



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL K.K. SKUNDO**

2022 m. rugpjūčio d. Nr. S- (7-77/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensčio, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja) išnagrinėjo K.K. (toliau – Pareiškėja, K.K.) 2022-05-11 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2022-04-20 Sprendimo Nr. 68-41 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovas advokatas P.G. bei Inspekcijos atstovė K.B. dalyvavo 2022-06-14 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Kauno AVMI) atliko Pareiškėjos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) ir gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą už 2014–2018 metų laikotarpį ir 2021-12-30 surašė patikrinimo aktą Nr. (7.45 Mr) FR0680-402 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriuo, taikydama Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10, 69 ir 70 straipsnius, apskaičiavo papildomai į valstybės biudžetą mokėtinus 33962 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) ir 2599 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM). Kauno AVMI 2022-02-22 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45 Mr) FR0682-32 (toliau – sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo) patvirtino Patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 33962 Eur PVM, 2599 Eur GPM, 15196,29 Eur PVM delspinigių, 934,89 Eur GPM delspinigių, 30 proc. dydžio 10189 Eur PVM baudą ir 780 Eur GPM baudą.

Inspekcija Sprendimu patvirtino Kauno AVMI sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo ir neatleido Pareiškėjos nuo Kauno AVMI sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo apskaičiuotų ir patvirtintų delspinigių bei paskirtų baudų mokėjimo.

Komisija 2022-06-01 protokoliniu sprendimu Nr. PP-150 (7-77/2022) sustabdė Pareiškėjos 2022-05-11 skundo dėl Inspekcijos Sprendimo nagrinėjimą iki kol paaiškės ar yra pasirašytas susitarimas tarp ginčo šalių arba yra atmestas pasiūlymas pradėti derybas. Inspekcija 2022-06-03 raštu Nr. (24.10-31-5Mr)R-2438 informavo Komisiją, jog nėra pagrindo pasirašyti susitarimo su mokesčių mokėtoju dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio, todėl Pareiškėjos 2022-05-11 skundo dėl Inspekcijos Sprendimo nagrinėjimas atnaujinamas ir Pareiškėjos 2022-05-11 skundas nagrinėjamas iš esmės.

I. Dėl apmokestinimo GPM

Dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo

Pareiškėja Komisijai pateiktame skunde nurodo, kad Patikrinimo akte nėra pasisakyta dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygų ir pagrindų ginčo turto pardavimo sandoriams. Ginčo turto pardavimo sandorių pagrindu buvo nustatyta, kad turtą už sutartyse nurodytas kainas

faktiškai kaip savininkai pardavė tretieji asmenys, t. y. I.K. ir D.K. (toliau – Tretieji asmenys). Būtent Tretieji asmenys faktiškai gavo pajamas iš nekilnojamojo turto pardavimo ir šias pajamas naudojo investicijoms į tolimesnius nekilnojamojo turto projektus (sandorius).

Pareiškėja nurodo, kad Kauno AVMI Patikrinimo aktu padarė išvadą, kad turto dovanojimo sandoriai leido išvengti Tretiesiems asmenims ekonominės veiklos vykdymo (nes, Kauno AVMI nuomone, dovanoto turto pardavimas nėra laikytinas ekonominės veiklos vykdymu) ir apmokestinimo GPM, kadangi dėl turto dovanojimo sutartyse nustatytos dovanojamos vertės, turtą pardavę asmenys galėjo remtis dovanos verte kaip įrodymu dėl turto įsigijimo išlaidų. Iš Kauno AVMI Patikrinimo akto argumentacijos ir pateiktos ginčo dovanojimo sandorių analizės matyti, kad iš tikrųjų dovanojimo sandoriais galėjo būti siekiama mokesstinės naudos, tačiau mokesstinė nauda pasireiškė tik apmokestinimo GPM aspektu ir tik ta apimtimi, kiek turto dovanojimo sandoriai leido pagrįsti turto įsigijimo savikainą Tretiesiems asmenims. Pareiškėjo nuomone, turto dovanojimo sandoriai apskritai nėra reikšmingi apmokestinimo PVM tikslu nei kiek tai liečia Pareiškėjos apmokestinimą, nei trečiųjų asmenų sandorių apmokestinimą. Aplinkybė, kaip buvo įgytas parduodamas turtas (jeigu turtas yra PVM objektas ir parduodamas siekiant ekonominės naudos), visiškai nėra svarbi apmokestinimo PVM aspektu. Net ir tuo atveju, jeigu Pareiškėjos sudaryto dovanojimo sandorio atžvilgiu yra taikoma MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostata, tai nekeičia fakto, kad Pareiškėja vis tiek dėl to negalėjo gauti ir faktiškai negavo visiškai jokios mokesstinės (taip pat ir ekonominės bei finansinės) naudos, susijusios su ginčo turto pardavimu.

Pareiškėja skunde išdėsto MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas ir nurodo, kad Kauno AVMI Sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo savo poziciją grindė teikdama nuorodą į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2018-06-13 nutartį adm. byloje Nr. A-1233-442/2018 ir joje nagrinėtą bylą, kuri iš esmės būtent ir paneigia galimybę taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį prieš Pareiškėją ir taikyti Pareiškėjos atžvilgiu apmokestinimą GPM. Iš nurodytos nutarties faktinių aplinkybių matyti, kad LVAT nagrinėtos bylos atveju, ženklią dalį pajamų iš turto pardavimo sandorio faktiškai (tiesiogiai) gavo turtą padovanojęs asmuo, be to, turtą padovanojęs asmuo buvo dar iki dovanojimo sandorio sudarymo suradęs pirkėją ir sudaręs preliminariąją sutartį, gavęs avansą už turto pardavimą. Be to, LVAT nagrinėtos bylos atveju buvo nustatyta, kad tarp šeimos narių, sudariusių perkvalifikuotą dovanojimo sandorį, iki turto dovanojimo sandorio sudarymo buvo sudarytas išankstinis susitarimas dėl lėšų naudojimo, kuris leido pirmosios instancijos teismui ir mokesčių administratoriui neatsižvelgti į aplinkybę, kad po turto dovanojimo sandorio sudarymo lėšos buvo skirstomos šeimos nariams ne dovanotojo, o iš apdovanotojo sąskaitos (žr. LVAT 2018-06-13 nutartį adm. byloje Nr. A-1233-442/2018, p. 26).

Pareiškėjos nuomone, akivaizdu, kad trečiųjų asmenų gautos lėšos iš ginčo turto pardavimo nebuvo skirstomos šeimos nariams – lėšas faktiškai gavo ir naudojo tik Tretieji asmenys ir jas naudojo savo reikmėms. Be to, nei Inspekcija, nei Kauno AVMI nenustatė jokio išankstinio iki ginčo sandorių sudaryto susitarimo dėl būsimų lėšų naudojimo ir pasiskirstymo, todėl nagrinėjamu atveju tiek Inspekcija, tiek Kauno AVMI klydo taikydama MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas ir turinio viršenybės prieš formą principą pritaikė ne to asmens ir ne to sandorio atžvilgiu.

Pareiškėjos nuomone, net ir pritaikius MAĮ 69 straipsnio 1 dalį turto dovanojimo sandoriams, mokesčių administratorius nenurodė jokių aplinkybių ar argumentų, kurie galėtų kaip nors pakeisti ar leisti ignoruoti objektyviai matomą ir nepaneigtą faktinę aplinkybę, kad pajamas iš ginčo turto pardavimo gavo būtent ir tik Tretieji asmenys, o Pareiškėja neįgijo jokių teisių nei į lėšas, gautas iš turto pardavimo, nei galimybių kaip nors daryti įtaką Trečiųjų asmenų gautų lėšų panaudojimui.

Pareiškėja nurodo, kad pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) nuostatas apmokestinimo momentas yra faktinis pajamų gavimo momentas. Vadovaujantis GPMĮ 8 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu ir apmokestinamas gali būti tik faktiškai apmokestinamųjų pajamų gavęs gyventojas. Analizuojamu atveju, net ir pritaikius MAĮ 69 straipsnio 1 dalį nekilnojamojo turto dovanojimo

sandoriams, faktinio pajamų gavimo aplinkybė nesikeičia – pajamas iš ginčo nekilnojamojo turto pardavimo visais atvejais gavo ne Pareiškėjas, o Tretieji asmenys, kurie rūpinosi nekilnojamojo turto įsigijimu, statybomis, pirkėjų paieška ir pardavimu, bei gavo visas su ginčo turto pardavimu susijusias pajamas. Vien MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymas ginčo turto dovanojimo sandoriams negali naujai sukurti faktiškai neegzistavusių faktinių aplinkybių. Šiuo atveju būtina atsižvelgti į nuosekliai formuojamą LVAT praktiką MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo aspektu ir suformuotą taisyklę, draudžiančią naudojantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostata kurti naujus apmokestinimo pagrindus (pvz. žr. LVAT 2017-10-09 nutartyje adm. byloje Nr. eA-786-442/2017, 2013-04-11 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-442-724/2013; 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013; 2017-07-04 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017).

Pareiškėja nurodo, kad MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymas negali pakeisti faktinių ginčo aplinkybių – perkvalifikavus (panaikinus) ar pakeitus ginčo turto dovanojimo sandorius, mokesčių administratorius negali pakeisti (ignoruoti) pajamų gavimo fakto, t. y. objektyviai įvykusios ir nuo Pareiškėjos valios nepriklausančios aplinkybės dėl pajamų gavimo GPMĮ 8 straipsnio 1 dalies prasme. Nagrinėjamu atveju visas (bet kokias) pajamas iš ginčo turto pardavimo gavo Tretieji asmenys, t. y. asmenys, kurie vykdė faktinę ekonominę nekilnojamojo turto statybos ir pardavimo veiklą, realiai sudarė turto pardavimo sandorius ir gavo pajamas už turto pardavimą. MAĮ 69 straipsnio 1 dalis leidžia neatsižvelgti į formaliai sudarytus sandorius ir atkurti šių sandorių pagrindu iškreiptas faktines aplinkybes – nagrinėjamu atveju dovanojimo sandoriais buvo iškreipta tik turto įsigijimo savikainos, aktualios apmokestinimui GPM, skaičiavimo tvarka, kuri yra aktuali ne Pareiškėjai, o Tretiesiems asmenims, kadangi būtent šie asmenys gavo pajamas ir tik jų pajamų apmokestinimui yra aktuali turto įsigijimo savikaina. Nustačius, kad dovanojimo sandoris buvo sudarytas siekiant iškreipti turto įsigijimo savikainą, mokesčių administratorius turėjo visas galimybes trečiųjų asmenų atžvilgiu turto įsigijimo savikainą perskaičiuoti neatsižvelgdamas į ginčo dovanojimo sandorių sudarymą (dovanojimo sutartyse nustatytą turto vertę). Šiuo atveju mokesčių administratorius priėmė akivaizdžiai ydingą ir GPMĮ 8 straipsnio 1 dalies bei MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis prieštaraujantį sprendimą – priėmė sprendimą apmokestinti faktiškai pajamų negavusius ir turto pardavimo sandorių nesudariusius asmenis. Pažeisdamas LVAT nustatytą draudimą taikant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas kurti naujas apmokestinimui reikšmingas faktines aplinkybes ir naujus apmokestinimo pagrindus, mokesčių administratorius savarankiškai taikė apmokestinimą Pareiškėjai, nors nenustatė nei pajamų gavimo fakto, nei turto perleidimo fakto, t. y. sukūrė apmokestinimui aktualias aplinkybes, kurios realybėje niekada neegzistavo.

Pareiškėja pastebi, kad LVAT 2018-06-13 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-1233-442/2018, kuria rėmėsi Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo, buvo nustatyta, kad ir turto pardavimo sandoriai (kurie buvo sudaryti tą pačią dieną, kaip ir dovanojimo sutartis, tame pačiame notarų biure, prieš tai nutraukus galiojusią preliminarąją sutartį, pagal kurią buvo gautas pirkėjo avansas, ir vėl iš naujo sudarius naują pirkimo pardavimo sutartį) buvo sudaryti be ekonominės logikos (nenaudingai juos sudariusiems asmenims, t. y. patyrus ekonomiškai nepagrįstų išlaidų šių sandorių sudarymui). Nagrinėjamu atveju nei Kauno AVMI, nei Inspekcija nenustatė nei vienos aplinkybės, kuri kaip nors galėtų pagrįsti pagrindą taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį ginčo turto pardavimo sandorių atžvilgiu. Trečiųjų asmenų turto pardavimo sandoriai neturi jokių mokesstinės naudos siekimo požymių. Priešingai, jų pagrindu ir atsirado pajamų gavimo momentas bei faktas, t. y. atsirado pagrindas skaičiuoti GPM. Nurodytu atveju nebuvo nustatyta, kad kuri nors sandorio šalis (turto pardavėjas ar pirkėjas) būtų veikusi nesilaikant ekonominės logikos ir (ar) turto pardavimo sandoriai būtų sudaryti kokiomis nors kitomis aplinkybėmis, nei įprastai. Skirtingai nei LVAT 2018-06-13 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-1233-442/2018 nagrinėto mokesstinio ginčo atveju, ginčo turto pirkėjus iš tikrųjų surado faktiniai tikrieji ginčo turto pardavėjai (Tretieji asmenys). Tretieji asmenys rūpinosi visomis su turto pardavimu susijusiomis aplinkybėmis, formalumais, atliko visus veiksmus, kurie įprasti tokių sandorių atveju, įskaitant ir teikė turto pirkėjams pagal Statybų įstatymą privalomą

statytojo garantiją, t. y. nėra nustatyta nei vienos aplinkybės, kuri galėtų pateisinti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymą šių sandorių atžvilgiu ir perkvalifikuoti šiuos sandorius, kaip sudarytus ne Trečiųjų asmenų, o Pareiškėjos.

Pareiškėja nurodo, kad Patikrinimo akte ir sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo, Inspekcijos Sprendime nėra nustatyta (ir apskritai pasisakyta) dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo turto pardavimo sandorių atžvilgiu, kas laikytina akivaizdžia MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo klaida. Vadovaujantis LVAT 2017-10-09 nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017 formuojama MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo praktika, visų sandorių, kurių atžvilgiu taikomos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos, neatskleidimas ir neištyrimas yra vertintina kaip esminė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo klaida, kuri sudaro pagrindą naikinti sprendimus ir įpareigoti atlikti pakartotinį patikrinimą.

Pareiškėja nurodo, kad LVAT, formuodamas MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo praktiką 2017-10-09 nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017 (Dextera precedentas), atskirai pažymėjo ir pabrėžė, kad taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, neužtenka vien tik abstrakčių mokesčių administratoriaus teiginių dėl tariamo mokestinės naudos siekimo. Mokesčių administratorius turi išanalizuoti visą su mokestinės naudos siekimu siejamų sandorių grandinę ir įvertinti ne pavienius sandorius, tokiu būdu iškreipiant apmokestinimui svarbias aplinkybes, bet atlikti visos sandorių grupės sisteminę analizę ir įvertinti visus su tariamos naudos siekimu siejamus sandorius, kad galima būtų atlikti teisingą ginčo teisinių santykių kvalifikavimą. Taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas mokesčių administratorius privalo nustatyti ir įvertinti ginčijamų sandorių sudarymo aplinkybes bei tikslus, trečiųjų asmenų įtaką ginčijamų sprendimų priėmimui.

Pareiškėjos nuomone, nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius iš esmės nepateikė jokių argumentų (pagrindimo) ir paaiškinimų, kaip ir kodėl taiko (bei apskritai ar taiko) MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas ginčo turto pardavimo sandorių pagrindu, kas yra laikytina esmine MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo klaida.

Dėl mokestinę naudą gavusio asmens identifikavimo

Pareiškėja nurodo, kad tinkamas mokestinės naudos gavusio asmens identifikavimas yra viena iš esminių aplinkybių siekiant tinkamai pritaikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, kadangi ši aplinkybė yra ne tik būtina ir esminė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo sąlyga, tačiau nuo šios aplinkybės gali priklausyti ir būtinybė spręsti dėl mokestinių prievolių perkėlimo faktiškai mokestinę naudą gavusiam asmeniui (LVAT 2019-02-06 nutartį adm. byloje Nr. A-33-602/2019; 2018-02-13 nutartį adm. byloje Nr. A-177-556/2018; 2019-11-27 nutartį adm. byloje Nr. eA-4790-968/2019 ir kt.).

Pareiškėjos nuomone, mokestinė nauda dovanojimo sandorių pagrindu susidarė ne Pareiškėjai, o Tretiesiems asmenims – dovanojimo sandoriai leido pakeisti nekilnojamojo turto mokestinės savikainos skaičiavimo būdą Tretiesiems asmenims. Tai vienintelis būdas, kaip ginčo dovanojimo sandoriai turėjo įtakos apmokestinimui GPM reikšmingoms aplinkybėms. Šios aplinkybės yra aktualios ne Pareiškėjai, bet tik Tretiesiems asmenims, kurie ir gavo visą faktinę turto perleidimo ekonominę, finansinę bei mokestinę naudą. Vertinant šias aplinkybes teisingumo, protingumo, proporcingumo principų ir formuojamos LVAT praktikos kontekste, akivaizdu, kad Pareiškėjai jokių būdu negalėjo būti perkeltos mokestinę naudą gavusių trečiųjų asmenų mokestinės prievolės, t. y. pajamų gavusio asmens prievolė sumokėti gyventojų pajamų mokestį nuo faktiškai gautų pajamų – Pareiškėja jokių pajamų iš ginčo turto pardavimo sandorių negavo. Faktas, kad nagrinėjamu atveju MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos yra taikomos ne faktiškai pajamų ir faktinės mokestinės naudos gavusių asmenų atžvilgiu, o Pareiškėjos atžvilgiu, nors Pareiškėja negavo nei pajamų, nei mokestinės naudos, parodo, kad yra padaryta akivaizdi MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo klaida.

II. Dėl apmokestinimo PVM

Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius nenustatė PVM apmokestinimui būtinų sąlygų: aplinkybės, kad mokesčių mokėtojas veikė kaip apmokestinamasis asmuo, ekonominės veiklos vykdymo aplinkybės, turto disponavimo teisės turėjimo ir perleidimo aplinkybės, atlygio gavimo aplinkybės, todėl net ir MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymas turto dovanojimo sandorių atžvilgiu nepagrindžia galimybės Pareiškėjai taikyti apmokestinimą PVM.

Pareiškėja nurodo, kad PVM apmokestinimo taisyklės ir principus nustato PVM Direktyva. Apmokestinimui GPM užtenka nustatyti vien tik pajamų gavimo momentą, tuo tarpu apmokestinimui PVM yra būtina nustatyti ne tik pajamų (atlygio gavimą), bet ir kitas privalomas aplinkybes, galinčias pagrįsti ekonominės veiklos vykdymą ir asmens veikimą kaip apmokestinimo asmens (sandorį asmuo sudarė veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo ir vykdydamas savo ekonominę veiklą).

