



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „M1“ 2016-03-23 SKUNDO**

2016 m. gegužės 30 d. Nr. S-112 (7-58/2016)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

Komisijos narės,  
pavaduojančios Komisijos pirmininkę  
komisijos narių

Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui  
mokesčių administratoriaus atstovei

J. D.  
advokatui A. D.  
M. M.

2016 m. balandžio 26 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „M1“ (toliau – Pareiškėjas) 2016-03-23 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-02-26 sprendimo Nr. 69-17, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-02-26 sprendimu Nr. 69-17 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2015-12-03 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-753 dalį, kuria Pareiškėjui buvo nurodyta sumokėti į biudžetą 164590,20 Eur pelno mokestį, 72917,85 Eur pelno mokesčio delspinigius ir 16750 Eur pelno mokesčio baudą.

Sprendime nurodyta, kad Kauno AVMI atliko Pareiškėjo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), įmokų į Garantinį fondą, gyventojų pajamų mokesčio, valstybinio socialinio draudimo įmokų ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų, mokesčio už aplinkos teršimą, nekilnojamojo turto mokesčio ir pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-06-01 iki 2013-12-31 bei surašė 2015-10-05 patikrinimo aktą Nr. FR0680-679.

Pastarajame akte konstatuota, jog Pareiškėjas netinkamai deklaravo pardavimo PVM – nepakoregavo 2010 m. kovo mėn. PVM deklaracijoje į PVM atskaitą įtraukto pirkimo PVM už ilgalaikį turtą, nenaudojamą PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, į sąnaudas, mažinančias apmokestinamąjį pelną įtraukė nusidėvėjimą ilgalaikiam turtui, nenaudojamam veikloje (nesusijusiam su pajamų uždirbimu), taip mokėtiną į biudžetą PVM už 2010–2012 m. sumažindamas 6782 Lt (1964,20 Eur), o mokėtiną pelno mokestį už 2010–2013 m. – 9988 Lt (2892,72 Eur). Kauno AVMI, apskaičiuodama mokesčius dėl Pareiškėjo sandorių su Latvijos vienetu „C1“, pagal kuriuos Pareiškėjas ir jo direktorius N. M. išrašė sąskaitas Lietuvos

mokesčių mokėtojams už „C1“ priklausančių patalpų, esančių (*duomenys neskelbtini*), nuomą ir komunalinius patarnavimus, vadovavosi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin. 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 69 str. 1 dalies nuostatomis ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (Žin., 2001, Nr. 110-3992, toliau – PMI) 4 str. 4 dalies 4 punkto bei 37 straipsnio nuostatomis, konstatavusi, kad Pareiškėjui tenka pareiga sumokėti į biudžetą 568297 Lt (164590,18 Eur) pelno mokesčių prie pajamų šaltinio. Taip pat Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu apskaičiavo 858,60 Lt įmokų į Garantinį fondą ir jas patikrinimo akto surašymo dieną buvo sumokėjęs, tačiau mokėjimus atliko vėliau, nei nustatyta Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymo 4 str. 4 dalies 2 punkte.

Kauno AVMI 2015-12-03 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-753 nusprendė pakeisti 2015-10-05 patikrinimo aktą Nr. FR0680-679 ir nurodė sumokėti į biudžetą 1964,20 Eur PVM, 167502,33 Eur pelno mokesčių (pagal MAĮ 69 straipsnio nuostatas – 164590,20 Eur ir tiesiogiai apskaičiuotus 2892,72 Eur dėl aritmetinės klaidos keičiant į 2912,13 Eur), 647,97 Eur PVM delspinigius, 72917,85 Eur pelno mokesčio delspinigius, ir 11,65 Eur įmokų į Garantinį fondą delspinigius, 196 Eur PVM baudą ir 16750 Eur pelno mokesčio baudą.

Pažymėta, jog patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „M1“, atstovaujama direktoriaus N. M., 2009-06-17 sudarė sutartį dėl prekybos patalpų nuomos ir prekyvietės „D1“ valdymo ir naudojimo su „C1“ IPAS (toliau – Valdymo bendrovė), valdančia uždarąjį investicinį fondą „C2“ (toliau – Fondas). VĮ Registrų centro duomenimis, Latvijoje registruotam juridiniam asmeniui – Valdymo bendrovei – 5664,45 m<sup>2</sup> bendro ploto prekybos paskirties pastatas – parduotuvė, adresu: (*duomenys neskelbtini*), nuosavybės teise priklauso nuo 2007-09-12. Minėtose patalpose esanti prekyvietė „D1“ pradėjo veiklą nuo 2009-10-30, kur Pareiškėjas, 2009-06-17 sutartyje vadinamas Operatoriumi, tikrinamuoju laikotarpiu vykdė ūkinę veiklą – prekyvietės „D1“ veiklos organizavimą ir valdymą bei užtikrino pelningą minėtos prekyvietės veiklą. Pagal 2009-06-17 sutarties 3.1.1. punkto sąlygas, Operatorius išsinuomotose patalpose organizuoja prekyvietės „D1“ veiklą, valdo ir prižiūri išsinuomotas patalpas, kurias subnuomoja tretiesiems asmenims. Be to, 2009-06-17 sutarties 1 priede numatyta, kad prekyvietės „D1“ veiklos pelnas tarp Operatoriaus ir patalpų savininko paskirstomas taip: Operatoriui tenka 15 proc. mėnesinio pelno, o patalpų savininkui – 85 proc.

Taip pat nustatyta, kad Valdymo bendrovė 2009-08-13, 2010-02-01 ir 2010-03-01 įgaliojimais, įgaliojo N. M. (kaip fizinį asmenį, o ne Pareiškėjo atstovą) atstovauti Valdymo bendrovės interesams dėl nekilnojamojo turto, esančio (*duomenys neskelbtini*), ir įgaliojojo vardu sudaryti bei pasirašyti prekybos paslaugų centro „D1“ patalpų nuomos sutartis (nuo 2009-08-13 – sutarties sumai neviršijant 1000 Eur, nuo 2010-02-01 – sutarties sumai neviršijant 5000 Eur). Taip pat N. M. buvo įgaliotas įgaliojojo vardu priimti nuomos sutartį, pasirašyti perdavimo–priėmimo aktus, sutarties papildymus / pakeitimus, kitus reikiamus dokumentus, kiekvieną mėnesį teikti PVM deklaracijas, o taip pat išrašyti patalpų nuomininkams sąskaitas už nuomojamas patalpas ir komunalines paslaugas, esant būtinybei, nutraukti nuomos sutartis.

Kauno AVMI nustatė, kad tarp Pareiškėjo ir Valdymo bendrovės 2009-09-30 buvo pasirašytas papildomas priedas prie sutarties „Dėl prekybos patalpų nuomos ir prekyvietės „D1“ valdymo ir naudojimo“, kur nurodyta, jog Operatorius veikia kaip patalpų savininko atstovas, kai yra sudaromos subnuomos sutartys su nuomininkais, subnuomos sutartys pasirašomos tiesiogiai tarp patalpų savininko ir nuomininkų. Taip pat šiame priede numatyta, kad Operatorius privalo užtikrinti sąskaitų faktūrų nuomininkams išdavimą ir tinkamą jų gavimą, o priedo 7 punkte nurodyta, jog patalpų savininkas įgalioja ir leidžia Operatoriui surinkti nuomininkų nuomos ir komunalinių mokesčių įmokas grynaisiais pinigais. Be to, pagal šiame priede nurodytas sąlygas, nuomininkui atliekant tokius mokėjimus, Operatorius privalo išduoti dviejų dalių kvitus, kurio viena dalis atitenka nuomininkui, o kitą dalį pasilieka Operatorius. Taip pat nurodyta, kad Operatorius privalo kiekvieną grynųjų pinigų gavimo operaciją įrašyti į kasos knygą ir iš nuomininkų gautus grynuosius pinigus privalo įnešti į specialią patalpų savininko banko sąskaitą *Parex* banke (Lietuva).

Mokesčių administratorius iš Valdymo bendrovės ir Pareiškėjo 2009-09-30 pasirašyto papildomo priedo sąlygų padarė išvadą, kad subnuomos sutarčių pasirašymo su nuomininkais procese Pareiškėjas veikė kaip patalpų savininko atstovas, kuris „palengvino nuomininkams tokių sutarčių pasirašymą“, o aplinkybė, kad nuomos sutartys buvo sudaromos tiesiogiai su Valdymo bendrove, nekeičia Pareiškėjo vykdytos veiklos esmės. Pagal 2009-06-17 sutarties 7 ir 8 punktų sąlygas Valdymo bendrovė pavedė Pareiškėjui surinkti nuomos mokesčių grynaisiais pinigais, nustatydamą pareigą kiekvieną grynųjų pinigų gavimo operaciją įrašyti kasos knygoje, tačiau patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėja grynųjų pinigų savo apskaitoje neapskaitė.

Nurodyta, jog tarp Pareiškėjo ir Valdymo bendrovės 2010-02-22 buvo pasirašytas papildomas priedas prie 2009-06-17 sutarties, kuriuo patalpų savininkas ir Operatorius įsipareigojo iki 2010 m. kovo mėn. atnaujinti komunalinių paslaugų teikimo sutartis, sudarytas tarp komunalinių paslaugų tiekėjų ir patalpų savininko, nustatant, kad visos patalpų savininko teisės ir pareigos, numatytos minėtose sutartyse, pereina Operatoriui ir Operatorius visiškai pakeičia patalpų savininką atitinkamose komunalinių paslaugų tiekimo sutartyse, prisiimant visas teises ir pareigas, t. y. atnaujintos sutartys su UAB „Kauno vandenys“, AB „Lietuvos dujos“, AB „Lesto“. Patalpų nuomininkams PVM sąskaitos faktūros buvo išrašomos už negyvenamųjų patalpų nuomą – tik Valdymo bendrovės vardu, už komunalines paslaugas Valdymo bendrovės vardu nuo 2009-09-01 iki 2010-03-01 ir nuo 2012-11-01 iki tikrinamojo laikotarpio pabaigos, o nuo 2010-03-01 iki 2012-11-01 už komunalines paslaugas ir reklamą bei už turgaus valdymo išlaidas – Pareiškėjo vardu. Patalpomis naudojėsi fiziniai ir juridiniai asmenys už jiems suteiktas komunalines ir reklamos paslaugas atsiskaitė grynaisiais pinigais arba pavedimais per banką. Atsiskaitymas grynaisiais pinigais įformintas Pareiškėjo kasos pajamų orderiais. Nuo 2009-09-01 iki 2010-02-28 ir nuo 2012-11-01 iki tikrinto laikotarpio pabaigos Pareiškėjas išrašydavo sąskaitas Valdymo bendrovei už patirtų su turgaus eksploatavimu susijusių išlaidų kompensavimą bei už turgavietės valdymą (po 21900 Lt per mėnesį).

Dėl informacijos surinkimo apie vykdytus sandorius su Pareiškėju ir Valdymo bendrove buvo atlikti operatyvūs patikrinimai UAB „L1“ ir UAB „D2“, kurių metu nustatyta, kad įformintose negyvenamųjų patalpų nuomos sutartyse tarp Valdymo bendrovės ir patalpų nuomininkų (turgaus prekiautojų) numatyta, jog nuomotojas (Valdymo bendrovė) perduoda nuomininkui laikinai naudotis negyvenamąsias patalpas, esančias pastate (*duomenys neskelbtini*), sutartį nuomotojo vardu pasirašo N. M. (kaip fizinis asmuo, Valdymo bendrovės atstovas), o už išnuomotas patalpas nuomininkas moka nuomotojui per mėnesį nuomos mokesčių ir PVM; komunalinius mokesčius, mokesčių už reklamos ir marketingo paslaugas nuomininkas moka Pareiškėjui, o mokesčių už patalpų nuomą nuomininkai moka pavedimais į Valdymo bendrovės vardu N. M. pagal įgaliojimą išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytą banko sąskaitą AB „Citadele“ banke arba grynaisiais pinigais per įgaliotą asmenį N. M. .

Akcentuota, jog 2013-10-14 atlikto Valdymo bendrovės operatyvaus patikrinimo metu mokesčių administratoriui pateiktame 2013-09-27 paaiškinime nurodyta, jog Valdymo bendrovė sukūrė uždarą indėlių Fondą, kuris registruotas Finansų ir kapitalo rinkos komisijoje 2006-04-07; šio fondo lėšomis yra įsigytas nekilnojamasis turtas (*duomenys neskelbtini*); Fondas nėra juridinis asmuo, bet vykdo sandorius, kurie Europos Tarybos direktyvos 2006/112/EK požiūriu yra apmokestinami PVM, todėl Valdymo bendrovė Fondo vardu registravosi kaip Lietuvos Respublikos PVM mokėtojas ir moka šį mokesčių į Lietuvos biudžetą; Valdymo bendrovė Lietuvos Respublikoje neturi pagrindinių lėšų, nevykdo grynųjų pinigų operacijų, negauna pajamų arba nepatiria nuostolių ir nesudaro balanso; patikrinimui reikalingi dokumentų originalai už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2013-08-31 yra (*duomenys neskelbtini*), ir juos pateiks N. M. . Be to, Valdymo bendrovės pateiktame 2013-11-14 paaiškinime „Dėl operatyvaus patikrinimo pažymoje Nr. AU30-78 pateiktos informacijos“ nurodyta, kad Valdymo bendrovės teisinė forma – investicijų valdymo akcinė bendrovė, kurios veiklą reglamentuoja Latvijos Investicijų valdymo įmonių įstatymas; Valdymo bendrovės pagrindinės veiklos – investicinių fondų vienetų platinimas, klientų investicinių portfelių valdymas,

investicinių fondų valdymas; galutinis naudos, gaunamos nuomojant prekyviečių kompleksą „D1“, gavėjas yra ne Pareiškėjas, ne Valdymo bendrovė ir ne Fondas, o Fondo išleistų investicinių vienetų savininkai – Latvijos ir kitų ES ir ne ES šalių fiziniai bei juridiniai asmenys.

Kauno AVMI duomenimis, Valdymo bendrovė mokesčių Lietuvos mokesčių mokėtojų registre įregistruota 2007-11-26, Lietuvos PVM mokėtojų registre įregistruota 2009-11-23, Valdymo bendrovė teikia PVM deklaracijas ir į biudžetą moka PVM, o taip pat deklaruoja ir moka nekilnojamojo turto mokesť. Valdymo bendrovės įregistruota ir faktiškai vykdoma veikla Lietuvoje – nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuoma ir eksploatavimas.

Vadovaujantis PMĮ 4 str. 4 dalies 4 punkto nuostatomis, pastebėta, kad pajamos iš nekilnojamojo turto nuomos yra apmokestinamos Lietuvoje, o pagal Dvigubo apmokestinimo sutarties 6 straipsnį teisė apmokestinti iš nekilnojamojo turto veiklos gautas pajamas tenka šaltinio, t. y. nekilnojamojo turto buvimo vietos, valstybei (šiuo atveju Lietuvai).

Nurodyta, jog Valdymo bendrovės kontrolės procedūrų metu ir Pareiškėjo patikrinimo metu išanalizavus 2009-06-17 sutartį dėl prekybos patalpų (nuosavybės teise priklausančių Latvijoje registruotai Valdymo bendrovei, tačiau esančių Lietuvoje) nuomos, dėl prekyvietės „D1“ valdymo ir naudojimo bei įvertinus minėtų ūkinių vienetų įformintus apskaitos dokumentus, jų apskaitymą buhalterinėje apskaitoje, nustatyta, kad pelno mokesťis prie pajamų šaltinio nuo gautų nuomos pajamų už nekilnojamojo turto, esančio Lietuvoje, nuomą yra neišskaičiuotas ir į biudžetą nesumokėtas.

Nors, Pareiškėjo teigimu, Fondo investuotojai yra pajamų iš nekilnojamojo turto veiklos Lietuvoje galutiniai gavėjai ir teisiniai bei ekonominiai savininkai, todėl laikytina, kad investuotojai, o ne Latvijos investicijų valdymo įmonė yra pelno mokesčio prie pajamų šaltinio mokėtojai, tačiau, pasak Inspekcijos, įvertinus tai, kad nėra atskleisti investuotojai, kurie yra faktiniai pajamų gavėjai, ir atsižvelgiant į tai, kad turtas registruotas Valdymo įmonės vardu ir lėšos pervedamos į Valdymo bendrovės vardu atidarytą banko sąskaitą, remiantis PMĮ 37 straipsnio nuostatomis, pelno mokesťis prie pajamų šaltinio į Lietuvos biudžetą turi išskaičiuoti ir sumokėti išmokas išmokėjęs asmuo.

Pabrėžta, jog Valdymo bendrovė įgaliojo N. M. (kaip fizinį asmenį) atstovauti Valdymo bendrovės interesams dėl nekilnojamojo turto, esančio (*duomenys neskelbtini*). Pagal Valdymo bendrovės įgaliojimus N. M. pasirašydavo nuomos sutartis, patalpų perdavimo–priėmimo aktus, kiekvieną mėnesį teikdavo PVM deklaracijas, išrašydavo patalpų nuomininkams PVM sąskaitas faktūras už nuomojamas patalpas ir komunalines paslaugas, surinkdavo nuomininkų nuomos ir komunalinių mokesčių įmokas grynaisiais pinigais ir įnešdavo į Valdymo bendrovės banko sąskaitą, tačiau nenustatyta, kad N. M., veikdamas kaip Valdymo bendrovės atstovas, tiesiogiai būtų gavęs atlygį iš Valdymo bendrovės už atstovavimo paslaugas pagal įgaliojimą. Pagal 2009-06-17 sutartį tarp Valdymo bendrovės ir Pareiškėjo, atstovaujamo direktoriaus N. M., nustatytais sąlygomis, terminais ir tvarka Pareiškėjas prekybos paskirties patalpose vykdo ūkinę veiklą, susijusią su prekybos paskirties patalpose įkurtos prekyvietės „D1“ veiklos organizavimu ir valdymu ir iš šios veiklos gauna pajamų. Be to, Pareiškėjo direktorius, veikdamas Valdymo bendrovės vardu, yra neatsiejamas nuo Pareiškėjo veiklos ir vykdo visas tiesiogines funkcijas Pareiškėjo įmonėje, taip pat visas esmines ir būtinas Valdymo bendrovės deleguotas funkcijas, kurios užtikrina verslo vykdymą Lietuvoje. Įvertinusi minėtų funkcijų reikšmingumą ir mastą, Kauno AVMI konstatavo, kad Pareiškėjo ir Pareiškėjo direktoriaus N. M. atliekamų funkcijų visuma yra esminė aptariamai nuomos verslo schemai vykdyti.

Pažymėta, kad Valdymo bendrovės kontrolės procedūrų metu atsakingo asmens paaiškinime dėl Pareiškėjo veiklos nurodyta, jog šiame verslo modelyje Pareiškėjas atlieka tik tarpininko vaidmenį tarp Fondo, Valdymo įmonės ir prekybos komplekso „D1“ nuomininkų, t. y. Pareiškėjo veikla apsiriboja nuomininkų paieška ir sutarčių su jais sudarymu, nuomos mokesčių surinkimu ir pervedimu į Valdymo įmonės banko sąskaitą.

Nurodyta, kad mokesčių administratorius vadovavosi ne tik PMĮ, bet ir MAĮ bei susijusiais teisės aktais, o mokesčio bazę nustatė ne tiesiogiai ją apskaičiuojant pagal tinkamai įformintus ir faktinę situaciją atitinkančius buhalterinės apskaitos dokumentus, o vadovaujantis

netiesioginiais mokesčių bazės nustatymo metodais ir atkuriant iškreiptas aplinkybes, kuriomis sudarytos prielaidos mokestinei naudai gauti (MAĮ 10 straipsnis, 69 str. 1 dalis). Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 str. 1 dalimi, išskyrė tokius mokesčių vengimo požymius: mokesčių vengimo tikslas yra gauti mokestinės naudos; mokesčių vengiama iškreipiant ar slepiant aplinkybes (neatskleidžiant tikrų sandorio tikslų ir šalių ketinimų); vengimo atveju sudaromi ir realiai vykdomi sandoriai bei ūkinės operacijos; vertinant atliktų veiksmų visumą, jie neatitinka mokesčių įstatymo tikslo ir prasmės, tačiau vertinant atskirus veiksmus atskirai vienas nuo kito, jie formaliai neprieštaruoja įstatymų reikalavimams.

Inspekcija, įvertinusi 2009-06-17 pasirašytą sutartį tarp Pareiškėjo ir Valdymo bendrovės (sutarties 1.1, 9.1, 3 punktus), 2009-06-17 sutarties 1 priedą (data nenurodyta), 2009-06-17 sutarties papildomą priedą, pasirašytą 2009-09-30, 2009-08-13 Valdymo bendrovės įgaliojimą N. M. kaip fiziniam asmeniui, 2010-02-01 ir 2010-03-01 N. M. išduotus įgaliojimus, padarė išvadą, kad iš Pareiškėjo pateiktų dokumentų matyti, jog, N. M. kaip fizinis asmuo buvo įgaliotas pasirašyti sutartis Valdymo įmonės vardu, tačiau rinkti įvairias įmokas teisę turėjo tik Pareiškėjas. Atliekant mokestinės kontrolės veiksmus, nustatyta, kad N. M. kaip fizinis asmuo iš nuomininko rinko įmokas grynaisiais pinigais ir pervesdavo į Valdymo bendrovės sąskaitas. Tokiu būdu buvo sumodeliuota schema, kada pažeidžiant 2009-06-17 sutarties ir jos priedų bei įgaliojimų N. M. reikalavimus, lėšos pasiekė Valdymo įmonę nepatekdamos į Pareiškėjo buhalterinę apskaitą. Ši schema nepakeitė valdymo bendrovės gaunamų lėšų dydžio, tačiau pakeitė asmenis, kurie pagal PMĮ nuostatas yra įpareigoti mokėti į biudžetą pelno mokesťį prie šaltinio už lėšas, kurias gavo Latvijoje registruota Valdymo bendrovė. T. y. sukūrus situaciją, kai tarpininkas (N. M. ) atlieka techninę funkciją – surenka lėšas grynaisiais pinigais ir jų niekur nefiksuodamas perveda Valdymo įmonei, pagal PVMĮ 4 str. 4 dalies 4 punktą lėšas išmokančiais asmenimis yra laikomi nuomininkai, vykde prekybos veiklą. Tuo tarpu, jei laikantis sutartyje įrašytų nuostatų lėšas grynaisiais pinigais būtų surinkęs Pareiškėjas, įtraukęs juos į kasą, ir pripažinęs prekyvietės pelnu pagal 1 priedo sąlygas, Pareiškėjas taptų Valdymo bendrovei lėšas už subnuomos paslaugą mokančiu asmeniu ir įgytų pareigą mokėti pelno mokesťį.

Inspekcija, atsižvelgusi į tai, kad N. M. yra Pareiškėjo direktorius ir vienintelis akcininkas, konstatavo, kad šis asmuo buvo suinteresuotas Pareiškėjo mokestinės prievolės sumažinimu, todėl laikė, kad Kauno AVMI MAĮ 10 ir 69 str. 1 dalies nuostatas taikė pagrįstai ir teisėtai bei suformuodama Pareiškėjui mokestinę prievolę atkūrė aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Kadangi pagal PMĮ 37 straipsnio nuostatas pelno mokesťį prie pajamų šaltinio nuo 4 straipsnio 4 dalyje nurodytų pajamų (sumų) išskaičiuoja ir sumoka į biudžetą išmokas išmokėjęs asmuo – Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nuolatinis Lietuvos gyventojas, todėl padaryta išvada, kad pelno mokesťį prie pajamų šaltinio turėjo išskaičiuoti ir sumokėti patalpų nuomininkai (fiziniai ir juridiniai asmenys), tačiau atsižvelgiant į tai, kad šiuo atveju Pareiškėjo veikla ir jo direktoriaus, kaip fizinio asmens, veiksmai buvo tikslingai organizuojami taip, jog nuomininkams, o ne Pareiškėjui tektų pareiga mokėti į biudžetą pelno mokesťį, dėl ko mokesťis į biudžetą nebuvo sumokėtas, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalimi atkūrus tikrąsias sandorio vykimo aplinkybes, mokestinė prievolė perkelta Pareiškėjui, kuriam ši prievolė ir būtų tekusi. Pareiškėjas ir jo vienintelis akcininkas N. M. žinojo ar turėjo žinoti, kad mokesťis prie pajamų šaltinio nesumokėtas ir pagal PMĮ 37 str. 4 punkto 4 dalies bei Pareiškėjo su Valdymo įmone sudaryto sandorio, jo priedų ir papildymo nuostatas Pareiškėjui būtų tekusi prievolė pelno mokesťį išskaičiuoti ir sumokėti.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2016-02-26 sprendimo Nr. 69-17 dalimi, kuria patvirtintas Kauno AVMI 2015-12-03 sprendimo nurodymas sumokėti Pareiškėjui 164590,20 Eur pelno mokesťį (pagal MAĮ 69 str. nuostatas), 72917,85 Eur pelno mokesčio delspinigius, 16750 Eur pelno mokesčio baudą, nes mano, kad sprendimo priėmimas pagrįstas netinkamu teisės nuostatų taikymu ir aiškinimu bei klaidingu faktinių aplinkybių vertinimu.

1. *Mokesčių administratorius privalo aiškiai ir nedviprasmiškai pagrįsti priimtą individualų teisės aktą.* Pareiškėjo vertinimu, Inspekcija 2016-02-26 sprendime nepagrįstai nurodė, kad Pareiškėjo veikla ir jo direktoriaus kaip fizinio asmens veiksmai buvo tikslingai organizuojami taip, jog nuomininkams, o ne Pareiškėjui tektų pareiga mokėti į biudžetą pelno mokestį, dėl ko mokestis į biudžetą nebuvo sumokėtas, bei, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalimi, perkėlė mokestinę prievolę Pareiškėjui. Pareiškėjas, remdamasis Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 3 straipsniu, 2 str. 9 dalimi, 8 str. 1 dalimi, MAĮ 67 str. 1 dalimi ir administracinių teismų praktika dėl įrodymų vertinimo bei individualių aktų pagrindimo, teigia, kad rengiant patikrinimo aktą ir priimant 2015-12-03 sprendimą bei 2016-02-26 sprendimą nebuvo tinkamai įvertintos visos reikšmingos aplinkybės ir jų įrodomoji reikšmė mokestinio patikrinimo galutiniams rezultatams, padaryta esminių teisės normų taikymo ir aiškinimo klaidų, o šios klaidos turėjo esminės įtakos priskiriant Pareiškėjui sumokėti didelę pelno mokesčio prie pajamų šaltinio sumą, baudą ir delspinigius. Pareiškėjui nėra aišku, kodėl Inspekcija neatsižvelgė į jo pateiktus įrodymus, kurie pagrindžia, jog pareiga mokėti pelno mokestį prie pajamų šaltinio tenka patalpų nuomininkams. Tvirtinama, kad mokesčių administratorius atsiribojo nuo nuoseklaus ir išsamaus tiek įrodymų, tiek aplinkybių vertinimo, o sprendimus grindė subjektyviomis ir tinkamais įrodymais nepagrįstomis prielaidomis, t. y. nesilaikė mokesčių administratoriui, kaip specialiajam subjektui, taikomų veiklos standartų ir reikalavimų. Tokiu būdu, Pareiškėjo nuomone, buvo pažeistos jo teisės ir teisėti interesai.

2. *Prekyviečių kompleksas „D1“ yra vienas iš 8 nekilnojamojo turto objektų, sudarančių Fondo investicinių portfelių.* Pareiškėjas nesutinka su Kauno AVMI išvada, kad jis, vykdydamas sutarties sąlygas, susijusias su prekyvietės „D1“ veiklos organizavimu ir valdymu, nuo surinktų nuomos pajamų iš patalpų nuomininkų, prieš pervesdamas šias išmokas Valdymo bendrovei, turėjo išskaičiuoti pelno mokestį prie pajamų šaltinio, o to neatlikęs, padarė PMĮ 37 straipsnio nuostatų pažeidimą. Nurodo, jog minėtai išvada turėjo įtakos klaidingas esamų faktinių aplinkybių vertinimas, esamos situacijos ignoravimas ir neatsižvelgimas į Pareiškėjo rašytines pastabas bei paaiškinimus, kuriuos Kauno AVMI pateikė Valdymo bendrovei, atstovaujama UAB „P1“, kartu su pagrindžiančiais dokumentais (Fondo taisyklėmis, Fondo prospektu, Latvijos finansų ir kapitalo rinkos komisijos nutarimu registruoti Valdymo bendrovės įsteigtą fondą Latvijoje ir išleisti jo investicinius vienetus, Latvijos finansų ir kapitalo rinkos komisijos pažyma apie Fondo įregistravimą).

Pareiškėjas akcentuoja, jog, pirma, jis yra sudaręs 2009-06-17 sutartį dėl prekybos patalpų nuomos ir prekyvietės „D1“ valdymo ir naudojimo (toliau – Sutartis) su Valdymo bendrove. Antra, Valdymo bendrovė yra Latvijoje registruota investicinių fondų valdymo bendrovė. Valdymo bendrovės veiklą reglamentuoja Latvijos Respublikos investicinių subjektų valdymo įmonių įstatymas. Valdymo bendrovės komercinė veikla yra investicinių fondų steigimas ir valdymas, jų investicinių vienetų platinimas bei klientų investicinių portfelių valdymas. Šiai veiklai Valdymo bendrovė turi Latvijos finansų ir kapitalo rinkos komisijos išduotą licenciją. Trečia, Valdymo bendrovė savo ekonominę veiklą vykdo Latvijoje, Lietuvoje nevykdo nei investicinių fondų steigimo, nei investicinių fondų valdymo, nei investicinių vienetų platinimo, nei klientų investicinių portfelių valdymo veiklos, Lietuvoje neturi savo turto. Atitinkamai, vadovaujantis Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos Sutartimi dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo 5 str. nuostatomis, Lietuvoje Valdymo bendrovė neturi nuolatinės buveinės savo komercinei veiklai vykdyti. Ketvirta, Valdymo bendrovė valdo Fondą, kuris veikia pagal Latvijos investicinių subjektų valdymo įmonių įstatymą. Fondas atitinka reikalavimus, tapačius Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatyme numatytiems reikalavimams. Fondas nėra juridinis asmuo, nėra apmokestinamas asmuo, jo investavimo tikslas yra pasiekti ilgalaikį investuotojų kapitalo augimą, investuojant daugiausiai į nekilnojamąjį turtą Baltijos šalyse ([http://west.citadele.lv/common/img/uploaded/doc/cam/cbref2\\_rules\\_en.pdf](http://west.citadele.lv/common/img/uploaded/doc/cam/cbref2_rules_en.pdf)). Penkta, 2013 m. Fondo portfelį sudarė aštuoni nekilnojamo turto objektai (trys komerciniai objektai ir penki

žemės sklypai), iš kurių tik vienas yra Lietuvoje – prekyviečių kompleksas „D1“, esantis (*duomenys neskelbtini*) (unikalus Nr. (*duomenys neskelbtini*) su priklausančiu turtu, unikalus Nr. (*duomenys neskelbtini*)) (toliau – Patalpos). Lietuvoje Patalpos yra užregistruotos Valdymo bendrovės vardu, nes nebuvo ir nėra teisinės galimybės nekilnojamąjį turtą užregistruoti investicinio fondo, kuris nėra juridinis asmuo, vardu. Kadangi Patalpos yra Fondo turtas, atitinkamai viskas, kas bendraja prasme yra susiję su šiomis Patalpomis (pavyzdžiui: komunalinės paslaugos, apsaugos paslaugos, turto operatoriaus paslaugos, reikalingos šiam turtui) yra laikoma Fondo kaštais, kurie apmokami iš Fondo lėšų. Teisinė registracija, Pareiškėjo nuomone, nepadaro Patalpų Valdymo bendrovės turtu, jos nepatenka į Valdymo bendrovės turto sąrašą, Valdymo bendrovė, būdama atsakinga už Fondo apskaitos tvarkymą, Patalpas apskaito užbalansiniuose straipsniuose, kaip būtent Fondo turtą, tai yra atskirai nuo savo nuosavo, tiek ir nuo kitų jos valdomų fondų turto objektų, nes būtent taip nurodyta viešai skelbiamose Fondo Taisyklėse (4 p.), kuriose įtvirtinta, kad Valdymo bendrovė yra atsakinga už Fondo buhalterinę apskaitą ir metinės finansinės atskaitomybės paruošimą, taip pat kad Valdymo bendrovė įsipareigoja išlaikyti Fondo turto apskaitą atskirą nuo Valdymo bendrovės turto apskaitos bei kitų fondų, valdomų Valdymo bendrovės, apskaitos, bei Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymo nuostatose. Tai, kad Patalpos yra būtent Fondo, o ne Valdymo bendrovės turtas, įrodo ir viešai skelbiama informacija investuotojams prezentacijoje (30 spl.) apie Fondo veiklą tinklalapyje (<http://west.citadele.lv>).

Pareiškėjui nesuprantama, kodėl mokesčių administratorius perkėlė visą atsakomybę jam dėl Fondo investuotojų atskleidimo. Pažymima, jog Pareiškėjas, veikdamas pagal 2009-06-17 sutartį, atlieka tik operatoriaus vaidmenį, o visi klausimai, susiję su Valdymo bendrovės ir Fondo santykiais, jų teisėmis ir pareigomis, privalo būti mokesčių administratoriaus išsiaiškinti tiesiogiai su Fondu ir / ar Valdymo bendrove. Pareiškėjas jokiu teisės aktu nėra įpareigotas teikti informacijos apie Fondo investuotojus, be to, objektyvu, kad tokios informacijos jis ir neturi, todėl nepateisinama, kad dėl to, jog mokesčių administratorius, negavęs reikiamos informacijos iš kitų už jų valdomą informaciją atsakingų šaltinių, visą atsakomybę perkėlė tik Pareiškėjai.

3. *Uždarasis investicinis fondas nėra apmokestinamasis vienetas PMĮ prasme.* Pareiškėjas, remdamasis PMĮ 1 str. 3 dalimi, Inspekcijos viršininko 2002-02-08 įsakymu Nr. 40 patvirtintos užsienio apmokestinamiesiems vienetais išmokėtų pajamų (sumų) ir nuo jų apskaičiuoto pelno mokesčio deklaravimo tvarkos 3 punktu, PMĮ 32 str. 1 dalies komentaru, tvirtina, jog Fondas nėra apmokestinamasis vienetas. Atitinkamai Pareiškėjas tvirtina, kad jeigu pajamos už nuomą yra išmokamos Valdymo bendrovei, su kuria sudaryta sutartis dėl Fondo Patalpų nuomos, kuri patikėjimo teise valdo Fondo turtą, realiai pajamos išmokamos Fondui. Todėl Valdymo bendrovė negali būti laikoma faktine pajamų gavėja, o Pareiškėjas – išmokas išmokantis asmuo. Nes Fondo investuotojo pajamų apmokestinimo momentas yra tada, kai Fondo vertės dalį investuotojas gauna pinigais ir konkretus apmokestinimo dydis priklauso nuo jo rezidavimo valstybės mokesčių įstatymo nuostatų. Siekiant išvengti investuotojo gaunamų pajamų dvigubo apmokestinimo, apmokestinimo momentas susiklosto ne investiciniam fondui gaunant pelną, o paskirstant jį investicinio fondo investuotojams. Todėl nuo nuomos mokėjimų už Fondo turtą nėra ir neturi būti išskaičiuojamas, mokamas pelno mokestis prie pajamų šaltinio Lietuvoje.

4. *Pareiga išskaičiuoti ir sumokėti pelno mokestį prie pajamų šaltinio tenka patalpų nuomininkams.* Taip pat Pareiškėjas, remdamasis PMĮ 37 straipsniu, tvirtina, jog Kauno AVMI 2015-12-03 sprendimo teiginys, jog „išmokas už patalpų nuomą išmokėjęs asmuo yra UAB „M1“, kuri <...> turėjo išskaičiuoti pelno mokestį prie pajamų šaltinio“, prieštarauja teisės aktų nuostatoms. Pareiškėjas negali būti identifikuojamas, kaip „mokesčių mokėtojas“ pagal MAĮ 2 str. 17 dalį, nes nėra visų esminių sąlygų, pagal kurias jam kiltų pareiga pelno mokestį prie pajamų šaltinio išskaičiuoti ir sumokėti. Tokią išvadą Pareiškėjas daro dėl to, kad, pirma, Pareiškėjas nėra išmokas išmokėjęs asmuo visų nuomininkų vardu, nes nuomos mokesčius

mokėdavo atskiri nuomininkai pagal su jais sudarytas tam tikrų patalpų nuomos sutartis, kurias, kaip nuomotojas, su jais sudarė Valdymo bendrovė, valdanti Fondą. Antra, išmokas už Patalpų nuomą iš esmės yra gavęs Fondas, ne Valdymo bendrovė, kuri tik jo vardu patikėjimo teise valdo turtą. Trečia, iš aukščiau Fondas yra neapmokestinamasis pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio asmuo. Ketvirta, Pareiškėjas pagal 2009-06-17 sutarties sąlygas buvo įgaliotas atlikti tik techninį grynųjų įmokų už nuomą surinkimą ir pervesdavo (ne išmokėdavo, o pervesdavo, nes *(iš)mokėtojai* yra visi kiti nuomininkai) Valdymo bendrovei. Penkta, Pareiškėjui nekiltų jokios įstatyminės pareigos prisiimti visų kitų nuomininkų, veikiančių prekyvietėje „D1“, mokesťines pareigas dėl galimų pelno mokesčio prie pajamų šaltinio išskaičiavimų ar sumokėjimų, net jei pajamų už nekilnojamojo turto nuomą Lietuvoje gavėjas būtų ne Fondas, o kitas užsienio apmokestinamasis vienetas.

Pabrėžiama, jog tai, kad pelno mokestį prie pajamų šaltinio turėjo išskaičiuoti ir sumokėti nuomininkai, pripažino ir Kauno AVMI 2015-12-03 sprendime (11 psl.) bei Inspekcija 2016-02-26 sprendime (7 psl.).

5. *Taikant MAĮ 69 str. 1 dalį, mokesčių administratorius turi pareigą įrodyti ir pagrįsti aplinkybes, lemiančias mokesčių apskaičiavimą.* Pareiškėjas kategoriškai nesutinka su mokesčių administratoriaus vertinimu, jog atkūrus tikrąsias aplinkybes mokestinė prievolė perkeliama Pareiškėjui, mano, jog Kauno AVMI nepagrįstai ir neteisėtai rėmėsi MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, o Inspekcija nepagrįstai ir neteisėtai 2016-02-26 sprendimu jį patvirtino.

Pastebima, jog Kauno AVMI, priimdama 2015-12-03 sprendimą, remdamasi 2009-06-17 sutarties bei jos priedų analize, padarė vienintelę išvadą, jog Pareiškėjos direktorius N. M. veikia Latvijos įmonės (Valdymo bendrovės) vardu, atlieka visas esmines ir būtinas Latvijos įmonės deleguotas funkcijas, kurios užtikrina verslo vykdymą Lietuvoje, tačiau pajamų mokestis prie pajamų šaltinio liko nesumokėtas už gautas pajamas iš šaltinio Lietuvoje. Pareiškėjas daro išvadą, jog yra kaltinamas sudaręs sutartį, kad mokestinės naudos gautų Valdymo bendrovė. Pareiškėjas tvirtina, jog Kauno AVMI prieštarai pateikė faktinių aplinkybių traktavimą ir teikė priešingas išvadas skirtinguose 2015-12-03 sprendimo puslapiuose. Pažymima, jog Kauno AVMI labai bendrai atmeta Pareiškėjo paaiškinimus, teiktus rašytinėse pastabose, tiesiog įvardindama, jog nėra pagrindo atsižvelgti į Bendrovės pastabose pateiktus teiginius, nes jų įrodomoji vertė nėra pakankama ir niekaip šio savo teiginio nemotyvuodama. Pareiškėjui nėra suprantama, kodėl dokumentai, patvirtinantys, jog nors 2009-06-17 sutartyje Valdymo bendrovė yra įvardinta Patalpų savininke, tačiau iš Fondo prospekto, Fondo taisyklių, įstatyminio reglamentavimo yra akivaizdu, jog Patalpos yra Fondo investicinį portfelį sudarantis turtas, todėl nuomos pajamos iš šio turto negali ir nėra priskiriamos Valdymo bendrovės pajamoms, nėra pakankami ir turintys maksimalią įrodomąją vertę. Pareiškėjui taip pat nėra aišku, kokių sutartyje numatytų įsipareigojimų, atlikdamas nuomos operatoriaus paslaugas, Pareiškėjas nevykdė ir tai sąlygojo piktnaudžiavimą mokestinėmis prievolėmis, nes tokie nėra nurodyti 2015-12-03 sprendime.

Atkreipiamas dėmesys į tai, jog 2009-09-30 papildomu priedu 2009-06-17 sutarties šalys susitarė būtent dėl techninio operatoriaus veiksmų atlikimo – grynųjų pinigų už patalpų nuomą ir komunalines paslaugas surinkimo iš nuomininkų ir įnešimo į specialią Valdymo bendrovės banko sąskaitą, tačiau šiame aptariamame priede nėra sutarta, kad Pareiškėjas turi apskaityti tokias surinktas lėšas savo kasos knygoje, kaip ir nėra numatyta, kad surinkęs šias lėšas, Pareiškėjas privalo jas kažkaip paskirstyti ar išmokėti kitiems asmenims. Šalių susitarimas, pasak Pareiškėjo, yra labai aiškus: „D1“ nuomininkų išmokas už nuomą grynaisiais pinigais įnešti į Valdymo bendrovės specialią banko sąskaitą. Tvirtinama, kad Inspekcija 2016-02-26 sprendime klaidingai teigia, jog „tarpininkas (N. M.) atlieka techninę funkciją – surenka lėšas grynaisiais pinigais ir jų niekur nefiksuodamas perveda Valdymo įmonei“, nes mokesčių administratoriui buvo pateikti visi Valdymo bendrovės kasos pajamų, išlaidų orderiai, grynųjų pinigų įnešimo į Valdymo bendrovės banko sąskaitą kvitai, kuriuose aiškiai matyti, kad iš nuomininkų techniškai surinktos lėšos už nuomą buvo pajamuojamos į Valdymo bendrovės kasą, įforminant kasos pajamų orderius, kuriuose matyti, koks konkretus nuomininko



atsakingas asmuo, kurią dieną ir kokią sumą mokėjo grynaisiais pinigais už nuomą būtent Valdymo bendrovei, kasos pajamų orderius taip pat pasirašydavo buhalteris J. V. bei kasininko skiltyje pagal įgaliojimus – N. M. . Surinktos lėšos pagal 2009-09-30 priedo prie sutarties 7, 8, 9 punktų nuostatas buvo surenkamos iš nuomininkų į Valdymo bendrovės kasą bei įnešamos į Valdymo bendrovės banko sąskaitą, niekaip neiškreipiant nei realių aplinkybių, nei 2009-06-17 sutarties su tolesniais pakeitimais ir priedais nuostatų.

Akcentuojama, jog I priede „Tarpusavio mokėjimų skaičiuotė“ prie 2009-06-17 sutarties Valdymo bendrovė ir Pareiškėjas susitarė dėl formulės, pagal kurią skaičiuojamas Prekyvietės veiklos mėnesio pelnas. Formulės apibrėžime išaiškinta, kad iš mėnesinių nuomos pajamų iš prekybos vietės valdymo, kurios pervedamos į specialią Valdymo bendrovės banko sąskaitą su PVM, turi būti atimami: i) prekybos centro valdymo, rinkodaros ir reklamos išlaidos, ii) mokėtinas PVM nuo patalpų nuomos mokesčio ir iii) nekilnojamojo turto mokestis bei kitos mėnesinės išlaidos, kurios nėra išskaičiuojamos iš nuomininkų. Šalims, o ir nuomotojui su nuomininkais susitarus, jog visos nuomininkų nuomos pajamos turi būti mokamos tiesiogiai Valdymo bendrovei, valdančiai Fondą (arba atliekant pavedimą į banko sąskaitą, arba surenkant grynuosius pinigus į Valdymo bendrovės, valdančios Fondą, kasą), Pareiškėjas nemato reikalo pradėti veikti individualiai – ne pagal susitarimus – ir savo buhalterinėje apskaitoje pripažinti kito asmens gaunamas pajamas pagal nuomos sutartis su kitais nuomininkais, jas apskaitinėti savo kasos knygoje, o atskaičius savąsias sąnaudas – pripažinti savuoju pelnu. Pareiškėjo nuomone, nei faktinės aplinkybės, nei teisės aktai nepagrindžia mokesčių administratoriaus modeliuojamų situacijų.

Be to, Pareiškėjas tvirtina, kad jis neturėjo ir neturi pareigos patikrinti, ar nuomos išmokas darantys asmenys išskaičiavo ir / ar sumokėjo savo veikloje taikytinus mokesčius valstybei, ar tokie mokesčiai nuomininkams priklauso mokėti ir pan.

Pareiškėjas pastebi, jog nėra galimybės siekti išvengti mokesčių, kurių nėra privalu mokėti pagal galiojančius teisės aktus, o mokesčių administratoriaus pozicijos dviprasmiškumas ir aiškių, objektyvių, suprantamų argumentų nepateikimas negali būti toleruojamas, kaip pagrįstas ir atitinkantis teisės aktus individualaus akto įforminimas.

#### *6. Pareiškėjo vykdoma veikla nėra tapati Valdymo bendrovės vykdomai veiklai*

Pareiškėjas daro išvadą, jog tiek Kauno AVMI, tiek Inspekcija identifikavo jį, kaip nepriklausomą atstovą (agentą), tačiau nepateikė Pareiškėjo nepriklausomo agento kriterijų, nustatytų 2002-02-27 Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakyme Nr. 54, atitikties pagrindimo. Pareiškėjas tvirtina, jog jis netenkina trečiojo kriterijaus reikalavimų (užsienio vieneto atstovo (agento) įprastinė veikla atitinka užsienio vieneto per tą atstovą (agentą) vykdomą veiklą), nes jo atliekama įprastinė turgavietės „D1“ organizavimo ir valdymo veikla visiškai neatitinka įprastinės Valdymo bendrovės vykdomos veiklos, kurią pastaroji vykdo Latvijoje.

Akcentuojama, jog 2009-08-13 ir 2010-03-01 įgaliojimais Pareiškėjos direktorius N. M. yra įgaliotas ne veikti kaip Valdymo bendrovės įgaliotas atstovas nuomos verslo vykdymo Lietuvoje klausimais, o tik atlikti labai konkrečias minimalias technines funkcijas: sudaryti ir pasirašyti sutartis, perdavimo aktus, sutarties papildymus / pakeitimus ir nutraukimus ar kitus susijusius dokumentus (2009-08-13 įgaliojimas) bei teikti PVM deklaracijas, išrašyti sąskaitas (2010-03-01 įgaliojimas). Tačiau tokio veiksmo atlikimas, kaip sutarčių pasirašymas ar grynųjų pinigų surinkimas, savaime nereiškia, jog visos nuomos sutartimis, kaip nuomotojo, prisiimtos teisės ir pareigos yra perleidžiamos Pareiškėjui ar jo vadovui – fiziniam asmeniui. Priešingai, nei teigia Kauno AVMI, fizinis parašo padėjimas pagal delegavimą ant nuomos sutarčių niekaip negali būti įvardintas esmine verslo vykdymo Lietuvoje funkcija, nes Pareiškėjas Fondui priklausanti turtą (Patalpas), kaip prekyvietę, valdo ir administruoja savo nuožiūra, atsakomybe ir rizika, t. y. Pareiškėjas savo ūkinę-komercinę veiklą vykdo kaip visiškai nepriklausomas teisinių santykių subjektas.

7. *Nesant mokestinių pažeidimų, nėra pagrindo apskaičiuoti ir tvirtinti pelno mokesčio baudą bei delspinigius.* Pareiškėjas mano, kad pelno mokesčio delspinigiai ir bauda jo atveju iš viso negali būti skaičiuojami ir tvirtinami, nes aukščiau išdėstyti argumentai patvirtina, jog Pareiškėjas neatliko mokestinių pažeidimų, susijusių su pelno mokesčio prie pajamų šaltinio priskaičiavimu ir mokėjimu, suteikiančių pagrindą skaičiuoti delspinigius ir baudas remiantis MAĮ.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į visus aukščiau išdėstytus teisinius ir faktinius argumentus ir remdamasis MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą dėl 164590,20 Eur pelno mokesčio (pagal MAĮ 69 str. nuostatas) apskaičiavimo, 72917,85 Eur pelno mokesčio delspinigių patvirtinimo ir 16750 Eur pelno mokesčio baudos.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas tenkintinas, Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto pelno mokesčio ir su juo susijusių sumų, apskaičiuotų taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, konstatavus aplinkybes, kad Pareiškėjui atsirado pareiga nuo užsienio apmokestinamojo asmens Lietuvos Respublikoje gautų nuomos pajamų, apskaičiuoti ir sumokėti pelno mokesť.

Nors patikrinimo akte Pareiškėjui yra apskaičiuotos papildomos mokesčių bei su jais susijusios sumos ir dėl kitų pažeidimų, tačiau, kadangi Pareiškėjas jų neginčija, dėl jų sprendime Komisija plačiau nepasisako.

Iš bylos medžiagos matyti, kad 2009-06-17 Pareiškėjas sudarė sutartį su Latvijos įmone „C1“ („C1“ IPAS, toliau – Valdymo bendrovė), veikiančia uždaro tipo investicinio fondo „C2“ (toliau – Investicinis fondas, Fondas) vardu, susijusią su prekybviečių komplekso *DI* valdymu ir naudojimu (kelis kartus sutartis buvo keista / papildyta). Valdymo bendrovė yra įregistruota mokesčių mokėtojų registre (119, 118 tipas, tai yra užsienio juridiniai asmenys ir organizacijos (nekilnojamo turto mokesčio mokėtoja), mokėtoja yra ribotos civilinės atsakomybės užsienio apmokestinamasis asmuo, taip pat registruota PVM mokėtojų registre. VĮ Registrų centro nekilnojamojo turto registro duomenimis, Valdymo bendrovė, veikianti Investicinio fondo vardu, 2007-09-12 Lietuvoje yra įsigijusi 5664,45 kv. m. bendro ploto pastatą-prekybvietę, esančią (*duomenys neskelbtini*). Paminėtoje sutartyje buvo numatyta, kad operatorius (Pareiškėjas) sutartyje nustatytomis sąlygomis ir terminais vykdo sutarties 2.1 punkte nurodytą veiklą, „susijusią su Prekybos paskirties patalpose įkurtos Prekybvietės *DI* veiklos organizavimu ir valdymu, kurios tikslas užtikrinti pelningą Prekybvietės turgaus veiklą. 2009 m. rugsėjo 30 d. buvo pasirašytas sutarties priedas, numatantis, jog operatorius veikia kaip patalpų savininko atstovas (2 p.) ir kai sudaromos subnuomos sutartys, jos pasirašomos tiesiogiai tarp patalpų savininko ir nuomininkų, operatorius tik palengvina sutarčių pasirašymą, taip pat nepažeidžiant 2 punkte nustatyto papildomo susitarimo, operatorius yra įgaliotas pasirašyti subnuomos sutartis patalpų savininko vardu, atstovaudamas pastarajam, kai nuomos mokestis per mėnesį neviršija 1000 Eur. Operatoriui suteikta teisė surinkti nuomos ir komunalinių mokesčių įmokas grynaisiais pinigais (išduodant dviejų dalių kvitus, iš kurių viena dalis atitenka nuomininkui, o kita kvito dalis pasilieka operatoriui), operatorius turi grynųjų pinigų gavimo operaciją įrašyti į kasos knygą. Šalių 2010-02-22 pasirašytame priede numatyta, kad šalys įsipareigoja iki 2010 m. kovo mėnesio atnaujinti komunalinių paslaugų tiekimo sutartis, sudarytas tarp komunalinių paslaugų tiekėjų ir patalpų savininko, nustatant, kad visos patalpų savininko teisės ir pareigos pereina operatoriui ir jis visiškai pakeičia patalpų savininką atitinkamose komunalinių paslaugų sutartyse (Priedo 2.1–2.3 punktuose nurodytos atnaujintinos sutartys). Taip pat numatyta, jog po sutarčių atnaujinimo visi mokėjimai už komunalinius patarnavimus bus atliekami operatoriui.

2009–2010 metais N. M. (Pareiškėjo vieninteliam akcininkui, taip pat direktoriui (laikotarpiu nuo 2009-05-20 iki 2012-06-04, nuo 2013-03-23) buvo suteikti 3 įgaliojimai veikti Valdymo bendrovės vardu: 2009 m. rugpjūčio mėnesį suteiktas įgaliojimas atstovauti Valdymo

bendrovės interesams dėl nekilnojamojo turto, esančio (*duomenys neskelbtini*), įgaliotojo vardu sudaryti ir pasirašyti patalpų nuomos sutartis, kur sutarties suma neviršija 1000 Eur, pasirašyti priėmimo–perdavimo aktus, sutarties papildymus (pakeitimus), kitus reikiamus dokumentus, taip pat esant būtinybei nutraukti nuomos sutartis. Nurodyta, kad kitų sutarčių pasirašyti jis nėra įgaliojamas; 2010-02-01 suteikti tokie pat įgaliojimai dėl sutarčių, kurių suma neviršija 5000 Eur, taip pat suteikti įgaliojimai kiekvieną mėnesį teikti PVM deklaracijas, išrašyti patalpų nuomininkams sąskaitas už nuomojamas patalpas ir komunalines paslaugas, bei esant būtinybei nutraukti nuomos sutartis; 2010-03-01 įgaliojime papildomai suteikti įgalinimai keisti pastato, esančio (*duomenys neskelbtini*), išnuomotų plotų (skyrių) paskirtį ir tvirtinti Kauno m. savivaldybės Urbanistikos skyrių.

Patikrinimo metu Kauno AVMI yra atlikusi turgavietėje patalpas nuomavusių ūkio subjektų operatyvius patikrinimus, kurių metu nustatė, jog prekybinių patalpų nuomos sutartys buvo sudarytos su Valdymo bendrove, kuriai atstovavo N. M., PVM sąskaitos faktūros už nuomą ir komunalinius patarnavimus buvo išrašomos Valdymo bendrovės vardu, dalis sąskaitų už patalpų komunalinius patarnavimus (taip pat bendro naudojimo patalpas) buvo išrašoma UAB „M1“ vardu. Nuomininkai už nuomos paslaugas atsiskaitydavo bankiniais pavedimais pajamas sumokėdami į Valdymo įmonės banko sąskaitą, taip pat grynaisiais pinigais pagal kasos pajamų orderius, išrašomus Valdymo bendrovės vardu (kasininku nurodomas N. M.). Kauno AVMI nustatė, kad grynaisiais pinigais gautas lėšas N. M. įnešdavo į Valdymo bendrovės banko sąskaitą.

Kauno AVMI, įvertinusi anksčiau aptartas faktines aplinkybes, konstatavo, jog užsienio apmokestinamojo asmens, veikiančio ne per nuolatinę buveinę, apmokestinamosiomis pajamomis gali būti pripažintos nuomos pajamos, nuo kurių pelno mokestį apskaičiuoti ir į biudžetą turi sumokėti pajamas išmokėjęs asmuo. Patikrinimo akto 7 psl. (5 pastraipa) vietos mokesčių administratorius konstatavo, jog nepaisant to, kad Lietuvoje esantį nekilnojamąjį turtą pasitikėjimo teise per Lietuvos įmonę valdo ir naudoja Latvijos Valdymo įmonė, Latvijos investicinio fondo investuotojai yra pajamų iš nekilnojamojo turto veiklos Lietuvoje galutiniai gavėjai ir teisiniai bei ekonominiai savininkai. Atsižvelgiant į tai, konstatuota, kad investuotojai (o ne Latvijoje investicijų valdymo įmonė) yra pelno mokesčio prie pajamų šaltinio mokėtojai. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad nėra atskleisti investuotojai, kurie yra faktiniai pajamų gavėjai, ir į tai, kad Lietuvos įmonė perveda išmokas į Latvijos Valdymo įmonės vardu atidarytą sąskaitą, pagal PMĮ 37 str. nuostatas pelno mokestį prie pajamų šaltinio į Lietuvos biudžetą turi išskaičiuoti ir sumokėti Pareiškėjas. Kauno AVMI tokias išvadas padarė, remdamasi MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, įvertinusi bendras Valdymo bendrovės ir Pareiškėjo bendradarbiavimo aplinkybes, Pareiškėjo vaidmenį vykdant su D1 turgavietės patalpų nuoma, priežiūra, nuomojamų patalpų aptarnavimu susijusius veiksmus. Mokesčių administratoriaus teigimu, Pareiškėjas nevykdė visų sudarytos sutarties ir jos papildymų nuostatų, neapskaitė kasoje nuomininkų pagal kasos pajamų orderį sumokamų nuomos sumų, tokiu būdu sudarydamas prielaidas nuo apmokestinamųjų nuomos pajamų (kurių gavėju pripažinta Valdymo bendrovė, o faktiniais gavėjais Investicinio fondo investuotojai) nemokėti pelno mokesčio. Mokesčių administratoriaus atstovė posėdžio Komisijoje metu išdėstė poziciją, kad jeigu Pareiškėjas visas grynaisiais pinigais iš nuomininkų gautas nuomos pajamas būtų apskaitęs, kaip tai numatyta sutarties 2009 m. rugsėjo 30 d. priede, tuomet Pareiškėjui pervedant šias sumas būtų tekusi pareiga nuo jų apskaičiuoti ir sumokėti pelno mokestį

Pareiškėjas savo nesutikimą dėl apmokestinimo iš esmės grindžia keliais pagrindiniais motyvais. Pareiškėjo nuomone, Valdymo bendrovės, įgyvendinančios Investicinio fondo funkcijas, pajamos, negali būti apmokestinamos pagal PMĮ normas, uždarasis investicinis fondas nėra apmokestinamasis vienetas pagal PMĮ nuostatas. Taip pat nurodoma, kad net ir tuo atveju, jeigu būtų pripažinta, kad šiems subjektams pagal PMĮ tenka pareiga sumokėti pelno mokestį, Pareiškėjas negali būti pripažintas mokestį išskaičiuojančiu asmeniu, taikant MAĮ 69 str. nuostatas, nes administratorius netinkamai atskleidė šalių bendradarbiavimo sąlygas, netinkamai vertino faktines su apmokestinimu susijusias aplinkybes, nepagrindė MAĮ 69 str.

nuostatų taikymo pagrindų. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorių sprendimai neatitinka VAI keliamų reikalavimų. Remdamasis šiais ir kitais detaliai aptartais skundo motyvais, Pareiškėjas prašo naikinti Inspekcijos sprendimą.

Atsižvelgdama į aptartas ginčo aplinkybes ir Pareiškėjo skundo motyvus, Komisija sprendime pasisakys dėl esminių Pareiškėjo nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvų.

Iš bylos medžiagos matyti, kad šalys neginčija, jog pagal PMĮ 4 str. 4 d. 4 p. užsienio vieneto ne per nuolatinės buveines gautoms pajamoms, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, yra priskiriamos ir nuomos pajamos, o pagal PMĮ pelno mokestį prie pajamų šaltinio 4 str. 4 dalyje nurodytų pajamų (sumų), išskyrus šio Įstatymo 37 (1) str. nustatytą atvejį, išskaičiuoja ir sumoka į biudžetą *išmokas išmokėjęs asmuo* – Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nuolatinis Lietuvos gyventojas. PMĮ įtvirtintas apmokestinimo režimas lemia, kad mokesčių administratoriui tokio pobūdžio byloje, vadovaujantis MAĮ 67 str. 1 d. nuostata, tenka pareiga įrodyti aplinkybes dėl pajamų priskyrimo konkrečiam užsienio apmokestinamajam asmeniui, pagrindžiančias konkretaus mokesčių mokėtojo apmokestinamųjų pajamų gavimą (pajamų priskyrimą apmokestinamosioms pajamoms), taip pat nustatyti, kokiam konkrečiam asmeniui ir kodėl tenka pareiga šį mokestį apskaičiuoti ir sumokėti į Lietuvos Respublikos biudžetą. Esant PMĮ įtvirtintai imperatyviai nuostatai, kad pelno mokestį nuo šių pajamų turi sumokėti išmokas išmokėjęs asmuo (išskaičiuojantis asmuo), kitam asmeniui tokia pareiga gali būti perkelta tik tuo atveju, kai yra nustatomos tokį perkėlimą pagrindžiančios objektyvios sąlygos, kurios teismų praktikoje nebūtinai siejamos su MAĮ 69 str. taikymu ir galimu mokestinės naudos siekimu (LVAT 2013-11-12 nutartis Nr. A-556-715/2013), pareiga pagrįsti šias aplinkybes taip pat tenka mokesčių administratoriui. Mokesčių administratoriui nepagrindus bent vienos iš aptartų aplinkybių, nėra pagrindo konstatuoti, jog yra teisinis ir faktinis pagrindas mokesčių mokėtojui nuo išmokėtų pajamų apskaičiuoti ir sumokėti pelno mokestį.

Paminėtina ir tai, kad viešojo administravimo subjektas, privalo vadovautis VAI įtvirtintais principais (VAI 3 str.), taip pat ir objektyvumo principu, kuris reiškia, kad sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išsiaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus. Šis reglamentavimas lemia ir tai, kad priimami sprendimai negali būti paremti prielaidomis ir spėjimais, o mokesčių administratorius turi konkrečiais, aiškiais ir neginčijamais įrodymais paremti savo sprendimus ir neturi būti jokių abejonių dėl sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo. Pažymėtina ir tai, kad mokesčių administratoriui yra suteikta *išskirtinė* kompetencija mokesčių apskaičiavimo srityje, todėl suteiktomis teisėmis ir priskirtomis pareigomis mokesčių administratorius turi naudotis sąžiningai ir atsakingai, objektyviai vertindamas apmokestinimo faktines situacijas, vadovaudamasis mokestiniuose teisiniuose santykiuose taikomais ir mokesčių įstatymuose įtvirtintais principais. Todėl ginčo byloje pateikiama informacija (mokesčių administratoriaus atskirų padalinių susirašinėjimas ginčijamo apmokestinimo klausimais, išankstinės nuomonės suformavimas), taip pat aplinkybės, kai mokėtojo teikiama informacija dėl jo veiklos ypatybių yra nevertinama, neanalizuojama, dėl jos nėra pasisakoma, rodo aptartų viešojo administravimo subjektams taikytinų principų pažeidimą ir neužtikrina tam tikrų mokestinio patikrinimo ir mokestinio ginčo procedūrų, kuriose dalyvauja mokesčių administratorius, efektyvumo. Todėl, Komisija, įvertinusi ginčo byloje esančią medžiagą, laikosi pozicijos, jog ginčo byloje mokesčių administratorius nepagrindė apmokestinamųjų (nuomos) pajamų priskyrimo užsienio apmokestinamajam asmeniui (ar Investicinio fondo investuotojams) aplinkybių, taip pat nepagrindė aplinkybių dėl Pareiškėjo pareigos nuo šių pajamų apskaičiuoti ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėti pelno mokestį.

*Dėl užsienio apmokestinamojo asmens gautų pajamų apmokestinimo Lietuvoje.* Pasisakant dėl šio klausimo, pirmiausia pažymėtina, kad iš mokesčių administratoriaus sprendimuose išdėstytos pozicijos taip ir nėra aišku, kas konkrečiai įvardijamas pelno mokesčio mokėtoju nuo Lietuvos Respublikoje gautų nuomos pajamų. Mokesčių administratorius, remdamas Valdymo bendrovės atstovų pozicija apie tai, kas yra laikomas galutiniu pervestų pajamų *naudos gavėju*, konstatavo, jog šių pajamų gavėjais – pelno mokesčio mokėtojais turėtų būti laikomi Investicinio fondo investuotojai, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad konkretūs investuotojai, nėra atskleisti, o grynaisiais pinigais iš nuomininkų gautas lėšas už patalpų nuomą į Latvijos Valdymo bendrovės vardu atidarytą banko sąskaitą įnešė Pareiškėjo direktorius, laikytina, kad ji (Valdymo bendrovė) gavo nuomos pajamų ir turi nuo jų susimokėti pelno mokesťį, o šią pareigą už Valdymo bendrovę turi įvykdyti Pareiškėjas, ginčo atveju vietos mokesčių administratoriaus pripažintas išmokas išmokėjusi asmeniu.

Ginčo byloje nustatytos aplinkybės, kad Valdymo įmonė, veikdama Investicinio fondo vardu, buvo įsigijusi prekybinei veiklai skirtą nekilnojamąjį turtą (D1 turgavietę), dėl kurio valdymo ir naudojimo, nuomos veiklos organizavimo buvo sudariusi sutartį su UAB „M1“, pagal kurią su turgavietės panaudojimu nuomos veiklai susijusius veiksmus buvo pavesta atlikti UAB „M1“, o šios įmonės direktoriui ir akcininkui buvo suteikti įgaliojimai: pasirašyti Valdymo bendrovės, veikiančios Investicinio fondo vardu, sutartis, išrašyti dokumentus, teikti PVM deklaracijas ir pan. Iš byloje pateiktos informacijos matyti, kad negyvenamųjų patalpų nuomos sutartys buvo sudarytos su Valdymo bendrove, valdančia Investicinį fondą, kuriai atstovavo ir sutartis nuomotojo vardu pasirašė N. M. (pavyzdžiui, 2009-10-21, 2010-03-22 sutartis su UAB „D2“). PVM sąskaitos faktūros už nuomos paslaugas, grynųjų pinigų priėmimą patvirtinantys dokumentai buvo išrašomi *Valdymo bendrovės, veikiančios Investicinio fondo* vardu. Piniginės lėšos būdavo pervedamos į Valdymo bendrovės sąskaitą arba sumokamos grynaisiais pinigais pagal kasos pajamų orderį.

Kauno AVMI įvairių kontrolės veiksmų atlikimo metu Valdymo bendrovė teikė įvairią informaciją dėl savo veiklos ypatybių, jai priskirto specifinio subjektyviškumo, galimo užsienio apmokestinamojo asmens nediskriminavimo principo pažeidimo, nurodydama aplinkybes, kad naudos gavėjais yra ne Valdymo bendrovė ir tai nėra jos pajamos, nes galutiniais naudos gavėjais yra Investicinio fondo veikloje dalyvaujantys fiziniai ar juridiniai asmenys, pateikdama informaciją ir dėl Investicinio fondo veiklos ypatybių (Valdymo bendrovės 2015-01-29 / 2015-02-05, 2013-11-14, 2015-05-15 įgaliotų atstovų paaiškinimai), paaiškinimus yra pateikusi ir Pareiškėja (Pareiškėjos 2015-11-05 pastabos Kauno AVMI, Pareiškėjos 2015-01-29 paaiškinimai ir pan.), tačiau mokesčių administratorius dėl šių užsienio apmokestinamojo asmens pajamų galimą neapmokestinimą pagrindžiančių motyvų, jų pagrįstumo / teisingumo nepasisakė. Komisija, įvertinusi ginčo byloje esančią medžiagą, laikosi nuomonės, kad mokesčių administratoriaus pozicija dėl užsienio subjektui išmokėtų pajamų priskyrimo jo (ar Investicinio fondo dalyvių) apmokestinamosioms pajamoms nėra pagrįsta ir motyvuota, nes mokesčių administratorius nesiaiškino nei Valdymo bendrovės, nei Investicinio fondo veiklos ypatybių (nors turėjo informacijos apie tai), o išimtinai rėmėsi aplinkybėmis, susijusiomis su gautų pajamų, patenkančių į pajamų prie šaltinio apmokestinimo sritį, pobūdžiu, bei tuo, kad šios pajamos buvo gautos į Valdymo bendrovės vardu atidarytą sąskaitą, bendrovės vardu sudarytų sutarčių, išrašytų apskaitos dokumentų, kuriais yra įforminamas paslaugų teikimas, pagrindu, nepaisant to, jog visuose dokumentuose buvo įvardyta ir atskleista, kad ši bendrovė veikia Investicinio fondo, neturinčio juridinio asmens teisių, vardu.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Valdymo bendrovė gana detalai atskleidė savo ir Investicinio fondo veiklos aplinkybes, nurodydama, kad ji yra Latvijoje registruota investicijų ir investicinių fondų valdymo akcinė bendrovė, kurios veiklą reglamentuoja Latvijos investicinių subjektų valdymo įmonių įstatymas, šio subjekto vykdoma veikla yra licencijuojama ir kontroliuojama finansų rinkos priežiūros institucijos – Finansų ir kapitalo rinkos komisijos (šios aplinkybės buvo atskleistos Valdymo bendrovės paaiškinimuose vietos mokesčių administratoriui, Fondo taisyklėse, 2009-01-07 prašyme įregistruoti PVM mokėtojų registre,

kitoje byloje esančioje informacijoje. Įprastinėje verslo praktikoje investavimo subjekto valdymo bendrovės veikla yra specifinio pobūdžio, griežtai apibrėžta kolektyvinio investavimo subjektų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose (pavyzdžiui, Lietuvos Respublikoje ji yra apibrėžta 2003-07-04 Kolektyvinio investavimo subjektų įstatymo IX-1709 (toliau – KISĮ) 4 straipsnyje ir siejama išimtinai su šio įstatymo nustatytų investicinių fondų ir (ar) investicinių bendrovių valdymu, taip pat tokios bendrovės turi teisę teikti tik įstatyme apibrėžtas papildomas paslaugas, jeigu jos numatytos jai išduotoje licencijoje ir jeigu bendrovė verčiasi pagrindine veikla). Tokiu būdu valdymo bendrovė turi teisę atlikti veiksmus, susijusius tik su investicinio fondo steigimu, investavimo parinkimu, investicinių vienetų platinimu, pačių investavimo veiksmų atlikimu, fondo administravimu. Tuo tarpu Investicinis fondas, jungiantis jį investuojančių subjektų lėšas ir turtą, nėra juridinis asmuo, neturintis teisinio subjektyviškumo, negalintis savo vardu įsigyti turto, jį valdyti ar pan. (pagal šiuo metu galiojančių KISĮ nuostatas jis apibrėžiamas kaip veiklos forma, kai bendrosios dalinės nuosavybės teise juridiniams ar fiziniams asmenims priklausantis turtas valdymo įmonės valdomas patikėjimo teise, laikantis šiame įstatyme ir investicinio fondo taisyklėse nustatytos tvarkos ir sąlygų). Iš pateiktų uždarojo tipo investicinio fondo „C2“ taisyklių nuostatų matyti, kad Fondas apibrėžiamas kaip turto visuma, suformuota iš investicijų, už jas gaunant investicinius vienetus, taip pat Investicinio fondo sandoriuose ir jų teisiniu pagrindu gautas turtas. Ten pat yra nustatyta, kad Valdymo bendrovė savo vardu, Fondo investuotojų sąskaita, išimtinai jų interesais tvarko Fondo turtą. Fondo turtas laikomas, užpajamuojamas ir valdomas atskirai nuo Valdymo bendrovės turto, atskirai yra tvarkoma Fondo, Valdymo bendrovės ir kitų jos valdomų fondų buhalterinė apskaita. Taisyklėse yra numatyti ir konkretūs mokėjimai Valdymo bendrovei: iš Fondo turto Valdymo bendrovei yra mokamas 1,5 proc. Fondo turto vertės atlyginimas už Fondo valdymą, 10 proc. komisiniai nuo Fondo dalies vertės padidėjimo, taip pat investicinių vienetų pardavimo komisiniai.

Byloje nustatytų faktinių aplinkybių ir aptartų nuostatų visuma rodo, kad ginčo atveju Valdymo bendrovė visus Lietuvoje vykdomus veiksmus vykdė veikdama Investicinio fondo vardu, investuodama Fondo dalyvių lėšas į specifinės paskirties (pritaikytą prekybai ir nuomai) turtą, nuomos veiklai organizuoti ir administruoti pasitelkdama Lietuvoje veikiantį ūkio subjektą – Pareiškėją. Taisyklėse įtvirtinti Investicinio fondo ir Valdymo bendrovės turto, buhalterinės apskaitos atskyrimo principai, konkrečiai aptarti ir numatyti atlygio Valdymo bendrovei už Fondo turto valdymą dydžiai nesudaro pagrindo fiziškai į Valdymo bendrovės vardu atidarytą banko sąskaitą pervestų Investicinio fondo investavimo procese dalyvaujančių Fondo lėšų (išmokamų kaip nuomos pajamos) pripažinti Valdymo bendrovės uždirbtomis / gautomis pajamomis. Papildomai paminėtina ir tai, kad pagal PMĮ nuostatas Lietuvos apmokestinamaisiais asmenimis yra pripažįstami tik juridiniai asmenys, todėl Lietuvos Respublikoje registruotas investicinis fondas nėra laikomas pelno mokesčio mokėtoju pagal PMĮ. Pažymėtina ir tai, kad pagal KISĮ nuostatas veikiančių kintamojo kapitalo ir uždarojo tipo investicinių bendrovių gautoms pajamoms taikoma pelno mokesčio lengvata pagal PMĮ 12 str. 5 dalį, tai yra pajamos yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, išskyrus dividendus ir pelno skirstymą, kas rodo, jog, atsižvelgiant į investicinės veiklos ypatybes, investicine veikla užsiimančių asmenų apmokestinimui taikomas specifinis apmokestinimo režimas. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, taip pat dvigubo apmokestinimo sutartyse įtvirtintą diskriminavimo draudimo principą, į tai, jog, pasirinkus tokią investavimo kryptį, nuomos pajamos yra investicinio fondo pajamos, gautos iš investuotų lėšų, nepaisant to, kad už nuomos paslaugas išmokamos pajamos buvo pervedamos į Valdymo bendrovės vardu atidarytą sąskaitą (Fondas neturėdamas juridinio asmens statuso savo vardu negali atsidaryti banko sąskaitos, Valdymo bendrovės 2013-11-14 paaiškinimo 13 punktas), šios pajamos negali būti pripažintos Valdymo bendrovės (Investicinio fondo) nuomos pajamomis pagal PMĮ 4 str. nuostatas.

Komisijos nuomone, mokesčių administratorius taip pat nepagrįstai nuomos pajamas priskiria Investicinio fondo neatsiskleidusių investuotojų pajamoms, nes pagal teisinį reglamentavimą šie asmenys negali būti pripažinti nuomos pajamų gavėjais ir pelno mokesčio

mokėtojais, be to, jie nedalyvauja jokiuose teisiniuose santykiuose nei su išmokas išmokėjusiais asmenimis (nuomininkais), nei su Pareiškėju, kuris ginčo byloje pripažintas išskaičiuojančiu asmeniu. Pagal KISĮ nuostatas investuotojas yra investavimo subjekto dalyvis, kuris į investicinį fondą investuoja savo lėšas ir už tai gauna atitinkamą kiekį investicinių vienetų, pasirinkdamas tam tikras investavimo kryptis. Investuotojas pačiame investicijų įgyvendinimo procese nedalyvauja, todėl jis negali būti laikomas vykdomos investicinės veiklos metu gautų pajamų gavėju. Todėl, nors investavimo metu vykdomos veiklos ir galimos naudos gavėjais yra investuotojai, kurių interesais veikia investavimo fondą valdanti įmonė, tačiau ši nauda negali būti siejama su nuomos (ar kitų investicinės veiklos, pavyzdžiui, palūkanų) pajamų gavimu. Todėl investicinio fondo dalyvis (investuotojas) kaip investicinių priemonių turėtojas gali būti apmokestinamas tuo metu, kai jo investiciniai vienetai yra išperkami, kai fondas yra likviduojamas ar pan.

Remdamasi tuo, kas išdėstyta, Komisija laikosi pozicijos, kad mokesčių administratorius nepagrįstai išmokėtas pajamas pripažino Investicinio fondo investuotojų (fizinių ar juridinių asmenų) pajamomis, o dėl jų neatskleidimo, įvertinęs lėšų išmokėjimo aplinkybes bei pajamų rūšį, išmokas priskyrė Valdymo bendrovės apmokestinamosioms pajamoms, ginčo atveju nėra pagrindo šias pajamas pripažinti pajamomis, patenkančiomis į PMĮ 4 str. 4 d. 4 punktą ir įpareigoti išmokas išmokantį asmenį nuo jų apskaičiuoti ir sumokėti pelno mokestį, todėl vien šios aplinkybės sudaro pagrindą pripažinti Inspekcijos sprendimą nepagrįstu. Tačiau, atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėjas savo skunde kelia klausimą dėl negalimumo pripažinti jį išskaičiuojančiu asmeniu bet kokiomis aplinkybėmis, taip pat į Inspekcijos argumentus dėl mokesčių išskaičiuojančio asmens pripažinimo, nukrypstant nuo bendrųjų PMĮ įtvirtintų taisyklių, Komisija laikosi pozicijos, kad ginčo byloje tikslinga pasisakyti ir dėl netinkamo PMĮ nuostatų, reglamentuojančių išskaičiuojančio asmens pareigas, taikymo.

*Dėl mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigų.* PMĮ 37 str. įtvirtinta imperatyvi nuostata, kad pelno mokestį prie šaltinio privalo išskaičiuoti išmokas išmokantis asmuo. Ginčo atveju nustatyta, kad nuomos pajamas Valdymo bendrovei *išmokėjo* D1 turgavietės nuomininkai, pervesdami jas į Valdymo bendrovės vardu atidarytą banko sąskaitą ar sumokėdami grynaisiais pinigais Valdymo bendrovės įgaliotam asmeniui N. M. , kuris jas įnešdavo į Valdymo bendrovės sąskaitą. Nuomininkai išmokėdami nuomos pajamas, nuomos mokesčio neišskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo. Mokesčių administratorius taikė MAĮ 69 str. nuostatas, perkeldamas nuomininkų pareigą išskaičiuoti pelno mokestį kitam išskaičiuojančiam asmeniui – Pareiškėjui, laikydamasis pozicijos, kad N. M. , būdamas Valdymo bendrovei atstovaujančio ūkio subjekto (Pareiškėjo) direktoriumi, dirbtinai sukūrė situaciją, pagal kurią grynaisiais pinigais mokamos nuomos įmokos nebuvo apskaitytos Pareiškėjo apskaitoje. Inspekcijos nuomone, apskaičius šias lėšas, jos būtų pripažintos prekyvietės pelnu pagal sutarties 1 priedo sąlygas ir, išmokėdamas jas, Pareiškėjas privalėtų nuo jų apskaičiuoti pelno mokestį. Dėl Inspekcijos pozicijos Komisija pažymi, jog LVAT savo praktikoje (2013-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-715/2013) pasisakydamas dėl galimybės nukrypti nuo mokesčių įstatyme įtvirtintų mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui nustatytų pareigų (apskaičiuoti ir sumokėti mokestį) laikosi pozicijos, jog ši teisė mokesčių administratoriui suteikiama tik išskirtiniais atvejais, nebūtinai tai siejant su MAĮ 69 str. taikymu. LVAT nuomone, nesant jokių išskirtinių ar ypatingų aplinkybių, nėra pagrindo nukrypti nuo formalių taisyklių, pagal kurias išskaičiuojančiam asmeniui tenka pareiga apskaičiuoti ir sumokėti mokestį, nepriklausomai nuo to, kas pripažintas mokesstinės naudos gavėju. Tokia mokesčių išskaičiuojančio asmens pareiga gali būti eliminuojama, jeigu nepriemoka susidarė dėl mokėtojo sukčiavimo, piktnaudžiavimo teise ar kitų teisei priešingų veiksmų, apie kuriuos išskaičiuojantis asmuo nežinojo ar negalėjo žinoti, taip pat išskaičiuojančiam asmeniui neturėtų būti skaičiuojami mokesčiai ir tais atvejais, kai prievolė jam perkeliama dirbtinai, kai jis dėl mokumo problemų, bankroto šios prievolės negalės įvykdyti ir pan.

Kaip jau aptarta sprendime, Pareiškėjas pagal su Valdymo bendrove sudarytą sutartį (jos pakeitimus / papildymus) vykdė su turgavietės patalpų nuoma, aptarnavimu susijusią veiklą, viena iš Pareiškėjui (operatoriui) suteiktų teisių – surinkti nuomininkų nuomos mokesčių ir komunalines įmokas grynaisiais pinigais, išrašant dviejų dalių kvitą, visos operacijos grynaisiais pinigais turėjo būti apskaitytos kasos knygoje. Mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės patvirtina, kad, priimant įmokas grynaisiais pinigais, buvo išduodamas Valdymo bendrovės vardu išrašomas kasos pajamų orderis (pagal galiojančią tvarką gryniesiems pinigais į kasą priimami pagal kasos pajamų orderį, priėmus pinigus, išduodamas kasos pajamų orderio antras egzempliorius arba jo kvitas). Mokesčių administratorius pretenzijų dėl netinkamo grynųjų pinigų įforminimo nereikia, taip pat neginčijama aplinkybė, kad šios lėšos buvo įneštos į Valdymo bendrovės banko sąskaitą. Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius formaliai ir netinkamai vertina įstatymo normas, reglamentuojančias mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigas. Pareiga išskaičiuoti ir sumokėti mokesčių siejama ne su jau išmokėtų išmokų apskaitymu tam tikrame apskaitos registre, o su pačiu išmokų išmokėjimo faktu, nepriklausomai nuo išmokų išmokėjimo būdo. Byloje nėra ginčo dėl to, kad nuomos pajamas negrynaisiais pinigais (bankiniais pavedimais) ir grynaisiais pinigais (pagal dokumentą Valdymo bendrovės įgaliotam asmeniui – N. M. ) išmokėjo *nuomininkai*. N. M. grynaisiais pinigais rinko įmokas pagal Valdymo bendrovės apskaitos dokumentus (kitais atvejais šios lėšos buvo mokamos tiesiogiai bankiniais pavedimais), todėl, net ir apskaičius šias lėšas registre (mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad lėšos nebuvo apskaitytos), jos netaptų Pareiškėjo lėšomis, kurias išmokėdamas, jis taptų mokesčių išskaičiuojančiu asmeniu. Inspekcijos sprendime minimos aplinkybės dėl iš turgavietės veiklos gauto pelno skirstymo tarp Pareiškėjo ir Valdymo bendrovės nesudaro pagrindo Pareiškėją pripažinti išskaičiuojančiu asmeniu, nes byloje nepateikta jokios faktinės informacijos dėl su pelno skirstymu susijusių aplinkybių, be to, ginčas vyksta išimtinai dėl nuomos pajamų išmokėjimo. Todėl mokesčių administratoriaus nurodomos aplinkybės nesudaro pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjui, kaip išskaičiuojančiam asmeniui, gali būti perkelta išmokas išmokėjusių asmenų prievolė dėl pelno mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo, mokesčių administratorius nors ir taikė MAĮ 69 str. nuostatas, akcentuodamas šalių vykdytų ūkinių operacijų dirbtinumą, tačiau savo pozicijos nepagrindė jokiais objektyviais įrodymais.

Apibendrinama aptartas aplinkybes, Komisija laikosi pozicijos, kad Inspekcijos sprendimo dalis dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti 164590, 20 Eur pelno mokesčių, 16459 Eur šio mokesčio baudą ir su šiuo mokesčiu susijusius delspinigius naikintina, kita Inspekcijos sprendimo dalis paliekama nenagrinėtina.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-02-26 sprendimo Nr. 69-17 dalį, kuria Pareiškėjui nurodyta sumokėti 164590,20 Eur pelno mokesčių, 16459 Eur šio mokesčio baudą ir su mokesčiu susijusius delspinigius.

2. Palikti nenagrinėtą likusią Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-02-26 sprendimo Nr. 69-17 dalį.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokesčių ginčą (arba mokesčių ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus



apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė, pavaduojanti Komisijos pirmininkę

Rasa Stravinskaitė

Komisijos nariai

Andrius Venius

Lina Vosylienė