

- 0 proc. PVM tarifo taikymas.

LVAT 2021-01-11 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-4491-968/2020 (UAB „Sekantis žingsnis“).

Ginčas kilo dėl pareiškėjui papildomai apskaičiuoto PVM, PVM delspinigių, PVM baudos bei atsisakymo tenkinti jo prašymą grąžinti PVM, mokesčių administratoriui nustačius, kad pareiškėjas, pažeisdamas tuo metu galiojusios redakcijos PVM įstatymo 49 str. 1 dalį ir 56 str. 1 dalį, nepagrįstai laikotarpiu nuo 2011 m. spalio 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d. atliktus metalo armatūros (toliau - ir prekės) tiekimus Kipro, Lenkijos bei Čekijos įmonėms apmokestino taikydamas 0 proc. PVM tarifą. Mokesčių administratorius konstatavo, kad pareiškėjas žinojo, jog, vykdydamas prekių tiekimus, jis dalyvauja PVM sukčiavime, o ūkinės operacijos įvyko ne tomis aplinkybėmis, kokios pavaizduotos buhalterinės apskaitos dokumentuose.

LVAT akcentavo, jog pagal nuosekliai formuojamą Teisingumo Teismo praktiką Europos Sąjungos teisei iš esmės neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi visų priemonių, kurių gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, jog įsitikintų, kad jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje (žr., pvz., Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimą byloje Teleos ir kt., C-409/04; 2008 m. vasario 21 d. sprendimą byloje Netto Supermarkt, C-271/06; 2011 m. gruodžio 21 d. sprendimą byloje Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10). Nustačiusi, kad tiekėjo kontrahentas dalyvavo sukčiaujant arba padarė pažeidimų, kompetentinga mokesčių institucija, atsižvelgdama į objektyvius įrodymus ir nereikalaudama iš tiekėjo atlikti patikrinimų, kurie jam nepriklauso (žr., pvz., Teisingumo Teismo 2013 m. sausio 31 d. sprendimą byloje LVK-56, C-643/11), turi nustatyti, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į neapmokestinimą PVM, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje. Nesant objektyvių ir akivaizdžių įrodymų, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti apie kontrahentų sukčiavimą, mokesčių administratorius pirmiausia turi įrodyti, kad: 1) šis asmuo, būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo matyti požymius, kuriais remiantis būtų galima įtarti esant pažeidimų ar sukčiaujant; ir 2) matydamas tokius požymius nesiėmė veiksmų, kurių gali būti pagrįstai iš jo reikalaujama, kad įsitikintų kontrahentų sąžiningumu (žr., pvz., LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2017 m. lapkričio 22 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A-516-602/2017).

LVAT nurodė, jog mokesčių administratorius pagrįstai sprendė, jog pareiškėjas nesiėmė veiksmų, kurių privalėjo imtis, kad įsitikintų kontrahentų sąžiningumu. Atmetė kaip nepagrįstus apeliacinio skundo teiginius, susijusius su tuo, kad pareiškėjas, dalyvaudamas ginčo tiekimų grandinėje, negalėjo matyti mokesčio sukčiavimo požymių ir ėmėsi visų pagrįstų veiksmų, kad įsitikintų kontrahentų sąžiningumu. Minėtą išvadą sąlygojo mokesčio patikrinimo metu surinkti įrodymai ir nustatyti aplinkybių visuma (inter alia (be kita ko) tai, kad: CMR važtaraščius už skirtingas įmones pasirašinėjo tas pats asmuo; atsiskaitymus vykdė ne tik PVM sąskaitose faktūrose įforminti pirkėjai, bet ir kitos įmonės; visi ginčo PVM sąskaitose faktūrose įforminti prekių pirkėjai laikomi „dingusiais prekeiviais“; pareiškėjo vadovas mokesčio patikrinimo metu nenurodė pirkėjų vadovų ar atstovų vardų ir pavardžių, nepateikė duomenų, ar asmenys, pasirašę dokumentuose, gali atstovauti įmonėms pirkėjams; pareiškėjas nepateikė užsakymų, vidinės įmonės korespondencijos, iš kurios būtų aiškūs pirkėjus identifikuojantys duomenys; iš CMR važtaraščių nustatyta, kad tam pačiam kontrahentui prekės buvo tiekiamos skirtingais adresais; CMR važtaraščiai, kuriais įformintas krovinių (parduotų prekių) gabenimas, yra neišsamūs; ir kt.) neabejotinai patvirtina, kad pareiškėjas, būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo matyti akivaizdžius požymius, jog kontrahentai, kurių vardu jis išrašė paminėtas PVM sąskaitas faktūras, dalyvavo

mokestiniame sukčiavime, o ūkinės operacijos įvyko ne tomis aplinkybėmis, kokios pavaizduotos buhalterinės apskaitos dokumentuose.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=708333c2-9c75-49d5-bf1a-14e7926dd50d>

- Teisė atskaityti pirkimo PVM.

LVAT 2021-02-03 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-365-575/2021 (UAB „Kakela“).

Ginčas vyko dėl įmonės teisės atskaityti pirkimo PVM pagal kitos bendrovės išrašytas PVM sąskaitas faktūras, mokesčių administratoriui nustačius, jog įmonė buvo nesažininga - sudarydama sandorius su bendrove žinojo ar turėjo žinoti, jog dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM.

LVAT pažymėjo, kad ESTT, aiškindamas susijusias Europos Sąjungos teisės normas yra konstatavęs, kad Europos Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje. Jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą PVM; teismas turi įvertinti visą pagrindinėje byloje pateiktą informaciją ir jos faktines aplinkybes tam, kad nustatytų, ar asmuo veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti pagrįstai iš jo reikalaujama, kad įsitikintų, jog importo ir tiekimo operacijos nelėmė jo sukčiavimo mokesčių srityje (žr., pvz., ESTT 2018 m. birželio 20 d. sprendimą byloje UAB „Enteco Baltic“ prieš Muitinės departamentą prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, dalyvaujant Vilniaus teritorinei muitinei (byla C-108/17, 94-95 punktai).

Be to, ESTT jau yra pažymėjęs, kad kova su galimais sukčiavimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštosios direktyvos (1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštoji direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas) pripažintas ir skatinamas tikslas. Jeigu mokesčių administratorius nusprendžia, kad teise atskaityti buvo pasinaudota sukčiaujant, jis turi teisę prašyti atgaline data gražinti atskaitytas sumas, o nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant. Apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, Šeštosios direktyvos tikslais turi būti laikomas kaip šiame sukčiavime dalyvaujantis asmuo, nepaisant to, ar perparduodamas šias prekes jis gauna naudos, ar ne. Nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, netgi jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos (žr., pvz., ESTT 2006 m. liepos 6 d. sprendimą sujungtose bylose Axel Kittel prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybė prieš Recolta Recycling SPRL (sujungtos bylos C-439/04 ir C-440/04, 54-59 punktai).

LVAT akcentavo, kad įrodymai, esantys byloje, taip pat ginčo bendrovių veiklos aplinkybės yra vertintini visumoje, o ne atskirai, kaip tai bandoma pateikti apeliaciniame skunde.

LVAT nuomone, visuma įrodymų leidžia daryti išvadą, kad Bendrovė buvo įkurta perimti UAB „Alkava“ verslą ir tai buvo vykdoma nuo Bendrovės įkūrimo dienos - perimtos gamybinės patalpos, darbuotojai, prekybiniai taškai, konditerinių gaminių prekybinis ženklas „Alkava“. LVAT nuomone, veiklos perkėlimu pripažintinų atvejų sąrašas negali būti išsamus, tokios išvados darytinos įvertinus visumą bylos aplinkybių. Pirmosios instancijos teismas teisingai nurodė, kad prekės ženklas toliau naudojamas rinkoje, kas sukuria naudą ir jo savininkui (A. K., kuris buvo UAB „Alkava“ akcininkas), buvę vadovai ir susiję asmenys gali ir toliau panaudoti patirtį ir žinias, nes toliau vystomas jų verslo modelis.

LVAT pažymėjo, kad pagal PVMĮ nuostatas kiekvieno sandoryje dalyvaujančio asmens PVM prievolė apskaičiuojama atskirai. Mokėtinas į biudžetą PVM apskaičiuojamas iš pardavėjo per mokestinį laikotarpį pagal jo išrašytas PVM sąskaitas faktūras apskaičiuoto pardavimo PVM atėmus nuo įsigytų prekių ir paslaugų atskaitomą pirkimo PVM. Todėl pardavėjo mokėtinas PVM ir pirkėjo atskaitomas PVM negali sutapti.

Sutiko su pirmosios instancijos teismo vertinimu, kad Bendrovė ir UAB „Alkava“ veikė sąmoningai siekdamos išvengti PVM prievolės, todėl laikytina, kad Bendrovė žinojo, kad dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su PVM sukčiavimu; dėl to VMI pagrįstai apribojo jos teisę į PVM atskaitą.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaiska/tekstas.aspx?id=dad31f7e-b48b-4294-a2c9-50fe58887ed6>

- Teisė atskaityti pirkimo PVM.

LVAT 2021-05-12 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1270-815/2021 (UAB „RKJ Grupė“).

Ginčas vyko dėl pareiškėjos teisės atskaityti pirkimo PVM pagal kitos bendrovės išrašytas PVM sąskaitas faktūras, mokesčių administratoriui nustačius, jog pareiškėja buvo nesąžininga - sudarydama sandorius su bendrove žinojo ar turėjo žinoti, jog dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM.

LVAT nurodė, kad LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013 m. vasario 5 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A602-705/2013, be kita ko, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant; arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje; arba 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje. Apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą. Vien pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas per se (pats savaime) negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą. Klausimas, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas valstybės išdui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM. Norint paneigti teisę į atskaitą, argumentuojant tuo, kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, žinojo (turėjo žinoti), jog jis įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, privalu įrodyti, kad prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM ir kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo (turėjo žinoti) apie tai. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta. Teisė į PVM atskaitą, kai egzistuoja tiek materialios, tiek formalios sąlygos jai atsirasti, gali būti nesuteikta (apribota) tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į atskaitą, žino (turi žinoti), kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM. Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius.

Pažymėjo, jog mokesčių administratoriai pagrįstai nustatė ir įrodė, kad pirminėje prekių pirkimo sandorių grandinėje nėra deklaruojamas bei nesumokamas į biudžetą PVM, o galutinėje sandorių grandinėje prašoma PVM grąžinti iš biudžeto, t. y. UAB „MAYBE Parfum World LT“ ir neteikianti patikrinimui dokumentų UAB „Golinta“ deklaruoja, kad įsigijo prekių iš veiklos nevykdančių, mokesčių nemokančių ir dokumentų neteikiančių įmonių - UAB „Alosa“ ir UAB

„Agroinvesticija“, o pagal šių įmonių vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras bendrovės UAB „MAYBE Parfum World LT“ ir UAB „Golinta“ įformina prekių pardavimus UAB „Gausta“, kuri deklaruoja prekių pardavimus pareiškėjui ir kitoms įmonėms, o pareiškėjas deklaruoja prekių pardavimus UAB „Agerona“, kuri įformino prekių tiekimus Latvijos įmonei SIA „Agerona“, taikydama 0 proc. tarifą, dėl to susidarė UAB „Agerona“ iš biudžeto grąžintinas PVM, kurį ji prašo grąžinti. Mokestinio tyrimo ataskaitoje konstatuota, kad tarp UAB „Gausta“, UAB „MAYBE Parfum World LT“ ir UAB „Golinta“ buvo sukurta dirbtinių sandorių (PVM sukčiavimo) grandinė, į ją įtraukiant realios ekonominės veiklos nevykdančias įmones, sukuriant nepagrįstą PVM atskaitą bei nesumokant į biudžetą PVM. UAB „Golinta“, UAB „Alosa“ ir UAB „Agroinvesticija“ akcijos sandorių su UAB „Gausta“ metu arba iš karto po jų buvo parduotos, įmonių vadovai ir akcininkai pasikeitė, nerandami, samdomų darbuotojų nėra. Todėl nagrinėjamu atveju pagrįstai konstatuota, kad anksčiau išvardytų įmonių vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos faktiškai neįvyko, rapsų pirkimo sandoriai vyko PVM sukčiavimo grandinėje.

LVAT nesutiko su pareiškėjo teiginiais, kad šioje byloje pirmosios instancijos teismas atliko selektyvų įrodymų vertinimą. Pabrėžė, kad mokesčių administratoriai, vykdydami MGK 2018 m. rugsėjo 10 d. sprendimą Nr. S-148(7-129/2018), surinko papildomus įrodymus, be kita ko, iš Latvijos mokesčių administratoriaus, apklausiant ne tik ZS „VEIDES 2“, bet ir kitų vežėjų (SIA „Ozilini JO“, SIA „MAZJUKŠI JL“, SIA „KORN“) vairuotojus. Tai, kad pirmosios instancijos teismas palaikė mokesčių administratorių, o ne pareiškėjo, poziciją, nereiškia, kad pirmosios instancijos teismas atliko selektyvų įrodymų vertinimą. Teisėjų kolegija svarbiais faktais, įrodančiais PVM sukčiavimo sandorių grandinę, laikė aplinkybes, įvertintas pirmosios instancijos teismo, be kita ko, kad: prekės pristatytos iš nenustatytų Latvijos Respublikos teritorijos vietų į Rygoje esantį terminalą; transportavimą organizavo įmonė tarpininkė (UAB „Gausta“), kurios vienintelis akcininkas ir vienintelis darbuotojas - Latvijos Respublikos pilietis; atsiskaitymai visose grandyse vyko bankiniais pavedimais; tarpininkų nurodytu adresu (Statybininkų g. 26, Venta, Akmenės r.), kur turėjo būti pakrauti rapsai, sandėliai neegzistuoja; CMR važtaraščiuose įrašyti tikrovės neatitinkantys faktai (pakrovimo vieta, siuntėjas); dalis Latvijos vežėjų vairuotojų paneigė važiavimo į Lietuvos Respublikos teritoriją faktą; vežėjai nesikreipė dėl leidimų važiuoti valstybiniais ir vietinės reikšmės viešaisiais keliais didžiagabaritėmis ir (ar) sunkiasvorėmis transporto priemonėmis ar jų junginiais; rapsų, kurių įsigijimas įformintas iš UAB „Gausta“, kilmės neįmanoma nustatyti; bylos medžiaga patvirtina, kad PVM sąskaitos faktūros buvo išrašomos rapsus nugabenus į terminalą Rygoje, pagal priimtą svorį, sandorių grandinėje atgaline seka, tai buvo daroma, kad sutaptų parduodamų rapsų svoris. Pareiškėjo teiginiai, kad pirmosios instancijos teismo sprendime nenurodyta, kokia informacija remiantis nustatyta aplinkybė, kad ginčo prekės į Rygoje esantį terminalą buvo atgabentos ne iš Lietuvos, o iš Latvijos, kad byloje nėra pateikta objektyvių įrodymų, jog rapsai nebuvo atvežti į pareiškėjo teritoriją, pirmosios instancijos teismas nepagrįstai neatsižvelgė į tai, kad buvo padaryta klaida nurodant sandėlio adresą, nėra pagrįsti, nes duomenų visetas, be kita ko, papildomai surinktas po MGK 2018 m. rugsėjo 10 d. sprendimo Nr. S-148(7-129/2018) (Latvijos mokesčių administratoriaus duomenys, vairuotojų paaiškinimai), patvirtina mokesčių administratorių bei pirmosios instancijos teismo padarytas išvadas apie PVM sukčiavimo sandorių grandinę.

LVAT teisėjų kolegija taip pat nesutiko su pareiškėjo teiginiais, kad šioje byloje nėra jokių objektyvių duomenų apie pareiškėjo nesąžiningumą dalyvaujant PVM sukčiavimo sandorių grandinėje. Elgdamasis sąžiningai ir norėdamas įsitikinti tiekėjo patikimumu, pareiškėjas turėjo reikalauti pardavėjo pateikti rapsų kilmės dokumentus, augintojų ūkių registracijos dokumentus (pirkimo sutartyse numatyta, kad priimami grūdai, kurie išauginti ūkyje, registruotame žemės ūkio ir kaimo verslo registre, ar augintojų, užsiregistravusių registruotų pašarų ūkio subjektų sąrašė), taip pat turėti šių dokumentų kopijas. Pareiškėjas nepateikė nė vieno dokumento, patvirtinančio, kad domėjosi tiekėju ir tiekiamų grūdų (rapsų) kokybe, informacija apie grūdų augintoją. Teisėjų kolegija akcentavo, kad pirmosios instancijos teismas atkreipė dėmesį, jog įsigydamas grūdus iš kitų tiekėjų - Lietuvos Respublikoje registruotų ūkininkų ūkių pagal grūdų pirkimo-pardavimo sutartis, pareiškėjas pateikė patikimumą ir kokybę pagrindžiančius dokumentus, tačiau iš UAB „Gausta“ jų nereikalavo, neišsaugojo rapsų kokybės ir kilmės pagrindimo dokumentų, o sudarydamas sutartis su UAB „Gausta“ nurodė tikrovės neatitinkančią informaciją, kad yra

sertifikuotas ISCC organizacijoje dėl biomasės tvarumo reikalavimų laikymosi Europos Sąjungoje, nors 2016 metais tokio sertifikato neturėjo. Apeliacinio skundo motyvai nesudaro jokio teisinio pagrindo paneigti pirmosios instancijos teismo padarytas išvadas, kad paminėtos aplinkybės patvirtina pareiškėjo nesąžiningumą, t. y. žinojimą (turėjimą žinoti), jog, įsigydamas 2 008,94 t rapsų iš UAB „Gausta“, jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje. Nei pareiškėjas, nei UAB „Gausta“ ar kitos sandorių grandinėje dalyvavusios bendrovės patalpų ar sandėlių Akmenėje neturėjo, todėl būtent šiuose sandoriuose gabenimą UAB „Agerona“ patvirtindamas CMR dokumentuose su nurodyta faktiškai neturima ir neegzistuojančia išsiuntimo vieta, pareiškėjas žinojo ar galėjo žinoti, kad dalyvauja sukčiavime.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaiseska/tekstas.aspx?id=7ff6a741-b67f-4e35-afb5-3e183be3a9e6>

- PVM už iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės įgytą naują transporto priemonę.

LVAT 2021-02-03 nutartis administracinėje byloje Nr. A-102-602/2021 (L. L.).

Pareiškėjas ginčijo įsigytos naujos transporto priemonės apmokestinimą PVM, motyvuodamas, kad mokesčių administratorius privalo išsiaiškinti aplinkybes dėl PVM sumokėjimo Prancūzijoje.

LVAT nurodė teisinį reglamentavimą bei ESTT praktiką. Konstatavo, kad pareiškėjo sudarytas sandoris - naujos transporto priemonės įsigijimas Bendrijos viduje už atlygį yra PVM objektas ir šio PVM surinkimas yra įsigijimo valstybės narės, t. y. šiuo atveju Lietuvos kompetencija. Nurodė, jog nepagrįsti pareiškėjo argumentai dėl to, kad nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius, nors ir nustatęs, kad pareiškėjo sudarytas sandoris - naujos transporto priemonės įsigijimas Bendrijos viduje už atlygį yra PVM objektas Lietuvoje, turėtų prieš apmokestinimą pareiškėją, papildomai aiškintis dėl apmokestinimo PVM tvarkos, kuri sandoriui buvo taikoma tiekimo valstybėje narėje - Prancūzijoje. Įsigijus prekes Bendrijoje, kaip apibrėžta Direktyvos 2006/112/EB 20 straipsnyje, valstybė narė, į kurią buvo išsiųstos arba nugabentos prekės, naudojasi apmokestinimo teise neatsižvelgdama į apmokestinimo PVM tvarką, kuri sandoriui buvo taikoma valstybėje narėje, kurioje prasidėjo prekių išsiuntimas ar gabenimas (2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės 16 str.).

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaiseska/tekstas.aspx?id=f937199d-6e5b-438d-abe2-171a21cdb005>

- Žemės statyboms, kaip PVM objekto, kriterijus. Ekonominė veikla.

LVAT 2021-02-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A-384-438/2021 (E. Ž.).

LVAT nurodė teisinę bazę ir teismų praktiką dėl žemės sklypų skirtų statyboms apmokestinimo PVM, t. y. nurodė, jog pagal PVMĮ 3 straipsnio ir 32 str. 2 dalies nuostatas PVM objektui yra priskiriamas žemės sklypų, skirtų statybai, pardavimas ar kitoks perdavimas. PVMĮ 32 str. 2 dalyje nustatyta, kad „PVM neapmokestinamas žemės pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam tokia žemė perduodama, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti ja kaip jos savininkas, išskyrus žemę, perduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemę statyboms. Žemė statyboms šiame straipsnyje laikomas žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie nors tvarkymo darbai, ar ne.“ Nagrinėjamoje teisės normoje įtvirtinta, kad žemės sklypai, kuriuose yra pastatyti nauji pastatai ar statiniai bei jų dalys yra apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu, todėl įvertinus įstatymo leidėjo nuostata, kuria nustatoma, kad „žemė statyboms šiame straipsnyje laikomas žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie nors tvarkymo darbai, ar ne“, darytina išvada, jog žemės sklypų skirtų statyboms kategorijai, PVMĮ taikymo prasme, yra priskiriami ir tie žemės sklypai, kuriuose dar nėra atlikti su statyba susiję

veiksmi. Administracinių teismų praktikoje aiškinant žemės statyboms požymius, PVMĮ 32 str. 2 dalies taikymo prasme, yra konstatuota, kad konkretus žemės sklypas gali būti priskirtas statybos sklypų kategorijai, kai kompetentingos institucijos sprendimu pagal parengtus ir patvirtintus teritorijų planavimo dokumentus, šiame sklype esančiai žemei nustatoma tokia pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis leidžia šioje žemėje vykdyti statybą, o teritorijų planavimo dokumentų bei Nekilnojamojo turto registro ir Nekilnojamojo turto kadastro duomenys, yra pirminiai bei tiesioginiai įrodymai, kuriais remiantis gali būti nustatytas faktas apie konkretaus žemės sklypo priskyrimą (arba ne) tokių sklypų kategorijai (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. gruodžio 7 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A438-1346/2009; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos 2012 m. liepos 5 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-200/2012 ir kt.).

Dėl Pareiškėjo vykdytos veiklos atitikimo ekonominės veiklos kriterijui akcentavo, jog Teisingumo Teismo jurisprudencijoje taip pat yra konstatuota, kad atvejai, kai suinteresuotasis asmuo pradeda aktyvius prekybos žeme veiksmus ir imasi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie apibrėžti Direktyvos Nr. 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, naudojamas priemonės, tai nėra suinteresuoto asmens asmeninio turto valdymas. Tokie aktyvūs veiksmai, visų pirma, gali būti šių žemės sklypų parengimo darbų atlikimas ir rinkodaros priemonių įgyvendinimas. Šie veiksmai paprastai nepatenka į asmeninio turto valdymą, ir tokiu atveju statybai skirtos žemės tiekimas negali būti laikomas tik savininko nuosavybės teisių įgyvendinimu (šiuo aspektu žr. Teisingumo Teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimą byloje Jarosław Słaby prieš Minister Finansów (C-180/10) ir Emilian Kuć ir Halina Jeziorska-Kuć prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10), 36 41, 45 p.).

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=317c05ef-d102-4a57-baae-6d11df9704fc>

- **Neapskaiytų ir nedeklaruotų pajamų už realizuotą produkciją apmokestinimas PVM ir PM taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas. Pirminiai paaiškinimai.**

LVAT 2021-02-17 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-364-556/2021 (UAB „Alekniskis“).

Ginčas vyko dėl to, ar mokesčių administratorius, vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalimi, pagrįstai konstatavo, jog UAB „Alekniskis“ buhalterinėje apskaitoje apskaityta skola UAB „Alekniskis“ vadovui yra neapskaiytos ir nedeklaruotos Bendrovės pajamos už realizuotą produkciją.

Patikrinimo akte konstatuota, kad Bendrovė, slėpdama gautas pajamas ir iškreipdama buhalterinės apskaitos duomenis, vienintelio akcininko ir vadovo J. J. į UAB „Alekniskis“ kasą įnešus pinigus apskaitė kaip Bendrovės skolą atskaitingam asmeniui J. J., kai tikroji į kasą įneštų pinigų paskirtis buvo Bendrovės pajamos už jo realizuotą UAB „Alekniskis“ produkciją, siekiant juos grąžinti į verslą. Atlikus patikrinimą, buvo konstatuota, kad Bendrovės buhalterinėje apskaitoje tikrinamu laikotarpiu apskaityta 3 744 313,48 Lt jos skola atskaitingam asmeniui J. J. yra Bendrovės apmokestinamosios pajamos už realizuotą produkciją, kurių UAB „Alekniskis“ nedeklaravo ir nuo kurių PVM bei PM į biudžetą nesumokėjo.

Patikrinimo metu buvo išsamiai įvertintos Bendrovės pateiktos metinės PM deklaracijos, kurių turinys patvirtina, kad UAB „Alekniskis“ deklaruojamas nuostolis nuo 2008 m. iki 2012 m. nuolat didėjo, o tai rodo, jog Bendrovės verslu nebuvo siekiama pelno, tačiau veikla buvo plečiama, o tai neatitinka jokios ekonominės logikos ir protingumo kriterijų.

LVAT konstatavo, jog mokesčių administratorius pagrindė, kad palyginimui buvo parinktos bei įvertintos pakankamo palyginamumo įmonės. Pažymėjo, kad LVAT, pateikdamas argumentus dėl analogijos metodo, kuris iš esmės tinka nagrinėjamam klausimui, yra pažymėjęs, kad analogijos metodui taikyti nėra reikšminga tai, jog nežymiai skyrėsi tirtų įmonių ir mokesčių mokėtojo verslo apimtis, darbuotojų skaičius, nes sunku surasti identišką įmonę. Svarbu - analogiška veikla tame

pačiame rajone (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. kovo 20 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-80-602/2017). Teismų praktikoje, taip pat nėra reikalaujama identiškų veiklos sąlygų, o tai reiškia, jog yra priimtini nesutapimai dėl darbuotojų skaičiaus, apyvartos ir kitų rodiklių. Esminis momentas yra veiklos panašumas analogiškais sąlygomis be kita ko, apskaičiuojant mokesčius, pasitelkiant į pagalbą ir kitas reikšmingas aplinkybes (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gegužės 16 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-966/2011).

Patikrinimo metu buvo nustatyta, kad UAB „Alekniskis“ tikrinamuoju laikotarpiu deklaravo iš mėsos produktų pardavimo uždirbusi daugiau kaip 15 milijonų litų, 2018-05-29 patikrinimo akte buvo įvertinta Bendrovės gamybos apimtis (atlikta į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos ir iš šios žaliavos pagamintos produkcijos kiekių analizė, taip pat pardavimų ir antkainių analizė). Įvertinus patikrinimo metu surinkus duomenis, padaryta pagrįsta išvada, kad Bendrovė turėjo galimybę gauti 3 744 313,48 Lt pajamų ir juos savo buhalterinėje apskaitoje apskaityti kaip skolą atskaitingam asmeniui J. J., taip realiai siekiant nedeklaruoti Bendrovės apmokestinamųjų pajamų, gautų už realizuotą produkciją, ir į biudžetą nemokėti mokesčių.

Pažymėjo, jog įvertinus J. J. tiek atliekant ikiteisminį tyrimą, tiek mokesčio patikrinimo metu pateiktus paaiškinimus, pagrindai buvo remiamasi anksčiau duotais paaiškinimais, kadangi laikoma, jog jie yra patikimesni, nes duodami juos, asmenys neturi laiko apgalvoti ir aplinkybes atpasakoti taip, kad būtų palanku jiems, o vėliau, praėjus tam tikram laiko tarpui, pateikti paaiškinimai jau būna apgalvoti, todėl gali neatspindėti tikrųjų aplinkybių.

Konstatavo, kad administracinėje byloje nustatytų aplinkybių visuma sudaro pagrindą išvadai, jog Bendrovė neapskaitė ir nedeklaravo visų gaunamų pajamų, todėl netinkamai nustatė PVM ir PM bazę, o į apskaitos duomenis įrašė tikrovės neatitinkančius duomenis. Mokesčių administratorius nustatė, jog įsiskolinimas vadovui ir vieninteliam akcininkui buhalterinėje apskaitoje buvo suformuotas siekiant vienintelio tikslo - gauti mokesčines nauda, įgyti mokesčių pranašumą, išvengiant mokesčių įstatymuose nustatytų mokesčių prievolių, todėl nuo šios sumos pagrindai buvo apskaičiuotas mokėtinas PVM ir su juo susijusios sumos bei sumažintas veiklos nuostolis.

Plačiau apie bylą:

<https://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=9bf3751b-57cd-4e2a-adfd-5828d8840078>

- Už atlygį tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė. Ilgas teisminis procesas dėl atlygio už suteiktas paslaugas priteisinimo nėra pagrindas atleisti nuo delspinigių.

LVAT 2021-03-10 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-417-602/2021 (UAB „Efektyvios investicijos“).

Mokesčių administratorius sprendė, kad PVM mokėtojas tikrintaisiais 2013-2014 m. vykdė PVM apmokestinamą veiklą - teikė policijos sulaikytų ir / ar konfiskuotų transporto priemonių transportavimo ir saugojimo paslaugas. Sprendė, kad Lietuvos apeliacinio teismo 2017 m. balandžio 13 d. nutartimi priteista pareiškėjui 897399 Eur suma yra šiuo teismo sprendimu nustatytas atlygintinas už paslaugas dydis, nuo kurio paskaičiavo 155 737,79 Eur PVM (897399x21%/121%).

Pareiškėjo vertinimu Lietuvos apeliacinio teismo sprendimu priteista suma negali būti vertinama kaip atlygis už suteiktas paslaugas, nes pareiškėjui priteista suma dėl atsakovo nepagrįsto praturtėjimo, taigi turėtų būti vertinama kaip žalos atlyginimas.

LVAT akcentavo, kad nors pareiškėjui teismo sprendimu priteista suma yra nurodyta kaip atsakovo nepagrįstas praturtėjimas, tačiau iš teismo procesinių sprendimų turinio bei iš pareiškėjo nurodomų faktinių aplinkybių matyti, kad pareiškėjui priteista suma yra atlyginimas už suteiktas paslaugas, tik šio atlyginimo dydis nustatytas remiantis teismų praktikoje suformuotais išaiškinimais pagal teisingo atlyginimo metodus. Taigi mokesčių administratorius, remdamasis civilinėje byloje nustatytais faktais teisingai sprendė, kad įvyko paslaugų teikimas už atlygį.

LVAT nurodė Teisingumo Teismo praktiką dėl apmokestinamosios vertės. Teisingumo Teismo praktikoje pažymima, kad iš PVM direktyvos 1 str. 2 dalies ir 73 straipsnio matyti, jog pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, o apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjantčio asmens arba iš trečiosios šalies. Šios direktyvos 78 straipsnyje išvardyti kai kurie apmokestinamąją vertę sudarantys elementai. Pagal šios direktyvos 78 straipsnio a punktą PVM neįskaičiuojamas į šią apmokestinamąją vertę (žr. Teisingumo Teismo 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo Corina-Hrisi Tulică ir Călin Ion Plavoşin, C-249/12 ir C-250/12, 32 p.).

Pagal PVM direktyvos 73 straipsnyje nurodytą bendrąją nuostatą už atlygį tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis. Šis atlygis yra subjektyvi vertė, t. y. realiai gauta, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatyta vertė (žr., be kita ko, 1981 m. vasario 5 d. Sprendimo Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rink. p. 445, 13 punktą ir 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimo Balkan and Sea Properties ir Provadinvest, C 621/10 ir C 129/11, 43 p.).

Ši taisyklė turi būti taikoma nepažeidžiant pagrindinio šios direktyvos principo, t. y. kad PVM sistemoje mokesį sumoka tik galutinis vartotojas (žr., be kita ko, Sprendimo Elida Gibbs (C-317/94, Rink. P. I-5339) 19 punktą ir 2011 m. gruodžio 9 d. Nutarties Connoisseur Belgium, C 69/11, 21 p.).

Tačiau kai pirkimo-pardavimo sutartis sudaroma be nuorodos į PVM, tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę tiekėjas negali iš įgijėjo susigrąžinti vėliau mokesčių administratoriaus reikalaujamo PVM, visos kainos neatskaičius PVM laikymas apmokestinamąja verte, kuriai taikomas PVM, reikštų, kad PVM turi mokėti tiekėjas ir kad pažeidžiamas principas, pagal kurį PVM yra vartojimo mokeskis, kurį turi mokėti galutinis vartotojas (žr. Teisingumo Teismo 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo Corina-Hrisi Tulică ir Călin Ion Plavoşin, C-249/12 ir C-250/12, 35 p.).

Be kita ko, toks vertinimas pažeistų taisyklę, pagal kurią mokesčių administratorius neturi gauti didesnės PVM sumos, nei gavo apmokestinamasis asmuo (žr., be kita ko, minėto Sprendimo Elida Gibbs 24 p.; 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo Goldsmiths, C 330/95, Rink. p. I 3801, 15 p. ir minėto Sprendimo Balkan and Sea Properties ir Provadinvest 44 p.).

Kitokia situacija yra tuo atveju, kai tiekėjas pagal nacionalinę teisę turi galimybę prie sutartos kainos pridėti sandoriui taikomą mokesį ir jį susigrąžinti iš turto įgijėjo (žr. Teisingumo Teismo 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo Corina-Hrisi Tulică ir Călin Ion Plavoşin, Nr. C-249/12 ir C-250/12, 37 p.).

Nurodė, jog mokesčių administratoriaus paskaičiuotas PVM atitinka taisyklę, kad PVM yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, t. y. paskaičiuotas remiantis minėtomis taisyklėmis dėl apmokestinamosios vertės, kuri yra atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti paslaugos teikėjas už suteiktą paslaugą. Nagrinėjamu atveju nustačius, kad pareiškėjas iš paslaugos gavėjo turi gauti 897399 Eur, VMI teisingai sprendė, kad ši suma apima ir PVM, o paslaugos apmokestinamoji vertė yra mažesnė.

Pažymėjo, jog mokesčių administratoriui civilinės bylos išnagrinėjimas yra reikšmingas tiek, kiek civilinėje byloje buvo nustatytas faktas dėl PVM apmokestinamų paslaugų teikimo, pareiškėjui iš paslaugos gavėjo priklausantčio gautino atlygio už suteiktas paslaugas dydžio.

Nurodė, jog nustačius, kad pareiškėjas teikė paslaugas, už kurias paskaičiuotas atlygis įsiteisėjusiame teismo procesiniame sprendime, šią sumą mokesčių administratorius teisėtai apmokestino PM.

VMI sprendimu pareiškėjui apskaičiuoti delspinigiai, nes pareiškėjas laiku nedeklaravo ir nesumokėjo mokėtinų PVM ir PM sumų. LVAT pažymėjo, jog aplinkybė, kad paslaugos gavėjas nemokėjo laiku už suteiktas paslaugas, dėl atlyginimo priteisimo ilgą laiką vyko teismo procesas, nepaneigė pareiškėjo pareigų nustatytu laiku vykdyti PVM ir PM mokesčines prievoles, jas deklaruojant ir mokant mokesčius. Taigi šios aplinkybės nesudaro pagrindo atleisti nuo delspinigių, nenustatytos ir kitokios aplinkybės (pvz. dėl pernelyg ilgo patikrinimo laikotarpio), dėl kurių pareiškėjas turėtų būti atleistas nuo delspinigių.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=e8bff326-4893-482f-b819-56d4151a71a2>

- PVM sąskaitos faktūros reikšmė realizuojant teisę į PVM atskaitą.

LVAT 2021-03-24 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2169-968/2021 (UAB „Billton Property“).

Ginčas vyko dėl pareiškėjui papildomai apskaičiuoto 157 066 Eur PVM mokesčių administratoriui konstatavus, kad pareiškėjas nepagrįstai atskaitė pirkimo PVM už įsigytą nekilnojamąjį turtą iš UAB „Imenera“ (ne PVM mokėtojos), kuri pardavimo PVM neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo į valstybės biudžetą.

Pareiškėjas, cituodamas ESTT praktiką, tvirtino, kad nagrinėjamu atveju yra įgyvendintos visos būtinosios materialinės (esminės) sąlygos teisei į PVM atskaitą atsirasti, todėl aplinkybė, kad UAB „Imenera“ neišrašė PVM sąskaitos faktūros, vertintina kaip nesudaranti pagrindo riboti pareiškėjo teisę į PVM atskaitą.

LVAT nurodė, jog PVMĮ 64 str. 1 dalyje nurodoma, kad pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Turima PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus šio įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus (išskyrus reikalavimus dėl rekvizitų: PVM sąskaitoje faktūroje, kurioje nurodytas PVM traukiamas į PVM atskaitą, privalo būti šio įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje nurodyti rekvizitai). Taigi mokesčių mokėtojas teisę į pirkimo PVM atskaitą įgyja tik tuo atveju, jei turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Pareiškėjas tikrinamu atveju nepateikė imperatyvias PVMĮ normas atitinkančios PVM sąskaitos faktūros, todėl šiuo atveju netenkinus šios teisės į PVM atskaitą pasinaudojimo sąlygų, negali būti realizuota ir pareiškėjo teisė į PVM atskaitą.

Nutartyje paminėta ir Teisingumo Teismo praktika ginčo klausimu. Teisingumo Teismas priminė, kad pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą galimybė pasinaudoti šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyta teise į atskaitą susieta su sąskaitos faktūros turėjimu. Taigi pagal minėtos direktyvos 220 straipsnio 1 punktą sąskaita faktūra turi būti išrašyta už kiekvieną apmokestinamojo asmens prekių tiekimą ar paslaugų teikimą kitam apmokestinamajam asmeniui (Teisingumo Teismo 2013 m. liepos 18 d. prejudicinis sprendimas byloje „Evita-K“ EOOD prieš Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ - Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (C-78/12), 49 p.). Dėl teisės į atskaitą formalių sąlygų iš PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto matyti, kad siekiant pasinaudoti šia teise reikia turėti sąskaitą faktūrą, išrašytą pagal šios direktyvos 226 straipsnį (Teisingumo Teismo 2016 m. rugsėjo 15 d. sprendimo byloje Senatex GmbH prieš Finanzamt Hannover-Nord, C-518/14, 29 p.). Teisė į PVM atskaitą turi būti iš esmės įgyvendinama tuo laikotarpiu, kai, pirma, ši teisė atsirado ir, antra, apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą (Teisingumo Teismo 2016 m. rugsėjo 15 d. sprendimo byloje Senatex GmbH prieš Finanzamt Hannover-Nord, C- 518/14, 35 p.).

LVAT pažymėjo, jog MGK, apibendrindama savo sprendime išdėstytą Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką dėl pareigos turėti sąskaitą faktūrą, padarė pagrįstą išvadą, kad pareiškėjas tikrinamu atveju nepagrįstai ginčo nekilnojamojo turto pardavimo PVM sąskaitos faktūros nepateikimą vertina tik kaip formalų pažeidimą, neturintį įtakos jo teisės į PVM atskaitą realizavimui, nes ESTT tokio pobūdžio pažeidimu laiko tik atvejus, kai mokesčių institucijai pateikta PVM sąskaita faktūra išrašyta su trūkumais, pateikiamas ne PVM sąskaitos faktūros originalas ir pan. Pakartotinai konstatavo, kad neturint apskritai PVM sąskaitos faktūros negali būti realizuota ir pareiškėjo teisė į PVM atskaitą.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=0107fedd-e3e4-433b-9836-d1c7ef822bd1>

- **Prievolė skaičiuoti ir (arba) mokėti į biudžetą PVM ir privalomas registravimas PVM mokėtoju (PVMĮ 71 str. 7 daliai taikyti būtinos sąlygos).**

LVAT 2021-04-14 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-986-575/2021 (Ž. V.).

Pareiškėja savo poziciją dėl nepagrįstai apskaičiuotų PVM, GPM, PSD ir VSD įmokų argumentavo tuo aspektu, kad jos atveju nepagrįstai taikyta PVMĮ 71 straipsnio 7 dalis.

PVMĮ 71 straipsnio 7 dalyje nustatyta, kad kai tas pats asmuo (vienas ar kartu su kitais asmenimis, kurie pagal šį įstatymą laikomi su juo susijusiais) kontroliuoja keletą juridinių asmenų, visi jo kontroliuojami juridiniai asmenys ir jis pats (jeigu jis pats vykdo ekonominę veiklą) privalo pateikti prašymus įregistruoti juos PVM mokėtojais, jeigu bendra visų jų gauta ar gautina atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršijo šio straipsnio 2 dalyje nustatytą ribą, neatsižvelgiant į tai, kad kiekvieno tokio asmens ar dalies jų gauto ar gautino atlygio suma yra mažesnė už nustatytą ribą. Pagal PVMĮ 71 straipsnio 2 dalį tokia riba yra 45 000 Eur (iki 2014 m. gruodžio 31 d. - 155 000 Lt).

LVAT nurodė, jog PVMĮ 71 straipsnio 7 daliai taikyti būtinos šios sąlygos: 1) asmuo turi vykdyti ekonominę veiklą; 2) toks asmuo vienas ar kartu su kitais asmenimis, kurie pagal PVMĮ laikomi su juo susijusiais, turi kontroliuoti keletą juridinių asmenų (kaip teisingai nurodė pirmosios instancijos teismas žodis „keletas“ reiškia ne mažiau du); 3) bendra kontroliuojančio asmens, vykdančio ekonominę veiklą, ir kontroliuojamų ne mažiau dviejų juridinių asmenų gauta ar gautina atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) turi viršyti 45 000 Eur (iki 2014 m. gruodžio 31 d. - 155 000 Lt.). Esant šioms sąlygoms, tiek kontroliuojantis asmuo, tiek jo kontroliuojami juridiniai asmenys turi pateikti prašymus įregistruoti juos PVM mokėtojais (jei dar nėra įsiregistruoti) ir mokėti PVM.

LVAT konstatavo, kad pareiškėja aukščiau minėtas sąlygas atitiko. Pareiškėja, kontroliuodama du juridinius asmenis (UAB „Flextrading“ ir UAB „Metalai LT“) PVMĮ 2 straipsnio 3 dalies (1 ir 2 p.) prasme, pati vykdydama ekonominę veiklą PVMĮ 2 straipsnio 8 dalies prasme, iš jos ir minėtų bendrovių veiklų gautinai atlygio sumai viršijant 45 000 Eur (iki 2014 m. gruodžio 31 d. - 155 000 Lt), turėjo registruotis PVM mokėtoja ir iš savo vykdytos individualios veiklos gauto atlygio mokėti PVM. Pareiškėjos argumentai (pvz., apie tai, kad ji realiai nekontroliuoja bendrovių; bendrovių veikla nėra ekonominiu požiūriu susijusi su jos individualia veikla; nėra jokių aplinkybių, galinčių suponuoti dirbtinį jos ir jos sutuoktinio (taip pat bendrovių akcininko) verslo skaidymą, siekiant mokestinės naudos) yra šioje byloje teisiškai nereikšmingi, nes, nustačius minėtas sąlygas, PVMĮ 71 straipsnio 7 daliai taikyti jokių kitų sąlygų (pvz., kad pareiškėjos vykdyta individuali veikla turėtų būti kažkaip tai susijusi su bendrovių veikla; kad vykdyta verslo veikla būtų dirbtinai suskaidyta) nustatyti nebūtina. Todėl, teisėjų kolegijos vertinimu, ir VMI sprendime nurodytas argumentas, kad PVMĮ 71 straipsnio 7 dalis yra nukreipta prieš verslo skaidymą, siekiant išvengti PVM mokėjimo, neatitinka šios normoje nustatyto teisinio reglamentavimo, kadangi tokios sąlygos taikyti PVMĮ 71 straipsnio 7 daliai nėra būtina nustatyti - į šios normos taikymo sritį patenka aiškiai joje išdėstytomis sąlygomis apibrėžti atvejai, kuriems nebūtinai siekio išvengti PVM mokėjimo požymis. Visgi minėtas VMI sprendime nurodytas argumentas nėra esminis, dėl kurio nepagrįstumo toks sprendimas galėtų būti pripažįstamas neteisėtu.

Aptartas PVMĮ 71 straipsnio 7 dalyje įtvirtintas teisinis reguliavimas yra aiškus ir nedviprasmiškas. Pagal šią teisės normą būtent pareiškėja, o ne mokesčių administratorius turėjo imtis aktyvių veiksmų, t. y. pateikti mokesčių administratoriui prašymą įregistruoti ją PVM mokėtoja. Mokesčių administratorius, nustatyta tvarka atlikęs mokestinį patikrinimą, nustatęs, kad pareiškėja to nepadarė, pagrįstai pripažino pareiškėją PVM mokėtoja ir apskaičiavo mokėtinas sumas (tiek PVM, tiek kitus mokesčius, kuriuos pareiškėjai atsirado pagrindas papildomai sumokėti, pripažinus ją PVM mokėtoja). Atsižvelgiant į tai, vertintini kaip nepagrįsti pareiškėjos argumentai, kad nagrinėjamu atveju buvo pažeisti teisės principai (pvz., teisingumo, visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, teisėtų lūkesčių).

Dėl pareiškėjos prašymo kreiptis į ESTT dėl prejudicinio sprendimo priėmimo, LVAT pažymėjo, jog PVMĮ 71 straipsnio 7 dalis yra suderinama su Direktyvos nuostatomis. Jokių neaiškumų dėl šiai bylai aktualių Direktyvos nuostatų nekyla.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=53efd889-1af9-455a-92c5-d7937d829c6a>

- **Kriterijai apibrėžiantys pelno nesiekiantį juridinį asmenį. Sporto klubo, veikiančio kaip viešoji įstaiga, veiklos apmokestinimas (PVM). Prašymas atleisti nuo baudos ir delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 ir 4 punktų pagrindais. MGK teisė skirti pakartotinį patikrinimą.**

LVAT 2021-05-05 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-983-789/2021 (Viešoji įstaiga „Eola plus“).

Pareiškėjo nuomone, ginčo laikotarpiu jis atitiko PMĮ ir PVMĮ nustatytus objektyvius pelno nesiekiančio vieneto ir pelno nesiekiančio juridinio asmens kriterijus, todėl ginčo laikotarpiu pareiškėjo gautas pelnas negali būti apmokestinamas PM, o pajamos negali būti apmokestinamos standartiniu PVM tarifu.

LVAT nurodė, jog PVMĮ 2 straipsnio 21 dalyje nustatyta, kad pelno nesiekiantis juridinis asmuo - tai juridinis asmuo, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris gauto pelno pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams, išskyrus tuos juridinius asmenis, kurių veiklos reikšmingą dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno, nors tų juridinių asmenų veiklos tikslas nėra pelno siekimas. Taigi, nagrinėjamu atveju sprendžiant, ar pagrįstai ginčo laikotarpiu pareiškėjui apskaičiuotas papildomas PVM bei su šiais mokesčiais susijusios sumos, reikšminga tai, ar pareiškėjas tikrinamu laikotarpiu (2012-2016 m.) galėjo būti laikomas pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu (PVMĮ 2 str. 21 d.).

Tuo atveju, kai juridinio asmens reikšmingą veiklos dalį sudaro ūkinė komercinė veikla, iš kurios gaunama pelno, ir nepriklausomai nuo to, kam gautas pelnas panaudotas, laikoma, kad juridinis asmuo, kaip Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo, teikė paslaugas, kurios pagal PVMĮ 3 straipsnio 1 dalies, 19 straipsnio 1 dalies nuostatas yra PVM objektas ir kurios apmokestinamos standartiniu 21 procento PVM tarifu (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugsėjo 2 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-692-968/2019).

Šiuo aspektu, LVAT įvertinęs byloje surinktus įrodymus, inter alia (be kita ko) nustatė, kad pareiškėjas ginčui aktualiu laikotarpiu (2012-2016 m.) buvo viešoji įstaiga. Pagal Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų 2 straipsnio 1 dalį, viešoji įstaiga - tai pagal šį ir kitus įstatymus įsteigtas pelno nesiekiantis ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo, kurio tikslas - tenkinti viešuosius interesus vykdant švietimo, mokymo ir mokslinę, kultūrinę, sveikatos priežiūros, aplinkos apsaugos, sporto plėtojimo, socialinės ar teisinės pagalbos teikimo, taip pat kitokią visuomenei naudingą veiklą. Atlikus mokesčių patikrinimą, nagrinėjamu atveju buvo nustatyta, kad įstaiga vykdė su sporto klubų veikla susijusią ūkinę komercinę veiklą (ėmė atlygį už lankymąsi sporto klube, platino abonementus, prekiaavo maisto papildais, gėrimais, sporto prekėmis ir kt.) ir iš šios veiklos tikrinamuoju laikotarpiu gavo 1 073 403 Eur (2012 m. - 175 390,40 Eur; 2013 m. - 189 397,78 Eur; 2014 m. - 175 197,05 Eur; 2015 - 216 986 Eur; 2016 - 316 434,20 Eur) pajamų. Taip pat nustatyta, kad pareiškėjas Klaipėdos sporto klubui „Fortūna“ suteikė viešąjį interesą atitinkančių sporto paslaugų (be atlygio) už 150 236 Eur (2012 m. - 29 676 Eur; 2013 m. - 29 441 Eur; 2014 m. - 29 559 Eur; 2015 - 30 240 Eur; 2016 - 31 320 Eur). Iš patikrinimo duomenų matyti, kad laikotarpiu nuo 2012 m. iki 2016 m. pareiškėjo pajamos, gautos vykdant sutartis dėl viešąjį interesą tenkinančios visuomenei naudingos veiklos, jas lyginant su visomis jo gautomis pajamomis, buvo labai nedidelės, t. y. jos sudarė tik 13,99 proc.

LVAT teisėjų kolegija, atsižvelgdama į minėtą teisinį reguliavimą, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, pritarė pirmosios instancijos teismo išvadai, kad, nors pareiškėjas yra įsteigtas kaip viešasis juridinis asmuo, didžiąją jo veiklos dalį ginčo laikotarpiu sudarė pelno siekimas iš ūkinės komercinės veiklos, t. y. iš jo teikiamų atlygintinų paslaugų sporto srityje (pareiškėjas ėmė atlygį už lankymąsi sporto klube, platino abonementus, prekiaavo maisto papildais, gėrimais, sporto prekėmis ir kt.), todėl nuo 2012 m. iki 2016 m. pareiškėjas neatitiko PVMĮ įtvirtinto pelno nesiekiančio juridinio asmens apibrėžimo (PVMĮ 2 str. 21 d.). Taigi tiek mokesčių administratorius,

tiesiogiai, išnagrinėję pareiškėjo pajamų struktūrą ir nustatę, jog didžioji pareiškėjo pajamų dalis yra pajamos iš ūkinės komercinės veiklos (sporto klubų paslaugų, abonementų, papildų, sporto prekių pardavimo ir kt.), kuria siekiama pelno, pagrįstai konstatavo, jog, pagal PVMĮ nuostatas, pareiškėjas negali būti laikomas pelno nesiekiančiu asmeniu.

Dėl pareiškėjo prašymo atleisti nuo PVM baudos ir delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 ir 4 punktų pagrindais LVAT nurodė, kad pagrindai, kai mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, yra numatyti MAĮ 141 straipsnyje. MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje yra pateiktas baigtinis atleidimo nuo baudos pagrindų sąrašas. Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą, mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Pareiškėjas teigė, kad jis nevedė suteiktos paramos apskaitos, nes LPĮ 11 straipsnyje ši pareiga reglamentuota tik nuo 2017 m. sausio 1 d. Teisėjų kolegijos vertinimu, šie pareiškėjo argumentai yra nepagrįsti, nes, kaip teisingai nurodė atsakovas, LPĮ nuo pat jo įsigaliojimo dienos (1993 m. birželio 4 d.) reglamentavo pareigą ūkio subjektams vesti labdaros ir paramos apskaitą. Ginčo laikotarpiu šią pareigą iki 2017 m. sausio 1 d. įtvirtino LPĮ 12 straipsnis. Atsižvelgus į tai, įstaiga negalėjo būti atleista nuo apskaičiuotų delspinigių ir baudos mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkto pagrindu.

Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą, mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių, kai mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Pareiškėjo teigimu, jį suklaidino centrinio mokesčių administratoriaus apibendrintas PVMĮ 23 straipsnio 4 dalies nuostatų aiškinimas, kuriame buvo nurodyta, kad pelno nesiekiančių juridinių asmenų teikiamos su kūno kultūra ir sportu susijusios paslaugos PVM neapmokestinamos. Šis aiškinimas, teisėjų kolegijos vertinimu, nėra klaidingas, kadangi PVMĮ 2 straipsnio 21 dalyje numatyta, kada formalų pelno nesiekiančio juridinio asmens statusą turintis asmuo PVMĮ nuostatų taikymo prasme nėra laikomas pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu. Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad VŠĮ „Eola plius“ nelaikytinas pelno nesiekiančiu asmeniu, todėl jis negali būti atleistas nuo baudų ar delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą.

Dėl MGK sprendimo dalies, kurioje nuspręsta pareiškėjo skundo dalį (dėl PM apskaičiavimo) perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, pažymėjo, kad, pagal MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktą, MGK turi teisę perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Aiškinant šios teisės normos nuostatas, administracinių teismų praktikoje yra konstatuota, kad MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punkte nustatyta elgesio taisyklė, leidžianti MGK perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, yra tinkamai pritaikoma tik tuomet, kai tokiam sprendimui priimti egzistuoja teisinis pagrindas. Paprastai toks pagrindas atsiranda, kai yra nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių proceso teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras, arba neišsamiai ištyrus visas reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas ir kt. Šios teisės normos paskirtis - pašalinti aplinkybes, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo. Šios kliūtys, kaip taisyklė, turi būti padarytos ginčą nagrinėjant mokesčių administratoriaus institucijoje, arba turi būti sudarytos sąlygos joms atsirasti tolesnėse ginčo stadijose, kaip antai, nevisapusiškas, nepilnas visų aplinkybių ištyrimas, dėl ko yra negalimas teisėto ir pagrįsto sprendimo priėmimas, neatlikus papildomų veiksmų, susijusių su visų aplinkybių ištyrimu, nustatymu ir pan. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-563/2009; 2010 m. spalio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1146/2010; 2016 m. kovo 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-344-438/2016 ir kt.).

MGK pažymėjo, jog mokesčių administratorius nepagrindė, kodėl įstaigos skirta viešajam interesui tenkinti 13,99 proc. pajamų, gautų iš komercinės ūkinės veiklos, suma yra nereikšminga suma. Su tokiu vertinimu sutiko ir LVAT ir pabrėžė, jog ši mokesčių administratoriaus išvada yra

neparemta jokia analize, skaičiavimais ar statistiniais duomenis, todėl spręstina, jog MGK pagrįstai įpareigojo VMI pareiškėjo skundo dalį išnagrinėti iš naujo.

LVAT nurodė, kad PMĮ 5 straipsnio 4 dalyje nurodyta, jog pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokesčio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 300 000 Eur, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 7 250 Eur sumą, apmokestinama taikant 0 proc. mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis - taikant 15 proc. mokesčio tarifą. Pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti. Byloje nėra duomenų, jog pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu panaudojo apmokestinamąjį pelną ūkinės veiklos plėtrai. Iš Patikrinimo akto matyti, jog VMI pareiškėjui papildomai apskaičiavo mokėtiną į biudžetą 124 774,95 Eur PVM sumą, tačiau, perskaičiuodama įstaigos apmokestinamąjį pelną, minėtų PVM sumų neatskaitė, t. y. neteisingai apskaičiavo pareiškėjo pelno mokesčio bazę. Kaip teisingai pažymėjo Komisija ir pirmosios instancijos teismas, mokesčių administratorius nepagrįstai netaikė PMĮ 5 straipsnio 4 dalies nuostatų, nesumažino pareiškėjo pajamų papildomai apskaičiuotomis PVM sumomis, nepagrįstai pareiškėjo suteiktas viešąjį interesą tenkinančias paslaugas vertino kaip paramą, kai ją teikia pelno siekiantis asmuo, t. y. neteisingai taikė materialiosios teisės normas.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaiaska/tekstas.aspx?id=15b62209-1a22-4f93-97a5-660b89728161>

- **Neapskaitytas darbo užmokestis (premijos). MAĮ 70 straipsnis. Baudžiamosios ir mokesstinės atsakomybės santykis. Juridinio asmens atstovo padaryta neteisėta veika yra nuosava juridinio asmens veika. Leidžiami atskaitymai pelno mokesčio prasme.**

LVAT 2021-02-24 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1994-968/2021 (UAB „Klaipėdos mėsinė“).

LVAT konstatavo, jog pagal Bendrovės baudžiamojoje byloje surinktą medžiagą nustatytas darbo užmokesčio neapskaitymo ir išmokėjimo Bendrovės darbuotojams faktas. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius pagal įsiteisėjusį teismo nuosprendį nustatęs, kad Bendrovė neapskaitė ir nedeklaravo dalies darbuotojams išmokėto darbo užmokesčio, t. y. pareiškėjo buhalterinės apskaitos dokumentuose neatspindėjo tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų turinio, turėjo teisę, vadovaudamasis MAĮ 70 str. 1 dalimi, apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Taikant ekonominių modelių vertinimo metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių. Šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius. Surinktiems duomenims įvertinti turi būti parinktas realus ekonominis modelis, kurį naudodamas mokesčių administratorius turi atlikti skaičiavimus Teisėjų kolegijos vertinimu, mokesčių administratoriaus pasirinktas ekonominių modelių metodas garantavo teisingą mokesstinės prievolės apskaičiavimą, įvertinimas buvo atliktas išsamiai, atsižvelgiant į visas reikšmingas aplinkybes, patikrinimo metu siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus. Tikrinamu atveju mokesčių administratorius rėmėsi FNTT Specialisto išvada, surašyta įvertinus fizinių asmenų (liudytojų) apklausos protokoluose nurodytą informaciją, premijų išmokėjimo žiniaraščius, Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentus. Tuo metu pats mokesčių mokėtojas pasirinkto metodo nepagrįstumo atžvilgiu įrodymų nepateikė.

LVAT atsakydamas į pareiškėjo apeliacinio skundo teiginius, kad Specialisto išvada nėra laikytina pagrindu mokesstinės prievolės dydžiui nustatyti, pažymėjo, jog pagal MAĮ 72 st. 1 dalį, mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčių remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio įstatymo nustatyta tvarka. Todėl mokesčių administratorius turi teisę remtis FNTT Specialisto išvada, taip pat ir spręsdamas klausimus dėl mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo taikymo. Nepaisant to, kad ABTĮ 57 straipsnio 4 dalis įtvirtina įsiteisėjusio teismo nuosprendžio privalomumą administracinėje byloje, tačiau nei ši norma, nei MAĮ 72 straipsnis, nei kitos teisės normos neįtvirtina negalimumo remtis mokesstinėje byloje (atliekant mokesstinį patikrinimą) ar priimant administracinį sprendimą

dėl mokestinės nepriemokos nustatymo valstybės institucijų dokumentais kaip rašytiniais įrodymais. Kaip teisingai pabrėžė pirmosios instancijos teismas, LVAT praktikoje yra pripažįstama, jog FNTT pagal savo kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, todėl pagal MAĮ 72 straipsnį mokesčių administratorius turi teisę remtis FNTT dokumentais ir vadovaudamasis jais apskaičiuoti mokesčio mokėtojo nesumokėtus mokesčius bei delspinigius ir skirti jam baudas (žr., pvz., LVAT 2009 m. balandžio 2 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A442-388/2009, 2008 m. rugsėjo 12 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A261-1507/2008, 2013 m. kovo 19 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-372/2013).

LVAT praktikoje taip pat pripažįstama, jog mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui tenkančią mokestinę prievolę tam tikrais atvejais apskaičiuoja remdamasis teismų sprendimais (žr., pvz., LVAT 2010 m. gruodžio 14 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A575-1815/2010, 2008 m. kovo 26 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A261-589/2008, 2013 m. kovo 19 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-372/2013). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius pagrįstai vadovavosi ne tik FNTT surinktais duomenimis, bet ir baudžiamosios bylos medžiaga. Pažymėjo, kad baudžiamosios bylos epizode dėl neapskaityto darbo užmokesčio pareiškėjo darbuotojams mokėjimo įsiteisėjusiame Nuosprendyje, kuris buvo patvirtintas Klaipėdos apygardos teismo 2018 m. gegužės 31 d. nutartimi baudžiamojame byloje Nr. 1A-106-606/2018, yra konstatuotas pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje neapskaityto darbuotojams išmokėto darbo užmokesčio (premijų), nuo kurio pareiškėjas neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM, VSD, PSD bei GF įmokų, išmokėjimo faktas.

Nurodė, jog baudžiamoji atsakomybė ir mokestinė atsakomybė yra savarankiškos teisinės atsakomybės rūšys. Šiuo klausimu paminėjo, jog pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jos pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato (pvz., LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2007 m. gegužės 28 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A6-238-2007).

LVAT pritarė pirmosios instancijos teismo išdėstytiems motyvams, kad LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog situacijoms, kuomet mokesčių įstatymo pažeidimą padaro juridinio asmens atstovas (vadovas, darbuotojas, tarpininkas ir pan.), turi būti taikoma taisyklė, kad juridinio asmens atstovo padaryta neteisėta veika yra nuosava juridinio asmens veika ir už tokią juridinio asmens neteisėtą veiką privalo atsakyti pats juridinis asmuo. Todėl pareiškėjo apeliacinio skundo argumentai, kad R. M. veikė savarankiškai, t. y. neatlikdama darbinių funkcijų ir neveikdama pareiškėjo naudai, todėl jam negali atsirasti mokestinė prievolė, yra nepagrįsti.

LVAT atsakydamas į pareiškėjo apeliacinio skundo argumentą, kad teismas netinkamai taikė Pelno mokesčio įstatymą, kadangi į valstybės biudžetą sumokamų mokesčių suma turi būti priskirta prie pareiškėjo leidžiamų atskaitymų, kurie mažintų apmokestinamąjį pelną, pažymėjo, kad LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2015 m. birželio 16 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-1409-602/2015 nurodė, kad iš PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatos loginės ir lingvistinės konstrukcijos bei sisteminio jos vertinimo kitų šio įstatymo nuostatų kontekste matyti, kad leidžiamais atskaitymais, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyvias) sąlygas: (1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vienetai vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą; (3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos 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. Nagrinėjamu atveju susiklosčiusių faktinių aplinkybių kontekste atsakovas ir mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos pagrįstai konstatavo, kad pareiškėjui faktiškai nepatyrus buhalterinės apskaitos dokumentais pagrįstų išlaidų, būtinų

deklaruotoms pajamoms uždirbti ar pareiškėjo ekonominei naudai gauti, mokesčių administratorius pagrįstai buhalterinėje apskaitoje neapskaitytą darbo užmokestį bei apskaičiuotus mokesčius priskyrė neleidžiamiems atskaitymams PMĮ prasme.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=9fae9b2c-46b2-441a-a576-f572ba92da4a>

- **Pajamos natūra (paskolos padengimas kito subjekto turtu). Į sąskaitą gautų piniginių lėšų apmokestinimas. Vertybinių popierių pardavimo pajamų apmokestinimas. Pareiga pagrįsti išlaidas ir galimybė tokiomis išlaidomis sumažinti apmokestinamąsias pajamas. MAĮ 67 straipsnis. Pajamų paskirstymas tarp sutuoktinių.**

LVAT 2021-05-12 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1434-575/2021 (R. M.).

Ginčas kilo tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl GPM ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumo. Mokesčio administratorius teigė, kad pareiškėja, gavusi apmokestinamųjų pajamų (vertybinių popierių pardavimo pajamų, pajamų natūra, fizinių ir juridinių asmenų į banko sąskaitas pervestų pajamų už apgyvendinimo paslaugas), jų nedeklaravo ir nesumokėjo GPM.

Dėl pajamų gavimo natūra. LVAT konstatavo, jog byloje nustatyta, kad pareiškėjos sutuoktinio A. M. paimtos paskolos dalis buvo padengta UAB „Dangė“ turtu, perdavus paskolą suteikusiam bankui hipoteka įkeistą turtą, tokiu būdu įvykdant dalį A. M. prievolės (už jį gražinant dalį skolos). Taigi, UAB „Dangė“ turtu padengus pagrindinio akcininko reikmėms paimtos paskolos dalį (2 100 000 Lt) bankui, pareiškėjos sutuoktinis (taip pat ir pareiškėja, nes paskolos paėmimo ir gražinimo metu gyveno santuokoje su A. M., kartu vedė bendrą ūkį, disponuodama bendromis sutuoktinių pajamomis, dalyvavo paskolos paėmimo procedūrose) šia apimtimi išsaugojo savo turtą ir pinigines lėšas, kuriomis gali laisvai disponuoti. Taigi, naudos gavimo faktas įrodytas, o apeliacinio skundo teiginiai, kad apeliantė naudos negavo, neatitinka byloje esančių įrodymų.

Pažymėjo, jog apeliaciniame skunde akcentuojamos aplinkybės, kad jos sutuoktinio atžvilgiu yra priimti procesiniai sprendimai BUAB „Dangė“ naudai, sudarantys prielaidas iš jo išieškoti atitinkamas sumas, taip pat apribojantys galimybes disponuoti turtu, nes yra pritaikytos sprendimo įvykdymo užtikrinimo priemonės, nepaneigia nei pajamų gavimo momento (pajamos gautos dalies skolos padengimo momentu, tai yra 2013 m. pagal turto perdavimo aktą perdavus UAB „Dangė“ nekilnojamąjį turtą BAB bankui „Snoras“), nei naudos gavimo fakto.

Taip pat pažymėjo, kad GPMĮ 9 straipsnio 5 dalis numato, jog tais atvejais, kai pajamų natūra gavėjas pajamų natūra davėjui atlygina dalį suteikto turto ar paslaugos vertės, šia suma mažinama pajamų natūra vertė. Teismui nebuvo pateikta įrodymų, kad pajamų gavimo momentu (2013 m.) pareiškėja ar jos sutuoktinis būtų padengusi dalį įsiskolinimo UAB „Dangė“. Taip pat nėra pateikta duomenų, kad priimti procesiniai sprendimai dėl piniginių lėšų išieškojimo būtų iš dalies ar visiškai įvykdyti. Šios aplinkybės įrodo, kad pareiškėja ir jos sutuoktinis ir toliau disponuoja 2013 m. gautomis pajamomis, o 2013 m. atsiradęs pajamų gavimo pagrindas nėra išnykęs. Taigi, pirmosios instancijos teismas teisingai nurodė, kad mokesčių administratorius pagrįstai priskyrė 2 100 000 Lt sumą pareiškėjos ir jos sutuoktinio apmokestinamoms pajamoms.

Dėl į banko sąskaitas gautų pajamų apmokestinimo. LVAT konstatavo, jog byloje nėra įrodymų, kad pareiškėja ar jos sutuoktinis A. M. į banko sąskaitas gautas lėšas būtų įnešę į UAB „Dangė“ ar UAMB „Dinamika“ kasą, apeliantės teiginiai, kad ginčo lėšos buvo panaudotos UAB „Dangė“ reikmėms neįrodyti. Pirmosios instancijos teismas nustatė, kad nėra pagrindo konstatuoti, kad lėšos buvo naudojamos išimtinai A. M. poreikiams, nes, kaip matyti pagal pareiškėjos banko sąskaitų išrašus, iš sąskaitoje esančių lėšų buvo tenkinami bendri šeimos, vaikų poreikiai. Apeliantė šių teismo išvadų nenuginčijo ir konkrečių įrodymų ir argumentų nepateikė.

Dėl vertybinių popierių pardavimo pajamų apmokestinimo. LVAT konstatavo, jog byloje įrodyta, kad pareiškėjos sutuoktinis pagal UAB „Dangė“ 2012 m. gruodžio 27 d. išrašytus kasos išlaidų orderius gavo 2 533 000 Lt pajamų už parduotas UAB „Kaspalėja“ akcijas. Pajamos gautos esant A. M. santuokoje su pareiškėja, ikivedybinės sutarties pareiškėja ir sutuoktinis nebuvo

sudarę, 2017 m. kovo 16 d. paaiškiniame pareiškėja pati nurodė, kad namų ūkį su sutuoktiniu iki 2016 m. rugsėjo 29 d. (iki poveidybinės sutarties sudarymo) vedė bendrai, taigi mokesčių administratorius turėjo pagrindą pareiškėjos sutuoktinio gautas 2 333 000 Lt vertybinių popierių pardavimo apmokestinamas pajamas pripažinti bendromis sutuoktinių pajamomis ir padalinti po lygiai. Pareiškėjos teiginiai, kad akcijos buvo parduotos už jų įsigijimo kainą, t. y. 2 533 000 Lt, nes 2003 m. jomis, kaip 2 533 000 Lt vertės turtiniu įnašu, buvo didinamas UAB „Pajūrio viešbučiai“ įstatinis kapitalas, o vėliau pareiškėjos sutuoktinis akcijas atpirko ta pačia kaina, nėra pagrįsti objektyviais duomenimis. Iš VĮ „Registru centras“ dokumentų neseka, kad 2003 m. didinant UAB „Pajūrio viešbučiai“ įstatinį kapitalą, pareiškėjos sutuoktinis būtų atsiskaitęs UAB „Kaspalėja“ akcijomis ir jas atpirkęs, kaip teigia pareiškėja. VĮ „Registru centras“ taip pat nėra informacijos, kad 2002-2003 m. įvyko UAB „Kaspalėja“ akcijų pirkimo-pardavimo sandoriai tarp pareiškėjos sutuoktinio ir A. S.. Pareiškėja 2012 m. metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje nėra deklaravusi vertybinių popierių pardavimo pajamų ir jų įsigijimo išlaidų. Be to, pirmosios instancijos teismas teisingai konstatavo, kad trečiojo suinteresuoto asmens pateikti UAB „Pajūrio viešbučiai“ kasos pajamų kvitai neįrodo aplinkybės, jog A. M. buvo pardavęs ir pirkęs UAB „Kaspalėja“ akcijas iš UAB „Pajūrio viešbučiai“, nes kasos pajamų orderyje nedetalizuojama, už kokios įmonės akcijas yra atsiskaitoma, be to, kasos pajamų orderių bendra suma (2 400 000 Lt) neatitinka akcijų pardavimo UAB „Dangė“ kainos (2 533 000 Lt).

Pažymėjo, kad LVAT yra išaiškinęs, jog pareiga pateikti dokumentus, atitinkančius Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme nustatytus reikalavimus, tenka asmeniui, kuris siekia iš pajamų, gautų pardavus turtą, atimti šio turto įsigijimo bei pardavimo išlaidas, t. y. pareiga pagrįsti išlaidas, o tuo pačiu pateikti reikiamus dokumentus, tenka asmeniui, kuris siekia sumažinti apmokestinamųjų pajamų dydį (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. kovo 27 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-238-438/2018). Todėl mokesčių mokėtojas turi teisę apmokestinamas pajamas sumažinti įsigijimo kaina tik tuo atveju, jeigu turto įsigijimo aplinkybėms ir patirtoms išlaidoms pagrįsti jis pateikia norminių aktų reikalavimus atitinkančius dokumentus. Pareiga rinkti šiuos dokumentus, juos saugoti ir pateikti mokesčių administratoriaus pareigūnui tenka mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui negali būti perkelta. Pareiškėja objektyviais duomenimis ir įrodymais neįrodė aplinkybių, kad akcijos buvo įsigytos iš kito asmens už kitą, nei nustatė mokesčių administratorius, kainą.

Dėl pajamų paskirstymo tarp sutuoktinių. LVAT pasisakydamas dėl apeliacinio skundo argumentų, susijusių su sutuoktinių gautų pajamų apmokestinimu, atkreipė dėmesį, kad administracinių teismų praktikoje aiškinant teisės aktų nuostatas, kiek tai susiję su pajamų, kurias gauna asmuo būdamas santuokoje apmokestinimu, yra konstatuota, kad tokiais atvejais turi būti laikomasi prezumpcijos, jog pajamas gavo abu sutuoktiniai (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. birželio 23 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-777-438/2016, 2017 m. lapkričio 27 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-1223-602/2017). Šioje byloje duomenų, kurie paneigtų šią prezumpciją, nėra. Pirmosios instancijos teismas išanalizavęs byloje esančius dokumentus padarė išvadą, kad pajamas už UAB „Dangė“ turtą natūra, už parduotas UAB „Kaspalėja“ akcijas UAB „Dangė“, už fizinių bei juridinių asmenų mokėjimus į pareiškėjos ir UAMB „Dinamika“ banko sąskaitas gavo abu pareiškėjai, iš jų buvo tenkinami sutuoktinių asmeniniai ir šeimos interesai, nustatyti abiejų pareiškėjų aktyvūs veiksmai dalyvaujant ginčo įmonių veikloje bei sudarant ginčo sandorius, todėl mokesčių administratorius pagrįstai šias pajamas priskyrė abiejų sutuoktinių gautoms pajamoms ir padalino jas lygiomis dalimis taikant CK 3.88 straipsnio 3 dalyje įtvirtintą prezumpciją. Apeliantė su teismo išvadomis nesutinka, bet konkrečių argumentų, pagrįstų įrodymais, nenurodė.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaiaska/tekstas.aspx?id=a904796a-6ff9-47a8-b088-be922a4e87c0>

- Paskolų sutarčių nuneigimas taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas ir palūkanų pagal minėtas paskolas nepripažinimas leidžiamais atskaitymais (PM). Įrodinėjimo pareigos paskirstymas.

LVAT 2021-05-26 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1390-438/2021 (G. B. įmonė „Rengmė“).

Pareiškėjui 201 013,67 Eur PM, 74 313,61 Eur PM delspinigiai ir 20 101 Eur PM bauda priskaičiuoti už tai, kad jis 2012-2016 m. laikotarpiu išmokėjo 1 338 047 Eur dydžio palūkanas įmonės savininkui G. B. už pastarojo suteiktas paskolas (4 054 680 Eur), kurias (palūkanas) pareiškėjas nepagrįstai, pažeisdamas PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatas, priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Šį apmokestinimą mokesčių administratorius iš esmės grindė tuo, kad įmonės savininko G. B. suteiktos paskolos yra formalus pobūdžio, nes paskolos pareiškėjui iš tikrųjų nebuvo suteiktos, o tariamų paskolų sumos buvo dirbtinai suformuotos iš pareiškėjo apyvartinių lėšų. Dėl to pareiškėjo patirtos (apskaitytos) palūkanų sąnaudos nėra susijusios su pareiškėjo komercine veikla, kuria siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos ir turi būti apmokestintos PM.

LVAT konstatavo, jog teisę mokesčių administratoriui neatsižvelgti į sandorių ir ūkinių operacijų formalią išraišką ir vertinti šiuos sandorius ir ūkines operacijas pagal jų turinį mokestine teisine prasme nustato Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalis.

LVAT jurisprudencijoje aiškinant šią teisės normą pažymėta, kad joje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintą mokestinę naudą). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis - gauti minėtą mokestinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-250/2008; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. balandžio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-366-438/2015 ir kt.).

Aiškinant Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatas taip pat pažymėtina, kad šia teisės norma yra detalizuojamas turinio viršenybės prieš formą principas, kurio veikimas pasireiškia tuo, kad „Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai“ (MAĮ 10 str.).

Aptartas teisinis reglamentavimas reiškia, kad mokesčių administratoriui, tais atvejais, kai sandoris, t. y., jame fiksuotas veiksmas, sukeliantis atitinkamas mokestines teisinis pasekmes, atitinka Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje nustatytas sąlygas, yra suteikta teisė neatsižvelgti į formalią šio sandorio išraišką bei nesiremti jame fiksuotomis mokestinėmis teisinėmis pasekmėmis, o atkurti tikrąsias teisiškai reikšmingas mokestines teises aplinkybes, kurios buvo slepiamos šiuo sandoriu.

LVAT nurodė, jog nagrinėjamu atveju įrodinėjimo dalyku yra nustatymas aplinkybės, ar pareiškėjui įmonės savininkas G. B. suteikė paskolas 4 054 680 Eur sumai, ar ne.

Byloje, remiantis buhalterinės apskaitos duomenimis, nustatyta, kad nesutampa paskolų sutarčių sudarymo ir jų įvykdymo momentai, nes sutarčių sudarymo metu nebuvo perduotos paskolų sumos, jos nebuvo pervestos į pareiškėjo sąskaitas nei grynaisiais pinigais, nei banko pavedimais. Įmonės savininkas G. B. metų eigoje, trūkstant apyvartinių lėšų pareiškėjui, darydavo įnašus iš bankomato, vėliau, kitų metų pradžioje, formaliai buvo sudaromos tarp šalių paskolų sutartys.

Byloje nustatyta ir tai, kad 2013 m. sausio 4 d. paskola 1 904 400 Lt sumai ir 2014 m. sausio 3 d. paskola 1 000 000 Lt sumai yra tos lėšos, kurias įmonės savininkas G. B. valdė kaip pareiškėjo apyvartos lėšas, o įnašai į bankomatą - tai suprekiuoti įvairiuose prekybos taškuose

pareiškėjo apyvartos pinigai, kurie perduoti G. B. ir apskaityti buhalterinėje sąskaitoje Nr. 4486 „Kitos mokėtinos sumos“.

Šias aplinkybes patvirtina buhalterinės apskaitos dokumentai, kurių neatitinka paskolų sutartyse nurodyti duomenys.

LVAT vertinimu, aptarta situacija, įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp šalių prasme, lemia, kad mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai paneigia paskolų sutartyse nurodytas jų suteikimo sąlygas ir aplinkybes, todėl pareiškėjui tenka pareiga įrodyti, t. y., pareiga pateikti papildomus tiesioginius ir/ar netiesioginius įrodymus, kurie patvirtintų teisiškai reikšmingą aplinkybę, kad 4 054 680 Eur suma yra pareiškėjui įmonės savininko G. B. suteikta paskola, o ne jo paties lėšos. Tačiau pareiškėjas tokio pobūdžio įrodymų iš esmės neteikė, o savo teiginius dėl paskolų sutarčių realumo iš esmės grindė tik savo teiginiais ir pačiomis paskolų sutartimis.

Tokių įrodymų nebuvimas įrodymų vertinimo prasme reiškia, kad pareiškėjas neįrodė savo teiginių pagrįstumo, o tuo pačiu ir nepaneigė mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog pareiškėjo gautos lėšos iš įmonės savininko G. B. yra jo paties lėšos, o ne pastarojo suteikta paskola.

Šių išvadų pagrindu darytina ir kita išvada, kad tokiu būdu, pareiškėjo lėšas formaliai įvardijant gauta paskola, o nuo jų išmokamas palūkanas įmonės savininkui G. B. buhalterinėje apskaitoje pripažįstant leidžiamais atskaitymais, buvo siekiama nuo šių lėšų nesumokėti PM.

Visa tai patvirtina, kad egzistavo sąlygos, numatytos MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje, leidžiančios mokesčių administratoriui neatsižvelgti į formalią pareiškėjo veiklos išraišką, sudarant paskolų sutartis.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaieska/tekstas.aspx?id=f457560f-f559-44f9-b2ee-ac5df8da6555>

- **Pajamos natūra (paskolos be palūkanų).** Aplinkybės kada tiriami nauji įrodymai, kurie nebuvo pateikti pirmosios instancijos teisme. Mokesčių teisė vs baudžiamoji teisė. Ilgai trukusio mokestinio patikrinimo vertinimas.

LVAT 2021-06-09 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-3098-815/2021 (D. T.).

LVAT nurodė, jog remdamasis GPM įstatymo 2 straipsnio 14 ir 15 punktais, 3 straipsniu, 5 straipsnio 1 dalimi, 6, 22, 25 ir 27 straipsniais, pirmosios instancijos teismas sutiko su mokesčių administratoriaus bei MGK išvadomis, kad pareiškėjo nauda, gauta nemokant palūkanų už gautas paskolas (pajamos natūra), gali būti neapmokestinama GPM, jeigu yra neidentifikuojamas ekonominiiais dėsniais pagrįstas siekis duoti ar gauti naudos, t. y. pateikiami įrodymai, patvirtinantys, kad nėra pareiškėjo naudos. Pirmosios instancijos teismo vertinimu, aplinkybės, jog pareiškėjas gaudamas paskolas ir nemokėdamas už jas palūkanų, leidžia teigti, jog paskolos be palūkanų pripažintinos ekonomine nauda, nes pareiškėjas nepatyrė išlaidų, kurios įprastai yra patiriamos, disponuojant skolintomis lėšomis. Aplinkybė, kad pareiškėjas paskolas gavo iš asmenų, susijusių draugiškais ryšiais, nėra pagrindas pripažinti, jog pajamų natūra nėra. Pirmosios instancijos teismas pritarė atsakovo pozicijai, kad šis santykis parodo, jog paskolos davėjas savo veiksmais - neatlygintine paslauga paslaugos gavėjui suteikė ekonominės naudos, kurios pastarasis negalėtų gauti rinkos dėsniais paremtomis sąlygomis ir nėra jokių objektyvių aplinkybių, leidžiančių manyti kitaip. Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kad skolindamasis pinigus lengvatinėmis sąlygomis (be palūkanų), jis negavo ekonominės naudos. Aplinkybė, kad visos paskolos grąžintos, nekeičia pirmiau išdėstytų aplinkybių ir jų teisinio įvertinimo. Pirmosios instancijos teismas taip pat pažymėjo, jog numatyti delspinigiai už sutarties įvykdymo termino praleidimą, nėra palūkanos už naudojimąsi paskolos pinigais. Pareiškėjo argumentus, esą visus gautus pinigus jis perskolino kredituodamas įmonių veiklos vystymą, šios įmonės bankrutavo, su pareiškėju neatsiskaitė ir nėra galimybės, kad atsiskaitys, ir dėl to pareiškėjas negavo ekonominės naudos, pirmosios instancijos teismas laikė teisiškai nereikšmingais, kadangi byloje sprendžiama dėl pajamų natūra apmokestinimo GPM, o pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu (GPM įstatymo 8 str. 1 d.).

LVAT konstatavo, kad pirmosios instancijos teismas, vertindamas pareiškėjo gautas beprocentines paskolas (kuriose nėra numatytos palūkanos), išsamiai, visapusiškai ir objektyviai įvertino byloje esančių įrodymų visetą, todėl nustatė pareiškėjo gautą ekonominę naudą, nes pareiškėjas nepatyrė išlaidų, kurios įprastai yra patiriamos, disponuojant skolintomis lėšomis. Šiuo aspektu pirmosios instancijos teismas nenukrypo nuo Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, formuojamos analogiško pobūdžio bylose (žr., pvz., 2017 m. birželio 20 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-1014-556/2017).

Dėl naujų įrodymų pateiktų LVAT, teisėjų kolegija pasisakė, jog pagal ABTĮ 142 straipsnio 3 dalį nauji įrodymai, kurie nebuvo pateikti pirmosios instancijos teisme, tiriami tik tuo atveju, jeigu teismas pripažįsta pagrįstomis priežastis, dėl kurių tai nebuvo padaryta anksčiau, arba kai naujų įrodymų pateikimo būtinybė iškilo vėliau. LVAT priėmė naujus įrodymus, juos įvertino ir pasisakė, jog papildomi įrodymai nepaneigia, kad paskolos buvo beprocentinės, o pagrindžia, kad už jų nevykdymą yra mokamos netesybų palūkanos, kurios įrodo, jog ir paskolos davėjas lėšas paskolino, siekdamas ekonominės naudos.

LVAT pažymėjo, kad baudžiamojoje byloje buvo sprendžiamas pareiškėjui inkriminuotų nusikaltimų pagrįstumas ir baudžiamosios atsakomybės taikymo klausimas, o atliekant mokestinį patikrinimą buvo vertinama pareiškėjo mokestinė atsakomybė: net priėmus išteisinamąjį nuosprendį pareiškėjo atžvilgiu, ši aplinkybė nagrinėjama atveju neturi būti vertinama kaip šalinanti pareiškėjo mokestinę atsakomybę.

LVAT teisėjų kolegija, pasisakydama dėl apeliacinio skundo teiginių, jog dėl ilgai trukusio mokestinio patikrinimo nagrinėjama atveju pareiškėjas 2020 metais verčiamas atkurti 2003-2006 metų aplinkybes, o tai prieštarauja teisingumo ir protingumo principams bei pareiškėjo teisei į teisingą bylos nagrinėjimą, nurodė, kad mokestinis patikrinimas užtruko dėl objektyvios priežasties, t. y. baudžiamosios bylos pareiškėjo atžvilgiu nagrinėjimo (dėl to mokestinis patikrinimas pagrįstai buvo stabdomas), todėl pareiškėjo teisė į teisingą bylos nagrinėjimą negalėjo būti pažeista. Paminėjo, kad atsakovas dėl šios priežasties atleido pareiškėją nuo 70 proc. apskaičiuotų GPM delspinigių.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaiaska/tekstas.aspx?id=91559c63-0266-4de9-b4b5-8735f3f57d7c>

- Į banko sąskaitas įmokėtų pinigų sumų apmokestinimas GPM. Įrodinėjimo pareigos paskirstymas. Buhalterinės apskaitos dokumentai, įrodymų vertinimo aspektu pripažintini pirminiais leistinais įrodymais.

LVAT 2021-06-09 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2282-442/2021 (V. S.)

Pareiškėjas įrodinėjo, kad 2009-2014 metais į jo banko sąskaitą fizinių asmenų įmokėti pinigai yra ne skolos grąžinimas (ar gautos kitos pajamos), bet avansai už perkamus automobilius. Tai patvirtina, kad jis savo įmonėms neskolino savų lėšų, o tik įnešdavo iš fizinių asmenų gautus pinigus, todėl tai nėra jo pajamos iš nenustatytų šaltinių.

LVAT nurodė, kad pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau - ir GPMĮ) 3 straipsnis). Pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos (GPMĮ 5 straipsnio 1 dalis). GPMĮ 8 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.

LVAT vertinimu, mokesčių administratoriaus surinkti duomenys patvirtina piniginių sumų įmokėjimą į pareiškėjo sąskaitą banke, t. y. šių duomenų pakanka tvirtinimui, jog pareiškėjas gavo pajamas GPMĮ prasme, jeigu nėra kitų objektyvių duomenų, kurių pagrindu būtų galima pripažinti, jog minėtos pinigų sumos nėra gyventojų pajamos, esančios pajamų mokesčio objektu.

MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalis numato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Pagal šiame MAĮ straipsnyje įtvirtintas taisykles, įrodinėjimo pareiga (lot. onus probandi) yra paskirstyta tarp

mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padaryta išvadą. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 14 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A556-2839/2011; 2014 m. balandžio 9 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A556-1052/2014; 2014 m. gruodžio 2 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A556-1946/2014; 2016 m. vasario 23 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-293-556/2016; 2017 m. sausio 9 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-2342-442/2016; 2019 m. spalio 23 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-1812-442/2019).

Kaip jau minėta aukščiau, Pareiškėjas teigė, jog pinigų sumos buvo avansiniai mokėjimai už parduodamus automobilius. LVAT konstatavo, jog įrodinėjimo pareigos paskirstymo, įtvirtinto MAĮ 67 straipsnyje, kontekste, nagrinėjamu atveju, būtent pareiškėjui tenka pareiga įrodyti, jog į jo banko sąskaitas įmokėtos pinigų sumos nėra gyventojų pajamos, t. y. pareiškėjas, o ne mokesčių administratorius, privalo pagrįsti, kad nurodytas pinigų sumas iš trečiųjų asmenų gavo veikdamas kaip tarpininkas. Teisėjų kolegija, įvertinusi byloje esančius įrodymus, sprendė, jog vien tik pareiškėjo bendro pobūdžio paaiškinimai dėl piniginių sumų, įmokėtų į banko sąskaitą, kurie nėra pagrįsti jokiais objektyviais fakciniais duomenimis, nepaneigia mokesčių administratoriaus išvadų dėl minėtų piniginių sumų pripažinimo pareiškėjo pajamomis ir jų apmokestinimo GPM.

LVAT pažymėjo, jog buhalterinės apskaitos dokumentai, įrodymų vertinimo aspektu pripažintini pirminiais leistiniais įrodymais.

Plačiau apie bylą:

<http://liteko.teismai.lt/viesasprendimupaijeska/tekstas.aspx?id=fd3b80a4-74a3-440a-9122-2cd5565cea5d>