų praktikoje nėra vertinama kaip sandorio nerealumo ar piktnaudžiavimo požymis. Vertinama, ar pradinis finansavimo sandoris anksčiau buvo realiai įvykdytas, ar atliktas siekiant įmonei – skolininkei uždirbti veiklos pajamų ir ar skolininkė negalėjo paskolų grąžinti ar obligacijų išpirkti anksčiau ir taip nebuvo dirbtinai per ilgai „užskolinta“.

1.11. Inspekcija klaidingai akte nurodo, kad akcininko sprendimuose buvo įrašytas toks obligacijų išleidimo tikslas: papildomas finansavimas bendrovių vykdomiems nekilnojamojo turto projektams, esantiems (duomenys neskelbtini).

2013-12-02 UAB M1 ir 2013-12-09 UAB C1 akcininko sprendimuose, pagal kuriuos buvo atliktas refinansavimas, buvo nurodyti tokie obligacijų išleidimo tikslai (cituojama pažodžiui): „*Bendrovės vykdomam nekilnojamojo turto projekto, kuris finansuojamas akcininko paskola, palaikymui reikalingas papildomas finansavimas.*

Sprendimuose naudotas posakis „*bendrovės vykdomas nekilnojamojo turto projektas*“ negali būti suprantamas tik kaip pats pastatas, ar tik kaip statyba. Bendrovės vykdomas nekilnojamojo turto projektas yra *viso verslo, vykdomo su tuo nekilnojamoju turtu, projektas*. Tokį projektą bendrovė vykdo nuo pat jos įsteigimo, ir jis apima veiklą atliekant paruošiamuosius veiksmus, statant pastatą, sudarant ir keičiant nuomos ir kitas reikalingas sutartis (įskaitant paslaugų, reikalingų pastatui eksploatuoti, pirkimus), sudarant ir įvykdant veiklai reikalingus finansavimo (įskaitant refinansavimą, paskolų gavimą bei grąžinimą) sandorius, atliekant įkeitimą, pastatų paskirties keitimą, veiklos reklamą, nuosavybės į pastatus perleidimą ir pan. Pažymėtina, kad akcininko sprendimuose jokie konkretūs objektų adresai apskritai nebuvo nurodyti.

Norėdama teisingai suprasti akcininko sprendimuose įvardintus tikslus, Inspekcija taip pat turėjo atsižvelgti ir į tuos įvykius, kurie buvo jau įvykę iki minimų sprendimų surašymo, t. y. iki 2013-12-02 ir 2013-12-09:

a) bendrovės 2012–2013 metais jau buvo pasiskolinusios iš Pareiškėjo daugiau kaip 12,625 mln. Lt ir 7,295 mln. Lt (10 metų terminui);

b) šiuos pinigus bendrovės jau buvo išleidusios prekybos centrams pastatyti;

c) Pareiškėjas daugiau pinigų nebeturėjo, išskyrus maždaug apie 1,7 mln. Lt sumą jo banko sąskaitoje nuo 2013-12-05;

d) Pareiškėjas vedė derybas dėl dar keturių nekilnojamojo turto objektų pirkimo, kurių kiekvieno preliminari kaina buvo nuo 6,5 mln. iki 15 mln. Lt ir jau buvo galutinai sutaręs dėl vieno iš jų – sklypo (*duomenys neskelbtini*) – pirkimo iš UAB „K3“;

e) jis iš anksto (2013 m. rugsėjo mėn.) buvo atlikęs paiešką tokių verslo subjektų, kurie galėtų papildomai finansuoti: jiems jau buvo išsiųsti pasiūlymai investuoti papildomas lėšas *būtent į tas bendroves, kurios jau turėjo pakankamai nekilnojamojo turto ir jau gaudavo pastovias pajamas iš nuomos*;

f) prašymuose finansuotojams buvo aiškiai nurodyta, kad gauti jų pinigai bus panaudoti *bendrovių turimų paskolų refinansavimui* (t. y. akcininkui paskolos bus grąžintos). Įvykus refinansavimui akcininkas būtų įgijęs galimybę savo atgautas lėšas vėl tiesiogiai investuoti į kitas atskiras bendroves joms nuperkant naujus nekilnojamojo turto objektus;

g) abu finansuotojai raštu jau buvo atsakę, kad galėtų finansuoti tam tikromis sąlygomis:

– vieno iš jų sąlygos jau buvo įvertintos kaip nepriimtinos, nes už investuojamus pinigus išleidus ne paprastąsias, o investuotojo reikalaujamas būtent konvertuojamąsias obligacijas, investuotojas įgyja teisę jas pakeisti (konvertuoti) į bendrovių akcijas, kas reikštų, kad Pareiškėjas, turėdamas tik 10000 Lt nominalios vertės akcijų, po to liktų tik mažumos akcininku ir taip faktiškai prarastų bendrovių kontrolę;

– antro iš jų keliamos sąlygos (investuoti ne per paskolas, o tik per obligacijas) įvertintos kaip priimtinos, tačiau nei 2013 m. lapkritį, nei gruodį negauta galutinio atsakymo, kiek pinigų ir už kokią kainą investuotojas pasiryžęs investuoti;

h) UAB M1 nuo 2013 m. lapkričio mėn. jau paraleliai tarėsi ir su AB SEB banku dėl paskolos suteikimo siekiant finansuoti žemės sklypo (*duomenys neskelbtini*) pirkimą iš UAB „K3“, žinojo būsimas beveik visas paskolos sąlygas ir 2013-11-25 atliko planuojamo įkeisti bankui savo turto vertinimą 2013-11-18, tačiau galutinę paskolos sutartis dar nebuvo pasirašyta.

Kaip šių veiksmų rezultatas iki akcininko sprendimo leisti obligacijas surašymo dienos jau buvo paaiškėjusios tokios aplinkybės:

a) investuotojas UAB „L3“ pinigų jau gautoms bendrovių paskoloms refinansuoti (per obligacijas) šiuo momentu dar neskiria, todėl akcininkui paskolų gražinti bendrovės neturės lėšų;

b) šis investuotojas galimai skirs tokius pinigus ateityje arba gali skirti ir kiti analogiškos teisinės formos investuotojai (fondai);

c) tokio tipo investuotojams įstatymo leistina bendrovių finansavimo forma yra ne paskolos, o tik obligacijos;

d) AB „H1“, už investuojamus pinigus gavusi konvertuojamąsias obligacijas, pagal Akcinių bendrovių įstatymo 56 straipsnio nuostatas galės jas iškeisti į bendrovių akcijas ir taip perimti bendrovių kontrolę, todėl įsileisti tokį investuotoją per daug rizikinga;

e) vieno naujo objekto finansavimui paskolą suteiks tik AB SEB bankas, tačiau pasirašius paskolos sutartį joje bus apribojimai bendrovei papildomai išleisti obligacijas (būtina tam gauti banko sutikimą, kurį bankas neįpareigotas duoti);

f) jei akcininkas ne skolina bendrovei per paskolos sutartį, o dabar nuperka jos vertybinius popierius – obligacijas, jis įgauna patrauklesnį platesniam finansuotojų ratui instrumentą ir todėl galės vėliau atsiradus poreikiui jas parduoti (visas ar dalimis) antrinėje rinkoje ir taip pasiekti pradinį tikslą gauti papildomų lėšų naujų objektų įsigijimui;

g) akcininkas turi tik dalį pinigų sumos išleidžiamoms obligacijoms apmokėti – apie 1,676 mln. Lt, o bendrovės visai neturi lėšų paskolai jam sugražinti (kad įvyktų obligacijų apmokėjimas), todėl turės įvykti refinansavimas;

h) refinansavimas gali vykti arba užskaitos būdu (bendrovės pareiga gražinti paskolą užskaitoma su akcininko pareiga sumokėti už perkamas obligacijas) arba pinigais (kiekvienai iš šalių sumokant juos dalimis per keletą operacijų);

i) parduodamas obligacijas antrinėje rinkoje, pardavėjas turės pateikti pirkėjui įrodymus, kad yra obligacijas tinkamai apmokėjęs, o įvykęs apmokėjimas pinigais, ne užskaita, būtų pirkėjo įvertintas kaip jam patrauklesnis, paprastesnis būdas, nereikalaujantis papildomo užskaitų susitarimų dokumentavimo. Taigi užtektų pirkėjui pateikti tik pačius banko mokėjimo pavedimus ir obligacijų pasirašymo sutartį.

2013-12-09 UAB M1 akcininko sprendime leisti obligacijas, pagal kurį bendrovė gavo už obligacijas papildomus 1,5 mln. Lt ir juos per UAB „K1“ investavo į žemės pirkimą, buvo nurodyta, kad „*numatomiems vykdyti nekilnojamojo turto projektams bus reikalingas papildomas finansavimas.*“ Taigi gauti už obligacijas 1,5 mln. Lt ir buvo panaudoti naujam projektui finansuoti papildomai prie AB SEB banko paskolos pinigų.

1.12. Inspekcija remiasi nepagrįsta prielaida, kad paskolos į obligacijas pakeistos, kai Seimo oficialioje teisės aktų svetainėje 2013-11-26 paskelbtas GPMĮ projektas, pagal kurį nuo 2014 m. numatyta GPM lengvata obligacijų palūkanoms ir Pareiškėjas galėjo apie tai žinoti.

Nepagrįsta Inspekcijos keliama tikimybė, kad privatus asmuo nuolat būtų sekęs, kokie teisės aktų projektai (netgi ne patys teisės aktai) kasdien įregistruojami Seime, juo labiau kai visos žinybos jų įregistruoja tūkstančius, registruoja net po kelias to teisės akto versijas, iš kurių didelė dalis net nepasiekia balsavimo Seime arba atmetami balsuojant.

2013 m. antrą pusmetį Pareiškėjui buvo žinoma, kad 2013 m. liepos mėnesį paskelbtas jau priimtas įstatymas (2013-06-27 GPMĮ pakeitimo įstatymas Nr. XII-427), pagal kurį nuo 2014-01-01 nebebus taikoma jokia GPM lengvata gyventojų gaunamoms iš bendrovių palūkanoms – nei obligacijų, nei paskolų (GPM lengvatos nei vienai formai nebelieka), todėl jam GPM atžvilgiu nebėra skirtumo, ar jis toliau skolins bendrovėms per paskolas, ar pereis prie obligacijų, tačiau toks skirtumas būtų nepriklausomiems investuotojams, todėl, siekdamas pakeisti paskolas į obligacijas, akcininkas nuo 2014 m. nieko nebeprarastų.

Pareiškėjas savo banko sąskaitose jau 2013-12-05 buvo sukaukęs tą sumą (1,650 mln. Lt), kurią vėliau naudojo daliniams mokėjimams už obligacijas atlikti. Piniginius pervedimus į bendrovės už obligacijas Pareiškėjas atliko ir iš bendrovių kaip paskolų gražinimą gavo 2013-12-27 (banko sąskaitos 2013-12-05–2013-12-27 laikotarpio išrašas pridedamas). Šią piniginių pervedimų datą lėmė tai, kad tik 2013-12-26 suėjo 366 dienų terminas nuo tada, kai Pareiškėjas 2012-12-26 suteikė UAB „C1“ paskolos dalį – 300000 Lt (banko mokėjimo pavedimas apie

paskolos dalies suteikimo datą pridedamas). Todėl GPM lengvata tos paskolos dalies palūkanoms galėjo būti taikoma, jei UAB C1 grąžins tą paskolos dalį ne anksčiau kaip 2013-12-27. Taigi mokėjimų už obligacijas datą nulėmė vienos paskolos dalies suteikimo data, o ne GPMĮ pakeitimas 2013-12-12.

1.13. Pasak Inspekcijos, Pareiškėjo argumentas, kad obligacijos yra patrauklesnės investuotojams, nepagrindžia būtinumo paskolas performinti į obligacijas ir jas apmokėti iki 2013-12-31, ir nors Pareiškėjas nurodė, kad obligacijų išleidimo datai įtakos turėjo ir tai, kad AB SEB bankas numatė apribojimus bendrovei leisti obligacijas, tačiau teikdamas paraišką AB SEB banko kreditui gauti jau nurodė įsipareigojimus pagal obligacijų pasirašymo sutartis. Tačiau Inspekcija nesurinko duomenų, kad paraiškos padavimas vyksta paties pirmojo kreipimosi į banką metu, ar kad Pareiškėjas iki paraiškos padavimo nežinojo būsimos banko paskolos sąlygų.

Kokie bus apribojimai pasirašius paskolos sutartį, Pareiškėjui buvo žinoma jau 2013 m. lapkritį, pradėjus derybas su šiuo banku dėl paskolos. Todėl visiškai logiška, kad asmuo, žinodamas apie būsimus banko apribojimus atlikti, tam tikrus veiksmus (šiuo konkrečiu atveju apie ribojimus bendrovei išleisti obligacijas), stengiasi tokius veiksmus atlikti dar iki šiems apribojimams įsigaliojant. Todėl UAB M1 paraiškoje bankui, paduotoje 2014 m. sausio pradžioje, ir buvo nurodyta, kad tokius įsipareigojimus išpirkti obligacijas bendrovė turi jau nuo 2013 m. gruodžio, kas reiškia, kad jiems banko ribojimai jau nebebus taikomi.

1.14. Akte nurodyta, kad UAB M1 iš AB SEB banko gautą kreditą (kaip tai ir buvo numatyta kreditavimo sutartyje su šiuo banku) perskolino kitai bendrovei – UAB „K1“ žemės sklypui pirkti, kaip tik ir patvirtina Pareiškėjo paaiškinimo teiginius, kad 2013 m. rudenį buvo ieškoma pinigų būtent naujų objektų įsigijimui.

Be to, UAB M1 paskolino bendrovei „K1“ ne tik iš AB SEB banko gautą kreditą, tačiau ir Pareiškėjo už obligacijas papildomai įmokėtus 1,5 mln. Lt, o ši už visus gautus pinigus nupirko vieną iš objektų, dėl kurių Pareiškėjas 2013 m. rudenį ir ieškojo papildomų pinigų – žemę iš UAB „K3“.

1.15. Akte nurodyta, kad po SEB banko suteikto UAB M1 kredito, ši bendrovė pati skolino bendrovėms UAB „K1“ ir UAB „F1“, o tai, pasak Inspekcijos, paneigia Pareiškėjo teiginį, kad 2013 m. pabaigoje skubėjo obligacijas leisti dėl būsimų banko ribojimų. Tačiau banko ribojimas leisti obligacijas reiškia ribojimą bendrovei prisiimti naujus įsipareigojimus (išpirkti vertybinius popierius), o ne ribojimą apskaityti gautinas sumas, t. y. išduoti paskolas.

Pati teikdama paskolas kitoms bendrovėms, UAB M1 ne prisiėmė įsipareigojimus, o apskaitė gautinas iš skolininkų sumas (jų įsipareigojimus bendrovei UAB M1). Inspekcija nemato skirtumo tarp bendrovės gautinų ir mokėtinų sumų bei nesupranta, kaip jos daro įtaką banko, kaip kreditoriaus, interesams. Be to, SEB banko paskolos sutartyje buvo iš anksto įrašytas leidimas paskolinti būtent UAB „K1“ (sutarties 15 psl., 4.4.4. p.) sumą, ne didesnę kaip 8,5 mln. Lt (2,461 mln. Eur).

1.16. Inspekcijos nurodyta aplinkybė, kad Pareiškėjas 2013-05-22 paskolino „L3“ 3 mln. Eur, neįrodo, jog šių fondų valdymo įmonė „L3“, į kurią vėliau (2013 m. rugsėjo mėn.) Pareiškėjas kreipėsi su siūlymu finansuoti jo bendrovės, neturėjo tam lėšų ar buvo blogos finansinės būklės. 2013-12-31 ši valdymo įmonė valdė grynųjų aktyvų už 245,6 mln. Lt.

Pareiškėjo teigimu, prieš metus (2012-12-31) fondų grynųjų aktyvų vertė buvo 127,84 mln. Lt. Taigi, vien per 2013 m. fondų aktyvai padidėjo 117 mln. Lt (245,6 mln. Lt – 127,84 mln. Lt).

Be to, Pareiškėjas 2013-05-22 buvo paskolinęs nurodytam fondui už dideles (9 proc.) palūkanas tik labai trumpam laikui ir tik pinigų srautų išlyginimui – iki 2013-07-01. Fondas paskolą grąžino 2013-06-26 ir dar išmokėjo Pareiškėjui 28,8 tūkst. Eur palūkanas, nuo kurių Pareiškėjas sumokėjo 15 proc. GPM, kas paneigia Inspekcijos teiginį, jog visas trumpalaikes paskolas Pareiškėjas siekė suteikti be palūkanų, siekdamas nemokėti nuo jų GPM. Tokias palūkanas sugebantis sumokėti investavimo subjektas neabejotinai yra finansiškai pajėgus.

1.17. Inspekcija nurodė, kad abi bendrovės palūkanų mokėjimo laikotarpiu nemokėjo dividendų, nors dirbo pelningai, o iš turto perkainavimo gauto pelno įstatymas nedraudžia

skirstyti akcininkams. Tačiau Inspekcija neatsižvelgė į kitas pelno skirstymui būtinas verslo sąlygas, kurių tuo metu nebuvo.

Bendrovių pelnas finansinėje atskaitomybėje atsirado tik nuo 2014 m. ir didžiają dalimi yra gautas ne iš komercinės veiklos, o iš pastatų perkainavimo 2012–2013 m. suformavus jose perkainavimo rezervus: 4,9 mln. Lt – UAB M1 ir 3,2 mln. Lt – UAB C1. Turtui rinkoje brangstant jį perkainavus rinkos verte, apskaičiuojamas pelnas, kurį pagal verslo apskaitos standartus privaloma įtraukti į balansą. Kai turto rinkos vertė sumažėja, turtas vėl perkainojamas ir apskaitomas nuostolis dėl vertės sumažėjimo, kuris taip pat perkeliamas į balansą ir sumažina sukauptą ankstesnio laikotarpio perkainavimo pelną. Todėl toks pelnas yra teorinis ir nerodo bendrovės veiklos rezultato, tuo labiau nėra skirstomas akcininkams. Jis *apskaičiuojamas tik siekiant parodyti kuo realesnę ilgalaikio turto vertę balanse*. Bendrovių nekilnojamas turtas nuo 2013 m. brango, todėl iš perkainavimo buvo apskaitytas pelnas.

UAB M1 2012, 2013 m. veikla buvo nuostolinga, tik 2014–2016 m. bendrovė jau turėjo nedideli nuomos pelną (išvardinta). Bendrovės įsiskolinimai minimu laikotarpiu siekė 4,245 mln. Eur, neįskaitant palūkanų (2014–2016 m. pelno (nuostolio) ataskaitos ir pažyma apie ilgalaikio turto vertės padidėjimą pridedamos prie skundo).

UAB C1 iki 2014 m. buvo nuostolinga, tik nuo 2014 m. jau turėjo pelno iš nuomos, tačiau jis buvo labai mažas lyginant su įsiskolinimais 2,1 mln. Eur, neįskaitant palūkanų (2014–2016 m. pelno (nuostolio) ataskaitos ir pažyma apie ilgalaikio turto vertės padidėjimą pridedamos prie Skundo) (išvardinta).

Todėl nei viena įmonė tokioje situacijoje, kokia buvo šitų bendrovių, 2014–2016 metais dar nebūtų galėjusi mokėti dividendų.

1.18. Akte akcentuojama, kad abi bendrovės iš turto nuomos nuo 2013 m. gaudavo iš UAB „P2“ pastovias pajamas ir neva tai parodo, kad lėšų naujiems objektams bendrovėms netrūko. Tačiau bendrovių jau esami įsiskolinimai bankui ir akcininkui buvo apie 10 kartų didesni nei bendrovių vienerių metų nuomos pajamos, todėl bendrovės neturėjo jokių galimybių per artimiausius laikotarpius sukaupti dar ir pakankamai dideles sumas laisvų lėšų investavimui.

1.19. Inspekcijos nurodomos aplinkybės, kad Pareiškėjas yra vienintelis UAB M1 ir UAB C1 akcininkas ir darbuotojas nerodo jo priimtų sprendimų ydingumo. Taigi neturi jokios įrodomosios reikšmės šiam mokestiniam ginčui.

Nei Akcinių bendrovių įstatymas, nei kiti teisės aktai nedraudžia akcininkui ir bendrovei nuspręsti sudaryti sandorius tarpusavyje, sandoriams keliami tik reikalavimai būti sudaromiems rinkos kaina, o bendrovei tik draudžiama įkeisti akcininkui savo turtą.

1.20. Inspekcijos įvardintas kaip nepagrįstai didelis Pareiškėjo valdomų bendrovių išmokėtų apmokestinamųjų pajamų (darbo užmokesčio) santykis su išmokėtomis neapmokestinamomis palūkanomis (99 proc.) nerodo asmens piktnaudžiavimo, nes darbo užmokesčio dydžio nelemia darbdavio tam asmeniui išmokamų palūkanų ar kitokių pajamų dydis.

Darbo užmokesčio dydį darbuotojui nulemia tai, kokia yra tokios specialybės darbuotojo darbo jėgos kaina rinkoje ir kokia darbo laiko trukmė. Kai asmuo investuoja į savo bendrovės tokias didžiules pinigų sumas – 12,625 mln. Lt ir 7,295 mln. Lt, vien dėl šių sumų dydžio asmens gaunama palūkanų grąža sudaro taip pat šimtais tūkstančių skaičiuojamas sumas. Todėl 99 proc. santykį lemia ne nepagrįstai mažas darbo užmokestis, o labai didelės į bendrovės įneštos sumos ir atitinkamai labai didelės palūkanos už jas.

1.21. Pasak Inspekcijos, paskolų sutartys sudarytos taip, kad sumokėtos palūkanos būtų priskirtos neapmokestinamoms pajamoms: trumpalaikės paskolos suteiktos be palūkanų, ilgalaikės paskolos suteiktos 10 metų laikotarpiui su 5 metų grąžinimo atidėjimu, o ilgalaikių paskolų grąžinimas iki obligacijų išpirkimo nebuvo vykdomas.

Pareiškėjas pažymi, kad akcininkas palūkanų visada gauna daugiau, nei nuo jų sumoka GPM, todėl prieštarauja racionalaus asmens verslo logikai akto teiginys, kad akcininkas atsisakė gauti iš bendrovės už trumpalaikes paskolas palūkanų sumą vien dėl to, kad reikės 15 proc. šios sumos skirti GPM mokėti, tuo labiau kai visa išmokėtų palūkanų suma traukiama į leidžiamus

atskaitymus ir dėl to tais pačiais 15 proc. mažina akcininko bendrovės pelno mokesčių. Taigi, net akcininkui sumokėjus GPM, bendras akcininko ir jo bendrovės mokestinis rezultatas būna neutralus.

1.22. Inspekcija nesilaikė nuoseklios pozicijos, nes apmokestino palūkanas netgi už tas obligacijas, kurių pagrindu UAB M1 gavo iš akcininko dar papildomai 1,5 mln. Lt, taip pat paliko nepagrįstai apmokestintas GPM palūkanas už tas paskolas, kurių, pasak Inspekcijos, bendrovės Pareiškėjui negražino.

Inspekcija laikėsi pozicijos, kad 2013 m. gruodį bendrovės UAB M1 ir UAB C1 realiai paskolų Pareiškėjui negražino. Tačiau Pareiškėjas laikė, kad paskolos jam 2013 m. gruodį gražintos ir dėl to po rašytinių Inspekcijos atsakymų į jo paklausimus 169023 Lt (UAB M1) ir 20516 Lt (UAB C1) palūkanas už tas paskolų dalis, kurios gražintos jam nesuėjus 366 d. nuo suteikimo, jis 2013 m. GPM deklaracijoje priskyrė apmokestinamosioms pajamoms ir sumokėjo GPM. Inspekcija, laikydama nuoseklios pozicijos, kad paskolos negražintos, turėjo konstatuoti, kad Pareiškėjas nuo šių palūkanų GPM sumokėjo nepagrįstai, todėl už 2013 m. yra GPM permoka. Kad nereikėtų pasisakyti apie gražintinos GPM permokos buvimą, Inspekcija neįtraukė 2013 metų į patikrinimo laikotarpį, o mokestinį 2013 m. tyrimą baigė „nenustačiusi“ trūkumų ir prieštaravimų už 2013 metus. Pareiškėjas pažymi, kad minėtos GPM permokos konstatavimas būtų sumažinęs sprendime apskaičiuotus 2014–2016 m. GPM delspinigius.

1.23. Inspekcija akte klaidingai nurodo, kad palūkanos už paskolas yra A klasės pajamos ir todėl ji taiko pareigos išskaičiuoti GPM perkėlimą nuo palūkanas išmokėjusių bendrovių pačiam Pareiškėjui.

Pagal GPMĮ 22 straipsnį nuo 2014-01-01 nuolatinio Lietuvos gyventojų gautos palūkanos už paskolas yra B klasės pajamos, nuo kurių mokesčių apskaičiuoja ir sumoka pats gyventojas metams pasibaigus pateikęs metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

1.24. Inspekcija, apskaičiuodama delspinigius, neįtraukė 142000 Eur GPM permokos.

Nuo 2017-12-05 Pareiškėjas turėjo 142000 Eur GPM permoką (mokėjimo pavedimas pridamas prie skundo), apie tai pažymėta ir akte (1 psl.). Todėl į šią permoką turėjo būti atsižvelgta skaičiuojant delspinigius už laikotarpį nuo 2017-12-06 iki 2018-02-02.

Pareiškėjas nurodo, kad jis pakankamai pagrindė, jog pagal obligacijų leidimo tikslą bendrovės papildomų lėšų 2013 m. gruodį ir neturėjo gauti, jų skolinimosi sąlygos buvo pagerintos, o 2013 m. antrą pusmetį buvo atsiradę naujų papildomų ekonominių motyvų išleisti būtent obligacijas ir būtent tuo metu.

Tačiau visos šios aplinkybės nėra įrodinėjimo dalykas tokio pobūdžio mokestiniame ginče, koks kilęs tarp Pareiškėjo ir Inspekcijos. Šio ginčo specifika ta, kad akcininkas ir bendrovė 2013 m. anksčiau sudarytą vieną bendrovės finansavimo sandorį, nepripažintą piktnaudžiavimu ir teisėtai suteikusį akcininkui mokesčio lengvatą, pakeitė kitu lengvatą suteikiančiu finansavimo sandoriu.

2. Dėl palūkanų, gautų iš UAB „L1“, apmokestinimo. Ginčas tarp Pareiškėjo ir mokesčių administratoriaus vyksta dėl to, ar laikytini piktnaudžiavimu tokie Pareiškėjo veiksmai, kada jis 2013 m. gruodžio mėn. ne per paskolas, o per obligacijas finansavo kito asmens valdomą bendrovę ir tam panaudojo savo pinigus, atgautus iš šios bendrovės akcininko kaip paskolos gražinimą.

2.1 Inspekcija nesurinko įrodymų, kad UAB „L1“ pati būtų turėjusi pakankamai piniginių lėšų savo besibaigiantiems įsipareigojimams akcininkui padengti. Todėl papildomai pasiskolinusi iš Pareiškėjo per obligacijas UAB „L1“ gavo ekonominę naudą – trūkstamos 535000 Eur sumos mokėjimo atidėjimą iki 2023 metų su teise išpirkti obligacijas prieš terminą, taip pat atpigino savo skolinimąsi – buvo 2 proc. sumažintos palūkanos.

2017-10-05 UAB „L1“ operatyvaus patikrinimo pažymoje Nr. (9.6)FR1011-824 nurodyta, kad 2013 m. pabaigoje, kai artėjo prie pabaigos paskolų akcininkui gražinimo terminas, bendrovė banko sąskaitoje turėjo tik 200000 Eur nuosavų lėšų, skirtų 735000 Eur paskolai sugražinti.

Kai artėjant paskolos grąžinimo terminui skolininkas mato, kad neturės tam pakankamai lėšų, jis gali arba prašyti pratęsti paskolos terminus, arba pasiskolinti iš kito asmens naujam terminui ir iš tų lėšų grąžinti paskolą. Bendrovė pasirinko antrą būdą ir tai visiškai atitinka komercinę praktiką. Ta aplinkybė, kad buvo pasiskolinta ne per paskolą, o per obligacijas, neturi jokios reikšmės, kadangi bendrovėje nebuvo visos reikiamos sumos paskolai grąžinti, terminas grąžinti pačias paskolas baigėsi, finansavimo sąlygos pagal obligacijų pasirašymo sutartis lyginant su pasibaigusiomis paskolomis nepablogėjo, o palūkanos net buvo 2 proc. sumažintos. Inspekcijos argumentas, kad paskolos ir obligacijų sąlygos buvo panašios, neatitinka faktinių aplinkybių, be to, neįrodo obligacijų sandorio ydingumo.

2.2. UAB „L1“ pradiniai įsiskolinimai akcininkui buvo dėl verslo tikslų: iš A. L. pasiskolintus pinigus 2010–2011 m. ši bendrovė panaudojo savo ekonominėje veikloje, atitinkamai ir pats A. L. bei L. L. skolinosi tuos pačius pinigus iš Pareiškėjo ir jo sutuoktinės taip pat pagrįstais verslo tikslais.

2017-10-05 UAB „L1“ operatyvaus patikrinimo pažymoje Nr. (9.6)FR1011-824 konstatuota, kad bendrovė iš A. L. gautas paskolas sunaudojo apyvartinėms lėšoms finansuoti (pažymos 9 psl.), ką įrodo piniginių lėšų judėjimo bendrovės banko sąskaitose analizė, bendrovė taip pat skolinosi apyvartinėms lėšoms ir iš banko.

2.3. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2010 m. rugpjūtį ir 2011 m. balandį neskolino UAB „L1“ tiesiogiai patys siekdami mažesnės paskolų negrąžinimo rizikos, o 2013 m. pabaigoje bendrovės finansinė būklė buvo labai pagerėjusi, kas rodė riziką sumažėjus, todėl Pareiškėjo apsisprendimą skolinti tiesiogiai bendrovei lėmė ekonominiai motyvai.

A. L. savo 2017-06-14 paaiškinime Inspekcijai nurodė, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2010–2011 m. nesutiko skolinti jo valdomai bendrovei tiesiogiai dėl ekonominės krizės, rizikingo bendrovės verslo (prekybos su Rusijos bendrovėmis). Inspekcija šių aplinkybių nepaneigė. Taigi A. L., 2010–2011 m. skolindamasis iš Pareiškėjo ir perskolindamas savo bendrovei, pats prisiėmė paskolos neatgavimo iš bendrovės riziką, o Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nesuteikė paskolų tiesiogiai bendrovei tik siekdami mažesnės rizikos sau.

2013 m. pabaigoje, kai buvo leidžiamos obligacijos, UAB „L1“ finansinė būklė ir pelningumo rodikliai, lyginant su buvusiais 2010 m., buvo labai pagerėję. Todėl Pareiškėjui nebebuvo taip rizikinga, kaip 2010 m., pačiam finansuoti bendrovę.

2.4. Inspekcija, Pareiškėjo gautas iš UAB „L1“ 2014–2016 m. palūkanas už obligacijas pripažindama iš UAB „L1“ gautomis 2014–2016 m. palūkanomis už paskolas, ignoravo faktą, kad Pareiškėjas niekada nebuvo suteikęs UAB „L1“ paskolų.

Paskolas bendrovei buvo suteikęs akcininkas A. L. Todėl mokesčių tikslais nepripažindama obligacijų išleidimo sandorio, Inspekcija jo vietoje atkūrė ne bendrovės ir akcininko, o kitų šalių (Pareiškėjo, jo sutuoktinės bei A. L. ir L. L.) tarpusavyje sudarytus paskolų sandorius, kurių terminas 2013-12-31 baigėsi ir sandoriai nustojo galioti. Inspekcija ne tik „pratęsė“ šiuos fizinių asmenų paskolų sandorius, bet ir eliminavo iš jų A. L. bei L. L. ir įtraukė į juos naują skolininką – bendrovę. Tuo Inspekcija faktiškai pripažino, kad 2010–2011 m. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės paskolos A. L. ir L. L. 2013 m. gruodį pasibaigė dirbtinai, o Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nuo pat 2010–2011 m. iki 2016 m. skolino tiesiogiai bendrovei. Tokio fakto konstatavimui Inspekcija turėjo, pirma, surinkti įrodymus, kad paskolų terminas 2013-12-31 realiai nepasibaigė, o Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2010–2011 m. neskolino tiesiai bendrovei išimtinai mokesčių mažinimo tikslais. Pažymėtina, kad tiek skolindami tiesiogiai bendrovei, tiek A. L. ir L. L., Pareiškėjas ir jo sutuoktinė galėjo 2010–2013 m. naudotis ta pačia GPM neapmokestinimo lengvata paskolų palūkanoms, nes jos grąžintos ne anksčiau kaip po 366 d. nuo suteikimo.

2.5. Inspekcija, akte nurodžiusi, kad Pareiškėjas išpirko obligacijas ne tik savo valdomų bendrovių, bet ir UAB „L1“, kurios akcininkas yra sutuoktinės brolis, turėjo ne vien konstatuoti tokį faktą, o nurodyti, kuo toks Pareiškėjo sandoris su žmonos brolio įmone buvo ydingas.

Teisės aktai nedraudžia susijusiems asmenims sudaryti tarpusavyje bet kokius sandorius, jie tik turi būti sudaromi rinkos verte. Be to, Pareiškėjas paaiškinimuose išvardino Inspekcijai

visus ekonominius privalumus, kuriuos turi obligacijos lyginant su paskolomis (UAB M1 ir UAB C1 2017 m. liepos mėn. paaiškinimai), taip pat ir tai, kad jas antrinėje rinkoje galima bandyti parduoti platesniam subjektų ratui, jei Pareiškėjui atsirastų papildomų lėšų poreikis. Todėl 2013 m. rugsėjį išsiaiškinus šiuos privalumus, vėlesnis jo apsisprendimas savo pinigus toliau investuoti būtent per obligacijas buvo visai logiškas ir racionalus. Be to, bendrovės finansinė padėtis buvo pagerėjusi, todėl poreikis skolinti netiesiogiai per A. L. buvo išnykęs.

2.6. Inspekcija nenurodė, kuo buvo nenaudinga bendrovei ar ką įrodo faktas, kad UAB „L1“ vienintelis akcininkas ir vadovas – Pareiškėjo sutuoktinės brolis A. L., o Pareiškėjas vienintelis įsigijo šių bendrovių obligacijas tokiomis pačiomis sąlygomis, kokiomis buvo paskolinęs pinigų A. L.

Ta aplinkybė, kad bendrovė pasiskolino per obligacijas iš bendrovės vadovo sesers vyro, kaip tik įrodo vadovo racionalų požiūrį ir siekį veikti bendrovės verslo interesais. Visų pirma, A. L. žinojo Pareiškėjo finansinę padėtį ir galimybę dar pratęsti bendrovės finansavimą (jau tiesiogiai per išperkamas bendrovės obligacijas).

2.7. Negali būti traktuojama kaip trūkumas Inspekcijos nurodyta aplinkybė, kad UAB „L1“ akcininko sprendime 2013-12-02 nenurodytas obligacijų išleidimo tikslas.

Akcinių bendrovių įstatymo 55 straipsnis nenumatė, kad leidžiant obligacijas akcininko sprendime turi būti nurodytas išleidimo tikslas. Be to, siekiant kokio tikslo buvo išleistos obligacijos, Inspekcija išsiaiškino operatyvaus patikrinimo metu tirdama bendrovės pinigų skolinimąsi, jų panaudojimą, galimybes 2013 m. gruodį grąžinti paskolą ir obligacijų išleidimą.

2.8. Inspekcija nurodo, kad paskolų grąžinimas ir apmokėjimas vyko pagal tą pačią schemą, kaip ir tarp Pareiškėjo bei jo valdomų bendrovių.

Tačiau tam pačiam asmeniui sudarant tokio pat pobūdžio (šiuo atveju įmonių finansavimo) sandorius visada įprasta veikti tuo pačiu būdu, juo labiau, kad Pareiškėjas jau paaiškino, kokius ekonominius vertybinių popierių privalumus sužinojo iki pradėdamas skolinti per obligacijas, o ne per paskolas, ir kodėl pasirinkdavo apmokėjimą dalimis pinigais, o ne užskaitų būdu. Todėl Pareiškėjas neturėjo jokių priežasčių ieškoti UAB „L1“ finansavimui kažkokių naujų paskolos jam grąžinimo ir obligacijų apmokėjimo būdų. Pareiškėjo interesus 2013 m. pabaigoje buvo turėti kuo likvidesnius vertybinius popierius, kad ateityje, atsiradus reikalui, turėtų galimybę bandyti juos pardavinėti ir antrinėje rinkoje, nelaukdamas iki pasibaigs obligacijų išpirkimo terminas.

Inspekcija nesurinko įrodymų, kad UAB „L1“ pradinis paskolos sandoris, kuriam pasibaigus bendrovė išleido obligacijas, 2010–2011 m. buvo sudarytas piktnaudžiaujant, kad 2013 m. gruodžio mėn. UAB „L1“ neturėjo pagrįsto poreikio pratęsti skolinimosi terminą, kad bendrovės skolinimosi per obligacijas sąlygos nepagerėjo, kad atliktų piniginių pervedimų rezultate ji apskaitė neteisingą įsiskolinimą Pareiškėjui už obligacijas, kad Pareiškėjas neturėjo ekonominių motyvų pats pradėti finansuoti bendrovę bei pasirinkti atsiskaitymą dalimis pinigais vietoj trišalio užskaitos akto.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas iš dalies naikintinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju kilo mokesčių administratoriui, taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, Pareiškėjo 2014–2016 m. iš UAB C1, UAB M1 ir iš UAB „L1“ gautas palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) pripažinus Pareiškėjo gautomis palūkanomis už paskolas ir šias palūkanas už paskolas atitinkamai apmokestinus pagal GPMĮ nuostatas.

Inspekcija, atlikusi Pareiškėjo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2016-12-31, nustatė, kad tikrinamuoju laikotarpiu UAB M1 ir UAB C1 susijusiam asmeniui Pareiškėjui (*minėtų bendrovių vienintelis akcininkas – Pareiškėjas*) išmokėjo 1 082 500,02 Lt ir 627 885,40 Eur palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) bei UAB „L1“ Pareiškėjui išmokėjo 129 513,60 Lt ir 44 741,66 Eur palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) (*vienintelis akcininkas – A. L., Pareiškėjo sutuoktinės brolis*). Inspekcija

skundžiamame sprendime pažymėjo, kad pagal pasikeitusį teisinį reglamentavimą lengvata, numatanti palūkanų, gautų už suteiktas paskolas, priskyrimą neapmokestinamosioms pajamoms, buvo panaikinta (galiojo iki 2013-12-31), o neapmokestinamosioms pajamoms priskirtos palūkanos už ne nuosavybės vertybinius popierius, jeigu šie ne nuosavybės vertybiniai popieriai įsigyti iki 2013-12-31 (*esant tam tikroms sąlygoms, dėl kurių ginčo nėra*) ir minėtos nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas. Pareiškėjas iš minėtų bendrovių gautas neapmokestinamąsias palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius deklaravo metinėse pajamų mokesčio deklaracijose už 2014 m., 2015 m. ir 2016 m. Mokesčių administratorius, išanalizavęs Pareiškėjo sandorių su minėtais juridiniais asmenimis sudarymo aplinkybes, taip pat Pareiškėjo pateiktus paaiškinimus, konstatavo, kad UAB C1, UAB M1, UAB „L1“ obligacijų pasirašymo sutarčių sudarymas 2013 metų gruodžio mėn., pagal kurias gautos lėšos nebuvo investuojamos šių bendrovių veiklai vykdyti, buvo pagrįstas ne ekonominiais tikslais, o Pareiškėjo siekimu palūkanų už obligacijas forma gauti pajamas iš susijusių bendrovių, kurios formaliai būtų priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms. Pažymėjo, kad iki 2013 m. gruodžio mėn. Pareiškėjas bendrovėms: UAB C1 bei UAB M1, taip pat UAB „L1“ vieninteliu akcininku A. L. (Pareiškėjo sutuoktinės brolis) pagal paskolų sutartis buvo suteikęs paskolas ir iš pastarųjų asmenų paskolų palūkanų forma gavęs neapmokestinamųjų pajamų. Nustatęs minėtas aplinkybes, vadovaudamasis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, mokesčių administratorius Pareiškėjo 2014–2016 m. gautų palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) iš aukščiau nurodytų bendrovių 1 212 014,02 Lt ir 672 627,98 Eur sumas vertino kaip Pareiškėjo gautas palūkanas už paskolas ir, vadovaudamasis GPMĮ 6 str. 1 dalimi, apmokestino taikydamas 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. Skundžiamu sprendimu Inspekcija Pareiškėjui nurodė sumokėti 152601,95 Eur GPM, 29428,07 Eur GPM delspinigius ir skyrė minimalią 10 proc. mokesčio dydžio 15260 Eur GPM baudą, taip pat skundžiamu sprendimu atleido Pareiškėją nuo 50 proc. apskaičiuotos GPM delspinigių sumos, t. y. nuo 14714,04 Eur GPM delspinigių.

Pareiškėjas su Inspekcijos pozicija nesutiko ir skunde Komisijai nurodė, kad ginčo sandorių, kuriais pakeista Pareiškėjo valdomų bendrovių finansavimo forma, pakeitimas teisėtai ir pagrįstai galėjo būti padarytas ir vien siekiant pasirinkti mokesčiniu požiūriu palankesnę (naudingesnę) finansavimo formą. Pareiškėjo teigimu, siekis (tikslas) priderinti sandorio sąlygas prie palankesnio mokesčio režimo (tokiu būdu siekiant mokesčinės naudos) pats savaime nėra laikytinas piktnaudžiavimu (tam būtini papildomi skiriamieji kriterijai). Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius netinkamai taikė MAĮ 69 straipsnį. Inspekcijos nurodytas vienintelis motyvas – neva refinansavimu bendrovėms nesuteikta jokios ekonominės naudos – yra ir nepagrįstas, ir teisiškai nereikšmingas. Pareiškėjas nurodo, kad refinansavimu buvo pagerintos skolinimo bendrovėms sąlygos (5 metais prailgintas pinigų grąžinimo terminas ir suteikta teisė neribotai išpirkti obligacijas prieš terminą), taip pat papildomai paskolinta 1,5 mln. Lt suma, kas sudaro tiesioginę ekonominę naudą bendrovėms. Akcentuoja, kad GPMĮ 17 str. 20¹ punkte numatyta lengvatai taikyti iškeltas tris sąlygas Pareiškėjo įsigytos bendrovių obligacijos atitiko. Inspekcijos akcentuojamas Pareiškėjo įsigytų obligacijų apmokėjimo būdas ar jų išleidimas siekiant refinansavimo nėra GPM lengvatą ribojantys veiksniai, nes įstatymai to nenumato. Pareiškėjas pabrėžia, kad paskolų sutarčių pakeitimo į obligacijų pasirašymo sutartis tikslas buvo ir įgauti platesniam asmenų ratui patrauklesnį įmonių finansavimo būdą (vertybinius popierius), kuris gali padėti ateityje iš šių asmenų geresnėmis sąlygomis gauti papildomų lėšų (Pareiškėjo įsigytus vertybinius popierius parduodant antrinėje rinkoje). Pareiškėjas išsamiai nurodo aplinkybes, nulėmusias obligacijų sutarčių pasirašymą. Akcentuoja, jog dėl obligacijų sutarčių pasirašymo UAB M1 gautus papildomus 1,5 mln. Lt per UAB „K1“ investavo į žemės pirkimą. Pareiškėjas pažymi, kad Inspekcija, Pareiškėjo gautas iš UAB „L1“ palūkanas už obligacijas pripažindama iš UAB „L1“ gautomis 2014–2016 m. palūkanomis už paskolas, visiškai ignoravo faktą, kad Pareiškėjas niekada nebuvo suteikęs UAB „L1“ paskolų ir atitinkamai negavęs palūkanų už paskolas. Akcentuoja, kad UAB „L1“ išleido obligacijas, pasibaigus paskoliniam

santykiams tarp UAB „L1“ ir jos akcininko A. L. Pareiškėjas skunde išdėstyto motyvų pagrindu Komisijos prašo Inspekcijos sprendimą panaikinti.

Pagal LVAT praktiką, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Kai objektyviai 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) atitinkamą mokestinę naudą (2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-719/2007; 2012-12-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-2698/2012; 2013-03-05 nutartis adm. byloje A⁵⁵⁶-404/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Iš tiesų joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011; 2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-2316/2011; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016).

Sprendžiant dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo pagrįstumo primintina, jog šio principo taikymo aiškinimo atitikmuo ESTT praktikoje sutinkamas aiškinant vieno iš bendrųjų teisės principų – draudimo piktnaudžiauti teise principo turinį (pavyzdžiui, 2010-12-22 sprendimas *Weald Leasing Ltd.* byloje (C-103/09), 27 p.). Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių *pagrindinis tikslas* yra įgyti mokestinį pranašumą (LVAT 2011-02-23 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-371/2011).

Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, jog MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teise faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-1718/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016).

Byloje nustatyta, kad 2012–2013 m. Pareiškėjas savo valdomai bendrovei UAB M1 suteikė 13 696 000 Lt paskolas (*1 071 000 Lt trumpalaikę paskolą be palūkanų ir 12 625 000 Lt paskolą dešimčiai metų (iki 2022 m.)*). UAB M1 Pareiškėjui grąžino 13 696 000 Lt paskolas, iš jų: 2012 m. – 1 071 000 Lt, 2013 m. – 12 625 000 Lt. UAB M1 sumokėjo Pareiškėjui iš viso 574502,05 Lt palūkanas už paskolą. 2013 m. gruodžio mėnesį UAB M1 pagal 2013-12-02 ir 2013-12-09 vienintelio akcininko (Pareiškėjo) sprendimus nusprendė išleisti 12 850 000 Lt ir 1 500 000 Lt vertės obligacijų emisiją (nominali vertė tokia pati), kurias pagal obligacijų pasirašymo sutartis (2013-12-09 ir 2013-12-11) įsigijo Pareiškėjas. Obligacijų išpirkimo kaina –

1 Lt už vieną obligaciją, metinė palūkanų norma – 5 proc., paskutinė obligacijų pasirašymo ir apmokėjimo diena – 2013-12-31, išpirkimo data – 2028-12-31. Pareiškėjas 2013-12-27 iš viso pervedė 14 350 000 Lt (12 850 000 Lt + 1 500 000 Lt) (*2013-12-27 – 1 650 000 Lt x 7 mokėjimo pavedimai + 1 300 000 Lt + 1 500 000 Lt*) į UAB M1 sąskaitą nurodydamas „pagal 2013-12-09, 2013-12-11 obligacijų pasirašymo sutartį“. UAB M1 lėšas, gautas pagal obligacijų pasirašymo sutartis, panaudojo (2013-12-27): (1) 12 625 000 Lt paskolos Pareiškėjui grąžinimui; (2) 221 085,69 Lt – Pareiškėjui sumokėtos palūkanos už paskolas bei už ne nuosavybės vertybinius popierius; (3) piniginių lėšų likutis panaudotas UAB K1 paskolai suteikti (*2014-01-14 pervesta 200 000 Lt, 2014-01-21 – 35 000 Lt, 2014-02-05 – 7 670 000 Lt (su AB SEB banko paskola)*). Pareiškėjas deklaravo iš UAB M1 gautas neapmokestinamąsias palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius: 2014 m. – 717 500,02 Lt, 2015 m. – 207 802,39 Eur ir 2016 m. – 208 371,71 Eur.

Pareiškėjas UAB C1 2011–2013 m. suteikė 9 077 100 Lt paskolas (*iš jų 2012 m. – 1 700 000 Lt trumpalaikę paskolą, 2012 m. – 7 295 000 Lt paskolą dešimčiai metų (iki 2022 m.)*), UAB C1 Pareiškėjui grąžino 7 377 100 Lt paskolas, iš jų: 2012 m. – 82100 Lt; 2013 m. – 7 295 000 Lt. UAB C1 Pareiškėjui išmokėjo 642651,42 Lt palūkanas pagal paskolos sutartis. 2013 m. gruodžio mėnesį UAB C1 pagal 2013-12-02 vienintelio akcininko (Pareiškėjo) sprendimą nusprendė išleisti 7 300 000 Lt vertės obligacijų emisiją (nominali vertė tokia pati), kurias pagal 2013-12-09 obligacijų pasirašymo sutartį įsigijo Pareiškėjas. Obligacijų išpirkimo kaina – 1 Lt už vieną obligaciją, metinė palūkanų norma – 5 proc., paskutinė obligacijų pasirašymo ir apmokėjimo diena – 2013-12-31, išpirkimo data – 2028-12-31. UAB C1 lėšas, gautas pagal obligacijų pasirašymo sutartį, panaudojo (2013-12-27): 7295000 Lt – paskolos Pareiškėjui grąžinimui, 5000 Lt – sumokėjo Pareiškėjui palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius (už 2013 m.).

Pareiškėjas deklaravo iš UAB C1 gautas neapmokestinamąsias palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius: 2014 m. – 365 000 Lt, 2015 m. – 105 711,30 Eur ir 2016 m. – 106 000,92 Eur.

Nustatyta, kad UAB „L1“ (atstovaujama A. L.) pagal 2013-12-02 vienintelio akcininko (A. L.) sprendimą nusprendė išleisti 535 000 Eur vertės obligacijų (nominali vertė tokia pati), kurias pagal 2013-12-03 obligacijų pasirašymo sutartį įsigijo Pareiškėjas. Obligacijų išpirkimo kaina – 1 Eur už vieną obligaciją, metinė palūkanų norma – 7 proc., obligacijų pasirašymo ir apmokėjimo data – 2013-12-31, išpirkimo data – 2023-12-31. Pareiškėjas pagal obligacijų pasirašymo sutartį trimis mokėjimo pavedimais 2013-12-04 sumokėjo 535 000 Eur (200000 Eur + 200000 Eur + 135000 Eur) už obligacijas. Iki 2013-12-03 obligacijų pasirašymo sutarties pasirašymo Pareiškėjo ir UAB „L1“ paskoliniai santykiai nesiejo, t. y. Pareiškėjas UAB „L1“ paskolų neteikė. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2010–2011 m. paskolas, iš viso 735 000 Eur, buvo suteikę A. L. ir jo sutuoktinei L. L. (pagal sutartis paskolų grąžinimo terminai – 2013-12-31). A. L. mokėjimo pavedimais 2013-12-04 Pareiškėjui grąžino 300 000 Eur paskolą, Pareiškėjo sutuoktinei – 435 000 Eur paskolą. Nustatyta, kad A. L. iš Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pagal paskolos sutartis didžiąją dalį gautų piniginių lėšų (724620 Eur) paskolino UAB „L1“ (*paskolų grąžinimo terminai – 2013-12-31, paskolos davėjui mokant 9 ir 10 proc. metines palūkanas*). UAB „L1“ piniginių lėšų likutis 2013-12-04 banke buvo 45 212,51 Eur. Pareiškėjas pagal obligacijų pasirašymo sutartį trimis mokėjimo pavedimais 2013-12-04 sumokėjo 535 000 Eur už obligacijas. UAB „L1“ tą pačią dieną (2013-12-04) trimis mokėjimo pavedimais pervedė 535 000 Eur A. L., nurodydama „Paskolos grąžinimas“.

Pareiškėjas deklaravo iš UAB „L1“ gautas neapmokestinamąsias palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius: 2014 m. – 129514 Lt, 2015 m. – 23741,66 Eur ir 2016 m. – 21000 Eur.

Pagal tuo metu galiojusį teisinį reglamentavimą gautos palūkanos už suteiktas paskolas (*esant tam tikroms sąlygoms, dėl kurių ginčo nėra*), buvo neapmokestinamos (GPMĮ 17 str. 1 d. 19 p.). Ši GPMĮ lengvata galiojo iki 2013-12-31, nes 2013-06-27 GPMĮ 2, 5, 6, 16, 17, 19, 20, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. XII-427 5 str. 1 dalimi ji buvo panaikinta

(*taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas*). Tačiau GPMĮ 17 straipsnis buvo papildytas 20¹ punktu, kuriame neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos palūkanos už ne nuosavybės vertybinius popierius, jeigu šie ne nuosavybės vertybiniai popieriai įsigyti iki 2013-12-31 (*esant tam tikroms sąlygoms, dėl kurių ginčo nėra*) (2013-12-12 GPMĮ 2, 5, 6, 17, 19, 21, 22, 32 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. XII-663 4 str. 3 d.).

Taigi, vertinant Pareiškėjo paskolų sutarčių su UAB C1 ir UAB M1 sudarymo ir obligacijų pasirašymo sutarčių su UAB C1, UAB M1 ir UAB „L1“ vykdymo metu Lietuvoje galiojusią mokesčią teisinę aplinką, matyti, jog 2013 metais buvo priimti norminiai aktai, kuriais buvo pakeistas fizinių asmenų gautų palūkanų už suteiktas paskolas ir palūkanų už skolos vertybinius popierius (obligacijas), išleistas po 2014-01-01, apmokestinimo režimas, sąlygojantis tokio pobūdžio pajamų nuo 2014-01-01 pripažinimą apmokestinamomis fizinio asmens pajamomis.

Komisija, vertindama nagrinėjamų paskolų suteikimo ir paskolų grąžinimo, obligacijų pasirašymo mokesčines teises pasekmes, nurodo, jog Pareiškėjas, suteikęs paskolas UAB C1 ir UAB M1, gavo 1217153,47 (574502,05 Lt iš UAB M1 + 642651,42 Lt iš UAB C1) neapmokestinamąsias palūkanų už paskolas pajamas (GPMĮ 17 str. 1 d. 19 p. numatyta lengvata galiojo iki 2013-12-31), o pasirašęs obligacijų sutartis iki 2013-12-31 ir grąžinęs suteiktas paskolas anksčiau numatyto termino, išvengė paskolų palūkanų pajamų apmokestinimo nuo 2014-01-01 ir įgijo teisę neapmokestinamoms priskirtinas obligacijų palūkanų pajamas – 15 metų gauti 5 proc. metines palūkanas už įsigytas 21 650 000 Lt vertės obligacijas ir 10 metų gauti 7 proc. metines palūkanas už įsigytas 535 000 Eur vertės obligacijas (GPMĮ 17 str. 1 d. 20¹ p. numatyta lengvata palūkanoms už obligacijas taikoma tik tuo atveju, jeigu jos įsigytos iki 2013-12-31). Dėl sudarytų sandorių Pareiškėjo gauta mokesčinė nauda yra akivaizdi ir neginčijama. Kaip minėta, Pareiškėjas nurodė, kad siekis (tikslas) priderinti jo valdomų bendrovių (UAB C1 ir UAB M1) sandorių sąlygas prie palankesnio mokesčio režimo (siekiant mokesčinės naudos) pats savaimė nėra laikytinas piktnaudžiavimu, be to, refinansavimu buvo pagerintos skolinimo bendrovėms sąlygos, taip pat papildomai paskolinta 1,5 mln. Lt suma, kas sudaro tiesioginę ekonominę naudą bendrovėms. Akcentuoja, kad UAB „L1“ išleido obligacijas, pasibaigus paskoliniam santykiams tarp UAB „L1“ ir jos akcininko A. L., o jis (Pareiškėjas) niekada nebuvo suteikęs UAB „L1“ paskolų.

Įvertinusi minėtas aplinkybes, Komisija sprendžia, jog nagrinėjamo ginčo atveju esminis klausimas yra tai, ar aukščiau aptarta mokesčinė nauda buvo pagrindinis sudarytų sandorių tikslas, ar vis dėlto Pareiškėjas, sudarydamas ginčo sandorius, siekė kitų, ekonomiškai pagrįstų, tikslų, o mokesčinė nauda atsirado kaip šių sandorių pasekmė.

Komisija, nekartodama mokesčių administratoriaus jau nustatytų faktinių aplinkybių, išdėstytų tiek patikrinimo akte, tiek Inspekcijos sprendime, atsižvelgusi į Pareiškėjo skunde ir Komisijos posėdžio metu išdėstytus argumentus, vertina, jog mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorių (ūkinių operacijų) turinio yra tik iš dalies pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais. Nagrinėjamo atveju mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, 2014–2016 metais Pareiškėjo iš UAB C1 gautas palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) ir dalį iš UAB M1 gautų palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) pagrįstai pripažino Pareiškėjo gautomis palūkanomis už paskolas ir atitinkamai jas apmokestino, tačiau minėtu laikotarpiu kitą dalį iš UAB M1 gautų palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) ir iš UAB „L1“ gautas palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) nepagrįstai pripažino Pareiškėjo gautomis palūkanomis už paskolas bei nepagrįstai šias sumas apmokestino.

Tinkamai taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, turi būti atkuriamos slepiamos ar iškreipiamos aplinkybės ir apmokestinimas susiejamas su tikruoju santykių turiniu. Dėl Pareiškėjo sandorių su UAB „L1“, visų pirma, nurodytina, kad iki obligacijų išleidimo sandorio 2013 m. gruodžio mėn. UAB „L1“ ir Pareiškėjo nesiejo jokie paskoliniai santykiai. Antra, mokesčių administratorius Pareiškėjo iš UAB „L1“ gautas palūkanas pagal obligacijų sutartį

vertindamas (pripažindamas) Pareiškėjo iš UAB „L1“ gautomis palūkanomis už paskolas, neidentifikavo (neįrodinėjo), kokius paskolų tarp Pareiškėjo ir UAB „L1“ sandorius *atkūrė*, taip pat neįrodinėjo obligacijų išleidimo sandoriu nuslėptų ar iškreiptų aplinkybių, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Trečia, iš Inspekcijos pozicijos spręstina (*nors tokia išvada skundžiamame sprendime nepadaryta*), kad mokesčių administratorius Pareiškėjo veiksmus 2013 m. gruodžio mėn. ne per paskolas, o per pasirašytą obligacijų sutartį finansuoti UAB „L1“ ir tam panaudoti savo pinigus, atgautus iš šios bendrovės akcininko A. L. kaip paskolos grąžinimą, laiko piktnaudžiavimu. Kaip minėta, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2010–2011 m. paskolas, iš viso 735 000 Eur, buvo suteikę A. L. ir jo sutuoktinei L. L.. A. L. iš Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pagal paskolos sutartis gautas pinigines lėšas (didžiąją dalį) paskolino UAB „L1“. Pagal minėtus sandorius (*Pareiškėjas su sutuoktine – A. L. ir L. L.; A. L. – UAB „L1“*) paskolų grąžinimo terminai baigėsi 2013-12-31, todėl akivaizdu, kad A. L. su sutuoktine bei UAB „L1“ turėjo spręsti paskolų grąžinimo (atitinkamai Pareiškėjui ir A. L.) arba finansavimo pratęsimo klausimus. Kaip nurodo Pareiškėjas, o mokesčių administratorius nenustatė priešingai, UAB „L1“ neturėjo pakankamai lėšų grąžinti paskolą akcininkui A. L., o pastarasis – Pareiškėjui, todėl pagal vienintelio akcininko sprendimą nusprendė išleisti 535 000 Eur vertės obligacijų. Šioje dalyje sutiktina su Pareiškėjo teiginiais, jog mokesčių administratorius nesurinko įrodymų, kad UAB „L1“ pati būtų turėjusi pakankamai piniginių lėšų savo besibaigiantiems įsipareigojimams akcininkui (A. L.) padengti, t. y., kad obligacijų išleidimo sandoris būtų dirbtinis ar apsimestinis. Taip pat skundžiamame sprendime mokesčių administratorius neįrodinėjo, jog UAB „L1“ pradiniai (2010–2011 m.) paskolos sandoriai su akcininku A. L., kuriems pasibaigus bendrovė išleido obligacijas, buvo dirbtiniai, t. y., jog bendrovei minėtu laikotarpiu nereikėjo apyvartinių lėšų, jog bendrovei paskolą faktiškai (per A. L.) suteikė Pareiškėjas ir tokiu būdu per obligacijų pasirašymo sutartį pratęsė paskolinius santykius. Atvirktinai, operatyvaus patikrinimo metu Klaipėdos AVMI nustatė, kad UAB „L1“ iš akcininko gautas paskolas panaudojo apyvartinėms lėšoms (Klaipėdos AVMI 2017-11-08 raštas Nr. (9.6)-D2-2448). Aplinkybę, kad tuo metu UAB „L1“ trūko piniginių lėšų, įrodo ir tai, kad bendrovė pagal 2011-05-30 kredito sutartį Nr. 11-024204-KL iš Swedbank AB gavo 125685,18 Eur (433965,79 Lt) kredito liniją, kurios paskirtis – apyvartinių lėšų finansavimui. Už Pareiškėjo su sutuoktine 2010-2011 m. suteiktas paskolas A. L. ir L. L. buvo įkeistas L. L. vardu registruotas gyvenamasis namas Vilniuje. Taip pat Inspekcija neįrodinėjo, kad 2013 m. gruodžio mėn. UAB „L1“ neturėjo pagrįsto poreikio skolintis, t. y. nebuvo įrodytas naujo su Pareiškėju sudaryto skolinimosi per obligacijas sandorio dirbtinumas. Pasibaigus vieniems paskoliniais santykiams ir neturint pakankamai lėšų skolai grąžinti, skolininkas turi teisę pasirinkti, kokiu būdu pasiskolinti trūkstamas pinigines lėšas. Kaip jau minėta, šalių (*Pareiškėjo su sutuoktine – A. L. ir L. L.; A. L. – UAB „L1“*) paskoliniai santykiai tęsėsi iki 2013-12-31, taip pat nenustatyta, kad UAB „L1“ turėjo ar būtų turėjusi galimybę šiai datai grąžinti skolą A. L., o pastarasis – Pareiškėjui. Šios aplinkybės rodo ūkio subjekto poreikį ir būtinybę paskolinius santykius tęsti. Kadangi pasibaigus vieno pobūdžio santykiams, šalys yra neribojamos pasirinktą finansavimo formą pakeisti, todėl šalių pasirinkimas finansavimą tęsti kita forma – įsigyjant išleistas obligacijas, vertintinas ne kaip piktnaudžiaujant mokestine lengvata atliktas veiksmas, o kaip leistino pasirinkimo, pasibaigus vieniems santykiams, pasirinkti kitą finansavimo formą, realizavimas. Todėl, Komisijos vertinimu, nors ginčo situacijoje dalis atliktų veiksmų, pavyzdžiui, dalies lėšų grąžinimas Pareiškėjui ir tų pačių lėšų pervedimas UAB „L1“ už obligacijas, yra formalus pobūdžio (analogiškai galėjo būti atliktas tarpusavio atsiskaitymas užskaitų būdu), tačiau vien šios aplinkybės nepagrindžia mokestinio piktnaudžiavimo ir nepaneigia šalių galimybes, pasibaigus vieniems UAB „L1“ finansavimo civiliniams teisiniams santykiams, pasirinkti kitą finansavimo (skolinimosi) būdą, nors jis ir siejamas su labiau palankiu mokestinio režimu finansuotojui – Pareiškėjui.

Inspekcijos sprendime išskirta aplinkybė, kad UAB „L1“ vienintelio akcininko sprendime nenurodytas obligacijų išleidimo tikslas, atsižvelgiant be kita ko ir į tai, kad Akcinių bendrovių įstatymo 55 str. nenumato reikalavimo, kad leidžiant obligacijas akcininko sprendime

turi būti nurodytas išleidimo tikslas, taip pat neleidžia teigti, kad bendrovės skolinimasis (refinansavimas) per obligacijas buvo dirbtinis ar nereikalingas.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus motyvus, konstatuoja, jog Inspekcija neįrodė, kad pagrindinis UAB „L1“ 535 000 Eur vertės obligacijų išleidimo tikslas buvo Pareiškėjo mokestinė nauda ir ši transakcija neturėjo jokio verslo ar ekonominio pagrindimo, todėl Pareiškėjui nuo iš UAB „L1“ gautų palūkanų (2014 m. – 129514 Lt, 2015 m. – 23741,66 Eur ir 2016 m. – 21000 Eur) už ne nuosavybės vertybinius popierius apskaičiuotas GPM ir su juo susijusios sumos naikintinos.

Kitoje nagrinėjamo mokestinio ginčo dalyje nurodytina, kad mokesčių administratorius pagrįstai pripažino Pareiškėjo refinansavimo sandorius su savo valdomomis bendrovėmis UAB C1 ir UAB M1 sudarius turint vienintelį tikslą – gauti mokestinę naudą (pati mokestinė nauda, kaip minėta, neginčijama). Dėl Pareiškėjo iš UAB M1 dalies gautų palūkanų už obligacijas apmokestinimo nepagrįstumo bus pasisakyta atskirai. Kaip minėta, Pareiškėjas pagal 2012–2013 m. sudarytas ilgalaikes paskolų sutartis UAB C1 ir UAB M1 suteikė paskolas vykdyti investicinius projektus (paskolos suteiktos 10 m. laikotarpiui). UAB M1 Pareiškėjo suteiktas paskolas panaudojo nekilnojamojo turto, esančio (*duomenys neskelbtini*), projekto vystymui, UAB C1 – nekilnojamojo turto, esančio (*duomenys neskelbtini*), projekto vystymui. Iš esmės abu projektai baigti vystyti 2013 m. – tiek nekilnojamojo turto, esantis (*duomenys neskelbtini*), tiek esantis, (*duomenys neskelbtini*), nuomojamas UAB „P2“ ir abi Pareiškėjo valdomos bendrovės gauna nuomos pajamas (UAB C1 – nuo 2012 m. gruodžio mėn., UAB M1 – nuo 2013 m. lapkričio mėn.). Tačiau Pareiškėjas 2013 m. gruodžio mėn. priima sprendimus išleisti abiejų bendrovių obligacijas. Visas išleidžiamas obligacijas įsigyja vienintelis bendrovių akcininkas (Pareiškėjas). 2013-12-02 UAB M1 ir 2013-12-09 UAB C1 akcininko sprendimuose, pagal kuriuos buvo atliktas refinansavimas, buvo nurodyti tokie obligacijų išleidimo tikslai: „*Bendrovės vykdomam nekilnojamojo turto projekto, kuris finansuojamas akcininko paskola, palaikymui reikalingas papildomas finansavimas*“. 2013-12-09 UAB M1 akcininko sprendime buvo nurodytas toks obligacijų išleidimo tikslas: *Bendrovės numatomiems vykdyti nekilnojamojo turto projektams, bus reikalingas papildomas finansavimas*“. UAB M1 lėšas, gautas pagal obligacijų pasirašymo sutartis, panaudojo (1) paskolos Pareiškėjui grąžinimui; (2) Pareiškėjui sumokėtos palūkanos už paskolas bei už ne nuosavybės vertybinius popierius; (3) piniginių lėšų likutis panaudotas UAB K1 paskolai suteikti (kartu su AB SEB banko paskola) (dėl šios paskolos bus pasisakyta atskirai). UAB C1 lėšas, gautas pagal obligacijų pasirašymo sutartį, panaudojo (1) paskolos Pareiškėjui grąžinimui; (2) sumokėjo Pareiškėjui palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius (už 2013 m.). Taigi pinigines lėšas, gautas pagal obligacijų pasirašymo sutartis minėto nekilnojamojo turto projektų palaikymui, abi bendrovės panaudojo akcininko paskoloms ir palūkanoms grąžinti / sumokėti. Nustatyta, kad dėl bendrovių paskolų grąžinimo ir Pareiškėjo obligacijų apmokėjimo piniginių lėšų bendrovėse nepadidėjo, išskyrus nedidele dalimi padidėjusias UAB M1 lėšas. Nors Pareiškėjas nurodo, kad GPMĮ 17 str. 20¹ punkte numatyta lengvata nepagrįstai ribojama mokesčių administratoriaus keliamais nepagrįstais reikalavimais (*papildomo finansavimo poreikio įrodymu ir privalomu tokio finansavimo suteikimu; finansavimo atlikimu vienu mokėjimu; naujų investuotojų privalomu pritraukimu; obligacijų išleidimo tikslų privalomu nurodymu akcininkų sprendime*), tačiau atkreiptinas dėmesys, kad šių Pareiškėjo akcentuojamų aplinkybių vertinimas skundžiamame sprendime susijęs ne su pačios GPMĮ įtvirtintos lengvatos aiškinimu, o siekiant pagrįsti MAĮ 69 straipsnio nuostatų taikymą ginčo atveju. O Pareiškėjo nurodomos obligacijų sutarčių pasirašymo būtinumą (naudingumą) pagrindžiančios aplinkybės (abiem bendrovėms buvo dar 5 metais pailgintas pinigų grąžinimo (obligacijų išpirkimo) terminas, sumažėjo palūkanų dydis) visiškai galėjo būti numatytos sudarant paskolų sutarčių papildymus, kas ir buvo daroma, iki buvo pakeistos GPMĮ nuostatos dėl lengvatų taikymo. Pavyzdžiui, 2012-08-13 paskolos sutartis su UAB M1 buvo keičiama 2013-01-07 ir 2013-10-10 susitarimais dėl paskolos sutarties pakeitimo (*mažintos palūkanos, keistas paskolos dydis, keista paskolos panaudojimo data*); 2012-05-09 paskolos sutartis su UAB C1 buvo keičiama 2013-01-07, 2013-02-05 ir 2013-10-15 susitarimais

dėl paskolos sutarties pakeitimo (*mažintos palūkanos, keista paskolos panaudojimo data, gražinimo terminas, sąlygos*).

Įvertinus tai, kad Pareiškėjas yra UAB C1 ir UAB M1 vienintelis akcininkas ir faktiškai pats priėmė sprendimus tiek dėl paskolų bendrovėms suteikimo, tiek dėl jų performinimo į obligacijas (jų išleidimo, apmokėjimo, paskolų gražinimo), kad po bendrovių refinansavimo praktiškai piniginių lėšų, kurios būtų investuojamos / naudojamos šių bendrovių veiklai vykdyti, bendrovėse nepadidėjo (išskyrus nedidele dalimi padidėjusias UAB M1 lėšas, į kurias Komisija atsižvelgs), kad sprendimus finansuoti bendrovės ne per paskolų sutarčių papildymus, o per obligacijas Pareiškėjas priėmė faktiškai po savaitės (2013-12-02, 2013-12-09), kai buvo paskelbtas (2013-11-26) GPMĮ projektas, numatantis lengvatą palūkanoms už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas), galima teigti, kad Pareiškėjas, sudarydamas UAB C1 ir UAB M1 obligacijų pasirašymo sandorius, siekė išvengti nuo 2014-01-01 gautų palūkanų už suteiktas ilgalaikes paskolas apmokestinimo ir tuo pačiu sukurti sąlygas iš kontroliuojamų bendrovių obligacijų forma gauti palūkanų pajamas, kurios būtų priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms, t. y. siekė mokestinės naudos sau ir tai buvo pagrindinis sudaromų sandorių tikslas. Kitų objektyviai pateisinamų tikslų, kurių nebuvo galima pasiekti papildant paskolų sutartis, nenustatyta. Kitiškai vertintini Pareiškėjo teiginiai dėl obligacijų kaip ypatingo skolinimosi instrumento privalumų, nes esant vienodam palūkanų už paskolas ir obligacijas apmokestinimo režimui (pagal tuo metu galiojusio GPMĮ 17 str. nuostatas tiek paskolų palūkanos, tiek ir palūkanos už vertybinius popierius buvo neapmokestinamos), Pareiškėjas, kaip savo bendrovių vienintelis akcininkas, būtent paskolomis finansavo bendrovės. Pareiškėjas išvardina visą eilę kriterijų (*pavyzdžiui, įgauti platesniam asmenų ratui patrauklesnį įmonių finansavimo būdą (vertybinius popierius)*), kurie, jo nuomone, lėmė bendrovių finansavimo formos pakeitimą, tačiau pats Pareiškėjas daugiau kitų savo kontroliuojamų bendrovių finansavimo sandorių per obligacijas nei iki 2013 m. gruodžio mėn., nei vėliau (po 2014-01-01) nesudarė. Todėl, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalimi, skundžiamu sprendimu Pareiškėjo 2014–2016 m. palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) forma iš aukščiau nurodytų bendrovių gautos sumos pagrįstai vertintos kaip Pareiškėjo gautos palūkanos už paskolas ir atitinkamai pagal GPMĮ nuostatas apmokestintos.

Tačiau, kaip minėta, iš dalies negalima sutikti su mokesčių administratoriaus išvada, kad dėl Pareiškėjo priimto sprendimo UAB M1 finansavimą per paskolas pakeisti į finansavimą per obligacijas, ši bendrovė apskritai jokios ekonominės naudos negavo. Dėl 1 725 000 Lt sumos nebuvo pakeitimo, tai vertintina kaip Pareiškėjo pasirinktas finansavimo būdas. Kaip nurodyta patikrinimo akte, faktiškai piniginių lėšų šioje bendrovėje dėl jos refinansavimo padidėjo 1 725 000 Lt (14 350 000 Lt obligacijų emisijos kaina – 12 625 000 Lt gražinta Pareiškėjui paskola) suma. Nors mokesčių administratorius nurodo, kad UAB M1 pagal obligacijų pasirašymo sutartį gautas pinigines lėšas panaudojo ne investicijoms į nekilnojamojo turto projektą (*duomenys neskelbtini*), bet taip pat perskolino (*kartu su AB SEB gauta paskola*) ir susijusiai bendrovei (UAB „K1“ akcininkas – Pareiškėjas), tačiau nurodytina, kad dėl kredito jai suteikimo UAB M1 su banku derėjosi jau 2013 m. rudenį, kreditas suteiktas nuosavoms lėšoms refinansuoti, bendrovė perskolino pinigines lėšas kitai bendrovei – UAB „K1“ žemės sklypui pirkti, kurios veikla – nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas, be to, paskola UAB „K1“ suteikta kartu su banko paskola ir šias pinigines lėšas UAB „K1“ panaudojo, kaip nurodo Pareiškėjas, žemės sklypui įsigyti. Komisijos teigimu, paskoliniai santykiai tarp ūkio subjektų (nors ir susijusių) vertintini kaip įprasta verslo praktika, ypač, jei šių subjektų veikla susijusi su nekilnojamojo turto valdymu.

Todėl nėra pagrindo teigti, kad šia suma (1 725 000 Lt) buvo dirbtinai performinti anksčiau susiklostę paskolos teisiniai santykiai. Nurodyta apimtimi buvo sukurti nauji paskoliniai santykiai, jų pagrindu bendrovei buvo suteiktas papildomas finansavimas, šio papildomo finansavimo poreikis ir panaudojimas buvo realus, ekonomiškai pagrįstas, todėl aplinkybė, kad dėl 1 725 000 Lt obligacijų įsigijimo Pareiškėjas įgijo teisę ir tikrintuoju laikotarpiu faktiškai gavo neapmokestinamas obligacijų palūkanų pajamas, neleidžia daryti

išvados, kad tokiais veiksmais buvo piktnaudžiuojama, kad įgyta mokestinė nauda prieštarauja įstatymo tikslams ir kad toks sandoris neturi ekonominio ar verslo pagrindimo.

Atsižvelgiant į šias nustatytas aplinkybes, konstatuotina, jog iš refinansavimo sandorio ne tik Pareiškėjas gavo mokestinę naudą, tačiau ir UAB M1 pagal obligacijų pasirašymo sutartį dalį gautų piniginių lėšų panaudojo savo ekonominei veiklai vykdyti. Taigi dėl UAB M1 refinansavimo padidėjusia bendrovėje 1 725 000 Lt piniginių lėšų suma mažintina Pareiškėjui iš UAB M1 gautų palūkanų už obligacijas pripažinta Pareiškėjo gautomis palūkanomis už paskolas suma ir šioje dalyje atitinkamai mažintinas (iš dalies naikintinas) Pareiškėjui apskaičiuotas GPM ir su juo susijusios sumos.

Kadangi Komisija pati perskaičiuoti Pareiškėjai mokėtinų mokesčių negali, nes Komisijai mokesčių administravimo funkcija pagal MAĮ nuostatas nėra priskirta, Komisija, atsižvelgusi į MAĮ įtvirtintą Komisijos tikslą – objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą (MAĮ 148 str. 2 d.) bei vadovaudamasi administracinio proceso koncentracijos ir ekonomiškumo principais, 2018-05-14 kreipėsi į Inspekciją prašant pateikti informaciją (perskaičiavimą), kiek sudaro Pareiškėjui apskaičiuotas GPM ir su juo susiję delspinigiai bei bauda, mokesčių administratoriui pripažinus Pareiškėjo gautomis apmokestinamosiomis palūkanomis už paskolas: (1) Pareiškėjo iš UAB M1 gautas palūkanas už apmokėtus 1 725 000 Lt ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) (14 350 000 Lt obligacijų emisijos kaina – 12 625 000 Lt grąžinta paskola); (2) Pareiškėjo iš UAB „L1“ gautas palūkanas už įsigytus 535 000 Eur vertės 535 000 vnt. ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas).

Inspekcija 2018-05-18 pateikė Komisijai Pareiškėjo atliktus mokestinės prievolės perskaičiavimus, iš kurių matyti, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjui apskaičiuotas 11240,88 Eur GPM nuo jam iš UAB M1 gautas palūkanas už apmokėtus 1 725 000 Lt ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) ir 12 337,73 Eur GPM nuo jo iš UAB „L1“ gautų palūkanų už įsigytus 535 000 Eur vertės 535 000 vnt. ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas). Iš viso nuo šių palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) Pareiškėjui apskaičiuotas 23578,61 Eur (11 240,88 Eur + 12 337,73 Eur). Taigi, vietoj skundžiamu sprendimu Pareiškėjui apskaičiuoto 152601,95 Eur GPM, nurodytiną sumokėti į biudžetą 129 023,34 Eur GPM (152 601,95 Eur – 23 578,61 Eur). Atitinkamai perskaičiuotos ir GPM delspinigių bei baudos sumos, t. y. GPM delspinigiai sumažinti 2 192,59 Eur suma, o GPM bauda sumažinta 2 358 Eur suma. Taigi, Pareiškėjui vietoj skundžiamu sprendimu nurodytų sumokėti 14714,04 Eur GPM delspinigių (atleidus nuo 50 proc. delspinigių sumos) ir 15260 Eur GPM baudos, nurodytina sumokėti 12521,45 Eur GPM delspinigius (14714,04 Eur – 2 192,59 Eur) ir 12902 Eur (15260 Eur – 2 358 Eur) GPM baudą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 3 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2018-03-09 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-78 dalį dėl nurodymo Pareiškėjui sumokėti 23 578,61 Eur GPM, 2 192,59 Eur GPM delspinigius ir 2 358 Eur GPM baudą, likusioje dalyje dėl nurodymo Pareiškėjui sumokėti 129 023,34 Eur GPM, 12 521,45 Eur GPM delspinigius ir 12 902 Eur GPM baudą Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos sprendimą patvirtinti.

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 Mokesčių administravimo įstatymo 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

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė