



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL H. V. (H. V.) SKUNDO**

2022 m. balandžio d. Nr. S- (7-18/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskiio, narių Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo H. V. (H. V., toliau – Pareiškėjas) 2022-01-31 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2022-01-12 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 Mr)-FR0682-6 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjo atstovas V. F., Inspekcijos atstovas B. F. 2022-03-01 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas 2022-01-31 skunde nesutinka su Sprendimu ir prašo jį panaikinti dėl žemiau skunde nurodytų priežasčių.

Dėl gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) skaičiavimo nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) dalies

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad Pareiškėjui mokėtinos GPM sumos apskaičiuotos neįvertinus 2021-07-30 patikrinimo akte Nr. (21.222 Mr) FR0680-269 (toliau – Patikrinimo aktas) apskaičiuotų mokėtinų PVM sumų, nes vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 straipsnio 14 dalimi, mokėtinas PVM negali būti traukiamas į apmokestinamųjų pajamų bazę. Laikantis Inspekcijos pozicijos, kad Pareiškėjas gavo 512 000 Eur PVM apmokestinamas ekonominės veiklos pajamas iš 5 nekilnojamojo turto (toliau – NT) objektų pardavimo, akivaizdu, kad iš nurodytos sumos turi būti atimtas PVM, kuris pirminiais skaičiavimais sudaro 88 859 Eur. Todėl nustatant GPM bazę, atitinkamai turi būti koreguojamos Pareiškėjo GPM apmokestinamosios pajamos.

Pareiškėjas skunde (2–3 psl.) pateikia pakoreguotą Patikrinimo akto lentelę, iš kurios duomenų, pasak Pareiškėjo, matyti, kad maksimali į GPM skaičiavimo bazę įtrauktina apmokestinama pajamų suma galėtų būti tik 423 136 Eur. Iš nurodytų skaičiavimų taip pat matyti, kad atlikus korekciją PVM apimtyje, dalis NT objektų buvo parduota apskritai su nuostoliu (pvz., žemės sklypo, esančio adresu: Juodasis kelias 51, Vilnius, dalys).

Dėl būtinųjų daikto sukūrimo išlaidų neįvertinimo

Skunde tvirtinama, jog atliekant GPM apskaičiavimą tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas, kaip nurodoma Patikrinimo akte, netinkamai vykdė pareigą rinkti išlaidas pagrindžiančius dokumentus, mokesčių administratorius negali mokesčių apskaičiuoti nesilaikydamas GPMĮ 19 straipsnio 2 dalyje nustatytos tvarkos, t. y. negali neatsižvelgti į daikto sukūrimo būtinąsias išlaidas. Mokesčių administratorius nevertino Pareiškėjo patirtų būtinųjų išlaidų NT sukurti ar pagerinti net 4 objektams iš 5, t. y. Juodasis kelias 51H, Juodasis kelias 51G, Raudonbalės g. 8A-2, L. C. g. 135B-1, Vilniuje. Šių objektų atžvilgiu Inspekcija iš esmės laikėsi pozicijos, kad turtas buvo pastatytas / sukurtas nepatiriant visiškai jokių išlaidų. Tokia pozicija, Pareiškėjo nuomone, prieštarauja paties mokesčių administratoriaus praktikai tokio

pobūdžio byloje, kur mokesčių administratorius ginčija mokesčių mokėtojų teiginius, kad jie neturi statybų išlaidas pagrindžiančių dokumentų, tokias išlaidas įrodinėdamas pagal ekspertinį būtinųjų statybos sąnaudų vertinimą, naudodamasis UAB "L1" duomenų baze ir joje pateikiama informacija apie statybinių medžiagų ir mechanizmų kainas atitinkamu laikotarpiu. Skunde pastebima ir tai, kad Inspekcija UAB "L1" duomenų baze naudojosi ir Pareiškėjo atžvilgiu, tačiau tiek, kiek buvo vertinami jo pateikti išlaidas pagrindžiantys gyvenamojo namo, esančio Juodasis kelias 51F, Vilniuje, statybos išlaidų dokumentai. Inspekcija konstatavo, kad vadovaujantis UAB "L1" duomenų bazėmis, gaunamos iš esmės artimos namo statybos išlaidos, kaip skaičiuojant pagal Pareiškėjo išsaugotus dokumentus, t. y. akivaizdus įrodymas, kad UAB "L1" duomenų bazė leidžia iš esmės tiksliai ir teisingai nustatyti būtinąsias tokio tipo objektų statybos išlaidas.

Pareiškėjas skunde remiasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir tvirtina, jog Inspekcija, atlikdama galimai nuslėptų pajamų vertinimą, įprastai praktikoje taiko arba ekspertinį statybos išlaidų vertinimą, arba UAB "L1" sąmatų skaičiavimo metodus. Bet kokiu atveju nėra ir negali būti tokios situacijos, kai pripažįstama, kad daikto sukūrimui (statyboms) nėra patirta jokių išlaidų. Tačiau ginčo atveju mokesčių administratoriaus pozicija prieštarauja teisingumo, protingumo ir sąžiningumo principams, taip pat sveikai logikai – nurodoma, kad gyventojas nepatyrė jokių sąnaudų (t. y. daiktai buvo pastatyti be statybinių medžiagų, neatliekant jokių statybos darbų ir pan.) objektams, esantiems Juodasis kelias 51H, Juodasis kelias 51G, Raudonbalės g. 8A-2 (statybos užbaigimas nuo 85 iki 100 proc.), L. C. g. 135B-1 (statybos užbaigimas nuo 60 iki 100 proc.). Įvertinus minimalias šiems objektams pagal UAB "L1" metodą priskirtinas išlaidas, matyti, kad atitinkamai turi būti įvertintos aukščiau nurodytų objektų minimaliosios statybos darbų ir medžiagų kainos (būtiniosios išlaidos statybos darbams atlikti).

Pareiškėjas skunde informuoja Komisiją, kad šio skundo pateikimo dieną jis kreipėsi į UAB "D1" ir statybos ekspertą S. F., kad, vadovaujantis ekspertiniu metodu, būtų apskaičiuotos būtiniosios objektų, esančių Juodasis kelias 51H, Juodasis kelias 51G, Raudonbalės g. 8A-2 bei L. C. g. 135B-1 būtiniosios statybos darbų ir mechanizmų išlaidos (savikaina). Tik tinkamai įvertinus šias išlaidas, galima teisingai nustatyti Pareiškėjo GPM bazę.

Atsižvelgiant į tai, kad Inspekcija apskritai nevertino būtinųjų statybos išlaidų (t. y. neatliko visiškai jokių skaičiavimų), kad į GPM bazę nepagrįstai įtraukė apskaičiuotą mokėtiną PVM, skunde konstatuojama, kad Patikrinimo aktas dalyje dėl GPM apskaičiavimo yra naikintinas.

Dėl apmokestinimo PVM

Dėl buto, esančio Raudonbalės g. 8A -2, Vilniuje, apmokestinimo

Patikrinimo akte Inspekcija patvirtino, kad buto, esančio Simonaitytės g. 7-34, Vilniuje, pardavimas nepriskirtas ekonominei veiklai dėl to, kad buvo tenkintos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto lengvatos taikymo sąlygos – šio buto pardavimo pagrindu gautos pajamos buvo panaudotos kito būsto, kuriame Pareiškėjas deklaravo gyvenamąją vietą, įsigijimui, t. y. Pareiškėjas įsigijo butą, esantį Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje. Tai, pasak skundo, patvirtina faktą, kad butas, esantis Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, buvo įsigytas asmeniniams, t. y. ne verslo tikslams ir negali būti priskirtas Pareiškėjo ekonominei veiklai.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad pirminis buto, esančio Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, pardavimas buvo vertinamas kaip PVM neapmokestinamas sandoris. Pareiškėjui nėra suprantama, kaip ir kokiais kriterijais remiantis Inspekcija vienu atveju (kai butą pardavė V. ir I. G.) to paties daikto pardavimą vertino ir kaip PVM neapmokestinamąjį sandorį, ir kaip PVM apmokestinamąjį sandorį Pareiškėjo atveju. Pareiškėjo nuomone, tokia Inspekcijos pozicija yra nesuderinama su 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl PVM bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) nuostatomis ir vienodo požiūrio principu (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2021-09-30 sprendimo byloje Nr. C-299/20 32, 36 punktai).

Pareiškėjo atveju Inspekcija pirminį buto, esančio Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, pardavimą Pareiškėjui vertino kaip PVM neapmokestinamąjį sandorį ir dėl to visas pirmines šio

objekto statybai V. ir I. G. patirtas PVM apmokestinamas išlaidas vertino kaip neturinčias įtakos Pareiškėjo PVM prievolių skaičiavimui (nors PVM nuo šių išlaidų buvo sumokėtas į valstybės biudžetą). Pareiškėjo atžvilgiu Inspekcija antrinį buto pardavimo sandorį jau vertino kaip PVM apmokestinamąjį sandorį ir nepripažino Pareiškėjo perimtų pirminio statytojo PVM apmokestintų išlaidų sumos. Inspekcija šiuo atveju pažeidė vienodo požiūrio principą (skirtingai ir nenuosekliai taikė PVM apmokestinimą to paties objekto atžvilgiu), dėl ko susidarė PVM apmokestinimo sistemai prieštaraujanti situacija, kai nuo visos sandorio vertės (ne nuo Pareiškėjo maržos) apskaičiuojamas mokėtinas PVM nesudarant jokių galimybių Pareiškėjui faktiškai atskaityti PVM sumas, sunaudotas tokiam objektui sukurti.

Pasak skundo, objekto, esančio Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, pardavimo apmokestinimas PVM yra nesuderinamas su PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkte pateikta „pirmojo panaudojimo“ sąlyga (ESTT 2017-11-16 sprendimas byloje *Kozuba* Nr. C-308/16) Šiuo atveju Pareiškėjas objektą, esantį Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, įsigijo iš statytojo, todėl pastato pardavimas jau yra antrasis pastato panaudojimas, kuris negali ir neturi būti apmokestinamas PVM. Pareiškėjas pažymi, kad tokia praktika, kai pirminis pastato tiekimas PVM neapmokestinamas pačios Inspekcijos pasirinkimu, o to paties daikto antrinis tiekimas jau apmokestinamas, iškreipia apmokestinimo PVM sistemą ir sukuria prielaidas pripažinti, kad nacionalinė PVM administravimo praktika yra nesuderinama su PVM sistemos neutralumo ir vienodo požiūrio principais.

Papildomai skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad objektas, esantis Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, Inspekcijos buvo įvertintas kaip ne PVM objektas pirminio pardavimo Pareiškėjui metu. Inspekcijai laikantis tokios pozicijos ir vėliau teigiant, kad Pareiškėjo atžvilgiu šio objekto pardavimas yra laikytinas PVM apmokestinamuju sandoriu, visos tiek Pareiškėjo, tiek pirminio statytojo patirtos PVM apmokestinamosios išlaidos, kurios nebuvo įtrauktos į PVM atskaitą, turi būti įvertintos sprendžiant klausimą dėl Pareiškėjui tenkančios faktiškai mokėtinos PVM sumos. Iš Pareiškėjo papildomai teikiamų įrodymų matyti, kad atlikus M. P. ir I. G. patikrinimą, buvo nustatyta, kad Pareiškėjo įsigytam objektui mažiausiai yra priskirta 37 000 Eur PVM apmokestinamųjų išlaidų suma, kuri negali būti nevertinama, jeigu Inspekcija Pareiškėjo atžvilgiu siekia pakeisti poziciją dėl gyvenamojo namo vėlesnio pardavimo apmokestinimo PVM. Atitinkamai, 6 421,50 Eur PVM už šį objektą jau buvo sumokėta ir šio objekto apmokestinimo PVM atveju Pareiškėjas turėtų teisę į PVM atskaitą nurodytai sumai.

Dėl ekonominės veiklos pradžios momento

Skunde pažymima, kad Patikrinimo akte ir Sprendime Inspekcijos pozicija dėl ekonominės veiklos pradžios momento nėra nuosekli. Objektai, esantys iš Pareiškėjo tėvo dovanų gautame sklype, esančiame Juodasis kelias 51F, kuriame Pareiškėjo tėvo vardu jau buvo išduotas statybos leidimas sublokuotam namui statyti ir kuriame jungtinės veiklos sutarties pagrindu Pareiškėjas kartu su broliu (artimas giminaitis) ir vaikystės draugu (artimais ryšiais susijęs asmuo) statė savo reikmėms pirmąjį savo gyvenamąjį būstą (Pareiškėjo brolis iki šiol gyvena pasistatytame name, o Pareiškėjo draugas D. I. namą pardavė panašiu metu kaip ir Pareiškėjas, tačiau Inspekcija šio sandorio nelaikė ekonomine veikla ir nevertino kaip apmokestinamo PVM), negali būti vertinami kaip ekonominė veikla apskritai. Vienu atveju objektas, esantis Juodasis kelias 51H, buvo parduotas broliui už statybos savikainą, kitų atveju objektas, esantis Juodasis kelias 51G, buvo parduotas artimam draugui taip pat už statybos savikainą (negaunant jokio pelno už daikto pardavimą), kas parodo, kad nurodyti sandoriai nėra ir negali būti siejami su kokios nors ekonominės naudos siekimu – rinkoje šie objektai galėjo būti parduoti ženkliai brangiau, ką parodo vėlesnis objekto, esančio Juodasis kelias 51F (asmeninio Pareiškėjo gyvenamojo namo), pardavimo sandoris (daiktas parduotas už 105 000 Eur). Jungtinės veiklos sutarties pagrindu perleidžiant statinių dalis broliui ir artimam draugui, sandorių kaina buvo apskaičiuota tik pagal realias statybos darbų sąnaudas, kaip ir nurodyta jungtinės veiklos sutartyje, kurios tikslas buvo kooperuojantis bendrai pasistatyti sublokuotus gyvenamuosius namus bendram gyvenimui, o ne verslo tikslais.

Pabrėžiama, kad Inspekcija negali laikyti skirtingo požiūrio Pareiškėjo objekto, esančio Juodasis kelias 51F, ir D. I. tuo pat metu atlikto gretima esančio objekto, esančio Juodasis kelias 51G, pardavimo atvejais. Pareiškėjui nėra suprantama, kokiais kriterijais remiantis jungtinės veiklos sutartyje dalyvavusio, aktyviai prie statybos prisidėjusio D. I. analogiško turto pardavimo sandoris kvalifikuojamas kaip ne ekonominė veikla, o Pareiškėjo atveju – kaip ekonominė veikla.

Šiuo atveju Patikrinimo akte nevertintos ir kitos aplinkybės, kurias paprastai teismas vertina kaip esmines sprendžiant, ar tam tikri turto pardavimo sandoriai priskirtini ekonominei veiklai, pvz., reklamos nebuvimas (daiktas perleistas už savikainą broliui ir draugui), daikto įsigijimo aplinkybės (bendromis jėgomis buvo pasistatytas daiktas ant žemės sklypo, kurį Pareiškėjas gavo dovanų iš tėvo).

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad tiek brolis, tiek D. I. galėjo iš karto įsigyti atitinkamą žemės sklypo dalį ir joje pasistatyti būstus, tačiau tai būtų buvę neįmanoma dėl to, kad asmuo, statantis būstą sau, negalėjo gauti finansavimo iš banko – pasirinkta struktūra leido įregistravus dalinį pastatų statytos baigtumą D. I. ir Pareiškėjo broliui pasiskolinti pinigų banke, kas ir buvo padaryta – visos iš SEB banko D. I. ir Pareiškėjo brolio gautos lėšos buvo panaudotos susikaupusioms statybų išlaidoms padengti, statyboms užbaigti, būstams įsirengti.

Dėl šių priežasčių objektų, esančių Juodasis kelias 51F, pardavimo sandoriai negalėjo būti priskirti Pareiškėjo ekonominei veiklai apskritai – tai buvo asmeninio turto perleidimo sandoriai, iš kurių tik vienas teoriškai galėjo turėti ekonominį elementą, t. y. asmeninio Pareiškėjo būsto pardavimo sandoris, kai tik vienas objektas buvo parduotas rinkoje. Tačiau šiuo atveju Pareiškėjas pažymi, kad PVM prasme pirmojo objekto pardavimas nėra ir negali būti priskirtas ekonominei veiklai dėl savo atsitiktinumo (pirmasis toks sandoris), taip pat ir dėl to, kad lėšos už šį objektą buvo panaudotos kitam Pareiškėjo būstui, kuriame jis realiai gyveno (Simonaitytės g.), įsigyti. Parduodamas savo pirmąjį būstą, Pareiškėjas nebuvo įsigijęs jokio alternatyvaus žemės sklypo ar kito turto, kas rodytų planus dėl ekonominės veiklos tęstinumo.

Dėl jungtinės veiklos sutarties

Pareiškėjas nurodo teikiantis papildomus įrodymus – D. I. elektroninius laiškus, kurie patvirtina aktyvų D. I. dalyvavimą rengiantis bei vykdant gyvenamųjų namų statybos darbus žemės sklype, esančiame Juodasis kelias 51F, Vilniuje. Iš susirašinėjimo matyti, kad D. I., skirtingai nei nurodoma Patikrinimo akte, derėjosi su medžiagų tiekėjais, derino įvairius su statybomis susijusius klausimus, kas iš esmės paneigia Patikrinimo akto teiginį, kad jungtinės veiklos sutartis buvo apsimestinė. D. I. statybų veikloje aktyviai dalyvavo viso statybų proceso metu tiek pats asmeniškai, tiek per savo turimą bendrovę UAB "J1" kuri ne tik finansavo D. I. tenkančią statybos darbų kainos dalį, bet ir atliko įvairius statybinius darbus, įskaitant įvairius inžinerinius, santechnikos darbus, t. y. D. I. vykdė jungtinės veiklos sutarties sąlygas, per savo bendrovę finansavo statybos darbus, kurie vėliau buvo apmokėti iš asmeninių D. I., Pareiškėjo ir Pareiškėjo brolio lėšų.

Pasak skundo, papildomai turi būti įvertinta ir aplinkybė, kad Pareiškėjo brolis ir D. I., įsiregistravę nuosavybės teises į jiems priklausančius statinius, realiai juos užbaigė ir juose faktiškai gyveno (Pareiškėjo brolis ten gyvena iki šiol), kas patvirtina faktą, kad jungtinės veiklos sutartis apskritai nieko bendro neturi su ekonomine veikla, taip pat ir su kokiu nors siekiu išvengti GPM mokėjimo, nes: įvertinus būtinausias išlaidas statybų darbams (pagal UAB "L1" sąmatas), dėl turto perleidimo D. I. ir Pareiškėjo broliui apskritai nesusidarė jokios apmokestinamosios pajamos; sandoriai, sudaryti jungtinės veiklos sutarties pagrindu, buvo nuostolingi.

Dėl GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto lengvatos taikymo sąlygų neteisingo interpretavimo

Skunde nurodoma, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) savo praktikoje suformavo GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto lengvatos taikymo ir aiškinimo sąlygą, konstatavęs, kad lengvatos taikymui svarbus yra ne faktinio gyvenimo, bet formaliosios sąlygos – deklaruoti gyvenamąją vietą, įvykdymas. LVAT paaiškino, kad aplinkybė, jog asmuo faktiškai gyvena parduodamame būste, neturi jokios reikšmės, jeigu

asmuo nėra deklaravęs gyvenamosios vietos (formalioji lengvatos taikymo sąlyga). Taip pat LVAT yra paaiškinęs, kad tuo atveju, jeigu asmuo yra deklaravęs gyvenamąją vietą, gyvena atitinkamame būste, tačiau būstas nėra priskirtinas gyvenamosios paskirties turtui, GPM lengvata netaikoma. LVAT ir Inspekcijos nuomone, GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatoje įtvirtinta lengvata turi būti aiškinama siauriai ir vadovaujantis griežtuju teisės aiškinimo principu.

Pareiškėjui nesuprantama pozicija, kuria Inspekcija, taikydama MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, siekia keisti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtintos lengvatos taikymo praktiką, t. y. gyvenamosios vietos deklaravimo aplinkybę vertinti kaip formaliją ir neesminę neapmokestinimo sąlygą (nors LVAT yra suformavęs visiškai priešingą praktiką), o esmine pripažinti faktinį gyvenimą parduodamame būste, nors tokios sąlygos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatoje nėra.

Pareiškėjas skunde cituoja LVAT praktiką (2019-10-08 nutartį adm. byloje Nr. eA-3822-968/2019, 2018-04-11 nutartį adm. byloje Nr. eA-614-556/2018, 2020-02-26 nutartį adm. byloje Nr. eA-307-442/2020), kurioje, pasak skundo, teismas nurodo, kad GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktas nereikalauja ir neturi būti siejamas su faktiniu gyvenimu, kad tai, kur ir (ar) faktiškai buvo gyvenama tam tikroje vietoje, neturi jokios reikšmės šio punkto nuostatų taikymui, kad kai yra sprendžiamas klausimas dėl lengvatos taikymo būtinųjų sąlygų įgyvendinimo, MAĮ 10 straipsnio 1 dalis netaikytina. Inspekcija Sprendime nenurodė jokių argumentų ar priežasčių, taip pat išskirtinių aplinkybių, kurios leistų nukrypti nuo suformuotos LVAT praktikos.

Jeigu Inspekcija Pareiškėjo atžvilgiu nori pradėti formuoti naują teismų praktiką ir keisti esamą teisės aktų aiškinimą ir taikymą, tai, pasak Pareiškėjo, turi būti pripažinta, kad tiek Inspekcija, tiek LVAT iki šiol neteisingai aiškino ir taikė GPM 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatas, todėl Pareiškėjui taikytina MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostata ir Pareiškėjas turi būti atleistas nuo jam taikytinų baudų ir delspinigių, nes mokesčio įstatymas buvo pažeistas dėl klaidingų apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo.

Dėl Pareiškėjui apskaičiuotų mokesčių delspinigių sumažinimo

Pareiškėjas skunde prašo įvertinti jo atžvilgiu atliktų kontrolės procedūrų nepateisinamai ilgą trukmę, ypatingai ilgą laikotarpį, už kurį Pareiškėjui yra apskaičiuoti mokėtini mokesčiai (dalis apskaičiuota ir už 2015 m.), bei, taikant teisingumo ir protingumo teisinius principus, atleisti Pareiškėją nuo 50 proc. papildomai apskaičiuotų delspinigių sumos.

Pareiškėjas prašo atsižvelgti į tai, kad jis geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nebuvo nustatyta jokių aplinkybių, kurios vertintinos kaip Pareiškėjo atsakomybę sunkinančios. Pareiškėjas yra fizinis asmuo, daugiavaikis tėvas, tai taip pat vertintina kaip aplinkybės, sąlygojančios galimybę taikyti dalinį atleidimą nuo mokesčių delspinigių. Vertinant ilgą mokesčių kontrolės procedūrų trukmę, skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad centrinis mokesčių administratorius nustatė, jog iš dalies mokesčių patikrinimas atliktas neteisingai, atliko Patikrinimo akto korekcijas pagal Pareiškėjo pastabas. Be to, ilgai užtruko ir Patikrinimo akto vertinimo Inspekcijoje procedūros, kas parodo, kad mokesčio patikrinimo metu nebuvo visapusiškai ir tinkamai atskleistos visos mokesčiam vertinimui būtinos ir reikšmingos aplinkybės, pašalinti visi prieštaravimai.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, nurodoma, kad tuo atveju, jeigu nebūtų konstatuota galimybė taikyti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte numatytą atleidimo nuo delspinigių pagrindą, Pareiškėjas atleistinas nuo 50 proc. papildomai apskaičiuotų delspinigių taikant protingumo, teisingumo ir proporcingumo teisinius principus.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Pareiškėjas prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Inspekcija Sprendimu patvirtino Patikrinimo akte Pareiškėjui papildomai apskaičiuotą 39 859 Eur GPM, pakeitė Patikrinimo akte papildomai apskaičiuotą 78 788 Eur PVM ir apskaičiavo bei patvirtino 67 611 Eur PVM, apskaičiavo 22 392,09 Eur PVM ir 9 541,08 Eur GPM delspinigius, skyrė 6 761 Eur PVM ir 3 986 Eur GPM baudas.

Sprendime nurodoma, jog Inspekcija, atlikusi Pareiškėjo 2015–2018 m. laikotarpio PVM ir GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, nustatė, jog Pareiškėjas vykdė ekonominę veiklą, t. y. tęstinį laikotarpį, savarankiškai ir siekdamas ekonominės naudos vykdė NT pardavimo sandorius, iš kurių gavo 512 000 Eur ekonominės veiklos pajamas, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo PVM. Todėl Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 3, 32, 57, 58, 63, 64, 71, 92 straipsnių nuostatomis, dėl minėto pažeidimo papildomai apskaičiavo 78 788 Eur PVM.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu iš savo tėvų gavo dovanų žemės sklypą, ant kurio pastatė 3 vienbučius gyvenamuosius namus, kuriuos praėjus trumpam laiko tarpui pardavė, taip pat įsigijo 2 žemės sklypus su nebaigtais statyti butais (kotedžais), kuriuos užbaigęs pardavė. Nustatyta, kad 3 gyvenamuosiuose objektuose Pareiškėjas deklaravo gyvenamąją vietą, tačiau realiai juose negyveno, taip pat nepateikė visų statybų išlaidas pagrindžiančių dokumentų. Patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, konstatuota, jog Pareiškėjas už NT pardavimą gautoms pajamoms nepagrįstai taikė GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nustatytą lengvatą, ir pateiktų 2015–2018 m. metinių pajamų deklaracijų (duomenys neskelbtini) priede (duomenys neskelbtini) ir priede (duomenys neskelbtini) nepagrįstai deklaravo 2015–2018 m. perleistus NT sandorius, tokiu būdu sumažindamas apmokestinamąsias pajamas. Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 3, 6, 19, 22, 27 straipsnių nuostatomis, dėl minėto pažeidimo patikrinimo akte papildomai apskaičiavo 39 859 Eur GPM.

Inspekcija Sprendime apžvelgia ekonominei veiklai (PVMĮ 2 straipsnio 8 dalis) būdingus požymius ir tvirtina, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo santykiai su kitomis sandorių šalimis skiriasi nuo darbdavio ir darbuotojų santykių. Pareiškėjas paslaugas vykdė savarankiškai, t. y. savarankiškai sprendė su veikla susijusius klausimus, pats statė, įsigijo nebaigtos statybos butus, juose užbaigdavo statybą, pats savo lėšomis pirko statybines medžiagas, savarankiškai sprendė, ar pirkti, parduoti butus, pats dengė savo išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu, savo vardu veikė santykiuose su trečiaisiais asmenimis. Patikrinimo metu nenustatyta jokių objektyvių duomenų apie kitų partnerių, veikusių pagal 2015-09-15 jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį, veiklą statant, parduodant NT. Pareiškėjas, Inspekcijos tvirtinimu, nepateikė įrodymų, paneigiančių jo vykdytos veiklos savarankiškumą.

Nurodoma, jog ekonominei veiklai būdingas tęstinumas suprantamas kaip Pareiškėjo sudaromų sandorių atsikartojimas. Tai nevienkartinis, nuolatinis NT pirkimo–pardavimo sandorių sudarymas, jų skaičius (Pareiškėjas nuo 2015 m. iki akto surašymo dienos turi / turėjo 11 NT objektų). Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas sudarė šiuos sandorius: 2015 m. dovanojimo būdu įsigijo 1 žemės sklypą, pastatė 2 vienbučius namus (60 proc. baigtumo) ir pardavė 1 vienbutį namą su žeme sklypu; 2016 m. pirkimo būdu įsigijo 1 butą su žemės sklypu, pastatė 1 vienbutį namą (baigta statyba) ir pardavė du vienbučius namus ir vieną butą su žemės sklypais; 2017 m. pirkimo būdu įsigijo 2 butus su žemės sklypais ir 1 žemės sklypą bei pardavė 1 butą su žemės sklypu ir 1 žemės sklypą; 2018 m. pardavė 1 butą su žemės sklypu. Pareiškėjas 2018-12-31 asmeninės nuosavybės teise registruoto NT neturėjo. Pažymima, kad ir vėlesniais laikotarpiais (2019–2020 m.) Pareiškėjas vykdė NT pirkimo ir pardavimo sandorius (įsigijo 4, pardavė 3 NT objektus). Tęstinis NT sandorių sudarymo laikotarpis, pasak Inspekcijos, leidžia konstatuoti tęstinumo, pasikartojimo požymio buvimą Pareiškėjo veikloje.

Pasak Sprendimo, ekonominė veikla apima bet kokią veiklą, kurią vykdo ūkiu subjektas veikdamas kaip toks, t. y. siekdamas gauti bet kokių pajamų. Siekis gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos reiškia, kad gyventojas tam tikrą laikotarpį pasikartojančiais sandoriais savo pajamas investuoja į veiklą, iš kurios nuolat uždirba pajamas, tikėdamasis gauti pelno. Gyventojas nuo veiklos pradžios turi turėti veiklos planą, nuosekliai patirti išlaidas šiai veiklai. Nustatant, ar atitinkama veikla vykdoma siekiant nuolatinių pajamų, nėra svarbu, ar šia veikla siekiama gauti pelno.

Patikrinimo metu nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo sudaryti NT perleidimo sandoriai buvo atlygintino pobūdžio, pajamos iš NT pardavimo buvo vienas iš

pagrindinių pajamų šaltinių: Pareiškėjo pardavus NT gautų ir visų pajamų santykis pateiktas Sprendimo 6 psl. esančioje lentelėje ir sudarė nuo 43,5 proc. 2017 m. iki 74,9 proc. 2016 m.

Tai, pasak Inspekcijos, atitinka ir dar vieną ekonominės veiklos požymį – versliškumą. Tai reiškia, kad visa veikla nuo pat jos vykdymo pradžios turėjo tikslą gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos. Nustatyta, kad Pareiškėjas turi / turėjo 11 NT objektų, t. y. nuo 2015 m. iki tikrinamojo laikotarpio pabaigos gavo leidimą statyti gyvenamuosius namus (butus), rūpinosi jų projektais bei kitais su statybomis susijusiais dokumentais, įsigijo nebaigtos statybos gyvenamuosius namus (butus) su žemės sklypais, kuriuos pilnai įrengė ir pardavė (100 proc. baigtumas). Pareiškėjas nuo 2015-01-01 iki 2018-12-31 įsigijo 3 butus su žemės sklypais bei pastatė 3 vienbučius gyvenamuosius namus (3 kotedžus), kuriuos pardavė (Patikrinimo akto 1 priedas).

Gyventojo 2015–2018 m. sudaryti NT sandoriai

1. Dėl vykdytų statybų žemės sklype Juodasis kelias 51F, Vilniuje

Nurodoma, jog nustatyta, kad Pareiškėjas 2015-09-09 dovanojimo sutarties Nr. 10132 pagrindu iš savo tėvų Edvardo ir P. E. gavo dovanų 0,0812 ha ploto žemės sklypą (įsigytas 1996 m.), sandorio sudarymo metu NTR nurodyta paskirtis „kita“, naudojimo būdas – „mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos“. Sutartyje nurodyta, kad pagal VĮ Registrų centro 2015-09-03 nustatytą vidutinę rinkos vertę žemės sklypas įvertintas 30 00 Eur, sutarties sudarymo išlaidas 121,26 Eur apmokėjo apdovanotasis.

Pareiškėjas 2020-05-25 pateiktame paaiškinime nurodė, kad 2014-10-21 jo tėvo Y. B. vardu buvo išduotas statybos leidimas žemės sklype, esančiame Juodasis kelias 51F, Vilniaus m., tačiau faktiniai statybos darbai nebuvo vykdomi. Vėliau, gavus dovanų žemės sklypą, statybos leidimas 2015-10-06 buvo išduotas Pareiškėjo vardu. Taip pat Pareiškėjas nurodė, kad faktiškai statybos ir kiti paruošiamieji darbai buvo pradėti būtent tuo metu, kai buvo pakeistas statybos leidimas, t. y. po 2015-10-06 ir baigti 2016 m. liepos mėn.

Pareiškėjas 2020-07-23 pateiktame paaiškinime nurodė, kad kartu su broliu K. G. ir draugu D. I. žemės sklype, esančiame Juodasis kelias 51F, Vilniuje, asmeninėms reikmėms nusprendė pastatyti tris vienbučius gyvenamuosius namus. Šiam tikslui įgyvendinti H. V., D. I. ir K. G. (toliau – Partneriai) 2015-09-15 sudarė jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį (Patikrinimo akto 4 priedas). Pagal sutarties nuostatas Pareiškėjas įsipareigojo savo lėšomis atsiskaityti su rangovais už jų atliktas paslaugas bei už statybines medžiagas, pasirūpinti tinkamų dokumentų, reikalingų statybos darbams atlikti, parengimu, saugoti visus su gyvenamųjų namų sukūrimu susijusius dokumentus. Kiti partneriai D. I. ir K. G. įsipareigojo domėtis statybinių medžiagų kainomis, kokybe, susitarti dėl jų pirkimo, ieškoti rangovų bei kitų asmenų, darbų, reikalingų gyvenamųjų namų sukūrimui bei vesti su jais derybas. Taip pat numatyta, kad, jei Pareiškėjas laiku neatsiskaito su statybinių medžiagų pardavėjais ar paslaugų teikėjais, už jį atsiskaityti privalo kiti Partneriai.

Inspekcija, Sprendime apžvelgusi jungtinės veiklos sutarties 7, 9, 22 punktuose įtvirtintas sąlygas, tvirtina, kad šios sutarties sąlygos aiškiai parodo, kad visa su veikla susijusi rizika, pajamos, išlaidos tenka tik vienai sutarties šaliai – Pareiškėjui, o tai neatitinka Lietuvos Aukščiausiojo Teismo formuojamos teismų praktikos, kurioje nurodoma, kad nė vienas jungtinės veiklos dalyvis negali reikalauti naudos tik sau pačiam, jungtinės veiklos partneriai dalijasi tiek gautą pelną, tiek nuostolius ir bendrai atsako pagal iš bendros veiklos kilusias prievoles. Jokių objektyvių duomenų apie kitų jungtinės veiklos partnerių veiklą nenustatyta, todėl, Inspekcijos tvirtinimu, laikytina, jog sutartis tarp Pareiškėjo, D. I. ir K. G. sudaryta tik formaliai, siekiant išvengti mokesčių mokėjimo nuo Pareiškėjo vykdomos ekonominės veiklos – prekybos NT. Pažymima, kad mokesstinio patikrinimo metu Pareiškėjas jokių pagal jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties nuostatas su gyvenamųjų namų sukūrimu susijusių dokumentų nepateikė.

Pareiškėjui neįvykdė 2020-03-19 duoto mokesčių administratoriaus nurodymo Nr. (21.222) FR0706-393 nurodyti, kokio dydžio statybos išlaidas patyrė vienbučių gyvenamųjų namų, esančių Juodasis kelias 51F, Vilniuje, statybai bei pateikti tai patvirtinančius dokumentus. 2020-07-23 pateiktame paaiškinime nurodė: kad gyvenamųjų namų pardavimo kaina buvo

nustatyta pagal faktiškai Pareiškėjo patirtų išlaidų dalį; kad visų trijų gyvenamųjų namų statybomis iš esmės rūpinosi pats Pareiškėjas, kuris patyrė didžiausią statybos išlaidų dalį (tačiau nenurodė, kokio dydžio ir kokias statybos išlaidas patyrė); statant gyvenamuosius namus ūkio būdu dalyvavo ne tik H. V., bet ir D. I. ir K. G..

Inspekcija nurodo, jog dėl jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties vykdymo aplinkybių buvo atlikti partnerių K. G. ir D. I. kontrolės veiksmai, kurių metu nenustatyta, kad būtų vykdomi mokėjimai už vienbučių gyvenamųjų namų, esančių Juodasis kelias 51F, Vilniuje, statybos darbus ir medžiagas, taip pat nėra duomenų apie samdytus juridinius ar fizinius asmenis, kuriems būtų mokėta už atliktus statybos darbus.

Pareiškėjas nurodo, kad papildomai teikiami D. I. elektroniniai laišakai patvirtina aktyvų D. I. dalyvavimą tiek rengiantis, tiek ir vykdant gyvenamųjų namų statybos darbus žemės sklype Juodasis kelias 51F, Vilniuje. Inspekcija, įvertinusi pateiktus elektroninius laiškus, nurodo mananti, kad Pareiškėjo argumentai yra nepagrįsti, nes pateiktų elektroninių laiškų nėra galimybės susieti su jo vykdytais statybos darbais žemės sklype, esančiame Juodasis kelias 51F, Vilniuje. Nustatyta, kad dalis pateiktų D. I. elektroninių laiškų yra rašyti 2014 m. (Pareiškėjas ginčo sklypą dovanų gavo 2015-09-09), o kitoje dalyje elektroninių laiškų nėra duomenų apie tai, kad susirašinėjimas vyksta dėl planuojamų statybų Pareiškėjui priklausančiame žemės sklype Juodasis kelias 51F, Vilniuje.

Pažymima, kad patikrinimo metu išanalizavus pagal 2015-09-15 jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį vykdytų sandorių aplinkybes, nenustatyta jokių objektyvių duomenų apie kitų jungtinės veiklos partnerių veiklą statant, parduodant NT, todėl Patikrinimo akte pagrįstai vertinta, kad Pareiškėjas, veikdamas savarankiškai ir siekdamas ekonominės naudos, vienas prisiimdamas ekonominę riziką, susijusią su šiais apmokestinamaisiais sandoriais, 2015–2016 m. minėtame žemės sklype pastatė 3 vienbučius gyvenamuosius namus ir su jais priklausančiais sklypais pardavė. Atlikus kadastrinius matavimus gyvenamajam namui, esančiam Juodasis kelias 51G, priklauso 0,0187 ha žemės sklypas, gyvenamajam namui, esančiam Juodasis kelias 51H, – 0,0312 ha žemės sklypas ir gyvenamajam namui, esančiam Juodasis kelias 51F – 0,0313 ha žemės sklypas.

2. Dėl gyvenamojo namo ir žemės sklypo Juodasis kelias 51H, Vilniuje, pardavimo

Nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2015-12-15 pirkimo ir pardavimo sutartį Nr. 13521 D. I. pardavė 312/812 dalį žemės sklypo ir 60 proc. baigtumo dviejų aukštų vieno buto gyvenamąjį namą (60 proc. baigtumas įregistruotas 2015-11-16), esantį Juodasis kelias 51H, Vilniuje. D. I. 2015-12-15 grynaisiais pinigais sumokėjo 50 000 Eur, iš kurių žemės sklypo kaina – 10 000 Eur, o gyvenamojo namo – 40 000 Eur.

Pareiškėjas už 2015 m. pateiktos metinės pajamų deklaracijos (duomenys neskelbtini) priede (duomenys neskelbtini) deklaravo 50 000 Eur NT pardavimo pajamas bei 50 000 Eur šio turto įsigijimo išlaidas (žemės sklypo ir gyvenamojo namo pardavimo bei įsigijimo kainos nurodytos bendrai) ir apmokestinamųjų pajamų neapskaičiavo. Pažymima, kad 2015-12-15 sutartyje nurodyta žemės sklypo pardavimo kaina – 10 000 Eur, o gyvenamojo namo – 40 000 Eur. Kadangi 2015-09-09 žemės sklypo dovanojimo sutartyje nurodyta viso dovanojamo žemės sklypo (0,0812 ha) vidutinė rinkos vertė 30 000 Eur, todėl patikrinimo metu 0,0312 ha žemės sklypo įsigijimo kaina apskaičiuota proporcingai ir sudarė 11 527 Eur (0,0312 ha x 30 000 Eur / 0,0812 ha).

Inspekcija Sprendime cituoja GPMĮ 19 straipsnio 1 ir 3 dalių nuostatas, šias nuostatas aiškinančią LVAT praktiką (2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. 783-575/2018, 2020-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-1764-442/2020) ir nurodo, jog mokestiniam patikrinimui Pareiškėjas metinėje pajamų deklaracijoje deklaruotai 40 000 Eur turto įsigijimo sumai pagrįsti jokių dokumentų nepateikė, o 2020-07-23 paaiškinime nurodė, kad statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų pateikti negali, nes duomenų, nesant prievolės, nekaupė ir nesistemino (Patikrinimo akto 4 priedas). Pareiškėjas 40 000 Eur turto įsigijimo išlaidas grindė tik jungtine (veiklos) partnerystės sutartimi, kuri, vadovaujantis Sprendime pacituotomis GPMĮ nuostatomis, negali būti vertinama kaip pirminis statybos išlaidas patvirtinantis dokumentas, todėl vertinama, kad

Pareiškėjas 2015 m. pardavė NT, esantį Juodasis kelias 51H, Vilniuje, ir gavo 50 000 Eur pajamas, iš jų: 10 000 Eur žemės sklypo ir 40 000 Eur gyvenamojo namo pardavimo pajamas.

Pažymima, kad Pareiškėjas deklaravo 50 000 Eur turto įsigijimo išlaidas, tačiau išlaidas patvirtinančių dokumentų nepateikė. Atsižvelgiant į tai, patikrinimo metu pagrįstai vertinta, kad pagal 2015-09-09 dovanojimo sutartį 312/812 dalies žemės sklypo įsigijimo kaina sudarė 11 527 Eur, t. y. dokumentais nepatvirtinta 38 473 Eur išlaidų suma. Pareiškėjas už parduotą žemės sklypą gavo 10 000 Eur pardavimo pajamas ir patyrė 11 527 Eur šio turto įsigijimo išlaidas, t. y. patirtos žemės sklypo įsigijimo išlaidos viršijo pardavimo pajamas, C. N. pajamų mokesčiu žemės sklypo pardavimo apmokestinamųjų pajamų negavo. Pareiškėjas už parduotą gyvenamąjį namą gavo 40 000 Eur pardavimo pajamas, šio turto įsigijimo išlaidoms pagrįsti nepateikė jokių dokumentų, todėl pagrįstai vertinta, kad Pareiškėjas gavo 40 000 Eur apmokestinamųjų pajamų, kurių nedeclaravo pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje už 2015 m., tuo pažeisdamas GPMĮ 17 straipsnio nuostatas. Pareiškėjas, pardavęs NT, išvengė 6 000 Eur GPM mokėjimo.

3. Dėl gyvenamojo namo ir žemės sklypo Juodasis kelias 51G, Vilniuje, pardavimo

Nurodoma, jog nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2016-01-28 pirkimo ir pardavimo sutartį Nr. 701 K. G. ir jo sutuoktinei Y. B. bendrosios jungtinės nuosavybės teise pardavė 187/812 dalį žemės sklypo ir 60 proc. baigtumo dviejų aukštų vieno buto gyvenamąjį namą (60 proc. baigtumas įregistruotas 2015-11-09), esantį Juodasis kelias 51G, Vilniuje. Už įsigytą NT sutuoktiniai D. ir Y. B. banko pavedimais sumokėjo 60 000 Eur. Pirkimo ir pardavimo sutartyje nurodyta, kad žemės sklypo kaina – 6 909 Eur, gyvenamojo namo – 53 091 Eur.

Pareiškėjas 2016 m. pateiktos metinės pajamų deklaracijos (duomenys neskelbtini) priede (duomenys neskelbtini) deklaravo 60 000 Eur NT pardavimo pajamas bei 60 000 Eur šio turto įsigijimo išlaidas (žemės sklypo pardavimo bei įsigijimo ir gyvenamojo namo kainos nurodytos bendrai) ir apmokestinamųjų pajamų neapskaičiavo. Pažymima, kad 2016-01-28 sutartyje nurodyta žemės sklypo pardavimo kaina – 6 909 Eur, o gyvenamojo namo – 53 091 Eur. 2015-09-09 žemės sklypo dovanojimo sutartyje nurodyta viso dovanojamo žemės sklypo (0,0812 ha) vidutinė rinkos vertė 30 000 Eur, todėl patikrinimo metu 0,0187 ha žemės sklypo įsigijimo kaina apskaičiuota proporcingai ir sudarė 6 909 Eur (0,0187 ha x 30 000 Eur / 0,0812 ha).

Nustatyta, kad Pareiškėjas metinėje pajamų deklaracijoje deklaruotai 53 091 Eur turto įsigijimo sumai pagrįsti jokių dokumentų nepateikė, todėl Inspekcija vertino, kad Pareiškėjas 2016 m. pardavė NT, esantį Juodasis kelias 51G, Vilniuje, ir gavo 60 000 Eur pardavimo pajamas, iš jų: 6 909 Eur žemės sklypo ir 53 091 Eur gyvenamojo namo pardavimo pajamas.

Pažymima, kad Pareiškėjas deklaravo 60 000 Eur šio turto įsigijimo išlaidas, tačiau įsigijimo išlaidas patvirtinančių dokumentų nepateikė, atsižvelgiant į tai patikrinimo metu pagrįstai vertinta, kad pagal 2015-09-09 notaro patvirtintą dovanojimo sutartį 187/812 dalies žemės sklypo įsigijimo kaina sudarė 6 909 Eur, t. y., dokumentais nepatvirtinta yra 53 091 Eur išlaidų suma (60 000 Eur – 6 909 Eur).

Pareiškėjas už parduotą žemės sklypą gavo 6 909 Eur pardavimo pajamas ir patyrė 6 909 Eur šio turto įsigijimo išlaidas, t. y. patirtos žemės sklypo įsigijimo išlaidos lygios pardavimo pajamoms, C. N. pajamų mokesčiu žemės sklypo pardavimo apmokestinamųjų pajamų negavo. Pareiškėjas už parduotą gyvenamąjį namą gavo 53 091 Eur pardavimo pajamas, šio turto įsigijimo išlaidoms pagrįsti nepateikė jokių dokumentų, todėl vertinama, kad Pareiškėjas gavo 53 091 Eur apmokestinamųjų pajamų, kurių nedeclaravo pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje už 2016 m., tuo pažeisdamas GPMĮ 17 straipsnio nuostatas. Pareiškėjas, pardavęs NT, išvengė 7 964 Eur GPM mokėjimo.

4. Dėl gyvenamojo namo ir žemės sklypo Juodasis kelias 51F, Vilniuje, pardavimo

Nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2016-07-29 pirkimo ir pardavimo sutartį Nr. 3-4947 O. R. ir jo sutuoktinei I. A. bendrosios jungtinės nuosavybės teise už 105 000 Eur pardavė 313/812 dalį žemės sklypo ir 100 proc. baigtumo dviejų aukštų vieno buto gyvenamąjį namą, esančius Juodasis kelias 51F, Vilniuje (sutartyje atskirai nenurodytos žemės sklypo ir gyvenamojo namo kainos). Pažymima, kad, VĮ Registrų centro duomenimis, gyvenamasis

namas įregistruotas 2016-07-15. Už įsigytą NT sutuoktiniai V. ir A. F. O. banko pavedimais sumokėjo 97 650 Eur, likusius 7 350 Eur sumokėjo grynaisiais pinigais prieš sudarant sutartį.

Pareiškėjas 2020-05-25 paaiškiniame nurodė, kad gyvenamojo namo Juodasis kelias 51F, Vilniuje, statybos darbai buvo pradėti 2015 m., baigti 2016 m. liepos mėn. (2016-07-15 deklaracija apie statybos užbaigimą Nr. UDT-00-160715-00408). Statybos buvo vykdomos ūkio būdu, rangos sutartys sudarytos nebuvo. Būtinės statybinės medžiagos, taip pat dalis darbų buvo įsigyti iš juridinių ir fizinių asmenų. Pareiškėjas nurodė, kad statant asmeninės gyvenamosios paskirties būstą medžiagos ir darbai buvo įsigyti iš šių asmenų: UAB "A1" UAB "J1" UAB "H1" UAB "C1" UAB "B1" UAB "G1" T. M. ir kt., su kuriais atsiskaityta banko pavedimais ir grynaisiais pinigais. Kitų statybos išlaidas patvirtinančių dokumentų Pareiškėjas nepateikė. Pareiškėjas 2020-07-23 pateiktame paaiškiniame nurodė, kad jo dalies gyvenamojo namo statybos išlaidos siekė apie 60 000–70 000 Eur, tačiau statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų pateikti negali, nes duomenų, nesant prievolės, nekaupė ir nesisteminio (Patikrinimo akto 3–4 priedai).

Mokestinio patikrinimo metu (2021-04-22) buvo išsiųsti raštai UAB "A1" UAB "J1" UAB "H1" UAB "C1" ir UAB "B1" dėl informacijos apie vykdytus sandorius su Pareiškėju pateikimo. Nurodytosios įmonės pateikė Pareiškėjo vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, sąskaitas faktūras, sutartis, darbų atlikimo aktus, sąmatas. Įvertinus ir išanalizavus pateiktą informaciją, pasak Inspekcijos, nustatyta, kad Pareiškėjas 2015–2016 m. iš minėtų bendrovių mokėjimo pavedimais ir grynaisiais pinigais už 61 950,59 Eur įsigijo statybines medžiagas (blokelius, cementą, betoną, langus ir kitas prekes) bei įmonės atliko langų montavimo, pamatų įrengimo darbus Pareiškėjui asmeninės nuosavybės teise priklausančiame name, adresu: Juodasis kelias 51F, Vilnius, iš jų: iš PVM mokėtojų įsigijo už 58 029,6 Eur, likusią 3 920,99 Eur sumą už statybines medžiagas Pareiškėjas sumokėjo ne PVM mokėtojams, t. y.: UAB "B1" pervadė 1 828,19 Eur, UAB "G1" – 2 032,80 Eur, T. M. – 60 Eur (Patikrinimo akto 3 lentelė).

Sprendime vertinama, kad 2015–2016 m. Pareiškėjas gyvenamojo namo Juodasis kelias 51F, Vilniuje, statybai iš viso patyrė 61 950,59 Eur išlaidas. Pareiškėjas pateiktame paaiškiniame nurodė, kad 100 proc. baigtumo ūkio būdu pastatyto gyvenamojo namo statybos kaina yra apie 60 000–70 000 Eur, t. y. artima naujo panašaus pastato, pastatyto ūkio būdu, statybinei vertei (61 951 Eur), apskaičiuotai pagal UAB "L1" parengtą NT atkūrimo kaštų (statybinės vertės) 2016 m. kainyną. Atsižvelgus į pateiktus paaiškinimus bei vadovaujantis teisingumo ir protingumo principais, patikrinimo metu, pasak Inspekcijos, pagrįstai vertinta, kad Pareiškėjas gyvenamojo būsto Juodasis kelias 51F, Vilniuje, statybai patyrė 61 950,59 Eur išlaidas.

2016-07-09 pirkimo ir pardavimo sutartyje atskirai nenurodyta žemės sklypo ir gyvenamojo namo Juodasis kelias 51F, Vilniaus m., pardavimo kaina, todėl patikrinimo metu ji, Inspekcijos vertinimu, pagrįstai proporcingai apskaičiuota pagal šių objektų vidutines rinkos vertes: 0,0812 ha (viso ploto) žemės sklypo vidutinė rinkos vertė sudarė 31 900 Eur (vertės nustatymo data 2016-07-07), o gyvenamojo namo – 94 900 Eur (vertės nustatymo data 2016-05-19). Pažymima, kad Pareiškėjas sutuoktiniams V. ir N. H. pardavė 313/812 dalį žemės sklypo, kurios vidutinė rinkos vertė apskaičiuota proporcingai ir sudarė 12 296 Eur (0,313 ha x 31 900 Eur / 0,812 ha). Patikrinimo metu apskaičiuota, kad bendrai 313/812 dalies žemės sklypo ir gyvenamojo namo vidutinė rinkos vertė sudarė 107 196 Eur, tai 313/812 žemės sklypo dalies kaina nuo visos vidutinės rinkos vertės sudarė 11,47 proc., gyvenamojo namo kaina nuo visos vidutinės rinkos vertės sudarė 88,53 proc. Iš to seka, kad 2016-07-29 pirkimo ir pardavimo sutartimi už perleistą žemės sklypo dalį gautos pajamos sudarė 12 044 Eur, už gyvenamąjį namą – 92 956 Eur.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas 2021-02-10 duoto mokesčių administratoriaus nurodymo Nr. (21.222 Mr) FR0706-198 pateikti informaciją apie laikotarpį nuo 2016-02-22–2016-08-23 faktinę gyvenamąją vietą bei tai patvirtinančius dokumentus (nuomos (panaudos) sutartis, sąskaitas ar apmokėjimo dokumentus už suteiktas komunalines paslaugas ir kt.), neįvykdė, 2021-03-01 pateiktame paaiškiniame dėl faktinės gyvenamosios vietos paaiškino, kad „iš esmės visais atvejais iki naujo būsto įsigijimo dienos buvo gyvenama ankstesniame būste,

todėl ir kitų dokumentų (nuomos, panaudos sutarčių, sąskaitų) negali apskritai būti“. 2020-07-23 paaiškinime nurodė, kad minėto NT pardavimą nulėmusios aplinkybės nurodytos 2018-11-13 paaiškinime, t. y. „pagyvenus tam tikrą laiką, pasirodė nepatogu ten gyventi, buvo toli važinėti į darbą, pas draugus, savaitgaliais toli važinėti taksi, dėl to nusprendė persikraustyti į butą, esantį arčiau miesto, o šį kotedžą parduoti“.

Inspekcija, vertindama Pareiškėjo paaiškinimuose nurodytas persikraustymo į kitą gyvenamąją vietą aplinkybes, atliko paiešką viešojoje erdvėje (www.kurgyvenu.lt), išsiuntė užklausimą UAB "F1" pateikti duomenis apie laikotarpį nuo 2016-02-22 iki 2016-08-23 (Pareiškėjo deklaruota gyvenamoji vieta) adresu: Juodasis kelias 51F, Vilniaus m., atliktus mokėjimus už suteiktas elektros energijos tiekimo paslaugas (nurodant deklaruotus elektros skaitiklių apskaitos duomenis, kada, koks asmuo ir kokias sumas sumokėjo).

Iš nurodytųjų šaltinių gauta informacija, Inspekcijos teigimu, suponuoja išvadą, kad Pareiškėjas, sudarydamas NT (Juodasis kelias 51F, Vilniaus m.) pardavimo sandorį bei deklaruodamas šiuo adresu gyvenamąją vietą (laikotarpiu nuo 2016-02-22 iki 2016-08-23), siekė mokestinės naudos, turint tikslą išvengti mokamo į biudžetą GPM, todėl yra pakankamas pagrindas taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, konstatuojant, kad Pareiškėjas tik šiuo adresu deklaravo gyvenamąją vietą, bet faktiškai ten negyveno, nes:

- VĮ Registrų centro duomenimis, bei įvertinus pačio Pareiškėjo 2020-05-25 pateiktame paaiškinime nurodytą informaciją nustatyta, kad faktiškai statybos ir kiti paruošiamieji darbai buvo pradėti po 2015-10-06 ir baigti 2016 m. liepos mėn. Pareiškėjas nepateikė jokių dokumentų ir paaiškinimų, kada ir kokie statybos darbai buvo atlikti, todėl įvertinus turimus gyvenamojo namo statybos dokumentus (Patikrinimo akto 3 lentelė) vertinama, kad iki gyvenamosios vietos deklaravimo (2016-02-22) galimai galėjo būti tik išlieti namo pamatai, sumūrytos sienos;

- VĮ Registrų centro duomenimis, NT įregistruotas 2016-07-15;

- NT pardavimo sandorį Pareiškėjas sudarė per trumpą laiką tarpą (2016 m. liepos mėn. pastatyta namą 2016-07-15 įregistravo, o pardavė 2016-07-29, t. y. pardavė po 14 dienų);

- NT nuo 2016-07-29 asmeninės nuosavybės teise priklauso kitiems savininkams, tačiau, Gyventojų registro duomenimis, nuo 2016-02-22 iki 2016-08-23 Pareiškėjas šiuo adresu deklaravo gyvenamąją vietą. Pažymima, kad 2016-07-29 pirkimo ir pardavimo sutartyje nurodyta, kad NT yra atlaisvintas ir raktai perduoti pirkėjams prieš pasirašant sutartį;

- itin gerai išvystyta infrastruktūra, nors Pareiškėjas 2020-07-23 pateiktame paaiškinime teigė atvirkščiai, todėl jo paaiškinimas vertinamas kritiškai. Taip pat kritiškai vertinamas ir pats NT objekto įsigijimo spontaniškumas, iš anksto neįvertinus visų aplinkybių, leidžiančių kurti sau gyvenamąją vietą;

- Inspekcijai pateiktose metinėse pajamų deklaracijose (duomenys neskelbtini) už 2015–2016 m., bankų kredito, paskolų sutartyse Pareiškėjas nurodė kitą gyvenamosios vietos adresą (Pašilaičių g. 3-73, Vilnius, kuris asmeninės nuosavybės teise priklauso Pareiškėjo tėvams E. ir P. E.); – nenustatytos aplinkybės, patvirtinančios tokių sandorių būtinumą.

Pagal Lietuvos Respublikos gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymo (redakcija, galiojusi iki 2018-01-01) 2 straipsnio 4 punktą gyvenamoji vieta – pagrindinė vieta, kurioje asmuo faktiškai dažniausiai gyvena ir su kuria jis yra labiausiai susijęs. Inspekcijos tvirtinimu, GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtintos lengvatos taikymas siejamas su gyventojų aprūpinimu gyvenamuoju būstu, t. y. įstatymo leidėjas, nustatydamas minėtą lengvatą, siekė atleisti nuo apmokestinimo gyventoją, pardavusį gyvenamąjį būstą, kuriame faktiškai gyveno.

Pasak Inspekcijos, Pareiškėjas pateiktose metinėse pajamų deklaracijos (duomenys neskelbtini) už 2016 m. priede (duomenys neskelbtini) klaidingai deklaravo 105 000 Eur būsto (įskaitant priskirtą žemę) pardavimo pajamas. Pagal GPMĮ 17 straipsnio ir Inspekcijos viršininko 2009-12-15 įsakymu Nr. VA-96 patvirtintų Metinės pajamų deklaracijos (duomenys neskelbtini) formos ir jos priedų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių nuostatas, Pareiškėjui buvo prievolė deklaruoti šio parduoto turto apmokestinamąsias pardavimo pajamas metinėje pajamų deklaracijoje, nes asmeninės nuosavybės teise priklausantis NT nebuvo

išlaikytas daugiau nei 10 m. Įvertinus turimą informaciją nustatyta, kad Pareiškėjas 2016 m. už 105 000 Eur pardavė NT (iš kurių 12 044 Eur 313/812 dalies žemės sklypo pardavimo kaina ir 92 956 Eur gyvenamojo namo pardavimo kaina), kurio įsigijimo išlaidos, patvirtintos dokumentais, yra 73 515 Eur, iš kurių 11 564 Eur 313/812 dalies žemės sklypo įsigijimo išlaidos (0,0313 ha x 30 000 Eur / 0,0812 ha, 2015-09-09 notaro patvirtinta dovanojimo sutartis) ir 61 951 Eur dokumentais patvirtintos gyvenamojo namo statybos išlaidos. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas už parduotą žemės sklypą gavo 12 044 Eur pardavimo pajamas ir patyrė 11 564 Eur su šio turto įsigijimu susijusių išlaidas ir gavo 480 Eur apmokestinamąsias pajamas, o už parduotą gyvenamąjį namą gavo 92 956 Eur pardavimo pajamas ir patyrė 61 951 Eur su šio turto įsigijimu susijusias išlaidas ir gavo 31 005 Eur apmokestinamąsias pajamas (iš viso gavo 31 485 Eur apmokestinamąsias pajamas), kurių nedeklaravo pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje už 2016 m., tuo pažeisdamas GPMĮ 17 straipsnio nuostatas. Pareiškėjas, pardavęs NT, išvengė 4 723 Eur GPM mokėjimo.

5. Dėl buto B. N. g. 7-34 ir žemės sklypo B. N. g. 7, Vilniuje

Nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2016-04-15 pirkimo-pardavimo sutartį Nr. AD-2299 už 61 500 Eur iš UAB "N1" įsigijo 100 proc. baigtumo 42,18 kv. m butą (vidutinė rinkos vertė 52 800 Eur, vertės nustatymo data 2016-04-05) ir 46/8191 dalį 0,8191 ha ploto kitos (gyvenamosios teritorijos) paskirties žemės sklypą (vidutinė rinkos vertė 416 000 Eur, vertės nustatymo data 2016-01-04), esančius B. N. g. 7-34 ir B. N. g. 7, Vilniaus m. Už įsigytą butą su žemės sklypu Pareiškėjas 2016-04-11 UAB "N1" mokėjimo pavedimu sumokėjo 9 225 Eur, likusiai 52 275 Eur sumai 2016-04-28 AB SEB bankas Pareiškėjui suteikė paskolą, 2016-05-13 pervesdamas lėšas į UAB "N1" banko sąskaitą.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas faktiškai gyvento ir laikotarpiu nuo 2016-08-23 iki 2017-01-24 savo gyvenamąją vietą teisingai deklaravo adresu: B. N. g. 7-34, Vilnius. Pareiškėjas pateiktos metinės pajamų deklaracijos (duomenys neskelbtini) už 2016 m. priede (duomenys neskelbtini) pagrįstai deklaravo 78 000 Eur būsto (įskaitant priskirtą žemę) neapmokestinamas pardavimo pajamas, dėl ko patikrinimo metu mokeskinės prievolės neapskaičiuotos.

6. Dėl buto Raudonbalės g. 8A-2 ir žemės sklypo Raudonbalės g. 8A ir Gilužių k., Vilniuje.

Nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2017-01-18 pirkimo ir pardavimo sutartį Nr. 2-601 už 90 500 Eur iš M. G., K. D., I. G., M. P. įsigijo 85 proc. baigtumo 101,46 kv. m butą su terasa (vidutinė rinkos vertė 101 000 Eur, vertės nustatymo data 2017-01-13), 7/72 dalį 0,0468 ha ploto kitos (susisiekimo ir inžinierinių tinklų koridorių teritorijos) žemės sklypą (vidutinė rinkos vertė 9 110 Eur, vertės nustatymo data 2017-01-13) ir ½ dalį 0,0500 ha ploto kitos (gyvenamosios teritorijos) paskirties žemės sklypą (vidutinė rinkos vertė 24 600 Eur, vertės nustatymo data 2017-01-09), esančius Raudonbalės g. 8A-2, Raudonbalės g. 8A ir Gilužių k., Vilniaus m. Už įsigytą butą su terasa bei žemės sklypus Pareiškėjas 2016-12-22 M. P. mokėjimo pavedimais sumokėjo 7 000 Eur, 2017-01-19 – 6 575 Eur, likusiai 76 925 Eur sumai 2017-01-24 AB SEB bankas Pareiškėjui suteikė paskolą, pervesdamas pinigines lėšas į pardavėjų M. G. ir M. P. banko sąskaitas (M. P. 2017-02-07 pervedė 58 395 Eur, M. G. 2017-02-07 – 18 530 Eur).

Pagal 2017-06-02 (praėjus 5 mėnesiams po įsigijimo) pirkimo ir pardavimo sutartį Nr. 2-5193 Pareiškėjas 100 proc. baigtumo minėtą NT (butą su terasa ir žemės sklypais) pardavė O. L. už 151 000 Eur, iš kurių 73 385,45 Eur gavo į sąskaitą, o likusi 77 614,55 Eur suma buvo pervesta į Pareiškėjo kreditoriaus AB SEB banko sąskaitą, padengiant 2017-01-24 kredito sutartį.

Pareiškėjas 2021-02-10 duoto mokesčių administratoriaus nurodymo Nr. (21.222 Mr) FR0706-198 nurodyti, kokius statybos (buto įrengimo) darbus atliko, kokio dydžio statybų (buto įrengimo) išlaidas patyrė, kokiu būdu (grynaisiais pinigais ar mokėjimo pavedimais) ir kokiems asmenims (juridiniams ir (ar) fiziniams) šias išlaidas apmokėjo bei pateikti patirtas statybų (įrengimo) išlaidas patvirtinančius dokumentus, pateikti informaciją apie laikotarpiu nuo 2017-01-24 iki 2018-01-18 faktinę gyvenamąją vietą bei tai patvirtinančius dokumentus (nuomos (panaudos) sutartis, sąskaitas ar apmokėjimo dokumentus už suteiktas

komunalines paslaugas ir kt.), neįvykdė. Nepateikė išsamių atsakymų bei dokumentų, o 2021-03-01 paaiškinime nurodė, kad „statybų išlaidų sumas apmokėjo grynaisiais pinigais ir / ar pavedimu, tačiau tai patvirtinančių dokumentų pateikti negali“. Pažymima, kad patikrinimo metu įvertinus Pareiškėjo banko sąskaitų išrašus, mokėjimų už statybos darbus ir medžiagas nenustatyta, taip pat nėra duomenų apie samdytus juridinius ar fizinius asmenis, kuriems būtų mokėta už atliktus statybos darbus. Pareiškėjas taip pat pažymėjo, kad „informacijos apie statybų išlaidų sumos dydį pateikti negali, nes statyboms skirtų išlaidų nekaupė ir nesisteminio“. Dėl faktinės gyvenamosios vietos Pareiškėjas paaiškino, kad „iš esmės visais atvejais iki naujo būsto įsigijimo dienos buvo gyvenama ankstesniame būste, todėl ir kitų dokumentų (nuomos, panaudos sutarčių, sąskaitų) negali apskritai būti“. Pareiškėjas 2020-07-23 paaiškinime nurodė, kad minėto NT pardavimą nulėmė šios aplinkybės: „nepatogus susisiekimas, nuolatinės spūstys ir neišvystyta infrastruktūra (nebuvo arti parduotuvių, nebuvo viešojo transporto), todėl įsigytas naujas būstas adresu: L. C. g. 135B-1, Vilnius“.

Inspekcija, vertindama Pareiškėjo paaiškinimuose nurodytas persikraustymo į kitą gyvenamąją vietą aplinkybes, atliko paiešką viešojoje erdvėje (www.kurgyvenu.lt), išsiuntė užklausimus UAB "F1" ir UAB „Vilniaus vandenys“ pateikti duomenis apie laikotarpį nuo 2017-01-24 iki 2018-01-18 (Pareiškėjo deklaruota gyvenamoji vieta) adresu: Raudonbalės g. 8A-2, Vilnius, atliktus mokėjimus už suteiktas elektros energijos, gamtinių dujų ir vandens tiekimo paslaugas (nurodant deklaruotus elektros, dujų, vandens skaitiklių apskaitos duomenis, kada, koks asmuo ir kokias sumas sumokėjo). Iš nurodytųjų šaltinių gauta informacija, Inspekcijos teigimu, suponuoja išvadą, kad Pareiškėjas, sudarydamas NT (Raudonbalės g. 8A-2, Vilniaus m.) pardavimo sandorį bei deklaruodamas šiuo adresu gyvenamąją vietą (laikotarpį nuo 2017-01-24 iki 2018-01-18), siekė mokestinės naudos, turint tikslą išvengti mokamo į biudžetą GPM, todėl yra pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, konstatuojant, kad Pareiškėjas tik šiuo adresu deklaravo gyvenamąją vietą, bet faktiškai ten negyveno, nes:

- pagal pirkimo ir pardavimo sutartį NT 2017-01-18 įsigytas 85 proc. baigtumo, o parduotas 100 proc. baigtumo 2017-06-02;

- NT pardavimo sandorį Pareiškėjas sudarė per trumpą laiką tarpą (2017-01-18 įsigytą butą pardavė 2017-06-02, t. y. po 5 mėn. ir 2 dienų);

- itin gerai išvystyta infrastruktūra, nors Pareiškėjas 2020-07-23 pateiktame paaiškinime teigė atvirkščiai, todėl jo paaiškinimas vertinamas kritiškai. Taip pat kritiškai vertinamas ir pats NT objekto įsigijimo spontaniškumas, iš anksto neįvertinus visų aplinkybių, leidžiančių kurti sau gyvenamąją vietą;

- NT nuo 2017-06-02 asmeninės nuosavybės teise priklauso kitam savininkui, tačiau Gyventojų registro duomenimis, nuo 2017-01-24 iki 2018-01-18 Pareiškėjas šiuo adresu deklaravo gyvenamąją vietą;

- po NT pardavimo sandorio mokėjimus už suteiktas elektros energijos, gamtinių dujų ir vandens tiekimo paslaugas banko pavedimais atliko naujasis turto savininkas;

- bankų kredito, paskolų sutartyse Pareiškėjas nurodė kitą gyvenamosios vietos adresą (Pašilaičių g. 3-73, Vilnius, kuris asmeninės nuosavybės teise priklauso Pareiškėjo tėvams P. E. ir Y. B.);

- nenustatytos aplinkybės, patvirtinančios tokių sandorių būtinumą.

Inspekcija tvirtina, jog patikrinimo metu pagrįstai nustatyta, kad Pareiškėjas, pardavęs NT, gavo 151 000 Eur jo pardavimo pajamas bei patyrė 90 996,67 Eur šio turto įsigijimo išlaidas (90 500 Eur + 496,67 Eur) ir gavo 60 003,33 Eur apmokestinamąsias pajamas, kurių nedeklaravo pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje už 2017 m., tuo pažeisdamas GPMĮ 17 straipsnio nuostatas. Pareiškėjas, pardavęs NT, išvengė 9 001 Eur GPM mokėjimo.

7. Dėl buto L. C. g. 135B-1 ir žemės sklypo L. C. g. 135C, Vilniuje

Nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2017-10-09 pirkimo ir pardavimo sutartį Nr. 9737 už 64 400 Eur iš UAB "M1" ir UAB "E1" įsigijo 60 proc. baigtumo 104,98 kv. m butą (vidutinė rinkos vertė 56 600 Eur, vertės nustatymo data 2017-07-20) ir 31/187 dalį 0,1496 ha ploto kitos (gyvenamosios teritorijos) paskirties žemės sklypą (vidutinė

rinko vertė 57 400 Eur, vertės nustatymo data 2017-05-09), esančius Simono Grunau g. 135B-1 ir L. C. g. 135C, Vilniaus m. Už įsigytą butą su žemės sklypu Pareiškėjas 2017-10-09 UAB "E1" mokėjimo pavedimu sumokėjo 13 840 Eur, 2017-10-17 – 32 050 Eur, UAB "M1" 2017-10-17 mokėjimo pavedimu sumokėjo 18 510 Eur.

Pažymima, kad Pareiškėjui šiam turtui įsigyti ir statybos darbams užbaigti „Swedbank“, AB 2017-10-09 suteikė 107 000 Eur paskolą (būstui su žemės sklypu įsigyti 2017-10-09 išmokėjo 50 560 Eur, statybos darbas užbaigti 2017-11-23 išmokėjo 33 891 Eur, 2018-04-11 – 14 062 Eur, 2018-07-03 – 8 687 Eur, iš viso 56 640 Eur, paskolos grąžinimo data – 2047-09-20). Statybos darbams užbaigti gautą paskolą Pareiškėjas išgrynino.

Pagal 2018-10-15 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 10629 Pareiškėjas 100 proc. baigtumo butą (vidutinė rinkos vertė 138 000 Eur, vertės nustatymo data 2018-10-10, baigtumas įregistruotas 2017-11-10) ir 31/187 dalį 0,1496 ha ploto kitos (gyvenamosios teritorijos) paskirties žemės sklypą (51 000 Eur, vertės nustatymo data 2018-01-22), esančius L. C. g. 135B-1 ir L. C. g. 135C, Vilniuje, pardavė Y. L. ir V. D. už 146 000 Eur, iš kurių 26 785,64 Eur buvo pervesta į Pareiškėjui priklausančią banko sąskaitą, 11 900 Eur išmokėta grynaisiais, o likusi 107 314,36 Eur suma buvo pervesta į Pareiškėjo kreditoriaus „Swedbank“, AB banko sąskaitą, padengiant 2017-10-09 kredito sutartį.

Y. L. 2021-03-01 pateiktame paaiškinime nurodė, kad su Pareiškėju ją sieja draugiški ryšiai, apie parduodamą butą sužinojo iš Pareiškėjo, kuris pats jį aprodė, su juo buvo derinama galutinė parduodamo buto kaina. Taip pat Y. L. nurodė, kad butas buvo pilnai įrengtas, jame buvo įrengti elektros energijos, gamtinių dujų ir vandens apskaitos prietaisai. Prieš sandorio sudarymą, lankantis ir apžiūrint butą, šiame bute buvo gyvenama (gyveno pats Pareiškėjas), jo vardu buvo pasirašytos pirkimo–pardavimo ir paslaugų teikimo sutartys su elektros energijos, dujų, vandens ir komunalinių paslaugų tiekėjais. Y. L. paaiškinime pažymėjo, kad po NT pirkimo ir pardavimo sandorio sudarymo (po 2018-10-15), Pareiškėjas dar kelis mėnesius gyveno šiame bute, tačiau tikslios datos, iki kada gyveno, nurodyti negali, nepamena. Pažymima, kad Y. L. jokių dokumentų (sutarčių, kvitų, pavedimų ir kt.), patvirtinančių paaiškinime pateiktą informaciją, nepateikė, todėl paaiškinime nurodytos aplinkybės mokestinio patikrinimo metu pagrįstai vertintos kritiškai. 2018-10-15 pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta, kad pardavėjas Pareiškėjas sutarties pasirašymo dieną turi atlaisvinti butą nuo jam ir (ar) tretiesiems asmenims priklausančių kilnojamųjų daiktų, išregistruoti visus bute registruotus asmenis ir atiduoti pirkėjams buto raktus.

Pareiškėjas neįvykdė 2021-02-10 duoto mokesčių administratoriaus nurodymo Nr. (21.222 Mr) FR0706-198, nepateikė išsamių atsakymų bei dokumentų o 2021-03-01 pateiktame paaiškinime nurodė, kad „statybų išlaidų sumas apmokėjo grynaisiais pinigais ir / ar pavedimu, tačiau tai patvirtinančių dokumentų pateikti negali. Taip pat pažymėjo, kad informacijos apie statybų išlaidų sumos dydį pateikti negali, nes statyboms skirtų išlaidų nekaupė ir nesistemino“. Sprendime pažymima, kad patikrinimo metu išanalizavus Pareiškėjo banko sąskaitų išrašus, mokėjimų už statybos darbus ir medžiagas nenustatyta, taip pat nėra duomenų apie samdytus juridinius ar fizinius asmenis, kuriems būtų mokėta už atliktus statybos darbus. Pareiškėjas nepateikė jokių gyvenamojo namo, esančio L. C. g. 135B-1, Vilniuje, statybos išlaidas patvirtinančių dokumentų, nenurodė, kas vykdė statybos užbaigimo darbus (nuo 60 iki 100 proc.), todėl patikrinimo metu statybai užbaigti patirtos išlaidos, Inspekcijos teigimu, nevertintos pagrįstai.

UAB "F1" 2021-02-12 išsiųstas raštas pateikti duomenis apie laikotarpį nuo 2018-01-18 iki 2019-06-03 (Pareiškėjo deklaruota gyvenamoji vieta) adresu: L. C. g. 135B-1, Vilnius, atliktus mokėjimus už suteiktas elektros, dujų tiekimo paslaugas (nurodant deklaruotus elektros, dujų skaitiklių apskaitos duomenis, kada, koks asmuo ir kokias sumas sumokėjo). UAB "F1" pateiktame atsakyme nurodė, kad minėtu adresu elektros energijos apskaitos prietaisas įrengtas tik 2018-12-12 (elektros energijos pirkimo ir pardavimo sutartis 2018-12-11 sudaryta naujo savininko Y. L. vardu), pirmą mokėjimą už suvartotą elektros energiją 2019-04-04 atliko K. Y. (būsima (duomenys neskelbtini)), gamtinių dujų tiekimas

vykdomas nebuvo, Pareiškėjas 34,37 Eur už gamtinių dujų tiekimo administravimą sumokėjo 2018-12-06 (Patikrinimo akto 7 ir 8 lentelės).

Patikrinimo metu pagrįstai padaryta išvada, kad Pareiškėjas, sudarydamas NT (L. C. g. 135B-1, Vilnius) pardavimo sandorį bei deklaruodamas šiuo adresu gyvenamąją vietą (laikotarpiu nuo 2018-01-18 iki 2019-06-03), siekė mokesstinės naudos, turint tikslą išvengti mokamo į biudžetą GPM, todėl, pasak Inspekcijos, yra pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, konstatuojant, kad Pareiškėjas tik šiuo adresu deklaravo gyvenamąją vietą, bet faktiškai negyveno, nes:

- pagal pirkimo ir pardavimo sutartį NT 2017-10-09 įsigytas 60 proc. baigtumo, o beveik po 12 mėn., t. y. 2018-10-15 parduotas 100 proc. baigtumo;

- NT nuo 2018-10-15 asmeninės nuosavybės teise priklauso kitiems savininkams, tačiau, Gyventojų registro duomenimis, nuo 2018-01-18 iki 2019-06-03 Pareiškėjas šiuo adresu deklaravo gyvenamąją vietą;

- nenustatytos aplinkybės, patvirtinančios tokių sandorių būtinumą.

Inspekcijos tvirtinimu, patikrinimo metu pagrįstai nustatyta, kad Pareiškėjas, pardavęs NT, gavo 146 000 Eur jo pardavimo pajamas bei patyrė 64 862,02 Eur su šio turto įsigijimu susijusias išlaidas (64 400 Eur + 462,02 Eur) ir gavo 81 137,98 Eur apmokestinamąsias pajamas, kurių nedeklaravo pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje už 2018 m., tuo pažeisdamas GPMĮ 17 straipsnio nuostatas. Pareiškėjas, pardavęs NT, išvengė 12 170,70 Eur GPM mokėjimo.

Dėl Pareiškėjo gautų pajamų iš vykdytos ekonominės veiklos ir PVM prievolės

Inspekcija nurodo, jog patikrinimo metu pagrįstai, atsižvelgus į Pareiškėjo sudarytų sandorių sudarymo intensyvumą ir pasikartojimą, įvertinus sandorių skaičių, padaryta išvada, kad Pareiškėjo veikla nebuvo atsitiktinė, ji buvo tęstinė. Pareiškėjas sudarytų sandorių sistema siekė uždirbti pelną ir iš vykdomos veiklos pastoviai gauti pajamų, šia veikla neabejotinai buvo siekiama ekonominės naudos ir ji turėjo versliškumo, savarankiškumo, tęstinumo požymių. Todėl mokesstinio patikrinimo metu pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėjo vykdytai NT pardavimo veiklai būdingi ekonominės veiklos požymiai. Pareiškėjas 2015–2018 m. laikotarpiu vykdė aktyvius prekybos turtu veiksmus, kurių metu 6 sandoriais perleido žemės sklypus su statiniais. Taigi nustatytos faktinės aplinkybės patvirtina, kad Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu vykdė NT prekybos ekonominę veiklą ir iš šios veiklos gavo pajamas, kurios yra PVM objektas.

Inspekcija Sprendime cituoja PVMĮ 32 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas ir nurodo, jog Pareiškėjas statė gyvenamuosius namus ir, nepaėjęs 24 mėn. nuo statybų užbaigimo, juos pardavė (nebaigtos statybos vienbutį gyvenamąjį namą Juodasis kelias 51H, Vilniuje, pardavė po 3 mėn. ir 6 dienų (nuo žemės sklypo įsigijimo dienos), nebaigtos statybos vienbutį gyvenamąjį namą Juodasis kelias 51G, Vilniuje, pardavė po 4 mėn. ir 19 dienų (nuo žemės sklypo įsigijimo dienos), užbaigtos statybos vienbutį gyvenamąjį namą Juodasis kelias 51F, Vilniuje, pardavė po 14 dienų (nuo įregistravimo dienos), užbaigtos statybos butą Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, pardavė po 4 mėn. ir 15 dienų (nuo įsigijimo dienos), butą L. C. g. 135B-1, Vilniuje, pardavė po 12 mėn. ir 6 dienų (nuo NT įsigijimo dienos), todėl Pareiškėjo gautos pajamos už šių gyvenamųjų namų pardavimą yra apmokestinamos pardavimo PVM. NT, adresu: B. N. g. 7-34, Vilnius, nėra naujas pastatas, jame Pareiškėjas neatliko jokių veiksmų: nerekonstravo seno statinio, nestatė naujo, todėl jis nėra PVM objektas.

Atsižvelgus į išdėstytą, pasak Inspekcijos, 2015–2018 m. laikotarpiu Pareiškėjo gautos pajamos už parduotą NT yra priskirtinos ekonominės veiklos pajamoms (Patikrinimo akto 9 lentelė). Patikrinimo akte pagrįstai apskaičiuota, kad Pareiškėjas 2015–2018 m. gavo 590 000 Eur pajamas už NT pardavimą, iš kurių 512 000 Eur priskiriama ekonominės veiklos pajamoms.

Inspekcija Sprendime taip pat cituoja PVMĮ 3 straipsnio, 14 straipsnio 2 dalies nuostatas ir tvirtina, jog visos Pareiškėjo 2015–2018 m. gautos pajamos už NT objektų pardavimą – 512 000 Eur yra PVM apmokestinamos pajamos. Vadovaujantis PVMĮ 71 straipsnio 1 dalies, 92 straipsnio nuostatomis nustatyta, kad Pareiškėjas 2015-12-15 pirkimo ir pardavimo sutartimi perleido NT, adresu: Juodasis kelias 51H, Vilnius, už 50 000 Eur, t. y. per metus (paskutinius 12 mėnesių) gautas bendras atlygis už parduotą ar kitaip perleistą

nuosavybėn NT šalies teritorijoje 2015 m. gruodžio mėn. sudarė 50 000 Eur ir viršijo 45 000 Eur ribą (Patikrinimo akto 2 priedas). Pareiškėjas nuo 2015 m. gruodžio mėn. neįsiregistravo PVM mokėtoju bei neteikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitų, todėl patikrinimo metu Pareiškėjui nuo 2015-12-01 iki 2018-12-31 gautų pajamų apskaičiuota 88 860 Eur PVM (Patikrinimo akto 11 lentelė).

Pagal PVMĮ 57 straipsnio 1 dalį teisę į PVM atskaitą taip pat turi PVM mokėtojai neįregistruoti Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys, privalėję pateikti prašymą įregistruoti juos PVM mokėtojai pagal šio įstatymo 71 arba 71¹ straipsnį. Tačiau teisę į PVM atskaitą jie įgyja, jeigu yra tenkinamos PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies bei 64 straipsnio nuostatos.

Patikrinimo metu Pareiškėjui buvo duoti mokesčių administratoriaus nurodymai (2020-03-19 Nr. (21.222) FR0706-393, 2020-06-11 Nr. (21.222) FR0706-604, 2021-02-10 Nr. (21.222 Mr) FR0706-42) pateikti butų, esančių Juodasis kelias 51H, Juodasis kelias 51G, Juodasis kelias 51F, Raudonbalės g. 8A-2 ir L. C. g. 135B-1, Vilniuje, įsigijimo ir statybos išlaidas patvirtinančius dokumentus. Pareiškėjas 2020-05-25 pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad „2016 m. UAB "J1" banko pavedimais vykdyti atsiskaitymai yra už Pareiškėjo asmeninio gyvenamojo būsto, esančio Juodasis kelias 51F, Vilniuje, statybas bei pateikė 31 506,72 Eur (iš tos sumos 5 469 Eur PVM) statybos išlaidas pagrindžiančius dokumentus (PVM sąskaitas faktūras). Kitų statybos išlaidas patvirtinančių dokumentų Pareiškėjas nepateikė. Atlikus Pareiškėjo banko sąskaitų išrašų analizę už 2015–2016 m. nustatyta, kad Pareiškėjas PVM mokėtojams UAB "A1" UAB "J1" UAB "H1" ir UAB "C1" vykdė mokėjimus už įsigytas statybines medžiagas, todėl patikrinimo metu (2021-04-22) šioms įmonėms išsiųsti raštai pateikti informaciją apie Pareiškėjo vykdytus mokėjimus banko pavedimais ir grynaisiais pinigais, nurodant, kokias prekes ar paslaugas įsigijo bei pateikti sandorius patvirtinančius dokumentus. Minėtos įmonės pateikė Pareiškėjo vardu išrašytas PVM sąskaitas–faktūras, kuriose išskirtas 10 072 Eur PVM.

Sprendime nurodoma, jog įvertinus pastabų nagrinėjimo ir vykusių derybų metu Pareiškėjo pateiktus papildomus jo patirtų išlaidų dokumentus, nustatyta:

– *susirašinėjimas dėl plokščių*. Šie dokumentai nevertinami, nes derybų metu Pareiškėjas pateikė tik D. I. su UAB "I1" vykdytą susirašinėjimą bei 2015-10-08 komercinį pasiūlymą dėl gelžbetoninių plokščių įsigijimo, tačiau dokumentų, įrodančių šių prekių įsigijimą ir apmokėjimą už jas nepateikė, t. y., PVM sąskaitos faktūros, apmokėjimą patvirtinantys dokumentai ar kiti PVMĮ 80 straipsnio reikalavimus atitinkantys dokumentai nepateikti. Pažymima, kad 2021-11-30 mokėtojo atstovas I. C. buvo informuotas dėl reikiamų dokumentų pateikimo, tačiau tokių dokumentų nepateikė. Atlikto mokesčio patikrinimo metu buvo įvertinta UAB "A1" pateikta Pareiškėjui išrašyta 2015-10-06 PVM sąskaita faktūra serija AVI Nr. 1950 dėl statybinių medžiagų įsigijimo (t. t. plokštė VPL 22a F60, kiekis 120,636 m² ir plokštė VPL 22a F60 (siaura), kiekis 20,587 m²), įsigyta statybinių medžiagų už 4 506,60 Eur sumą, t. t. 782,14 Eur PVM.

– *susirašinėjimas dėl pamatų*. Šie dokumentai nevertinami, nes derybų metu Pareiškėjas pateikė tik UAB "J1" su UAB "K1" vykdytą susirašinėjimą dėl pamatų įrengimo, tačiau dokumentų, įrodančių šių prekių įsigijimą ir apmokėjimą už jas nepateikė, t. y. PVM sąskaitos faktūros, apmokėjimą patvirtinantys dokumentai, darbų atlikimo aktai ir kt. dokumentai nepateikti. Pažymima, kad 2021-11-30 mokėtojo atstovas I. C. buvo informuotas dėl reikiamų dokumentų pateikimo, tačiau tokių dokumentų nepateikė. Atlikto mokesčio patikrinimo metu buvo įvertinta UAB "J1" pateikta Pareiškėjui išrašyta 2016-02-05 PVM sąskaita faktūra serija PA Nr. 10/008 ir darbų atlikimo aktas 2016/02/05 dėl pamatų įrengimo ir projektavimo darbų atlikimo objekte Juodasis kelias 51, Vilniuje, 10 000 Eur sumai, t. t. 1 735,54 Eur PVM.

– *susirašinėjimas dėl fasado*. Šie dokumentai nevertinami, nes derybų metu Pareiškėjas pateikė tik susirašinėjimą.

– *Raudonbalės g. sąskaitos*. Pareiškėjas derybų metu pateikė iki 2017-01-18 gyvenamojo namo Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, buvusių savininkų M. P. ir I. G. Vilniaus AVMI 2018-04-19 pajamų deklaracijos tyrimui pateiktą dokumentų sąrašą,

patvirtinantį šių asmenų gyvenamojo namo (Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje) statybai patirtas išlaidas už laikotarpį nuo 2016-02-09 iki 2016-12-20. Pažymima, kad šiuos dokumentus Vilniaus AVMI įvertino tiriant M. P. ir I. G. pateiktą metinę pajamų deklaraciją už 2017 m., kurioje šie asmenys deklaravo gautas gyvenamojo namo pardavimo pajamas bei su šio turto įsigijimu susijusias išlaidas (statybos). Šie Pareiškėjo derybų metu pateikti dokumentai nevertinami, nes jie nesusiję su Pareiškėjo mokesstinėmis prievolėmis.

Pareiškėjas derybų metu pateikė UAB "M1" 2017-10-09 išrašytą PVM sąskaitą–faktūrą serija TS Nr. 002 ir UAB "E1" išrašytą 2017-10-09 PVM sąskaitą–faktūrą serija GV Nr. 0002 dėl buto, esančio L. C. g. 135B-1, Vilniuje, įsigijimo už 64 400 Eur (t.t. 11 176,86 Eur PVM). Šie dokumentai patikrinimo metu nebuvo pateikti. Įvertinus pateiktus dokumentus, pasak Inspekcijos, pripažįstama, kad pagal pateiktas PVM sąskaitas faktūras Pareiškėjas 2017 m. galėjo atskaityti 11 177 Eur pirkimo PVM. Todėl Pareiškėjo mokesstinio patikrinimo metu apskaičiuota 78 788 Eur mokėtina į biudžetą PVM suma mažinama 11 177 Eur. Pagal pateiktus statybos išlaidų dokumentus apskaičiuota ir į PVM atskaitą įtraukiama 21 248,86 Eur atskaitomo pirkimo PVM. Vadovaujantis PVMĮ 123 straipsnio 3 dalimi, Pareiškėjui apskaičiuojama 67 611 Eur (88 860 Eur – 21 249 Eur) mokėtina į biudžetą PVM suma.

Sandorių vertinimas, taikant turinio viršenybės prieš formą principą

Inspekcija Sprendime cituoja mokesčių administratoriaus teisę nevertinti sandorių sukiamų mokesčių teisinių pasekmių reglamentuojančią MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, šios normos turinį ir jos taikymo taisyklės aiškinančią LVAT praktiką (2020-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-862-438/2020, 2021-02-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-315-556/2021, 2020-05-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-909-602/2020 ir kt.), turinio viršenybės prieš formą principo atitikmenį ESTT praktikoje – draudimo piktnaudžiauti teise principo turinį aiškinančią ESTT praktiką (pavyzdžiui, 2010-12-22 sprendimo *E. K. Ltd.* byloje (C-103/09), 27 p., 2000-12-14 sprendimas byloje *Emsland-Starke*, C-110/99, 2007-07-05 sprendimo *G. T.*, C-425/06, 44 p., 2017-11-22 sprendimo *Cussens* ir kt. Nr. C-251/16, 53, 60 p.). Pasak Inspekcijos, ESTT, papildydamas piktnaudžiavimo teise draudimo doktriną, apibrėžė mokesčių administratoriui tenkančią įrodinėjimo našą – mokesčių administratoriui nėra privaloma įrodyti, kad sandoris neturėjo jokių kitų tikslų, išskyrus tik tikslą įgyti mokesčių pranašumą. Mokesčių administratoriui pakanka tik konstatuoti, kad sandorio pagrindinis tikslas buvo mokesstinio pranašumo įgijimas ir iš mokesčių administratoriaus nėra reikalaujama paneigti kitus, šalutinius arba išvestinius sandorio tikslus, net jeigu jie ir turi ekonominių pobūdį.

Inspekcija nurodo, jog Pareiškėjas, siekdamas mokesstinės naudos, įsigijo (pastatė, užbaigė statybą) šešis gyvenamuosius objektus (namus ir butus), kurie buvo skirti perparduoti, trijuose iš jų deklaravo gyvenamąją vietą (Juodasis kelias 51F, Raudonbalės g. 8A-2, L. C. g. 135B-1, Vilnius), bet faktiškai juose negyveno, per trumpą laiką šį turtą pardavė ir NT asmeninės nuosavybės teise priklausė kitiems savininkams, po NT pardavimo sandorių mokėjimus už komunalines paslaugas atliko naujieji savininkai. Pareiškėjas yra pateikęs 2015–2018 m. metines pajamų deklaracijas (duomenys neskelbtini) kuriose deklaravo 587 000 Eur NT pardavimo pajamas, iš kurių 477 000 Eur deklaravo kaip gautas neapmokestinamąsias pajamas, tuo pažeisdamas GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatas. Atsižvelgiant į tai, Patikrinimo akte pagrįstai konstatuota, jog, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, atkūrus iškreiptas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, konstatuotina, jog Pareiškėjas parduotame NT, esančiame Juodasis kelias 51F, Raudonbalės g. 8A-2, L. C. g. 135B-1, Vilniuje, faktiškai negyveno, o tik siekdamas mokesstinės naudos, turint tikslą išvengti GPM, formaliai jame deklaravo gyvenamąją vietą.

Inspekcija Sprendime cituoja GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto, LVAT 2018-04-11 nutarties adm. byloje Nr. eA-614-556/2018 nuostatas ir tvirtina, kad Patikrinimo akte pagrįstai padaryta išvada, jog Pareiškėjas gautoms turto, esančio Juodasis kelias 51F, Raudonbalės g. 8A-2, L. C. g. 135B-1, Vilniuje, pardavimo pajamoms nepagrįstai taikė GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatas. Inspekcija taip pat cituoja GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 4 punkto, 3 dalies, 19 straipsnio 1 dalies nuostatas ir pažymi, jog iš

Patikrinimo akto matyti, kad patikrinimo metu buvo įvertinti visi Pareiškėjo patikrinimo metu pateikti NT įsigijimo išlaidas patvirtinantys dokumentai, taip pat pastabų nagrinėjimo metu įvertinti Pareiškėjo papildomai pateikti dokumentai. Patikrinimo akto 13 lentelėje „GPM apskaičiavimas“ yra pateiktas Pareiškėjo 2015–2018 m. iš parduoto NT, esančio Juodasis kelias 51H, Juodasis kelias 51G, Juodasis kelias 51F, Raudonbalės g. 8A-2, L. C. g. 135B-1, Vilniuje, gautų pajamų apskaičiavimas, kuris, Inspekcijos vertinimu, yra pagrįstas. Atsižvelgiant į tai, Patikrinimo akte apskaičiuota 39 859 Eur GPM suma Sprendime tvirtinama.

Pareiškėjas pastabose nurodo, kad pagal 2015-09-15 jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties 7 punktą sutarties šalys susitarė, kad sutarties rezultata padalins į 3 lygias dalis ir tokį padalinimą įformins pirkimo–pardavimo sutartimis, kas ir buvo padaryta, todėl jungtinės veiklos rezultato padalinimas negali būti laikomas Pareiškėjo ekonomine veikla. Nurodo, kad papildomai teikiami D. I. elektroniniai laišakai patvirtina aktyvų jo dalyvavimą tiek rengiantis, tiek ir vykdant gyvenamųjų namų statybos darbus žemės sklype Juodasis kelias 51F, Vilniuje, kas iš esmės paneigia Patikrinimo akto teiginį, kad jungtinės veiklos sutartis buvo apsimestinė.

Dėl šių Pareiškėjo argumentų Sprendime pažymėta, kad dėl jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties vykdymo aplinkybių buvo atlikti partnerių K. G. ir D. I. kontrolės veiksmai (K. G. 2021-01-20 mokestinio tyrimo atskaita Nr. (21.222 Mr)-FR0686-49 ir D. I. 2021-01-22 mokestinio tyrimo atskaita Nr. (21.222 Mr)-FR0686-58), kurių metu nenustatyta, kad būtų vykdomi mokėjimai už vienbučių gyvenamųjų namų, esančių Juodasis kelias 51, Vilniuje, statybos darbus ir medžiagas, taip pat nėra duomenų apie samdytus juridinius ar fizinius asmenis, kuriems būtų mokėta už atliktus statybos darbus, o Pareiškėjo pateikti elektroniniai laišakai gali pagrįsti nebent UAB "J1" dalyvavimą neįvardinto objekto statybose, tačiau ne D. I. dalyvavimą jungtinės veiklos sutarties vykdyme.

Pareiškėjas nurodo, kad LVAT savo praktikoje suformavo GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto lengvatos taikymo ir aiškinimo sąlygą, konstatavęs, kad lengvatos taikymui svarbus yra ne faktinio gyvenimo, bet formaliosios sąlygos – deklaruoti gyvenamąją vietą, įvykdymas. LVAT paaiškino, kad aplinkybė, jog asmuo faktiškai gyvena parduodamame būste, neturi jokios reikšmės, jeigu asmuo nėra deklaravęs gyvenamosios vietos (formalioji lengvatos taikymo sąlyga). Inspekcija tvirtina, jog Pareiškėjas šiuo atveju nėra teisingas. Inspekcija cituoja LVAT 2018-04-11 nutartyje adm. byloje Nr. eA-614-556/2018 ir 2020-02-26 nutartyje adm. byloje Nr. eA-307-442/2020 pateiktus išaiškinimus, atsižvelgiant į kuriuos, pasak Inspekcijos, GPM lengvatai taikyti yra aktualios abi būtinosios sąlygos, t. y. parduotame gyvenamajame būste turi būti ir faktinė gyventojų gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka.

Pareiškėjas nurodo, kad Patikrinimo akte yra patvirtinta, kad buto, esančio B. N. g. 7-34, Vilniuje, pardavimas nepriskirtas ekonominei veiklai dėl to, kad buvo tenkintos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto lengvatos sąlygos – jo pardavimas buvo vertinamas kaip asmeninio pobūdžio sandoris, kurio pagrindu gautos pajamos buvo panaudotos kitam būstui, kuriame Pareiškėjas deklaravo gyvenamąją vietą, įsigyti, t. y. Pareiškėjas įsigijo butą Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje. Tai patvirtina faktą, kad butas Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, buvo įsigytas asmeniniams, t. y. ne verslo tikslams ir negali būti priskirtas ekonominei veiklai. Inspekcijos vertinimu, šis Pareiškėjo argumentas yra nepagrįstas, nes patikrinimo metu surinkta pakankamai įrodymų išvadai, kad gyvenamoji patalpa, esanti Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, įsigyta ekonominei veiklai vykdyti.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta ir į Pareiškėjo pastabas, Sprendime konstatuojama, jog Patikrinimo aktas tvirtinamas iš dalies, t. y. tvirtintina Patikrinimo akte apskaičiuota 39 859 Eur GPM suma ir vietoje patikrinimo akte apskaičiuotos 78 788 Eur PVM sumos tvirtinama 67 611 Eur PVM suma.

Vadovaujantis PVMĮ 123 straipsnio 1, 2 ir 4 dalių, GPMĮ 36 straipsnio 2 dalies, MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies, 98, 99 straipsnių, 139 straipsnio 1 dalies, 140 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjui Sprendime apskaičiuojami 22 392,09 Eur PVM ir 9 541,08 Eur GPM delspinigiai, atsižvelgiant į tai, kad patikrinimo metu Pareiškėjas

bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus, bei nustačius, kad Pareiškėjo veikoje nenustatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, Pareiškėjui skiriamos minimalios 10 proc. dydžio 6 761 Eur PVM ir 3 986 Eur GPM baudos.

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

Pareiškėjo 2022-01-31 skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamo sprendimo dalis, kuria Pareiškėjui nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 39 859 Eur GPM, 3 986 Eur GPM baudą ir 9 541,08 Eur GPM delspinigius keistina, vietoje nurodytųjų sumų nurodant Pareiškėjui sumokėti 29 489 Eur GPM, 2 949 Eur GPM baudą bei su šiuo mokesčiu susijusią GPM delspinigių sumą, likusioje dalyje Sprendimas tvirtintinas. Pareiškėjo prašymas atleisti jį nuo 50 proc. apskaičiuotų GPM ir PVM delspinigių, vadovaujantis bendraisiais teisingumo, protingumo ir proporcingumo teisiniais principais, netenkintinas.

Ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto GPM bei PVM, su šiais mokesčiais susijusių sumų mokesčių administratoriui patikrinimo metu konstatavus, jog: Pareiškėjas 2015–2018 m. vykdė PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, tačiau nuo iš šios veiklos gautų pajamų PVM neskaičiavo, nedeklaravo ir į biudžetą nemokėjo; Pareiškėjas, 2016–2018 m. siekdamas mokestinės naudos – perpardavus NT objektus nemokėti nuo gautų pajamų GPM, įsigytuose NT objektuose tik formaliai deklaravo savo gyvenamąją vietą, nors faktiškai juose negyveno ir tokiu būdu sumažino GPM apmokestinamąsias pajamas bei mokėtiną GPM.

Pažymėtina, kad nagrinėjamo ginčo atveju Pareiškėjas iš esmės neginčija skundžiamo sprendimo bei Patikrinimo akto (taip pat ir šio Komisijos sprendimo) aprašomosiose dalyse detalai aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir pateikia konkrečius nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvus. Atsižvelgdama į tai, kad mokestinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija sprendime pasisakys dėl Sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus bei jo atstovo mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus Sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Dėl Pareiškėjo iš vykdytos ekonominės veiklos gautų pajamų apmokestinimo PVM

Šioje ginčo dalyje nustatyta, jog Pareiškėjas tikrintuoju laikotarpiu iš savo tėvų 2015-09-09 dovanų gautame žemės sklype Juodasis kelias 51F, Vilniuje, pastatė tris vienbučius gyvenamuosius namus, kuriuos kartu su jiems priskirtomis žemės sklypo dalimis 2015–2016 m. pardavė, taip pat įsigijo dar du nebaigtos statybos (85 ir 60 proc. baigtumo) butus su žemės sklypų dalimis, užbaigė šių butų statybas ir, neilgai trukus nuo įsigijimo, juos pardavė. Pareiškėjas jo vykdytų NT objektų pardavimų nelaikė ekonomine veikla apmokestinimo PVM tikslais, todėl parduodamas NT PVM neišskyrė, PVM nedeklaravo ir nemokėjo, PVM atskaita nesinaudojo. Tačiau mokesčių administratorius, Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu įvertinęs su NT objektų statyba bei jų pardavimu susijusių aplinkybių visumą, konstatavo, kad Pareiškėjo tikrintuoju laikotarpiu vykdyta veikla atitiko visus ekonominės veiklos PVMĮ prasme požymius, pripažino Pareiškėją atsakingu už PVM prievolių, kylančių iš vykdytos iš NT tiekimo veiklos, įvykdymą bei Pareiškėjo iš šios veiklos gautas pajamas apmokestinimo PVM (Patikrinimo akto 9 ir 11 lentelės).

Komisija, patikrinusi mokestinio ginčo bylą teisės normų taikymo ir įrodymų vertinimo aspektu, įvertinusi byloje pateiktą duomenų visumą, išnaginėjusi Pareiškėjo skundo ir Komisijos posėdžio metu Pareiškėjo bei Inspekcijos atstovų pateiktus argumentus, nurodo neturinti pagrindo nesutikti su mokesčių administratoriaus šioje ginčo dalyje nustatytomis aplinkybėmis bei pateiktu jų vertinimu. Komisija, sutikdama su skundžiamame sprendime pateiktu detaliu Pareiškėjo vykdytos veiklos atitikimo visiems ekonominės veiklos PVMĮ prasme požymiams vertinimu, jame išdėstytų argumentų šiuo klausimu nebekartoja, tačiau plačiau pasisako dėl konkrečių Pareiškėjo bei jo atstovo akcentuojamų ginčo aspektų, kuriais

Pareiškėjas nesutinka su iš kai kurių ginče aptariamų NT objektų pardavimų gautų pajamų priskyrimu prie Pareiškėjo vykdančią ekonominę veiklą gautų pajamų.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatyto jo vykdytos ekonominės veiklos pradžios momentu. Pareiškėjas tvirtina, kad objektai, esantys iš Pareiškėjo tėvo dovanų gautame sklype Juodasis kelias 51F, Vilniuje, kuriame Pareiškėjo tėvo vardu buvo išduotas statybos leidimas sublokuotam namui statyti ir kuriame Pareiškėjas kartu su broliu bei vaikystės draugu jungtinės veiklos sutarties pagrindu pasistatė savo asmeninėms reikmėms gyvenamąjį būstą, atsižvelgiant, be kita ko, į tai, kad objektai Juodasis kelias 51H ir 51G buvo parduoti broliui bei artimam draugui už statybos savikainą, tačiau nesiekiant jokios ekonominės naudos – rinkoje šie objektai galėjo būti parduoti ženkliai brangiau, negali būti vertinami kaip ekonominės veiklos objektai. Dėl šių priežasčių objektų, esančių sklype Juodasis kelias 51F, Vilniuje, pardavimo sandoriai negalėjo būti priskirti Pareiškėjo ekonominei veiklai apskritai – tai buvo asmeninio turto perleidimo sandoriai. Be to, Pareiškėjas pažymi, kad PVM prasme pirmojo objekto pardavimas negali būti priskirtas ekonominei veiklai dėl savo atsitiktinumo (pirmasis toks sandoris), taip pat ir dėl to, kad lėšos už šį objektą buvo panaudotos kitam Pareiškėjo būstui, kuriame jis realiai gyvena (B. N. g. 7-34, Vilniuje), įsigyti.

Nurodytieji Pareiškėjo argumentai yra nepagrįsti, nes iš bylos medžiagos matyti, jog nors Pareiškėjui gaunant dovanų žemės sklypą Juodasis kelias 51F, Vilniuje, Pareiškėjo tėvo vardu 2014-10-21 buvo išduotas statybos leidimas vykdyti statybas šiame žemės sklype, statybos jame nebuvo vykdomos. Pareiškėjui gavus dovanų žemės sklypą, statybos leidimas 2015-10-06 buvo išduotas jo vardu ir, kaip nurodė pats Pareiškėjas savo 2020-05-25 paaiškinime, būtent tuo momentu faktiškai buvo pradėtos statybos ir kiti paruošiamieji darbai, statybos buvo baigtos 2016 m. liepos mėn.

Pareiškėjas ginče pabrėžia, jog trijų sublokuotų vienbučių gyvenamųjų namų statybos buvo vykdomos tarp Pareiškėjo, jo brolio K. G. ir draugo D. I. 2015-09-15 pasirašytos jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties pagrindu, paaiškino, kad gyvenamuosius būstus statė bendromis jėgomis – užsakymai buvo forminami, sąskaitos buvo išrašomos tiek Pareiškėjo, tiek jo partnerių vardu, mokėjimus irgi atliko visi kartu už viską, o vėliau atlikdavo tarpusavio atsiskaitymus (Pareiškėjo Inspekcijai 2018-11-13 pateikti paaiškinimai). Tačiau pažymėtina, jog Inspekcija, įvertinusi 2015-09-15 jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties sąlygas (Sprendimo 7 psl.), nustatė, kad pagal jas visa su veikla susijusi rizika, pajamos, išlaidos tenka tik vienai sutarties šaliai – Pareiškėjui. Taip pat siekdama išsiaiškinti jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties vykdymo aplinkybes, atliko Pareiškėjo partnerių K. G. ir D. I. kontrolės veiksmus (K. G. 2021-01-20 mokestinio tyrimo atskaita Nr. (21.222 Mr) FR0686-49, D. I. 2021-01-22 mokestinio tyrimo atskaita Nr. (21.222 Mr) FR0686-58), tačiau nenustatė jokių aplinkybių, kad Pareiškėjo partneriai būtų samdę juridinius ar fizinius asmenis statybos darbams atlikti, būtų vykdę mokėjimus už gyvenamųjų namų, esančių sklype Juodasis kelias 51F, Vilniuje, statybos darbus ir medžiagas. Šių Pareiškėjos patikrinimo metu atliktų veiksmų išdavoje Inspekcija, Komisijos vertinimu, padarė pagrįstą išvadą, jog jungtinės veiklos sutartis tarp Pareiškėjo, D. I. ir K. G. buvo sudaryta tik formaliai, siekiant išvengti mokesčių nuo Pareiškėjo vykdytos ekonominės veiklos – prekybos NT mokėjimo.

Komisija pažymi, jog toks ginčo byloje nustatytų su jungtinės veiklos sutarties vykdymu susijusių faktinių aplinkybių vertinimas, pripažįstant būtent Pareiškėją apmokestinamuoju asmeniu PVMĮ prasme, atitinka tiek ESTT, tiek LVAT šiuo klausimu suformuotą teismų praktiką. ESTT 2020-09-16 sprendime byloje C-312/19 išsiaiškino, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis ir 193 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad fizinis asmuo, su kitu fiziniu asmeniu pasirašęs jungtinės veiklos sutartį, sudarančią teisinio subjektiškumo neturinčią partnerystę, kuriai būdinga tai, kad pirmasis asmuo turi teisę veikti visų partnerių vardu, tačiau jis vienas ir savo vardu dalyvauja santykiuose su trečiaisiais asmenimis, kai vykdo šios partnerystės ekonominę veiklą sudarančius veiksmus, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį. LVAT, atsižvelgęs į tai, jog pagal suformuotą ESTT jurisprudenciją PVM direktyvos 9 straipsnyje pavartoti žodžiai,

ypač „bet kuris“, suteikia sąvokai „apmokestinamasis asmuo“ plačią prasmę, kuri paremta savarankiškai vykdoma ekonomine veikla, t. y. visi fiziniai ir juridiniai asmenys – ir viešieji, ir privatūs, ir net vienetai, neturintys teisinio subjektiškumo, kurie objektyviai tenkina šioje nuostatoje įtvirtintus kriterijus, – laikytini PVM apmokestinamais asmenimis, nurodė, kad siekiant nustatyti, kas tokioomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamu atveju (esant sudarytai jungtinės veiklos sutarčiai), turi būti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu už ginčo tiekimus, reikia patikrinti, kas savarankiškai vykdė atitinkamą ekonominę veiklą. Šiuo tikslu reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdė veiklą savo vardu, savo naudai ir savo atsakomybe, taip pat tai, ar jis pats prisiėmė su savo veikla susijusią ekonominę riziką (ESTT 2016-10-12 sprendimo byloje *Nigl* ir kt., C-340/15, 28 p., LVAT 2020-12-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1508-602/2020, 2021-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-526-602/2021).

Įvertinus ginčo byloje nustatytas aplinkybes aukščiau pacituotos teismų praktikos kontekste: Pareiškėjo tėvai tik jam vienam dovanojo ginčo žemės sklypą, nepaisant 2015-09-15 sudarytos jungtinės veiklos sutarties, tik Pareiškėjo vardu buvo išduotas statybos leidimas trims vienbučiams gyvenamiesiems namams statyti, vykdyti ir apmokėti statybos darbai, tik vieno Pareiškėjo nuosavybės teise buvo įregistruoti visi trys nebaigtos statybos gyvenamieji namai, kurių du Pareiškėjas pardavė neva jungtinės veiklos sutarties pagrindu veikusiems partneriams, taip pat nenustačius aplinkybių, jog Pareiškėjas vieną gyvenamąjį namą sklype Juodasis kelias 51F, Vilniuje, statė savo asmeninėms reikmėms, nes aplinkybės, jog šiame statomame name Pareiškėjas faktiškai gyveno, nenustatytos, darytina išvada, kad mokesčių administratorius, nustatęs, jog būtent Pareiškėjas vienas savarankiškai vykdė trijų gyvenamųjų namų aptariamame žemės sklype statybas ir tiekimus – Pareiškėjas veikė savo vardu ir savo naudai, vienas prisiimdamas ekonominę riziką, susijusią su ginčo tiekimais, pagrįstai Pareiškėją laikė PVM apmokestinamuoju asmeniu ir pagrįstai visų šių NT objektų tiekimus priskyrė Pareiškėjo vykdytai PVM apmokestinamai ekonominei veiklai.

Pareiškėjo argumentai, kad PVM prasme pirmojo objekto pardavimas negali būti priskirtas ekonominei veiklai dėl savo atsitiktinumo (pirmasis toks sandoris), yra nepagrįsti, nes nuosekliai formuojamoje teismų praktikoje pabrėžiama, kad net tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas įsigyja turtą tam, kad tenkintų savo asmeninius poreikius, tai netrukdo šio turto vėliau naudoti siekiant vykdyti ekonominę veiklą, kaip ji apibrėžta PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje. Įvykdytų pardavimo sandorių skaičius ir apimtis patys savaime taip pat nėra esminiai, sprendžiant dėl veiklos priskyrimo ekonominei, nes ESTT yra nusprendęs, kad pardavimo sandorio apimtis negali būti kriterijus, pagal kurį atskiriama ūkio subjekto, veikiančio kaip privatus asmuo, veikla, nuo ūkio subjekto veiklos, kurią vykdant sudaryti sandoriai laikomi ekonomine veikla. Be to, ekonominės veiklos pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį sąvoka yra objektyvaus pobūdžio, nes veikla vertinama, neatsižvelgiant į jos tikslus bei rezultatus (LVAT 2020-07-01 nutartis adm. byloje Nr. eA-1436-602/2020).

Taigi, Pareiškėjo skunde akcentuotas sklypo įsigijimo dovanojimo būdu, vykdytų NT objektų statybų tikslas – tenkinti savo, savo brolio bei draugo asmeninius poreikius, taip pat iš NT objektų pardavimo gautas rezultatas (Pareiškėjas tvirtina pirmuosius NT objektus pardavęs už statybos savikainą, nuostolingai, nes rinkoje juos būtų pardavęs daug brangiau), atsižvelgiant į aukščiau pacituotas teismų praktikos nuostatas, nagrinėjamu atveju nėra reikšmingi sprendžiant dėl Pareiškėjo vykdytos veiklos pobūdžio bei jos pradžios momento.

Pareiškėjo nuomone, PVM prasme pirmojo objekto pardavimas negali būti priskirtas ekonominei veiklai ir dėl to, kad lėšos už šį objektą buvo panaudotos kitam Pareiškėjo būstui, kuriame jis realiai gyveno (B. N. g. 7-34, Vilniuje), įsigyti. Šis Pareiškėjo argumentas taip pat yra nepagrįstas, nes nustatyta, kad Pareiškėjas žemės sklype Juodasis kelias 51F, Vilniuje, pastatė tris NT objektus, kuriuos vienas po kito pardavė bei iš šių pardavimų gavo 215 000 Eur pajamas, iš kurių tik nežymią dalį (61 500 Eur) skyrė butui B. N. g. 7-34, Vilniuje su žemės sklypu pirkti. Tai, kad mokesčių administratorius vieną iš NT objektų priskyrė prie Pareiškėjo tenkinant asmeninius poreikius įsigytų objektų ir todėl jo pardavimo pajamų neapmokestino PVM (butas neatitiko ir PVM objektui keliamų reikalavimų, nes buvo nenaujas), dar nereiškia, jog Pareiškėjo visu tikrintuoju laikotarpiu vykdytai veiklai nebūdingas tęstinumas,

kaip kad skunde tvirtina Pareiškėjas. Taigi, mokesčių administratoriui nustačius, kad Pareiškėjas vykdė ekonominę veiklą, veikė savarankiškai, profesionaliai kaip NT prekybininkas, jo tęstiniu laikotarpiu vykdyta ekonominė veikla buvo atlygintinė, vykdoma turint tikslą gautas pajamas ir jas investuoti kitiems NT objektams įsigyti, pagrįstai Pareiškėjo iš šios veiklos gautas pajamas apmokestino PVM.

Pareiškėjas, skunde tvirtindamas, jog Inspekcijos išvada, kad ginče aptariama jungtinės veiklos sutartis buvo apsimestinė, nurodo Komisijai papildomai teikiantis įrodymus – D. I. elektroninius laiškus, patvirtinančius aktyvų šio asmens dalyvavimą rengiantis bei vykdant gyvenamųjų namų statybos darbus žemės sklype, esančiame Juodasis kelias 51F, Vilniuje. Iš susirašinėjimo, Pareiškėjo nuomone, matyti, kad D. I., skirtingai nei nurodoma Patikrinimo akte, derėjosi su medžiagų tiekėjais, derino įvairius su statybomis susijusius klausimus. D. I. statybų veikloje aktyviai dalyvavo viso statybų proceso metu tiek pats asmeniškai, tiek per savo turimą bendrovę UAB "J1" kuri ne tik finansavo D. I. tenkančią statybos darbų kainos dalį, bet ir atliko įvairius statybinius darbus, įskaitant įvairius inžinerinius, santechnikos darbus, t. y. D. I. vykdė jungtinės veiklos sutarties sąlygas, per savo bendrovę finansavo statybos darbus, kurie vėliau buvo apmokėti iš asmeninių D. I., Pareiškėjo ir Pareiškėjo brolio lėšų.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Inspekcija pastabų dėl Patikrinimo akto nagrinėjimo metu išsamiai įvertino Pareiškėjo Komisijai teikiamus papildomus įrodymus – D. I. elektroninius laiškus (Sprendimo 19–20 psl.) ir, Komisijos vertinimu, padarė pagrįstą išvadą, kad Pareiškėjo pateikti elektroniniai laišukai, nesant jokių kitų objektyvių Pareiškėjo teiginius pagrindžiančių įrodymų (nesant įrodymų, kad D. I. samdė asmenis statybos darbams atlikti, mokėjo už statybos darbus, medžiagas), gali pagrįsti nebent UAB "J1" dalyvavimą neįvardinto objekto statybose, tačiau ne D. I. aktyvų dalyvavimą jungtinės veiklos sutarties vykdyme. Iš UAB "J1" el. pašto tiek 2014, tiek ir 2017 m. siųstuose el. laiškuose yra įvardintas siunčiamas priedas: „trys blokuoti gyv. namai Vilniaus m., skl. kad. Nr. 010100751948, Y. B., 2014-12-09“, tačiau vien šis neįrodo D. I. kaip fizinio asmens, veikusio jungtinės veiklos sutarties pagrindu, aktyvaus dalyvavimo ginče aptariamų NT objektų statybose. Visų pirma, ginčo byloje nustatyta, kad pati jungtinės veiklos sutartis buvo pasirašyta 2015-09-15, Pareiškėjas ginče aptariamą sklypą dovanų gavo 2015-09-09, statybas šiame sklype pradėjo 2015-10-06 (gautas statybos leidimas, Pareiškėjo 2020-05-25 pateiktas paaiškinimas). Tuo tarpu susirašinėjimas, kuriuo Pareiškėjas grindžia realų jungtinės veiklos sutarties vykdymą, apima laikotarpius, buvusius iki ir po ginče aptariamų NT objektų statybų ir tiekimo. Antra, mokesčių administratorius nustatė, kad UAB "J1" kurios vienintelis akcininkas bei ginčui aktualiu laikotarpiu direktorius buvo D. I., atliko statybos darbus Pareiškėjo statomame NT objekte Juodasis kelias 51F, Vilniuje. Pareiškėjas 2020-05-25 pateiktame paaiškiniame nurodė, kad su šia bendrove atsiskaitė už jo asmeninio gyvenamojo būsto, esančio Juodasis kelias 51F, Vilniuje, statybas. UAB "J1" mokesčių administratoriaus prašymu, pateikė Pareiškėjo vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras už atliktus statybos darbus, kuriose nurodytas sumas Inspekcija pripažino Pareiškėjo patirtomis statybos išlaidomis. Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, vertinti Pareiškėjo Komisijai teiktus įrodymus – D. I. elektroninius laiškus kitaip, nei juos Patikrinimo akto tvirtinimo metu įvertino mokesčių administratorius, nėra jokio teisinio pagrindo.

Pareiškėjas skunde teikia argumentus dėl nepagrįsto buto Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, pardavimo pajamų apmokestinimo PVM. Pareiškėjas skunde klaidingai traktuoja, jog vien dėl to, kad mokesčių administratorius buto, esančio B. N. g. 7-34, Vilniuje, pardavimo nepriskyrė ekonominei veiklai, nes buvo tenkintos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtintos lengvatos taikymo sąlygos – pardavus šį butą gautos pajamos buvo panaudotos kitam būstui, kuriame Pareiškėjas deklaravo gyvenamąją vietą, įsigyti, t. y. Pareiškėjas įsigijo butą, esantį Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, pastarasis butas buvo įsigytas asmeniniams, t. y. ne verslo tikslams ir negali būti priskirtas Pareiškėjo ekonominei veiklai. Pažymėtina, jog sprendžiant dėl Pareiškėjo NT objektų pardavimo pajamų apmokestinimo PVM, buvo remiamasi būtent PVMĮ, tačiau ne GPMĮ nuostatomis. Nustačius, kad butą B. N. g. 7-34, Vilniuje, Pareiškėjas iš tiesų naudojo asmeniniams poreikiams tenkinti (jame

faktiškai gyveno), kad šis butas pagal PVMĮ 32 straipsnio 1 dalies nuostatas neatitinka PVM objektui keliamų reikalavimų (įsigytas ir parduotas butas buvo nenaudas), mokesčių administratorius pagrįstai šį NT objektą eliminavo iš Pareiškėjo vykdamas PVM apmokestinamą ekonominę veiklą parduotų objektų visumos. Tačiau aplinkybė, jog vien dėl to, kad Pareiškėjas šio buto pardavimo pajamas panaudojo kitam NT objektui pirkti, kuriame, kaip nustatė mokesčių administratorius, tik formaliai deklaravo savo gyvenamąjį vietą, nereiškia, kad ir šis NT objektas turėtų būti eliminuotas iš ekonominės veiklos objektų kaip įgytas asmeniniams tikslams. Juolab, kad jau aukščiau šiame sprendime aprašytų faktinių aplinkybių visuma patvirtina Pareiškėją tęstiniu laikotarpiu vykdytą ekonominės veiklos požymius atitinkančią NT objektų pirkimo, statybos ir pardavimo veiklą.

Pareiškėjas skunde, remdamasis ESTT 2021-09-30 sprendime byloje Nr. C-299/20 suformuota praktika, tvirtina Inspekciją pažeidus PVM direktyva siekiamus tikslus ir vienodo požiūrio principą. Pasak Pareiškėjo, pirminis buto, esančio Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, pardavimas (kai butą Pareiškėjui pardavė V. ir I. G.), remiantis Pareiškėjui nesuprantamais kriterijais, buvo vertinamas kaip PVM neapmokestinamas sandoris, dėl ko pirminės šio objekto statybai V. ir I. G. patirtos PVM apmokestintos išlaidos buvo vertintos kaip neturinčios įtakos Pareiškėjo PVM prievolių skaičiavimui, tuo tarpu antrinis šio buto pardavimas jau buvo vertintas kaip Pareiškėjo atliktas PVM apmokestinamasis sandoris. Tačiau visos tiek Pareiškėjo, tiek pirminio statytojo patirtos PVM apmokestinamosios išlaidos, kurios nebuvo įtrauktos į PVM atskaitą, turi būti įvertintos sprendžiant klausimą dėl Pareiškėjui tenkančios faktiškai mokėtinos PVM sumos. Pareiškėjas nurodo papildomai teikiantis įrodymą – dokumentų sąrašą, patvirtinantį V. ir I. G. namo statyboms patirtas išlaidas, iš kurio matyti, kad Pareiškėjo įsigytam objektui mažiausiai yra priskirta 37 000 Eur PVM apmokestinamųjų išlaidų suma, atitinkamai, 6 421,50 Eur PVM už šį objektą jau buvo sumokėta ir šio objekto apmokestinimo PVM atveju Pareiškėjas turėtų teisę į PVM atskaitą nurodytai sumai.

Nurodytieji Pareiškėjo argumentai yra nepagrįsti. ESTT praktikoje ne sykį yra akcentuota, kad PVM direktyva siekiama, visų pirma, užtikrinti mokesčių neutralumo principą – pagrindinį bendrosios PVM sistemos principą, pagal kurį draudžiama, viena vertus, PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašių prekių, kurios konkuruoja tarpusavyje, tiekimą ir, kita vertus, PVM rinkimo srityje skirtingai vertinti tokią pačią veiklą vykdančius ūkio subjektus (pvz., ESTT 2013-01-17 sprendimo *C. D.*, C-543/11, 31 p., 2021-09-30 sprendimo byloje C-299/20, 36 p.). Ginčo atveju nenustatyta, kad mokesčių administratorius skirtingai vertino tarpusavyje konkuruojančių panašių prekių tiekimus ar tokią pat veiklą vykdančius ūkio subjektus. Šiuo Pareiškėjo nurodomu atveju buvo sprendžiama dėl vieno ir to paties NT objekto tiekimo apmokestinimo PVM. Nustačius, jog Pareiškėjo vykdyta NT objektų pardavimo veikla atitiko visus PVM apmokestinamos ekonominės veiklos požymius, tačiau byloje nesant jokios informacijos apie V. ir I. G. vykdytą veiklą (taip pat ir apie D. I. vykdytą veiklą (Pareiškėjas tvirtina, jog Inspekcija, remdamasi jam nesuprantamais kriterijais, nepagrįstai laikosi skirtingo požiūrio Pareiškėjo objekto, esančio Juodasis kelias 51F, ir D. I. tuo pat metu atlikto greta esančio objekto, esančio Juodasis kelias 51G, pardavimo atvejais), t. y. ar šių asmenų vykdyta veikla atitiko ekonominės NT objektų statybos, pardavimo veiklos požymius, ar tai buvo vienkartinis NT objektų pardavimas, nėra jokio pagrindo kaltinti mokesčių administratorių pažeidus vienodo požiūrio principą, kaip kad tvirtina Pareiškėjas. Be to, pagal pagrindinį PVM sistemos principą PVM mokamas kiekviename prekių ir paslaugų gamybos ar tiekimo etape, neatsižvelgiant į iki tol atliktų sandorių skaičių, pirmesniais gamybos ar platinimo proceso etapais sumokėtas sumas galima atskaityti iš apmokestinamojo asmens mokėtino PVM, t. y. konkrečiu etapu mokeskis mokamas tik nuo šiuo etapu atsiradusios pridėtinės vertės ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui. Atsižvelgiant į išdėstytą, šiame ginče yra aktualus PVM apskaičiavimo būtent Pareiškėjo vykdyto NT objekto tiekimo etape klausimas, todėl prieš tai sekusio to paties turto tiekimo ar kito asmens vykdyto panašaus turto tiekimo apmokestinimo (neapmokestinimo) PVM klausimai nėra reikšmingi sprendžiant dėl Pareiškėjo prievolių PVM srityje. Juolab, kad mokesstinė prievolė yra kiekvieno apmokestinamojo (fizinio ar juridinio) asmens asmeninė prievolė valstybei, apskaičiuojama ir

vykdoma esant imperatyvaus pobūdžio teisės normose įtvirtintiems pagrindams. Todėl sutiktina su Inspekcijos šioje ginčo dalyje konstatuota išvada, jog Pareiškėjo papildomai pateiktas įrodymas – dokumentų sąrašas, kuriame nurodytos V. ir I. G. statant namą Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, 2016-02-09–2016-12-20 laikotarpiu patirtos išlaidos gali būti reikšmingas sprendžiant dėl šių fizinių asmenų mokesčių prievolių valstybei, tačiau nėra pagrindas suteikti Pareiškėjui teisę į 6 421,50 Eur PVM atskaitą, kaip kad reikalaujama skunde.

Dėl NT objektų statybos išlaidų vertinimo apskaičiuojant Pareiškėjo GPM bazę

Šioje ginčo dalyje nustatyta, kad Pareiškėjas, neatsižvelgiant į tai, kad jam buvo duoti trys mokesčių administratoriaus nurodymai: 2020-03-19 Nr. (21.222) FR0706-393, 2020-06-11 Nr. (21.222) FR0706-604, 2021-02-10 Nr. (21.222 Mr) FR0706-198 pateikti juridinę galią turinčius dokumentus, patvirtinančius, kiek ir kokių statybos išlaidų jis patyrė trijų vienbučių gyvenamųjų namų Juodasis kelias 51F, 51G ir 51H, Vilniuje, statybai, pateikti dokumentus ir informaciją apie patirtas išlaidas butų Raudonbalės g. 8A-2 ir L. C. g. 135B-1, Vilniuje, statyboms užbaigti, šių nurodymų iš esmės neįvykdė: 2020-05-25 paaiškinime nurodęs, jog patyrė gyvenamojo būsto statybos išlaidas tiek grynaisiais, tiek mokėjimais iš banko sąskaitos, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad statant asmeninį gyvenamąjį būstą, mokesčių mokėtojas neturi prievolės vesti apskaitą, išlaidų dydžio nurodyti negali, pateikė tris UAB "J1" 2016 m. išrašytas PVM sąskaitas faktūras, pagrindžiančias vienbučio gyvenamojo namo Juodasis kelias 51F, Vilniuje, statybos išlaidas. Jokių kitų dokumentų, pagrindžiančių, kiek ir kokių statybos išlaidų patyrė visų kitų NT objektų statybai, statybos užbaigimui, Pareiškėjas viso mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratoriui nepateikė. Vėliau teiktuose paaiškinimuose (2020-07-23, 2021-03-01) Pareiškėjas nurodė statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų pateikti negalintis, nes duomenų, nesant prievolės, nekaupė ir nesistemino. Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu kreipėsi į Pareiškėjo paaiškinime nurodytus fizinius ir juridinius asmenis, kurie, Pareiškėjo teigimu, pardavė jam statybines medžiagas, atliko statybos darbus. Įvertinęs šių asmenų pateiktus Pareiškėjo vardu išrašytus dokumentus: PVM sąskaitas faktūras, sąskaitas faktūras, darbų atlikimo aktus, sąmatas, atsižvelgęs į Pareiškėjo 2020-05-25 pateiktą paaiškinimą, kuriame jis nurodė medžiagas ir darbus pirkęs asmeninės gyvenamosios paskirties būsto statybai, mokesčių administratorius apskaičiavo, jog Pareiškėjo vykdyto gyvenamojo namo Juodasis kelias 51F, Vilniuje (būtent šį namą Pareiškėjas teigia statęs savo asmeninėms reikmėms), statybos išlaidos sudarė 61 950,59 Eur (Patikrinimo akto 3 lentelė), iš šios sumos 49 187,91 Eur išlaidų apmokėta mokėjimo pavedimais, 12 762,68 Eur – grynaisiais. Pastebėtina, jog išanalizavus Pareiškėjo banko sąskaitų išrašus, daugiau mokėjimų už statybos darbus ar medžiagas mokesčių administratorius nenustatė.

Pareiškėjas skunde Komisijai tvirtina, jog Inspekcija ginčo atveju nepagrįstai apskaičiavo jam mokėtiną GPM sumą, nesilaikydama GPMĮ 19 straipsnio 2 dalyje nustatytos tvarkos, t. y. neatsižvelgdama į daikto sukūrimo būtinąsias išlaidas. Mokesčių administratorius nevertino Pareiškėjo patirtų būtinųjų išlaidų NT sukurti ar pagerinti net 4 objektams iš 5 ir šių objektų atžvilgiu laikėsi pozicijos, kad turtas buvo pastatytas / sukurtas nepatiriant visiškai jokių išlaidų. C. N. nurodo kreipėsi į UAB "D1" ir statybos ekspertą S. F., kad, vadovaujantis ekspertiniu metodu, būtų apskaičiuotos būtiniosios objektų, esančių Juodasis kelias 51H, Juodasis kelias 51G, Raudonbalės g. 8A-2 bei L. C. g. 135 B-1, Vilniuje, statybos darbų ir mechanizmų išlaidos (savikaina). Pareiškėjas 2022-02-28 pateikė Komisijai papildomus paaiškinimus dėl statybos išlaidų dydžio bei UAB "D1" 2022-02-28 vertinimo aktą, kuriame, remiantis UAB "L1" parengtu NT atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynu NTK 2021 XVII, statistiniais duomenimis ir ekspertiniu vertinimu, atkuriamosios vertės nustatymo metodu buvo nustatytos aukščiau nurodytų NT objektų statybinės vertės. Pareiškėjo tvirtinimu, šios vertinimo akte apskaičiuotos būtiniosios NT sukūrimo išlaidos turi būti priskirtos prie turto įsigijimo išlaidų ir, apskaičiuojant GPM bazę, atimtos iš Pareiškėjo gautų apmokestinamųjų NT pardavimo pajamų.

Pasisakant dėl nurodytųjų Pareiškėjo argumentų, visų pirma, pažymėtina, jog ginčas šioje byloje dalyje kyla ne dėl mokesčių administratoriaus pozicijos, kad ginčo NT objektai buvo pastatyti / sukurti nepatiriant visiškai jokių išlaidų, kaip kad tvirtina Pareiškėjas savo skunde, tačiau dėl GPMĮ 19 straipsnio nuostatų tinkamo aiškinimo ir taikymo atimant iš Pareiškėjo gautų GPM apmokestinamųjų pajamų jo patirtas turto statybos išlaidas.

Pagal GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 4 punktą (redakcija, galiojusi šių teisinių santykių atsiradimo metu) apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų atimama per mokesčių laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto įsigijimo kaina ir su to turto ar daikto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos – šio įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka. Pagal GPMĮ 19 straipsnio, nustatančios apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarką bei sąlygas, 1 ir 2 dalis parduotus ar kitaip perleistus nuosavybėn ne individualios veiklos turta, iš gautų pajamų gali būti atimta turto įsigijimo kaina, kuriai priskiriamos išlaidos, patirtos įsigyjant turta, įskaitant su šio turto įsigijimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus, taip pat savo ar sutuoktinio lėšomis (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį) atlikto turto rekonstravimo ir (arba) kapitalinio remonto, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatyme, išlaidos. Tuo atveju, kai turtas yra pasigamintas paties gyventojų, turto įsigijimo kaina laikomos visos to turto pagaminimo, rekonstravimo ir (arba) kapitalinio remonto išlaidos (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį). To paties straipsnio 3 dalyje nustatyti reikalavimai įrodymams, kuriais remiantis yra galima pripažinti pajamas mažinančias išlaidas, o būtent: leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme (toliau – BAĮ) ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.

LVAT praktikoje, aiškinant aukščiau pacituotų GPMĮ nuostatų taikymo taisykles, ne sykį yra pažymėta, kad leistiniais ir tiesioginiais įrodymais GPMĮ 19 straipsnio 3 dalies nuostatų prasme yra pripažįstami: 1. buhalterinės apskaitos dokumentai, turintys visus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus; 2. galiojantys sandoriai, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašyti dokumentai, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį (LVAT 2020-10-07 nutartis adm. byloje Nr. A-1494-438/2020). LVAT savo praktikoje taip pat yra pažymėjęs, jog GPMĮ 19 straipsnyje įtvirtintas teisinis reguliavimas reiškia, kad pareiga pateikti dokumentus, atitinkančius BAĮ nustatytus reikalavimus, tenka mokesčių mokėtojui. Taigi pajamų, gautų už parduotą NT, apmokestinimo GPM atveju mokėtojas, norėdamas pagrįsti aplinkybę, jog jis realiai patyrė NT įsigijimo bei statybos išlaidas, kurios galėtų būti atimamos iš GPM apmokestinamųjų pajamų, šias išlaidas turi pagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais, iš kurių galima nustatyti ūkinės operacijos turinį (LVAT 2018-03-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-238-438/2018, 2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. A-783-575/2018, 2020-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-1764-442/2020, 2021-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-1821-575/2021).

Įvertinus ginčo byloje esančius įrodymus aukščiau pacituotos LVAT praktikos kontekste, darytina išvada, jog Inspekcija pagrįstai iš Pareiškėjo gautų GPM apmokestinamųjų pajamų atėmė juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstas Pareiškėjo faktiškai patirtas 61 950,59 Eur statybos išlaidas, tuo tarpu pripažinti, jog Pareiškėjas patyrė didesnes, nei mokesčių administratorius apskaičiavo patikrinimo metu, statybos išlaidas, Pareiškėjui nepateikus GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje įtvirtintus reikalavimus atitinkančių pirminių, tiesioginių šias išlaidas pagrindžiančių dokumentų, nėra jokio teisinio pagrindo.

Šiame mokesčio ginčo etape Pareiškėjas NT objektų Juodasis kelias 51H, Juodasis kelias 51G, Raudonbalės g. 8A-2 bei L. C. g. 135 B-I, Vilniuje, statybos išlaidas įrodinėja UAB "D1" 2022-02-28 vertinimo aktu, kuris, Komisijos vertinimu, GPMĮ 19 straipsnio 3 dalies taikymo aspektu neatitinka reikalavimų, keliamų leistinam įrodymui, kuriuo remiantis galima būtų pagrįsti patirtas NT įsigijimo (statybos) išlaidas: tai nėra BAĮ reikalavimus atitinkantis buhalterinės apskaitos dokumentas, galiojantis sandoris ar gyventojų surašytas dokumentas, iš

kurių galima nustatyti ūkinės operacijos (pagal BAĮ 2 straipsnio 18 dalį ūkinė operacija – ūkio subjekto veikla, keičianti turto ir (arba) nuosavo kapitalo, finansavimo sumų bei įsipareigojimų dydį ir (arba) struktūrą, pagal šio įstatymo 12 straipsnio 1 dalį visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, kurie surašomi ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio metu arba jiems pasibaigus ar įvykus) turinį, o būtent nustatyti mokesčių mokėtojo realiai patirtų išlaidų dydį. Iš UAB "D1" 2022-02-28 vertinimo akto turinio matyti, kad Pareiškėjo prašymu buvo atliktas vertinimas, kurio tikslas – nustatyti vertinimui pateiktų pastatų statybos darbų vertę, įvertinant tai, kad statybos darbai buvo atliekami ūkio būdu ir skirtingais baigtumais, kad pastatų ar jų dalių (butų) statybinės vertės buvo nustatytos atkuriamosios vertės nustatymo metodu, remiantis UAB "L1" parengtu NT atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynu, statistiniais duomenimis ir ekspertiniu vertinimu. Taigi šioje ginčo dalyje dėl aukščiau nurodytųjų aplinkybių konstatavus, jog Pareiškėjo pateiktas papildomas įrodymas – UAB "D1" 2022-02-28 vertinimo aktas neatitinka GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų įrodymų šios kategorijos ginčiuose leistinumą kriterijų, darytina išvada, jog Pareiškėjas įrodinėjimo pareigos pagrindžiant realiai patirtas NT objektų statybos išlaidas neįvykdė ir todėl Inspekcijos išvada dėl GPM bazės dydžio apskaičiavimo yra teisinga.

Pareiškėjo skunde Komisijai išdėstyta pozicija, jog ginčo atveju mokesčių administratorius privalėjo vadovautis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir apskaičiuoti Pareiškėjo patirtų statybos išlaidų dydį taikdamas arba ekspertinį statybos išlaidų vertinimą, arba UAB "L1" sąmatų skaičiavimo metodus, atmetina kaip nepagrįsta, nes, kaip yra akcentavęs ir LVAT savo praktikoje (LVAT 2020-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-1764-442/2020), tokia pozicija neatitinka įrodinėjimo pareigos paskirstymo taisyklių, įtvirtintų aukščiau minėtose GPMĮ normose, kurios *nenumato jokių išimčių*, kuomet mokesčių mokėtojas galėtų būti atleistas nuo pareigos pagrįsti parduoto NT įsigijimo išlaidas įrodymais, atitinkančiais šiose normose įtvirtintus reikalavimus. Papildomai pastebėtina, jog ir sprendžiant klausimą dėl sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais iš pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tikslu, sąnaudų pripažinimui yra taikomi analogiški reikalavimai, kaip ir išlaidų pripažinimo apmokestinimo GPM tikslais atvejais: sąnaudos turi būti realiai patirtos bei sąnaudų dydis turi būti pagrįstas juridinę galią turinčiais konkrečios ūkinės operacijos turinį patvirtinančiais dokumentais. LVAT, nagrinėdamas ginčą dėl to, ar mokesčių administratorius turėjo pareigą taikyti MAĮ 70 straipsnį ir skaičiuoti pelno mokestį pagal savo įvertinimą, kai mokesčių mokėtojas patikrinimo metu nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų, patvirtinančių į apskaitą įtrauktas sąnaudas, ir pagrindžiančių, kad šios sąnaudos atitinka leidžiamais atskaitymams nustatytus reikalavimus, pažymėjo, kad MAĮ 70 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama ir taikoma sistemiškai, atsižvelgiant į konkretaus mokesčio įstatymą bei negali būti aiškinama ir taikoma tokiu būdu, kad to paties lygmens teisės normos (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio 1 ir 4 dalys), kuriose yra atspindėti pagrindiniai pelno mokesčio principai, prarastų prasmę (LVAT 2022-01-05 nutartis adm. byloje Nr. eA-36-575/2022, 2018-04-04 sprendimas adm. byloje Nr. A-367-602/2018). Atsižvelgiant į išdėstytą, darytina išvada, jog ir šio ginčo atveju Pareiškėjo reikalavimo apskaičiuoti jo patirtų statybos išlaidų dydį, remiantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis, tenkinimas pažeistų šioje ginčo dalyje cituotose GPMĮ nuostatuose įtvirtintus pagrindinius apmokestinimo GPM principus.

Dėl GPM bazės apskaičiavimo įvertinant apskaičiuotą PVM

Komisija, atsižvelgdama į GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 4 punkto ir 5 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagal kurias GPM apmokestinamos gyventojų pajamos – tai pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo gražinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra, *išskyrus gyventojų (gyventojui) apskaičiuotą pardavimo PVM sumą už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas*, nurodo sutinkanti su Pareiškėjo skunde šioje ginčo dalyje išdėstyta pozicija, jog Inspekcija, apskaičiuodama jo GPM apmokestinamąją bazę, nepagrįstai iš apmokestinamųjų pajamų sumos neeliminavo

apskaičiuoto pardavimo PVM. Pažymėtina, jog Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo skundo Komisijai argumentus dėl apskaičiuotos GPM bazės dydžio, 2022-03-22 atsiuntė Komisijai Pareiškėjo GPM bazės, kurią sumažino apskaičiuoto PVM dydžiu, perskaičiavimus.

Nustatyta, kad Pareiškėjui 2015–2018 m. pardavus:

– 2015 m. gyvenamąjį namą Juodasis kelias 51H, Vilniuje, jis gavo 41 322 Eur (50 000 Eur – 8 678 Eur (pardavimo PVM)) pardavimo pajamas, patyrė 11 527 Eur šio turto įsigijimo išlaidas. Apmokestinamosios pajamos sudaro 29 795 Eur (41 322 Eur – 11 527 Eur). Pažymėtina, kad GPM prievolių apskaičiavimo lentelėje taip pat įvertintos Pareiškėjo 2015 m. gautos kilnojamojo turto pardavimo pajamos (10 000 Eur) bei su šio turto įsigijimu susijusios išlaidos (10 000 Eur);

– 2016 m. gyvenamąjį namą Juodasis kelias 51G, Vilniuje, jis gavo 49 587 Eur (60 000 Eur – 10 413 Eur (pardavimo PVM)) pardavimo pajamas, patyrė 6 909 Eur šio turto įsigijimo išlaidas. Apmokestinamosios pajamos sudaro 42 678 Eur (49 587 Eur – 6 909 Eur);

– 2016 m. gyvenamąjį namą Juodasis kelias 51F, Vilniuje, jis gavo 86 777 Eur (105 000 Eur – 18 223 Eur (pardavimo PVM)) pardavimo pajamas, patyrė 63 443 Eur (73 515 Eur (įsigijimo kaina ir su turto pardavimu susijusios išlaidos) – 10 072 Eur (pirkimo PVM)) šio turto įsigijimo išlaidas. Apmokestinamosios pajamos sudaro 23 334 Eur (86 777 Eur – 63 443 Eur);

– 2017 m. butą Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, jis gavo 124 793 Eur (151 000 Eur – 26 207 Eur (pardavimo PVM)) pardavimo pajamas, patyrė 90 996,67 Eur šio turto įsigijimo išlaidas. Apmokestinamosios pajamos sudaro 33 796,33 Eur (124 793 Eur – 90 996,67 Eur);

– 2018 m. butą L. C. g. 135B -1, Vilniuje, jis gavo 120 661 Eur (146 000 Eur – 25 339 Eur (pardavimo PVM)) pardavimo pajamas, patyrė 53 685,02 Eur (64 862,02 Eur (įsigijimo kaina ir su turto pardavimu susijusios išlaidos) – 11 177 Eur (pirkimo PVM)) šio turto įsigijimo išlaidas. Apmokestinamosios pajamos sudaro 66 975,98 Eur (120 661 Eur – 53 685,02 Eur).

Įvertinus perskaičiuotas Pareiškėjo tikrintuoju laikotarpiu gautas GPM apmokestinamąsias pajamas, Pareiškėjui apskaičiuota mokėtina į biudžetą suma sudaro 29 489 Eur: už 2015 m. – 4 469 Eur, už 2016 m. – 9 902 Eur, už 2017 m. – 5 070 Eur, už 2018 m. – 10 048 Eur.

GPM prievolės už 2015–2016 m. apskaičiavimas:

Pajamos/išlaidos	2015 m.		2016 m.	
	Deklaruota	Patikrinimo metu nustatyta	Deklaruota	Patikrinimo metu nustatyta
1. Su darbo arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, Eur	17 029,16	17 029,16	19 301,21	19 301,21
1.1. Išskaičiuota pajamų mokesčio suma, Eur	2 554	2 554	2 896	2 896
2. Gyvybės draudimo išmokos, Eur	578,24	578,24	–	–
2.1. Išskaičiuota pajamų mokesčio suma, Eur	87	87	–	–
3. Gautos dovanos, Eur	30 000	30 000	–	–
4 Neapmokestinamos NT pardavimo pajamos, Eur	–	–	183 000	78 000
5. Privalomai registruotino turto pardavimo pajamos, Eur	60 000	51 322 (60 000 Eur – 8 678 Eur (pardavimo PVM))	60 000	136 364 (165 000 Eur – 28 636 Eur (pardavimo PVM))
5.1. Su turto įsigijimu patirtos išlaidos, Eur	60 000	21 527	60 000	70 352 (80 424 Eur – 10 072 Eur (pirkimo PVM))
6. Apmokestinamosios pajamos, Eur	–	29 795	–	66 012

Pajamos/išlaidos	2015 m.		2016 m.	
	Deklaruota	Patikrinimo metu nustatyta	Deklaruota	Patikrinimo metu nustatyta
7. Pajamos iš veiklos pagal verslo liudijimą, Eur	26 276	26 276	–	–
8. Gyventojų apmokestinamasis pajamas mažinančios išlaidos, Eur	863,43	863,43	340,01	340,01
9. Taikant 15 proc. tarifą apmokestinamų pajamų suma, atėmus išlaidas, Eur (1 eil. + 2 eil. + 6 eil.) – 8 eil..	16 743,97	46 538,97	18 961,20	84 973,20
10. Bendra išskaičiuota pajamų mokesčio suma, Eur (1.1 eil. + 2.1 eil.)	2 641	2 641	2 896	2 896
11. Pajamų mokesčio suma nuo pajamų, apmokestinamų taikant 15 proc. tarifą, Eur (9 eil. x 0,15.)	2 512	6 981	2 844	12 746
12. Gražintina (+), mokėtina (-) mokesčio suma, Eur	129	129	52	52
13. Mokestinio patikrinimo metu papildomai nustatyta mokesčio suma, (11 eil. – 10 eil. + 12 eil.), Eur	–	4 469	–	9 902

GPM prievolės už 2017–2018 m. apskaičiavimas:

Pajamos/išlaidos	2017 m.		2018 m.	
	Deklaruota	Patikrinimo metu nustatyta	Deklaruota	Patikrinimo metu nustatyta
1. Su darbo arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, Eur	21 869,24	21 869,24	20 415,49	20 415,49
1.1. Išskaičiuota pajamų mokesčio suma, Eur	3 280	3 280	3 061	3 061
2. Gyvybės draudimo išmokos, Eur	–	–	6,67	6,67
2.1. Išskaičiuota pajamų mokesčio suma, Eur	–	–	1	1
3. Gautos dovanos, Eur	–	–	–	–
4. Neapmokestinamos NT pardavimo pajamos, Eur	148 000	–	146 270	270
5. Privalomai registruotino turto pardavimo pajamos, Eur	–	124 793 (151 000 Eur – 26 207 Eur (pardavimo PVM))	–	120 661 (146 000 Eur – 25 339 Eur (pardavimo PVM))
5.1. Su turto įsigijimu patirtos išlaidos, Eur	–	90 996,67	–	53 685,02 (64 862,02 Eur – 11 177 Eur (pirkimo PVM))
6. Apmokestinamosios pajamos, Eur	–	33 796,33	–	66 975,98
7. Pajamos iš veiklos pagal verslo liudijimą, Eur	–	–	–	–

Pajamos/išlaidos	2017 m.		2018 m.	
	Deklaruota	Patikrinimo metu nustatyta	Deklaruota	Patikrinimo metu nustatyta
8. Gyventojų apmokestinamąsias pajamas mažinančios išlaidos, Eur	–	–	–	–
9. Taikant 15 proc. tarifą apmokestinamų pajamų suma, atėmus išlaidas, Eur (1 eil. + 2 eil. + 6 eil.) – 8 eil..	21 869,24	55 665,57	20 422,16	87 398,14
10. Bendra išskaičiuota pajamų mokesčio suma, Eur (1.1 eil. + 2.1 eil.)	3 281	3 281	3 062	3 062
11. Pajamų mokesčio suma, nuo pajamų apmokestinamų taikant 15 proc. tarifą, Eur (9 eil. x 0,15)	3 280	8 350	3 062	13 110
12. Gražintina (+), mokėtina (-) mokesčio suma, Eur	1	1	–	–
13. Mokestinio patikrinimo metu papildomai nustatyta mokesčio suma, (11 eil. – 10 eil. + 12 eil.), Eur	–	5 070	–	10 048

Įvertinusi Inspekcijos atliktą Pareiškėjo GPM bazės perskaičiavimą, vadovaudamasi administracinio proceso koncentracijos ir ekonomiškumo principais, Komisija šioje ginčo dalyje keičia skundžiamą sprendimą: vietoje Sprendimu Pareiškėjui nurodyto sumokėti 39 859 Eur GPM, 9 541,08 Eur delspinigių ir 3 986 Eur GPM baudos (10 proc. dydžio), nurodo Pareiškėjui sumokėti 29 489 Eur GPM, 2 948 Eur GPM baudą (10 proc. dydžio) bei su šia GPM suma susijusius GPM delspinigius.

Dėl GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtintos lengvatos taikymo

Iš Inspekcijos patikrinimo metu surinktos medžiagos nustatyta, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2016-02-22 iki 2016-08-23 deklaravo gyvenamąją vietą adresu: Juodasis kelias 51F, Vilniuje, laikotarpiu nuo 2016-08-23 iki 2017-01-24 – adresu: B. N. g. 7-34, Vilniuje, laikotarpiu nuo 2017-01-24 iki 2018-01-18 – adresu: Raudonbalės g. 8A-2, Vilniuje, laikotarpiu nuo 2018-01-18 iki 2019-06-03 – adresu: L. C. g. 135B-1, Vilniuje. Inspekcija visais atvejais (išskyrus NT adresu: B. N. g. 7-34, Vilniuje, atžvilgiu), taikydama MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, konstatavo, kad Pareiškėjas gyvenamąją vietą nurodytuose NT objektuose deklaravo siekdamas mokesstinės naudos, deklaravimo faktą sudarydamas formalias prielaidas gautas pajamas deklaruoti kaip neapmokestinamąsias. Todėl mokesčių administratorius vertino, kad aptartų NT objektų pardavimo pajamas Pareiškėjas turėjo deklaruoti kaip apmokestinamąsias ir, įvertinęs realiai patirtas ir juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstas turto įsigijimo išlaidas, apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti GPM

Pareiškėjas, remdamasis jo skunde nurodyta teismine praktika, laikosi pozicijos, kad mokesčių administratorius nepagrįstai atsisakė jam taikyti apmokestinimo lengvatą, nes šios lengvatos taikymas nėra siejamas su faktiniu gyvenimu deklaruotoje vietoje, o su gyvenamosios vietos deklaravimu.

Pasisakant dėl Pareiškėjo skundo motyvų, pirmiausia atkreiptinas dėmesys į tai, kad GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nustatytos gautų NT pardavimo pajamų apmokestinimo lengvatos buvo nustatytos Lietuvos Respublikos 2008-12-23 GPMĮ 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 131, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 18 (1) straipsniu įstatymu Nr. XI-111. Iš aptarto įstatymo projekto aiškinamojo rašto turinio (<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=-f3xm4f95m&documentId=TAIS.333070&category=TAK>) matyti, kad šių nuostatų atsiradimas buvo sąlygotas tuo metu buvusios ekonominės / finansinės krizės ir buvo skirtas tam, kad

sudaryti sąlygas mokesčių mokėtojams, kurie parduoda būtent asmeniams tikslams (gyvenamajai vietai) naudotą NT nesuėjus tuo metu galiojusiam 3 m. terminui (praėjus kuriam, NT pardavimo pajamos būtų neapmokestinamos), gautų pajamų neapmokestinti, jeigu objekte buvo 2 metus deklaruota gyvenamoji vieta, arba jeigu gyvenamoji vieta deklaruota trumpiau nei 2 metus, tačiau gautos pajamos per 1 metus panaudojamos kitam tai pačiai paskirčiai skirtam turtui įsigyti. Mokesčio administravimo tikslais šios normos taikymą įstatymų leidėjas susiejo su gyvenamosios vietos deklaravimo faktu, deklaravimą vertindamas ne kaip savitikslių dalyką, o kaip juridinį faktą, įprastai pagrindžiantį realų mokesčių mokėtojo gyvenimą nurodytoje vietoje ir NT panaudojimą būtent tam tikslui, su kuriuo įstatymų leidėjas sieja gautų pajamų neapmokestinimo galimybę. Tačiau nei įstatymų leidėjo įtvirtintas šios teisės normos turinys, siejantis neapmokestinimo galimybę su gyvenamosios vietos deklaravimo faktu, nei Pareiškėjo nurodytos teismų praktikos nuostatos nesudaro pagrindo konstatuoti, kad mokesčių administratorius neturi teisinio pagrindo neleisti (arba priešingai, leisti) mokesčių mokėtojui pasinaudoti apmokestinimo išimtimi, nustatęs ir pagrindęs, jog vykdytų operacijų turinys ir juridiniai faktai neatitinka jų deklaruotų aplinkybių, remdamasis MAĮ 69 straipsnio 1 ar 2 dalies nuostatomis.

Pasisakant dėl nurodytos teismų praktikos įtakos šiam mokestiniam ginčui, paminėtina, kad pagal Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 15 straipsnio 1 dalį vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus formuoja LVAT, o minėto straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad į LVAT sprendimuose ir nutartyse pateikiamus įstatymų ir kitų teisės aktų taikymo išaiškinimus atsižvelgia valstybės ir kitos institucijos, kiti asmenys, taikydami tuos pačius įstatymus ir kitus teisės aktus. Susipažinus su minimų teismo nutarčių turiniu, pažymėtina, kad, pavyzdžiui, dvejose iš jų: LVAT 2018-04-11 nutartyje adm. byloje Nr. eA-614-556/2018, 2020-02-26 nutartyje adm. byloje Nr. A-307-442/2020 (abiem atvejais mokesčių mokėtojai siekė neapmokestinti iš konkretaus vieno NT pardavimo gautų pajamų mokesčių mokėtojo atžvilgiu taikant turinio prieš formą principą) buvo išspręsti konkretūs mokestiniai ginčai, kurių aplinkybės nėra tapačios kilusiam ginčui. Todėl tai, jog aptartose bylose tiek mokesčių administratorius, tiek teisminės instancijos nenustatė būtinybės nukrypti nuo imperatyvių GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatų (siejančių lengvatos taikymą su gyvenamosios vietos deklaravimu) taikymo, nesudaro pagrindo pripažinti, kad Inspekcija neturi teisinio pagrindo, kvalifikuodama NT pardavimo pajamas, taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas. Paminėtina, kad LVAT 2019-10-08 nutartimi adm. byloje Nr. A-3822-968/2018 mokestinio ginčo byla (kurioje buvo sprendžiamas ne tik ginčijamos lengvatos taikymo klausimas) buvo gražinta 1-osios instancijos teismui nagrinėti iš naujo ir galutinis ginčas išspręstas (konstatavus, jog GPMĮ mokestine lengvata mokesčių mokėtojai, nepaisant deklaravimo aplinkybių, naudojami nepagrįstai) Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimu adm. byloje Nr. eI-1126-331/2020. Taigi, įvertinus aptartas aplinkybes ir tai, jog LVAT (2014-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A-556-990/2014) yra pabrėžęs, kad net viena skirtinga faktinė aplinkybė gali suponuoti visiškai kitokio sprendimo priėmimą, nepaisant to fakto, kad iškelti reikalavimai gali būti identiški, nes visuomeniniai santykiai pasižymi įvairumu, dėl ko gali kisti ir teisinis tų santykių kvalifikavimas, Komisija neturi pagrindo sutikti su Pareiškėjo skundo motyvais, jog jis pagrįstai gali pasinaudoti gautų lėšų neapmokestinimu remiantis aplinkybe, kad aptartuose NT objektuose (kurie PVMĮ prasme buvo pripažinti ekonominės veiklos objektais) jis buvo deklaravęs gyvenamąją vietą.

LVAT praktikoje laikomasi nuoseklios pozicijos, jog MAĮ 69 straipsnyje nustatytas specialius mokesčių apskaičiavimo būdas yra taikomas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo (LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013, 2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-26-602/2015). Tai yra nors tokiais atvejais vertinami ir mokesčių administratoriaus „perapibūdinami“ sandoriai būna realiai sudaryti, juos sudarius, keičiasi turto savininkai, pagal juos atliekami mokėjimai arba vykdomos

užskaitos, įvyksta tam tikri formalūs juridiniai faktai ir įvykiai, tačiau jų sudarymas ir vykdymas stokoja ekonominio tikslingumo ir pagrindimo, o sudarytų sandorių (įvykdytų operacijų) pasėkoje atsiradę pokyčiai sudaro formalias sąlygas nemokėti mokesčio, jį sumažinti, jį atidėti, jo mokėjimą nukelti neapibrėžtam laikui. Todėl ginčo situacijoje nustačiusi aplinkybes, jog: pirma, Pareiškėjas NT objektus įsigijo, juose vykdė statybos, remonto darbus ne siekdamas juose apgyventi, o parduoti, nes sandoriai vyko sparčiu tempu, pardavimą lėmusios Pareiškėjo nurodomos tariamai nepatogios NT objektų dislokacijos aplinkybės buvo ir galėjo būti žinomos iki objektų įsigijimo, antra, nors Pareiškėjas, įsigijęs NT objektus, juose deklaruodavo gyvenamąją vietą, tačiau juose negyveno ir pagal įstatymų leidėjo apibrėžtą naudojimo paskirtį nenaudojo (nustatytos aplinkybės dėl komunalinių paslaugų ginčo objektuose teikimo, gyvenamosios vietos deklaravimas objektuose ir pasikeitus jų savininkams, kitos gyvenamosios vietos nurodymas santykiuose su kitais subjektais ar asmenimis ir pan., kurių Pareiškėjas neginčija), Inspekcija pagrįstai, taikydama MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, konstatavo, kad gyvenamosios vietos deklaravimo veiksmus Pareiškėjas atlikdavo siekdamas mokestinės naudos, kad galėtų gautas NT pardavimo pajamas deklaruoti kaip neapmokestinamas pajamas. Todėl Inspekcija pagrįstai, atkūrusi dirbtinas Pareiškėjo gyvenamosios vietos deklaravimo aplinkybes, Pareiškėjo gautas NT pardavimo pajamas kvalifikavo kaip apmokestinamasias.

Pareiškėjas skunde akcentuoja, jog Inspekcija formuoja kitokią šioje ginčo dalyje aptariamą teisės normos aiškinimo ir taikymo praktiką, todėl turi būti sprendžiamas Pareiškėjo atleidimo nuo GPM delspinigių klausimas dėl klaidingo komentaro.

Pasakydama dėl šio Pareiškėjo reikalavimo, Komisija pažymi, jog iš aukščiau šioje sprendimo dalyje aptartų aplinkybių yra akivaizdu, kad Pareiškėjo veiksmai formaliai deklaruojant gyvenamasias vietas įsigytuose ir parduoti skirtuose (juose negyvenant ir neketinant gyventi) NT objektuose pagrįstai buvo pripažinti mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimu mokesčių srityje, tai yra sąmoningais veiksmais siekiant sudaryti formalias sąlygas gautas pajamas deklaruoti kaip neapmokestinamasias. Atsižvelgiant į tai, sutikti su Pareiškėjo argumentais, kad apibendrintame GPMĮ komentare Inspekcijos pateiktas GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto normos turinio, siejant jį su gyvenamosios vietos deklaravimu, aiškinimas suklaidino Pareiškėją dėl lengvatos taikymo galimybės, nėra jokio pagrindo. Juolab, kad ir pats gyvenamosios vietos deklaravimo faktas nėra savitiksliis, o turi atspindėti realiai įvykusias aplinkybes. Todėl Pareiškėjo skunde minimi motyvai dėl GPMĮ komentaro nuostatų nesudaro pagrindo pripažinti juos suklaidinus Pareiškėją ir spręsti jo atleidimo nuo delspinigių (baudų) mokėjimo klausimą, remiantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto pagrindu.

Dėl atleidimo nuo dalies apskaičiuotų delspinigių

Pareiškėjas skunde Komisijai išdėstė prašymą tuo atveju, jeigu nebūtų konstatuota galimybė taikyti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte įtvirtintą atleidimo nuo baudų ir delspinigių pagrindą, atleisti jį nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių mokėjimo vadovaujantis teisingumo, protingumo ir proporcingumo principais. Pasisakant dėl šio Pareiškėjo prašymo paminėtina, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog ir nesant MAĮ įtvirtintų atleidimo nuo baudų ir delspinigių mokėjimo pagrindų, mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo jų mokėjimo, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais. Tačiau pagal LVAT praktiką atleidimas nuo delspinigių (jų dalies) šiuo pagrindu (vadovaujantis teisingumo ir protingumo principais) paprastai yra taikomas *tik esant išskirtinėms aplinkybėms*, kurios buvo nulemtos norminių aktų reikalavimų neatitinkančių mokesčių administratoriaus veiksmų, jo neveikimo, kada apskaičiuoti delspinigiai dėl savo dydžio būtų neadekvatūs padarytam pažeidimui, mokesčių mokėtojo elgesio kontrolės procedūrų metu ar po jų (LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018), kurių buvimas / nebuvimas yra įvertinamas konkrečioje situacijoje. Ginčo situacijoje, Komisijos vertinimu, jokios išskirtinės aplinkybės nėra nustatytos, jokių išskirtinių aplinkybių nenurodė bei nepagrindė ir pats Pareiškėjas. Pareiškėjo skunde nurodytos geranoriško bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi aplinkybės, aplinkybė, jog mokesčių administratorius nenustatė jokių Pareiškėjo atsakomybę sunkinančių aplinkybių jau buvo įvertintos Patikrinimo akto tvirtinimo metu skiriant Pareiškėjui minimalias 10 proc. dydžio papildomai apskaičiuotų

mokesčių baudas. Pareiškėjas kaip aplinkybę, sąlygojančią galimybę taikyti atleidimą nuo dalies delspinigių, nurodo tai, kad jis yra fizinis asmuo, daugiavaikis tėvas, tačiau Patikrinimo akte pateikta informacija, jog Pareiškėjas su sutuoktine augina vieną nepilnametį vaiką.

Pasisakant dėl Pareiškėjo skunde išdėstytų priekaištų mokesčių administratoriui dėl neproporcingai ir nepateisinamai ilgai trukusių kontrolės – mokestinio patikrinimo, patikrinimo akto tvirtinimo procedūrų, pažymėtina, jog iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius Pareiškėjo tikrinimo veiksmus pradėjo ir atliko jam MAĮ suteiktos kompetencijos ribose, Pareiškėjo patikrinimas už 2015 m. atliktas nepažeidžiant MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų patikrinimo atlikimo senaties terminų. Todėl Pareiškėjo argumentai dėl ypatingai ilgo (maksimalaus) laikotarpio, už kurį yra apskaičiuoti mokėtini mokesčiai, kaip pagrindo sprendžiant atleidimo nuo dalies delspinigių klausimą vertinimo, atmestini kaip nepagrįsti. Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad pats mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2019-12-02 ir baigtas 2021-07-30, sustabdytas keturis kartus, tačiau byloje nėra duomenų apie tai, kad mokesčių administratorius būtų vilkinęs kontrolės veiksmus, kas galėjo turėti įtakos Pareiškėjui apskaičiuotų delspinigių dydžiui. Pažymėtina, jog mokestinis patikrinimas buvo stabdomas dėl paties Pareiškėjo veiksmų: mokesčių administratorius davė Pareiškėjui 4 mokesčių administratoriaus nurodymus: 2020-01-09 Nr. (21.222) FR0706-42, 2020-03-19 Nr. (21.222) FR0706-393, 2020-06-11 Nr. (21.222) FR0706-604, 2021-02-10 Nr. (21.222 Mr) FR0706-198, kuriuos visus, kaip matyti iš Patikrinimo akto 2–4 psl. pateiktos informacijos, Pareiškėjas įvykdavo tik dalinai. Patikrinimo akto tvirtinimo procedūra centriniame mokesčių administratoriuje buvo sustabdyta dėl Pareiškėjo pateikto pasiūlymo mokesčių administratoriui pasirašyti susitarimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio.

Pareiškėjo priekaištai dėl mokesčių administratoriaus atliktų procedūrų kokybės – centrinis mokesčių administratorius nustatė, jog iš dalies mokestinis patikrinimas atliktas neteisingai ir atliko Patikrinimo akto korekcijas pagal Pareiškėjo pastabas, taip pat atmestini kaip nepagrįsti. Iš bylos medžiagos matyti, kad Patikrinimo akte apskaičiuota PVM suma Sprendimo priėmimo metu buvo koreguota vėlgi Pareiškėjui tik derybų su mokesčių administratoriumi metu pateikus PVM sąskaitas faktūras, kurių jis nebuvo pateikęs patikrinimo metu. Be to, Inspekcija, keisdama Patikrinimo akte apskaičiuotas ir Pareiškėjui nurodytas sumokėti sumas, priėmė Sprendimą jai MAĮ 132 straipsnio 2 dalies suteiktos kompetencijos ribose.

Pasisakant šiuo mokestinio ginčo aspektu atkreiptinas dėmesys į tai, jog ir LVAT ne sykį yra akcentavęs, kad delspinigių pagrindinė paskirtis yra ne nubausti, o kompensuoti valstybei žalą dėl pavėluotai į biudžetą patekusių pinigų. Laiku nesumokėjus mokesčių, pinigai, turėję būti valstybės žinioje, buvo pareiškėjo žinioje, tad kompensavimas valstybei dėl to delspinigių pavidalu yra teisingas. LVAT taip pat yra nurodęs, kad delspinigių skaičiavimas nepriklauso nuo mokesčių administratoriaus elgesio, t. y. nuo patikrinimo akto surašymo laiko, ir pažymėjęs, jog tai priklauso nuo paties mokesčių mokėtojo, nes jis neturi jokios pareigos laukti, kol mokesčių administratorius atliks jo patikrinimą ir priskaičiuos jam mokėtinas į biudžetą sumas. Priešingai, mokesčių mokėtojas turi pareigą pats deklaruoti ir sumokėti mokesčius dar iki mokestinio patikrinimo. Jeigu mokesčių mokėtojas laiku būtų sumokėjęs mokesčius ir tokiu būdu tinkamai įvykdęs savo pareigą sumokėti mokestį, dėl jo nebūtų reikėję atlikti mokestinį patikrinimą ir jam nebūtų buvę priskaičiuoti jokie delspinigiai (LVAT 2009-09-10 nutartis adm. byloje Nr. A-442-877/2009, 2020-03-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-3247-575/2020).

Taigi Komisija, atsižvelgusi į aptartas aplinkybes, nurodo neturi pagrindo, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalimi, atleisti Pareiškėją nuo PVM ir GPM delspinigių (ar jų dalies) mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalimi, 100 straipsnio 2 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 1 ir 4 punktais, n u s p r e n d ž i a :

1. Patvirtinti Inspekcijos 2022-01-12 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 Mr)-FR0682-6 dalį, kuria Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 67 611 Eur PVM, 22 392,09 Eur PVM delspinigius ir 6 761 Eur PVM baudą.

2. Pakeisti Inspekcijos 2022-01-12 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 Mr)-FR0682-6 dalį, kuria Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 39 859 Eur GPM, 3 986 Eur GPM baudą ir 9 541,08 Eur GPM delspinigius, vietoje nurodytų sumokėti 39 859 Eur GPM, 3 986 Eur GPM baudos ir 9 541,08 Eur GPM delspinigių, nurodyti Pareiškėjui sumokėti 29 489 Eur GPM, 2 949 Eur baudą bei su šiuo mokesčiu susijusius GPM delspinigius.

3. Neatleisti Pareiškėjo nuo PVM ir GPM delspinigių mokėjimo.

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

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė