



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS
SPRENDIMAS**

**DĖL UAB „PIENO PRAMONĖS INVESTICIJŲ VALDYMAS“
SKUNDO**

2019 m. gruodžio 16 d. Nr. S- 161 (7-76/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Pieno pramonės investicijų valdymas“ (toliau – Bendrovė arba Pareiškėja) 2019-06-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2019-05-29 sprendimo Nr. 69-59 (toliau – Sprendimas). Bendrovės atstovai J. Y. ir O. T., Inspekcijos atstovas L. P. 2019-10-15 posėdyje dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos 2019-05-29 sprendimu Nr. 69-59 ir prašo jį naikinti. Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu, kuriuo buvo patvirtintas 2019-01-31 Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) sprendimas Nr. (36.9) FR0682-25, taip pat prašo atleisti nuo likusių apskaičiuotų delspinigių (Inspekcijai atleidus Bendrovę nuo 50 proc. delspinigių) bei sumažinti baudą.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos atliktais Bendrovės gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) ir pelno mokesčio (toliau – PM) apskaičiavimais, atlikus patikrinimą už laikotarpį nuo 2013-10-01 iki 2013-10-31 (GPM), 2013-01-01 iki 2013-12-31 (PM).

Patikrinimo metu nustatyta, kad AB „Rokiškio sūris“ akcininkas U. A. pagal 2006-11-09 paskolos sutartį (toliau – Paskolos sutartis) Bendrovei paskolino AB „Rokiškio sūris“ akcijas, dėl ko Bendrovė U. A. apskaičiavo ir 2013 m. išmokėjo 3433298,71 Lt palūkanų už paskolintus vertybinius popierius, kurių neapmokestino GPM. Inspekcijos konstatuota, kad U. A. sumokėtos palūkanos už paskolintas akcijas laikytinos paskolos palūkanomis, kurios nepatenka į iki 2014 m. galiojusios Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 str. 1 d. 19 punkte nustatytą neapmokestinamų pajamų sąrašą. Vadovaujantis GPMĮ 6, 22, 23 straipsnių nuostatomis, nuo išmokėtų 3433298,71 Lt palūkanų papildomai apskaičiuota 514994,81 Lt, t. y. 149152,81 Eur GPM. Taip pat Bendrovė nesutinka su tuo, kad Inspekcijos buvo konstatuota, kad Bendrovė 2013 m. apmokestinamąjį pelną nepagrįstai sumažino palūkanų sąnaudomis, kurios susidarė už U. A. paskolintas akcijas, ir, vadovaujantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 5 straipsniu, Bendrovei papildomai apskaičiuota 49286 Lt PM, t. y. 14274,21 Eur PM.

Dėl GPM

Bendrovės nuomone, ji pagrįstai ir teisėtai GPM prasme neapmokestino gyventojui 2013 m. pagal Paskolos sutartį išmokėtų palūkanų. Bendrovė nurodo, kad pagal Paskolos sutartį

išmokėtos palūkanos atitinka visus tuometinio GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punkte numatytus neapmokestinamųjų pajamų kriterijus: (i) tai yra palūkanos už paskolą (nes mokesčio tikslais akcijų paskolos sandoris vertinamas kaip paskola, o gautos pajamos – palūkanos); ir (ii) ši ilgalaikė paskola (2006–2013 m.) buvo pradėta grąžinti ne anksčiau nei po 366 d. nuo paskolos suteikimo dienos; ir (iii) už šią paskolą mokėtos palūkanos, neviršijančios tikrosios rinkos kainos. Pareiškėja pabrėžė ir GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies (sąvoka „pajamos“) apibendrinto komentaro 7² punkto nuostatas, pagal kurias „Vertybinių popierių paskolos sandoriai <...> mokesčio tikslais vertinami kaip paskolos. Gyventojų pagal skolinimo sandorį gautos pajamos (palūkanos, dividendai), laikomos palūkanų pajamomis ir apmokestinamos GPMĮ 6 str. nustatyta tvarka“.

Bendrovė nurodo, kad Inspekcijos sprendime pateikta pozicija prieštarauja pati sau: viena vertus, Inspekcija patvirtina, jog vertybinių popierių paskola mokesčių tikslais yra pripažįstama paskolos sandoriu ir iš jos gautos pajamos laikomos paskolos palūkanomis; kita vertus, tokioms paskolos palūkanoms, esą negaliojo būtent paskolos palūkanoms skirta GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punkto nuostata. Tokiu būdu Inspekcija nepagrįstai susiaurina GPMĮ lengvatos taikymą, viršydama MAĮ jai suteiktas teises ir pažeisdama Viešojo administravimo įstatyme numatytus principus.

Dėl PM

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos apskaičiuotu PM dėl palūkanų nepriskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams ir nurodo, kad išmokėtos palūkanos yra susijusios su reikšminga, reguliariai gauta, tiesiogiai su pasiskolintomis akcijomis susijusia bei būtent šio sandorio kylančia Bendrovės ekonomine nauda, kuri yra net ne tik gauti dividendai, bet taip pat ir kita Bendrovės gauta ekonominė nauda.

Bendrovė pažymi, kad ekonomine nauda gavo visą Paskolos galiojimo laikotarpį nuo 2006 m. iki 2013 m. Pvz., iš pasiskolintų akcijų Bendrovė gavo 1459105,65 EUR (5038000 Lt) dividendų. Be to, Bendrovė gavo žymiai didesnę dividendų sumą, palyginus su jos sumokėtomis palūkanomis už akcijų paskolą, taip pat dividendus Bendrovė gavo laiko prasme gerokai anksčiau nei turėjo sumokėti palūkanas, kas ekonomine prasme taip pat yra Bendrovės ekonominė nauda.

Bendrovė nurodo, kad Paskolos sutartis nuo pat pradžių buvo sudaryta pačios Bendrovės veiklai ir interesams užtikrinti. Akcijomis buvo užtikrintas Bendrovei suteikto kredito įkeitimas, įgyvendinus AB SEB Vilniaus banko ir AB DnB NOR banko reikalavimus, ir kredito linijos sąlygos išliko nepakeistos net ir nukritus akcijų rinkos vertei. Dividendais gautos apyvartinės lėšos taip pat buvo naudotos investicinei bei konsultacinei Bendrovės veiklai vykdyti, iš kurios Bendrovė tiesiogiai uždirbo apmokestinamąsias pajamas. Taip pat buvo nuosekliai gerinami Bendrovės finansiniai/ekonominiai rodikliai, atitinkamai mažinant Bendrovės įsiskolinimus, tokiu būdu buvo formuojamas ir finansinis pagrindas galimoms Bendrovės ateities investicijoms.

Bendrovė pažymi, kad Inspekcija neginčija, kad Bendrovė iš akcijų paskolos gavo naudos. E. M. nesutinka su Inspekcijos teiginiu, kad akcijų paskolos sandoris buvo atsitiktinis ir nesusijęs su Bendrovės veiklos vykdymu. Bendrovė nurodo, kad sudarinėja įvairių skolinimosi sandorių, o gautas lėšas naudoja savo holdinginės bei konsultacinės veiklos vykdyme, iš kurios uždirba pajamų, todėl Paskolos sandoris yra susijęs su Bendrovės veikla. Vien per 2013 m. Bendrovės gautų pajamų už tarpininkavimo bei konsultacinių paslaugų teikimą suma sudaro 2011972 Lt.

Bendrovė pažymi, kad Panevėžio AVMI anksčiau analizavo tą pačią Paskolos sutartį ir jos sudarymo aplinkybes, tačiau neišsakė nuomonės, kad palūkanos, apskaičiuotos pagal minėtą sutartį, turėtų būti priskiriamos neleidžiamiesiems atskaitymams (pvz., Inspekcijos 2010 m. spalio 22 d. sprendimas Nr. 69-278).

Bendrovė prašo panaikinti Inspekcijos 2019 m. gegužės 29 d. sprendimą Nr. 69-59 ir pripažinti, jog Gyventojui 2013 m. išmokėtas akcijų paskolos palūkanas Bendrovė pagrįstai ir teisėtai priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms GPM prasme bei už 2013 m. apskaičiuotas akcijų paskolos palūkanų sąnaudas pagrįstai ir teisėtai laikė leidžiamais atskaitymais PM prasme.

Dėl baudų dydžio

Bendrovė pažymi, kad be jau nustatytos aplinkybės apie geranorišką bendradarbiavimą, buvo ir daugiau baudą mažinančių aplinkybių:

Pažeidimas turėtų būti laikomas padarytu dėl klaidinančio komentaro nuostatų, taip pat turėtų būti atsižvelgiama į tai, kad Inspekcija savo naują nuomonę pateikė tik paskutinio kontrolės veiksmo metu. 2010 m. atliekant Bendrovės mokestinį patikrinimą, mokesčių administratorius neišreiškė jokios abejonės dėl palūkanų, mokamų už akcijas ekonominės naudos. Inspekcija, teigdama, kad Bendrovė siekė ekonominės naudos, nepateikė jokių įrodymų ar objektyvaus pagrindo. Be to, Bendrovė geranoriškai pripažino ir pasitiksino kitus VMI nustatytus pažeidimus.

Dėl delspinigių

Bendrovė Inspekcijos sprendimu vadovaujantis teisingumo ir protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, buvo atleista nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių. Skunde Pareiškėja prašo atleisti nuo likusių delspinigių. Atsižvelgiant į aptartas faktines aplinkybes, akivaizdu, kad šiuo atveju Bendrovė nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių turėtų būti atleista remiantis net keletu MAĮ 141 str. 1 d. nurodytų pagrindų. Jeigu paaiškėtų, kad akcijų paskolos palūkanoms netaikoma GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punktą - tai reikštų, kad GPMĮ apibendrintas komentaras yra klaidinantis ir Bendrovės pažeidimas būtų padarytas būtent vadovaujantis tokiu klaidinančiu komentaru, kuriame aiškiai teigiama, jog akcijų paskolos sandoriai mokesčio tikslais laikomi paskola, o gautos pajamos – palūkanomis. Atlikto Gyventojų mokestinio tyrimo metu įvertinus Paskolos sutarties nuostatas pripažinta, kad Gyventojas tinkamai deklaravo iš Bendrovės gautas paskolos palūkanas kaip GPM neapmokestinamąsias pajamas. Tiek iki palūkanų išmokėjimo gyventojui, tiek ir gerokai po to Panevėžio AVMI ir pati Inspekcija teikdavo klaidingus paaiškinimus dėl aptariamų GPMĮ nuostatos taikymo ir palūkanų traktavimo PM tikslais.

Aiškindamas MAĮ 141 straipsnio turinį LVAT vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo, protingumo ir proporcingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuoti) doktrina dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus.

Inspekcija skundžiamame sprendime patvirtino Panevėžio AVMI sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Inspekcija nurodė, kad 2006-11-09 Paskolos sutartimi U. A., veikiantis savo ir sutuoktinės M. U. vardu paskolino Bendrovei 715000 vienetų paprastųjų vardinių nematerialių AB „Rokiškio sūris“ akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė lygi 10 Lt. Bendrovė šias akcijas priėmė ir įsipareigojo grąžinti U. A. sutartyje numatytą AB „Rokiškio sūris“ akcijų kiekį pasibaigus 3,5 metų terminui bei mokėti už jų perdavimą šioje Sutartyje nustatyta tvarka 2 % dydžio palūkanas nuo akcijų rinkos vertės. Teisė į dividendus priklausė tam asmeniui, kuris dividendų mokėjimo dieną yra akcijų savininkas (paskolintų akcijų savininku paskolos laikotarpiu buvo įregistruota Bendrovė). 2010-05-09 Pakeitimu Nr. 2 prie Paskolos sutarties, sudarytos 2006 m. lapkričio 9 d., Šalys atliko sutarties pakeitimus: pakeistas akcijų Perdavimo terminas – nustatytas 7 metai nuo Akcijų perdavimo momento, numatyta, kad už kiekvienus paskolos metus bendra priskaičiuotų palūkanų suma U. A. bus išmokama grąžinus visą Paskolos sutartyje nurodytą akcijų kiekį.

Skolinamos akcijos pagal 2005-08-16 kreditavimo sutartis buvo įkeistos AB SEB Vilniaus bankui ir AB DnB NOR bankui už Bendrovės įsipareigojimus bankams. Paskolos sutartyje nurodyti sandorio tikslai: U. A. siekia minimizuoti riziką, susijusią su vertybinių popierių rinkos kainų svyravimu ir stabilizuoti asmenines pajamas, gaunamas iš vertybinių popierių; Bendrovė ateityje planuoja plėtoti veiklą investicijų valdymo srityje ir siekia efektyviau kontroliuoti AB „Rokiškio sūris“ veiklą.

U. A. 2013-09-12 pateikė Bendrovei raštišką prašymą nutraukti Paskolos sutartį ir iki 2013-09-30 grąžinti 3990000 vnt. likusių paskolintų ir negrąžintų AB „Rokiškio sūris“ paprastųjų vardinių akcijų, jas pervedant į U. A. vertybinių popierių sąskaitą. Bendrovės pagrindiniu

akcininku nuo įmonės įsteigimo yra U. A., kuris 2013 m. buvo AB „Rokiškio sūris“ direktoriumi. U. A. taip pat yra AB „Rokiškio sūris“ vienas pagrindinių akcininkų. Bendrovė 2013 m. buvo viena pagrindinių AB „Rokiškio sūris“ akcininkų.

Patikrinimo metu konstatuota, kad U. A. pagal skolinimo sandorį gautos pajamos turėjo būti apmokestintos, nuo jų apskaičiuotas, deklaruotas ir sumokėtas į biudžetą GPM, nes palūkanos, apskaičiuotos už paskolintas AB „Rokiškio sūris“ akcijas, nepatenka į neapmokestinamų GPM išmokų sąrašą pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punktą. Patikrinimo metu minėtos išmokos apmokestintos GPM.

Inspekcija nurodė, kad pagal iki 2014 m. galiojusias GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punkto nuostatas neapmokestinamos yra 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.

Inspekcija pažymėjo, kad GPMĮ paskolos sąvokos nedetalizuoja, tačiau GPMĮ 2 straipsnio 39 punkte nustatyta, kad kitos šiame įstatyme vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos MAĮ, Civiliniame kodekse ir kt. Vadovaujantis Civilinio kodekso 6.870 straipsnyje išdėstyta samprata, padaryta išvada, kad finansinės priemonės gali būti paskolos sutarties objektu, tačiau tokios vertybinių popierių paskolos palūkanos apmokestinamos GPM. Inspekcija nurodė, kad pagal prigimtą akcijos nėra nei pinigai, nei rūšies požymiais apibūdintas suvartojamas daiktas. Vertybinius popierius Civilinis kodeksas apibrėžia kaip dokumentą, patvirtinantį jį išleidusio asmens įsipareigojimus šio dokumento turėtojui. Vertybinių popierių skolinimas suprantamas kaip vertybinių popierių perdavimas su sąlyga, kad tokios pat rūšies ir kiekio vertybiniai popieriai bus gražinti ateityje.

Inspekcijos nuomone, tais atvejais, kai viena sandorio šalis (skolintojas) ribotam ar neribotam terminui perduoda kitai sandorio šaliai (skolininkui) vertybinius popierius, o vertybinių popierių gavėjas įsipareigoja pagal skolintojo pareikalavimą per nustatytą terminą gražinti to paties emitento tokį patį kiekį tokios pat rūšies vertybinius popierius ir mokėti palūkanas, mokesčių tikslais vertinami kaip paskolos. Pagal skolinimo sandorį gautos pajamos (palūkanos, dividendai), laikomos palūkanų pajamomis ir apmokestinamos GPMĮ 6 straipsnyje nustatyta tvarka. Inspekcijos nuomone, palūkanos mokamos pagal Paskolos sutartį laikytinos už akcijų (daikto) paskolą gautomis palūkanomis, kurios nepatenka į GPMĮ 17 straipsnyje nustatytą neapmokestinamų palūkanų sąrašą, t. y. asmens (-ų) suteikta paskola įmonei už kurią mokamos palūkanos apmokestinamos pajamų mokesčiu. Skirtingai, nei obligacijos, akcijos savaime nesukelia palūkanų gavimo fakto, todėl palūkanos, mokamos pagal minėtą akcijų paskolos sutartį, nelaikytinos palūkanomis, gautomis už vertybinius popierius.

Patikrinimo metu konstatuota, kad Bendrovė pažeidė PMĮ 17 straipsnio nuostatas, nes nepagrįstai padidino leidžiamus atskaitymus palūkanomis, apskaičiuotomis pagal Paskolos sutartį (328573,63 Lt sumai), kurios nesusijusios su apmokestinamųjų pajamų uždirbimu, ekonominės naudos gavimu.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė 2013 m. apmokestinamąjį pelną sumažino pagal minėtą Paskolos sutartį apskaičiuotų palūkanų suma (328573 Lt). Šios palūkanų sąnaudos sudarė 43 proc., t. y. didžiąją dalį 2013 m. Bendrovės sąnaudų.

Bendrovė 2013 m. apskaičiavo palūkanas už paskolintas akcijas, nors jos finansinė padėtis buvo sudėtinga. Bendrovės 2013-01-01 kreditorinis įsiskolinimas kartu su pasiskolintų iš U. A. akcijų verte buvo 52148462 Lt. Kreditorinis įsiskolinimas (po akcijų gražinimo U. A.) 2013-12-31 buvo 33 446 448 Lt. Didžiausias kreditorius – AB „Rokiškio sūris“, kuriam Bendrovė 2013-12-31 skolinga 13796192 Lt ir 4088194 Lt palūkanų, iš viso 17884386 Lt.

Taip pat nustatyta, jog Bendrovė skaičiavo palūkanas už pasiskolintas akcijas, kai tuo tarpu už iš U. A. ir kitų fizinių asmenų pasiskolintas pinigines lėšas palūkanos neskaičiuotos.

Atsižvelgiant į Bendrovės reikšmingą kreditorinį įsiskolinimą AB „Rokiškio sūris“ ir kitiems fiziniams ir juridiniams asmenims, palūkanų apskaičiavimas už pasiskolintas akcijas, nepagrįstas vienareikšme ekonomine verslo logika, nes palūkanų sąnaudos patirtos ne visais atvejais. Bendrovė už nuosavas ir pasiskolintas iš U. A. AB „Rokiškio sūris“ akcijas 2013 metais iš AB „Rokiškio sūris“ gavo 1402217 Lt neapmokestinamų dividendų, kurie apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, į mokesčio bazę neįtraukiami. Kadangi, pagal Paskolos sutartį Bendrovės apskaitytos akcijos apmokestinamų pajamų neuždirbo, todėl 328573,63 Lt apskaičiuotos palūkanos už 2013 m. priskirtinos neleidžiamiems atskaitymams.

Inspekcija įvertino Bendrovės teiginį, kad 1459105,65 Eur dividendų yra reikšminga suma, suteikianti ekonominę naudą: gautomis lėšomis buvo mažinama įsiskolinimo bankui suma bei bankui mokamų palūkanų sąnaudos, kad palūkanos turėtų būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams pelno mokesčio tikslais, nes šios palūkanos tiesiogiai susijusios su pasiskolintomis akcijomis bei būtent iš šio sandorio kylančia realiai gauta ekonomine nauda. Inspekcija konstatavo, kad tai nėra ekonominė nauda, susijusi su vykdyta veikla, Paskolos sutartis buvo atsitiktinis sandoris, todėl jis nėra Bendrovės vykdytos veiklos objektas. Inspekcija pažymėjo, kad pati Bendrovė skunde nurodo, kad Paskolos sutartis buvo sudaryta bankų reikalavimu, kaip papildomas paskolos grąžinimo užtikrinimas.

Inspekcija konstatavo, kad Bendrovės patirtos sąnaudos neatitinka privalomos sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais sąlygos, t. y. Bendrovės patirtos sąnaudos nesusijusios su Bendrovės vykdyta komercine veikla, kurią vykdant patiriamos atitinkamos sąnaudos, siekiama uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos. Pastaroji sąlyga, taip pat sąnaudų įprastumo ir būtinumo reikalavimų tenkinimas, būtinas atitinkamas sąnaudas pripažįstant leidžiamais atskaitymais, iš esmės reikalauja šių sąnaudų ryšio su vieneto komercine veikla (jos dalimi), kuria siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos. Inspekcija priėjo išvados, kad Bendrovė, sudariusi akcijų paskolos sandorį, gavo dividendų, kurie netraukiami į pelno mokesčio bazę pagal PMĮ 33 straipsnio 2 dalį.

Dėl paskirtų baudų sumažinimo

Inspekcija nurodė, kad vadovaujantis MAĮ 139 straipsniu, atsižvelgiant į pažeidimų pobūdžius, nenustačius baudos dydį didinančių aplinkybių, Bendrovei buvo skirtos 20 proc. mokesčio dydžio baudos.

Inspekcija įvertino Bendrovės teiginį, kad jai turėjo būti paskirta MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje numatyta minimali 10 proc. dydžio bauda nes Inspekcijos Sprendime tiesiogiai nurodyta, kad Bendrovė geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi bei nebuvo nustatyta jokių baudos dydį didinančių aplinkybių.

Inspekcija sprendime išdėstė MAĮ 140 straipsnio ir LVAT nuostatas šiuo klausimus ir nurodė, kad įvertinus byloje nustatytas faktines aplinkybes, Bendrovei pagrįstai paskirtos 20 proc., t. y. mažesnės nei vidutinio dydžio GPM ir PM baudos. Nurodoma, kad Bendrovė pažeidė mokesčių įstatymo nuostatas, nes piktnaudžiavo jai suteikiamomis teisėmis ir siekė mokesstinės naudos, palūkanas už paskolintas akcijas, nepriskirdama pajamoms, apmokestinamoms GPM. Be to, aplinkybė, kad ji nepripažino, jog nesilaikė teisės aktais nustatytų reikalavimų laiku mokėti mokesčius, iš esmės yra reikšminga sprendžiant dėl baudos už mokėtino mokesčio sumažinimo klausimą. Ginčo atveju buvo atsižvelgta į aplinkybę švelninančią (bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi) Bendrovės atsakomybę. Inspekcija nurodė, kad nėra teisinio pagrindo mažinti Bendrovei paskirtų mažesnių nei vidutinio dydžio baudų. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Inspekcija padarė išvadą, kad Bendrovei teisėtai bei pagrįstai paskirtos 20 proc. dydžio GPM ir PM baudos.

Dėl atleidimo nuo delspinigių

Inspekcija įvertino Bendrovės teiginį, kad mokesčių administratorius yra suteikęs Bendrovei klaidingas konsultacijas abiejų mokesčių klausimais ir pažymėjo, kad Bendrovės skunde minimas apibendrintas mokesčių administratoriaus paaiškinimas (Komentaras) dėl GPM 17 straipsnio 1 dalies nuostatų nelaikytinas klaidingu. Bendrovės minimi suklaidinimo įrodymai (2010 m. Bendrovės mokestinio patikrinimo išvados ir U. A. mokestinis tyrimas) nelaikytinas klaidinga konsultacija, kadangi 2010 m. buvo atliktas Bendrovės PVM, PM ir socialinio mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimas už laikotarpį nuo 2004-01-01 iki 2008-12-31, o ginčo atveju tikrintas GPM ir PM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumas už kitą laikotarpį. Inspekcija taip pat akcentavo, jog U. A. mokestinio tyrimo metu buvo vertinamas šio mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių vykdymo teisingumas, o ne Bendrovės. Inspekcija nusprendė, kad nagrinėjamu atveju nėra pagrindo taikyti ir MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatą ir atleisti Bendrovę nuo delspinigių mokėjimo. Tačiau vadovaudamasi teisingumo ir protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinant tai, jog delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo būdas, Inspekcija atleido Bendrovę nuo 50 procentų jai apskaičiuotų delspinigių.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Inspekcijos sprendimas yra keistinas.

Ginčas šioje byloje yra kilęs dėl:

- akcininkui išmokėtų palūkanų už perleistus vertybinius popierius priskyrimo apmokestinamosioms pajamoms, Inspekcijai konstatavus, kad išmokėtos pajamos nepatenka į GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punkto nustatytos neapmokestinimo lengvatos apimtį;
- Dėl išmokėtų palūkanų pagal vertybinių popierių paskolos sutartį nepriskyrimo leidžiamiems atskaitymams;
- Dėl apskaičiuotų delspinigių;
- Dėl paskirtos baudos dydžio.

Skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas (Posėdžio protokolas 2019-08-19 Nr. PP-151 (7-76/2019) iki bus gauta Vilniaus universiteto Teisės fakulteto teisinė išvada. Vilniaus Universiteto Teisės fakultetas 2019-09-18 raštu informavo, kad dėl didelio katedros narių užimtumo vertinimo nepateiks. Pareiškėjos atstovai taip pat kreipėsi į teisės srities specialistą dr. L. L. dėl mokestinės - ekspertinės išvados pateikimo, išvada parengta 2019-09-26 ir pateikta Komisijai. Atsižvelgiant į tai, skundo nagrinėjimas atnaujintas.

Dėl GPM

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimo dalimi, kurioje Pareiškėjai nuo išmokėtų palūkanų buvo apskaičiuotas GPM kaip mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui. Inspekcija konstatavo, kad U. A. pagal skolinimo sandorį gautos pajamos turėjo būti apmokestintos GPM, nes palūkanos, apskaičiuotos už paskolintas AB „Rokiškio sūris“ akcijas, nepatenka į neapmokestinamų GPM išmokų – palūkanų sąrašą pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punktą, atsižvelgiant į tai kad išmokėtos palūkanos ne pagal paskolos sutartį, kurios samprata apibrėžta Civilinio kodekso 6.870 straipsnyje, kadangi akcijos nėra nei pinigai, nei rūšies požymiais apibūdintas suvartojamas daiktas. Inspekcija pažymėjo, kad GPMĮ paskolos sąvokos nedetalizuoja, tačiau GPMĮ 2 straipsnio 39 punkte nustatyta, kad kitos šiame įstatyme vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos MAĮ, Civiliniame kodekse ir kt. Inspekcija sprendime konstatavo, kad patikrinimo metu padaryta pagrįsta išvada, kad finansinės priemonės gali būti paskolos sutarties objektu, tačiau tokios vertybinių popierių paskolos palūkanos apmokestinamos GPM.

Bendrovė nurodo, kad pagal Paskolos sutartį išmokėtos palūkanos atitinka visus tuometinio GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punkto numatytus neapmokestinamųjų pajamų kriterijus: t. y.,

palūkanos mokamos už paskolą (nes mokesčio tikslais akcijų paskolos sandoris vertinamas kaip paskola, o gautos pajamos kaip palūkanos); ši paskola ilgalaikė (2006–2013 m.), buvo pradėta gražinti vėliau nei po 366 d. nuo paskolos suteikimo dienos; ir už šią paskolą mokėtos palūkanos, neviršijo tikrosios rinkos kainos, todėl Bendrovė teisėtai ir pagrįstai neapmokestino gyventojui 2013 m. pagal Paskolos sutartį išmokėtų palūkanų.

Komisija primena, kad mokesčio lengvata iš esmės yra tam tikra išimtis iš mokesčių mokėtojų lygybės bei mokesčio visuotinio privalomumo principų. Kaip ne kartą išaiškino LVAT, vertindamas mokesčių lengvatas (2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556 - 2164/2011; 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje A442-2316/2011), mokesčio lengvata ir jos turinys negali būti aiškinami plečiamai – t. y. lengvatą reglamentuojanti nuostata negali būti taikoma į pastarosios įstatymo nuostatos taikymo sritį nepatenkančių mokesčių teisinių santykių dalyviams. Taigi, lengvatas reglamentuojanti nuostata, turinti aiškias įstatymų leidėjo apibrėžtas jos taikymo ribas, nei ją aiškinant sisteminiu, nei kitais teisės aiškinimo ir taikymo metodais, negali būti taikoma teisiniams mokesčiniams santykiams, kurie neatitinka tokios lengvatos įstatyme apibrėžtų taikymo sąlygų. Teisinių santykių kvalifikaciją lemia ne šalių pavartota terminija, o tų santykių turinys ir jo atitikimas lengvatinio mokesčio režimo sąlygoms.

Pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punkto nuostatas, galiojusias iki 2013-12-31 (2008-12-23 GPMĮ įstatymo redakcija Nr. XI-111) neapmokestinamos yra palūkanos, gautos už suteiktas paskolas <...>, jeigu paskolos bus pradėtos gražinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos. Nagrinėjamu atveju esminiu ginčo objektu dėl GPM yra klausimas, ar išmokėtos sumos gali būti laikomos už suteiktą paskolą gautomis palūkanomis, kurioms gali būti taikoma GPM lengvata. Nagrinėjant šiuo aspektu, pirmiausia turi būti išnagrinėta, ar akcijos gali būti paskolos dalyku. Sutiktina su Inspekcijos pozicija, kad paskolos apibrėžimas nėra pateiktas nei MAĮ, nei kituose mokesčių teisės aktuose, todėl paskolos sąvoka turi būti aiškinama remiantis CK nuostatomis. Tokios pačios pozicijos laikosi ir E. C., kurio parengtą išvadą byloje pateikė Pareiškėjos atstovai. Šioje išvadoje E. C. be kita ko analogiškai pasisakė, kad paskolos apibrėžimas nėra pateiktas nei MAĮ, nei kituose mokesčių teisės aktuose, todėl paskolos sąvoka turi būti aiškinama remiantis CK nuostatomis. Tačiau E. C. pabrėžė, kad CK nėra pateiktas paskolos sąvokos apibrėžimas. L. L. nuomone, įstatymas nenumato imperatyvių reikalavimų paskolos sutarties objektui. Įstatymas suteikia galimybę sutartyje šalims susitarti ir dėl kitokių paskolos sutarties elementų, inter alia susitarti ir dėl kitokio paskolos dalyko, negu daiktai arba rūšies požymiais apibūdinti suvartojamieji daiktai.

Komisijos nuomone, negalima teigti, kad CK nėra pateikta paskolos sąvoka, nes pateikta paskolos sutarties samprata apibrėžia paskolos pripažinimo sąlygas. Pagal Civilinio kodekso 6.870 straipsnio 1 dalyje pateiktą Paskolos sutarties sampratą paskolos sutartimi viena šalis (paskolos davėjas) perduoda kitos šalies (paskolos gavėjo) nuosavybėn pinigus arba rūšies požymiais apibūdintus suvartojamuosius daiktus, o paskolos gavėjas įsipareigoja gražinti paskolos davėjui tokią pat pinigų sumą (paskolos sumą) arba tokį pat kiekį tokios pat rūšies ir kokybės kitų daiktų bei mokėti palūkanas, jeigu sutartis nenustato ko kita. Komisijos nuomone, paskolos sutarties dalyku pagal šį straipsnį negali būti akcijos, nes jos patenka į nematerialaus finansinio turto, t. y. į nesunaudojamų daiktų kategoriją. Nors ginče nagrinėjamu atveju neturi būti atsakyta kaip turėtų būti kvalifikuojamas sandoris perduotų vertybinių popierių atveju, o užtenka atsakyti ar susiklosčiusių teisinių santykių turinys gali būti kvalifikuojamas kaip paskola, tačiau, Komisijos nuomone, savo esme šis santykis, susiklostęs tarp U. A. ir Bendrovės, labiausiai panašus į nuomos ar turto laikino perleidimo už atlygį (kai sugražinamas tas pats turtas) santykius. Suprantama, kad sutarties laisvės principas reiškia šalių teisę sudaryti ir tiesiogiai CK nereglamentuotas sutartis, kurios civilinės teisės požiūriu gali būti pripažįstamos ir tampa vykdytinomis, tačiau, taikant GPMĮ nustatytą mokesčio lengvatą, paskolos pripažinimas negali būti išplėstas už CK konkrečios sutarties apibrėžimą nustatančių ribų. Vertybinių popierių laikino perleidimo sutartis įvardinus

kaip paskolos sutartis, o apskaičiuojamą atlyginimą kaip palūkanas, tai savaime neleidžia priskirti CK apibrėžtai paskolos sutarties kategorijai. Tai, kad sandoryje atlyginimas įvardijamas kaip palūkanos, parodo, kad atlygio nustatymas paremtas palūkanų metodu (Lietuvos Aukščiausiasis teismas 2012 m. gruodžio 28 d. nutartyje civilinėje byloje Nr. 3K-3-618/2012, aiškindamas faktoringo esmę, yra išdėstęs, kad palūkanomis vadinamas mokėjimas gali būti atlyginimo nustatymas palūkanų metodu), bet tai nėra tos palūkanos, kurios mokamos pagal CK 6.870 straipsnyje apibrėžtą paskolos sutartį. Todėl pagal sutartį mokamos palūkanos nepatenka į ginčo objektu esančios GPM neapmokestinimo lengvatos apimtį.

Bendrovė taip pat nurodo, kad Inspekcijos sprendime pateikta pozicija prieštarauja pati sau, t. y. iš vienos pusės Inspekcija patvirtina, jog vertybinių popierių paskola mokesčių tikslais yra pripažįstama paskolos sandoriu ir iš jos gautos pajamos laikomos paskolos palūkanomis; o iš kitos pusės teigia, kad tokioms paskolos palūkanoms mokesčio lengvata (t. y. mokesčių tikslais akcijų paskolos palūkanos tuo pačiu metu yra ir pripažįstamos, ir nepripažįstamos paskolos palūkanomis). Pareiškėja akcentuoja ir Inspekcijos išleistą GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies komentaro 7² punktą, kuriame paaiškinta, kad „Vertybinių popierių paskolos sandoriai, kai viena sandorio šalis (skolintojas) ribotam ar neribotam terminui perduoda kitai sandorio šaliai (skolininkui) vertybinius popierius, o vertybinių popierių gavėjas įsipareigoja pagal skolintojo pareikalavimą per nustatytą terminą grąžinti to paties emitento tokį pat kiekį tokios pat rūšies vertybinių popierių ir mokėti palūkanas (jeigu sutartis nenustato ko kita), mokesčio tikslais vertinami kaip paskolos. Gyventojų pagal skolinimo sandorį gautos pajamos (palūkanos, dividendai), laikomos palūkanų pajamomis ir apmokestinamos GPMĮ 6 straipsnyje nustatyta tvarka“. Komisija pastebi, kad šiuo metu paskelbtame GPMĮ komentare (žiūrėta bylos nagrinėjimo Komisijoje metu) nėra tokio paaiškinimo, tačiau posėdžio metu Inspekcijos atstovas informavo, kad toks komentaras buvo ir Inspekcija laikosi komentare išdėstytos pozicijos (komentarą galima surasti kituose informaciniuose šaltiniuose, pvz., <http://savadai.savadai.lt/document.php?id=3385>). Sprendime Inspekcija išdėstė, kad „Inspekcijos nuomone, skirtingai, nei obligacijos, akcijos savaime nesukelia palūkanų gavimo fakto, todėl palūkanos, mokamos pagal byloje minimą akcijų paskolos sutartį, nelaikytinos palūkanomis, gautomis už vertybinius popierius ir apmokestinamos GPMĮ 6 straipsnyje nustatyta tvarka“. Tai atskleidžia, kad Inspekcija ginče minimų palūkanų už akcijas sprendime nepripažino palūkanomis už vertybinius popierius, t. y. išleisto komentaro nesusiejo su ginče minima situacija. Komisijos vertinimu, obligacijų, t. y. skolos vertybinių popierių išleidimo atveju, palūkanos mokamos kaip atlygis už paskolintus pinigus, o ne vertybinius popierius. Tokiu atveju, kaip ir atpirkimo sandorio atveju (REPO), kai parduodamos akcijos, įsipareigojant jas atpirkti, tarp šalių susiformuoja skoliniai santykiai. Obligacijų išleidimo atveju įmonė, išleidusi obligacijas, įsipareigoja mokėti palūkanas obligacijų gavėjui už suteiktą teisę naudotis pinigais (obligacijos naudojamos tik kaip įsiskolinimo patvirtinimo perleidžiamieji vertybiniai popieriai), o atpirkimo sandorio atveju vertybiniai popieriai yra naudojami tik kaip užstatas skolinantis pinigus. Minėtais, su vertybiniais popieriais susijusiais atvejais, skolinių santykių dalykas yra pinigai, o ne vertybiniai popieriai (palūkanas gauna tie, kurie suteikia teisę naudotis pinigais). Komisijos nuomone, minėtame komentare apibūdintas sandoris panašus į ginče nagrinėjamą sandorį, kurio dalykas yra vertybiniai popieriai, nors minėtame komentare nebuvo nurodyta, kad pagal aprašytą sandorį gautos palūkanos neapmokestinamos. Bet kuriuo atveju, apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas (komentaras) teisės akto galios neturi (jo vertinimas gali būti svarbus tik sprendžiant atleidimo nuo baudų ir delspinigių klausimą), o GPM lengvatos apimtis gali būti nustatoma remiantis tik įstatymu.

Komisija papildomai pažymi, kad nuo pat lengvatų, susijusių su palūkanomis, įvedimo (2002 m. liepos 2 d. GPMĮ Nr. IX-1007), su vertybiniais popieriais susijusios palūkanos buvo išskirtos atskirai nuo paskolos palūkanų (GPMĮ 17 straipsnio 14 punktą) ir susietos tik su skolos vertybiniais popieriais (pagal aiškinamąjį raštą Nr. IXP-1574, siekiant paskatinti ilgalaikes

investicijas ir taupymą, buvo pasiūlyta nustatyti palūkanų lengvatą tik už skolos vertybinius popierius).

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad ginče nagrinėjamu atveju Inspekcija padarė pagrįstą išvadą, kad gyventojui išmokėtos palūkanos, apskaičiuotos už perduotas akcijas, nepatenka į neapmokestinamų GPM išmokų – palūkanų kategoriją pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punktą, t. y. Inspekcijos sprendimo dalis dėl GPM apskaičiavimo yra tvirtintina.

Dėl pelno mokesčio

Patikrinimo metu konstatuota, kad Bendrovė pažeidė PMĮ 17 straipsnio nuostatas, nes nepagrįstai padidino leidžiamus atskaitymus palūkanomis, apskaičiuotomis pagal Paskolos sutartį (328573,63 Lt sumai).

Inspekcija, nepriskirdama palūkanų leidžiamiems atskaitymams, rėmėsi tokiais pagrindiniais argumentais:

- nepagrįstas ekonomine verslo logika, nes palūkanų sąnaudos buvo mokamos ne visų paskolų atvejais, o Bendrovės finansinė padėtis buvo sudėtinga.
- palūkanos yra nesusijusios su apmokestinamųjų pajamų uždirbimu, pagal Paskolos sutartį Bendrovės apskaitytos akcijos apmokestinamų pajamų neuždirbo, todėl 328573,63 Lt apskaičiuotos palūkanos už 2013 m. priskirtos neleidžiamiems atskaitymams.
- Bendrovės patirtos sąnaudos nesusijusios su Bendrovės vykdyta komercine veikla, kurią vykdant patiriamos atitinkamos sąnaudos, siekiama uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos, akcijų paskolos sandoris buvo atsitiktinis ir nesusijęs su Bendrovės veiklos vykdymu.

Bendrovė, nesutikdama su Inspekcijos sprendimu nurodo, kad pagal Paskolos sutartį Bendrovės už 2013 m. apskaičiuotos palūkanos priskirtos leidžiamiems atskaitymams PM tikslais, nes šios palūkanos yra susijusios su reikšminga, reguliariai gauta, tiesiogiai su pasiskolintomis akcijomis susijusia bei būtent iš šio sandorio kylančia Bendrovės ekonomine nauda, kuri yra net ne tik gauti dividendai, bet taip pat ir kita Bendrovės gauta ekonominė nauda.

Bendrovė nurodo, kad Paskolos sutartis nuo pat pradžių buvo sudaryta pačios Bendrovės veiklai ir interesams užtikrinti – būtent Bendrovei suteikto kredito įkeitimas buvo jomis užtikrintas bei įgyvendinus AB SEB Vilniaus banko ir AB DnB NOR banko reikalavimus kredito linijos sąlygos išliko nepakeistos net ir nukritus akcijų rinkos vertei. Dividendais gautos apyvartinės lėšos taip pat buvo naudotos investicinei bei konsultacinei Bendrovės veiklai vykdyti, iš kurios Bendrovė tiesiogiai uždirbo apmokestinamąsias pajamas. Taip pat buvo nuosekliai gerinami Bendrovės finansiniai/ekonominiai rodikliai, atitinkamai mažinant Bendrovės įsiskolinimus, tokiu būdu buvo formuojamas ir finansinis pagrindas galimoms Bendrovės ateities investicijoms.

Bendrovė pažymi, kad ekonominę naudą gavo visą Paskolos galiojimo laikotarpį nuo 2006 m. iki 2013 m. Pvz., iš pasiskolintų akcijų Bendrovė gavo 1459105,65 EUR (5038000 Lt) dividendų. Tai savaiame yra reikšminga, reguliariai gauta, tiesiogiai su pasiskolintomis akcijomis susijusi bei būtent iš šio sandorio kylanti Bendrovės ekonominė nauda. Be to, Bendrovė gavo žymiai didesnę dividendų sumą, palyginus su jos sumokėtomis palūkanomis už akcijų paskolą, taip pat dividendus Bendrovė gavo gerokai anksčiau nei turėjo sumokėti palūkanas, kas ekonomine prasme taip pat yra Bendrovės ekonominė nauda.

Pareiškėja pažymi, kad Inspekcija neginčija, kad Bendrovė iš akcijų paskolos gavo naudos. E. M. nesutinka su Inspekcijos teiginiu, kad akcijų paskolos sandoris buvo atsitiktinis ir nesusijęs su Bendrovės veiklos vykdymu. Bendrovė nurodo, kad sudarinėja įvairių skolinimosi sandorių, o gautas lėšas naudoja savo holdinginės bei konsultacinės veiklos vykdyme, iš kurios uždirba pajamų, todėl Paskolos sandoris yra susijęs su Bendrovės veikla. Vien per 2013 m. Bendrovės gautų pajamų už tarpininkavimo bei konsultacinių paslaugų teikimą suma sudaro 2011972 Lt.

Komisija pažymi, kad patirtų sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams principinės nuostatos yra nustatytos Pelno mokesčio įstatymo 17 straipsnyje, kuriame dėstoma, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. LVAT savo sprendimuose išaiškino, kad vieneto sąnaudos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, jei atitinka visas sąlygas: 1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; 2) sąnaudos patirtos vykdant komercinę arba gamybinę savo veiklą; 3) veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kitokios ekonominės naudos; 4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria; 5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti“ (LVAT 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015, 18 p.).

Ginče nagrinėjamu atveju Komisija turi įvertinti, ar pagrįstai Inspekcija nepripažino sąnaudų leidžiamiems atskaitymams.

Komisija pažymi, kad, vertinant sandorį GPM požiūriu, Inspekcijos nebuvo konstatuota, remiantis turinio viršenybės prieš formą principu, jog sandoris buvo dirbtinio pobūdžio, sudarytas tik siekiant išvengti mokesčio akcininko interesais, kas leistų jį atitinkamai vertinti ir PM požiūriu. Toliau pasisakoma dėl Inspekcijos pateiktų argumentų.

Pasisakydama dėl pirmosios Inspekcijos argumentų grupės, susijusios su ekonominės logikos vertinimu, Komisija pažymi, kad Inspekcijos išdėstyti argumentai, kad Bendrovė turėjo kreditorinį įsiskolinimą, kad palūkanos 2013 m. sudarė nemažą išlaidų dalį, kad palūkanos buvo mokamos tik šiuo atveju, o kitais paskolų suteikimo atvejais, net ir tam pačiam akcininkui skolinant pinigus Bendrovei, nebuvo mokamos, neleidžia daryti išvados, kad konkrečiu atveju akcijų perdavimas už atlygį prieštarauja ekonominei logikai. Paprastai abejonių dėl tam tikrų sandorių atitikimo ekonominei logikai ar rinkos sąlygoms kelia sandoriai be atlygio, o ne atvirkščiai. Darant išvadą apie ekonominės logikos nebuvimą, nebuvo pagrįsta, kad sandoris yra dirbtinio pobūdžio, neturi ekonominio tikslo ar prasmės. Inspekcija nekvestionavo nustatyto atlygio atitikimo rinkos kainai, neįvertino išmokėtų palūkanų pagal turinio viršenybės prieš formą principą kitaip nei nustatyta sandoryje. Atsižvelgiant į išdėstytas nuostatas, pirmosios grupės argumentai yra atmestini.

Pasisakant dėl antrojo Inspekcijos argumento, susijusio su teiginiu, kad pagal Paskolos sutartį Bendrovės apskaitytos akcijos apmokestinamų pajamų neuždirbo (mokamos palūkanos nesusiję su apmokestinamųjų pajamų uždirbimu), pirmiausia svarbu išanalizuoti teisinio reglamentavimo nuostatas šiuo klausimu. Pagal PMĮ 31 straipsnio 17 punktą iš pajamų negali būti atskaitomi neapmokestinamosioms pajamoms tenkantys leidžiami atskaitymai, kitos nesusiję su pajamų uždirbimu (...) sąnaudos (PMĮ 31 straipsnio 13 punktas). Neapmokestinamųjų pajamų baigtinis sąrašas yra pateiktas PMĮ 12 straipsnyje, į kurį dividendai nėra įtraukti, jie apskritai neįtraukiami į juos gaunančio vieneto pajamas (PMĮ 33 straipsnis). Apibendrinant pastebėtina, kad PMĮ neleidžia atskaityti neapmokestinamosios pajamoms tenkančias sąnaudas, tačiau galimybė atskaityti sąnaudas nesiejama tik su apmokestinamųjų pajamų uždirbimu. Sisteminiu požiūriu atsižvelgiant į šias ir anksčiau aptartas PMĮ 17 straipsnio nuostatas, galima daryti išvadą, kad apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, leidžiamiems atskaitymams galima priskirti įmonių sąnaudas, skirtas pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, įskaitant bendrovių gaunamus dividendus (kurie yra įprasta ekonominė nauda), išskyrus neapmokestinamosioms pajamoms tenkančias sąnaudas. Teismų praktikoje taip pat laikomasi pozicijos, kad PMĮ 17 straipsnio 1 dalis, be kita ko, reikalauja, jog sąnaudos būtų patirtos vienetai vykdant komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos“ (LVAT 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015, 21 p.). Pažymėtina, kad Bendrovė tiesiogiai uždirbo apmokestinamąsias pajamas (per 2013 m. Bendrovės gautų pajamų už tarpininkavimo bei konsultacinių paslaugų teikimą suma sudaro 2011972 Lt), taip pat iš dividendų lėšų buvo mažinami Bendrovės įsiskolinimai. Todėl Inspekcijos antrasis argumentas neatitinka PMĮ nuostatų ir yra nepagrįstas.

Pasisakydama dėl trečiosios argumentų grupės dalies, kuri pagrįsta Inspekcijos teiginiu, kad akcijų paskolos sandoris buvo atsitiktinis ir nesusijęs su Bendrovės veiklos vykdymu, Komisija pažymi, kad nagrinėjant klausimą šiuo aspektu, pirmiausia turi būti išnagrinėta, kokie sandoriai apskritai gali būti vertinami kaip atsitiktiniai ir nesusiję su Bendrovės veiklos vykdymu. Komisijos nuomone, teigiant, kad sandoriai, dėl kurių patiriamos sąnaudos, yra atsitiktiniai, turi būti nenustatyta sąsajų su įmonės priimtais valiniais sprendimais, siekiant uždirbti pajamų ar gauti kitos ekonominės naudos. Byloje nagrinėjamu atveju Bendrovė veikė kaip holdinginė grupės įmonė, todėl bet kokios ūkinės operacijos, kurios yra susiję su grupės įmonių valdymu teikiant administracines, finansines ar kitas komercines paslaugas dukterinėms bendrovėms ar įsigyjant akcijas, finansinių ar skolintų lėšų pritraukimas savo įmonės veiklos vykdymo tikslais, mokant už tai atlygį, Komisijos nuomone, gali būti laikomos įprastinės veiklos sąnaudomis.

Inspekcijos atstovas posėdžio Komisijoje metu pasisakė, kad atsitiktinumą parodo vienkartinis sandorio pobūdis. PMĮ nėra nustatyta atsitiktinės veiklos sąvoka, tačiau PMĮ yra nustatyta, kad pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus. Komisijos nuomone, aiškinantis neįprastinės veiklos sampratą, kaip papildomu informacijos šaltiniu galima remtis anksčiau išleistomis Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus patvirtintomis 3-iojo verslo apskaitos standarto „Pelno (nuostolių) ataskaita“ metodinėmis rekomendacijomis. Šiose rekomendacijose buvo aiškinama, kad ar įvykis skiriasi nuo įmonės įprastinės veiklos, nustatoma pagal jo pobūdį lyginant jį su įprastine įmonės veikla, bet ne pagal tokio įvykio dažnumą. Rekomendacijose teigiama, kad įvykiai gali atsirasti dėl tai vietai nebūdingų gamtos reiškinių ar kitų įvykių. Pateiktas pavyzdys, pagal kurį įvyko žemės drebėjimas (kuris nėra įprastas reiškinys Lietuvoje) per kurį sugriauta UAB pastato dalis. 2003 m. rugsėjo 29 d. Europos Komisijos reglamente (EB) Nr. 1725/2003, aiškinančiame tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 8-asis Tarptautinis apskaitos standartas (8 TAS) taip pat panašiai buvo dėstoma, t. y. kad įprastinė veikla – kiekviena veikla, kurios imasi įmonė kaip savo verslo dalies, bei susijusi veikla, kurią įmonė vykdo dėl savo veiklos, pratęsdama ją ar atsirandanti atsitiktinai. Ar įvykis arba sandoris aiškiai skiriasi nuo įprastinės įmonės veiklos, nustatoma pagal įvykių ar sandorių pobūdį, lyginant juos su įprastine įmonės veikla, o ne pagal tikėtiną tokių įvykių pasireiškimo dažnumą. Pateikti ir įvykių ar sandorių, kuriuos dauguma įmonių nurodo kaip ypatinguosius straipsnius, pavyzdžiai a) turto konfiskavimas; b) žemės drebėjimai ir kitos stichinės nelaimės.

Apžvelgiant paminėtų apskaitos standartų paaiškinimus, galima teigti, kad su neįprastine įmonės veikla gali būti siejami tik ypatingai reti įvykiai. Vertinant šiuo aspektu, tai, kad sandoris yra vienkartinio pobūdžio, negali būti lemiančiu kriterijumi pripažįstant, kad sąnaudos yra neįprastinės. Tuo atveju, jei sandoris apskritai atliekamas ne įmonės, o akcininkų ar kitų asmenų naudai, tai vertinama ne kaip neįprastinės veiklos atsitiktinis sandoris, o kaip piktnaudžiavimas ar pan.

Atsižvelgiant į tai, Komisijos nuomone, Inspekcija nepagrįstai padarė išvadą, kad sandoris buvo atsitiktinis, o patirtos sąnaudos yra neįprastinės.

Byloje nagrinėjamu atveju svarbiausia išsiaiškinti, ar patirtos sąnaudos yra skirtos pajamoms uždirbti ir ekonominei naudai gauti. Bendrovė nurodo, kad Paskolos sutartis nuo pat pradžių buvo sudaryta pačios Bendrovės veiklai ir interesams užtikrinti – būtent Bendrovei suteikto kredito įkeitimas buvo jomis užtikrintas bei įgyvendinus AB SEB Vilniaus banko ir AB DnB NORD banko reikalavimus kredito linijos sąlygos išliko nepakeistos net ir nukritus akcijų rinkos vertei. Nebuvo nustatyta, kad bankų kreditai faktiškai panaudoti ne įmonės tikslams. Vertindama dividendų už turimas akcijas gavimą, Inspekcija pripažįsta, kad ekonominė nauda yra gauta, tačiau tai nėra ekonominė nauda, susijusi su vykdyta veikla. Pagal bylos faktines aplinkybes yra nustatyta, kad Bendrovė už pasiskolintas akcijas 2013 m. gavo tiesioginę ekonominę naudą – 1402217 Lt dividendų, pagal akcijų paskolos sutartį išmokėtos palūkanos sudarė 328 573 Lt

(Patikrinimo akto 8 psl.), t. y. dividendų suma viršijo mokamas palūkanas, o gautos apyvartinės lėšos taip pat buvo naudotos investicinei bei konsultacinei Bendrovės veiklai vykdyti, iš kurios Bendrovė uždirbo apmokestinamąsias pajamas už tarpininkavimo bei konsultacinių paslaugų teikimą (per 2013 m. Bendrovės gautų pajamų už paslaugų teikimą suma sudaro 2011972 Lt), taip pat iš dividendų lėšų buvo mažinami Bendrovės įsiskolinimai. Taigi, pagal nustatytas faktines aplinkybes negalima daryti išvados, kad patirtos sąnaudos nesusijusios su Bendrovės vykdyta ekonomine komercine veikla, kurią vykdant siekiama uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos.

Apibendrinant su Bendrovės sąnaudomis susijusias aplinkybes, konstatuotina, kad Inspekcijos sprendimo dalis dėl palūkanų nepriskyrimo leidžiamiems atskaitymams, yra naikintina.

Dėl baudų ir delspinigių

Bendrovė prašo sumažinti GPM ir PM baudos dydį iki 10 proc. ir atleisti nuo visų apskaičiuotų GPM ir PM delspinigių.

Prašydama sumažinti baudos dydį, Bendrovė pažymi, kad be jau nustatytos aplinkybės apie geranorišką bendradarbiavimą, buvo ir daugiau baudą mažinančių aplinkybių. Pažeidimas turėtų būti laikomas padarytu dėl klaidinančio komentaro nuostatų, taip pat turėtų būti atsižvelgiama į tai, kad Inspekcija savo naują nuomonę pateikė tik paskutinio kontrolės veiksmo metu. 2010 m. atliekant Bendrovės mokestinį patikrinimą, mokesčių administratorius neišreiškė jokios abejonės dėl palūkanų, mokamų už akcijas, ekonominės naudos. Inspekcija, teigdama, kad Bendrovė siekė ekonominės naudos, nepateikė jokių įrodymų. Be to, Bendrovė geranoriškai pripažino ir patikslino deklaracijas pagal kitus VMI nustatytus pažeidimus.

Bendrovė Inspekcijos sprendimu, vadovaujantis teisingumo ir protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, buvo atleista nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių. Skunde Pareiškėja prašo atleisti nuo likusių delspinigių. Bendrovės teigimu, šiuo atveju nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių turėtų būti atleista remiantis net keletu MAĮ 141 straipsnio 1 dalies nurodytų pagrindų. Jeigu paaiškėtų, kad akcijų paskolos palūkanoms netaikomas GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punktą – tai reikštų, kad GPMĮ apibendrintas komentaras yra klaidinantis ir Bendrovės pažeidimas būtų padarytas būtent vadovaujantis tokiu klaidinančiu komentaru, kuriame aiškiai teigiama, jog akcijų paskolos sandoriai mokesčio tikslais laikomi paskola, o gautos pajamos – palūkanomis. Atlikto gyventojų mokestinio tyrimo metu įvertinus Paskolos sutarties nuostatas pripažinta, kad gyventojas tinkamai deklaravo iš Bendrovės gautas paskolos palūkanas kaip GPM neapmokestinamąsias pajamas. Tiek iki palūkanų išmokėjimo gyventojui, tiek ir gerokai po to Panevėžio AVMI ir pati VMI teikdavo klaidingus paaiškinimus dėl aptariamų GPMĮ nuostatų taikymo ir palūkanų traktavimo pelno mokesčio tikslais. Pareiškėja akcentuoja Inspekcijos išleistą GPMĮ 2 straipsnio 14 dalie komentara, kurio 7² punkte buvo paaiškinta „Vertybinių popierių paskolos sandoriai, kai viena sandorio šalis (skolintojas) ribotam ar neribotam terminui perduoda kitai sandorio šaliai (skolininkui) vertybinius popierius, o vertybinių popierių gavėjas įsipareigoja pagal skolintojo pareikalavimą per nustatytą terminą grąžinti to paties emitento tokį pat kiekį tokios pat rūšies vertybinių popierių ir mokėti palūkanas (jeigu sutartis nenustato ko kita), mokesčio tikslais vertinami kaip paskolos. Gyventojų pagal skolinimo sandorį gautos pajamos (palūkanos, dividendai), laikomos palūkanų pajamomis ir apmokestinamos GPMĮ 6 straipsnyje nustatyta tvarka.“

Komisija pakartotinai pažymi, kad Inspekcija savo sprendime išdėstė, kad „<...> palūkanos, mokamos pagal byloje minimą akcijų paskolos sutartį, nelaikytinos palūkanomis, gautomis už vertybinius popierius <...>“, Inspekcijos atstovas Komisijos posėdžio metu teigė, kad komentaras nėra susietas su GPMĮ 17 straipsnyje nurodyta ginčui aktualia palūkanoms skirta lengvata. Komisijos nuomone, minėtame komentare, kuriame paaiškintos GPMĮ naudojamos sąvokos, apibūdintas sandoris, vertinant pažodžiui, atitinka ginče nagrinėjamą sandorį. Atsižvelgiant į tai, galima daryti išvadą, kad aptartas komentaras yra klaidinantis, todėl Pareiškėja,

vadovaujantis MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punktu, atleistina nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo.

Pagal MAĮ 141 straipsnio 2 dalies nuostatas nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Pagal Inspekcijos atsiųstą informaciją Bendrovė nėra sumokėjusi apskaičiuoto GPM, todėl Bendrovė negali būti atleista nuo baudos mokėjimo, remiantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nurodytais pagrindais. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad Komisijos buvo įvertinta, jog komentaras yra klaidinantis, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo kriterijais, Bendrovei paskirta bauda sumažinama iki 10 procentų.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, 100 straipsnio 1 dalies 3 punktu, 141 straipsnio 1 dalies 4 punktu, n u s p r e n d ž i a :

1. Atnaujinti Pareiškėjos skundo dėl Inspekcijos 2019-05-29 sprendimo Nr. 69-59, nagrinėjimą.
2. Patvirtinti Inspekcijos 2019-05-29 sprendimo Nr. 69-59 dalį, susijusią su gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimu.
3. Panaikinti Inspekcijos 2019-05-29 sprendimo Nr. 69-59 dalį, susijusią su pelno mokesčio apskaičiavimu.
4. Atleisti Pareiškėją nuo Inspekcijos 2019-05-29 sprendimu Nr. 69-59 apskaičiuotų GPM delspinigių mokėjimo.
5. Sumažinti GPM skirtą baudą iki 10 procentų.

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

Komisijos pirmininkė	Edita Galiauskaitė
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė