



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A. F. 2018-06-07 SKUNDO**

2018 m. rugpjūčio 9 d. Nr. S-129 (7-102/2018)
Vilnius

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės
Ramutei Matkevičienei
B. D.
S. B.

2018 m. rugpjūčio 6 d. posėdyje išnagrinėjusi A. F. (toliau – Pareiškėjas) 2018-06-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-05-18 sprendimo Nr. 68-56, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2018-03-20 sprendimą Nr. (36.9) FR0682-85, kuriuo nurodyta Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 7096 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 1173,88 Eur GPM delspinigius, 20 proc. 1419 Eur GPM baudą.

Inspekcija nurodo, jog patikrinus Pareiškėjo GPM apskaičiavimo teisingumą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31, nustatyta, kad Pareiškėjas 2011–2013 m. suteikė UAB "A1" (toliau – Bendrovė) paskolas. 2013-12-09 (obligacijų pasirašymo sutarties data dėl obligacijų įsigijimo iš Bendrovės) Pareiškėjui negrąžinta paskolų suma sudarė 804113 Lt. 2013-12-09 Pareiškėjas su Bendrove pasirašė Obligacijų pasirašymo sutartį Nr. 2013/12-002, pagal kurią bendra pasirašytų obligacijų kaina 1000500 Lt. Pareiškėjas iš Bendrovės gavo palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius, įsigytus iki 2013-12-31, pajamų sumas: 2015 m. – 40428 Eur, 2016 m. – 11214 Eur. Panevėžio AVMI traktavo, kad obligacijų išleidimo tikslas – ne pinigų pasiskolinimas, Pareiškėjas kartu su kitais asocijuotais asmenimis kontroliavo Bendrovę, darė įtaką Bendrovės sprendimams, todėl buvo siekiama tik mokestinės naudos Pareiškėjui ir už 2015–2016 m. nuo gautų palūkanų sumų 2018-01-22 patikrinimo aktu Nr. (42.72) FR0680-21 (toliau – Patikrinimo aktas) papildomai apskaičiavo 7096 Eur GPM.

Panevėžio AVMI, išanalizavusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei įrodymus ir įvertinusi pateiktas Pareiškėjo pastabas, 2018-03-20 sprendimu Nr. (36.9) FR0682-85 (toliau – Sprendimas) patvirtino Patikrinimo aktą ir, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 str., 66 str. 2 d., 69 str. 1 d., 96 str. 1 d. 2 p., 97 str. 2 d., 98, 99 str., 132 str. 2 d. 1 p., 139 str. 1 d., GPM įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 str. 14 d., 3, 5, 6 str., 22 str. 2 d., 23 str. 1 d., 36 str. 2 d., nurodė sumokėti į valstybės biudžetą 7096 Eur GPM, 1173,88 Eur GPM delspinigius, 20 proc. 1419 Eur GPM baudą.

Dėl paskolos ir obligacijų pasirašymo sutarčių su Bendrove

Pasak Inspekcijos, ginčas kyla dėl Pareiškėjo gautų palūkanų nuo obligacijų valdymo apmokestinimo, todėl ji nurodo pasisakanti dėl šių argumentų.

Inspekcija cituoja MAĮ 10 straipsnio, 69 str. 1 dalies, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) jurisprudenciją, aiškinančią MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo taisyklės (LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007; 2009-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A442-499/2009; 2015-07-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1239-556/2015; 2016-06-06 nutartis adm. byloje Nr. A-581-602/2016; 2017-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A-848-602/2017).

Inspekcija sprendime taip pat cituoja skirtingais mokestiniais laikotarpiais galiojusias GPMĮ 17 straipsnio nuostatas, reglamentavusias palūkanų priskyrimą prie neapmokestinamųjų pajamų. 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 (GPMĮ (2008-12-23 redakcija Nr. XI-111, netaikoma nuo 2014-01-01) 17 str. 1 d. 19 punktas).

Neapmokestinamosios pajamos yra šios: 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 mokestinį laikotarpį, jeigu ne nuosavybės vertybiniai popieriai įsigyti ar sutartys dėl indėlių sudarytos nuo 2014-01-01 (GPMĮ (2013-06-27 redakcija Nr. XII-427, taikoma nuo 2014-01-01) 17 str. 1 d. 20 punktas).

Šiuo metu galiojančiame GPMĮ 17 str. 1 d. 19 punkte nustatyta, kad neapmokestinamosiomis pajamomis yra priskiriamos ir palūkanos, gautos už suteiktas paskolas (išskyrus paskolas, kurias įmonės dalyvis suteikia įmonei arba gyventojas suteikia asmeniui, susijusiam su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, jeigu už šias paskolas įmonė arba asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, įmonės dalyviui arba gyventojui moka palūkanas, viršijančias tikrąją rinkos kainą), jeigu paskolos bus pradėtos gražinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos. Toks reglamentavimas, nepaisant to, kad galiojantis įstatymas šios lengvatos taikymą sieja su palūkanų, kurios atitinka tikrąją rinkos kainą, mokėjimu, leidžia įmonę valdantiems asmenims vietoje investavimo į bendrovių akcinį kapitalą naudotis paskolomis (paskolos terminas nustatomas daugiau kaip 366 d., tačiau GPMĮ galiojančios lengvatos nesieja su palūkanų mokėjimu, todėl palūkanos gali būti pradėdamos mokėti iškart po paskolos sutarties sudarymo). Tuo būdu pasiekiamą dviguba mokestinė nauda. Skirtingai nuo dividendų, kurie šiuo metu apmokestinami 20 proc. tarifu ir yra neleidžiami atskaitymai bendrovei, palūkanos yra leidžiami atskaitymai bendrovei (taupoma 15 procentų pelno mokesčio) ir neapmokestinamos pajamos palūkanų gavėjui – gyventojui (GPMĮ 2, 5, 6, 16, 17, 19, 20 ir 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio 2, 4, 12, 42, 461 ir 53 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto ir Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 23, 24, 25, 26, 30 ir 31 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto 2013-06-14 aiškinamojo rašto Nr. XIIP-717 3 p. 5 pastraipa).

Taigi, įstatymų leidėjas išreiškė argumentus dėl mokestinės naudos, kurių pagrindu buvo panaikinta minėta mokestinė lengvata:

1) neapmokestinamų palūkanų, kurios atitinka tikrąją rinkos kainą, mokėjimas leidžia įmonę valdantiems asmenims vietoje investavimo į bendrovių akcinį kapitalą naudotis paskolomis,

2) skirtingai nuo dividendų, palūkanos yra leidžiami atskaitymai bendrovei (taupoma 15 procentų pelno mokesčio) ir neapmokestinamos pajamos palūkanų gavėjui – gyventojui.

Pasak Inspekcijos, įstatymų leidėjas aiškiai pabrėžė, jog tokia mokestinė lengvata sukuria piktnaudžiavimo teise situaciją, kai vietoje reikiamo dydžio įstatinio kapitalo suformavimo, kurio pagrindu ūkio subjektas plėtoja savo veiklą ir jos rezultate išmoka GPM apmokestinamus dividendus, asmuo teikia paskolas savo valdomai įmonei, kuri moka GPM neapmokestinamas palūkanas.

Neapmokestinamosios pajamos yra šios: palūkanos 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), jeigu šie ne 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 (GPMĮ (2013-12-12 redakcija Nr. XII-663, taikoma nuo 2014-01-01) 17 str. 1 d. 20¹ punktas).

Šiuo metu nėra aiškiai reglamentuojami atitinkamų pajamų (<...> palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius, kai šie vertybiniai popieriai įsigyti iki 2013-12-31) priskyrimas neapmokestinamosioms pajamoms, taip pat finansinės priemonės ir ne nuosavybės vertybinių popierių sąvokos. Taip pat siekiant teisinio aiškumo, GPMĮ projekte siūloma patikslinti GPMĮ 17 str. 1 dalį papildant ją nauju 20¹ punktu, kuriame siūloma atskirai nustatyti, kad palūkanos iš ne nuosavybės vertybinių popierių ir toliau bus gyventojų neapmokestinamosios pajamos, jei šie vertybiniai popieriai įsigyti iki 2013-12-31 ir atitiks kitas šiame punkte nustatytas sąlygas (GPMĮ 2, 17, 21 ir 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto 2013-10-16 aiškinamojo rašto Nr. XIIP-1099 3 p. 2 pastraipa, 4 p. 3 pastraipa).

Inspekcija tvirtina, jog įstatymų leidėjas tik patikslino jau galiojančios mokestinės lengvatos sampratą, t. y. užtikrino jos tęstinumą, bet neįtvirtino naujos mokestinės lengvatos. Kitaip sakant, įstatymų leidėjas užtikrino mokesčių mokėtojų, kurie nuosekliai ir ilgą laiką valdė obligacijas, teisėtus lūkesčius, t. y. aiškiai apibrėžė lengvatos taikymo ribas.

Nurodo, jog šiuo atveju Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjo sandorių tyrimą, nustatė šias svarbias aplinkybes (Patikrinimo aktas, 2–6 psl., Sprendimas, 2–7 psl.):

1. Pareiškėjas Bendrovei suteikė paskolas: 2006-12-28 – 200000 Lt (grąžinta Pareiškėjui 2007-04-26 – 100000 Lt ir 2007-05-25 – 100000 Lt); 2007-11-12 – 300000 Lt ir 2007-12-27 – 400000 Lt (grąžinta Pareiškėjui 2008-02-06 – 300000 Lt ir 2008-04-04 – 400000 Lt); 2008-10-10 – 100000 Lt ir 2008-11-28 – 100000 Lt (grąžinta Pareiškėjui 2009-03-16 – 100000 Lt ir 2009-04-28 – 100000 Lt). 2009–2010 m. Pareiškėjas Bendrovei paskolų neteikė (Panevėžio AVMI 2017-11-16 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (42.72) FR0686-1517 (toliau – Ataskaita), 6 psl.).

2. Pareiškėjas turi / turėjo kontroliuojamų vienetų akcijų: 2012–2016 m. 25 proc. Bendrovės akcijų. 2013-12-09 obligacijų pasirašymo sutarties sudarymo metu Bendrovę kontroliavo Pareiškėjas ir jo tėvas M. F. (kartu valdė 50 proc. turtinių teisių), direktoriumi buvo jo sūnus J. C. (Ataskaita, 6 psl., išrašai iš VMI informacinės sistemos, Gyventojų registro).

3. Pareiškėjas 2011-11-17 paskolos sutartimi Nr. 3 suteikė paskolas Bendrovei: 2011-11-17–220836 Lt (paskola iki 2013-12-31 negrąžinta), 2012-10-25 – 198000 Lt (paskola iki 2013-12-31 negrąžinta), 2012-11-20 – 221873,50 Lt (paskola iki 2013-12-31 negrąžinta), 2013-04-04 – 500000 Lt (2013 m. – 278209 Lt (2013-04-04) sumažinta paskolos dalis permokėtų dividendų užskaita; 58387 Lt (2013-11-29) grąžinta paskolos dalis).

2014-11-05 – 70000 Lt (20273 Eur), 2014-11-05 paskolos sutartis su 6 proc. metinių palūkanų, paskolos grąžinimo terminas 2017-11-05.

2016-08-16 – 10000 Eur, 2016-08-16 paskolos sutartis su 6 proc. metinių palūkanų, paskolos grąžinimo terminas 2017-11-16.

2016-09-12 – 70000 Eur, 2016-09-12 paskolos sutartis su 6 proc. metinių palūkanų, paskolos grąžinimo terminas 2017-11-16 (Pareiškėjo ir Bendrovės 2012-01-23 paskolos sutartis, jos priedai, 2014-11-05, 2016-08-16, 2016-09-12 paskolos sutartys, Pareiškėjo suteiktų ir grąžintų paskolų 2006–2016 m. suvestinė).

4. Bendrovė Pareiškėjui už suteiktas paskolas pervedė palūkanų sumas (neapmokestinamos pajamos): 2012-12-31 – 25144 Lt (už suteiktas paskolas 2011–2012 m.), 2013-12-31 – 66297 Lt (už suteiktas paskolas 2011–2013 m., Ataskaita, 8 psl.).

5. 2013-12-09 Pareiškėjas su Bendrove pasirašė Obligacijų pasirašymo sutartį Nr. 2013/12-002 (veikdamas pagal Bendrovės akcininkų susirinkimo protokolą Nr. 2013/12-06/01, kur nuspręsta išleisti 700000 Eur arba 2415000 Lt obligacijų emisiją, 1820 dienų trukmės, obligacijas su 10 procentų metinių palūkanų norma). Pareiškėjo įsigijamos obligacijos išleidžiamos šiomis sąlygomis: išleidžiamų obligacijų skaičius: 700 vienetų; neišplatinus numatytų obligacijų skaičiaus, obligacijų emisija bus perskaičiuota išplatintų obligacijų skaičiui (išplatinta tik 440 vnt. obligacijų, kurias įsigijo Pareiškėjas – 290 vnt. ir jo tėvas M. F. – 150 vnt.); nominali vienos obligacijos vertė – 3450 Lt (1000 Eur); nominali emisijos vertė – 2415000 Lt; Bendrovė turi teisę išpirkti anksčiau sutartyje numatyto laiko iš pirkėjo obligacijas, apie tai raštu Pareiškėjui pranešus prieš 30 dienų, bet ne anksčiau, kaip 2014-12-31; metinių palūkanų norma – 7,8 procento; platinimo laikotarpis 2013-12-09–2013-12-31; obligacijų galiojimo pradžia – 2013-12-09; išpirkimo data – 2018-07-01.

Minėta sutartimi Bendrovė pateikė Pareiškėjui pasirašyti, o jis pasirašė ir įsipareigojo įsigyti 290 vienetų obligacijų šiomis sąlygomis: vienos pasirašytos obligacijos kaina – 3450 Lt; bendra pasirašytų obligacijų kaina – 1000500 Lt; Bendrovė įsipareigojo numatyta tvarka išmokėti 7,8 proc. metinių palūkanų.

Už įsigytas obligacijas Pareiškėjas su Bendrove atsiskaitė: mokėjimo pavedimais pervedė 2013-12-19 – 18941 Lt, 2013-12-31 – 65550 Lt, iš viso: 84491 Lt; padarė užskaitas: 804113 Lt negrąžintų paskolų (suteiktų 2011–2013 m.), 1214 Lt nesumokėtų palūkanų už 2011 m. suteiktas paskolas, 111200 Lt nesumokėtų apskaičiuotų palūkanų nuo neišmokėtų laiku dividendų, 1035 Lt (Bendrovės duomenimis, buvo priskaičiuota 26179 Lt palūkanų, išmokėta – 25144 Lt) – skirtumas tarp priskaičiuotų ir išmokėtų palūkanų už 2012 m.

Iš viso: 1002053 Lt, 2014-01-06 Bendrovė grąžino Pareiškėjui 1553 Lt kaip permoką už sumokėtas obligacijas. Iš viso obligacijos išpirktos už 1000500 Lt (1002053 Lt – 1553 Lt). Didžiąją išpirkimo sumos dalį sudarė negrąžintų paskolų užskaita 804113 Lt, tai sudarė 80,4 proc. visos įsigijimo sumos (804113 Lt x 100 proc. : 1000500 Lt) ir kitos užskaitos 111896 Lt (1214 Lt + 111200 Lt + 1035 Lt – 1553 Lt) Lt, tai sudarė 11,2 procento įsigijimo sumos (111896 Lt x 100 proc.: 1000500 Lt), iš viso užskaitos suma sudarė 91,6 procento, o investicija už obligacijas sudarė tik 8,4 proc. (100 proc. – (80,4 proc.+11,2 proc.), Ataskaita, 8 psl., Bendrovės 2013-12-06 visuotinio akcininkų susirinkimo protokolas Nr. 20131206/01 Nr. 47, 2013-12-09 obligacijų pasirašymo sutartis, Pareiškėjo 2017-12-13 el. laiškas).

6. Pareiškėjas iš Bendrovės gavo palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius, įsigytus iki 2013-12-31, pajamų sumas: 2015 m. – 40428 Eur, t. t. 37032 Eur gauta palūkanų suma nuo užskaitos sumos už obligacijas (40428 Eur x 91,6 proc.). 2014 m. Pareiškėjas palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius, įsigytus iki 2013-12-31 negavo; 2016 m. – 11214 Eur, t. t. 10272 Eur nuo užskaitos sumos (11214 Eur x 91,6 proc., Ataskaita, 8, 9 psl., Pareiškėjo Metinės pajamų deklaracijos už 2015, 2016 m.).

7. 2015-07-03 Pareiškėjas pasirašė obligacijų perleidimo sutartį su *TI OU* (toliau – Estijos įmonė), kuri yra 25 procentų Bendrovės turtinių teisių turėtoja, perleisdamas 146 vnt. Bendrovės obligacijų minėtai įmonei, 1 obligacijos vertė 1000 Eur, nustatyta metinė palūkanų norma 7,8 procento, išpirkimo terminas 2018-07-01. Už perleistas obligacijas 2015-07-20 Estijos įmonė pervedė Pareiškėjui 146000 Eur, o 2015-07-21 – 6302 Eur palūkanų. Nuo 2015-07-04 Pareiškėjas turi 144 vienetus neišpirktų obligacijų po 1000 Eur, sumoje 144000 Eur. Šiuo sandoriu Pareiškėjas susigrąžino dalį paskolos, kuri buvo suteikta Bendrovei ir kuri buvo užskaityta įsigyjant obligacijas (Ataskaita, 9 psl., Pareiškėjo el. laiškas).

Inspekcija nurodo, jog iš išdėstytų aplinkybių matyti, kad Pareiškėjas, finansuodamas Bendrovę, niekada netaikė finansavimo per obligacijas būdo – teikė tik paskolas, todėl žinodamas, kad pagal pasikeitusias teisės aktų nuostatas jis nuo 2014 m. privalės mokėti GPM nuo palūkanų už paskolas, pakeitė Bendrovės finansavimo būdą: sudarė 2013-12-09 sutartį, kurioje nurodė 1000500 Lt įmonės išleistų obligacijų išpirkimo sumą, kuri buvo užskaityta negrąžintų paskolų ir kitomis sumomis (916009 Lt), t. y. konkrečią investiciją sudarė tik 8,4 proc. sumos (84491 Lt), pakeitė įmonės įsipareigojimus grąžinti paskolas į įsipareigojimą išpirkti obligacijas, nurodė 7,8 procentų metinę palūkanų normą, išpirkimo terminą – 2018-07-01, ir tokiu būdu užsitikrino galimybę daugiau nei 5 metų laikotarpiu pagrįsti neapmokestinamų pajamų gavimą (obligacijos įsigytos

2013-12-09, išpirkimo terminas – 2018-07-01, per metus susidaro 214720 Lt, per 27 metus – 5797440 Lt).

Inspekcija pažymi, jog įstatymų leidėjas nei įstatyme, nei įstatymo aiškinamajame rašte neaptarė papildomų sąlygų dėl ne nuosavybės vertybinių popierių įsigijimo, kurių pagrindu būtų taikoma mokestinė lengvata, todėl Pareiškėjo teiginys, kad mokesčių administratorius privalėjo įvertinti piniginių lėšų panaudojimo Bendrovės ūkinėje veikloje poreikį ir tik nustatęs, jog papildomų lėšų nereikėjo, galėjo paneigti lengvatos taikymą, yra nepagrįstas. Taigi, pasak Inspekcijos, sutiktina su Panevėžio AVMI, kad Pareiškėjas, pasinaudodamas minėtos įmonės kontrole ir įtaka priimamiems sprendimams, siekė sudaryti sau naudingas sandorio sąlygas ir įgyti mokestinės naudos, t. y. sudaryti prielaidas Pareiškėjui gauti pajamas iš Bendrovės, išvengiant mokesčių įstatymuose numatytų mokestinių prievolių. Tuo tarpu Bendrovė iš šio sandorio papildomų investicijų, kurios uždirbtų papildomą pelną, gavo labai simboliškai – 84491 Lt, t. y. 8,4 proc. nuo visos obligacijų vertės.

Pareiškėjas 2018-06-07 skunde nurodo nesutinkantis su Inspekcijos sprendimu. Teigia rinkos sąlygomis Bendrovei teikęs paskolas, lėšos buvo reikalingos Bendrovės veiklai finansuoti (apyvartumo užtikrinimui, investicijoms ir pan.) ir finansiniam tvarumui užtikrinti.

2006-12-28 mokesčių mokėtojas suteikė 200000 Lt paskolą. Paskola Bendrovei 2007 m. suteikta dalimis, 2007-04-26 gražinta 100000 Lt ir 2007-05-25 – 100000 Lt.

2007-11-12 Bendrovei paskolinta 300000 Lt ir 2007-12-27 paskolinta 400000 Lt. Pareiškėjui paskola gražinta 200-02-06 ir 2008-04-04, atitinkamai 300000 Lt ir 400000 Lt.

2008-10-10 mokesčių mokėtojas Bendrovei paskolino 100000 Lt, o 2008-11-28 – 100000 Lt. Paskola gražinta mokesčių mokėtojui 2009-03-16 – 100000 Lt ir 2009-04-28 – 100000 Lt.

Per 2006–2009 m. laikotarpį Bendrovė gražino visas mokesčių mokėtojo suteiktas paskolas. 2011-11-17 paskolos sutartimi Nr. 3 mokesčių mokėtojas suteikė Bendrovei paskolas:

2011-11-17 suteikta 220836 Lt (paskola iki 2013-12-31 negražinta);

2012-10-25 paskolinta 198000 Lt (paskola iki 2013-12-31 negražinta);

2012-11-20 suteikta 221873,50 Lt (paskola iki 2013-12-31 negražinta);

2013-04-04 – 500000 Lt paskola (2013-04-04 278209 Lt sumažinta paskolos dalis permokėtų dividendų užskaita; 2013-11-29 gražinta paskolos dalis).

2011-11-17 paskolos sutartimi buvo finansuojamos Bendrovės investicijos į gamybos priemones. 2011–2013 m. Bendrovės investicijos į pagalvėlių gamybos liniją, profiliavimo stakles, dvipuses dygių pjovimo stakles ir kt. su tuo susijusias gamybos priemones sudarė per 360000 Eur.

Paskolos suteikimo sąlygose numatytos 8,7 procentų metinės palūkanos. Palūkanų išmokėjimo datos ir sąlygos nenumatytos. 2012-12-31 Bendrovė pervedė mokesčių mokėtojui 25144 Lt palūkanas už 2011–2012 m. suteiktas paskolas, 2013-12-31 – 66297 Lt palūkanas už 2011–2013 m. suteiktas paskolas.

2014-11-05 mokesčių mokėtojas Bendrovei paskolino 70000 Lt, paskolos gražinimo terminas – 2017-11-05.

2016-08-16 mokesčių mokėtojas Bendrovei paskolino 10000 Eur, paskolos gražinimo terminas – 2017-11-16, 2016-09-12 paskolos sutartimi – 70000 Eur su 6 proc. metinių palūkanų, paskolos gražinimo terminas – 2017-11-16.

Skunde pažymima, kad Pareiškėjas, būdamas vienu iš Bendrovės akcininkų, teikė, skolino lėšas Bendrovei, kad būtų užtikrinta Bendrovės veikla. Skolintis iš komercinių bankų Bendrovei nebuvo palanku. Be to, dažnu atveju bankai Bendrovei pinigų neskolino.

2013-12-09 mokesčių mokėtojas su Bendrove pasirašė Obligacijų pasirašymo sutartį Nr. 2013/12-002, kuria Bendrovė parduoda išleidžiamas obligacijas, o mokesčių mokėtojas obligacijas perka. Sutartimi Pardavėjas pateikė Pirkėjui pasirašyti, o Pirkėjas pasirašė ir įsipareigojo įsigyti 290 vienetų obligacijų. Vienos pasirašytos obligacijos kaina 3450 Lt, bendra pasirašytų obligacijų kaina – 1000500 Lt. Nuosavybės teisė į pasirašytas obligacijas Pirkėjui pereina nuo visiško atsiskaitymo už pasirašytas obligacijas dienos. Pardavėjas įsipareigojo numatyta tvarka išmokėti 7,8 proc. metinių palūkanų. Išpirkimo terminas – 2018-07-01.

Išleistos obligacijos pilnai apmokėtos užskaičius 916009 Lt Bendrovės skolą Pareiškėjui (2013-12-31 buhalterinė pažyma Nr. 13/03) bei atlikus Pareiškėjui bankinius pavedimus – 18941 Lt

(2013-12-19) ir 65550 Lt (2013-12-31), t. y. Bendrovės išleistos obligacijos pilnai apmokėtos 2013-12-31.

Pareiškėjas skunde cituoja GPMĮ 17 str. 1 d. 20¹ punkto nuostatas. Nurodo, jog iki 2013-12-31 galiojo GPMĮ 17 straipsnio nuostatos, pagal kurias gyventojų gautos palūkanos už įmonėms ir kitiems gyventojams suteiktas paskolas buvo neapmokestinamos. Minėta lengvata panaikinta nuo 2014 m. pradžios, t. y. gaunamos palūkanos už suteiktas paskolas apmokestinamos 15 proc. GPM, neatsižvelgiant į tai, kada sudarytos paskolos sutartys. Suteiktų paskolų palūkanos gyventojui apmokestinamos visais atvejais, nepriklausomai nuo to, per kiek laiko paskola pradėta gražinti ir nepriklausomai nuo per metus gautų palūkanų pajamų dydžio. Pagal aktualių laikotarpiu galiojančias GPMĮ 17 str. 1 d. 20¹ punkto nuostatas gyventojų palūkanos, gautos už obligacijas, GPM neapmokestinamos, kai tenkinamos šios sąlygos: (i) obligacijos įsigytos iki 2013-12-31 ir (ii) obligacijos pradėtos išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo jų išleidimo dienos. Jeigu gyventojas (obligacijų turėtojas) su asmeniu, išleidusiu ne nuosavybės vertybinius popierius, yra susijęs darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, tai turi būti išlaikyta dar viena sąlyga – jam mokamos palūkanos neturi būti didesnės negu mokamos kitiems tų pačių ne nuosavybės vertybinių popierių turėtojams.

Kai gyventojas įsigyja obligacijas pirminio platinimo metu, kai jos yra platinamos nuo išleidimo iki platinimo pabaigos dienos, šių obligacijų įsigijimo data bus laikoma atitinkamo įrašo padarymo į asmeninę vertybinių popierių sąskaitą diena. Prie šio skundo Pareiškėjas nurodo pridantis vertybinių popierių sąskaitos išrašą, parodantį obligacijų įsigijimo datą. Neatsižvelgiant į tai, koku būdu įsigytos obligacijos, palūkanos, gautos už jas, pajamų mokesčiu neapmokestinamos, jeigu obligacijos pradėtos išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo jų išleidimo dienos.

Inspekcija sprendime pateikia GPMĮ 17 str. 1 d. 19 punkto pakeitimo įstatymo aiškinamojo rašto nuostatas, kurios, Pareiškėjo teigimu, visiškai nesusijusios, nes tuo metu, kai buvo suteiktos paskolos, ši lengvata (galbūt ydinga, kaip nurodoma aiškinamajame rašte) galiojo, Bendrovei paskolos buvo reikalingos vystyti gamybą.

Pareiškėjas tvirtina, jog Inspekcija sprendime nepagrįstai nurodo, kad Obligacijų pasirašymo sandoriu buvo siekiama tik mokestinės naudos. Cituoja Akcinių bendrovių įstatymo (toliau – ABĮ) 55 straipsnio nuostatas, pagal kurias akcinės bendrovės obligacija yra terminuotas skolos vertybinis popierius, pagal kurį akcinė bendrovė, išleidžianti obligacijas, tampa obligacijos savininko skolininke ir prisiima išpareigojimus obligacijos savininko naudai. Nurodo, jog obligacijų išleidimas yra būdas pasiskolinti lėšų. Investuotojas skolina bendrovei tam tikrą pinigų sumą iš anksto nustatytais sąlygomis ir sutartam laikotarpiui. Pasibaigus nustatytam laikui, bendrovė gražina investuotojui pasiskolintą pinigų sumą (išperka obligaciją) ir už leidimą naudotis pinigais sumoka investuotojui palūkanas.

Inspekcija sprendime nurodo, jog obligacijų apmokėjimą Pareiškėjas didžiąja dalimi padengė įskaitydamas priešpriešinius reikalavimus. Pareiškėjas pažymi, kad asmenų tarpusavio priešpriešinių reikalavimų įskaitymas ar atsiskaitymas ne pinigais, o turtu tiek teisine, tiek apskaitos prasme yra pilnavertis neginčytinas atsiskaitymas. ABĮ nereglamentuoja, koku būdu turi būti apmokamos bendrovių išleistos obligacijos: grynaisiais pinigais, per banką, turtu, įskaitymu ar pan. Vadinasi, leidžiami visi legalūs civilinėje apyvartoje naudojami atsiskaitymo būdai. Todėl tas faktas, kad pati Bendrovė fiziškai gavo tik dalį pinigų, o kita dalimi buvo užskaityta Pareiškėjo suteikta paskola, negali apspręsti, kad obligacijų išleidimas buvo įtakojamas tik mokestinių paskatų.

Pareiškėjas tvirtina, jog Inspekcija nepagrįstai teigia, kad Bendrovė iš šio sandorio (obligacijų išleidimo) papildomų investicijų, kurios uždribtų pelną, gavo labai simboliškai – 84491 Lt, t. y. 8,4 proc. nuo visos obligacijų vertės. Pažymi, kad bendrąja prasme ūkio subjektui realią ekonominę naudą gali duoti tiek lėšų suteikimas, tiek skolos gražinimo atidėjimas. Abiem atvejais ūkio vienetą pirmuoju atveju padidina savo apyvartinį kapitalą, o antruoju – apyvartinio kapitalo nesumažina.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad skolų gražinimas Pareiškėjui tuo metu buvo neįmanomas, todėl buvo priimtas sprendimas išleisti obligacijas tokiu būdu nukeliant Bendrovės skolos gražinimą. Pareiškėjo suteiktomis paskolomis Bendrovė finansavo savo investicijas į gamybos priemones. Investicijos leido išplėsti gaminių asortimentą, pradėti gaminti iš esmės naujus,

lig tol negamintus gaminius, tokius kaip *Hanna, Stella, Madison, Savana, Pavilion, Rosenborg, Park, California, Coswold, Harmony, Malmo* ir kt. Taip pat buvo išplėstas partnerių ratas – *DI* (Danija), *VI* (Suomija). Inspekcija sprendime bei Panevėžio AVMI patikrinimo akte nenurodo nei vieno argumento, kad Pareiškėjo paskolintos lėšos nebuvo reikalingos Bendrovei.

Pasak Pareiškėjo, sprendime nepagrįstai nurodoma, kad obligacijų įsigijimo sutartis nebuvo sudaryta Bendrovei vykdant jos įprastą veiklą. Bendrovė visuomet vykdė ir tebevykdo tą pačią veiklą daugiau kaip 20 metų, gamindama lauko baldus. Kaip jau nurodyta anksčiau, Bendrovės investicijoms buvo reikalingos lėšos, kurias užtikrino Pareiškėjas. Prie šio skundo pridedamos Ilgalaikio turto nusidėvėjimo lentelės, iš kurių matyti, kad Bendrovės už paskolintas lėšas įsigytas ilgalaikis turtas, gamybos priemonės lig šiol yra naudojami jos veikloje.

Skunde tvirtinama, jog Inspekcija nepagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas. Cituojama MAĮ 69 str. 1 dalis, nurodoma, jog LVAT yra išaiškinęs, kad 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 mokestinės naudos. 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. Esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, mokesčio mokėtojas neprivalo rinktis tokio, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė, ar kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui (LVAT 2008-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-250/2008; 2011-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A-575-371/2011; 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Taip pat LVAT yra nurodęs, kad pagrįsti tvirtinimą, jog sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius (LVAT 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A-502-1305/2008; 2013-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-97/2013).

Nagrinėjamu atveju, pasak Pareiškėjo, Inspekcija apsiribojo tik fakto, kad obligacijos didžiąja dalimi apmokėtos anksčiau suteiktomis paskolomis, konstatavimu. Tačiau to nepakanka, turi būti išanalizuotas tokio obligacijų apmokėjimo ekonominis nepagrįstumas ir išimtinai mokestinės naudos siekimas. Panevėžio VMI šiuo aspektu obligacijų išleidimo ir apmokėjimo aplinkybių nenagrinėjo. Todėl daroma išvada, kad Inspekcija negalėjo taikyti MAĮ 69 straipsnio nuostatų.

Skunde pažymima, kad teismų praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad vien tik ta aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas 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). Apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios jų ekonominei veiklai; jei apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti tarp skirtingų sandorių, jis turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinę naštą (ESTT sprendimas byloje Nr. C-277/09). LVAT yra ne kartą pažymėjęs (pavyzdžiui, 2011-02-04 nutartyje adm. byloje A438-201/2011), kad 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. Pagal LVAT praktiką akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo 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. Pareiškėjo vertinimu, jis, teikdamas pastabas ir šį skundą, juose pakankamai pagrindė, kad nei jo, nei Bendrovės veiksmuose piktnaudžiavimo nebuvo, o sandoriai atitiko ekonominę logiką pagal tuo metu buvusias ekonomines sąlygas.

Remdamasis aukščiau išdėstytomis aplinkybėmis, MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2018-05-18 sprendimą Nr. 68-56 bei Panevėžio AVMI 2018-03-20 sprendimą Nr. (36.9) FR0682-85.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, ginčo šalių atstovų Komisijos posėdžio metu išdėstytas

pozicijas, konstatuoja, jog ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjo skundas atmetinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju kilo dėl mokesčių administratoriaus, taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, Pareiškėjo 2015 ir 2016 m. iš UAB "A1" gautų palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) pripažinimo Pareiškėjo gautomis palūkanomis už paskolas ir šių palūkanų apmokestinimo GPM pagrįstumo.

Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjo mokestinį patikrinimą už 2012-01-01–2016-12-31 mokestinį laikotarpį, nustatė, kad tikrinamaisiais 2015 ir 2016 m. UAB "A1" susijusiam asmeniui Pareiškėjui (Pareiškėjas valdė 25 proc. šios bendrovės akcijų) išmokėjo 40428 Eur ir 11214 Eur palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas), kurias Pareiškėjas deklaravo metinėse pajamų mokesčio deklaracijose už 2015 ir 2016 m. kaip neapmokestinamąsias pajamas. Mokesčių administratorius, atsižvelgęs į nuo 2014-01-01 pasikeitusį teisinį reglamentavimą, pagal kurį lengvata, numačiusi 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 mokestinių laikotarpių pajamas, išanalizavęs Pareiškėjo sandorių (paskolų suteikimo, obligacijų pasirašymo) su UAB "A1" sudarymo aplinkybes, konstatavo, kad UAB "A1" obligacijų pasirašymo sutarties sudarymas 2013-12-09 buvo pagrįstas ne ekonominiais tikslais, o siekimu gauti tik mokestinės naudos – sudaryti prielaidas Pareiškėjui beveik 5 metų laikotarpiu gauti pajamas iš bendrovės, išvengiant jų apmokestinimo GPM. Nustatęs minėtas aplinkybes, mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, Pareiškėjo 2015 ir 2016 m. dalį iš UAB "A1" gautų palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) sumų, o būtent, 2015 m. – 37032 Eur ir 2016 m. – 10272 Eur (tai palūkanų sumos, kurios tenka obligacijų, kurios buvo įsigytos užskaitant bendrovės įsipareigojimus Pareiškėjui, vertei ir kurios sudarė 91,6 proc. visos įsigytų obligacijų vertės) vertino kaip Pareiškėjo gautas palūkanas už paskolas ir, vadovaudamasis GPMĮ 6 str. 1 dalimi, apmokestino taikydamas 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius Pareiškėjo faktiškai už įsigytas obligacijas mokėjimo pavedimais sumokėtą 84491 Lt sumą (8,4 proc. nuo visos obligacijų įsigijimo sumos) pripažino realia UAB "A1" gauta investicija ir nuo šios sumos Pareiškėjui išmokėtų palūkanų GPM neapmokestino.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos pozicija ir skunde Komisijai nurodo, jog jis, būdamas UAB "A1" akcininku, skolino bendrovei lėšas, kad būtų užtikrinta jos veikla. Pareiškėjo suteiktomis paskolomis bendrovė finansavo savo investicijas į gamybos priemones, kurios leido išplėsti gaminių asortimentą, pradėti gaminti iš esmės naujus, lig tol negamintus gaminius, išplėsti partnerių ratą. Bendrovės išleistos obligacijos buvo visiškai apmokėtos 2013-12-31. Dėl obligacijų apmokėjimo įskaitant priešpriešinius reikalavimus Pareiškėjas nurodo, jog ABĮ nereglementuoja, kokiu būdu turi būti apmokamos bendrovių išleistos obligacijos: grynaisiais pinigais, per banką, turtu, įskaitymu ar pan. Vadinasi, leidžiami visi legalūs civilinėje apyvartoje naudojami atsiskaitymo būdai. Todėl tas faktas, kad pati bendrovė fiziškai gavo tik dalį pinigų, o kita dalimi buvo užskaityta Pareiškėjo suteikta paskola, negali apspręsti, kad obligacijų išleidimas buvo paveiktas tik mokestinių paskatų. Pažymi, kad bendrąja prasme ūkio subjektui realią ekonominę naudą gali duoti tiek lėšų suteikimas, tiek skolos grąžinimo atidėjimas, ūkio vienetams pirmuoju atveju padidina savo apyvartinį kapitalą, o antruoju – apyvartinio kapitalo nesumažina. Skolų grąžinimas Pareiškėjui tuo metu buvo neįmanomas, todėl buvo priimtas sprendimas išleisti obligacijas tokiu būdu nukeliant bendrovės skolos grąžinimą. Nagrinėjamu atveju, pasak Pareiškėjo, Inspekcija apsiribojo tik fakto, kad obligacijos didžiąja dalimi apmokėtos anksčiau suteiktomis paskolomis, konstatavimu, tačiau neanalizavo tokio obligacijų apmokėjimo ekonominio nepagrįstumo ir išimtinai mokestinės naudos siekimo. Pareiškėjo tvirtinimu, bendrovės sudaryti sandoriai atitiko ekonominę logiką pagal tuo metu buvusias ekonomines sąlygas ir todėl mokesčių administratorius ginčo situacijoje nepagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas. Pareiškėjas skunde išdėstytų motyvų pagrindu prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos sprendimą.

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 ūkinės operacijos, 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 adm. 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, o 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 Pareiškėjas pagal 2011-11-17 tarp jo ir UAB "A1" pasirašytą paskolos sutartį Nr. 3 (sutartyje numatytos 8,7 proc. palūkanos, paskolos grąžinimo terminas – 2016-11-17) bei priedus prie šios sutarties suteikė bendrovei paskolas: 2011-11-17 – 220836 Lt, 2012-10-25 – 198000 Lt, 2012-11-20 – 221873,50 Lt, 2013-04-04 – 500000 Lt (2013 m. 278209 Lt (2013-04-04) sumažinta paskolos dalis permokėtų dividendų užskaita, 58387 Lt (2013-11-29) grąžinta paskolos dalis). UAB "A1" Pareiškėjui už suteiktas paskolas pervadė palūkanų sumas (neapmokestinamos pajamos): 2012-12-31 – 25144 Lt už 2011–2012 m. suteiktas paskolas, 2013-12-31 (paskutinę dieną prieš panaikinant palūkanų už paskolas neapmokestinimo GPM lengvatą) – 66297 Lt už 2011–2013 m. suteiktas paskolas. Pareiškėjo bendrovei suteiktų ir negrąžintų paskolų suma 2013-12-31 buvo 804113 Lt. Pareiškėjas su bendrove 2013-12-02 pasirašė obligacijų pasirašymo sutartį Nr. 2013/12/002 (pagal bendrovės akcininkų susirinkimo protokolą Nr. 2013/12-06/01 buvo nuspręsta išleisti 700000 Eur arba 2415000 Lt obligacijų emisiją, 1820 dienų trukmės, su 10 procentų metinių palūkanų norma). Pareiškėjo įsigyjamoms obligacijoms buvo išleidžiamos šiomis sąlygomis: išleidžiamų obligacijų skaičius – 700 vienetų; neišplatinus numatytų obligacijų skaičiaus, obligacijų emisija bus perskaičiuota išplatintų obligacijų skaičiui (išplatinta tik 440 vnt. obligacijų, kurias

įsigijo Pareiškėjas – 290 vnt. ir jo tėvas M. F. – 150 vnt.); nominali vienos obligacijos vertė – 3450 Lt (1000 Eur); nominali emisijos vertė – 2415000 Lt; bendrovė turi teisę išpirkti anksčiau sutartyje numatyto laiko iš pirkėjo obligacijas, apie tai raštu Pareiškėjui pranešus prieš 30 dienų, bet ne anksčiau, kaip 2014-12-31; metinių palūkanų norma – 7,8 procento; platinimo laikotarpis 2013-12-09–2013-12-31; obligacijų galiojimo pradžia – 2013-12-09; išpirkimo data – 2018-07-01. Atkreiptinas dėmesys, kad sutarties II.6 punktas numatė palūkanų už obligacijas mokėjimo terminus: palūkanos sumokamos 2014-12-31, bet ne anksčiau kaip 366 d. nuo obligacijų įsigijimo; 2015-12-31; 2016-12-31; 2017-12-31 ir 2018-07-01 išperkant obligacijas, o IV.1 punktu pirkėjas įsipareigojo už pasirašomas obligacijas visiškai sumokėti 1000500 Lt sumą ne vėliau kaip 2013-12-31 į UAB "A1" sąskaitą banke *Swedbank AB*. Taigi, minėta sutartimi UAB "A1" pateikė Pareiškėjui pasirašyti, o jis pasirašė ir įsipareigojo įsigyti 290 vnt. obligacijų šiomis sąlygomis: vienos pasirašytos obligacijos kaina – 3450 Lt, bendra pasirašytų obligacijų kaina – 1000500 Lt, bendrovė įsipareigojo numatyta tvarka išmokėti 7,8 proc. metinių palūkanų. Nepaisant sutartyje numatytos apmokėjimo už įsigytas obligacijas sąlygos (pervedant lėšas mokėjimo pavedimais į bendrovės sąskaitą), Pareiškėjas už jas su bendrove atsiskaitė: mokėjimo pavedimais pervedė 2013-12-19 – 18941 Lt, 2013-12-31 – 65550 Lt, iš viso: 84491 Lt; padarė užskaitas: 804113 Lt negrąžintų paskolų (suteiktų 2011–2013 m.), 1214 Lt nesumokėtų palūkanų už 2011 m. suteiktas paskolas, 111200 Lt nesumokėtų apskaičiuotų palūkanų nuo neišmokėtų laiku dividendų, 1035 Lt (Bendrovės duomenimis, buvo priskaičiuota 26179 Lt palūkanų, išmokėta – 25144 Lt) – skirtumas tarp priskaičiuotų ir išmokėtų palūkanų už 2012 m. Iš viso: 1002053 Lt. 2014-01-06 bendrovė grąžino Pareiškėjui 1553 Lt kaip permoką už sumokėtas obligacijas. Iš viso obligacijos išpirktos už 1000500 Lt (1002053 Lt – 1553 Lt). Didžiąją išpirkimo sumos dalį (91,6 proc.) sudarė negrąžintų paskolų (80,4 proc.) ir kitos užskaitos. Pareiškėjas deklaravo iš UAB "A1" gautas neapmokestinamąsias palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius: 2015 m. – 40428 Eur, 2016 m. – 11214 Eur.

Pagal ginčui aktualių laikotarpiu galiojusį teisinį reglamentavimą gautos palūkanos už suteiktas paskolas (esant tam tikroms sąlygoms, dėl kurių ginčo nėra), buvo neapmokestinamos (GPMĮ 17 str. 1 d. 19 punktas). 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 dalis).

Taigi, vertinant Pareiškėjo paskolos sutarties bei jos priedų sudarymo, obligacijų pasirašymo sutarties su UAB "A1" vykdymo metu Lietuvoje galiojusią mokesstinę 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), išleistus po 2014-01-01, apmokestinimo režimas, sąlygojantis tokio pobūdžio pajamų nuo 2014-01-01 pripažinimą apmokestinamomis fizinio asmens pajamomis.

Komisija, vertindama nagrinėjamų paskolų suteikimo, obligacijų pasirašymo mokesčines teises pasekmes, nurodo, jog Pareiškėjas, suteikęs paskolas UAB "A1" gavo 91441 Lt neapmokestinamąsias palūkanų už paskolas pajamas (GPMĮ 17 str. 1 d. 19 punkte numatyta lengvata galiojo iki 2013-12-31, didžioji dalis nurodytųjų pajamų pervesta būtent 2013-12-31), o pasirašęs obligacijų pasirašymo sutartį iki 2013-12-31, kuria pakeitė bendrovės įsipareigojimą grąžinti paskolą iki 2016-11-17 į įsipareigojimą išpirkti obligacijas su 7,8 proc. metine palūkanų norma iki 2018-07-01, išvengė paskolų palūkanų pajamų apmokestinimo nuo 2014-01-01 ir beveik penkerių metų laikotarpiui įgijo teisę į neapmokestinamoms priskirtinas obligacijų palūkanų pajamas (GPMĮ 17 str. 1 d. 20¹ punkte numatyta lengvata palūkanoms už obligacijas taikoma tik tuo atveju, jeigu jos įsigytos iki 2013-12-31). Dėl sudarytų sandorių Pareiškėjo gauta mokesstinė nauda yra akivaizdi ir neginčijama. Kaip minėta, Pareiškėjas skunde nurodė, kad jis, būdamas vienu iš UAB "A1" akcininkų, skolino bendrovei lėšas užtikrinti jos veiklai, bendrovė lėšas investavo į gamybos priemones, kas leido išplėsti gaminių asortimentą, partnerių ratą. Obligacijų išleidimą

bendrovė pasirinko kaip vieną iš būdų pasiskolinti lėšų, todėl, Pareiškėjo tvirtinimu, mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo, kad obligacijų pasirašymo sandoriu buvo siekiama tik mokestinės naudos.

Įvertinusi minėtas aplinkybes, Komisija sprendžia, jog nagrinėjamo ginčo atveju esminis klausimas yra tai, ar aukščiau aptarta mokestinė nauda buvo pagrindinis sudaryto sandorio tikslas, ar vis dėlto Pareiškėjas, sudarydamas ginčo sandorį, siekė kitų, ekonomiškai pagrįstų, tikslų, o mokestinė nauda atsirado kaip šio sandorio pasekmė.

Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo medžiagą, ginčo šalių atstovų Komisijos posėdžio metu išdėstytas pozicijas, konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio turinio – Pareiškėjas obligacijų pasirašymo sandorį su UAB "A1" sudarė turėdamas vienintelį tikslą – gauti mokestinę naudą, yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, pagrįstai 2015 ir 2016 m. Pareiškėjo iš UAB "A1" gautas palūkanas už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) pripažino Pareiškėjo gautomis palūkanomis už paskolas ir atitinkamai jas apmokestino.

Kaip minėta, Pareiškėjas pagal 2011 m. sudarytą ilgalaikę paskolos sutartį suteikė UAB "A1" paskolas, kurių lėšos, kaip nurodo Pareiškėjas savo skunde bei ką patvirtina Pareiškėjo prie skundo pateikta ilgalaikio turto nusidėvėjimo lentelė, bendrovė panaudojo ilgalaikiam turtui įsigyti (pavyzdžiui, 2011 m. įsigyta pagalvėlių gamybos linija, 2012 m. – dvipusės dygių pjovimo staklės, 2013 m. – džiovyklų valdymo, pjuvenų ištraukimo sistemos ir t. t.). Tačiau Pareiškėjas, kuris kartu su kitais asocijuotais asmenimis kontroliavo bendrovę (kartu su tėvu M. F. valdė 50 proc. UAB "A1" turtinių teisių, sūnus J. C. buvo šios bendrovės direktorius), galėjo daryti ir darė įtaką jos sprendimams, 2013 m. gruodžio mėn. priėmė sprendimą išleisti bendrovės obligacijas. Išleidžiamas obligacijas įsigijo tik Pareiškėjas (290 vnt.) ir jo tėvas M. F. (150 vnt., iš viso 440, nors buvo nuspręsta išleisti 700 vnt.). Už įsigytas obligacijas Pareiškėjas su bendrove didžiąja dalimi atsiskaitė užskaitomis, o į bendrovės sąskaitą banke pervedė tik 84491 Lt (nors obligacijų pasirašymo sutartyje buvo numatyta sąlyga sumokėti už obligacijas numatytą piniginių lėšų sumą į bendrovės sąskaitą). Atsiskaitant už įsigytas obligacijas buvo atliktos užskaitos iš viso už 1002053 Lt: Pareiškėjui negrąžintų paskolų užskaita sudarė 804113 Lt, kitos užskaitos – 111896 Lt. Ir nors Pareiškėjas skunde tvirtina bei jo atstovas ginčo nagrinėjimo metu pabrėžė, jog obligacijų išleidimas buvo būdas bendrovei pasiskolinti lėšų, o asmenų tarpusavio priešpriešinių reikalavimų įskaitymas ar atsiskaitymas ne pinigais, o turtu tiek teisine, tiek apskaitos prasme yra visavertis neginčytinas atsiskaitymas, tačiau vertinant šių veiksmų (obligacijų išleidimo, atsiskaitymo už jas didžiąja dalimi užskaitomis) atlikimą nagrinėjamo mokestinio ginčo kontekste, sutiktina su mokesčių administratoriaus išvadomis, jog šie veiksmai buvo atlikti siekiant išimtinai mokestinės naudos Pareiškėjui, nes UAB "A1" skolintis pinigines lėšas obligacijų išleidimo būdu nebuvo jokio ekonominio būtinumo. UAB "A1" po obligacijų išleidimo sandorio sudarymo realiai papildomų investicijų pinigėmis lėšomis gavo labai mažai – 84491 Lt, t. y. 8,4 proc. nuo visos obligacijų vertės. Pareiškėjas skunde tvirtina, jog ūkio subjektui realią ekonominę naudą gali duoti ne tik lėšų suteikimas, bet ir skolos grąžinimo atidėjimas, o skolų grąžinimas Pareiškėjui tuo metu buvo neįmanomas, todėl ir buvo priimtas sprendimas išleisti obligacijas tokiu būdu nukeliant bendrovės skolos grąžinimą. Tačiau pažymėtina, jog obligacijų pasirašymo sandorio metu skolų Pareiškėjui grąžinimo terminai nebuvo net suėję (paskolos suteiktos iki 2016-11-17). Be to, iš Pareiškėjo prie skundo pateiktos ilgalaikio turto nusidėvėjimo lentelės matyti, kad UAB "A1" ir 2014, 2015 ar 2016 m. investavo pinigines lėšas ilgalaikiam turtui įsigyti, iš byloje nustatytų aplinkybių taip pat matyti, jog Pareiškėjas ir 2014 bei 2016 m. vėl skolino pinigines lėšas UAB "A1" paskolų sutarčių forma. Vadinasi, obligacijų išleidimo sandoriu bendrovės gauta reali investicija nebuvo pakankama ir neįrodo piniginių lėšų skolinimosi obligacijų išleidimo būdu būtinumo ir ekonominio pagrįstumo, ką ginčo situacijoje bando įrodyti Pareiškėjas. Byloje taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas 2015-07-03 pasirašė obligacijų perleidimo sutartį su *TI OU*, kuri yra 25 procentų UAB "A1" turtinių teisių turėtoja, perleisdamas 146 vnt. bendrovės obligacijų minėtai įmonei, 1 obligacijos vertė 1000 Eur, nustatyta metinė palūkanų norma 7,8 procento, išpirkimo terminas – 2018-07-01. Už perleistas obligacijas 2015-07-20 Estijos įmonė pervedė Pareiškėjui 146000 Eur, o 2015-07-21 – 6302 Eur palūkanų. Nuo 2015-07-04 Pareiškėjas turi 144 vnt. neišpirktų obligacijų po 1000 Eur, sumoje

144000 Eur. Šiuo sandoriu Pareiškėjas susigrąžino dalį paskolos, kuri buvo suteikta bendrovei ir kuri buvo užskaityta įsigyjant obligacijas.

Įvertinus tai, kad Pareiškėjas kartu su kitais asocijuotais amenimis kontroliavo UAB "A1" galėjo daryti ir darė įtaką šios bendrovės priimamiems sprendimams (pats priėmė sprendimus suteikti paskolas bendrovei, darė įtaką sprendimų dėl paskolų performinimo į obligacijas (jų išleidimo, apmokėjimo, paskolų grąžinimo) priėmimui), kad po bendrovės refinansavimo praktiškai piniginių lėšų, kurios būtų investuojamos / naudojamos šios bendrovės veiklai vykdyti, padidėjo labai nežymiai, kad sprendimas finansuoti bendrovę ne per paskolų sutarčių pakeitimus, papildymus, o per obligacijas buvo priimtas faktiškai po savaitės (2013-12-09), kai buvo paskelbtas (2013-11-26) GPMĮ projektas, numatantis lengvatą palūkanoms už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas), galima teigti, kad sudarant UAB "A1" obligacijų pasirašymo sandorį buvo siekiama išvengti nuo 2014-01-01 gautų palūkanų už suteiktas ilgalaikes paskolas apmokestinimo ir tuo pačiu sukurti sąlygas Pareiškėjui iš kontroliuojamos bendrovės obligacijų forma gauti palūkanų pajamas, kurios būtų priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms. Taigi, pagrindinis sudaromo sandorio tikslas buvo ne nukelti skolos Pareiškėjui grąžinimą ir taip užtikrinti UAB "A1" veiklą (kaip minėta, skolų Pareiškėjui grąžinimo terminas būtų suėjęs tik po 3 metų), bet, atlikus papildomus teisinius veiksmus, prisitaikyti prie besikeičiančio paskolų ir obligacijų palūkanų apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taip užsitikrinti, kad palūkanų už nuo 2011 m. suteiktas paskolas pajamos ir toliau būtų neapmokestinamos. Kitų objektyviai pateisinamų obligacijų pasirašymo sandorio tikslų, atsižvelgiant į aukščiau šiame sprendime konstatuotas aplinkybes, ginčo atveju nenustatyta. Todėl, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalimi, skundžiamu sprendimu Pareiškėjo 2015 ir 2016 m. palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius (obligacijas) forma iš UAB "A1" gautos sumos (palūkanų sumos nuo obligacijų, už kurias buvo atsiskaityta užskaitomis, dalies) pagrįstai vertintos kaip Pareiškėjo gautos palūkanos už paskolas ir atitinkamai pagal GPMĮ nuostatas apmokestintos.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-05-18 sprendimą Nr. 68-56.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesčio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 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 mokesčio ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė