

- Paskolos suteikimas pajamomis, gautomis iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių. GPM apskaičiavimas taikant MAĮ 70 str. nuostatas. Akcijų įsigijimo kaina (GPMĮ 19 str. aiškinimas). Pajamų grindimas pajamomis gautomis grynaisiais pinigais.

#### LVAT 2024-01-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A-64-575/2024 (S. K.).

Mokestinis ginčas tarp šalių vyko dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Pareiškėjui į valstybės biudžetą sumokėti 18 734,94 Eur GPM bei 11 850 Eur GPM delspinigių, teisėtumo ir pagrįstumo. Kauno AVMI, atlikusi Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo pakartotinį mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2013-12-31 bei vadovaudamasi MAĮ 70 straipsniu ir Taisyklėmis, taikydama išlaidų metodą, nustatė, kad Pareiškėjas 2013 m. patirtas išlaidas R. J. paskolos suteikimui dengė 85 971 Lt pajamomis, gautomis iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių, kurių GPMĮ 25 straipsnyje ir 27 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka nedeklaravo bei nuo jų neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo GPM. Taip pat patikrinimo metu mokesčių administratorius nepripažino 345 280 Lt (100 000 Eur) Pareiškėjo Metinėje pajamų deklaracijoje už 2013 m. deklaruotų parduotų UAB „Solar LT“ akcijų įsigijimo kainos ir su perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumos.

LVAT teisėjų kolegija išnagrinėjusi apeliacinio skundo argumentus ir byloje surinktus įrodymus, sutiko su pirmosios instancijos teismo atliktu įrodymų vertinimu ir teisės taikymu, pritardama pirmosios instancijos teismo sprendimo motyvams ir jų nebekartodama, tačiau, atsižvelgdama į Pareiškėjo apeliaciniame skunde nurodytus argumentus, juos papildė.

Visų pirma, LVAT pažymėjo, kad Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje nurodoma, kad įvairios civilinio teisinio pobūdžio sutartys dėl atitinkamų lėšų gavimo, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo taikymo prasme nėra pirminiai ir tiesioginiai įrodymai, neginčijamai patvirtinantys atitinkamų lėšų gavimo faktą. Tokio pobūdžio sutartys tik sudaro pagrindą prielaidai, kad asmuo galėjo gauti atitinkamų lėšų pagal šiuos sandorius, tačiau jos pačios savaime neįrodo, kad asmuo iš tikrųjų šias lėšas ir gavo, ir jomis disponavo (žr., pvz., LVAT 2019 m. balandžio 24 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-476-438/2019). Tokiais atvejais realus lėšų gavimo / negavimo faktas tampa įrodinėjimo dalyku, kuris gali būti įrodinėjamas bei paneigiamas visomis leistinomis priemonėmis (tiek tiesioginiais, tiek netiesioginiais įrodymais), šiuos įrodymus vertinant pagal bendrąsias įrodymų vertinimo taisykles. Todėl tokiais atvejais nustatymas aplinkybės, ar asmuo gavo / negavo atitinkamas lėšas, ar jos apmokestinamos GPM, ar ne, priklauso nuo konkrečių bylos aplinkybių, joje surinktų įrodymų visumos ir pan. (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. spalio 19 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A-438-1097/2009, 2015 m. vasario 10 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-110-438/2015, 2017 m. sausio 9 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-2342-442/2016). Visa tai apsprendžia ir byloje įrodinėtinų aplinkybių pobūdį bei apimtį, ir būtent asmuo turi įrodyti, kad jis pagal civilinio teisinio pobūdžio sandorius realiai gavo GPM nepamokestinamas lėšas, o mokesčių administratorius atitinkamai turi įrodyti, kad asmuo negavo šių lėšų pagal jo nurodomus sandorius, kad jų kilmė ir pobūdis yra kitokie ir pan.

Vien atskirų formalių įrodymų apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia. Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į MAĮ nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 14 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1111/2011, 2015 m. vasario 10 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-110-438/2015).

Taip pat pabrėžė, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra nurodęs, jog pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas, pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pvz., kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (žr., pvz., 2010 m. gruodžio 31 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-1852/2010; 2013 m. sausio

4 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-2923/2012; 2013 m. balandžio 15 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-27/2013).

Vertindamas byloje esančius įrodymus, rašytinius dokumentus ir šalių paaiškinimus, LVAT pažymėjo, kad apeliantas yra verslininkas, profesionalas savo srityje, kuriam yra puikiai žinoma pareiga mokėti mokesčius ir Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymo 3 straipsnio bendrieji ūkinių operacijų pagrindimo ir registravimo reikalavimai visas ūkines operacijas pagrįsti apskaitos dokumentais bei užregistruoti apskaitos registruose. Be to, šioje byloje įrodymai vertinami atsižvelgiant į jų visumą, o ne atskirai, kaip norima apeliaciniame skunde. Pažymėjo, kad apeliantas mokesčio ginčo metu teikė nenuoseklius ir prieštarigus paaiškinimus ir, atsižvelgiant į įrodymų visumą byloje, jo paaiškinimai dėl lėšų gavimo iš T. Č. bei dėl UAB „Solar LT“ akcijų įsigijimo yra neįtikinami.

Konstatavo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčio administratorius analizavo 2011 m. sausio 1 d. - 2013 m. gruodžio 31 d. laikotarpio apelianto pajamas ir išlaidas, siekė nustatyti pareiškėjo 2011 m. sausio 1 d. turėtų pajamų likutį panaudodamas įvairus informacijos šaltinius. Mokesčio administratoriaus nuomone, pareiškėjas 2013 m. gavo 85 971 Lt pajamų iš nenustatytų šaltinių, nuo kurių nebuvo sumokėti mokesčiai. Apeliantas bando įrodyti, kad tikrinamojo laikotarpio pradžios pajamų ir turėtų piniginių lėšų likutis buvo kitoks, T. Č. 2006-2007 m. grynais pinigais gražintos lėšos 357 882 Lt turėtų būti įtrauktos į tikrinamojo laikotarpio pradžios likutį.

Dėl paminėtų apelianto argumentų teismas pažymėjo, kad byloje nėra abejonių, kad apeliantas laikotarpiu nuo 2006 m. spalio 11 d. iki 2007 m. balandžio 5 d. T. Č. trimis tarptautiniais bankiniais mokėjimais pervedė 132 000 JAV dolerių (357 882 Lt) nurodydamas paskirtį - „automobilių pirkimui“. Apeliantas teigė, kad byloje esantys rašytiniai įrodymai - susitarimai - patvirtina, jog T. Č. gražino apeliantui visas jam pervestas lėšas ir jis iš T. Č. nėra gavęs automobilių. LVAT įvertinęs apelianto nurodomas aplinkybes ir įrodymus, kad jis šiuos pinigus gavo, sprendė, kad šie apelianto teiginiai neįrodyti.

Nurodė, jog iš bylos medžiagos matyti, kad nei operatyvaus patikrinimo metu, nei pirmo mokesčio patikrinimo metu apelianto paaiškinimuose nebuvo informacijos apie 2006-2007 m. pasirašytus susitarimus su T. Č., kuriais gauta 357 882 Lt (132 000 JAV dolerių) grynais. Tik mokesčio ginčo metu (jau žinant apie nustatytą trūkstamų pajamų išlaidoms padengti faktą), 2018 m. spalio 24 d. su skundu VMI pateikti įrodymai apie gautas pajamas (susitarimais gražintas lėšas) leidžia abejoti tokių susitarimų tikrumu. Be to, pakartotinio patikrinimo metu nei apeliantas, nei T. Č. negalėjo konkrečiai paaiškinti grynųjų pinigų perdavimo pagal pateiktus susitarimus aplinkybių. Tiek apeliantas, tiek T. Č. teigė, kad pinigines lėšas perduotos grynaisiais pinigais per trečiuosius asmenis, tačiau nei vienas iš gyventojų nenurodė šių asmenų, konkrečiai nenurodė, kada ir kur įvyko pinigų perdavimas, nenurodė kada ir kaip buvo pasirašyti patvirtinimai apie pinigų perdavimą (Komisijos bylos 1 t., b. l. 62-63).

Iš bylos medžiagos taip pat matyti, jog nagrinėjant apelianto pastabas dėl pakartotinio patikrinimo akto, tikslu surinkti papildomus įrodymus apie 357 882 Lt (132 000 JAV dolerių) lėšų panaudojimo aplinkybes pagal T. Č. vardu įformintus 2006 m. spalio 10 d., 2006 m. spalio 25 d., 2007 m. balandžio 4 d. susitarimus, buvo atlikta apelianto finansinės padėties analizė tikslu nustatyti: ar buvo tuo laikotarpiu įnešinėjamos į apelianto sąskaitą banke grynųjų piniginių lėšų sumos (357 882 Lt (132 000 JAV dolerių)); kokios tuo laikotarpiu buvo apelianto pajamos, kokios išlaidos; kokius tuo laikotarpiu kreditus ėmė apeliantas, kam jie buvo naudojami ir kokias palūkanas apeliantas mokėjo; kokį tuo laikotarpiu kilnojamą ir nekilnojamą turtą įsigijo. Iš surinktų duomenų akivaizdu, kad laikotarpiu, kai T. Č. neva grynaisiais pinigais gražino 357 882 Lt (132 000 JAV dolerių) pinigines lėšas apeliantui, apeliantas į banko sąskaitas grynųjų piniginių lėšų neįnešinėjo, tačiau skolinosi ženkliai pinigų sumas iš kredito įstaigų (2006 m. rugsėjo 27 d. pagal kredito sutartį pareiškėjui buvo išduotas 500 000 Lt kreditas „būsto statybai“), mokėdamas atitinkamai banko palūkanas - 109 606,32 Lt, t. y. patirdamas papildomas išlaidas. Teismo nuomone, kai skolinamasi iš kredito įstaigos ir mokamos palūkanos, nors turima didelė grynųjų pinigų suma, prieštarauja gyvenimiškai logikai ir yra neįtikinama. Apeliantas paaiškino, jog iš T. Č. gauti JAV doleriai nebuvo panaudoti, nes turėjo būti atliekamas jų konvertavimas į litus, dėl kurio patiriami finansiniai nuostoliai, t. y. apeliantui buvo nenaudinga keisti JAV dolerius. Teismas sutiko su apelianto teiginiu, jog konvertuojant valiutą yra patiriami tam tikri nuostoliai, tačiau tai

nereiškia, kad yra naudingiau skolintis ženklias pinigų sumas iš kredito įstaigų ir mokėti banko palūkanas, nei naudoti turimas lėšas kita valiuta.

Be to, palyginus T. Č. 2020 m. kovo 4 d. paaiškinime ir 2006 m. spalio 10 d., 2006 m. spalio 25 d., 2007 m. balandžio 4 d. įformintuose susitarimuose, pasirašiusio T. Č. parašą, to paties asmens parašas yra akivaizdžiai vizualiai skirtingas. Skiriasi ne tik parašas, bet ir rašymo stilius, o susitarimuose T. Č. pavardė užrašyta su klaida, nors šiuos dokumentus pasirašinėjo neva pats T. Č. Teismo nuomone, yra neįtikinama, jog asmuo, rašydamas savo pavardę, padarytų klaidą visais trimis susitarimų atvejais, pasirašytais skirtingomis datomis (Komisijos bylos II t., b. l. 27-28).

Teismo nuomone, abejonių dėl susitarimų tikrumo kelia ir tai, jog minėtuose susitarimuose nurodytas rekvizitas (dokumento data) visais trimis atvejais yra ankstesnė, nei mokėjimo tarptautiniuose nurodymuose nurodytos datos, t. y. pirmas nurodymas atliktas 2006 m. spalio 11 d., susitarimo data 2006 m. spalio 10 d.; antras nurodymas atliktas 2006 m. spalio 26 d., susitarimo data 2006 m. spalio 25 d.; trečias nurodymas atliktas 2007 m. balandžio 5 d., susitarimo data 2007 m. balandžio 4 d. Nėra gyvenimiška, kad net tris kartus, dar negavus pinigų per banką, ar gavus tą pačią dieną (vertinant JAV laiko juostą) jau buvo forminami T. Č. vardu susitarimai, pagal kuriuos T. Č. pinigus įsipareigojo grąžinti ne vėliau kaip per penkias darbo dienas nuo pinigų gavimo dienos. Nėra suprantama, kaip minėtuose susitarimuose galėjo sutapti neva T. Č. perduotų piniginių lėšų (2006 m. spalio 10 d. susitarime nurodyta „sumokėjau“, 2006 m. spalio 25 d. susitarime - „atdaviau“, 2007 m. balandžio 4 d. susitarime - „grąžinau“) datos apeliantui ir apelianto piniginių lėšų gavimo datos, nes fiziškai JAV reziduojantis T. Č. ir Lietuvoje gyvenantis apeliantas negalėjo tą pačią dieną pasirašyti minėtų susitarimų (Komisijos bylos II t., b. l. 27-28).

Apeliantas teigė, kad bendrosios kompetencijos teismų formuojamoje praktikoje pasisakyta, jog paskolos sutartis yra realinė, t. y. laikoma sudaryta nuo pinigų ar daiktų perdavimo momento, todėl įrodymų naštos paskirstymo taisyklė iš paskolos sutarties kilusiuose ginčiuose yra tokia, kad kreditorius turi įrodyti, jog paskolą suteikė, o skolininkas - jog paskolą grąžino. Dėl šių argumentų teismas pažymėjo, kad nagrinėjamame ginče įrodinėjimo dalykas yra ne paskolų civiliniai santykiai pagal bendrosios praktikos teismų praktiką, o gautų pajamų realumas, įrodinėjamas pagal administracinių teismų praktiką (žr. šios nutarties 21-23 p.), todėl apeliaciniame skunde minima Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika šiai bylai reikšmės neturi.

Dėl apelianto nurodomos aplinkybės, kad jo pinigų grąžinimo iš MainWind BU Robert de Knecht, Niederlande analogiškas įrodinėjimas mokesčių administratoriui yra priimtinas, kitu atveju taikomas kitoks įrodinėjimo standartas, teismas pažymėjo, kad paminėtas atvejis ir T. Č. atvejis nesutampa nei laiko, nei kitų įrodymų visumos atžvilgiais, ir apelianto paminėtas atvejis mokesčio administratoriaus pozicijos T. Č. atžvilgiu nepaneigia.

LVAT nesutiko su apelianto teiginiais, kad mokesčių administratorius nesiėmė aktyvių veiksmų apelianto pateiktų susitarimų tikrumo nustatymui ar nugincijimui, T. Č. turtinės padėties nustatymui ginčui aktualiu laikotarpiu. Kaip matyti iš bylos medžiagos, pakartotinio patikrinimo metu buvo vertinami su skundu VMI apelianto pateikti susitarimai su T. Č., kurių pirmo patikrinimo metu apeliantas nebuvo pateikęs. Inspekcija, pakartotinio patikrinimo metu siekdama nustatyti realų T. Č. pinigų grąžinimo faktą, kreipėsi į T. Č. ir 2020 m. kovo 6 d. gavo T. Č. paaiškinimus (Komisijos bylos II t., b. l. 31).

Taigi, apibendrinamas LVAT konstatavo, kad byloje įrodyta, jog apelianto pateiktuose susitarimuose su T. Č. nurodytos sumos apeliantui nebuvo grąžintos, o nurodyti dokumentai buvo surašyti formaliai, siekiant mokesčių administratoriui pagrįsti trūkstamus pajamų šaltinius.

Taip pat apeliantas nesutiko su pirmosios instancijos teismo sprendimo dalimi, pagal kurią apeliantas nepatyrė 100 000 Eur vertybinių popierių įsigijimo išlaidų pagal 2013 m. kovo 5 d. akcijų pirkimo-pardavimo sutartis su J. A. S. (50 000 Eur) ir H. A. S. (50 000 Eur). Apelianto nuomone, pirmosios instancijos teismas neatsižvelgė į įrodymus ir aplinkybes, kad 2017 m. gruodžio 20 d. J. A. S. ir H. A. S. pasirašė patvirtinimus, kuriais šie asmenys patvirtino, jog pagal 2013 m. kovo 5 d. pirkimo-pardavimo sutartis už parduotas UAB „Solar LT“ akcijas pilnai atsiskaityta, pretenzijų neturi ir ateityje neturės, kopijas; 2017 m. lapkričio 29 d. J. A. S. ir H. A. S. padarė bendrą pareiškimą dėl ieškinio atsisakymo Kauno apygardos teismo civilinėje byloje Nr. 2-736-413/2017; 2015 m. spalio 15 d. Marijampolės apylinkės prokuratūros nutarimą dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo; atsakymus iš Vokietijos mokesčių administratoriaus.

LVAT pabrėžė, kad vertinant apelianto nurodytus įrodymus yra svarbu tai, kad bendrosios kompetencijos teismų sprendimais nustatyta, kad ginčo 2013 m. kovo 5 d. akcijų pirkimo-pardavimo sandoriai yra negaliojantys nuo jų sudarymo dienos. Nei Lietuvos apeliacinis teismas 2016 m. kovo 3 d. sprendime civilinėje byloje Nr. 2A-98-407/2016, nei Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2016 m. rugsėjo 30 d. nutartyje civilinėje byloje 3K-3-395-469/2016 nenustatė aplinkybių, kurių pagrindu būtų galima teigti, jog apeliantas vykdė realius atsiskaitymus su J. A. S. ir H. A. S. už akcijas, pagal įformintas 2013 m. kovo 5 d. akcijų pirkimo-pardavimo sutartis, kuriose buvo nurodyta 345 280 Lt akcijų vertė ir kurią apeliantas nurodė pateiktoje Metinėje pajamų deklaracijoje už 2013 m. Iš bylos medžiagos matyti, jog atsakovas (apeliantas) Lietuvos apeliaciniame teisme įrodinėjo, kad su ieškovais atsiskaitė. Lietuvos apeliacinio teismo teisėjų kolegijos vertinimu, atsiskaitymo su ieškovais pagal ginčo sutartis faktas netiesiogiai galėtų patvirtinti ieškovų valią dėl ginčo akcijų perleidimo atsakovui S. K. Tačiau byloje esančių įrodymų nepakanka spręsti apie atsakovo S. K. atsiskaitymą su ieškovais pagal ginčo akcijų pirkimo-pardavimo sutartis. Pačiose ginčijamose sutartyse, kurių ieškovai nurodo nepasirašę, įtvirtinta nuostata, kad ieškovai pagal ginčo sutartis gavo po 50 000 Eur už akcijas, negali būti vertinama kaip tinkamas įrodymas, patvirtinantis atsakovo atsiskaitymą su ieškovais, kadangi, kaip pirmiau konstatuota, šiuo atveju sutarčių kopijos nepatvirtina šių sutarčių egzistavimo fakto. Kitokių rašytinių įrodymų, patvirtinančių, kad atsakovas S. K. sumokėjo ieškovams pinigus pagal ginčo sutartis, nėra pateikta. Liudytoju apklausto su atsakovu S. K. susijusio D. P. paaiškinimai, kad jis 2013 m. kovo 5 d. atvežė atsakovui S. K. 100 000 Eur (kuriuos atsakovas S. K. nurodė sumokėjęs ieškovams pagal ginčo sutartis) ir atsakovo biure matė ieškovus, ieškovams teigiant priešingai ir nesant kitų D. P. paaiškinimus patvirtinančių įrodymų, nėra pakankami spręsti nei apie tai, kad ieškovai pasirašė ginčo sutartis, nei apie tai, kad atsakovas S. K. atsiskaitė su ieškovais pagal ginčo sutartis.

Nors apeliantas S. K. teisingai teigia, kad Lietuvos apeliacinio teismo 2016 m. kovo 3 d. sprendime nustatyti faktai prejuducines galios neturi nagrinėjamoje mokestinėje byloje, bet šis bendrosios kompetencijos teismo sprendimas yra reikšmingas įrodymas šioje byloje, kurio nepaneigia apelianto nurodyti įrodymai.

Apeliantas akcentavo 2017 m. gruodžio 20 d. J. A. S. ir H. A. S. pasirašytus patvirtinimus, kuriais šie asmenys patvirtino, jog pagal 2013 m. kovo 5 d. pirkimo-pardavimo sutartis už parduotas UAB „Solar LT“ akcijas pilnai atsiskaityta, bet mokesčio administratoriaus pakartotinio patikrinimo metu buvo kreiptasi į Vokietijos mokesčių administratorių dėl Vokietijos piliečių J. A. S. ir H. A. S. iš kurių, apelianto teigimu, pagal 2013 m. kovo 5 d. akcijų pirkimo-pardavimo sutartis buvo įsigyta 66 vnt. UAB „Solar LT“ akcijų, apklausimo. Kaip matyti iš mokestinio ginčo bylos, Vokietijos piliečiai paaiškino, kad pagal 2013 m. kovo 5 d. akcijų pirkimo-pardavimo sutartį apeliantui nepardavė UAB „Solar LT“ akcijų, joks mokėjimas (atsiskaitymas) iš apelianto pusės nebuvo atliktas bei 2017 m. gruodžio 20 d. patvirtinimų nei J. A. S., nei H. A. S. nepasirašė (Komisijos bylos I t. b. l. 58-59, II t. b. l. 37-46). LVAT pažymėjo, kad teismui nėra pakankamo pagrindo abejoti šių asmenų oficialiai duotais paaiškinimais mokesčių administratoriui.

2015 m. spalio 15 d. Marijampolės apylinkės prokuratūros nutarimas dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo neturi esminės reikšmės apelianto mokestinėms prievolėms, nes mokestinės prievolės reglamentuojamos mokesčių, o ne baudžiamosios teisės normomis, nesutampa įrodinėtinos aplinkybės ir įrodinėjimo taisyklės baudžiamojo byloje ir mokestinių santykių metu.

LVAT taip pat pažymėjo, kad pagal GPMĮ 19 straipsnio 1 dalies nuostatas, iš gautų pajamų gali būti atimama turto įsigijimo kaina, sumokėtas komisinis atlyginimas bei mokesčiai, rinkliavos, susiję su šio turto pardavimu. GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį. GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta pareiga turėti dokumentus, iš kurių galima nustatyti ūkinės operacijos turinį, yra nukreipta kovai prieš šešėlinę ekonomiką, kontrabandą, nelegalų darbą, mokesčių vengimą ir mokestinį sukčiavimą. Tokių dokumentų apeliantas neturi. Apibendrinamas apeliacinės instancijos teismas

vertino, kad skundžiamame teismo sprendime pagrįstai akcijų įsigijimo išlaidomis nepripažinta 2013 m. kovo 5 d. ginčo akcijų pirkimo-pardavimo sutartyse nurodyti 100 000 Eur.

Proceso šalys išdėstė ir daugiau argumentų, tačiau, teisėjų kolegijos vertinimu, nurodytos aplinkybės nėra esminės sprendžiant administracinę bylą ir niekaip nekeičia šiame sprendime padarytos išvados. Šiame kontekste paminėjo, kad Europos Žmogaus Teisių Teismo ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje ne kartą pažymėta, jog teismo pareiga pagrįsti priimtą sprendimą neturėtų būti suprantama kaip reikalavimas detaliam atsakymui į kiekvieną argumentą (Europos Žmogaus Teisių Teismo 1994 m. balandžio 19 d. sprendimas *Van de Hurk prieš Olandiją*; 1997 m. gruodžio 19 d. sprendimas *Helle prieš Suomiją*; 2011 m. lapkričio 14 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo administracinė byla Nr. A<sup>261</sup>-3555/2011).

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=0c7012dc-6fb2-4296-814e-a2a481d9cd12>

- MAĮ 69 str. taikymas pripažįstant iš UAB gautas pajamas kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis, kurias pareiškėjai panaudojo asmeniniams (šeimoms) poreikiams tenkinti.

**LVAT 2024-02-07 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-318-968/2024 (G. J. ir T. J.).**

Mokesčių administratorius nustatė, kad T. J., būdamas UAB „Brugtė“ akcininkas (valdė 51 proc. akcijų) ir vadovas, turėdamas visapusišką teisę valdyti UAB „Brugtė“ sąskaitoje esančias pinigines lėšas, tikrintu laikotarpiu iš bendrovės gavo 229 171,04 Eur piniginių lėšų, iš jų 211 470 Eur išsiėmė grynaisiais pinigais iš bendrovės banko sąskaitos bankomatuose ir banko skyriuose. Mokestinio patikrinimo metu T. J. mokesčių administratoriui teiktuose paaiškinimuose nurodė, kad visi dokumentai buvo perduoti buhalterinę apskaitą tvarkiusiai UAB „Financial accounting & law group“. Minėta UAB „Brugtė“ buhalterinę apskaitą tvarkanti įmonė buvo likviduota, o jos dokumentai perduoti saugoti į teritorinį archyvą, tačiau Vilniaus miesto savivaldybės administracijos archyvo atsakyme į Inspekcijos 2021-03-18 paklausimą nurodyta, kad jokių kitų UAB „Financial accounting & law group“ 2016-2019 metų dokumentų (išskyrus sąskaitų išrašus) archyvine fonde nerasta. Atsižvelgiant į tai, kad T. J. jokių dokumentų, pagrindžiančių gautų piniginių lėšų panaudojimą Bendrovės reikmėms, nepateikė, mokesčių administratorius vertino, kad jo iš UAB „Brugtė“ gautos 229 171,04 Eur pinigines lėšas buvo panaudotos asmeniniams (šeimoms) poreikiams tenkinti, ir, remdamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, konstatavo, kad T. J. gavo 229 171,04 Eur kitas su darbo santykiais nesusijusias ir ne individualios veiklos pajamas.

Pirmosios instancijos teismas atmetė pareiškėjų skundus, konstatavęs, kad jie nepateikė dokumentų, pagrindžiančių gautų piniginių lėšų panaudojimą UAB „Brugtė“ reikmėms. Teismo vertinimu, atsakovas pagrįstai, remdamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, sprendė, kad pareiškėjo iš UAB „Brugtė“ gautos ginčo pajamos yra kitos su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamos, kurias pareiškėjai panaudojo asmeniniams (šeimoms) poreikiams tenkinti.

LVAT pažymėjo, kad Pareiškėjai apeliacinės instancijos teismui neginčija, kad pareiškėjas ginčo laikotarpiu iš UAB „Brugtė“, kaip atskaitingas asmuo, gavo ginčo pajamas (t. y. 229 171,04 Eur) ir kad pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, pagrindžiančių jo teiginius, kad paminėta suma buvo išleista UAB „Brugtė“ reikmėms. Jie nepateikė dokumentų, paneigiančių mokesčių administratoriaus išvadą, jog ginčo pajamos buvo naudojamos asmeniniams pareiškėjų poreikiams tenkinti. Taip pat byloje nėra ginčo dėl ginčijamuose mokesčių administratoriaus sprendimuose nurodytų GPM sumų, jų delspinigių ir baudos apskaičiavimo.

Pareiškėjai apeliaciniame skunde teigė, kad Lietuvos apeliacinis teismas 2021 m. gruodžio 9 d. nutartyje esą konstatavo, jog ginčo pajamos yra paskola, kurią pareiškėjas ginčo laikotarpiu gavo iš UAB „Brugtė“, todėl pareiškėjas negali būti laikomas ginčo laikotarpiu gavusiu apmokestinamųjų pajamų, o mokesčių administratorius turėjo išsiaiškinti, ar užfiksuotas pareiškėjo įsiskolinimas UAB „Brugtė“ dar vis gyvuoja, kokia apimtimi pareiškėjas gavo naudą.

LVAT nurodė, jog remiantis Lietuvos teismų informacinės sistemos „Liteko“ duomenimis, nustatyta, kad Lietuvos apeliacinis teismas 2021 m. gruodžio 9 d. nutartį civilinėje byloje Nr. e2-1383-798/2021 priėmė išnagrinėjęs T. J. atskirąjį skundą dėl Vilniaus apygardos teismo 2021 m. lapkričio 4 d. nutarties civilinėje byloje Nr. eB2-2652-803/2021, kuria bankrutavusios uždarnosios akcinės bendrovės „Brugtė“ bankrotas pripažintas tyčiniu. Skirtingai nei teigia pareiškėjai, paminėtose nutartyse nėra nustatyta ir (arba) konstatuota, kad dėl ginčo pajamų ginčo laikotarpiu tarp pareiškėjo T. J. ir UAB „Brugtė“ buvo sudaryta paskolos sutartis. Priešingai, yra nustatyta, kad ginčo pajamos, kaip ir kitos paminėtose teismo nutartyse minimo sumos, pareiškėjui buvo pervestos nesant tam aiškaus pagrindo ir ginčo pajamų pareiškėjas šiai įmonei nėra gražinęs. Todėl nagrinėjamu atveju nėra jokio pagrindo teigti, kad paminėtos Vilniaus apygardos teismo 2021 m. lapkričio 4 d. ir (arba) Lietuvos apeliacinio teismo 2021 m. gruodžio 9 d. nutartyse nustatytos aplinkybės užkerta galimybę mokesčių administratoriui apskaičiuoti mokesčių, taikant turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 69 str. 1 d.), ar kitaip, nei įvertinta nagrinėjamu atveju, vertinti tikrąjį ginčui aktualių ūkinių operacijų, turinčių reikšmės ginčo pajamų apmokestinimui, turinį.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaiska/tekstas.aspx?id=7d94026e-9846-4b33-8132-d9beca759f36>

- **Formalus gyvenamosios vietos deklaravimas tikslu atitikti GPMĮ nustatytas lengvatos taikymo sąlygas ir išvengti GPM mokėjimo nuo nekilnojamo turto pardavimo pajamų (MAĮ 69 str.) .**

**LVAT 2024-03-27 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-438-815/2024 (R. L.).**

Ginčas kilo dėl VMI sprendimo, kuriuo pareiškėjos 2018-2020 metais gautos nekilnojamojo turto pardavimo pajamos laikytos gyventojų apmokestinamomis B klasės pajamomis, pareiškėjos vykdyta veikla laikyta apmokestinama ekonomine veikla, kurios veiklos pajamos apmokestinamos PVM.

Pirmosios instancijos teismas (žr. nutarties 20 punktą) apžvelgė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas ir aktualią teismų praktiką, bei vertino tai, jog patikrinimo metu buvo nustatyta, kad pareiškėja sudarydama butų (M. Mažvydo g. 1-73, Vilnius ir Tolminkiemio g. 20-15, Vilniaus) pardavimo sandorius bei deklaruodama šiais adresais gyvenamąją vietą, siekė mokesstinės naudos, turėdama tikslą išvengti mokamo į biudžetą GPM. Pagrindas taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą nustatytas įvertinus ne vieną byloje nustatytą faktinę aplinkybę. Pirmiausia, įsigyti butai pareiškėjos nuosavybėje buvo trumpą laiką, greitai laiku jie buvo parduoti (butas M. Mažvydo g. 1-73, Vilnius įsigytas 2017 m. balandžio 26 d., parduotas 2018 m. birželio 15 d., butas Tolminkiemio g. 20-15, Vilnius įsigytas 2018 m. birželio 20 d., parduotas 2018 m. rugsėjo 12 d.). Antra, 2018 m. įsigyti 2 trijų kambarių butai Tolminkiemio g. 20, Vilnius: butas Nr. 15 įsigytas 2018 m. birželio 20 d., butas Nr. 6 - 2018 m. rugsėjo 27 d., t. y. 3 mėn. laikotarpiu perkami du to paties kambarių kiekio, identiško ploto (58 kv. m), tame pačiame name esantys butai. Trečia, butas M. Mažvydo g. 1-73, Vilniaus m., įsigytas 2017 m. balandžio 26 d., įregistruotas pagal 2017 m. birželio 9 d. užbaigimo aktą, tuo metu iki 2018 m. vasario 17 d., t. y. dar 8 mėnesius ir 9 dienas, gyvenamoji vieta deklaruojama adresu I. Simonaitytės g. 9-58, Vilnius. Skelbimas dėl buto I. Simonaitytės g. 9-58, Vilnius, pardavimo paskelbtas 2017 m. spalio 31 d., t. y. po 4 mėnesių ir 22 dienų nuo buto M. Mažvydo g. 1-73, Vilniaus m., įregistravimo, kas rodė, kad butas M. Mažvydo g. 1-73, Vilniaus m., įsigytas perpardavimui. Ketvirta, pareiškėja įsigytuose butuose deklaravo gyvenamąją vietą ir greitai laiku po gyvenamosios vietos deklaravimo ar net prieš, internetiniame portale aruodas.lt buvo įkelti skelbimai dėl šių butų pardavimo, kas leido daryti išvadą, kad gyvenamoji vieta buvo deklaruojama nusprendus butus parduoti (buto Tolminkiemio g. 20-15, Vilnius gyvenamoji vieta deklaruota 2018 m. rugpjūčio 22 d., skelbimas patalpintas 2018 m. rugpjūčio 26 d.; buto M. Mažvydo g. 1-73, Vilnius pardavimo skelbimas buvo patalpintas 2017 m. lapkričio 28 d., gyvenamoji vieta deklaruota nuo 2018 m. vasario 17 d. bei

įkeltame skelbime nurodyta, kad bute negyventa). Penkta, nei viename iš įsigytų butų pareiškėja gyvenamosios vietos nedeklaruoja ilgesnį laiką: bute M. Mažvydo g. 1-73, Vilnius - gyvenamąją vietą deklaruoja 6 mėnesius ir 5 dienas; bute Tolminkiemio g. 20-15, Vilnius - gyvenamąją vietą deklaruoja 3 mėnesius ir 8 dienas. Šešta, mokesčių administratorius surinko duomenis apie faktinį gyvenimą ginčo butuose, nustatydamas, kad per valdymo nuosavybės teise laikotarpį aptariamuose butuose buvo sunaudota nedidelis kiekis elektros, šilumos ir vandens išteklių, kas rodė, kad vartojimo kiekiai maži. Duomenų, jog faktiškai ištekliai vartoti pareiškėjos ir jos šeimos, o ne statybos remonto poreikiams, nebuvo pateikta.

Apeliacinės instancijos teismo teisėjų kolegija pažymėjo, kad ji sutinka su šios nutarties 20 p. nurodytų aplinkybių vertinimu, atliktu pirmosios instancijos teisme, jog pareiškėja butus (M. Mažvydo g. 1-73, Vilnius ir Tolminkiemio g. 20-15, Vilnius) pirko ne savo gyvenamojo būsto kokybei pagerinti. Minėtieji butai buvo pirkti trumpam laikui, greitai parduoti, todėl tiek faktinis gyvenimas, tiek gyvenamosios vietos deklaravimas juose nepaneigia to fakto, kad šie butai buvo nupirkti perpardavimui. Pastebėjo, kad buto (M. Mažvydo g. 1-73, Vilnius) pardavimo skelbimą pareiškėja įkėlė 2017 m. lapkričio 28 d., o pati jame deklaravo gyvenamąją vietą tik 2018 m. vasario 17 d., t. y. vėliau negu nusprendė jį parduoti. Buto (Tolminkiemio g. 20-15, Vilnius) pardavimo skelbimą pareiškėja įkėlė 2018 m. rugpjūčio 26 d., o jame deklaravo gyvenamąją vietą 2018 m. rugpjūčio 22 d. Konstatavo, jog tiek mokesčių administratorius, tiek MGK, tiek pirmosios instancijos teismas pagrįstai vertino, kad pareiškėjai negali būti taikoma GPM lengvata, numatyta GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte, nes butai buvo skirti perpardavimui: tokią išvadą pagrindžia aplinkybės, jog gyvenamosios vietos deklaravimas buvo formalus, o realių ketinimų gyventi tuose butuose, kaip savo gyvenamajame būste, nebuvo.

Apeliacinės instancijos teismo teisėjų kolegijos vertinimu, patikrinimo metu surinkta pakankamai įrodymų, kurie patvirtina, kad butus (M. Mažvydo g. 1-73, Vilnius, Tolminkiemio g. 20-15, Vilnius, Linkmenų g. 58-64, Vilnius) pareiškėja pirko ir įrenginėjo siekdama juos parduoti ir uždirbti pajamų, nors juose formaliai ir deklaravo gyvenamąją vietą bei gyveno trumpą laiką iki butų pardavimo bei kitų butų įrengimo. Todėl, patikrinimo metu pagrįstai, atkūrus dirbtinas pareiškėjos gyvenamosios vietos deklaravimo aplinkybes, pareiškėjos gautos butų pardavimo pajamos kvalifikuotos kaip apmokestinamosios. LVAT sutiko su pirmosios instancijos teismo argumentais, kad nebuvo teisinio pagrindo sutikti su pareiškėjos motyvais, jog ginčo sandoriai priskirtini prie atsitiktinio ar asmeninio pobūdžio sandorių. Pareiškėjos pateikti argumentai ir rašytiniai duomenys, kad nekilnojamasis turtas buvo įsigyjamas tik gerinti savo privataus asmens gyvenimo sąlygas, vertinant juos su kitomis nustatytomis mokesstinio patikrinimo metu aplinkybėmis, nepaneigė išvadų, jog ginčo sandoriai priskirtini ekonominei veiklai PVMĮ nuostatų prasme. Pareiškėjos vykdytos ekonominės veiklos nepaneigė jos papildomai pateikti argumentai, kad nebuvo veikta profesionaliai, turtas įsigytas iš nekilnojamojo turto vystytojų, kadangi sudarytų sandorių skaičius, pasikartojantis veiklos modelis (įsigyjami naujos statybos neįrengti butai arba su daline apdaila, remontuojami ir parduodami, investuojant į kito analogiško turto įsigijimą), ne vienerių metų veiklos praktika, rodė būtinus ekonominės veiklos, kaip PVM objekto, vykdymo požymius.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=2a41fba0-c7d8-4a78-8210-a61efb76fafc>

- Pajamų gautų iš ekonominės veiklos apmokestinimas PVM. Jungtinės veiklos sutartis. GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtintos lengvatų taikymas (formalus gyvenamosios vietos deklaravimas tikslu išvengti GPM mokėjimo).

LVAT 2024-04-30 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-344-602/2024 (R. P.).

Ginčas kilo dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto GPM bei PVM, su šiais mokesčiais susijusių sumų mokesčių administratoriui patikrinimo metu konstatavus, jog: Pareiškėjas 2015-2018 m. vykdė PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, tačiau nuo iš šios veiklos gautų pajamų PVM

neskaičiavo, nedeklaravo ir į biudžetą nemokėjo; Pareiškėjas, 2016-2018 m. siekdamas mokestinės naudos - perpardavus nekilnojamojo turto (toliau - NT) objektus nemokėti nuo gautų pajamų GPM, įsigytuose NT objektuose tik formaliai deklaravo savo gyvenamąją vietą, nors faktiškai juose negyveno ir tokiu būdu sumažino GPM apmokestinamąsias pajamas bei mokėtiną GPM.

**Dėl NT objektų statybos išlaidų vertinimo apskaičiuojant Pareiškėjo GPM bazę bei dėl GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtintos lengvatos taikymo.**

LVAT nurodė, jog nepagrįsti yra apeliacinio skundo motyvai, kad pareiškėjo GPM bazė apskaičiuota visiškai neįvertinus pareiškėjo būtinų (minimalių) išlaidų apmokestinto NT statybai ir (ar) pagerinimui, pirmosios instancijos teismas nepagrįstai atsisakė priimti ir vertinti UAB „Eicosolution“ 2022 m. vasario 28 d. vertinimo aktą (specialisto išvadą), kuriuo buvo nustatyta būtinų išlaidų apmokestinto NT statybai ir (ar) pagerinimui dydis, be pagrindo netaikė MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatų.

Pagal GPMĮ 19 straipsnio 1 dalį, 16 straipsnio 1 dalies 4 punktą, 16 straipsnio 3 dalį mokesčių mokėtojas iš apmokestinamų pajamų gali atimti turto įsigijimo (pasigaminimo) išlaidas ir su turto pardavimu susijusias išlaidas, jei egzistuoja dvi esminės sąlygos: 1) tokio pobūdžio sumos (išlaidos) realiai buvo patirtos, 2) jas mokesčių mokėtojas gali pagrįsti atitinkamais tai patvirtinančiais dokumentais. Netenkinus bent vienos iš šių sąlygų, mokesčių mokėtojas netenka teisės iš apmokestinamųjų pajamų atimti paminėto pobūdžio sumų, tokiu atveju pajamų mokestis turi būti skaičiuojamas nuo visos sumos, gautos už parduotą turtą (žr. pvz. LVAT 2010 m. gruodžio 31 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-575-1752/2010). GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje nustatyti reikalavimai įrodymams, kuriais remiantis galima pripažinti pajamas mažinančias išlaidas, o būtent: leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir, jei dokumentų blankams Lietuvos Respublikos Vyriausybė yra nustačiusi atitinkamus reikalavimus, - atitinkančiais keliamus reikalavimus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį (žr. pvz. LVAT 2020 m. spalio 7 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-1494-438/2020).

Patikrinimo metu buvo įvertinti visi pareiškėjo patikrinimo metu pateikti nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas patvirtinti dokumentai, taip pat pastabų nagrinėjimo metu įvertinti pareiškėjo papildomai pateikti dokumentai. UAB „Eicosolution“ 2022 m. vasario 28 d. vertinimo aktas pateiktas po skundžiamo Sprendimo priėmimo, pateiktas MGK, kuri išsamiai įvertinusi dokumentą pagrįstai sprendė, kad tai nėra buhalterinės apskaitos dokumentas, galiojantis sandoris ar gyventojų surašytas dokumentas, iš kurių galima nustatyti ūkinės operacijos turinį, būtent nustatyti mokesčių mokėtojo realiai patirtų išlaidų dydį.

Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatinėjo terminus mokesčių mokėtojui minėtų dokumentų pateikimui, tačiau dėl dalies sandorių tokie dokumentai apskritai nebuvo pateikti. Todėl mokesčių administratorius šiuos duomenis ir vertino, taigi nepagrįsti pareiškėjo argumentai (išimti iš konteksto sakiniai), kad pirmosios instancijos teismas sprendime pasisakė ne apie nagrinėjamą atvejį, tvirtindamas, kad buvo įvertinti visi pareiškėjo patikrinimo metu pateikti nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas patvirtinti dokumentai.

GPMĮ 16 straipsnio 3 dalyje nustatyta gyventojų teisė nuspręsti iš pajamų neatimti / atimti šio straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodytas išlaidas negali būti siejama su mokesčių administratoriaus įrodinėjimo pareiga mokestinio patikrinimo procese rinkti papildomus įrodymus, kai mokesčių mokėtojas neįgyvendina minėtos teisės ar netinkamai ją įgyvendina. Kitoks aiškinimas neišplaukia ir iš MAĮ 70 straipsnio, kai atliekamas mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nes remiantis šiuo pagrindu (tam tikra specifine įrodinėjimo priemone mokestinėje byloje) skaičiuojamas mokestis, taigi nėra sprendžiama dėl atskirų mokesčio mokėtojo netinkamai atliktų veiksmų ar neįgyvendintų teisių, kai mokestis skaičiuojamas nesiremiant MAĮ 70 straipsniu.

LVAT konstatavo, jog nagrinėjamoje byloje VMI patikrinimo metu surinko pakankamai faktinių duomenų, paneigiančių galimybę taikyti pareiškėjui GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto lengvatą (išskyrus vieną atvejį). Patikrinimo akte išsamiai aprašytos ir įvertintos reikšmingos faktinės aplinkybės, VMI Sprendimu minėtos išvados patvirtintos. VMI pagrįstai sprendė, kad nebuvo pagrindo taikyti minėtos lengvatos, nes pareiškėjas neveikė kaip apmokestinamasis asmuo,



piktnaudžiavo teise. Pareiškėjas visais atvejais (išskyrus vieną) tik formaliai deklaravo gyvenamąją vietą tiek parduodamame, tiek įgyjamame būste, kurių negalima buvo laikyti teisės aktuose apibrėžta asmens gyvenamąja vieta (gyvenamoji vieta - pagrindinė vieta, kurioje asmuo faktiškai dažniausiai gyvena ir su kuria jis yra labiausiai susijęs). Todėl VMI pagrįstai sprendė, kad negalima taikyti pareiškėjo atžvilgiu lengvatos, kurios taikymas siejamas su gyventojų aprūpinimu gyvenamuoju būstu.

#### **Dėl tiekimų kvalifikavimo PVM tikslais.**

LVAT nurodė, kad nepagrįsti yra apeliacinio skundo motyvai, kad pirmosios instancijos teismas netinkamai vertino pareiškėjo pateiktus įrodymus dėl 2015 m. rugsėjo 15 d. Jungtinės veiklos sutarties vykdymo, t. y. 2015 m. gruodžio 15 d. ir 2016 m. sausio 28 d. sandoriai nebuvo sudaryti siekiant gauti pajamų, o jais buvo siekiama atsidalinti pareiškėjo, jo brolio ir draugo statyto tribučio gyvenamojo namo dalis ir jie negali būti vertinami kaip pareiškėjo ekonominė veikla.

Dėl tiekimų kvalifikavimo PVM tikslais, kai keli fiziniai asmenys buvo sudarę jungtinės veiklos sutartį, Teisingumo Teismas 2020 m. rugsėjo 16 d. sprendimu byloje, Valstybinė mokesčių inspekcija (Jungtinės veiklos sutartis) (C-312/19, EU:C:2020:711, toliau - ir Sprendimas VMI) išaiškino, kad 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau - ir PVM direktyva) 9 straipsnio 1 dalis ir 193 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad fizinis asmuo, su kitu fiziniu asmeniu pasirašęs jungtinės veiklos sutartį, sudarančią teisinio subjektiškumo neturinčią partnerystę, kuriai būdinga tai, kad pirmasis asmuo turi teisę veikti visų partnerių vardu, tačiau jis vienas ir savo vardu dalyvauja santykiuose su trečiaisiais asmenimis, kai vykdo šios partnerystės ekonominę veiklą sudarančius veiksmus, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, ir vieninteliu, privalančiu sumokėti mokėtiną PVM pagal šios direktyvos 193 straipsnį, nes jis veikia savo naudai arba kito asmens naudai kaip komisionierius, kaip tai suprantama pagal minėtos direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktą ir 28 straipsnį.

LVAT minėtoje byloje, kurioje buvo pateiktas minėtas Teisingumo Teismo išaiškinimas (Sprendimas VMI) 2020 m. gruodžio 16 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-1508-602/2020, akcentavo, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM direktyvos 9 straipsnyje pavartoti žodžiai, ypač „bet kuris“, suteikia sąvokai „apmokestinamasis asmuo“ plačią prasmę, kuri paremta savarankiškai vykdoma ekonomine veikla, t. y. visi fiziniai ir juridiniai asmenys - ir viešieji, ir privatūs, ir net vienetai, neturintys teisinio subjektiškumo, kurie objektyviai tenkina šioje nuostatoje įtvirtintus kriterijus, - laikytini PVM apmokestinamais asmenimis (žr. Sprendimo VMI 39 p. ir jame nurodytą jurisprudenciją). Vis dėlto, siekiant nustatyti, kas, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamu atveju, turi būti laikomas PVM „apmokestinamuoju asmeniu“ už ginčo tiekimus, reikia patikrinti, kas „savarankiškai“ vykde atitinkamą ekonominę veiklą (Sprendimo VMI 40 p.). Šiuo tikslu reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdo veiklą savo vardu, savo naudai ir savo atsakomybe, taip pat tai, ar jis pats prisiima su savo veikla susijusią ekonominę riziką (žr. Teisingumo Teismo 2016 m. spalio 12 d. sprendimo byloje Nigl ir kt., C-340/15, EU:C:2016:764, 28 p. ir jame nurodytą šios Sąjungos teisinės institucijos jurisprudenciją).

LVAT konstatavo, jog nagrinėjamoje byloje VMI, MGK ir pirmosios instancijos teismas pagrįstai sprendė, kad būtent pareiškėjas, o ne kiti jungtinės veiklos sutarties dalyviai, pripažintinas apmokestinamuoju asmeniu PVM tikslais. Išnagrinėjus faktines aplinkybes pagrįstai spęsta, kad būtent pareiškėjas vykde veiklą savo vardu, savo naudai ir savo atsakomybe, taip pat tai, kad jis pats prisiėmė su savo veikla susijusią ekonominę riziką. Tokia išvada teisingai padaryta tiek įvertinus minėtos jungtinės veiklos sutarties sąlygas, tiek jos vykdymą patvirtinančias aplinkybes.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=8da5db89-b022-4e5b-a315-28eb0e778d78>

- **MAĮ 69 str. taikymas. Veiklos formos pakeitimas tikslu pasinaudoti PMĮ 12 straipsnio 5 punkte įtvirtinta lengvata ir išvengti mokėtino PM nuo NT nuomos pajamų. Pareiškėjo iniciatyva pateikta išvada tėra vienas iš įrodymų.**

**LVAT 2024-06-12 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-539-815/2024 (uždarojo tipo informuotiesiems investuotojams skirta investicinė uždaroji akcinė bendrovė „Verslo trikampis“).**

Mokestinis ginčas tarp šalių vyko dėl papildomai apskaičiuotų PM bei su šiuo mokesčiu susijusių delpinigių ir baudos mokesčių administratoriui pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu konstatavus, kad pareiškėjas, būdamas PM mokėtojas, kurio pelnas iš nuosavo NT nuomos ir eksploatacijos veiklos būtų apmokestinamas standartiniu 15 proc. PM tarifu, pakeitė veiklos formą ir tapo kolektyvinio investavimo subjektu (toliau - KIS), uždarojo tipo informuotiesiems investuotojams skirta investicine bendrove, kuri tik formaliai atitiko keliamus reikalavimus investicinių bendrovių veiklai ir kurios dėl šių priežasčių pelnas ir pajamos iš investicinės veiklos yra PM neapmokestinamos. Tokiu būdu pareiškėjas nepagrįstai pasinaudojo PMĮ 12 straipsnio 5 punkte KIS taikoma lengvata. Mokesčių administratorius, remdamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, sprendė, kad pareiškėjas, pakeisdamas veiklos formą iš UAB į KIS investicinę bendrovę, siekė vienintelio tikslo – pasinaudoti PMĮ 12 straipsnio 5 punkte įtvirtinta lengvata ir išvengti mokėtino PM nuo NT nuomos pajamų.

Pažymėtina, kad nagrinėjamo ginčo atveju pareiškėjas iš esmės neginčijo Inspekcijos sprendime bei patikrinimo akto tvirtinimo aprašomojoje dalyje detaliam aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, tačiau nesutiko su mokesčių administratoriaus pateiktu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu.

Byloje nustatyta, kad pareiškėjas valdo 1999-2006 m. laikotarpiu suformuotą Biurų kompleksą, kuriame yra apie 38 000 kv. m nuomojamų patalpų. Nuo 2007 m. iki 2018 m. gegužės 29 d. 100 proc. pareiškėjo akcijų valdė UAB „Darnu Group“ (buvusi UAB „MG valda“), tuo metu pareiškėjas kolektyvinio investavimo subjekto statuso neturėjo. 2018 m. gegužės 29 d. iš UAB „Darnu Group“ pareiškėjo akcijas įsigijo uždarojo tipo informuotiesiems investuotojams skirta investicinė bendrovė UAB „LIM Verslo Trikampio NT Fondas“. Fondą valdė fondų valdymo bendrovė „Lewben Investment Management“. 2019 m. pirmoje pusėje buvo kreiptasi į Lietuvos banką dėl KIS statuso pareiškėjui suteikimo. Šio proceso metu Lietuvos Bankui pateikta ir jo vertinta numatoma pareiškėjo, jau kaip KIS subjekto veikla, jo jau turimos investicijos, jų valdymo ir naujų investicijų vykdymo strategija ir pan. 2019 m. rugpjūčio 26 d., gavus Lietuvos banko priežiūros tarnybos direktoriaus sprendimą dėl pritarimo pareiškėjo steigimo dokumentams, pareiškėjas buvo pertvarkytas iš uždarosios akcinės bendrovės į uždarojo tipo informuotiesiems investuotojams skirtą investicinę bendrovę UAB „Verslo trikampis“, kurios veiklos terminas 10 metų, su galimybe veiklą papildomai pratęsti 2 metams. Pasikeitus veiklos formai, pareiškėjo veikla, iš kurios generuojama ekonominė grąža, išliko ta pati - nuosavo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatacija, jis priskirtas nekilnojamojo turto kolektyvinio investavimo subjektų rūšiai. Paminėtina, kad šioje byloje pirmosios instancijos teismas nustatė, kad nėra ginčo, jog pareiškėjo Įstatuose ir Prospekte nurodytas veiklos tikslas - kolektyvinis investavimas į investavimo strategiją atitinkantį turtą - atitinka KISĮ ir IISKISĮ įtvirtintus KIS steigimo tikslus. Kartu pirmosios instancijos teismas pabrėžė, jog minėta aplinkybė savaime nepaneigė pareiškėjo, kaip KIS investicinės bendrovės, veiklos vertinimo, kas buvo atlikta mokestinio patikrinimo metu siekiant nustatyti, ar pagrįstai pareiškėjas pasinaudojo pajamų apmokestinimo PM išimtimi.

Apeliacinės instancijos teismo teisėjų kolegija, sutikdama su pirmosios instancijos teiginiu, kad vien tai, jog pareiškėjo Įstatuose ir Prospekte nurodytas veiklos tikslas - kolektyvinis investavimas į investavimo strategiją atitinkantį turtą - atitinka KISĮ ir IISKISĮ įtvirtintus KIS steigimo tikslus, savaime nereiškia, kad neturėtų būti vertinama pareiškėjo, kaip KIS investicinės bendrovės, veikla, siekiant nustatyti, ar pagrįstai pareiškėjas pasinaudojo apmokestinimo PM išimtimi, papildė pirmosios instancijos teismo sprendimą teisinio reguliavimo, aktualaus šioje administracinėje byloje, aiškinimu.

PMĮ 12 straipsnio 5 punkte nustatyta, kad mokesčiu neapmokestinamos šios Lietuvos vieneto bei užsienio vieneto per nuolatines buveines uždirbtos ir (arba) gautos pajamos, t. y. kolektyvinio investavimo subjektų, rizikos ir privataus kapitalo subjektų pajamos, įskaitant dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, išskyrus iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse

teritorijose, ar iš tų teritorijų gyventojų gautas bet kokias pajamas ir su investicijomis į tikslines teritorijas susijusias pajamas. Taigi, PMĮ 12 straipsnio 5 punktą turi būti aiškinamas kartu su IISKISĮ 17 straipsnio 1 dalies 1 punktu, kuriame nustatyta, kad KIS, ketinantis veikti pagal šį įstatymą, turi atitikti šias sąlygas, t. y. vienintelis tokio kolektyvinio investavimo subjekto steigimo tikslas turi būti kolektyvinis surinkto informuotųjų investuotojų turto investavimas į steigimo dokumentuose ir prospekte nurodytą turtą, siekiant valdyti investavimo riziką ir iš šios veiklos uždirbti pelno kolektyvinio investavimo subjekto dalyviams. Apeliacinės instancijos teismo teisėjų kolegijos vertinimu, IISKISĮ 17 straipsnio 1 dalies 1 punktas, nustatydamas KIS steigimo tikslą, kartu reiškia, kad KIS veikla turi būti realiai, o ne menamai, grindžiama kolektyviniu surinkto informuotųjų investuotojų turto investavimu į steigimo dokumentuose ir prospekte nurodytą turtą ir iš šios veiklos uždirbti pelno kolektyvinio investavimo subjekto dalyviams.

Šioje administracinėje byloje pirmosios instancijos teismas nustatė, kad iki veiklos formos pakeitimo pareiškėjo metinės patalpų nuomos pajamos vidutiniškai sudarė apie 5-6 mln. Eur ir liko tokio paties dydžio pareiškėjui tapus investicine bendrove (2020 m. sudarė 5,7 mln. Eur). Pakeitus veiklos formą, pareiškėjas ir toliau patalpas nuomojo tiems patiems nuomininkams, 2019-2020 m. pareiškėjas sudarė tik 4 patalpų nuomos sutartis su naujais nuomininkais. Nustatė, kad pareiškėjas 2019-2020 m. investicijų į naujus NT projektus neturėjo, sutarčių dėl investicijų sudaręs nebuvo, nevykdė jokių komercinės paskirties NT plėtojimo projektų. Taigi, pareiškėjas tikrintuoju laikotarpiu neinvestavo į naujus NT objektus, kaip numatyta pareiškėjo Įstatuose ir Prospekte, įsigyjant juos nuosavybės teise ar įsigyjant specialiosios paskirties NT bendrovių nuosavybės vertybinius popierius, neinvestavo į NT objektų eksploatacijai būtiną turtą. Bylos duomenimis, pareiškėjo gautos 3 mln. Eur lėšos už naujai išleistas akcijas nebuvo panaudotos investicijoms, o buvo išleistos einamosioms administracinėms reikmėms apmokėti, paskolai gražinti, palūkanoms ir dividendams mokėti. Pirmosios instancijos teismas taip pat vertino tai, kad pareiškėjas, tiek Komisijos posėdžio metu, tiek teisme argumentavo, kad dalis lėšų buvo panaudota Biurų komplekso 2018 ir 2019 metais atlikto remonto išlaidoms kompensuoti, ir šios išlaidos turėjo įtakos pareiškėjo iš anksto suplanuotiems pinigų srautams, tačiau, pagal surinktus byloje duomenis, teismas nustatė, kad pakeitusi veiklos formą Bendrovė neatliko jokių investavimo į nuosavybės teise valdomą NT veiksmų, neatliko kažkokio esminio nuomojamų patalpų pagerinimo (buvo atliekami eilinio remonto darbai - remontas nuomininko patalpose, patalpų inžinerinių sistemų, avarijų remonto darbai, kiti eksploataciniai darbai ir kt.), o nuomojamų patalpų remonto sąnaudos, pareiškėjui pakeitus veiklos formą, kaip nustatyta mokestinio patikrinimo metu, mažėjo: 2018 m. sudarė 1 214 358 Eur, 2019 m. - 993 793 Eur, 2020 m. - 496 263 Eur. Už 2021 m. sausio - rugpjūčio mėnesius sudarė tik 168 086 Eur. Ypač svarbu, kad, kaip matyti iš byloje esančių pareiškėjo buhalterinės apskaitos registru, atlikus einamojo remonto darbus, buhalterinė turėto NT vertė nepadidėjo, t. y. nebuvo atliktos investicijos. Pareiškėjas faktiškai nesutelkė ir papildomų lėšų, kurios galėtų būti naudojamos kapitalo investicijoms, numatytoms pareiškėjo Įstatuose ir Prospekte. Išleidus akcijų emisiją, pareiškėjas pritraukė 3 mln. Eur, kuriuos panaudojo einamosioms administracinėms reikmėms, paskolai gražinti, palūkanoms bei dividendams mokėti, 2018 ir 2019 m. atlikto Biurų komplekso remonto išlaidoms kompensuoti, t. y. ne investicijoms.

Apeliacinės instancijos teismo teisėjų kolegija sutiko su pirmosios instancijos teismo bei mokesčių administratoriaus pozicija, kad pareiškėjas, pakeitęs veiklos formą, tikrintuoju laikotarpiu neinvestavo į Įstatuose ir Prospekte numatytą turtą (neinvestavo į naujus NT objektus, įsigyjant juos nuosavybės teise, neįsigijo specialiosios paskirties NT bendrovių nuosavybės vertybinių popierių), taip pat nebuvo vykdomos kapitalo investicijos į nuosavybės teise valdomą NT, kas paneigė pareiškėjo, kaip KIS subjekto, veiklos tikslų siekimą, t. y. jo veikla neatitiko IISKISĮ 17 straipsnio 1 dalies 1 punkto dvasios. Pareiškėjas tikrintuoju laikotarpiu nebuvo įsitraukęs į jokių naujų NT įsigijimo ar plėtros projektus, kas taip pat rodė, jog tikrintuoju laikotarpiu (2019-2020 metais), pakeitęs veiklos formą, pareiškėjas neveikė kaip KIS. Pareiškėjo teiginiai, jog pareiškėjui įgijus KIS statusą jo vykdoma ekonominė veikla turėjo iš esmės pasikeisti tam, kad būtų galima taikyti PMĮ 12 straipsnio 5 punkte įtvirtintą PM lengvatą, nepagrįsti, nes KIS veikla turi būti realiai, o ne menamai, grindžiama kolektyviniu surinkto informuotųjų investuotojų turto investavimu į steigimo dokumentuose ir prospekte nurodytą turtą ir iš šios veiklos uždirbti pelno kolektyvinio

investavimo subjekto dalyviams. Todėl pareiškėjas, neatlikęs investicijų, negalėjo naudotis PMĮ 12 straipsnio 5 punkte įtvirtinta PM lengvata.

Dėl pareiškėjo iniciatyva pateiktos išvados LVAT pasisakė, kad ji tėra vienas iš įrodymų, todėl pirmosios instancijos teismui detaliai išanalizavus įrodymų visetą, iš esmės nepažeidus įrodymų vertinimo taisyklių, nėra jokio teisinio pagrindo pripažinti pirmosios instancijos teismo sprendimą neteisėtu šiuo aspektu.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=43b1280a-4ad7-44e2-b38c-40be7e5fc09d>