Pareiškėjos nuomone, nagrinėjamu atveju vien tik MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymas turto dovanojimo sandoriams ir (ar) turto pardavimo sandoriams, negali niekaip pagrįsti ginčo sandorių apmokestinimo PVM, jeigu nėra nustatytos būtiniosios apmokestinimo PVM sąlygos, t. y. nėra nustatytas ekonominės veiklos vykdymas, disponavimo turtu teisės perleidimas, atlygio gavimas ir kt.

Pareiškėja nurodo, kad Kauno VMI nustatė, kad Pareiškėja (ir jos sutuoktinis) negalėjo pateikti su statybomis susijusių dokumentų (nes jų paprasčiausiai neturėjo), taip pat negalėjo pateikti tikslios informacijos apie statybos darbų procesą, eigą. Kauno AVMI Sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nustatytos faktinės aplinkybės parodo, kad Pareiškėja nei vieno sprendimo, susijusio su ekonominės veiklos vykdymu, nesudarė ir neatliko pati (savarankiškai). Pareiškėjos vardu ir interesais, turėdamas įgaliojimą, veikė Trečiasis asmuo. Dar daugiau, iš papildomai su šiuo skundu teikiamų dokumentų matyti, kad Trečiasis asmuo savo vardu ir neatskleisdamas įgaliojimo turėjimo fakto, prisiimdamas visą ekonominę riziką, sudarė sutartis su tiekėjais, bendravo su rangovais, savarankiškai ir priiminėjo visus sprendimus, susijusius nekilnojamojo turto statybomis, statybų eiga, pardavimo procesu ir pardavimu, gavo atlygį už turto pardavimą. Iš Trečiojo asmens pateikto susirašinėjimo su įvairiais statybos darbų rangovais matyti, kad Trečiasis asmuo veikė kaip statytojas – niekur neatskleidė įgaliojimo turėjimo fakto, derėjosi dėl darbų kainų, sutartis su rangovais sudarinėjo tik savo vardu ir savo interesais.

Pareiškėja nurodo, kad net už ginčo turto įsigijimą ir statybas (mokėjimus UAB „B“ atliko Tretieji asmenys. Tretieji asmenys dėl ginčo turto sudarė jungtinės veiklos sutartį su statybų bendrove (UAB „D“ Tretieji asmenys (savo vardu) sudarė tarpininkavimo sutartis dėl ginčo turto pardavimo, savo vardu derėjosi su rangovais, savo vardu ir lėšomis pirkė įvairias statybines medžiagas, prisiėmė finansinius įsipareigojimus, susijusius su ginčo turtu. Iš Inspekcijos Sprendimo 3–5 lape nurodyto faktinių aplinkybių aprašymo matyti, kad Pareiškėja niekur nedalyvavo kaip asmuo, galintis priimti kokį nors savarankišką sprendimą dėl ginčo turto, t. y. neveikė savarankiškai ar kaip asmuo, kuris gali būti laikomas veikiančiu kaip verslininkas ekonominės veiklos vykdymo aspektu.

Pareiškėja nurodo, kad jis neveikė kaip apmokestinamasis asmuo – savarankiškai nepriėmė esminių verslo sprendimų, nepriėmė jokios ekonominės rizikos, būdingos ekonominės veiklos vykdymui. Visos bylos faktinės aplinkybės rodo, kad ekonominę veiklą vykdė ir faktinius su veiklos vykdymu susijusius sprendimus priėmė Tretieji asmenys, kurie faktiškai ir gavo atlygį už turto pardavimą. Tretieji asmenys PVM apmokestinimo prasme sprendė visus klausimus, susijusius su disponavimo turtu – Kauno AVMI ir Inspekcija nenustatė disponavimo turtu aplinkybės. Pareiškėjas turtu nedisponavo ir neturėjo faktinės galimybės priimti jokių sprendimų dėl disponavimo ginčo turtu, todėl negalėjo perleisti disponavimo teisės, kurios perleidimas yra esminė apmokestinimo PVM sąlyga.

Pareiškėjos nuomone, nenustačius jokių aplinkybių, pagrindžiančių Pareiškėjos ekonominės veiklos vykdymą, savarankiškumą, ekonominės rizikos prisiėmimą (visas išlaidas patyrė ne Pareiškėja, o Tretieji asmenys, kurie dengė statybos darbų išlaidas, mokėjo turto įsigijimo kainą), konstatuotina, kad mokesčio patikrinimo metu nebuvo nustatytos būtiniosios apmokestinimo PVM sąlygos: a) Ekonominės veiklos vykdymas (Pareiškėja nepriėmė jokių su

turto įsigijimu ir vystymu susijusių išlaidų, nepatyrė ekonominės rizikos); b) Atlygio gavimas (Pareiškėja negavo atlygio už ginčo turtą); c) Pareiškėjos savarankiškumas (visus sprendimus dėl disponavimo turtu faktiškai priėmė Tretieji asmenys); d) Pareiškėjos disponavimo teisės ginčo turtu turėjimas ir perleidimas (Pareiškėja neturėjo faktinės disponavimo teisės ginčo turtu – visus sprendimus dėl turto disponavimo priėmė ir įgyvendino Tretieji asmenys).

Pareiškėjos nuomone, nurodytos aplinkybės įrodo faktą, kad nėra savarankiškumo ir versliškumo požymio, t. y. nebuvo priiminėjami jokie verslo sprendimai, ir nebuvo vykdoma veikla de facto. Tretiesiems asmenims dengiant su statybomis susijusias išlaidas, konstatuotina, kad visa verslo ekonominė rizika taip pat teko Tretiesiems asmenims.

Pareiškėja nurodo, kad išrašai iš trečiųjų asmenų banko sąskaitos, Trečiųjų asmenų elektroninių laiškų kopijos, kurias papildomai teikia Pareiškėja, objektyviai įrodo, kad faktiškai statybos darbus vykdė, išlaidas patyrė ne Pareiškėja, o Tretieji asmenys. Tretieji asmenys parduodami ginčo turtą kaip statytojai prisiėmė visą pagal Statybos įstatymą statytojui tenkančią riziką dėl galimų defektų.

Pareiškėja nurodo, kad Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVMĮ) ir PVM Direktyvos prasme ekonominį atlygį gavo Tretieji asmenys. Kauno AVMI nenustatė fakto, kad buvo gautas atsiskaitymas kokia nors forma, įskaitant ir kompensacija už statybos darbus ar pan. Nesant pajamų gavimo momento, negalima teigti, kad turto perleidimo sandoriai Pareiškėjui apskritai buvo atlygintini ir Pareiškėja gavo bet kokių pajamų iš ginčo turto perleidimo sandorių. Pajamas faktiškai gavo tik Tretieji asmenys ir nėra nustatyta, kad kokiu nors būdu šios pajamos buvo perleistos Pareiškėjai. Pareiškėja neturėjo galimybės naudotis (disponuoti) nei turtu, nei jokiais pajamomis, susijusiomis su ginčo turto pardavimu.

Pareiškėja nurodo, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) 2020-09-16 sprendimu byloje Nr. C-312/19 (XT prieš VMI) suformavo ne tik Lietuvos, bet ir visos ES mastu reikšmingą PVM Direktyvos nuostatų taikymo ir aiškinimo praktiką, kuria vadovaujantis, PVM apmokestinimas gali būti taikomas tik „apmokestinamajam asmeniui“, kaip jis suprantamas PVM Direktyvos 9 str. 1 dalies 193 str. nuostatų prasme. ESTT išaiškino, kad Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją Direktyvos 2006/112 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 (2016-10-12 Sprendimo Nigl ir kt., C-340/15, EU:C:2016:764, 27punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). ESTT pabrėžė, kad siekiant nustatyti, kas turi būti laikomas PVM „apmokestinamuoju asmeniu“, reikia patikrinti, kas savarankiškai vykdė atitinkamą ekonominę veiklą. Šiuo tikslu reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdo veiklą savo vardu, savo naudai ir savo atsakomybe, taip pat tai, ar jis pats prisiima su savo veikla susijusią ekonominę riziką (2016-10-12 Sprendimo Nigl ir kt., C-340/15, EU:C:2016:764, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

Reikšmingos aplinkybės vertinant ekonominės veiklos su nekilnojamuoju turtu vykdymą, kaip nurodo ESTT nurodytame 2020-09-16 sprendime, yra tai, kas faktiškai pateikė prašymą ir gavo statybos leidimą, kas sudaro statybos rangos sutartį (Sprendimo Nr. C-312/19 42 punktą). ESTT paaiškino, kad vertinant, ar asmuo veikia kaip apmokestinamasis asmuo, nėra reikšminga aplinkybė, kad asmuo veikia kaip kitų asmenų atstovas ar veikia jungtinės veiklos sutarties pagrindu.

Pareiškėja nurodo, kad nei Kauno AVMI, nei Inspekcija nenustatė, kad Pareiškėja šioje byloje veikė vardu ir savo naudai, t. y. prisiimdama kokią nors ekonominę riziką, susijusią su nagrinėjamais apmokestinamaisiais sandoriais. Kaip ir nagrinėta ESTT 2020-09-16 sprendime C-312/19, Pareiškėja faktiškai nedalyvavo santykiuose su kitais trečiais asmenimis, kadangi už Pareiškėją santykiuose su trečiaisiais asmenimis veikė D.K., turėdamas neribotą sprendimų priėmimo laisvę, todėl Pareiškėja negali būti laikoma įvykdžiusia kokius nors apmokestinamuosius sandorius PVM Direktyvos prasme.

Pareiškėjos nuomone, kadangi Pareiškėja pati neįvykdė jokio apmokestinamojo sandorio, iš visų šių aplinkybių matyti, kad šiuo atveju tik toks asmuo, kaip D.K., turi būti laikomas veikusiu savarankiškai, taigi, veikusiu kaip apmokestinamasis asmuo. Kaip ir nurodyta ESTT 2020-09-16 sprendime C-312/19, šios išvados nepaneigia nei aplinkybė, kad Pareiškėja galėjo iš savo lėšų reikšmingai finansuoti žemės sklypo įsigijimą (tokios aplinkybės nustatyta nebuvo, – priešingai, iš bylos medžiagos matyti, kad mokėjimus už sklypus vykdė ne Pareiškėja, o Trečiasis asmuo). Reikšminga aplinkybė yra ta, kad santykiuose su trečiaisiais asmenimis veikė tik D.K., o visa nauda iš ginčo turto pardavimo atiteko tik Tretiesiems asmenims, o ne Pareiškėjai.

Pareiškėjos teigimu, vadovaujantis ESTT išaiškinimais matyti, kad net ir formalus atstovavimo pagrindas (šiuo atveju įgaliojimo) buvimas, nepanaikina atstovavimo teisę turėjusio asmens, savarankiškumo vykdant ekonominę veiklą. ESTT taip pat pabrėžė, kad be to, kiek tai susiję su šio sprendimo 41 punkte nurodytoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatytu reikalavimu veikti savo naudai, iš Direktyvos 2006/112 nuostatų, visų pirma šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkto ir 28 straipsnio, kaip savo išvados 56 punkte pažymėjo generalinė advokatė, matyti, kad tai, jog kito asmens naudai buvo veikama kaip komisierius, nereiškia, kad asmuo negali būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“. Iš tiesų, nors asmuo veikia savo vardu, bet kito naudai, jis laikomas apmokestinamuoju asmeniu dėl minėtoje direktyvoje sukurtos fikcijos, pagal kurią laikoma, kad prieš patiekdamas jis pirmiausia gavo nagrinėjamą turtą (pagal analogiją žr. 2011-07-11 Sprendimo Henfling ir kt., C-464/10, EU:C:2011:489, 35punktą).

Pareiškėjos teigimu, atsižvelgiant į ESTT pateiktą išaiškinimą dėl apmokestinamojo asmens statuso, matyti, kad Pareiškėjas negali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymas šioje byloje niekaip nekeičia fakto, kad net ir pritaikius MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, Pareiškėjas, atsižvelgiant į visas faktines bylos aplinkybes, neįgyja apmokestinamojo asmens statuso ir neatitinka apmokestinamojo asmens kriterijų, kaip jie suprantami pagal PVM Direktyvos 9 straipsnio 1 dalį ir 193 straipsnio nuostatas.

Pareiškėjos nuomone, MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymas geriausiu atveju gali pakeisti faktą, kad formaliai, pagal nacionalines teisės aktų nuostatas, Pareiškėja būtų laikomas paskutiniu perduoto nekilnojamojo turto savininku, tačiau net nuosavybės turėjimas pagal nacionalinę teisę nereiškia, kad asmuo turi ir disponavimo teisę, kuri yra esminė PVM apmokestinimo aspektu. Ne nuosavybės teisės perleidimas, o disponavimo turtu teisės perleidimas turi esminę reikšmę PVM apmokestinimui.

Pareiškėja nurodo, kad ESTT 2015-09-03 byloje Nr. C-523/13 (Fast Bunkering Klaipėda precedentas) yra pasisakęs, kad sandoris būtų laikomas prekių tiekimu asmeniui, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalį, būtina, kad šis sandoris suteiktų šiam asmeniui teisę realiai disponuoti prekėmis kaip savininkui. Iš tiesų, pagal nusistovėjusią teismo praktiką „prekių tiekimo“ sąvoka, įtvirtinta šioje nuostatoje, reiškia ne nuosavybės teisės perdavimą taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, bet apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (Sprendimo Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, 33 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

Pareiškėjos teigimu, MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymas Pareiškėjo atžvilgiu niekaip nekeičia fakto, kad Pareiškėja paprasčiausiai neturėjo disponavimo teisės ginčo turtu, nepriėmė jokių reikšmingų sprendimų dėl ginčo turto disponavimo teisės perleidimo, negavo jokio ekonominio atlygio dėl ginčo turto perleidimo, neperleido disponavimo teisės į ginčo turtą – dėl šios priežasties Pareiškėjos atžvilgiu negalimas joks PVM apmokestinimas, kadangi nėra įvykdyta nei viena apmokestinimui PVM svarbi sąlyga.

III. Dėl netinkamai atlikto apmokestinimo patikrinimo

Pareiškėja nurodo, kad Kauno AVMI ir Inspekcija savo sprendimuose apskritai netyrė ir nevertino PVM apmokestinimui būtinų sąlygų egzistavimo, t. y. netyrė ir nesiaiškino, ar Pareiškėja atitinka apmokestinamojo asmens statusą, ar savarankiškai priėmė kokius nors aktualius su ekonominės veiklos vykdymu susijusius sprendimus, ar faktiškai turėjo disponavimo ginčo turtu teisę, ar šią teisę perleido už atlygį – šios aplinkybės yra esminės siekiant taikyti ginčo sandoriams

apmokestinimą PVM. Mokesčių administratoriui tinkamai neištyrus šių aplinkybių, konstatuotina, kad mokestinis patikrinimas atliktas su akivaizdžiais trūkumais, kurių neįmanoma ištaisyti mokestinio ginčo metu.

Pareiškėja taip pat pažymi, kad pateiks papildomus įrodymus (D.K. el. laiškus ir susirašinėjamą dėl nekilnojamojo turto vystymo projektų įgyvendinimo, statybos darbų užsakymo, vykdymo, finansavimo, D.K. išlaidas statybos darbams pagrindžiančius įrodymus, mokėjimus už įvairius statybos darbus), kas tik papildomai įrodo faktą, kad mokestinis patikrinimas buvo atliktas netinkamai, o Pareiškėja neveikė kaip apmokestinamasis asmuo ir nevykdė jokios ekonominės veiklos, kaip ji suprantama PVM Direktyvos 9 straipsnio 1 dalies nuostatose, bei ESTT praktikoje.

IV. Dėl baudos dydžio

Pareiškėjos nuomone, jai nepagrįstai buvo paskirta 30 proc. dydžio PVM bauda. Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė apskaitos dokumentus, paaiškinimus, bendradarbiavo atliekant mokestinės kontrolės procedūras, kas yra laikoma atsakomybę lengvinančia aplinkybe. Mokesčių administratoriaus sprendimuose nurodytos tariamai Pareiškėjos atsakomybę sunkinančios aplinkybės (MAĮ 69 straipsnio 1 dalies ir MAĮ 71 straipsnio 1 dalies taikymas) buvo pagrindas papildomai apskaičiuoti mokesčius Pareiškėjai, todėl, vadovaujantis nuosekliai formuojama LVAT praktika, tos pačios aplinkybės negali būti vertinamos ir kaip aplinkybės, sudarančios pagrindą apmokestinti Pareiškėją, ir kaip Pareiškėjos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, kadangi toks dvigubas šių aplinkybių įvertinimas sudaro pagrindą konstatuoti *non bis in idem* principo pažeidimą.

Pareiškėja pabrėžė, kad MAĮ 71 straipsnio nuostatų taikymas PVM apmokestinimui nagrinėjamu atveju visiškai neaktualus – niekaip nesusijęs su apmokestinimu PVM, todėl dėl šios aplinkybės apskritai nėra galimybės pagrįsti griežtesnės PVM baudos taikymo Pareiškėjai.

Pareiškėja nurodo, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad asmens atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis negali būti laikomi veiksmai, kurie sudaro mokestinio pažeidimo turinį, kadangi šitaip aiškinant situaciją, pareiškėjo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Kadangi už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą, yra nepagrįsta (LVAT 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012; LVAT 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014 ir kt.). Be to, panašios pozicijos laikomasi ir Konstitucinio teismo praktikoje (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005-11-10 nutarimas Nr. 01/04), kuri draudžia įstatymu nustatyti tokį teisinį reguliavimą, kuriuo remiantis tą pačią aplinkybę galima būtų vertinti ir kaip teisės pažeidimo sudėties elementą, už kurį skiriama įstatyme nustatyta sankcija, ir kaip atsakomybę sunkinančią aplinkybę, kadangi toks teisinis reguliavimas pažeistų dvigubo baudimo (*non bis in idem*) principą.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Pareiškėja tvirtina, kad jai skirtos 30 proc. dydžio GPM ir PVM baudos turi būti mažinamos iki minimalių, t. y. 10 proc. PVM ir GPM baudų, ką patvirtina mokesčių mokėtojams skirtos baudos kituose to paties pobūdžio mokestiniuose ginčiuose (pvz. žr. LVAT 2022-01-26 nutartis adm. byloje Nr. eA-25-602/2022; 2022-04-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-1015-602/2022; 2020-02-26 nutartis adm. byloje Nr. A-269-442/2020). Minimalios baudos skiriamos ir už ženkliai didesnius pažeidimus, taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalį (LVAT 2021-05-26 nutartis adm. byloje Nr. eA-1390-438/2021).

V. Dėl delspinigių

Pareiškėja nurodo, kad buvo apskaičiuota itin ženkli mokestinių delspinigių suma: 15196,29 Eur PVM delspinigiai, 934,89 Eur GPM delspinigiai. PVM ir GPM delspinigių suma sudaro 45 proc. Pareiškėjai papildomai apskaičiuotos mokesčių sumos. Įvertinus dar papildomai skirtą 30 proc. baudą, bendra mokestinių sankcijų suma siekia 75 proc. visos Pareiškėjai apskaičiuotos mokesčių sumos, t. y. itin ženkli mokestinių sankcijų suma, kuri tiek santykinė išraiška, tiek absoliučiu dydžiu, vertintina kaip didelė.

Pareiškėja pažymi, kad jos atžvilgiu mokesčiai skaičiuojami jau nuo 2016 m. vykusių sandorių, t. y. laikotarpis nuo apmokestinimo momento iki mokestinės kontrolės procedūrų

pabaigos yra itin ilgas. Neįprastai ilgas yra ir mokesstinio patikrinimo laikotarpis, nes mokesstinis patikrinimas Pareiškėjos atžvilgiu truko daugiau nei 2 metus, tačiau, kaip matyti iš šio skundo, mokesstinis patikrinimas buvo atliktas su klaidomis, nekokybiškai, todėl formalus mokesčių sankcijų taikymas visa apimtimi, sukuria neproporcingą ir teisingumo bei protingumo principams prieštaraujančią situaciją.

Atsižvelgdamas į tai, Pareiškėja prašo Pareiškėjos atžvilgiu taikyti teisingumo ir protingumo teisinius principus bei atleisti Pareiškėją nuo 90 proc. Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų mokesčių delspinigių sumos. Pareiškėja pažymi, kad tiek LVAT, tiek Komisijos praktika suteikia galimybę tokiomis situacijoms kaip ši, mokesčių ginčą nagrinėjančioms institucijoms taikyti teisingumo, protingumo ir proporcingumo teisinius principus bei atleisti mokesčių mokėtojus nuo dalies apskaičiuotos mokesčių delspinigių sumos (žr. LVAT 2020-12-02 nutartį adm. byloje Nr. A-2714-602/2020; 2021-02-03 nutartį adm. byloje Nr. eA-217-968/2021; 2020-01-21 nutartį adm. byloje Nr. A-5575-602/2019 ir kt.).

Pareiškėja pažymi, kad Inspekcijos praktikoje taiko atleidimą nuo 90 proc. delspinigių ir tais atvejais, kai bendra apskaičiuotų delspinigių suma būna santykinai mažesnė už Pareiškėjos. Pavyzdžiui, LVAT 2021-12-08 nutartimi administracinėje byloje Nr. eA-2807-602/2021 yra patvirtintas atleidimas nuo 90 proc. mokesčių delspinigių itin stambiai nekilnojamojo turto vystymo kompanijai, kuriai bendra apskaičiuota delspinigių suma sudarė tik 23 proc. mokesčių nepriemokos. Pareiškėjos nuomone, Pareiškėjos atleidimas nuo 90 proc. dalies delspinigių nurodytu atveju, leistų bent iš dalies sušvelninti neproporcingus ir sunkiai Pareiškėjai pakeliamus ekonominius padarinius, kuriuos sukėlė formalus mokesčių teisės aktų taikymas.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą.

Inspekcija savo Sprendime išdėstė mokesstinio patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes, nurodė, kad:

- (duomenys neskelbtini) įregistruota Pareiškėjos ir S.K. (toliau – S.K., Pareiškėjos sutuoktinis, sutuoktinis) santuoka; sutuoktiniai turi vieną dukrą – I.K. (buvusi pavardė – K.), gim. (duomenys neskelbtini) (bylos Nr. 3 l. 167, 170);

- (duomenys neskelbtini) įregistruota I.K. ir D.K. santuoka (bylos Nr. 3 l. 168);

- 2014-05-27 tarp UAB „C“ (Pardavėjas) ir Pareiškėjos (Pirkėja) sudaryta Pirkimo–pardavimo sutartis (notarinio registro Nr. 3-4368), kuria Pirkėjai parduoti šie nekilnojamojo turto objektai: žemės sklypas, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esantis (duomenys neskelbtini) (toliau – Žemės sklypas 1); žemės sklypas, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esantis (duomenys neskelbtini) (toliau – Žemės sklypas 2); 1/8 dalis žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) kadastrinis Nr. (duomenys neskelbtini), esančio (duomenys neskelbtini) teritorijoje (toliau – Žemės sklypas 3). Šios Pirkimo–pardavimo sutarties 2.6 punkte pažymėta, kad: Žemės sklypas 1 ir Žemės sklypas 2 pereina Pirkėjai ir jos sutuoktiniui S.K. bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise; Žemės sklypas 3 pereina Pirkėjai ir jos sutuoktiniui S.K. bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise bendrojoje dalinėje nuosavybėje (bylos Nr. 1 l. 171-178);

- 2014-09-05 Pareiškėja ir S.K. Įgaliojimu įgaliojo D.K. sudaryti ir pasirašyti jungtinės veiklos sutartį dėl dviejų dvibučių gyvenamųjų namų statybos Žemės sklype 1 ir Žemės sklype 2 bei atstovauti (duomenys neskelbtini) administracijoje, Nacionalinėje žemės tarnyboje prie Žemės ūkio ministerijos bei jos skyriuose, Teritorijų planavimo ir statybos valstybinės priežiūros departamento statybos valstybinės priežiūros skyriuje, kitose valstybinės valdžios ir valdymo bei savivaldos institucijose, ir kitose įmonėse, įstaigose ir organizacijose, pasirašyti sutartį, susitarimus, sutikimus, gauti iš atitinkamų įstaigų, įmonių ir organizacijų visas reikalingas pažymas, pažymėjimus, planus, statybos leidimą, visus kitus reikalingus leidimus ir kitus dokumentus, sumokėti reikiamus mokesčius, rašyti jų vardu prašymus, pareiškimus, sutikimus, už juos pasirašyti bei atlikti visus kitus veiksmus, susijusius su šiuo pavedimu (bylos Nr. 3 l. 166);

- 2014-09-08 tarp Pareiškėjos bei S.K. (Partneris 1), atstovaujama D.K., ir UAB „D“ (Partneris 2) sudaryta Jungtinės veiklos sutartis (notarinio registro Nr. 3406), kuria Partneris 1 ir Partneris 2, kooperuodami savo turtą, darbą ir žinias, įsipareigojo veikti bendrai šiam tikslui –

Žemės sklype 1 ir Žemės sklype 2 pastatyti ir Nekilnojamojo turto registre įregistruoti du dvibučius gyvenamuosius namus (1.1; 1.2.1; 1.2.2 punktai). Šios Jungtinės veiklos sutarties 4.1 punkte pažymėta, kad šioje sutartyje numatytų dvibučių gyvenamųjų namų statybos darbus pagal šią sutartį organizuoja ir atlieka Partneris 2 (bylos Nr. 3 l. 174-184);

– 2015-11-09 tarp D.K. (Klientas), UAB „A“ (Agentūra), ir V.P. (Tarpininkas) sudaryta Tarpininkavimo paslaugų tiekimo sutartis Nr. 33629, kuria Klientas, Agentūra ir Tarpininkas susitarė dėl tarpininkavimo paslaugų, parduodant Žemės sklypą 2 su jam priklausančiu butu, projektinis plotas 77,11 kv. m., esančius (duomenys neskelbtini) (1-2 punktai). Šios sutarties 3 punktu D.K. patvirtino, kad šis nekilnojamasis turtas priklauso jam nuosavybės teise (bylos Nr. 2 l. 119);

– 2015-12-28 tarp D.K. (Klientas), UAB „A“ (Agentūra) ir V.P. (Tarpininkas) sudarytas Tarpininkavimo paslaugų atlikimo aktas Nr. 1, kuriuo tarpininkavimas pripažintas atliktu – 2015 m. gruodžio mėn. sudaryta preliminarioji buto, esančio (duomenys neskelbtini), pirkimo-pardavimo sutartis (bylos Nr. 3 l. 119);

– 2016-01-15 tarp Pareiškėjos bei S.K., atstovaujimų D.K., ir UAB „D“ sudarytas Susitarimas nutraukti Jungtinės veiklos sutartį (notarinio registro Nr. SN43-160), kuriuo šalys susitarė dėl 2014-09-08 Jungtinės veiklos sutarties nutraukimo. Šiuo Susitarimu nutraukti Jungtinės veiklos sutartį šalys taip pat susitarė, kad: UAB „D“ atsisako teisių į dalį dvibučio gyvenamojo namo, esančio (duomenys neskelbtini) (Jungtinės veiklos sutarties 3.1 ir 3.1.2 punktuose numatytą dalį) ir sutinka, kad nuosavybės teisė į dvibučius namus būtų įregistruota bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise Pareiškėjai ir S.K. (2 punktas); D.K. susitarimo patvirtinimo metu sumokėjo UAB „D“ direktoriui E.J. 16 000 Eur grynaisiais pinigais (3 punktas) (bylos Nr. 1 l. 122-123);

– 2016-01-15 tarp Pareiškėjos bei S.K., atstovaujimų D.K., ir UAB „D“ sudarytas Susitarimas nutraukti Jungtinės veiklos sutartį (notarinio registro Nr. SN43-160), kuriuo šalys susitarė dėl 2014-09-08 Jungtinės veiklos sutarties nutraukimo. Šiuo Susitarimu nutraukti Jungtinės veiklos sutartį šalys taip pat susitarė, kad: UAB „D“ atsisako teisių į dalį dvibučio gyvenamojo namo, esančio (duomenys neskelbtini) (Jungtinės veiklos sutarties 3.1 ir 3.1.2 punktuose numatytą dalį) ir sutinka, kad nuosavybės teisė į dvibučius namus būtų įregistruota bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise Pareiškėjai ir S.K. (2 punktas); D.K. susitarimo patvirtinimo metu sumokėjo UAB „D“ direktoriui E.J. 16 000 Eur grynaisiais pinigais (3 punktas) (bylos Nr. 1 l. 122-123);

– 2016-06-22 tarp Pareiškėjos bei S.K. (Dovanotojai), ir I.K. (Dovanos gavėja) sudaryta Nekilnojamojo turto dovanojimo sutartis (notarinio registro Nr. 4037), kuria Dovanos gavėjai padovanoti šie nekilnojamojo turto objektai: butas, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esantis (duomenys neskelbtini) (toliau – ir Butas 1); butas, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esantis (duomenys neskelbtini) (toliau – ir Butas 2); Žemės sklypas 1 (bylos Nr. 1 l. 166-170);

– 2016-06-22 tarp Pareiškėjos bei S.K. (Dovanotojai), ir I.K. (Dovanos gavėja) sudaryta Nekilnojamojo turto dovanojimo ir naudojimo žemės sklypu tvarkos nustatymo sutartis (notarinio registro Nr. 4038), kuria Dovanos gavėjai padovanoti šie nekilnojamojo turto objektai: butas, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esantis (duomenys neskelbtini) (toliau – ir Butas 4); 925/4420 dalis Žemės sklypo 2 (bylos Nr. 1 l. 161-165);

– 2016-07-08 tarp I.K. (Pardavėja), atstovaujamos D.K., ir R.K. bei I.K. (Pirkėjai) sudaryta Pirkimo-pardavimo sutartis (notarinio registro Nr. 30RS-3296), kuria Pirkėjams parduoti šie nekilnojamojo turto objektai: Butas 4; 185/884 dalis Žemės sklypo 2 (bylos Nr. 1 l. 148-154);

– 2016-08-11 tarp I.K. (Pardavėja), atstovaujamos D.K., ir M.P. bei V.V. (Pardavėjai) sudaryta Pirkimo-pardavimo ir naudojimosi nekilnojamoju daiktu tvarkos nustatymo sutartis (notarinio registro Nr. 5236), kuria Pirkėjams parduoti šie nekilnojamojo turto objektai: Butas 2; 183/884 dalis Žemės sklypo 1 (bylos Nr. 1 l. 141-147);

– 2016-09-13 tarp D.K. (Klientas), UAB „A“ (Agentūra) ir V.P. (Tarpininkas) sudarytas Tarpininkavimo paslaugų atlikimo aktas Nr. 2, kuriuo tarpininkavimas pripažintas atliktu – 2016

m. rugpjūčio mėn. sudaryta preliminarioji buto, esančio (duomenys neskelbtini), pirkimo-pardavimo sutartis (bylos Nr. 3 l. 117);

– 2016-09-21 tarp D.K. (Klientas), UAB „A“ (Agentūra) ir V.P. (Tarpininkas) sudarytas Tarpininkavimo paslaugų atlikimo aktas Nr. 3, kuriuo tarpininkavimas pripažintas atliktu – 2016 m. rugsėjo mėn. sudaryta preliminarioji buto, esančio (duomenys neskelbtini), pirkimo-pardavimo sutartis (bylos Nr. 3 l. 116);

– 2016-09-21 tarp I.K. (Pardavėja), atstovaujamos D.K., ir R.A. (Pirkėja) sudaryta Pirkimo-pardavimo sutartis (notarinio registro Nr. 6174), kuria Pirkėjai, bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise kartu su sutuoktiniu V.A.D.A., parduoti šie nekilnojamojo turto objektai: Butas 1; 701/884 dalis Žemės sklypo 1 (bylos Nr. 1 l. 134-140);

– 2016-12-05 tarp Pareiškėjos bei S.K. (Dovanotojai), ir I.K. (Dovanos gavėja) sudaryta Dovanavimo sutartis (notarinio registro Nr. 8062), kuria Dovanos gavėjai padovanoti šie nekilnojamojo turto objektai: butas, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esantis (duomenys neskelbtini) (toliau – ir Butas 3); 699/884 dalis Žemės sklypo 2; 1/8 dalis Žemės sklypo 3 (bylos Nr. 1 l. 155-160);

– 2017-04-11 tarp I.K. (Pardavėja), atstovaujamos D.K., ir J.M. (Pirkėjas) sudaryta Pirkimo-pardavimo sutartis (notarinio registro Nr. R1-1723), kuria Pirkėjui, bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise kartu su sutuoktine M.M., parduoti šie nekilnojamojo turto objektai: Butas 3; 699/884 dalis Žemės sklypo 2; 1/8 dalis Žemės sklypo 3 (bylos Nr. 1 l. 124-133).

Dėl ginčo esmės

Inspekcija analizavo Kauno AVMI išvadą, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio sudaryti dovanavimo sandoriai dukrai yra apsimestiniai sandoriai, sudaryti tarpusavyje susijusių artimais giminystės ryšiais asmenų, tarpiniai sandoriai nekilnojamojo turto pardavimo sandorių grandinėje.

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui tikrinamuoju laikotarpiu nuosavybės teise priklausė šie nekilnojamojo turto objektai: gyvenamasis namas su kitais pastatais, esantys (duomenys neskelbtini) (šiuo adresu tikrinamu laikotarpiu buvo deklaruota Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gyvenamoji vieta); butas, esantis (duomenys neskelbtini) (parduotas 2015-04-10); garažas, esantis (duomenys neskelbtini) (parduotas 2015-03-19); butas, esantis (duomenys neskelbtini). Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija nustatė, kad: I.K. kartu su sutuoktiniu D.K. 2017 m. baigė statyti nuosavą namą – I.K. pagal 2010-09-10 pirkimo-pardavimo sutartį Nr. 7431 įsigijo žemės sklypą (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esantį (duomenys neskelbtini), kuriame pagal 2017-04-13 deklaraciją apie statybos užbaigimą Nr. ACCR-20-170413-00739 įregistravo gyvenamąjį namą; I.K. gyvenamąją vietą šiuo adresu deklaruoja nuo 2014-03-20, o jos sutuoktinis – nuo 2014-04-25 (bylos Nr. 3 l. 3-4).

Inspekcija išdėstė Pareiškėjos paaiškinimo nuostatas dėl žemės sklypo (duomenys neskelbtini) pirkimo, bei Pareiškėjos sutuoktinio paaiškinimą dėl sprendimo visą nekilnojamąjį turtą padovanoti dukrai (bylos Nr. 2 l. 165).

Inspekcija nurodė, kad dalis nekilnojamojo turto I.K. padovanota 2016-06-22, bei kita dalis – 2016-12-05. Tačiau Tarpininkavimo paslaugų tiekimo sutartis Nr. 33629, kuria susitarta dėl tarpininkavimo paslaugų, parduodant Žemės sklypą 2 su jam priklausančiu butu, projektinis plotas 77,11 kv. m., esančius (duomenys neskelbtini), tarp D.K. (Klientas), UAB „A“ (Agentūra), ir V.P. (Tarpininkas) sudaryta dar 2015-11-09. Jungtinės veiklos sutartis (notarinio registro Nr. 3406), pagal kurią UAB „D“ įsipareigojo organizuoti ir atlikti dvibučių gyvenamųjų namų statybos darbus, nutraukta 2016-01-15. Pareiškėjos sutuoktinis mokesstinio patikrinimo metu teiktame paaiškinime nurodė, kad Jungtinės veiklos sutartį (notarinio registro Nr. 3406) nutraukė, kadangi UAB „D“ ne tik laiku nevykdė sutartų darbų, tačiau ir visiškai nustojo juos daryti, dėl ko teko pačiam organizuoti visų darbų pabaigimą arba pačiam juos padaryti (bylos Nr. 2 l. 165).

Inspekcija konstatavo, kad sprendimas padovanoti dalį ginčo nekilnojamojo turto buvo priimtas ženkliai anksčiau nei buvo sudaryta dovanavimo sutartis bei dar iki Jungtinės veiklos sutarties (notarinio registro Nr. 3406) nutraukimo, po ko, kaip paaiškino Pareiškėjos sutuoktinis, pats atliko dvibučių gyvenamųjų namų statybos darbus bei, to pasekoje, priėmė sprendimą visą nekilnojamąjį turtą padovanoti dukrai.

Inspekcija, pasisakydama dėl Pareiškėjos argumento, kad byloje nėra jokių įrodymų, jog ji ir jos sutuoktinis gavo ir disponavo pinigėmis lėšomis, gautomis už nekilnojamojo turto pardavimą, pritarė Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo išdėstytai pozicijai, kad tai nekeičia padarytų išvadų, nes tarpusavyje artimais giminystės ryšiais susiję asmenys gali susitarti dėl gautų pajamų gražinimo per tam tikrą laiko tarpą, lėšų šaltinis taip pat gali būti kitas. Nagrinėjamu atveju sudarytų apsimestinių sandorių tikslas – išvengti PVM ir GPM prievolių, vykdančių ekonominę veiklą.

Inspekcija išdėstė PVMĮ 2 straipsnio 2, 15 punktų nuostatas, reglamentuojančias apmokestinamojo asmens ir Lietuvos Respublikos apmokestinamojo asmens sąvokas, PVMĮ 2 straipsnio 8 punktą, reglamentuojantį ekonominės veiklos sąvoką, PVMĮ 3 straipsnio 1 dalį, reglamentuojančią, kas yra PVM objektas, taip pat PVMĮ 32 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas dėl PVM neapmokestinamų pastatų, statinių ar jų dalių bei žemės pardavimo.

Inspekcija nurodė, kad siekiant užtikrinti Europos Sąjungos vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo pridėtinės mokesčiu tvarka buvo harmonizuota Europos Sąjungos teisė įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu yra 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusi 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB, PVM Direktyva). Todėl, aiškinant PVMĮ normas sisteminiu teisės aiškinimo metodu, būtina atsižvelgti į minėtų direktyvų nuostatas bei ESTT jurisprudenciją (žr., pvz., LVAT 2019-04-03 nutartį adm. byloje Nr. A-627-442/2019). Inspekcija savo Sprendime išdėstė Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies nuostatas, 10 straipsnio, 12 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas, ESTT nuostatas, susijusias su apmokestinamojo asmens, ekonominės veiklos, ekonominės veiklos savarankiškumo supratimu.

Inspekcija nurodė, kad nagrinėjamu atveju vertintina, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis naujo nekilnojamojo turto (dviejų dvibučių gyvenamųjų namų) statybas vykdė savarankiškai. Iš byloje surinktų duomenų matyti, kad: Vilniaus miesto savivaldybės administracijos 2014-09-26 Leidimai statyti naują (-us) statinį (-ius) Nr. LNS-01-140926-01120 ir Nr. LNS-01-140926-01122 išduoti statytojui S.K. (bylos Nr. 2 l. 82-85); Pareiškėja ir jos sutuoktinis mokestinio patikrinimo metu teiktuose paaiškinimuose nurodė, kad 2014-08-18, planuojant gyvenamojo namo statybas, iš AB D banko paėmė 129 000 Lt paskolą (bylos Nr. 1 l. 184; bylos Nr. 2 l. 165); D.K., mokestinio patikrinimo metu teiktame paaiškinime, nurodė, kad visas statybas organizavo S. ir K.K.; pats sprendimų nepriėmė ir neturėjo įtakos įgaliotųjų sprendimams; visas išlaidas dengė S. ir K.K. (bylos Nr. 3 l. 128).

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis mokestinio patikrinimo metu teiktuose paaiškinimuose nurodė, kad dvibučius gyvenamuosius namus statėsi sau. Pareiškėja paduotame skunde dar kartą pažymėjo, kad niekada neturėjo tikslo statomo turto pardavinėti ir už tai gauti kokių nors pajamų.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio išdėstytus paaiškinimus vertina kritiškai. Be to, aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas įsigyja ar naudoja turtą savo asmeniniams poreikiams tenkinti, netrukdo šio turto vėliau naudoti siekiant vykdyti ekonominę veiklą (žr., pvz., LVAT 2020-07-01 nutartį administracinėje byloje Nr. eA-1436-602/2020).

Inspekcija nurodė, kad Žemės sklypas 1 ir Žemės sklypas 2, kuriame buvo vykdomos dvibučių gyvenamųjų namų statybos, įsigyti 2014-05-24 (bylos Nr. 1 l. 171-178); dvibutis gyvenamasis namas, esantis (duomenys neskelbtini), 2014 m. bei baigtas – 2017 m., o dvibutis gyvenamasis namas, esantis (duomenys neskelbtini), pradėtas statyti 2014 m. bei baigtas – 2016 m. (bylos Nr. 2 l. 9, 21); I.K. padovanotas nekilnojamas turtas buvo parduotas greitai po dovanojimo sutarčių sudarymo – Butas 4 ir 185/884 dalis Žemės sklypo 2 padovanoti 2016-06-22, o parduoti – 2016-07-08; Butas 2 ir 183/884 dalis Žemės sklypo 1 padovanoti 2016-06-22, o parduoti – 2016-08-11; Butas 1 ir 701/884 dalis Žemės sklypo 1 padovanoti 2016-06-22, o parduoti 2016-09-21; Butas 3, 699/884 dalis Žemės sklypo 2 ir 1/8 dalis Žemės sklypo 3 padovanoti 2016-12-05, o parduoti 2017-04-11.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Inspekcija priėjo išvados, kad nekilnojamojo turto perleidimo sandoriai nelaikytini atsitiktiniais, o laikytini Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vykdytos ekonominės veiklos dalimi.

Inspekcija nurodė, kad iš byloje esančių dovanojimo iš pirkimo–pardavimo sutarčių matyti, kad trys butai buvo parduoti už mažesnę bei vienas butas už didesnę kainą nei dovanojimo sutartyse nurodyta jų vidutinė rinkos vertė – Buto 4 vidutinė rinkos vertė nurodyta 95 800 Eur, o parduotas už 77 000 Eur; Buto 2 vidutinė rinkos vertė nurodyta 82 700 Eur, o parduotas už 77 400 Eur; Buto 1 vidutinė rinkos vertė nurodyta 83 500 Eur, o parduotas už 84 000 Eur; Buto 3 vidutinė rinkos vertė nurodyta 97 400 Eur, o parduotas už 90 000 Eur.

Inspekcija nurodė, kad I.K. prievolė mokėti GPM už Buto 4, Buto 2 ir Buto 3 pardavimus neatsirado, o už Buto 1 pardavimą susidarė 75 Eur (500 Eur x 15 proc.) mokėtina GPM suma.

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjos sutuoktinis mokesstinio patikrinimo metu teiktame paaiškinime nurodė, kad dovanojamo turto įvertinimą atliko VĮ Registrų centras (bylos Nr. 2 1. 165).

Inspekcija pažymėjo, kad patikrinimo metu atlikus Pareiškėjos pateiktų dokumentų analizę, nustatyta, kad buvo pateikti tik keli dokumentai, pagal kuriuos galima tiksliai apskaičiuoti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio faktiškai patirtas naujų butų statybos išlaidas 2014-2016 m. laikotarpiu. Iš viso pagal šiuos dokumentus ir Pareiškėjos ir jos sutuoktinio banko sąskaitų išrašus apskaičiuota 68 802,10 Eur statybos išlaidų. Ši suma yra ženkliai mažesnė nei VĮ Registrų centras nustatyta butų statybinė vertė (atkūrimo kaštai) – Buto 4 statybinė vertė sudaro 66 200 Eur; Buto 2 statybinė vertė sudaro 56 072 Eur (įvertinus baigtumo procentą); Buto 1 statybinė vertė sudaro 55 470 Eur (įvertinus baigtumo procentą); Buto 3 statybinė vertė sudaro 55 470 Eur (bylos Nr. 2 1. 7-8, 19-20). Taigi, visų butų statybinė vertė sudaro 244 542 Eur.

Inspekcija nurodė, kad Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis bei MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje numatytais protingumo ir teisingumo kriterijais, statybos išlaidas apskaičiavo remiantis trimis skirtingais šaltiniais – Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pateiktais duomenimis, VĮ Registrų centras pateiktais statinių kadastro duomenimis bei pastatų statybos išlaidomis, apskaičiuotomis pagal UAB „S“ teikiamus statybos įkainių duomenis.

Inspekcija išdėstė GPMĮ 19 straipsnio 1, 2 ir 3 dalių nuostatas dėl turto įsigijimo kainos apskaičiavimo ir nurodė, kad tuo atveju, jeigu Pareiškėja ir jos sutuoktinis būtų asmeniškai pardavinėję ginčo turtą, o ne per tarpininką, kuriuo nagrinėjamu atveju buvo jų duktė, GPM prievolė būtų ženkliai didesnė nei I.K. sumokėta 75 Eur suma.

Inspekcija įvertino Pareiškėjos teiginį, kad pagal LVAT joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokesstinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Inspekcija pažymėjo, kad LVAT yra taip pat nurodęs, kad, siekiant tinkamai atskleisti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies turinį, pirmiausia primintina, kad mokesciniuose teisiniuose santykiuose yra labai svarbus bendrasis sąžiningumo principas, be kita ko, reikalaujantis mokesčio mokėtojo atidumo, rūpestingumo bei draudžiantis piktnaudžiauti teise. MAĮ 69 straipsnio 1 dalis pirmiausia ir apima piktnaudžiavimo teise atvejus bei yra skirtas mokesciniuose teisiniuose santykiuose užtikrinti draudimo piktnaudžiauti teise laikymąsi, šiuo tikslu eliminuojant mokesčių mokėtojų galimybę įgyti nepagrįstą mokesstinę naudą (žr., pvz., LVAT 2021-02-03 nutartį administracinėje byloje Nr. eA-315-556/2021). Netoleruotina ir viešąjį interesą pažeidžiančia turėtų būti pripažįstama situacija, kai dėl atitinkamame mokesciniame santykiuje dalyvavusių asmenų piktnaudžiavimo teise mokesčių mokėtojai išvengtų jiems tenkančių mokesčių prievolių, atitinkamos sumos nebūtų sumokėtos į biudžetą (žr., LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimą administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013). Toleruojant tokią situaciją, be kita ko, būtų pažeisti mokesčių mokėtojų lygybės ir visuotinio privalomumo principai (MAĮ 7 straipsnis, 8 straipsnio 1 dalis), nebūtų užtikrinti iš atsakingo valdymo principo kylantys reikalavimai, susiję su biudžeto pajamų surinkimu. Tai ne tik lemia, kad mokesčių įstatymų nuostatų taikymas negali būti išplėstas tiek, kad apimtų veiksmus,

atliekamus turint tikslą piktnaudžiaujant pasinaudoti apmokestinimo išimtimi ar kita mokesčio lengvata, bet ir įpareigoja mokesčių administratorių bei mokestinį ginčą nagrinėjančią instituciją atsisakyti leisti pasinaudoti mokesčių įstatymų nuostatomis, kai jomis remiamasi ne siekiant įgyvendinti šių nuostatų tikslus, bet siekiant pasinaudoti jomis nustatyta lengvata, nors galimybės pasinaudoti šia lengvata sąlygos buvo įvykdytos tik formaliai. Pats toks atsisakymas suteikti teisę arba lengvatą dėl su piktnaudžiavimu susijusių aplinkybių tėra paprasta konstatavimo, kad piktnaudžiavimo teise atveju objektyvios sąlygos, kurios būtinos, kad būtų suteikta siekiama teisė ar lengvata, nėra įvykdytos, išdava (žr., pvz., LVAT 2020-05-13 nutartį administracinėje byloje Nr. eA-909-602/2020, 2020-07-01 nutartį administracinėje byloje Nr. A-862-438/2020 ir kt.).

Inspekcija nurodė, kad nagrinėjamu atveju, įvertinus visas patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes, spręstina, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis piktnaudžiavo teise, pasinaudoję GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 26 punkte numatyta pajamų neapmokestinimo lengvata (dovanojimo būdu gautos pajamos iš vaikų ir tėvų yra neapmokestinamos), siekė gauti mokestinę naudą ir išvengti nekilnojamojo turto pardavimo pajamų apmokestinimo PVM ir GPM.

Dėl apskaičiuotų bei patvirtintų delspinigių ir skirtų baudų

Inspekcija įvertino Pareiškėjos prašymą atleisti ją nuo Sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo apskaičiuotų bei patvirtintų delspinigių mokėjimo bei, atnaujinus baudos skyrimo procedūrą, skirti mažiausią MAĮ nustatytą baudą.

Inspekcija nurodė, kad Sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Pareiškėjai skirtos vidutinio dydžio, t. y. 30 proc. apskaičiuotų PVM ir GPM mokesčių sumų dydžio baudos.

Inspekcija nurodė, kad Kauno AVMI laikėsi MAĮ 140 straipsnio 5 dalies nuostatų, t. y. atsižvelgė į tai, kad Pareiškėjos atžvilgiu egzistuoja ir lengvinančios aplinkybės (bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi), ir sunkinančios aplinkybės (apskaičiuojant pajamų mokestį taikytos MAĮ 69 ir 70 straipsnių nuostatos, Pareiškėja nepripažįsta nustatytų pažeidimų). Tuo tarpu Pareiškėja, prašydama atnaujinti baudos skyrimo procedūrą, nenurodė tokio prašymo motyvų. Inspekcija vertino, kad vidutinio dydžio baudos Pareiškėjai skirtos pagrįstai.

Inspekcija nurodė, kad nagrinėjamu atveju duomenų apie tai, kad Pareiškėja yra sumokėjusi Patikrinimo aktu apskaičiuotas ir Sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo patvirtintas PVM ir GPM sumas (mokesčiai įskaityti ir (arba) priverstinai išieškoti) nepateikta, todėl pagal MAĮ 141 straipsnio 2 dalį, klausimas dėl atleidimo nuo Sprendimu dėl patikrinimo akto skirtų baudų mokėjimo nespęstinas.

Inspekcija nurodė, kad pagal MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktą, delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį. Pagal MAĮ 97 straipsnio 2 dalį, delspinigiai pradami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos.

Inspekcija, spręsdama klausimą dėl atleidimo nuo dalies apskaičiuotų delspinigių sumos, pažymėjo, kad delspinigiai nėra sankcija už mokesčių įstatymų pažeidimus, o yra mokestinės prievolės užtikrinimo būdas (MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktas). Delspinigiai skaičiuojami kaip kompensacija už tai, kad valstybė atitinkamu laikotarpiu negalėjo naudotis jai pagal mokesčių įstatymus priklausančiomis lėšomis, o mokesčių mokėtojas šiomis lėšomis disponavo nepagrįstai. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – Konstitucinis Teismas) 2006-01-24 nutarime pažymėjo, kad asmens pareiga mokėti mokesčius – konstitucinė pareiga, todėl turi būti nustatytas toks teisinis reguliavimas, kad būtų užtikrintas mokesčių tinkamas mokėjimas, kad mokesčiai būtų mokami laiku. Tam, paisant Lietuvos Respublikos Konstitucijos (inter alia (be kita ko) konstitucinių teisingumo, proporcingumo, teisinio tikrumo, aiškumo principų) reikalavimų, gali būti pasirinktos įvairios priemonės, kaip antai: baudos, delspinigiai, palūkanos ir kt. Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje, nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku, valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei (žr., Konstitucinio Teismo 1997-07-10 nutarimą). Nemokant mokesčių, viešasis

interesas yra pažeidžiamas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo, mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu pažeidžiami ir mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principai, nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys (žr., pvz., Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimą, LVAT 2011-11-14 nutartį administracinėje byloje Nr. A575-3519/2011; 2011-12-29 nutartį administracinėje byloje Nr. A575-3632/2011 ir kt.). Taigi, kaip pažymėjo išplėstinė teisėjų kolegija 2011-11-18 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-143-2619/2011, delspinigių, kaip mokestinės prievolės (į)vykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrina įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą.

Inspekcija nurodė, kad Teismų praktikoje laikomasi pozicijos, kad atleidimas nuo delspinigių mokėjimo MAĮ 8 straipsnio 3 dalies pagrindu yra galimas tik esant išskirtinėms aplinkybėms, kurios buvo nulemtos norminių aktų reikalavimų neatitinkančių mokesčių administratoriaus veiksmų, jo neveikimo – pavyzdžiui, nepateisinamai ilgai truko mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmai, mokesčių administratorius nepagrįstai ilgai delsė atnaujinti mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmus po mokestinio patikrinimo sustabdymo, pirminio patikrinimo metu nevisapusiškai įvertintos su apmokestinimu susijusios aplinkybės, dėl kurių kilo būtinybė atlikti pakartotinius tikrinimo veiksmus), o visą šį laikotarpį buvo skaičiuojami delspinigiai, ir pan., arba tais atvejais, kai yra akivaizdu, kad apskaičiuoti delspinigiai (atliekantys biudžetui laiku nesumokėtų mokesčių kompensacinę funkciją) dėl savo dydžio (pavyzdžiui, artimas, ar net viršijantis pačią mokestinę prievolę) būtų neadekvatūs padarytam pažeidimui, taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimo padarymo aplinkybės (žr., pvz., LVAT 2017-11-06 nutartį administracinėje byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartį administracinėje byloje Nr. A-144-602/2018, 2020-07-29 nutartį Nr. eA-3155-968/2020 ir kt.).

Inspekcija nurodė, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjos mokestinis patikrinimas pradėtas 2019-08-23 ir baigtas 2021-12-30, t. y. truko ilgiau nei dvejus metus, tačiau atkreiptinas dėmesys, kad Kauno AVMI Sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo pažymėjo, jog, įvertinus šalyje susiklosčiusią pandeminę situaciją dėl koronaviruso COVID-19 paplitimo, vadovaujantis Inspekcijos viršininko 2020 m. kovo 26 d. įsakymo Nr. VA-27 „Dėl pagalbos priemonių mokesčių mokėtojams, paveiktiems koronaviruso (COVID-19) sukeltų neigiamų pasekmių“ (redakcija, galiojusi nuo 2020-04-29 iki 2020-05-16) 2 punkto 2.3 ir 2.6 papunkčių bei (redakcija, galiojanti nuo 2021-01-01) 2 punkto 2.3 ir 2.6 papunkčių nuostatomis, Pareiškėja atleista nuo delspinigių, skaičiuojamų už laikotarpį nuo 2020-03-16 iki 2021-10-31. Delspinigiai kontrolės procedūrų metu buvo skaičiuojami trumpiau nei metus, t. y. kontrolės procedūrų trukmė neturėjo įtakos delspinigių sumos išaugimui. Inspekcija priėjo išvados, kad priešingai nei nurodė Pareiškėja, kontrolės procedūrų trukmė nėra laikytina pagrindu atleisti ją nuo delspinigių mokėjimo.

Inspekcijos vertinimu, byloje nėra objektyvių duomenų, kad delspinigių suma nesuderinama su protingumo ir teisingumo principais. Pareiškėjai apskaičiuoti delspinigiai nesiekia nei pusės naujai apskaičiuotų PVM ir GPM sumų, nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis piktnaudžiavo teise. Todėl vertintina, kad Pareiškėja nuo apskaičiuotų delspinigių neatleistina.

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

Pareiškėjos skundas dalyje dėl apskaičiuotų GPM ir PVM atmestinas, ginčijamas Inspekcijos Sprendimas dalyje dėl apskaičiuotų GPM ir PVM bei šių mokesčių delspinigių tvirtintinas. Pareiškėja neatleistina nuo apskaičiuotų GPM ir PVM delspinigių mokėjimo. Pareiškėjos skundas dalyje dėl apskaičiuotų 30 proc. dydžio PVM ir GPM baudų mažinimo dalinai tenkintinas, Inspekcijos Sprendimas šioje dalyje keistinas, šias baudas sumažinant iki 20 proc.

Ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto 2599 Eur GPM, 934,89 Eur GPM delpinigių bei skirtos 30 proc. 780 Eur GPM baudos, taip pat 33962 Eur PVM, 15196,29 Eur PVM delpinigių ir skirtos 30 proc. 10189 Eur PVM baudos. Šiuo atveju mokesčių administratorius taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, pripažindamas, jog Pareiškėja nekilnojamojo turto dovanojimo sandoriais tarp tarpusavyje giminytės ryšiais susijusių asmenų siekė gauti mokesstinę naudą, t. y. išvengti nekilnojamojo turto pardavimo pajamų apmokestinimo GPM ir PVM. Mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja, pažeisdama GPMĮ 19 straipsnio 1–3 dalių nuostatas, 27 straipsnio 1 dalies nuostatas, Metinėse pajamų deklaracijose už 2017–2018 m. nedeclaravo 2016–2017 m. gautų pajamų už parduotą nekilnojamąjį turtą adresu (duomenys neskelbtini), (duomenys neskelbtini), (duomenys neskelbtini) bei (duomenys neskelbtini), nuo šio turto apmokestinamųjų pajamų neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM. Taip pat konstatuota, kad Pareiškėja 2014–2017 m. vykdė PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, tačiau, pažeisdama PVMĮ 3 straipsnio, 64 straipsnio, 32 straipsnio, 71 straipsnio ir 92 straipsnio nuostatas, nuo gautų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų PVM neskačiavo, nedeclaravo ir į biudžetą nemokėjo PVM.

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos Sprendimu, kreipėsi į Komisiją dėl Inspekcijos Sprendimo panaikinimo, nurodydama, kad mokesčių administratorius nenustatė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygų ginčo turto pardavimo sandorių atžvilgiu, taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas tik turto dovanojimo sandoriams, Pareiškėjos atžvilgiu negali būti taikomas apmokestinimas, kadangi perkvalifikavus dovanojimo sandorius nesusidaro sąlygos, būtinos GPM apmokestinimui – faktiškai jokios pajamos iš ginčo turto pardavimo nėra gautos. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius netinkamai identifikavo mokesstinę naudą gavusį asmenį, Pareiškėja neturėjo faktinės disponavimo teisės ginčo turtu, negavo pajamų iš ginčo turto pardavimo, neveikė kaip apmokestinamasis asmuo ir nevykdė ekonominės veiklos (nepriėmė ekonominės veiklos rizikos, nepriėmė jokių savarankiškų sprendimų dėl turto vystymo, išlaidų dengimo ir disponavimo ginčo turtu). Be to, Pareiškėjos nuomone, vertindama Pareiškėjai paskirtas sankcijas Inspekcija neatsižvelgė į teisingumo, protingumo ir proporcingumo principų reikalavimus, pernelyg užsitęsusias mokesčių mokėtojo kontrolės procedūras, itin ilgą laikotarpį, praėjusį nuo ginčijamų sandorių sudarymo momento, įprastai tokiais atvejais skiriamų sankcijų dydžius ir neproporcingai didelį bendrą Pareiškėjai paskirtų sankcijų dydį.

Taigi, nagrinėjamo ginčo atveju Pareiškėja iš esmės neginčija Inspekcijos Sprendimo, Kauno AVMI sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo bei Patikrinimo akto, taip pat ir šio Komisijos sprendimo aprašomosiose dalyse detaliai aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir pateikia konkrečius nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvus. Pareiškėja taip pat nepateikia jokių argumentų dėl aritmetinio mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo. Atsižvelgdama į tai, kad mokesčio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamo atveju Komisija sprendime pasisakys dėl Sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus nesutikimo su Inspekcijos Sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo ir GPM apskaičiavimo pagrįstumo

Ginčas šioje dalyje kilo mokesčių administratoriui, vadovaujantis MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatomis, konstatavus, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2016 m. birželio ir gruodžio mėn. sudaryti nekilnojamojo turto (4 naujos statybos butų, t. y. (duomenys neskelbtini), (duomenys neskelbtini), (duomenys neskelbtini) bei (duomenys neskelbtini)) dovanojimo jų dukrai I.K. sandoriai yra apsimestiniai. Atkūręs tikrąsias sandorių sudarymo aplinkybes, mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis, sudarydami formaliai įstatymų nuostatas atitinkančius nekilnojamojo turto dovanojimo dukrai sandorius, siekė išvengti GPM ir PVM mokėjimo (PVM apskaičiavimo pagrįstumo klausimas nagrinėjamas kitoje šio sprendimo dalyje) nuo 4 butų su jiems priklausančiais žemės sklypais pardavimo pajamų, t. y. siekta išimtinai mokesstinės naudos, pasinaudojant GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 26 punkte numatyta pajamų apmokestinimo lengvata (neapmokestinamos dovanojimo būdu gautos pajamos iš sutuoktinių,

vaikų (įvaikių), tėvų (itėvių), brolių, seserų, vaikaičių ir senelių). Atsižvelgiant į tai, nekilnojamojo turto pardavimo pajamos priskirtos Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamoms. Be to, mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinė nepateikė visų statybos išlaidas pateisinančių dokumentų, kurie pagrįstų jų dukros I.K. pajamų deklaracijoje deklaruotą turto įsigijimo kainą. Mokesčių administratorius statybos išlaidų vertę nustatė vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio ir Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ Nr. VA-103 (toliau – Taisyklės) nuostatomis ir remdamasis trimis skirtingais šaltiniais – Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pateiktais duomenimis, VI „Registrų centras“ pateiktais statinių kadastro duomenimis bei pastatų statybos išlaidų duomenimis, apskaičiuotais pagal UAB „S“ teikiamus statybos įkainius.

Iš Pareiškėjos skunde išdėstytos pozicijos matyti, kad yra ginčijamas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio apmokestinimas taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas. Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius nenustatė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygų ginčo turto pardavimo sandorių atžvilgiu ir šias MAĮ nuostatas taikė tik ginčo turto dovanojimo sandoriams. Pareiškėja negalėjo gauti ir faktiškai negavo visiškai jokios mokestinės (taip pat ir ekonominės bei finansinės) naudos, susijusios su ginčo turto pardavimu. Pareiškėjos teigimu, perkvalifikavus dovanojimo sandorius, nesusidaro sąlygos, būtinos GPM apmokestinimui, nes faktiškai jokios pajamos iš ginčo turto pardavimo nėra gautos. Taip pat, Pareiškėjos nuomone, yra padaryta MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo klaida, kadangi mokesčių administratorius netinkamai identifikavo mokestinę naudą gavusį asmenį, t. y. MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas taikė ne to asmens atžvilgiu. Pareiškėjos nuomone, mokestinė nauda dovanojimo sandorių pagrindu susidarė ne Pareiškėjai, o Tretiesiems asmenims, kurie ir gavo visą faktinę turto perleidimo ekonominę, finansinę bei mokestinę naudą,

Pasisakant dėl šioje ginčo dalyje taikytų MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatų, pažymėtina, jog LVAT praktikoje laikomasi nuoseklios pozicijos, kad MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje numatytas 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. Dėl minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teise faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (LVAT 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013, 2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-26-602/2015, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016, 2020 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-389-968/2020 ir kt.).

MAĮ 69 straipsnio 1 dalies pagrindu vertinami ir mokesčių administratoriaus „perapibūdinami“ sandoriai būna realiai sudaryti, juos sudarius, keičiasi turto savininkai, pagal juos atliekami mokėjimai arba vykdomos užskaitos, tačiau tokių sandorių sudarymas 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 tai, jog, kaip nurodo skunde Pareiškėja, dovanojimo sandorių išdavoje būtent Pareiškėjos dukra disponavo nekilnojamuoju turtu kaip šio turto savininkė, nepaneigia mokesčių administratoriaus galimybės šiuos sandorius vertinti mokestine teisine prasme, siekiant išsiaiškinti, ar sandorių sudarymu šalys siekė įprastinių dovanojimo sandoriams būdingų tikslų, ar mokestinės naudos, nes tokią teisę mokesčių administratoriui nustato MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatos, o mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolė yra tiesioginė mokesčių administratoriaus pareiga (MAĮ 19 straipsnio 1 dalies 3 punktas). Pažymėtina ir tai, kad įstatymai neįpareigoja mokesčių mokėtojo rinktis tokį sandorių sudarymo, atitinkamos veiklos vykdymo būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo

(teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas.

Siekiant tinkamai atskleisti šios įstatymo nuostatos turinį pirmiausia primintina, kad mokestiniuose teisiniuose santykiuose yra labai svarbus bendrasis sąžiningumo principas, be kita ko, reikalaujantis mokesčio mokėtojo atidumo, rūpestingumo bei draudžiantis piktnaudžiauti teise (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013). MAĮ 69 straipsnio 1 dalis pirmiausia ir apima piktnaudžiavimo teise atvejus bei yra skirtas mokestiniuose teisiniuose santykiuose užtikrinti draudimo piktnaudžiauti teise laikymąsi, šiuo tikslu eliminuojant mokesčių mokėtojų galimybę įgyti nepagrįstą mokestinę naudą. Netoleruotina ir viešąjį interesą pažeidžiančia turėtų būti pripažįstama situacija, kai dėl atitinkamame mokestiniame santykiyje dalyvavusių asmenų piktnaudžiavimo teise mokesčių mokėtojai išvengtų jiems tenkančių mokestinių prievolių, atitinkamos sumos nebūtų sumokėtos į biudžetą (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013). Tai ne tik lemia, kad mokesčių įstatymų nuostatų taikymas negali būti išplėstas tiek, kad apimtų veiksmus, atliekamus turint tikslą piktnaudžiaujant pasinaudoti apmokestinimo išimtimi ar kita mokesčio lengvata, bet ir įpareigoja mokesčių administratorių bei mokestinį ginčą nagrinėjančią instituciją atsisakyti leisti pasinaudoti mokesčių įstatymų nuostatomis, kai jomis remiamasi ne siekiant įgyvendinti šių nuostatų tikslus, bet siekiant pasinaudoti jomis nustatyta lengvata, nors galimybės pasinaudoti šia lengvata sąlygos buvo įvykdytos tik formaliai (pvz., 2020-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-862-438/2020, 2021-02-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-315-556/2021 ir kt.).

Teismas ne kartą yra pažymėjęs, kad sprendžiant, ar ginčo sandorių tikslas yra mokestinio pranašumo (mokestinės naudos) įgijimas, būtina nustatyti realų nagrinėjamų sandorių turinį ir paskirtį. Tai darant galima atsižvelgti į visiškai dirbtinį šių sandorių pobūdį bei, be kita ko, į teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius mokestiniuose santykiuose dalyvaujančių subjektų ryšius (LVAT 2020-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-862-438/2020).

Komisija, atsižvelgdama į LVAT praktikos nuostatas ir įvertinusi šioje mokestinio ginčo dalyje surinktų duomenų visumą, šalių pozicijas ginčo klausimu, nurodo neturinti pagrindo abejoti mokesčių administratoriaus konstatuota išvada, kad Pareiškėjos bei jo sutuoktinio formaliai įformintais nekilnojamojo turto dovanojimo jų dukrai I.K. sandoriais, nebuvo siekiama įprastinių tokiems sandoriams būdingų tikslų – apdovanoti dovanos gavėją, tačiau mokestinės naudos. Tokią išvadą, Komisijos vertinimu, pagrindžia ne pavienės Pareiškėjos skunde akcentuojamos su ginčo sandorių sudarymu susijusios faktinės aplinkybės, tačiau mokesčių administratoriaus nustatytų, žemiau šiame sprendime aprašomų faktinių aplinkybių visetas.

Visų pirma Komisija atkreipia dėmesį, kad Pareiškėjos, jos sutuoktinio bei jų dukros rašytiniuose paaiškinimuose Kauno AVMI dėl žemės sklypų įsigijimo tikslo, dovanojimo sandorių aplinkybių atsakymai prieštaringi, formalūs, nenurodytos aiškios faktinės aplinkybės dėl dovanojimo ir naujų butų statybos tikslų. Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu teiktame paaiškinime nurodė, kad labai norėjo gyventi šalia dukros, rado tuo metu vienintelį dar nenupirktą žemės sklypą (duomenys neskelbtini), tačiau jau vedant derybas paaiškėjo, kad tai ne vienas 10 arų žemės sklypas, o padalinti du mažesni žemės sklypai, kadangi tuo metu nebuvo kitokio pasirinkimo, nusprendė vis tiek juos įsigyti <...>. Pareiškėjos sutuoktinio teigimu, jam nepatiko būti Vilniuje, todėl įkalbėjo žmoną nesikraustyti į Vilnių gyventi, namas tapo nebereikalingas ir nekilnojamąjį turtą nusprendė padovanoti dukrai (2020-01-03 gautas Pareiškėjo paaiškinimas). Inspekcijos duomenimis, namų statybos laikotarpiu (2014–2016 m.) tiek Pareiškėja ir jos sutuoktinis, tiek jų dukra turėjo nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto, kuriuose deklaravo gyvenamąją vietą (Pareiškėjai – gyvenamąjį namą (duomenys neskelbtini), I.K. – (duomenys neskelbtini)). Pareiškėja, jos sutuoktinis ar dukra naujai pastatytuose butuose negyveno. Taigi, byloje nustatytos aplinkybės ir įrodymai nepatvirtina, jog dovanojamas nekilnojamasis turtas buvo naudotas asmeniniams apdovanotosios poreikiams tenkinti. Priešingai, byloje nustatyta, kad dėl butų pardavimo buvo įsigyjamos paslaugos jų statybos meti, visi 4 butai po pastatymo netrukus buvo parduoti.

Antra, turto įsigijimą finansavo Pareiškėja ir jos sutuoktinis. Analizuojant naujų gyvenamųjų dvibučių namų statybos aplinkybes, pažymėtina, kad žemės sklypus naujų namų statybai įsigijo Pareiškėja ir jos sutuoktinis bendros jungtinės nuosavybės teise, nekilnojamojo turto statybos ir kitus su statyba susijusius darbus, statybines medžiagas ir kt. apmokėjo Pareiškėja ir jos sutuoktinis, tam naudodami ne tik asmenines lėšas, bet tam tikslui paimtą D banko paskolą. Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos ir jos sutuoktinio tikrinamojo laikotarpio (2014–2018 m.) pajamų – išlaidų analizę, t. y. įvertinęs pinigų likučius banko sąskaitose bei ne banke, šio laikotarpio gautas pajamas bei patirtas išlaidas, konstatavo, kad tikrinamuoju laikotarpiu sutuoktiniams užteko mokesčių administratoriaus nustatytų pajamų vartojimo ir kitoms išlaidoms, įskaitant naujų butų statybos išlaidas, padengti (Patikrinimo akto 17 psl.).

Trečia, sprendimai dėl turto pardavimo inicijavimo priimti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio, o dovanojimo metu buvo žinoma, kad turto objektai yra skirti parduoti. Nekilnojamojo turto UAB „N“ pateiktais duomenimis, D.K. (mokėtojo įgaliotas asmuo) kreipėsi į agentūrą 2015 m. lapkričio mėn. dėl konsultavimo – tarpininkavimo paslaugų parduodant nekilnojamąjį turtą (duomenys neskelbtini), vėliau sutarta dėl tų pačių paslaugų parduodant butus (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini). Taigi, Pareiškėja ir jos sutuoktinis naujai pastatytą nekilnojamąjį turtą pardavinėjo dar nenutraukus Jungtinės veiklos su UAB „C“ sutarties (susitarimas nutraukti jungtinės veiklos sutartį sudarytas 2016-01-15), nepabaigus naujų butų statybos (pastatai įregistruoti VĮ Registrų centras 2016 m. birželio mėn.) ir iki dovanojimo sandorių sudarymo (2016 m. birželio, gruodžio mėn.). Nekilnojamasis turtas buvo parduotas per trumpą laiko tarpą (2016 m. birželio–2017 m. balandžio mėn.), praėjus 1–4 mėn. po dovanojimo sandorių dukrai sudarymo (2016 m. birželio, gruodžio mėn.).

Dovanojimo sandorių įforminimas iš esmės eliminavo GPM apmokestinimo objekto susidarymą. Pažymėtina, kad, lyginant su dovanojimo sutartyse numatyta vidutine rinkos verte (359400 Eur) visi 4 nauji butai buvo parduoti už mažesnę ar jai artimą kainą, t. y. 3 butai buvo parduoti už mažesnę, nei dovanojimo sutartyse numatyta rinkos vertė, todėl GPM prievolė nesusidarė. Vienas butas parduotas už nežymiai didesnę kainą, todėl susidarė simbolinė 75 Eur GPM suma, tačiau ši aplinkybė negali būti vertinama kaip reikšminga, leidžianti kitaip vertinti dovanojimo sandorių dirbtinumą.

Pareiškėja skunde nurodo, kad MAĮ 69 straipsnio 1 dalis leidžia neatsižvelgti į formaliai sudarytus sandorius ir atkurti šių sandorių pagrindu iškreiptas faktines aplinkybes – nagrinėjamu atveju dovanojimo sandoriais buvo iškreipta tik turto įsigijimo savikainos, aktualios apmokestinimui GPM, skaičiavimo tvarka, kuri yra aktuali ne Pareiškėjai (nes Pareiškėja negali gauti ir negauna jokių pajamų iš turto pardavimo), o Tretiesiems asmenims, kadangi būtent šie asmenys gavo pajamas ir tik jų pajamų apmokestinimui yra aktuali turto įsigijimo savikaina. Nustačius, kad dovanojimo sandoris buvo sudarytas siekiant iškreipti turto įsigijimo savikainą, mokesčių administratorius turėjo visas galimybes trečiųjų asmenų atžvilgiu turto įsigijimo savikainą perskaičiuoti neatsižvelgdamas į ginčo dovanojimo sandorių sudarymą (dovanojimo sutartyse nustatytą turto vertę).

Komisijos vertinimu, nėra pagrindo teigti, jog dovanojimo sandoriais buvo iškreipta tik turto įsigijimo savikaina. Toks teiginys galėtų būti svarstomas tik nustačius, kad dovanojimo sandoriai turėjo ekonominę tikslą, nesant dirbtinumą požymių. Mokesčių administratoriaus nustatytos ir anksčiau nurodytos aplinkybės rodo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis, būdami vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų namų pastatų teritorijos žemės sklypų savininkais, finansavę dviejų naujų dvibučių namų šiuose sklypuose statybas, kaip savininkai disponavę pastatytais nekilnojamojo turto objektais (nauji pastatai įregistruoti VĮ Registrų centras bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise), patys priėmę sprendimus parduoti pastatytus objektus, turėjo teisę patys savo vardu parduoti nekilnojamąjį turtą, tačiau įformino nekilnojamojo turto dovanojimą dukrai, kas leido jiems išvengti mokesčių (GPM ir PVM) mokėjimo. Taigi, mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, vertindamas, jog aptariamo nekilnojamojo turto sandoriai yra apsimestiniai, atkūrė iškreiptas ir paslėptas

aplinkybes, su kuriomis siejamas apmokestinimas, ir nurodė, jog nekilnojamojo turto dovanojimo sandoriais nebuvo siekiama šiems sandoriams būdingų tikslų – apdovanoti dovanų gavėją, dovanojimo sandorių vienintelis tikslas – išvengti mokesčių nuo gautų naujai pastatyto nekilnojamojo turto pardavimo pajamų.

Pareiškėja skunde ir jo atstovas Komisijos posėdžio metu akcentavo, kad mokesčių administratorius MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas taikė ne to asmens atžvilgiu, turta už sutartyse nurodytas kainas faktiškai kaip savininkai pardavė I.K. ir D.K., būtent jie faktiškai gavo pajamas iš nekilnojamojo turto pardavimo ir lėšas panaudojo savo reikmėms, lėšos iš ginčo turto pardavimo nebuvo skirstomos šeimos nariams, Kauno AVMI nenustatė jokie išankstinio iki ginčo sandorių sudaryto susitarimo dėl būsimų lėšų panaudojimo ir pasiskirstymo.

Komisija, atsakydama į šiuos Pareiškėjos argumentus, pažymi, kad, įvertinant tai, jog pinigėmis lėšomis disponuoja tarpusavyje artimais giminystės ryšiais susiję asmenys, Komisijos nuomone, nekeičia šioje ginčo dalyje mokesčių administratoriaus padarytų išvadų. Šio mokesčio ginčo atveju aplinkybė, jog byloje nėra duomenų apie tai, kad tarp Pareiškėjos ir jos sutuoktinio bei jų dukros būtų koks nors susitarimas dėl būsimų lėšų panaudojimo ir pasiskirstymo, taip pat nėra duomenų, kad pagal piniginių lėšų judėjimo srautą Pareiškėjai banko pavedimais būtų pervestos arba grynaisiais pinigais perduotos būtent tos lėšos, kurios buvo gautos už parduotą dovanojimo būdu perleistą nekilnojamąjį turta, nėra esminės ir nekeičia mokesčių administratoriaus išvadų, nes tarpusavyje artimais giminystės ryšiais susiję asmenys (tėvas, motina ir dukra) gali susitarti neatskleisti tų aplinkybių, kurios mokesčių administratoriui leistų abejoti dovanojimo sandorio tikrumu. Papildomai pažymėtina, jog atsižvelgiant į jau aukščiau šiame sprendime aprašytus Pareiškėją, jos sutuoktinį ir jų dukrą siejančius glaudžius ne tik asmeninius, bet ir finansinius ryšius (pvz., 2010-10-05 Pareiškėja ir jos sutuoktinis pagal notaro patvirtintą sutartį padovanojo dukrai I.K. 335000 Lt piniginių lėšų), nėra reikšminga konkrečiai Pareiškėjai gražinama pinigų suma, nes pinigines lėšas bet kuriuo atveju lieka ir toliau yra naudojamos tarp asmeniniais šeimyniniais santykiais susijusių asmenų (Pareiškėjos, jos sutuoktinio ir jų dukros). Komisija pažymi, jog aukščiau išdėstyta pozicijai vertinant piniginių lėšų panaudojimą ne dovanotojo reikmėms, sudarius dovanojimo sandorius tarp artimais giminystės ryšiais susijusių asmenų, pritaria ir LVAT, savo praktikoje nurodęs, jog MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo prasme svarbu, kas siekė gauti mokesstinę naudą, tuo tarpu aplinkybė, kad ekonominę naudą realiai gavo apdovanotasis, bet ne dovanotojas, MAĮ 69 straipsnio taikymo prasme nėra reikšminga. Ir netgi nenustačius tolimesnio gautų pajamų pasiskirstymo, ši aplinkybė nepaneigia atskleisto mokesčių vengimo fakto (LVAT 2010-05-24 sprendimas adm. byloje Nr. A-662-685/2010).

Pareiškėja skunde nurodo, kad pagal GPMĮ 8 straipsnio 1 dalies nuostatas apmokestinimo momentas yra faktinis pajamų gavimo momentas, todėl apmokestinamas gali būti tik faktiškai apmokestinamųjų pajamų gavęs gyventojas. Analizuojamu atveju, net ir pritaikius MAĮ 69 straipsnio 1 dalį nekilnojamojo turto dovanojimo sandoriams, faktinio pajamų gavimo aplinkybė nesikeičia – pajamas iš ginčo nekilnojamojo turto pardavimo visais atvejais gavo ne Pareiškėja, o Tretieji asmenys, kurie rūpinosi nekilnojamojo turto įsigijimu, statybomis, pirkėjų paieška ir pardavimu, bei gavo visas su ginčo turto pardavimu susijusias pajamas. Pareiškėjas, remdamasis LVAT praktika (LVAT 2017-10-09 nutartyje adm. byloje Nr. eA-786-442/2017, 2013-04-11 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-442-724/2013; 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013; 2017-07-04 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017), nurodo, kad vien MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymas ginčo turto dovanojimo sandoriams negali naujai sukurti faktiškai neegzistavusių faktinių aplinkybių.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nepasisakė dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo turto pardavimo sandorių atžvilgiu, kas laikytina akivaizdžia MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo klaida. Vadovaujantis LVAT 2017-10-09 nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017 formuojama MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo praktika, visų sandorių, kurių atžvilgiu taikomos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos, neatskleidimas ir neištyrimas yra vertintina kaip esminė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo klaida, kuri sudaro pagrindą naikinti

sprendimus ir įpareigoti atlikti pakartotinį patikrinimą. Taip pat, remdamasis minėta LVAT nutartimi, Pareiškėja nurodo, kad taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, neužtenka vien tik abstrakčių mokesčių administratoriaus teiginių dėl tariamo mokestinės naudos siekimo. Mokesčių administratorius turi išanalizuoti visą su mokestinės naudos siekimu siejamų sandorių grandinę ir įvertinti ne pavienius sandorius, tokiu būdu iškreipiant apmokestinimui svarbias aplinkybes, bet atlikti visos sandorių grupės sisteminę analizę ir įvertinti visus su tariamos naudos siekimu siejamus sandorius, kad galima būtų atlikti teisingą ginčo teisinių santykių kvalifikavimą.

Komisija, atsakydama į šiuos Pareiškėjos argumentus, pažymi, kad LVAT 2017-10-09 nutartyje adm. byloje Nr. eA-786-442/2017 akcentavo, kad 1) siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą <...>; 2) pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius <...>; 3) <...> turinio viršenybės prieš formą principo taikymas pats savaime (savarankiškai) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimties ar sukurti naujas mokestinių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką. LVAT, sprenddamas klausimą, ar mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagrįstai pripažino, kad pareiškėjas, pasinaudodamas naujai įsteigta bendrove, kaip tarpine grandimi, savo akcininkams išmokėjo dividendus, išvengdamas jų apmokestinimo 20 proc. GPM tarifu, nurodė, kad iš ginčijamų mokesčių administratorių sprendimų nėra aišku, kokiais sandoriais, mokesčių administratoriaus nuomone, buvo siekiama gauti mokestinę naudą, kokios yra konkrečios tikrosios teisiškai reikšmingos aplinkybės, kuriomis remiantis yra apskaičiuoti papildomi mokesčiai, taip pat sprendimuose nėra atskleista, kokie gi yra tikrieji susiklostę mokestiniai teisiniai santykiai ir prieita išvados, jog priimdamas sprendimą apskaičiuoti papildomus mokesčius dėl dividendų išmokėjimo fiziniams asmenims, mokesčių administratorius netinkamai vykdė Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalyje nustatytą įrodinėjimo pareigą ir nepakankamai pagrindė MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų pagrindų (sąlygų) šiai nuostatai taikyti buvimą. LVAT 2013-04-11 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendime adm. byloje Nr. A-442-724/2013 konstatuota, kad mokesčių administratorius iš esmės nenurodė, kokiais veiksmais (neveikimu) pareiškėjas buvo nesąžiningas ir (ar) piktnaudžiavo teise <...>. Šių aplinkybių konstatavimas paneigia galimybę pareiškėją pripažinti pažeidusiu bendrąjį sąžiningumo principą ir (ar) piktnaudžiavusiu teise <...>. 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendime adm. byloje Nr. A-556-715/2013 ir 2017-07-04 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartyje adm. byloje Nr. A-517-442/2017 nagrinėti mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčių išskaičiuojančio asmens prievolės išskaičiuoti mokesčių ir jų sumokėti į biudžetą perkėlimo atitinkamo mokesčio įstatyme nurodytam mokesčio mokėtojui klausimai, t. y. nurodytuose LVAT sprendimuose nagrinėtos visiškai kitos nei nagrinėjamoje byloje aplinkybės.

Šiame mokestiniame ginče mokesčių administratorius nurodė, kokiais sandoriais buvo siekiama gauti mokestinę naudą, ištyrė ir įvardino sandorius, kurių atžvilgiu taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, nurodė, kokios yra konkrečios tikrosios teisiškai reikšmingos aplinkybės, kuriomis remiantis yra apskaičiuoti papildomi mokesčiai, nurodė, kokiais veiksmais Pareiškėjas buvo nesąžiningas, taip pat atskleidė tikruosius susiklosčiusius mokestinius teisinius santykius. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, neatsižvelgęs į formaliai sudarytus aptarimo nekilnojamojo turto dovanojimo sandorius bei atkūręs iškreiptas / paslėptas sandorių aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, konstatavo, kad tikrieji nekilnojamojo turto sandorių vykdytojai, pajamų ir mokestinės naudos gavėjai – Pareiškėja ir jos sutuoktinis, kurie įsigijo žemės sklypus, gavo statybos leidimus, organizavo statybas, iš savo asmeninių lėšų bei paimto kredito apmokėjo statybos išlaidas, priėmė sprendimą parduoti pastatytą nekilnojamąjį turtą ir kt. Asmuo, kuriam buvo padovanotas turtas (šiuo atveju – Pareiškėjo ir jo sutuoktinės dukra) laikytinas sandorių,

kuriais siekiama išvengti mokesčių mokėjimo, dirbtiniu tarpininku. Taigi, mokestinę naudą gavo ne asmuo, kuriam mokesčio bazė formaliai buvo perkelta, o asmuo, perkėles mokesčio bazę. Todėl, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius tinkamai įvykdė MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje nustatytą įrodinėjimo pareigą, pagrindė MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų pagrindų (sąlygų) šiai nuostatai taikyti buvimą ir visiškai pagrįstai pajamas už aptariamų 4 butų su jiems priklausančiais žemės sklypais pardavimą (328400 Eur) priskyrė Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui (kiekvienam po ½ šių pajamų – 164200 Eur), pagrįstai, remdamasis GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies, 3 straipsnio, 5 straipsnio, 8 straipsnio nuostatomis šias pajamas vertino kaip GPM objektą.

Atsižvelgiant į aprašytųjų aplinkybių visumą, nesutiktina su Pareiškėjos pozicija, jog mokesčių administratorius, tvirtindamas, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio sudaryti dovanojimo sandoriai buvo apsimestiniai, MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas taikė klaidingai, ne to asmens atžvilgiu. Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius nustatė Pareiškėjos įgyto mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui ir objektyvių požymių visumą, patvirtinančią, kad nagrinėjamų nekilnojamojo turto pardavimo sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą ir nustatė situaciją, kokia būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių. Pareiškėjai neįrodžius aplinkybių, leidžiančių jos ir jos sutuoktinio sudarytus dovanojimo sandorius kvalifikuoti kaip pateisinamus kitais teisėtais tikslais, nesusijusias išimtinai vien tik su mokestinio pranašumo įgijimu bei mokestinės naudos siekimu, naikinti skundžiamą Sprendimo dalį dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo ir apskaičiuoto GPM Pareiškėjos skunde nurodytais motyvais nėra pagrindo. Todėl šioje dalyje Inspekcijos Sprendimas yra tvirtintinas.

Dėl PVM apskaičiavimo pagrįstumo

Kaip jau minėta, skundžiamu Sprendimu mokesčių administratorius apmokestinamuoju asmeniu iš esmės pripažino Pareiškėją (kartu su sutuoktiniu lygiomis dalimis) atsakingu už ginčo PVM prievolių įvykdymą.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nenustatė PVM apmokestinimui būtinų sąlygų: a) Ekonominės veiklos vykdymas (Pareiškėja neprisiėmė jokių su turto įsigijimu ir vystymu susijusių išlaidų, nepatyrė ekonominės rizikos); b) Atlygio gavimas (Pareiškėja negavo atlygio už ginčo turtą); c) Pareiškėjos savarankiškumas (visus sprendimus dėl disponavimo turtu faktiškai priėmė Tretieji asmenys); d) Pareiškėjos disponavimo teisės ginčo turtu turėjimas ir perleidimas (Pareiškėja neturėjo faktinės disponavimo teisės ginčo turtu – visus sprendimus dėl turto disponavimo priėmė ir įgyvendino Tretieji asmenys). Tretiesiems asmenims dengiant su statybomis susijusias išlaidas, visa verslo ekonominė rizika taip pat teko Tretiesiems asmenims, ekonominį atlygį gavo Tretieji asmenys. Pareiškėjos teigimu, nesant pajamų gavimo momento, negalima teigti, kad turto perleidimo sandoriai Pareiškėjai buvo atlygintini ir Pareiškėja gavo bet kokių pajamų iš ginčo turto perleidimo sandorių. Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius nenustatė, kad Pareiškėja veikė kaip apmokestinamasis asmuo, veikė savo vardu ir savo naudai, t. y. prisiimdama kokią nors ekonominę riziką, susijusią su nagrinėjamais apmokestinamaisiais sandoriais. Pareiškėjos nuomone, formalus atstovavimo pagrindas (šiuo atveju įgaliojimo) buvimas nepanaikina atstovavimo teisę turėjusio asmens savarankiškumo vykdant ekonominę veiklą.

Pareiškėja skunde nurodo, jog mokesčių administratorius nevertino PVM apmokestinimui būtinų sąlygų egzistavimo, netyrė, ar Pareiškėja savarankiškai priėmė su ekonominės veiklos vykdymu susijusius sprendimus, ar faktiškai turėjo disponavimo turtu teisę, ar šią teisę perleido už atlygį ir kt. Pareiškėja papildomai pateikė D.K. el. laiškus, t. y. susirašinėjimo su tiekėjais / rangovais ir kt. laiškus, kurie, jo nuomone, patvirtina, kad Pareiškėja neveikė kaip apmokestinamasis asmuo ir nevykdė jokios ekonominės veiklos. Pareiškėjos nuomone, savarankiškai veikusiu gali būti pripažintas tik D.K., kuris veikė už Pareiškėją, turėdamas neribotą sprendimų priėmimo laisvę.

Komisija primena, kad Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva 2006/112/EB, PVM direktyva) 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. „Ekonominė veikla“ –

gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

Direktyvos 2006/112/EB nuostatas įgyvendina nacionaliniai teisės aktai, t. y. PVMĮ. PVMĮ yra pateikiama apmokestinamojo asmens sąvoka, kuri suprantama kaip Lietuvos Respublikos arba užsienio apmokestinamasis asmuo (PVMĮ 2 straipsnio 2 dalis), PVMĮ 2 straipsnio 8 dalyje išdėstyta ekonominės veiklos sąvoka, mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos, kurios atsiranda pateikiant prekes, kurios yra PVM objektas ir / ar viršijus nustatytą ribą, kai privalu registruotis PVM mokėtoju bei iš to išplaukiančias mokesťines pasekmes, išdėstytos PVMĮ 3, 57, 58, 631, 64, 71, 92 ir 95 straipsniuose.

Nurodytose PVMĮ normose įgyvendintos minėtos Direktyvos 2006/112/EB normos, taigi PVMĮ normos aiškinamos atsižvelgiant Direktyvos 2006/112/EB prasmę ir tikslus, kas yra atskleidžiama ESTT ir LVAT praktikoje. Iš nuoseklios ESTT praktikos išplaukia, kad Direktyva 2006/112/EB nustato labai plačią PVM taikymo sritį, apimančią bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ekonominę veiklą (ESTT 2010-06-03 sprendimas byloje Belgijos valstybė prieš Nathalie De Fruytier, Nr. C-237/09, 19 punktas).

Kalbant apie sąvoką „ekonominė veikla“ pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, ši sąvoka yra objektyvaus pobūdžio, nes veikla vertinama per se, neatsižvelgiant į jos tikslus bei rezultatus (ESTT 2006-02-21 sprendimo University of Huddersfield, sprendimas C-223/03, 47 ir 48 punktai). Siekiant nustatyti ekonominės veiklos savarankiškumą reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdo veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, taip pat tai, kad jis pats prisiima su savo veikla susijusią ekonominę riziką (2000-01-27 Sprendimo Heerma, C-23/98, 18 punktas, 2007-10-18 Sprendimo van der Steen, C-355/06, 23 punktas ir 2015-09-29 Sprendimo Gmina Wrocław, C-276/14, 34 punktas, 2016-10-12 Sprendimo byloje Nigl ir kt., C-340/15, 28 punktas, 2020-09-16 Sprendimo byloje Valstybinė mokesčių inspekcija (Jungtinės veiklos sutartis), C-312/19, 40, 41 punktai). Tik turto įsigijimas ir tik pardavimas negali būti laikomi turto naudojimu siekiant gauti nuolatinių pajamų, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šio turto pardavimo (ESTT 2021-01-20 sprendimo Nr. C-655/19 28 punktas, 2011-09-15 Sprendimo Słaby ir kt., Nr. C-180/10 ir C-181/10, EU:C:2011:589, 45 punktas). Paprastas savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas pats savaime negali būti laikomas ekonomine veikla (ESTT 1996-06-20 Sprendimo Wellcome Trust, Nr. C-155/94, 32 punktas, 2021-01-20 sprendimo Nr. C-655/19, 29 punktas, 2011-09-15 Sprendimo Słaby ir kt., C-180/10 ir C-181/10, EU:C:2011:589, 36 punktas; 2015-07-09 Sprendimo Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, 23 punktas ir 2019-06-13 Sprendimo IO (PVM– Stebėtojų tarybos nario veikla), C-420/18, EU:C:2019:490, 29 punktas ir kt.). Įvykdytų pardavimo sandorių skaičius ir apimtis patys savaime nėra esminiai. Kaip ESTT jau yra nusprendęs, pardavimo sandorio apimtis negali būti kriterijus, pagal kurį atskiriama ūkio subjekto, veikiančio kaip privatus asmuo, veikla, kuri nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį, nuo ūkio subjekto veiklos, kurią vykdančiam sudaryti sandoriai laikomi ekonomine veikla. ESTT pažymėjo, kad nėra esminės aplinkybės sandorių sudarymo trukmė ar iš jų gautų pajamų dydis. Iš tiesų visos šios aplinkybės gali būti susijusios su suinteresuotojo asmens asmeninio turto valdymu (pvz., ESTT 2011-09-15 sprendimas byloje Jarosław Słaby prieš Minister Finansów Nr. C-180/10 ir Emilian Kuć ir H. J.-Kuć prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie Nr. C-181/10, 38 punktas). Tačiau taip nėra, jeigu suinteresuotasis asmuo pradeda aktyvius prekybos žeme veiksmus ir imasi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie apibrėžti PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, naudojamas priemonės. Tokie aktyvūs veiksmai visų pirma gali būti šių žemės sklypų parengimo darbų atlikimas ir rinkodaros priemonių įgyvendinimas. Šie veiksmai paprastai nepatenka į asmeninio turto valdymą, ir tokiu atveju <...> tiekimas negali būti laikomas tik savininko nuosavybės teisių įgyvendinimu (ESTT 2011-09-15 Sprendimas byloje Jarosław Słaby prieš Minister Finansów Nr. C-180/10 ir Emilian Kuć ir H. J.-Kuć prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie Nr. C-181/10, 39–41 punktai). Iš tiesų šis kriterijus turi sudaryti sąlygas nustatyti,

ar asmuo naudojo turtą taip, kad jo veiklą reikia pripažinti „ekonomine veikla“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą. Aplinkybės, kad turtas tinkamas vien ekonominiam panaudojimui, paprastai užtenka pripažinti, kad jo savininkas jį naudoja ekonominės veiklos poreikiams, taigi – siekdamas gauti nuolatinių pajamų. Tačiau jei turtas dėl savo pobūdžio gali būti naudojamas ir ekonominiams, ir asmeniniams tikslais, reikėtų ištirti visas jo naudojimo sąlygas, kad būtų nuspręsta, ar jis naudotas siekiant gauti pajamų, kurios iš tikrųjų yra nuolatinio pobūdžio (pagal analogiją žr. ESTT 1996-09-26 Sprendimo Enkler, C-230/94, Rink. p. I-4517, 27 punktą).

Komisija nurodo sutinkanti su Inspekcijos vertinimu, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio su žemės sklypų statyboms įsigijimu, gyvenamųjų namų statyba, pastatytų objektų pardavimu susiję veiksmai atitinka visus PVMĮ 2 straipsnio 8 dalyje įtvirtintus, ESTT ir LVAT bei suformuotoje teismų praktikoje (pvz., LVAT 2020-02-26 nutartis adm. byloje Nr. A-269-442/2020, 2020-12-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1508-602/2020 ir kt.) išsamiai apibūdintus PVM apmokestinamai ekonominei veiklai būdingus požymius: savarankiškumą, atlygintinumą, siekį gauti ekonominės naudos bei tęstinumą.

Siekiant nustatyti ekonominės veiklos savarankiškumą, reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdė veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, taip pat tai, kad jis pats prisiima su savo veikla susijusią ekonominę riziką (pvz., 2000-01-27 Sprendimo Heerma, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46 18 punktas; 2007-10-18 Sprendimo van der Steen, C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615 23 punktas; 2015-09-29 Sprendimo Gmina Wrocław, C-276/14, ECLI:EU:C:2015:635 34 punktas; 2016-10-12 Sprendimo byloje Nigl ir kt., C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764 28 punktas, 2020-09-16 Sprendimo byloje C-312/19, ECLI:EU:C:2020:711 40, 41 punktus).

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja (ir jos sutuoktinis) organizavo statybų procesą ir veikė savarankiškai kaip nekilnojamojo turto statybininkas. Šią išvadą lemia:

Pirma, žemės sklypų įsigijimo aplinkybės. Pareiškėja ir jos sutuoktinis bendros jungtinės nuosavybės teise pagal 2014-05-27 su UAB „B“ sudarytą pirkimo–pardavimo sutartį įsigijo ginčo žemės sklypus. Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2014 m. faktiškai patyrė 184000 Lt žemės sklypų įsigijimo išlaidų apmokant grynaisiais ir pavedimu (Patikrinimo akto 3 psl.).

Antra, statybinių projektų parengimo, statybos leidimų išdavimo ir statybos darbų organizavimo aplinkybės. Reikšmingomis aplinkybėmis, vertinant ekonominės veiklos vykdymą, laikytinos ir tokios aplinkybės kaip ir statybos leidimų, rangos sutarčių sudarymas (ESTT 2020-09-16 sprendimas C-312/19, 42 p.). Iš byloje esančių dokumentų matyti, kad naujų dviejų dvibučių namų adresu (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) statybos projektuose statytoju nurodytas S.K., 2014-09-26 Vilniaus m. administracijos leidimai (Nr. LNS-01-140926-01120 ir Nr. LNS-01-140926-01122) statyti minėtu adresu naujus dviejų butų pastatus išduoti taip pat Pareiškėjos sutuoktiniui. Pastatyti nauji butai VĮ Registrų centras įregistruoti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vardu.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis (Partneris 1), atstovaujami D.K. ir UAB „D“ (Partneris 2) 2014-09-08 sudarė Jungtinės veiklos sutartį, pagal kurią Partneriai, kooperuodami savo turtą, darbą ir žinias, įsipareigojo veikti bendrai šiam tikslui – pastatyti ir Nekilnojamojo turto registre įregistruoti du dvibučius gyvenamuosius namus (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) pagal techninius darbo projektus (AN-2014-07/02-TDP-BD ir AN-2014-07/01-TDP-BD (1.1 – 1.2 punktai). Partnerio 1 įnašas į bendrą veiklą yra 270000 Lt arba 78197,41 Eur (2.1.1 punktas), Partnerio 2 įnašas į bendrą veiklą yra darbas, įgūdžiai ir medžiagos (100 proc. abiejų dvibučių gyvenamųjų namų statybos darbų – bendrieji ir specialieji statybos darbai) (2.3.1 punktas). Šalys susitarė, kad šalių įnašai vertinami vienodai (2.4 punktas). Sutarties 3.1 – 3.4 punktuose šalys aptarė pastatytų namų nuosavybės teises, o 4.1 punkte Partneriai susitarė, kad šioje sutartyje numatytų dvibučių gyvenamųjų namų statybos darbus pagal šią sutartį organizuoja ir atlieka Partneris 2. Sutariama (numatoma), kad dvibučių gyvenamųjų namų pagal šią sutartį pastatymo kaina, sudėjus šalių įnašus, negali viršyti 540000 Lt, t. y. maksimali suma, kuri gali būti išleista jungtinės veiklos tikslui pasiekti (4.4 punktas). Sutariama, kad Partneris 1 etapais finansuoja abiejų dvibučių gyvenamųjų namų pamatų,

mūro, stogo, langų, fasado (armavimo ir dekoru uždėjimo), tinkavimo, elektros instaliacijos, grindų betonavimo, vandentiekio, kanalizacijos, vėdinimo ir gerbūvio darbus <...> (4.5 punktas). Sutarties 5.1–5.2 punktuose numatyta, kad abiejų Partnerių vardu veikia ir visus bendrus reikalus, išskyrus Darbų atlikimą, tvarko Partneris 1, Partneris 1 turi teisę savarankiškai priimti visus sprendimus, susijusius su bendrais partnerių reikalais. Sutarties 4.7–4.8 punktuose nustatyta, kad bendros išlaidos ir nuostoliai paskirstomi tarp Partnerių taip: kiekvienas Partneris padengia bendras išlaidas ir bendrus nuostolius ta apimtimi, kiek tai susiję su jo atliekamomis funkcijomis / padarytu įnašu į šią jungtinę veiklą. Už bendro turto apskaitą, bendrų išlaidų paskirstymą yra atsakingas bendru Partnerių sutarimu paskirtas Partneris 1.

2016-01-15 Susitarimu nutraukti Jungtinės veiklos sutartį šalys susitarė nutraukti nuo šio susitarimo patvirtinimo dienos sudarytą ir patvirtintą 2014-09-08 jungtinės veiklos sutartį.

S.K. 2020-01-03 pateiktame paaiškinime, atsakydamas į Kauno AVMI 2019-10-04 Mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (7.45)FR0706-1164 pateiktą prašymą paaiškinti, dėl kokių priežasčių nutraukė jungtinės veiklos sutartį su UAB „D“ ir pateikti dokumentus, patvirtinančius, kiek ir kokių statybos darbų iki sutarties nutraukimo buvo atlikta, nurodė, kad „Jungtinės veiklos sutartį su UAB „D“ teko nutraukti, kadangi jie paėmę pinigus ne tik laiku nevykdė sutartų darbų, tačiau visai nustojo juos daryti, todėl teko pačiam organizuoti visų darbų pabaigimą arba pačiam juos padaryti. Nebuvo jokių dokumentų, patvirtinančių kiek ir kokių darbų iki sutarties nutraukimo buvo atlikta“ (17 punktas). Pažymėtina, kad S.K. 2014–2016 m. dirbo UAB „DR“ darbininku, atliekančiu bendrastatybinius ir vidaus bei lauko apdailos darbus, todėl pakankamai įgūdžių statybos darbų srityje.

Pareiškėja 2019-09-18 paaiškinime, atsakydama į Kauno AVMI 2019-08-28 Mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (7.45)FR0706-1027 pateiktą prašymą paaiškinti, kas gavo statybos leidimus, kokie asmenys ar įmonės faktiškai atliko statybos darbus, nurodė, kad statybos leidimą gavo jos sutuoktinis S.K., namo statybos darbus dalinai atliko UAB „D“ ir S.K. (16 punktas). Taip pat atsakydama į mokesčių administratoriaus 2019-10-24 raštu Nr. (7.45E)K-21062 išdėstytą prašymą paaiškinti Jungtinės veiklos sutarties sudarymo aplinkybes ir priežastis, dėl kurių įgaliojimo D.K. atstovauti sudarant sutartį, 2019-11-18 atsakyme nurodė, jog „Įgaliojome D.K. pasirašyti sutartį, kad mums nereikėtų važiuoti iš Raseinių į Vilnių dėl pasirašymo“.

D.K. 2020-05-11, atsakydamas į Kauno AVMI 2020-04-16 raštu Nr. (7.45E)K-3807 pateiktą prašymą paaiškinti 2014-09-08 su UAB „D“ sudarytos jungtinės veiklos sutarties sudarymo aplinkybes bei priežastis, dėl kurių atstovavo Pareiškėją bei jos sutuoktinį, taip pat priežastis, dėl kurių buvo nutraukta ši sutartis, nurodė, kad <...> jis buvo įgaliojamas asmuo, tačiau asmeninių sprendimų nepriėmė ir neturėjo įtakos įgaliojotųjų priimtiems sprendimams. Taip pat nurodė, kad sprendimą nutraukti sutartį priėmė S.K. ir K.K. (3 ir 4 punktai). Prašomas paaiškinti, kokius minėtų butų statybos etapus jis organizavo (statinių projektavimas, statybos leidimų užsakymas, statybų bendrovės paieška, derybos, statybos ir įrengimo darbų organizavimas), nurodė, kad „Visas statybas organizavo S. ir K.K., mane įgaliodavo atlikti įvairius pavedimus: eiti į susitikimus, pasirašyti sutartis, siųsti užklauses, užsakyti ir apmokėti už medžiagas ir darbus, nusiųsti ar nunešti dokumentus ir t. t. Aš dėl patogumo buvau įgaliojamas asmuo, tačiau statybos darbų organizavimas ar kt. niekada nebuvo mano atsakomybė“ (2 punktas). Į klausimą kokie statybos ir / ar butų įrengimo darbai buvo atlikti iki jungtinės veiklos sutarties nutraukimo 2016-01-15, koks buvo kiekvieno buto statybos baigtumo procentas, nurodė, jog tiksliai nepamena, S.K. analizavo ir prižiūrėjo darbus bei jų kokybę <...> (5 punktas). Taigi D.K., rūpindamasis nekilnojamojo turto statybos eiga, veikė kaip Pareiškėjo ir jo sutuoktinės įgaliojotinis, o ne kaip turto savininkas ir statytojas.

Papildomai pažymėtina, kad bylos patvirtina, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis asmeniškai dalyvavo užsakant tam tikras paslaugas ir sudarant sutartis. Pvz., byloje pateiktas 2020-04-17 UAB „H“ atsakymas Kauno AVMI, kuriame nurodoma, kad „dėl (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) dvibučių namų projektavimo kreipėsi S.K. ir jo įgaliojamas asmuo D.K.. Vėliau bendravimas vyko tik su D.K.“. Taip pat byloje pateikta Pareiškėjos (užsakovas) ir UAB „C“ (rangovas) 2014-05-27 Rangos sutartis 14/06, pagal kurią rangovas užsakovo sklypuose

įsipareigojo įrengti vandentiekio įvadą bei vandens nuotekų įvadą, įrengti kietos dangos bendro naudojimo kelią ir suremontuoti privažiavimo prie sklypo žvyrkelį (1.1–1.3 punktai), o užsakovas įsipareigojo laiku apmokėti už atliktus darbus (2.4 punktas).

Taigi, išdėstytos statybinių projektų parengimo, statybos leidimų išdavimo ir statybos darbų organizavimo aplinkybės, jungtinės veiklos sutarties nuostatos, šios sutarties nutraukimo aplinkybės, Pareiškėjos, jos sutuoktinio ir D.K. paaiškinimai, kiti byloje esantys dokumentai leidžia konstatuoti, kad Pareiškėjos sutuoktinis ne tik buvo statybos dokumentuose (Projektuose, statybų leidimuose) nurodytas formalus dviejų dvibučių namų adresu (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) statytojas, bet ir tiesiogiai organizavo objekto statybą bei pats atliko dalį statybos darbų. Be to, statybos darbus / įrengimo darbus (duomenys neskelbtini) taip pat organizavo ir Pareiškėja.

Trečia, apmokėjimo už pastatų adresu (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) statybas, aplinkybės. Inspekcija pagal Pareiškėjos ir jos sutuoktinio banko sąskaitų išrašus ir pateiktus dokumentus (Kauno AVMI buvo pateikti tik keli dokumentai, pagal kuriuos galima tiksliai apskaičiuoti Pareiškėjos ir sutuoktinio faktiškai patirtas naujų butų statybos išlaidas 2014–2016 m.) nustatė, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis patyrė 68802,10 Eur statybos išlaidų (Patikrinimo akto 7 psl.). Patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėja sumokėjo 2015-05-08 – 2400 Eur, 2015-11-04 – 5511 Eur UAB „O“ už geoterminius darbus (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) (Patikrinimo akto 21 psl.), taip pat 7911 Eur už šilumos siurblius ir vandens šildytuvus bei jų įrengimą minėtuose objektuose (Patikrinimo akto 21 psl.).

S.K. 2020-01-03 pateiktame paaiškinime, atsakydamas į Kauno AVMI 2019-10-04 Mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (7.45)FR0706-1164 pateiktą prašymą paaiškinti, iš kokių pajamų šaltinių vykdė (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) statybos darbus, nurodė, jog planuojant gyvenamojo namo statybas buvo paimta 129000 Lt paskola 2014-08-18 iš banko D (2 punktas), išlaidas naujų namų statybai dengė iš savo ir žmonos santaupų, parduoto nekilnojamojo turto – buto ir garažo (sutuoktiniams priklausiusio buto ir garažo Raseinių mieste) bei minėtos D banko gautos paskolos (13 punktas).

Pareiškėja 2019-09-18 paaiškinime, atsakydama į Kauno AVMI 2019-08-28 Mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (7.45)FR0706-1027 pateiktą prašymą pateikti informaciją, iš kokių pajamų šaltinių vykdė (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) statybos darbus, nurodė, kad naujų butų statybos išlaidas padengė iš smulkios prekybos gaunamų pajamų, banko paskolos ir santaupų (15 punktas). Be to, Pareiškėja, atsakydama į mokesčių administratoriaus 2019-10-24 raštu Nr. (7.45E)K-21062 išdėstytą prašymą paaiškinti, koks konkretus asmuo (ar asmenys) padengė išlaidas, patirtas projektuojant, statant bei įrengiant minėtus nekilnojamojo turto objektus (butus), 2019-11-18 atsakyme nurodė, jog „Visas išlaidas padengėme mes“ (5 punktas). Paprašyta nurodyti D.K. 2014-09-08 UAB „D“ perduotų 110000 Lt grynujų pinigų savininką iki sumokėjimo momento (kam minėta suma priklausė iki atsiskaitymo su bendrove), nurodė, jog „Visi pinigai buvo mūsų“ (3 punktas).

D.K. 202005-11, atsakydamas į Kauno AVMI 2020-04-16 raštu Nr. (7.45E)K-3807 pateiktą prašymą nurodyti, koks konkretus asmuo (ar asmenys) padengė išlaidas dėl minėtų butų statybos bei įrengimo darbų atlikimo, nurodė, kad visas išlaidas dengė S.K. ir K.K. (6 punktas). Todėl Pareiškėjos skundo teiginys, jog Tretieji asmenys dengė statybos darbų išlaidas, prisiėmė finansinius įsipareigojimus, susijusius su ginčo turtu, yra nepagrįstas.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, pažymėtina, kad nustatytos aplinkybės, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis pirko žemės sklypus naujų namų statybai, Pareiškėjos sutuoktinis tęstiniu laikotarpiu (2014–2016 m.) atliko aktyvius veiksmus – Pareiškėjos sutuoktinis savo vardu gavo leidimus statyti du dvibučius gyvenamuosius namus, S.K., kaip pastatų statytojas, nurodytas su statybos leidimu susijusiuose naujų namų projektavimo ir statybos dokumentuose, Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui D bankas suteikė 129000 Lt paskolą, kurią, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio teigimu, panaudojo dviejų dvibučių namų statybos išlaidoms padengti, Pareiškėjos, S.K. ir D.K. teigimu, S.K. organizavo 4 naujų butų statybą bei pats atliko dalį statybos darbų, Pareiškėja ir jos sutuoktinis dengė naujų butų statybos išlaidas, pastatyti nauji butai VĮ Registrų centre buvo

įregistruoti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vardu, leidžia teigti, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis veiklą vykdė savarankiškai, prisiimdami finansinę / ekonominę riziką dėl vykdomų darbų. Nors tarp Pareiškėjos, S.K. bei UAB „D“ buvo sudaryta jungtinės veiklos sutartis ir šios sutarties galiojimo laikotarpiu (2014-09-08–2016-01-15) Pareiškėja ir jos sutuoktinis patys nevykdė statybos darbų, tačiau nekliudomai ir savarankiškai priėmė sprendimus dėl statybos objektų finansavimo, apmokėjo abiejų dvibučių gyvenamųjų namų statybos darbus, atliko bendrastatybinius darbus, priėmė visus sprendimus, susijusius su bendraisiais partnerių reikalais, buvo atsakingi už bendro turto apskaitą, bendrą išlaidų paskirstymą. Aplinkybė, kad 2014-09-15 įgaliojimu Pareiškėja ir jos sutuoktinis įgaliojo D.K. veikti jų vardu ir dėl jų interesų santykiuose su kitais asmenimis dėl dviejų dvibučių gyvenamųjų namų statybos, taip pat Pareiškėjos prie skundo Komisijai pateikta D.K. susirašinėjimo su tiekėjais medžiaga, patvirtinanti įgaliojimo D.K. dalyvavimą statybų organizavime, nepaneigia anksčiau minėto nustatyto Pareiškėjo ir jo sutuoktinės tiesioginio dalyvavimo statybų organizavime ir statant aptariamus objektus, jų savarankiško sprendimų dėl statybų eigos priėmimo, turėtos atsakomybės dėl priimtų įsipareigojimų statybų organizavime ir pačių statybų išlaidų apmokėjime, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vykdytos veiklos savarankiškumo fakto. Be to, kaip jau minėta, D.K. 2020-05-11 paaiškinime pats paneigė savo savarankišką sprendimų priėmimą statybos darbų organizavimo procese bei savo atsakomybę dėl priimtų sprendimų, nurodė atlikęs tik administracinio / techninio pobūdžio funkcijas, todėl, įvertinant jo paaiškinimą, anksčiau minėtas apmokėjimo už statomus gyvenamuosius namus, pastatytų butų nuosavybės registravimo aplinkybes, konstatuotina, kad Pareiškėjos skundo teiginiai, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis nedalyvavo kaip asmuo, galintis priimti savarankišką sprendimą dėl ginčo turto, t. y. neveikė savarankiškai, kaip asmuo, kuris gali būti laikomas veikiančiu kaip verslininkas ekonominės veiklos vykdymo aspektu, savarankiškai nepriėmė verslo sprendimų, neprisiėmė jokios ekonominės rizikos, nedisponavo ginčo turtu, nepatyrė išlaidų, nevykdė ir neorganizavo statybos darbų (Skundo 7–8 psl.), atmetini kaip nepagrįsti.

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, Pareiškėja, jos sutuoktinis ir dukra prieš pradėdant naujų butų (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) statybas, turėjo gyvenamuosius būstus, kuriuose deklaravo gyvenamąją vietą. Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos taip pat matyti, kad gyvenamųjų dvibučių namų statybos tęsėsi nuo 2014 m. rugsėjo mėn. (statybos leidimų išdavimo) iki 2016 m. birželio mėn. (pastatų įregistravimo VĮ Registrų centras), t. y. visi 4 butai buvo statomi vienu metu. Dar nebaigus statybų, t. y. 2015 m. lapkričio mėn. buvo kreiptasi į nekilnojamojo turto agentūrą UAB „A“ dėl konsultavimo – tarpininkavimo paslaugų parduodant ginčo nekilnojamąjį turtą. Visi 4 naujos statybos butai su jiems priklausančiais žemės sklypais buvo parduoti per trumpą laikotarpį visi butų pardavimo sandoriai buvo atlygintinio pobūdžio. Nors nekilnojamas turtas parduotas dukters vardu, atsižvelgiant į šiame ginče remiantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis nustatytą visos eilės dovanojimo sandorių dirbtinį pobūdį, atkūrus iškreiptas / slepiamas aplinkybes, vertintina, jog pardavimo sandoriai yra sudaryti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio valia, sandoriai yra atlygintiniai, Pareiškėja ir jos sutuoktinis veikė savo naudai, prisiimdami ekonominę riziką, susijusią su šiais sandoriais (tiekimais).

Taigi, byloje nėra jokių objektyvių duomenų apie naujai pastatytų butų naudojimą Pareiškėjos ir jos sutuoktinio ar dukros asmeniniams poreikiams tenkinti. Išvardintos aplinkybės rodo, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vykdyta nekilnojamojo turto pirkimo, statybos ir pardavimo veikla buvo savarankiška, tęstinė, minėti su nekilnojamoju turtu susiję sandoriai nebuvo vienkartiniai ar atsitiktiniai. Pareiškėja ir jos sutuoktinis įsigijo vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos ir susisiekimo ir inžinerinių tinklų koridorių teritorijos žemės sklypus, veikė profesionaliai (kaip nekilnojamojo turto statybininkas, prekybininkas), jų veiksmams būdingas sistemingumas (pastatyti ir parduoti 4 butai), intensyvumas (glausti pastatytų objektų pardavimo terminai), kryptingumas siekiant gauti ekonominę naudą, visi butų pardavimo sandoriai buvo atlygintiniai, todėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio veiksmai laikytini ekonomine veikla, dėl kurios atsiranda PVM objektas. Pažymėtina, kad Pareiškėjai papildomai mokėtinas

PVM apskaičiuotas įvertinant ne tik gautas pajamas už nekilnojamąjį turą, bet ir įvertinus jos gautas pajamas iš veiklos pagal verslo liudijimą.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, jog nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius tinkamai aiškino ir taikė ginčo teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas, priešingai nei tvirtina Pareiškėja, išsamiai ir visapusiškai išnagrino bylą, tinkamai įvertino byloje surinktų duomenų visumą bei padarė faktines aplinkybes atitinkančias išvadas. Mokesčių administratorius, pagrįstai nustatė, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis pripažintini ekonominę veiklą vykdančiais apmokestinamaisiais asmenimis. Nustačius, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis vykdė veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, taip pat tai, kad jie patys prisiėmė su savo veikla susijusią ekonominę riziką, t. y. veikė savarankiškai, tęstinį laikotarpį, padaryta pagrįsta išvada dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio apmokestinimo PVM. Todėl ginčijamas Inspekcijos Sprendimas dalyje dėl apskaičiuoto PVM ir su juo susijusių sumų tvirtintinas, naikinti jį Pareiškėjos skunde nurodytais motyvais nėra pagrindo.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių

Pareiškėja skunde Komisijai nurodo, kad apskaičiuota PVM ir GPM delspinigių suma sudaro apie 45 proc. Pareiškėjai papildomai apskaičiuotos mokesčių sumos, nurodo, kad laikotarpis nuo apmokestinimo momento iki mokestinės kontrolės procedūrų pabaigos yra itin ilgas, taip pat neįprastai ilgas (daugiau nei 2 metai) yra mokestinio patikrinimo laikotarpis ir prašo taikant teisingumo ir protingumo teisinius principus atleisti Pareiškėją nuo 90 proc. Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų mokestinių delspinigių sumos.

Pasisakant dėl šio Pareiškėjos 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 išskirtinėmis aplinkybėmis*, 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 Pareiškėja.

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjos skunde išdėstytų priekaištų mokesčių administratoriui dėl neproporcingai ir nepateisinamai ilgai trukusių kontrolės – mokestinio patikrinimo, patikrinimo akto tvirtinimo procedūrų, pažymi, jog iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius Pareiškėjo tikrinimo veiksmus pradėjo ir atliko jam MAĮ suteiktos kompetencijos ribose pagal 2019-08-09 pavedimą tikrinti Nr. (7.45)FR0773-1146, Pareiškėjos patikrinimas už 2014–2018 m. atliktas nepažeidžiant MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų patikrinimo atlikimo senaties terminų. Todėl Pareiškėjos argumentai dėl ypatingai ilgo 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 2019-08-23 ir baigtas 2021-12-30, sustabdytas 4 kartus dėl laukiamų atsakymų į išsiųstus paklausimus kitiems fiziniams bei juridiniams asmenims (AB „S“, AB „Š“, VĮ Regitra, Raseinių kredito unija, AB „S“, Lietuvos centrinei kredito unija, VĮ Registrų centras, UAB „DR“, UAB „A“, Raseinių raj. I-asis notarų biuras, MB Bankroto paslaugos, notarei K.Š., UAB „H“, notarei G.Z.), ir Pareiškėjai įteikto mokesčių administratoriaus nurodymo 2019-08-28 Nr. (7.45)FR706-1027 pateikti dokumentus ir paaiškinimus, tačiau byloje nėra duomenų apie tai, kad mokesčių administratorius būtų vilkinęs kontrolės veiksmus, kas galėjo turėti įtakos Pareiškėjai apskaičiuotų delspinigių dydžiui. Atvirksčiai, iš nurodytų duomenų matyti, jog Pareiškėjos mokestinis patikrinimas buvo stabdomas esant pagrįstoms mokestinio patikrinimo stabdymo priežastims, šioms priežastims išnykus, atnaujinamas ir pratęsiamas, kaip tai numatyta Mokestinių patikrinimų

atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių, patirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87, 36 punkte. Mokestinį patikrinimą atliekantis mokesčių administratoriaus pareigūnas, pagal mokesčių administratoriaus veiklą reglamentuojančias MAĮ ir minėtų taisyklių nuostatas, turi diskrecijos teisę spręsti dėl patikrinimo metu atliekamų veiksmų reikalingumo, jų eiliškumo ir pan.

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjos nuomone, neproporcingai didelės Pareiškėjai papildomai apskaičiuotos mokesčių delspinigių sumos, pažymi, kad apskaičiuota 15196,29 Eur PVM delspinigių suma sudaro 44,74 proc. apskaičiuoto PVM, o apskaičiuota 934,89 Eur GPM delspinigių suma sudaro 35,97 proc. apskaičiuoto GPM.

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtoju mokescio įstatymo nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjus į biudžetą mokėtinos mokesčio sumos, biudžetas laiku negauna pajamų atitinkamo mokesčio forma, todėl jam (biudžetui) paprastai padaroma žala ir tokiu būdu nėra MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatytos sąlygos mokesčių mokėtojo atleidimui nuo delspinigių ir baudos (LVAT 2010-05-20 nutartis adm. byloje Nr. A442-773/2010). Taip pat teismas atkreipė dėmesį, kad delspinigių pagrindinė paskirtis yra ne nubausti, o kompensuoti valstybei dėl pavėluotai patekusių pinigų į biudžetą. Iš bylos medžiagos seka, kad mokesčiai laiku nebuvo sumokėti. Pinigai, turėję būti valstybės žinioje, buvo pareiškėjo žinioje, tad kompensavimas valstybei dėl to delspinigių pavidalu yra teisingas. Teismas taip pat pažymi, kad LVAT yra nurodęs, kad delspinigių skaičiavimas nepriklauso nuo mokesčių administratoriaus elgesio, t. y. nuo patikrinimo akto surašymo laiko, ir pažymėjęs, jog tai priklauso nuo paties mokesčio 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 būtų įvykdęs savo pareigą sumokėti mokestį, dėl jo nebūtų reikėję atlikti mokestinį patikrinimą ir jam nebūtų buvę priskaičiuoti jokie delspinigiai (LVAT 2009-09-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-877/2009, 2019-12-11 nutartis adm. byloje Nr. A-2385-575/2019, 2019-12-11 nutartis adm. byloje Nr. A-2385-575/2019, 2020-03-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-3247-575/2020 ir kt.). Be to, LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog santykinai didelės delspinigių sumos savaime nesudaro pagrindo spręsti klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių (2020-03-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-3247-575/2020), o atleidimas nuo delspinigių mokėjimo yra galimas tik esant išskirtinėms aplinkybėms (2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018). Todėl Pareiškėjo argumentai dėl per didelio delspinigių dydžio atmetami kaip nepagrįsti.

Taigi Komisija, atsižvelgusi į aptartas aplinkybes, neturi pagrindo, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalimi, atleisti Pareiškėją nuo PVM ir GPM delspinigių (ar jų dalies) mokėjimo. Komisija papildomai pažymi, kad mokesčių administratorius, įvertinęs šalyje susiklosčiusią pandemiją dėl COVID-19, vadovaudamasis Inspekcijos viršininko 2020-03-26 įsakymo Nr. VA-27 „Dėl pagalbos priemonių mokesčių mokėtojams, paveiktiems koronaviruso (COVID-19) sukeltų neigiamų pasekmių“, nuostatomis, atleido Pareiškėją nuo delspinigių, skaičiuojamų už laikotarpį nuo 2020-03-16 iki 2021-10-31.

Dėl paskirtos baudos dydžio

Pareiškėjai sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo metu buvo skirtos 30 proc. dydžio – 10189 Eur PVM bauda ir 780 Eur GPM bauda. Toks baudų dydis nustatytas, konstatavus, kad Pareiškėjos atžvilgiu egzistuoja atsakomybė lengvinančios aplinkybės (bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi) ir sunkinančios aplinkybės (apskaičiuojant mokestį taikytos MAĮ 69 ir 70 straipsnių nuostatos, Pareiškėja nepripažįsta nustatytų pažeidimų) (Kauno AVMI sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo 17 psl.).

Pareiškėjos nuomone, jai nepagrįstai buvo paskirtos 30 proc. mokesčio dydžio baudos, šios baudos turi būti mažinamos iki minimalių. Nurodo, kad Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė apskaitos dokumentus, paaiškinimus, mokesčių administratoriaus sprendimuose nurodytos Pareiškėjos atsakomybę sunkinančios aplinkybės

(MAĮ 69 straipsnio 1 dalies ir MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymas) buvo pagrindas papildomai apskaičiuoti mokesčius Pareiškėjai, tačiau tos pačios aplinkybės negali būti vertinamos ir kaip atsakomybę sunkinančios aplinkybės. Be to, Pareiškėja pabrėžia, kad PVM apmokestinimui MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymas neaktualus. Pareiškėjos nuomone, paskirtos baudos turi būti sumažintos iki minimalių, t. y. 10 proc. dydžio.

MAĮ 140 straipsnio 1 dalyje nustatyta, jog asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus, išskyrus šio Įstatymo 142 straipsnyje nurodytus atvejus. Pagal pažeidimo padarymo metu galiojusią PVMĮ 123 straipsnio 2 dalies nuostatą, jeigu nustatoma, kad PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą gražintiną iš biudžeto PVM sumą), apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina į biudžetą PVM suma (mažinama gražintina iš biudžeto PVM suma), ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinios PVM sumos dydžio bauda. Pagal šio straipsnio 4 dalį, 2 ar 3 dalyje nurodytais atvejais skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčio mokėtojo kaltės formos ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. GPMĮ 36 straipsnio 2 dalyje numatyta, jog už šio Įstatymo pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.

Laikotarpiu iki 2018-12-31 (taip pat ir padaryto pažeidimo metu) galiojusios MAĮ 139 straipsnio 1 dalies nuostatos nustatė nuo 10 iki 50 procentų nuo mokesčio sumos skirtinos baudos dydį, kuris priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis, skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Ši MAĮ nuostatų redakcija (galiojusi iki 2018-12-31) konkrečių baudos dydį mažinančių (atsakomybę lengvinančių) ir didinančių (atsakomybę sunkinančių) aplinkybių baigtinio sąrašo nenustatė.

Kadangi ginčui aktualių laikotarpiu išvardintos įstatymų nuostatos detalios nenustatė, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką. LVAT teisėjų kolegija adm. byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis (2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008). Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (žr. 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A-575-916/2010; 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A-442-884/2010; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1546/2010, 2014-04-15 nutartį adm. byloje Nr. A-602-409/2014 ir kt.).

Bylos duomenimis, Pareiškėjai buvo paskirta 30 proc. GPM ir PVM baudos. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad baudos paskirtis sietina su pažeidėjo nubaudimu bei bendrąja ir specialiąja prevencija. Tiek nubaudimo elementas, tiek ir specialioji prevencija yra nukreipti į pažeidėjo valią, sukelti jam turtinio pobūdžio praradimus. Komisijos vertinimu, skirtingai nei apskaičiuojant mokesstinę prievolę, kurios dydis yra objektyvus, skiriant baudą visuomet privalu atsižvelgti į daugelį aplinkybių, susijusių su padaryto pažeidimo pobūdžiu, taip pat į mokesčio mokėtojo elgesį mokesstinio patikrinimo metu ir kitas aplinkybes, kad skirtos baudos dydis ir padarytas pažeidimas būtų proporcingi. Pagal LVAT praktiką pažeidimo padarymo būdą kvalifikuojant kaip atsakomybę sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę, mokėtojo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti

skirtiną baudą, LVAT nuomone, yra nepagrįsta (LVAT 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1217-12, 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012).

Pasisakydama dėl 30 proc. baudos dydžio, Kauno AVMI sprendime rėmėsi tuo, kad Pareiškėja netinkamai vykdė savo pareigas, dėl ko mokėtini mokesčiai buvo apskaičiuoti, be kita ko, taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies ir MAĮ 70 straipsnio nuostatas GPM apskaičiavimo atveju ir MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas PVM apskaičiavimo atveju. Inspekcija Sprendime pritarė vietos mokesčių administratoriaus pozicijai dėl baudos dydžio.

Komisija nurodo iš dalies nesutinkanti su tokiu mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių, lėmusių Pareiškėjai paskirtos baudos dydį, vertinimu. Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo (17 psl.) nurodyta, kad Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (atsakomybę lengvinanti aplinkybė), apskaičiuojant mokestį taikytos MAĮ 69 ir 70 straipsnių nuostatos, Pareiškėja nepripažįsta nustatytų pažeidimų (atsakomybę sunkinančios aplinkybės).

Visų pirma Komisija pažymi, jog pagal LVAT formuojamą praktiką, pagal kurią pats mokestinis pažeidimas, už kurį yra baudžiama, savaime implikuoja vienokių ar kitokių neleistinų veiksmų atlikimą ir todėl pažeidimo pobūdis negali būti kvalifikuojamas kaip aplinkybė, didinanti skirtiną baudą (LVAT 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1217/2012, 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012). Be to, akcentuotina, jog šioje byloje pažeidimo nepripažinimas yra susijęs su skirtingu bylos faktinių aplinkybių vertinimu ir skirtingu teisės aktų nuostatų, esant nustatytoms aplinkybėms, suvokimu. Komisijos nuomone, būtų neteisinga ir nepagrįsta reikalauti iš mokesčių mokėtojo besąlygiškai pripažinti mokesčių administratoriaus pateiktą teisinį nustatytų aplinkybių kvalifikavimą ir nesinaudoti jam suteikta teise (MAĮ 144 straipsnis) ginčyti mokesčių administratoriaus nustatytą mokestinę prievolę. Taip pat iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis vertino ir analizavo nustatytus pažeidimus įrodymų pakankamumo prasme. Pareiškėja ir jos sutuoktinis mokesčių administratoriui teikė pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, t. y. tam tikra dalimi pripažino, jog neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti (MAĮ 71 straipsnio 1 dalis).

Todėl Komisija, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnio 3 dalimi ir atsižvelgdama į minėtas aplinkybes, daro išvadą, kad yra pagrindas konstatuoti, kad pagal MAĮ 139 straipsnį skiriamos baudos tikslai bus pasiekti Pareiškėjai skiriant 20 proc. dydžio PVM ir GPM baudas, t. y. nuo papildomai apskaičiuoto 33962 Eur PVM skirtina 6792 Eur (33962 Eur x 20 proc.) PVM bauda, o nuo apskaičiuoto 2599 Eur GPM skirtina 520 Eur (2599 Eur x 20 proc.) GPM bauda.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 1 ir 4 punktais, 156 straipsnio 1 dalimi, n u s p r e n d ž i a :

1. Atnaujinti Pareiškėjos 2022-05-11 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-04-20 Sprendimo Nr. 68-41 nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-04-20 Sprendimą Nr. 68-41 dalyje dėl nurodymo sumokėti į valstybės biudžetą 2599 Eur GPM, 934,89 Eur GPM delspinigių, 33962 Eur PVM, 15196,29 Eur PVM delspinigių.

3. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-04-20 Sprendimą Nr. 68-41 dalyje dėl apskaičiuotų GPM ir PVM baudų, t. y. vietoj nurodymo sumokėti į valstybės biudžetą 10189 Eur PVM baudą ir 780 Eur GPM baudą, nurodyti į valstybės biudžetą sumokėti 6792 Eur PVM baudą ir 520 Eur GPM baudą.

4. Neatleisti Pareiškėjos nuo apskaičiuotų PVM ir GPM delspinigių.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo

įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti 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

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė