



(S)

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL I. D. 2017-12-04 SKUNDO**

2018 m. vasario 12 d. Nr. S-28 (7-267/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojui
mokesčių mokėtojo įgaliotam atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

I. D.
C. K.
R.M.

2018-01-09 posėdyje išnagrinėjusi I. D. (toliau – Pareiškėjas) 2017-12-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-11-08 sprendimo Nr. 68-181, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-11-08 sprendimu Nr. 68-181, patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2017-08-18 sprendimą Nr. (6.5)-FR0682-321, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 39935,70 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 17488,33 Eur PVM delspinigių ir 7987 Eur PVM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjo PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2011–2014 metus.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Pareiškėjui sumokėti 39935,70 Eur PVM ir su šiuo mokesčiu susijusių sumų pagrįstumo, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu vykdė ekonominę veiklą, atitinkančią PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas, bei Pareiškėjo pajamos minėtu laikotarpiu viršijo PVMĮ 71 str. 2 dalyje nustatytą ribą, dėl ko atsirado pareiga registruotis PVM mokėtoju, skaičiuoti ir mokėti PVM.

Dėl apskaičiuoto PVM

Sprendime, remiantis 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB), PVMĮ, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2012-07-05 nutartimi administracinėje byloje Nr. A-602-200/2012, pasisakoma dėl apmokestinamojo asmens, ekonominės veiklos sampratos, žemės statyboms priskyrimo PVM apmokestinimo objektui, mokesčių mokėtojo pareigų, susijusių su PVM mokėtojo įsiregistravimu, PVM skaičiavimu, deklaravimu ir mokėjimu. Pagal PVMĮ 32 str. 1–2 dalį PVM objektas yra naujų pastatų ar statinių bei jų dalių, įskaitant žemę, parduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemės statyboms tiekimas/pardavimas.

Inspekcija akcentavo, kad gyventojų nekilnojamojo turto (įskaitant žemę) pardavimas yra laikomas ekonomine veikla, jeigu jis, parduodamas žemę ir kitą nekilnojamojo turto sandoriams yra būdingas tam tikras tęstinumas ir atsikartojimas, taip pat gyventojas imasi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, ir tokiu būdu pripažįstamas PVM apmokestinamuoju asmeniu.

Nustatyta, kad Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu pardavė 4 nekilnojamojo turto objektus (žemės sklypus su juose esančiais nebaigtais statyti gyvenamaisiais namais): 2011 m. – žemės sklypą ir jame esantį nebaigtos statybos gyvenamąjį namą (adresu: (duomenys nepateikiami) baigtumas 92 proc.) už 535000 Lt, 2012 m. – žemės sklypą ir jame esantį nebaigtos statybos gyvenamąjį namą (adresu: (duomenys nepateikiami) baigtumas 81 proc.) už 502000 Lt, 2014 m. – 2 žemės sklypus ir juose esančius nebaigtos statybos gyvenamuosius namus (adresu: (duomenys nepateikiami) vieno iš jų baigtumas 77 proc., kito – 64 proc.) už 700000 Lt (kiekvieną iš jų už 350000 Lt).

Taip pat Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu vykdė veiklą pagal įsigytus verslo liudijimus, veiklos rūšimis: 2011 m. – nauja statinių statyba, 2012–2014 m. – specialieji statybos darbai. Nustatyta, kad Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu gavo pajamų iš vykdytos veiklos pagal įsigytus verslo liudijimus: 2011 m. – 90000 Lt, 2012 m. – 144000 Lt, 2013 m. – 146500 Lt, 2014 m. – 145000 Lt.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas jau nuo 2006 m. pirkė žemės sklypus, juose statė gyvenamuosius namus ir juos su pertraukomis pardavė. Žemės sklypus pirkė (duomenys nepateikiami) rajone ar (duomenys nepateikiami) mieste, juose ūkio būdu statė gyvenamuosius namus ir nepilnai įrengtus pardavė. Pareiškėjas veikė savarankiškai, nepriklausomai nuo kitų asmenų, parduotas nekilnojamojo turto jam priklausė nuosavybės teise, jis savo vardu pirkė statybines medžiagas gyvenamųjų namų statybai, pats dengė savo išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu, t. y. gyvenamųjų namų statyba. Pareiškėjo pajamos, susijusios su darbo santykiais sudarė: 2011 m. – 2800 Lt, 2012 m. – 896 Lt, 2013 m. – 7881 Lt, 2014 m. – 12272 Lt. Pajamos pagal įsigytus verslo liudijimus 525500 Lt, iš jų: 2011 m. – 90000 Lt, 2012 m. – 144000 Lt, 2013 m. – 146500 Lt, 2014 m. – 145000 Lt. Pareiškėjo pajamos, gautos iš nekilnojamojo turto pardavimo 2011–2014 m. sudarė 1737000 Lt, t. y. didžiąją dalį visų gautų pajamų (2011 m. – 85 proc., 2012 m. – 78 proc., 2014 m. – 82 proc.).

Inspekcija akcentavo, kad Pareiškėjo ekonominei veiklai buvo priskirti du nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai: 1) 2012-01-06 pirkimo–pardavimo sandoris, kuriuo buvo parduotas žemės sklypas ir jame esantis nebaigtas statyti gyvenamasis namas su dantų technikos laboratorija adresu: (duomenys nepateikiami) ir 2) 2014-10-03 parduotas žemės sklypas ir jame esantis nebaigtas statyti gyvenamasis namas adresu: (duomenys nepateikiami). Kiti du nekilnojamojo turto objektų pirkimo–pardavimo sandoriai (adresu: (duomenys nepateikiami)) nepriskirti ekonominei veiklai, nes mokesčių administratorius padarė išvadą, kad Pareiškėjas šiuos gyvenamuosius namus statė, siekdamas pagerinti savo ir būsimos šeimos apsirūpinimą gyvenamuoju būstu.

Inspekcijos sprendime detaliam aprašomi ekonominei veiklai priskirti sandoriai bei nustatytos jų sudarymo aplinkybės.

1) Pareiškėjas pagal 2012-01-06 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė 0,0949 ha žemės sklypą ir pastatą–gyvenamąjį namą, esančius adresu: (duomenys nepateikiami). Sutartyje nurodyta bendra daiktų kaina – 502000 Lt (žemės sklypo – 60000 Lt, gyvenamojo namo – 442000 Lt). Minėtą žemės sklypą Pareiškėjas įsigijo pagal 2011-01-27 pirkimo–pardavimo sutartį už 60000 Lt.

Nekilnojamojo turto pirkėjas M. Y. 2017-03-29 pateiktame paaiškinime nurodė, kad 2012-01-06 iš Pareiškėjo įsigijo nebaigtą statyti gyvenamąjį namą su dantų technikos laboratorija adresu: (duomenys nepateikiami). Gyvenamas namas buvo statomas pagal jo pageidaujamą projektą.

Nurodė, kad dantų technikos laboratoriją įsirengė savo ar bendrovės lėšomis. Dabartiniu metu įrengtoje dantų technikos laboratorijoje veiklą vykdo UAB "A1"

2) Pagal 2014-10-03 pirkimo-pardavimo sutartį Pareiškėjas pardavė 0,1011 ha žemės sklypą ir pastatą–gyvenamą namą, esančius adresu: (duomenys nepateikiami). Sutartyje nurodyta bendra daiktų kaina – 350000 Lt (žemės sklypo – 132000 Lt, nebaigto statyti gyvenamojo namo – 218000 Lt).

Pareiškėjas iš tėvų I. D. ir U. N. dovanojimo būdu 2014-03-03 gavo du žemės sklypus, esančius adresu: (duomenys nepateikiami), juose ūkio būdu statė gyvenamuosius namus, kuriuos nebaigtus statyti (77 proc. ir 64 proc.) pardavė 2014-08-21 ir 2014-10-03. Pagal pateiktus dokumentus nustatyta, kad gyvenamieji namai buvo statomi ūkio būdu, statybos darbus atliko fiziniai asmenys, vykdančys individualią veiklą pagal verslo liudijimus. Statybos darbai buvo atliekami: gyvenamojo namo adresu: (duomenys nepateikiami) – nuo 2014-03-12 iki 2014-08-13, gyvenamojo namo adresu (duomenys nepateikiami) – nuo 2014-04-25 iki 2014-10-01, t. y. gyvenamųjų namų statyba abiejuose žemės sklypuose buvo pradėta ir vykdoma vienu metu (iki pardavimo momento).

Pareiškėjas 2017-02-28 paaiškinime nurodė, jog pradėjus namo statybas adresu (duomenys nepateikiami) ir pritrūkus piniginių lėšų, nusprendė parduoti žemės sklypą adresu (duomenys nepateikiami), tačiau nepavykus šio sklypo parduoti, nusprendė statyti gyvenamąjį namą. Pareiškėjas 2016-11-23 paaiškinime teigė, kad tėvų padovanotuose sklypuose statė gyvenamuosius namus, siekiant pagerinti būsimos šeimos poreikius. Tačiau paaiškinime nurodytos aplinkybės neatitinka tikrovės, nes statybos darbai abiejuose sklypuose buvo pradėti ir vykdomi vienu metu.

Nekilnojamojo turto pirkėjas D. S. pateiktame paaiškinime Nr. (9.6)FR1047-89 nurodė, kad 2014 m. rudenį, pamatęs (duomenys nepateikiami) tinkamą namą, suderėjo su Pareiškėju namo pardavimo kainą, t. y. 350000 Lt. Preliminari pirkimo–pardavimo sutartis sudaryta nebuvo, avanso nemokėjo, visi dokumentai buvo tvarkomi pas notarą. Įforminus turto pirkimo–pardavimo sandorį, perėmė visas teises į turtą ir ūkio būdu užbaigė statybas.

Inspekcija įvertinusi tai, jog vienu metu asmeninių poreikių tenkinimui nėra statomi du gyvenamieji namai, vieno iš nekilnojamojo turto objektų sandorį, t.y. 2014-10-03 parduoto žemės sklypo su jame nebaigtu statyti gyvenamuoju namu adresu: (duomenys nepateikiami) priskyrė Pareiškėjo vykdytai ekonominei veiklai.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu vykdė dviejų rūšių ekonominę veiklą: pagal įsigytus verslo liudijimus teikė statybos paslaugas ir nekilnojamojo turto pardavimą. Nevienkartinis, nuolatinis nekilnojamojo turto įsigijimo ir pardavimo sandorių sudarymas, jų skaičius (jau iki tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjas įsigijo 2 žemės sklypus, skirtus mažaukščių namų statybai ir juose ūkio būdu statė gyvenamuosius namus bei nebaigtus statyti pardavė), tęstinis sandorių sudarymo laikotarpis (nuo 2007-01-01 iki 2014-12-31) įrodo, kad Pareiškėjo vykdytiems nekilnojamojo turto pardavimo sandoriams būdingi tęstinumo ir atsikartojimo požymiai. Pareiškėjo vykdyta naujos statybos namų pastatymo ir jų pardavimo kartu su žemės sklypais ekonominė veikla atitiko PVM įstatymo 32 straipsnio nuostatas.

Inspekcijos sprendime išdėstytos PVMĮ 71 ir 92 straipsnių nuostatos dėl prievolės registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM. Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu iš ekonominės veiklos gavo atlygio viso 1377500 Lt (525500 Lt iš vykdytos statybos paslaugų veiklos pagal verslo liudijimus ir 852000 Lt iš nekilnojamojo turto pardavimo veiklos). Mokesčių administratorius apskaičiavo, kad Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu gavo pajamų, kurios viršijo PVMĮ 71 str. 2 dalyje nustatytą ribą per paskutinius 12 mėnesių (Patikrinimo akto 2 lentelė), tokiu būdu Pareiškėjas turėjo apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti PVM.

Inspekcija, vadovaudamasi PVMĮ 63 str. 1 dalimi, 64 straipsniu, pagal Pareiškėjo pateiktus dokumentus nustatė, kad Pareiškėjas įsigijo statybinių medžiagų bei paslaugų, kurių pirkimo PVM 2012 m. sausio mėn. sudarė 34996 Lt, 2014 m. spalio mėn. – 5318 Lt (Patikrinimo akto 10 priedas).

Ginčijamame sprendime taip pat akcentuojama, kad, apskaičiuojant PVM, buvo atsižvelgta Europos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) suformuotą praktiką bylose C-249/12 (*Tulica*) ir C-250/12 (*Plavosin*), todėl pardavimo PVM buvo apskaičiuotas preziumuojant, jog ginčo sandoriuose nekilnojamojo turto pardavimo kaina buvo nurodyta įskaitant PVM.

Dėl delspinigių apskaičiavimo pagrindimo

Inspekcija, atsižvelgdama į Pareiškėjo skundo argumentus, kartu su ginčijamu sprendimu pateikė Pareiškėjui delspinigių ataskaitą (2 lapai).

Dėl delspinigių dydžio

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjo skundo teiginius, kad apskaičiuoti delspinigiai neatitinka protingumo ir teisingumo reikalavimų, kadangi sudaro 45-50 proc. priskaičiuoto PVM dydžio, nurodė, jog bylos duomenys (mokestinis patikrinimas pradėtas 2017-01-09 ir baigtas 2017-06-15, stabdytas kelis kartus dėl objektyvių priežasčių) nesudaro pagrindo konstatuoti buvus kokius nors neteisėtus ir nepagrįstus mokesčių administratoriaus veiksmus (pvz., sąmoningą vengimą vertinti gautą informaciją, mokestinio patikrinimo vilkinimą ar pan.), todėl konstatavo, kad taikyti MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintų principų ir atleisti Pareiškėją nuo delspinigių nėra pagrindo

Dėl baudos dydžio

Ginčijamame sprendime akcentuota, kad nagrinėjamu atveju buvo atsižvelgta į tai, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir teikė reikiamus dokumentus. Skiriant baudą, buvo nustatytos Pareiškėjo atsakomybę sunkinančios aplinkybės (Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu vykdė dviejų rūšių ekonominę veiklą, gautų pajamų iš ekonominės veiklos tinkamai nedeklaravo, pažeidimo nepripažįsta), tačiau, atsižvelgiant į atsakomybę lengvinančias aplinkybes (Pareiškėjas teikė Metines pajamų deklaracijas, patikrinimo metu teikė reikiamus dokumentus bei paaiškinimus, neslėpė pajamų), Pareiškėjui skyrė 20 proc. dydžio 7987 Eur (39935,70 Eur x 20 proc.) PVM baudą.

Pareiškėjas pateiktu skundu Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir prašo jį panaikinti.

Pareiškėjas nurodo, kad mokesčių administratorius neteisingai įvertino jo pateiktus 2016-11-23 (patikrinimo akto 9 priedas) ir 2017-02-28 (patikrinimo akto 11 priedas) paaiškinimus, nevertino/netyrė juose nurodytos informacijos. Pareiškėjo teigimu, visi sandoriai buvo sudaryti siekiant išvengti neigiamų finansinių pasekmių prieš kredito įstaigas.

Skunde nurodoma, kad Pareiškėjas pats rūpinosi visais reikiama dokumentais, projektais ir reikiama medžiagomis statyboms. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius turėjo įvertinti jo finansinę padėtį ir kitas jo nurodytas aplinkybes. Pareiškėjas mano, kad siekį gauti finansinės naudos iš nekilnojamojo turto adresu: (duomenys nepateikiami), paneigia tai, jog visi dokumentai buvo sudaromi Pareiškėjo vardu, namai buvo statomi nepasirašius preliminarinių sutarčių, neturint jokių garantijų ar avansinio mokėjimo. Mokesčių administratorius nepateikė jokių įrodymų, kad pirkėjas sumokėjo pinigus dar prieš statybas. Šis namas buvo statomas siekiant pagerinti šeimos gyvenimo sąlygas su galimybe gauti papildomas pajamas iš nuomos (siekiant padengti kreditinius įsipareigojimus), dalį namo pritaikius spec. veiklos vykdymui. Skunde nurodoma, kad Pareiškėjas deklaravo nekilnojamojo turto pardavimo pajamas įstatymų nustatyta tvarka bei sumokėjo reikiamus mokesčius į valstybės biudžetą.

Pareiškėjas taip pat nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiuota PVM atskaita. Pareiškėjo nuomone, PVM atskaita yra apskaičiuota nepagrįstai, todėl turi būti įvertinta pakartotinai. Be to, Pareiškėjui yra nesuprantamas PVM apskaičiavimas nuo pajamų, gautų iš individualios veiklos pagal verslo liudijimą.

Pareiškėjas įsitikinęs, kad Inspekcija turėjo atleisti jį nuo PVM delspinigių, remiantis teisingumo ir protingumo kriterijais, kadangi delspinigių suma sudaro 45 proc. apskaičiuotos PVM sumos. Be to, skunde nurodyta, kad 20 proc. dydžio PVM bauda yra neteisinga, nes mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas bendravo su mokesčių administratoriumi ir teikė reikiamus dokumentus, tačiau ši aplinkybė nebuvo įvertinta kaip teigiama, o priešingai Pareiškėjo veiksmai traktuoti kaip sunkinantys aplinkybė.

Remdamasis aukščiau išdėstytais argumentais, Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2017-11-08 sprendimą Nr. 68-181.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas dalyje dėl baudos dydžio tenkintinas, Inspekcijos sprendimas keistinas.

Dėl ekonominės veiklos vykdymo

Ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Pareiškėjui sumokėti 39935,70 Eur PVM ir su šiuo mokesčiu susijusių sumų pagrįstumo, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu vykdė nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo ir statybos paslaugų ekonominę veiklą, atitinkančią PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas.

Pareiškėjas pagal 2012-01-06 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė 0,0949 ha žemės sklypą ir pastatą–gyvenamąjį namą, esančius adresu: (duomenys nepateikiami). Sutartyje nurodyta bendra daiktų kaina – 502000 Lt (žemės sklypo – 60000 Lt, gyvenamojo namo – 442000 Lt). Minėtą žemės sklypą Pareiškėjas įsigijo pagal 2011-01-27 pirkimo–pardavimo sutartį už 60000 Lt. Pagal 2014-10-03 pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas pardavė 0,1011 ha žemės sklypą ir pastatą–gyvenamą namą, esančius adresu: (duomenys nepateikiami) Sutartyje nurodyta bendra daiktų kaina – 350000 Lt (žemės sklypo – 132000 Lt, nebaigto statyti gyvenamojo namo – 218000 Lt). Sklypą Pareiškėjas gavo dovanų 2014-03-03 iš tėvų. Mokesčių administratorius, įvertinęs sandorių sudarymo aplinkybes, 2006–2014 metais įsigytus ir perleistus nekilnojamojo turto objektus, nustatęs Pareiškėjo savarankiškumą bei atlygintinumą, konstatavo, jog Pareiškėjo nekilnojamojo turto pardavimas atitinka PVMĮ 2 str. 8 dalyje įtvirtintą ekonominę veiklą. Be to, Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu gavo pajamų iš statybos paslaugų veiklos pagal verslo liudijimą: 2011 m. – 90000 Lt, 2012 m. – 144000 Lt, 2013 m. – 146500 Lt, 2014 m. – 145000 Lt. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis PVMĮ 2 str. 8 dalies, 3 str. 1 dalies, 32 str. 1–2 dalių, 71 ir 92 straipsnių nuostatomis, apskaičiavo Pareiškėjui mokėtiną į biudžetą 39935,70 Eur PVM.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus padarytomis išvadomis, teigdamas, kad ginčo gyvenamieji namai buvo statomi siekiant pagerinti šeimos gyvenimo sąlygas, visi sandoriai buvo sudaryti išimtinai siekiant išvengti neigiamų pasekmių prieš kredito įstaigas. Namas adresu: (duomenys nepateikiami) taip pat buvo statomas asmeniniais tikslais su galimybe gauti papildomas pajamas iš nuomos (dalį namo pritaikius spec. veiklos vykdymui). Pareiškėjas nesutinka su apskaičiuotų delspinigių ir paskirtos baudos dydžiais, be to, jam nesuprantamas PVM apskaičiavimas nuo pajamų, gautų iš veiklos pagal verslo liudijimą.

Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą bei Klaipėdos AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo gautomis pajamomis bei jų apmokestinimu, PVMĮ nuostatos, reglamentuojančios mokesčių bazės nustatymą ir apmokestinimo tvarką. Todėl Komisija, vengdama pasikartojimų bei sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu teisės aktų nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptarinėja, o šiuo sprendimu pasisako dėl Pareiškėjo skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

Pažymėtina 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo (toliau – ir Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusios 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB) nuostatomis reglamentuojama plati PVM taikymo sritis, apimanti bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ekonominę veiklą. Tam, kad asmens veikla būtų apmokestinama PVM, ji turi atitikti esmines tokio apmokestinimo sąlygas, t. y. turi būti nustatyta, jog tokią veiklą vykdo apmokestinamasis asmuo, o tokia veikla patenka į apmokestinamųjų sandorių kategoriją (LVAT 2012-07-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-602-200/2012). Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 d. 2 pastraipą „ekonominė veikla laikytina 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.“ Taigi veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją atlikęs subjektas (ESTT 2007 m. gruodžio 13 d. sprendimo byloje Götz, C-408/06, 18 p.). Atitinkamai PVMĮ 2 str. 8 dalyje apibrėžta ekonominės veiklos sąvoka, tai tokia veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno).

Pagal bendrąją taisyklę būtent ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal minėtas nuostatas, vykdančys asmenys pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis. Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 d. 1 pastraipą „apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“ Pagal 12 str. 1 dalį, valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį. LVAT 2012-07-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-602-200/2012 pažymėjo, kad fizinis asmuo, vykdančis žemės statyboms pardavimo sandorius, imasi „aktyvių prekybos žeme veiksmų, naudodamas priemones, panašias į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, naudojamas priemones, šis asmuo turi būti laikomas vykdančiu „ekonominę veiklą“, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, ir todėl – PVM apmokestinamuoju asmeniu (ir ESTT 2011-09-15 sprendimas byloje Nr. C-181/10 JarosknvSlaby prieš Minister Finansow ir Emilian Kue ir R. T.-Kuč prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie).“

Kaip matyti iš aukščiau išdėstytų teisės aktų nuostatų, paslaugų teikimas (tame tarpe ir statybų sektoriuje), jeigu jas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, taip pat priskiriamas ekonominei veiklai, apmokestinamai pagal PVMĮ nuostatas. Byloje nustatyta, kad tikrintu laikotarpiu Pareiškėjas vykdė veiklą pagal verslo liudijimus (veiklos rūšys: 2011 m. – nauja statinių statyba, 2012–2014 m. – specialieji statybos darbai), todėl iš šios veiklos gautos pajamos pagrįstai priskirtos ekonominės veiklos pajamoms ir apmokestintos PVM.

PVM neapmokestinamas pastatų, statinių ar jų dalių (išskyrus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis) pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam toks daiktas perduodamas, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti juo kaip jo savininkas. Laikoma, kad: 1) naujas pastatas ar statinys – tai nebaigtas pastatas ar statinys, taip pat baigtas pastatas ar statinys – 24 mėnesius po jo užbaigimo (pripažinimo tinkamu naudoti) arba esminio pagerinimo; 2) nauja pastato ar statinio dalis – tai naujo pastato ar statinio, kaip jis apibrėžtas šios dalies 1 punkte, dalis, taip pat naujai pastatyta nenaujo pastato ar statinio dalis – 24 mėnesius po jos užbaigimo (PVMĮ 32 str. 1 d.). PVM neapmokestinamas žemės pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam tokia žemė perduodama, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti ja kaip jos savininkas, išskyrus žemę, perduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemę statyboms. Žemė statyboms šiame straipsnyje laikomas žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie nors tvarkymo darbai, ar ne (PVMĮ 32 str. 2 d.).

Aptartų teisinio reglamentavimo ir teisminės praktikos nuostatų kontekste darytina išvada, jog gyventojų nekilnojamojo turto (įskaitant žemę) pardavimas yra laikomas ekonomine veikla, jeigu jis, perduodamas žemę ir kitą nekilnojamojo turto, siekia gauti nuolatinių pajamų, t. y. gyventojų vykdomiems žemės ir kito nekilnojamojo turto sandoriams yra būdingas tam tikras tęstinumas ir atsikartojimas, taip pat gyventojas imasi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, ir tokiu būdu pripažįstamas PVM apmokestinamuoju asmeniu.

Komisija, įvertinusi bylos duomenis, konstatuoja, kad mokesčių administratoriaus išvados, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu vykdė statybos paslaugų teikimo ir nekilnojamojo turto (žemės sklypų ir nebaigtų statyti statinių, adresu: (duomenys nepateikiami) pirkimo–pardavimo veiklą, kuri priskirtina Pareiškėjo ekonominei veiklai PVM įstatymo nuostatų prasme, yra pagrįstos byloje nustatytų faktinių aplinkybių, jas pagrindžiančių įrodymų tyrimo ir vertinimo analize, norminių aktų nuostatomis.

Komisija pažymi, kad iš ginčo medžiagos matyti, jog Pareiškėjo sudaryti nekilnojamojo turto įsigijimo–perleidimo sandoriai yra nevienkartiniai, tokia veikla vykdyta tęstinį laikotarpį. Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėjas jau nuo 2006 m. pirko ar gavo dovanojimo būdu mažaaukščių namų statybai skirtus žemės sklypus (duomenys nepateikiami), juose ūkio būdu statė gyvenamuosius namus ir sklypus su juose nebaigtais statyti gyvenamaisiais namais pardavinėjo. Iki tikrinto laikotarpio Pareiškėjas įsigijo 2 žemės sklypus, skirtus mažaaukščių namų statybai, juose ūkio būdu statė gyvenamuosius namus ir sklypus su nebaigtais statyti namais pardavė. Tikrintu laikotarpiu parduoti 4 nekilnojamojo turto objektai (4 žemės sklypai su nebaigtais statyti statiniais). Toks nevienkartinis, nuolatinis sandorių sudarymas, jų skaičius, tęstinis jų sudarymo laikotarpis (pasikartojimas) sudaro pagrindą konstatuoti tokios veiklos tęstinumo požymį (LVAT 2006-10-20 nutartis adm. byloje Nr. A-14-916/2006; 2012-09-27 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1715/2012). Nustatyta, kad Pareiškėjas

veikė savarankiškai, nepriklausomai nuo kitų asmenų, parduotas nekilnojamas turtas jam priklausė nuosavybės teise, jis savo vardu gavo statybos leidimus, pirko statybines medžiagas gyvenamųjų namų statybai, pats dengė savo išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu, t. y. gyvenamųjų namų statyba.

Taip pat Komisija pažymi, kad iš ginčo medžiagos matyti, jog ginčo nekilnojamojo turto pardavimu buvo siekiama gauti nuolatinių pajamų. Pareiškėjo pajamos, susijusios su darbo santykiais, 2011 m. sudarė 2800 Lt, 2012 m. – 896 Lt, 2013 m. – 7881 Lt, 2014 m. – 12272 Lt, pajamos iš veikos pagal verslo liudijimus 2011 m. siekė 90000 Lt, 2012 m. – 144000 Lt, 2013 m. – 146500 Lt, 2014 m. – 145000 Lt. Tikrintu laikotarpiu Pareiškėjas pardavė 4 nekilnojamojo turto objektus (žemės sklypus su juose esančiais nebaigtais statyti gyvenamaisiais namais) ir gavo 1737000 Lt pajamų (2011 m. – 535000 Lt, 2012 m. – 502000 Lt, 2014 m. – 700000 Lt. Kaip matyti, nekilnojamojo turto pardavimo pajamos sudarė pagrindinę Pareiškėjo tikrinto laikotarpio pajamų dalį (2011 m. – 85 proc., 2012 m. – 78 proc., 2014 m. – 82 proc.), kas suponuoja išvadą ir dėl ginčo sandorio siekio gauti nuolatinių pajamų.

Komisija nesutinka su Pareiškėjo tvirtinimu, kad ginčo objektų perleidimo sandoriai yra asmeninio pobūdžio, priskirtini atsitiktiniams sandoriams. Pažymėtina, kad atsitiktiniai sandoriai yra nesusiję su ekonominės naudos gavimu, t. y. asmeninio pobūdžio sandoriai, kuriais nors ir per trumpą laiką tarpą parduodami keli tapatūs daiktai, tačiau šis turto pardavimas susijęs su jo negalėjimu tuo turtu naudotis, bet ne su pelno gavimu (pvz., išvykimu nuolat gyventi į užsienį ir pan.). Tokiems sandoriams priskiriama asmeninio būsto, asmeninės transporto priemonės pardavimas ir jie nereiškia individualios veiklos vykdymo (LVAT 2006-06-16 sprendimas adm. byloje Nr. A5-902/2006). Pareiškėjo argumentai, jog ginčo sandoriai yra atsitiktiniai, sudaryti išimtinai siekiant išvengti neigiamų pasekmių prieš kredito įstaigas, prieštarauja byloje nustatytoms aplinkybėms. Visų pirma, Pareiškėjas Klaipėdos AVMI pateiktuose paaiškinimuose teigė, kad visus 4 tikrintu laikotarpiu parduotas nebaigtus statyti namus statė siekdamas pagerinti šeimos gyvenimo sąlygas, tačiau nustatyta, kad 2 iš minėtų objektų buvo statomi vienu metu. Pareiškėjas 2014-03-03 iš tėvų dovanojimo būdu gavo 2 žemės sklypus, esančius adresu: (duomenys nepateikiami) juose ūkio būdu statė gyvenamuosius namus, kuriuos nebaigtus statyti (77 proc. ir 64 proc.) pardavė 2014-08-21 ir 2014-10-03. Pagal pateiktus dokumentus nustatyta, kad statybos darbai abiejuose objektuose buvo vykdomi vienu metu: gyvenamojo namo adresu: (duomenys nepateikiami) - nuo 2014-03-12 iki 2014-08-13, gyvenamojo namo adresu: (duomenys nepateikiami) – nuo 2014-04-25 iki 2014-10-01. Komisija sutinka su Inspekcijos vertinimu, kad asmeninių poreikių tenkinimui nėra statomi 2 gyvenamieji namai vienu metu, todėl Inspekcijai pagrįstai asmeninio turto pardavimo sandoriui priskyrė tik vieno iš minėtų gyvenamųjų namų pardavimą. Antra, 2012-01-06 parduotas žemės sklypas su jame esančiu nebaigtu statyti gyvenamuoju namu ir dantų technikos laboratorija, adresu: (duomenys nepateikiami), buvo statomas pagal pirkėjo M. Y. pageidaujamą projektą. Nors byloje nėra rašytinių įrodymų, patvirtinančių M. Y. teiginius, tačiau Komisija pažymi, jog paprastai asmeniniame būste neįrenginėjamos dantų technikos laboratorijos, be to, tokios laboratorijos nebuvo ir nė viename kitame Pareiškėjo parduotame gyvenamajame name. Trečia, priešingai negu teigia Pareiškėjas, mokesčių administratorius atsižvelgė į Pareiškėjo įsipareigojimus bankui (2007-02-12 Pareiškėjas įsigijo butą, kurio pirkimui AB Swedbank suteikė 251750 Lt paskolą) ir 2 Pareiškėjo parduotus nekilnojamojo turto objektus (adresu(duomenys nepateikiami). sav.) priskyrė asmeninio pobūdžio sandoriams. Trečia, Pareiškėjas skunde nurodė, kad nekilnojamojo turto sandorius sudarinėjo siekdamas išvengti neigiamų pasekmių prieš kredito įstaigas, tačiau byloje nėra duomenų apie kitas Pareiškėjui suteiktas paskolas, išskyrus AB Swedbank paskolą buto pirkimui. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad nors Pareiškėjo pajamos, gautos pardavus nekilnojamąjį turtą, yra artimos šio turto įsigijimo išlaidoms, tačiau Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu gavo nemažas pajamas iš veiklos pagal verslo liudijimą (525500 Lt). Be to, Komisija pažymi, kad LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2008-12-12 nutartyje adm. byloje Nr. A575-1613/08 akcentavo, kad „<...> veiklą susijusią su nekilnojamojo turto objektų pardavimu galima pradėti vykdyti ir su tokiu turtu, kurį įsigyjant asmuo dar neturėjo konkretaus tikslo jo naudoti būtent šio pobūdžio komercinėje veikloje, t. y. prekyboje žemės sklypais ar jų dalimis. Atsižvelgdamas į besikeičiančią ekonominę situaciją, asmenines ar kitas aplinkybes, sprendimą dėl tokios individualios veiklos su šiuo turtu vykdymo asmuo gali priimti ir

vėliau, praėjus net keleriems metams po nekilnojamojo turto įsigijimo. Taigi individualios veiklos tęstinumui ir versliškumui konstatuoti gali pakakti ir kelių analogiškų sandorių sudarymo per tam tikrą laikotarpį, nepriklausomai nuo to, kokiai konkrečiai veiklai vykdyti turtas buvo įsigytas“. Taigi Pareiškėjas, įsigijęs ginčo objektus, galėjo ir neturėti tikslo nekilnojamąjį turtą parduoti bei gauti ekonominės veiklos pajamų ateityje, tačiau atsižvelgdamas į besikeičiančią / blogėjančią ekonominę situaciją, ką patvirtino ir posėdžio metu, priimtas sprendimas gali atitikti ekonominės veiklos vykdymą, nepriklausomai nuo nekilnojamojo objekto įsigijimo tikslų.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo vykdytų veiksmų visuma: nekilnojamojo turto objektų tęstinis įsigijimas, perleidimas, statybos leidimų gavimas, ginčo objektuose gyvenamųjų namų statyba, nekilnojamojo turto pajamų gavimas, jų investavimas į kitų objektų įsigijimą, įrodo, kad Pareiškėjas veikė kaip apmokestinamasis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą. Komisijos vertinimu, Pareiškėjo ginčo nekilnojamojo turto objektų perleidimas nėra atsiktinis ir yra priskirtinas ekonominio pobūdžio sandoriams. Pastebėtina, kad Pareiškėjas objektyvių duomenų, kurie sudarytų prielaidas tvirtinimui, jog nekilnojamojo turto pardavimas yra atsiktinis nepateikė, tokių aplinkybių nenustatė nei mokesčių administratorius, nei Komisija. Pareiškėjas savo versijos realumą išimtinai grindžia tik abstraktaus pobūdžio teiginiais / paaiškinimais bei skundo samprotavimais, kurie, nesant jų tikrumo patvirtinančių įrodymų, nepaneigia mokesčių administratoriaus padarytų išvadų dėl ekonominės veiklos vykdymo.

Pareiškėjas skunde teigia, kad PVM atskaita yra apskaičiuota nepagrįstai, todėl turi būti įvertinta pakartotinai. Iš bylos medžiagos matyti, kad patikrinimo metu pagal Pareiškėjo pateiktas PVM sąskaitas-faktūras nustatyta, jog jis įsigijo statybinių medžiagų bei paslaugų, kurių pirkimo PVM sudarė: 2012 m. 01 mėn. parduoto nebaigto statyti gyvenamojo namo, esančio adresu (duomenys nepateikiami) – 34996 Lt, 2014 m. 10 mėn. parduoto nebaigto statyti gyvenamojo namo, esančio adresu (duomenys nepateikiami) – 5318 Lt. Pirkimo PVM detalizavimas pateiktas patikrinimo akto 10 priede. Šia pirkimo PVM suma buvo sumažinta apskaičiuota mokėtina pardavimo PVM suma. Pareiškėjas skunde nepateikia konkrečių nesutikimo argumentų, kodėl mokesčių administratoriaus pateikti skaičiai yra neteisingi. Tokiu būdu Komisija vertina, kad mokesčių administratorius teisingai apskaičiavo pirkimo PVM.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius tinkamai įvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje numatytą pareigą – pagrįsti su mokesčių apskaičiavimu susijusias sumas, ginčo byloje surinkta pakankamai duomenų, kurie įrodo Pareiškėjo siekį gauti pajamų ir ekonominės naudos, todėl mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu vykdė statybos paslaugų teikimo ir nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo ekonominę veiklą ir iš jos gavo pajamų. Tuo tarpu Pareiškėjas iš esmės nepateikė jokių minėtų duomenis ir jų pagrindu nustatytas faktines aplinkybes bei padarytas išvadas paneigiančių objektyvių įrodymų. Pažymėtina, jog teismų praktika, aiškindama MAĮ 67 str. 2 dalyje įtvirtintą pareigą – paneigti mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, akcentuoja, jog kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą, nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1147/2010, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1632/2010, 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011 ir kt.). Apibendrinus tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog būtent mokėtojui tenka pareiga objektyviais, abejonių nekeliančiais įrodymais ir duomenimis pagrįsti aplinkybes, jog mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatyta mokesčio bazė yra neteisinga ir nepagrįsta, kas nagrinėjamo ginčo atveju nebuvo padaryta.

Dėl delspinigių ir baudos pagrįstumo

Pareiškėjas teigia, kad delspinigių suma sudaro 45 proc. apskaičiuotos PVM sumos, apie PVM prievolę Pareiškėjas buvo informuotas tik 2017 metais, todėl Pareiškėjas turėjo būti atleistas nuo jų, remiantis teisingumo ir protingumo kriterijais. Paskirta 20 proc. dydžio PVM bauda, Pareiškėjo nuomone, yra neteisinga, nes mokesčio patikrinimo metu Pareiškėjas bendravo su mokesčių administratoriumi ir teikė reikiamus dokumentus.

Komisija pažymi, kad delspinigių skaičiavimu nėra siekiama nubausti mokesčio mokėtoją, taikant jam neigiamas turtines pasekmes, o iš jo yra išieškoma turtinė nauda, kurią jis gavo valstybės sąskaita. Mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, jog Pareiškėjas turėjo prievolę mokėti PVM (39935,70 Eur), tačiau laiku šios prievolės neįvykdė, dėl to jam buvo apskaičiuoti delspinigiai (17488,33 Eur).

Tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes.

Pažymėtina, kad ir LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos K. E. (toliau – KT) suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011; 2011 09 19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011; 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011; 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011). Pažymėtina, jog KT ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas, KT 2000-12-06, 2001-10-02, 2004 01 26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo mokestinis patikrinimas pradėtas 2017-01-09 (2016-12-28 pavedimas tikrinti Nr. (9.6)FR0773-3155) ir baigtas 2017-06-15 (surašytas patikrinimo aktas), t. y. užtruko 4 mėnesius ir 6 dienas. Nustatyta, kad mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas nuo 2017-01-09 iki 2017-01-24 dėl mokesčių mokėtoju duoto mokesčių administratoriaus nurodymo, pratęstas nuo 2017-01-25 iki 2017-02-15 dėl pateiktų dokumentų įvertinimo, nuo 2017-02-15 iki 2017-02-28 dėl mokesčių mokėtojo nepateikto paaiškinimo apie aplinkybes, reikalingas mokesčio apskaičiavimo teisingumui nustatyti ir nuo 2017-02-28 iki 2017-03-10 dėl mokesčių mokėtojo papildomų duomenų apie vykdytus sandorius įvertinimo, sustabdytas nuo 2017-03-06 dėl informacijos gavimo iš fizinių asmenų, pratęstas nuo 2017-06-06 iki 2017-06-15 dėl gautos informacijos įvertinimo. Komisijos nuomone, Pareiškėjo mokestinis patikrinimas atliktas per objektyviai trumpą laiką, byloje nenustatyta mokesčių administratoriaus piktnaudžiavimo atliekant patikrinimą, todėl konstatuotina, jog nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo PVM delspinigių mokėjimo remiantis teisingumo ir protingumo principais (MAĮ 8 str. 3 dalis). Komisija pažymi, kad šiuo atveju mokėtinas PVM Pareiškėjui apskaičiuotas mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, todėl apskaičiuota ginčo delspinigių suma vertintina kaip Pareiškėjo pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė ir, kaip minėta, apskaičiuota nepažeidžiant teisės aktų reikalavimų, t. y. laikytina pagrįsta.

Pareiškėjui paskirta 20 proc. dydžio PVM bauda (7987 Eur). Ginčijamame sprendime nurodyta, kad mokesčių administratorius nustatė aplinkybes, sunkinančias Pareiškėjo atsakomybę (Pareiškėjas laikotarpiu 2011-2014 m. vykdė dviejų rūšių ekonominę veiklą, gautų pajamų iš ekonominės veiklos tinkamai nedeclaravo, pažeidimo nepripažįsta), tačiau, atsižvelgusi į Pareiškėjo atsakomybę lengvinančias aplinkybes (Pareiškėjas teikė Metines pajamų deklaracijas, patikrinimo metu teikė reikiamus dokumentus bei paaiškinimus, neslėpė pajamų), Pareiškėjui skyrė 20 proc. dydžio 7987 Eur (39935,70 Eur x 20 proc.) PVM baudą.

Komisija nurodo nesutinkanti su tokiu mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių, lemiančių Pareiškėjui skiriamos baudos dydį, vertinimu. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė prašomus dokumentus, informaciją. Komisija, atsižvelgdama į šias Pareiškėjo atsakomybę lengvinančias aplinkybes, į LVAT formuojamą praktiką, pagal kurią pats mokestinis pažeidimas, už kurį yra baudžiama, savaime implikuoja vienokių ar kitokių neleistinių veiksmų atlikimą ir todėl pažeidimo pobūdis negali būti kvalifikuojamas kaip aplinkybė, didinanti skirtiną baudą (LVAT 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A602-1217/2012), daro išvadą, kad mokesčių administratoriaus sprendime pateikta motyvacija skiriant Pareiškėjui baudą nėra pakankama (20 proc. bauda skirta atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį) ir jam paskirta bauda, vadovaujantis MAĮ 139 str. 1 dalimi, mažintina iki 10 proc. dydžio, t. y. 3994 Eur PVM baudos.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-11-08 sprendimą Nr. 68-181: vietoj nurodymo sumokėti į valstybės biudžetą 39935,70 Eur PVM, 17488,33 Eur PVM delspinigius ir 7987 Eur PVM baudą Pareiškėjui nurodoma sumokėti 39935,70 Eur PVM, 17488,33 Eur PVM delspinigius ir 3994 Eur PVM baudą.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, 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 sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė