



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A. I. SKUNDO**

2020 m. rugpjūčio 31 d. Nr. S- 158 (7-98/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrino A. I. (toliau – Pareiškėjas) 2020-04-24 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2020-04-01 sprendimo Nr. 68-30 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjo atstovai Y. S., C. M., Inspekcijos atstovė S. M. Komisijos 2020-07-01 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Komisija, 2020-05-27 gavusi Pareiškėjo 2020-05-26 prašymą atidėti jo 2020-04-28 skundo dėl Inspekcijos 2020-04-01 sprendimo Nr. 68-30 nagrinėjimą (Pareiškėjas prašyme nurodė esantis senyvo amžiaus ir neturintis techninių galimybių dalyvauti Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu naudojant telekomunikacijų galinius įrenginius), 2020-06-02 protokoliniu sprendimu Nr. PP-138 (7p-17/2020) sustabdė Pareiškėjo skundo nagrinėjimą iki karantino Lietuvos Respublikos teritorijoje atšaukimo.

Lietuvos Respublikos Vyriausybei 2020-06-10 nutarimu Nr. 579 pripažinus netekusiu galios Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020-03-14 nutarimą Nr. 207 „Dėl karantino Lietuvos Respublikos teritorijoje paskelbimo“ su visais pakeitimais ir papildymais (įsigaliojo 2020-06-17), taigi, nelikus aplinkybių, dėl kurių Pareiškėjo skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, Komisija 2020-07-01 posėdyje Pareiškėjo skundo nagrinėjimą atnaujina ir skundą nagrinėja iš esmės.

Pareiškėjas 2020-04-28 skunde nurodo nesutinkantis su Inspekcijos sprendimu. Teigia, jog Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Kauno AVMI) atliko pakartotinį mokestinį patikrinimą. Pirmas patikrinimas buvo pradėtas 2011 m. ir nėra baigtas 9 m. Visą šį laikotarpį Pareiškėjas teigia nekeitęs savo paaiškinimų, dokumentų ir pan., visada skunduose nurodęs, kur mokesčių administratorius buvo neteisis, nes nesivadovavo įstatymu, neteisingai atliko skaičiavimus. Atlikdama pakartotinį patikrinimą, Kauno AVMI neatsižvelgė į visus Pareiškėjo argumentus, nors ir privalėjo vadovautis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 3 straipsnio 5 punktu. Taip pat neištaisė aritmetinių klaidų, padarytų skaičiuojant pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) bei nieko nepasisakė dėl nekilnojamojo turto įsigijimo kainos nustatymo.

Pareiškėjas skunde pasisako dėl Kauno AVMI surašyto 2019-10-09 patikrinimo akto Nr. (7.45) FR0680-355 (toliau – Patikrinimo aktas) I 1.1. ir 1.2. dalių. Nurodo nesutinkantis su mokesčių administratoriaus išvada, jog jis vykdė neregistruotą nekilnojamojo turto pardavimo individualią ir ekonominę veiklą. Pažymi, kad žemės ūkio paskirties žemė, esanti Bivylių k., Užliedžių sen., Kauno r., kurią jis su žmona nusipirko 1999 m., yra saugomoje Nevėžio kraštovaizdžio draustinio teritorijoje, todėl ją naudojantys asmenys turi laikytis teisės aktuose nustatytų veiklos apribojimų. Pagal Lietuvos Respublikos Saugomų teritorijų įstatymo 32 straipsnio

9 dalį saugomose teritorijose nustatytos sąlygos keičiant žemės sklypo paskirtį bei nustatyti kiti apribojimai, taip pat ir statybai. Šie žemės ūkio paskirties sklypai yra Pareiškėjo asmeninė nuosavybė, jie nėra ir perspektyvoje negali būti priskirti žemei statyboms. Todėl Pareiškėjui nėra suprantama, kodėl mokesčių administratorius sieja šį nekilnojamąjį turtą su individualios veiklos tęstinumo požymiu.

Atsižvelgiant į tai, kad nuosavybės teisė į ginčo žemę Kauno r. buvo atkurta 1994 m., o šios žemės padalijimas buvo inicijuotas tik po 10 m., t. y. 2004 m., kai paaiškėjo, kad 2004-05-20 Kauno rajono savivaldybės tarybos sprendimu Nr. 90 buvo formuojama gyvenvietė, į kurios teritoriją pagal bendrąjį teritorijos planą pateko ir minėtas 1,65 ha žemės sklypas, taigi, savivaldybė iniciavo žemės paskirties pakeitimą, Pareiškėjas, jo tvirtinimu, tiesiogiai nedalyvavo paskirties pakeitimo procese. Kita nuosavybės teise turima žemės ūkio paskirties žemė, Pareiškėjo manymu, ir perspektyvoje negali būti priskirta žemei statyboms, todėl pakartotino patikrinimo metu nustatytas tęstinumas individualios veiklos prasme skunde vertinamas kritiškai. Ginčo apimtyje nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo tęstinė veikla neegzistuoja, nes turtas, kuris buvo parduotas, buvo įsigytas ne komerciniu būdu, o atkūrus nuosavybės teises į jį, naudotas asmeninėms reikmėms ir parduotas, todėl Pareiškėjo gautos pajamos neturi būti apmokestinamos kaip individualios veiklos pajamos.

Pareiškėjo tvirtinimu, jis pats asmeniškai ir savarankiškai parduotuose sklypuose infrastruktūros nekūrė ir jokios aktyvios ekonominės veiklos, kurios metu pasikeistų pats įgytas nuosavybės objektas, nevykdė. Tai buvo bendri gyvenvietės bei statomų namų infrastruktūros darbai. Elektros atsiradimas sklypuose nėra individualūs, atskiri, specialiai šiems sklypams skirti papildomi veiksmai, siekiant pakeisti parduodamą objektą, nes elektra buvo įvesta visoje gyvenvietėje (kvartale). Taip pat visai gyvenvietei buvo vedama ir dujotiekio trasa, tačiau nei prie vieno iš statomų namų ar sklypų dujos nebuvo pajungtos. Inžinerinių tinklų (kaip nekilnojamojo turto objektų) pardavimo pajamos buvo apmokestintos pagal tas pačias nuostatas, kaip ir nekilnojamojo daikto pardavimo pajamos, t. y. taikant Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 28 punktą. Tuo tarpu dujų trasa buvo nutiesta AB „Lietuvos dujos“, o ne Pareiškėjo iniciatyva, vienintelė naujo buitinio vartotojo sistemos prijungimo prie dujų sistemos sutartis buvo pasirašyta po namo pardavimo. Pažymima, kad jokie kiti inžineriniai statiniai nebuvo parduoti.

Pareiškėjas skunde nurodo nesutinkantis su Kauno AVMI vertinimu, kad jo nurodyta aplinkybė, jog keturis namus statė savo ir sutuoktinės tėvams, yra paneigta byloje esančiais įrodymais. Pareiškėjo tvirtinimu, byloje nėra jokių įrodymų, kurie paneigtų ar bent sudarytų prielaidą paneigti faktą, kad keturi namai statyti ne šeimos poreikiams tenkinti. Žmonių paaiškinimai, kaip neatitinkantys tikrovės, nėra nuneigti.

Pasak Pareiškėjo, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) savo praktikoje ne kartą yra nurodęs, kad savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas pats savaime negali būti laikomas ekonomine veikla (ESTT 1996-06-20 sprendimo byloje *Wellcome Trust, C-155/94*, 32 p.). Iš tiesų, tik turto įsigijimas ar pardavimas nelaikytinas turto naudojimu siekiant gauti nuolatinių pajamų, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šio turto pardavimo. Pareiškėjas skunde cituoja ESTT 2011-09-15 sprendimo sujungtose bylose *Slaby ir kt., C-180/10 ir C-181/10*, 50 punktą ir nurodo, jog Pareiškėjas pardavė žemę, kuri jam buvo gražinta pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą, t. y. pardavė tik patį tokiu būdu įgytą turtą, o ne naujai aktyviais veiksmais sukurtą turtą, o būtent:

- 1) 2007-04-06 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 2-1908 pardavė 0,1095 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., I. M. už 30 000 Lt;
- 2) 2009-04-24 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 715 pardavė 0,1067 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., R. U. ir D. F. už 110 000 Lt;
- 3) 2010-04-13 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 2310 pardavė 0,1049 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., B. M. už 85 000 Lt;
- 4) 2010-06-10 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 3082 pardavė 0,1244 ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., T. D. už 100 000 Lt;

5) 2010-12-17 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 14381 pardavė 0,1178 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., V. S. už 130 000 Lt;

6) 2011-04-07 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 3105 pardavė 0,1137 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., V. S. už 85 000 Lt.

Visi išvardinti sandoriai, Pareiškėjo tvirtinimu, negali būti priskirti individualiai jo veiklai, nes žemė jam gražinta 1996-10-10 pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą. Šioje Pareiškėjui gražintoje žemėje jis savo iniciatyva neatliko jokių papildomų veiksmų, dėl kurių būtų iš esmės pakeitęs patį parduodamą objektą. Tai, kad bendra tvarka ir Pareiškėjui priklausančioje žemėje įvesta elektra, nėra Pareiškėjo iniciatyva atlikti papildomi veiksmai. Vien žemės paskirties keitimas ir padalinimas į sklypus bei detalijame plane numatytas infrastruktūros objektų kūrimas, kai turtas perleistas neatliktus šių darbų, nėra ir negali būti laikomas pakankamu pagrindu Pareiškėjo veiklą vertinti kaip individualią.

Pareiškėjo teigimu, 1,65 ha žemės sklypas Kauno r. Romainių kaime nuosavybės teise jam priklausė nuo 1996 m., atkūrus Pareiškėjui nuosavybės teises į tėvo H. C. žemę. Pareiškėjo tėvas H. C. ir mama D. A., atgavus nacionalizuotą turtą, šioje žemėje norėjo turėti gyvenamąjį namą, kad gyventų arčiau vienturčio sūnaus, o Pareiškėjo sutuoktinės mama pardavė ūkį Šilalės rajone, nes norėjo persikelti gyventi arčiau dukros. Tėvai, pardavę ūkį, padovanojo sutuoktiniams visas turėtas santaupas bei gautus pinigus (ši faktą patvirtinantys dokumentai buvo pateikti mokesčių administratoriui). Pareiškėjas pažymi, kad tėvų senyvas amžius nepaneigia tokių ketinimų ir neriboja jų veiksmų. Taip pat pažymi, kad buvo statomas namas ir sūnui B. A., tačiau arčiau tėvų namą statėsi Pareiškėjas. Faktą apie šeimos nariams statomus namus mokesčių administratoriui raštiškai patvirtino ir tretieji asmenys, tačiau mokesčių administratorius Pareiškėjo pateiktus paaiškinimus ignoravo ir dėl jų nepasisakė.

Sklypo padalijimas ir pradėti statyti namai (tik savo šeimos nariams) buvo atlikti turint vienintelį tikslą – pagerinti tėvų ir savo pačių buitį bei gyvenimo sąlygas, taip kompensuojant praradimus dėl tarybinės valdžios neteisėtai nacionalizuotos žemės. Visi pinigai už parduotą turtą buvo panaudoti banko paskolai padengti ir palūkanoms mokėti. Pardavus minėtus sklypus ir sklypus su nebaigtos statybos namais, neužteko pajamų padengti banko paskolą, tuo labiau lėšų Pareiškėjui pabaigti pastatyti namą. Skunde akcentuojama, kad Pareiškėjo su banku sudaryta kredito sutartis (2006 m.) yra ne komercinio pobūdžio – keturių gyvenamųjų namų statybai (Pareiškėjų sūnui, tėvams, Pareiškėjui ir Pareiškėjo sutuoktinės mamai) ir infrastruktūros darbų finansavimui, t. y. savo šeimos narių poreikiams tenkinti. Sutarties specialiojoje dalyje nurodyta, kad „kredito gavėjas patvirtina, kad ši kredito sutartis sudaryta jo sutuoktiniui sutinkant, kad gautas kreditas bus naudojamas tik jo šeimos poreikiams tenkinti ir šios kredito sutarties sudarymas neprieštarauja jo šeimos interesams“.

Pareiškėjas mano, jog įvertinus faktines aplinkybes yra akivaizdu, kad tik dėl artimųjų ligos (pašlijus Pareiškėjo sveikatai ir mirus jo tėvui) statybos buvo nutrauktos, o nebaigti statyti namai buvo parduoti, siekiant gražinti paskolą bankui, bet ne siekiant vykdyti individualią veiklą ir gauti ekonominės naudos. Šeimoje susiklosčius nepalankioms finansinėms aplinkybėms, Pareiškėjas turėjo tęsti kredito sutarties įsipareigojimus, t. y. mokėti palūkanas ir dengti banko paskolą. Esant piniginių lėšų stygiui, Pareiškėjui teko parduoti žemės sklypus su pradėtais statyti gyvenamaisiais namais. Šias aplinkybes patvirtina mokesčių administratoriui pateikti paaiškinimai bei dokumentai. Pažymima, kad piniginės lėšos už parduotą turtą buvo mokamos tiesiogiai bankui, o ne į Pareiškėjo asmenines sąskaitas. Didelė dalis pinigų buvo skirta Pareiškėjo gydymui (Pareiškėjui nustatyta 70 proc. netektas darbingumo), be to, nebuvo tikslo laikyti žemę ir nebaigtos statybos namus, kai Pareiškėjas suprato, kad neturi galimybių juos baigti statyti. Todėl šiuo atveju, pasak Pareiškėjo, negalima teigti, kad buvo gauta ekonominė nauda bei buvo vystomas verslas.

Pareiškėjas akcentuoja, kad jo veiksmuose nebuvo verslo veiklai būdingo planavimo ir ekonominės naudos kaip pagrindinio tikslo siekimo, nekilnojamąjo turto pardavimo sandoriai nebuvo suplanuoti iš anksto ir buvo sąlygoti susiklosčiusių faktinių šeimyninių bei finansinių aplinkybių, todėl, vadovaujantis GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 2 punkto nuostatomis, ginčo nekilnojamąjo turto pardavimas negali būti laikomas (priskirtinas) individualios veiklos vykdymu.

Pareiškėjas skunde teikia argumentus dėl bendros jungtinės sutuoktinių nuosavybės. Nurodo, jog pirmojo patikrinimo metu Kauno AVMI visas gautas pajamas iš žemės ir namų pardavimo dalino abiem sutuoktiniams per pusę. Tik Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) nurodė, kad Pareiškėjo žmona neturi jokios teisės į žemę, nes tėvų žemę paveldėjo Pareiškėjas. Pakartotinio patikrinimo metu mokesčių administratorius visas pajamas pripažįsta Pareiškėjui, o tai, Pareiškėjo nuomone, reiškia, kad mokesčių administratorius nepripažįsta Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) nuostatų dėl bendros nuosavybės, t. y. namai priklausė abiem sutuoktiniams. Pareiškėjas skunde cituoja CK 3.87, 3.88, 3.89, 3.117 straipsnių nuostatas ir tvirtina, jog perduoti namai, skirtingai nuo paveldėtos žemės, buvo bendra sutuoktinių nuosavybė, todėl atitinkamai turėjo būti ir apmokestinti.

Skunde teikiami argumentai dėl Patikrinimo akto I 1.3. dalies (dėl nekilnojamojo turto pardavimo išlaidų) ir nesutinkama su tuo, kad Pareiškėjo žemės įsigijimo kaina yra prilyginta 0 Lt / Eur, nes žemę mokėtojas įsigijo pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą.

Vadovaudamasi GPMĮ 19 straipsniu, Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2003-01-29 nutarimu Nr. 133 patvirtino Gyventojų turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklės. Tačiau, Pareiškėjo tvirtinimu, tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių teisinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatų, baudos ir delspinigiai taip pat turi būti nustatomi tik įstatymu (Konstitucinio Teismo 2004-09-02, 2003-11-17 nutarimai). Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratoriaus pozicija šioje ginčo dalyje nėra pagrįsta, nes paremta tik GPMĮ komentaru, t. y. nėra paremta įstatymo nuostata, nes GPMĮ šiuo klausimu nepasisako. Pareiškėjas pažymi, kad tuo atveju, jei senelis ar tėvas būtų padovanojęs žemę, tai įsigijimo kaina būtų VĮ Registrų centro nustatyta vidutinė rinkos kaina. Nėra logiška, kad atstacius nuosavybę šiuo atveju žemės kaina yra lygi 0 Lt / Eur. Pareiškėjas nurodo, jog jam nagrinėjant ne individualios veiklos turto kainos nustatymą nėra aišku, kaip turi būti sąžiningai nustatyta individualios veiklos turto įsigijimo kaina, kai nuosavybės teisės buvo atkurtos ir turtas grąžintas Lietuvos Respublikos piliečiams. Inspekcija savo sprendime šiuo klausimu nepasisakė.

Kauno AVMI Patikrinimo akto 19 psl. nurodė, kad Pareiškėjas nepateikė žemės įsigijimo dokumentų, todėl žemės įsigijimo kaina buvo prilyginta 0 Eur. Taip pat nurodė, kad žemė Pareiškėjui buvo atstatyta kaip nuosavybė į išlikusį nekilnojamąjį turtą. Todėl, Pareiškėjo nuomone, Kauno AVMI turėjo nurodyti, kaip turėjo būti apskaičiuota žemės, kurią jis paveldėjo iš senelio, įsigijimo vertė.

Centrinis mokesčių administratorius, tvirtindamas Kauno AVMI sprendimą, taip pat nurodė, kad vadovaujasi GPMĮ komentaru, tačiau nenurodė jokio įstatymo. Tuo tarpu pagal MAĮ 12 straipsnio 2 punktą apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios ir išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-29 nutarime Nr. 133 yra nurodyta, kad atstacius nekilnojamąjį turtą gyventojams įsigijimo kaina yra lygi pardavimo kainai. Kauno AVMI šiuo nutarimu nesivadovauja, tačiau nenurodo, koku kitu įstatymu ar Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu turi vadovautis. Pareiškėjo nuomone, Kauno AVMI turėjo vadovautis nurodytuju Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu.

Pareiškėjas, skunde pasisakydamas dėl Patikrinimo akto II 1.2. dalies (PVM apskaičiavimo), nurodo, jog Patikrinimo akto 12 puslapyje nurodoma, kad atskaitoma pirkimo PVM suma apskaičiuota vadovaujantis proporcijos principu, pateikiant nuorodą į ESTT 2010-10-21 sprendimą byloje C-385/09. Tokios pačios nuomonės laikėsi ir Inspekcija savo sprendime. Pareiškėjo tvirtinimu, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme (toliau – PVMĮ) nėra nurodyta, kad PVM atskaita turi būti skaičiuojama proporcijos principu. Pareiškėjui nėra suprantama, koku teisiniu pagrindu vadovaujantis jam PVM suma apskaičiuota vadovaujantis šiuo principu. Kita vertus, Kauno AVMI turėjo visus Pareiškėjo namo statybos dokumentus, t. y. pirkimo

PVM sąskaitas faktūras. Prie šių dokumentų buvo pridėti darbų atlikimo aktai, pagal kuriuos matėsi, ką ir prie kurio sklypo konkrečiai atliko pardavėjas, nes pagal tai ir buvo išrašomos PVM sąskaitos faktūros. Tačiau Kauno AVMI į darbų atlikimo aktus nekreipė dėmesio, nors PVMĮ 58–60 straipsniai nurodo, kad pradžia PVM atskaitą reikia suskirstyti kuo tiksliau, jei tai galima nustatyti pagal dokumentus. Pateikti darbų atlikimo aktai leidžia tai nustatyti.

Pasak Pareiškėjo, Kauno AVMI nepagrįstai visą nekilnojamojo turto pardavimą priskyrė Pareiškėjui, nes neteisingai interpretavo teismo sprendimą, t. y. žemės pardavimo pajamos turėjo būti priskirtos Pareiškėjui, nes jis paveldėjo žemę. Tačiau statomi namai buvo bendra jungtinė nuosavybė su žmona, todėl namų pardavimo pajamos turėjo būti dalinamos per pusę. Todėl Kauno AVMI neteisingai apskaičiavo Pareiškėjui papildomus mokesčius, t. y.: 2008 m. birželio mėn. visą pardavimo kainą 500 000 Lt priskyrė Pareiškėjui, nors reikėjo tik 487 500 Lt, nes namo kaina – 25 000 Lt, t. y. 12 500 Lt daugiau, o tuo pačiu ir PVM per daug priskaityta 1 906,78 Lt; 2009 m. gruodžio mėn. visą pardavimo kainą 295 000 Lt priskyrė Pareiškėjui, nors reikėjo tik 209 500 Lt, nes namo kaina – 171 000 Lt, t. y. 85 500 Lt daugiau, o tuo pačiu ir 14 838,84 Lt per daug priskaityta PVM.

Pareiškėjas skunde pasisako dėl jo 2008-06-04 sudaryto sandorio ir nekilnojamojo turto vertės. Jo nuomone, įvertinus 2008-06-04 sandorio sudarymo aplinkybes, t. y. tai, kad sandoris buvo sudarytas nesigilinant į nurodytas jame turto vertes (sklypas įkainuotas 475 000 Lt, nebaigtas statyti namas – 25 000 Lt), nes pirkėją tenkino galutinė sandorio vertė, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 2 dalies nuostata, turi būti taikomas turinio viršenybės prieš formą principas ir atliktas turto vertinimas, siekiant nustatyti tikrąją turto rinkos vertę. Pareiškėjas, neturėdamas jokių kitų ketinimų, tik parduoti turtą už jį tenkinančią sumą, pasikliovė notaro pasiūlytu sandorio turiniu, tačiau tik dabar suprato, kad tokiais savo veiksmais pasirašė žemės ir nebaigto statyti namo sandorį, kuriame nurodyta turto vertė neatitinka tikrovės. Šią aplinkybę patvirtina faktas, kad Pareiškėjas už namo statybas sumokėjo apie 213 891,39 Lt plus banko palūkanas, todėl, Pareiškėjo nuomone, turi būti nustatyta nekilnojamojo turto tikroji rinkos vertė ir atitinkamai perskaičiuotas PVM ir GPM.

Pareiškėjo tvirtinimu, patikrinimo akte yra papildomai priskaitytos valstybinio socialinio draudimo įmokos (toliau – VSD įmokos) už 2007 m., tačiau Kauno AVMI neteisingai šias įmokas skaičiavo už visus 2007 m., nors pagal GPMĮ individualios veiklos pajamos skaičiuojamos nuo pinigų gavimo, t. y. ne už visus metus, kai yra viršijama suma, bet nuo to mėnesio, kai gaunamos pirmosios pajamos iš individualios veiklos. Todėl ir VSD įmokos turėjo būti skaičiuojamos nuo tos dienos, kai mokesčių administratorius konstatavo vykdytos individualios veiklos pradžią. Taigi, Kauno AVMI VSD įmokas turėjo skaičiuoti tik nuo 2007 m. balandžio mėn., kada buvo parduotas žemės sklypas už 30 000 Lt.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas aplinkybes, skunde prašoma netvirtinti Inspekcijos 2020-04-01 sprendimo Nr. 68-30 ir Kauno AVMI 2019-12-16 sprendimo Nr. (7.45) FR0682-310 1–3 punktų.

Inspekcija 2020-04-01 sprendimu Nr. 68-30 patvirtino Kauno AVMI 2019-12-16 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45) FR0682-310, kuriuo Pareiškėjui nurodyta papildomai sumokėti į valstybės biudžetą 31 281,86 Eur PVM, 3 128 Eur PVM baudą, 10 107,16 Eur GPM, 1 011 Eur GPM baudą, 1 846,62 Eur VSD įmokas, 923,32 Eur VSD įmokų baudą, 55,90 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 6 Eur PSD įmokų baudą.

Kauno AVMI, vykdydama Inspekcijos 2019-04-19 sprendimą Nr. 68-58 ir 2019-05-23 pavedimą tikrinti Nr. (7.45) FR0773-771, atliko Pareiškėjo PVM, GPM, VSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo pakartotinį patikrinimą už 2007–2011 m. ir PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo pakartotinį patikrinimą už 2007–2009 m. bei surašė Patikrinimo aktą, kuriame iš viso apskaičiuota 44 214,84 Eur mokesčių, nustačius, jog Pareiškėjas vykdė nekilnojamojo turto pardavimo individualią ir ekonominę veiklą. Pagal pirminio mokestinio patikrinimo metu surinktą informaciją nustatyta, kad Pareiškėjas parduotą nekilnojamojį turtą – žemę įgijo pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamojį turtą atkūrimo įstatymą. Pareiškėjas pakeitė žemės paskirtį (iš žemės ūkio paskirties į žemę, skirtą

statyboms), suskirstė į 14 sklypų, privedė elektros energiją, nutiesė inžinerinius tinklus (vandentiekio, buitinių nuotekų tinklus, lietaus kanalizaciją) ir iki tikrinamojo laikotarpio pardavė 2 žemės sklypus, tikrinamuoju laikotarpiu – 6, po tikrinamojo laikotarpio – 1 sklypą. Be to, gavęs 4 namams statybos leidimus ir paėmęs banko paskolą, pradėjo statyti gyvenamuosius namus, iš jų nebaigtos statybos 2 pardavė tikrinamuoju laikotarpiu, 1 – po tikrinamojo laikotarpio, 1 padovanojo sūnui B. A. (VĮ Registrų centro duomenimis, taip pat parduotas 2016 m.).

Konstatuota, kad Pareiškėjas pažeidė PVMĮ 71 ir 92 straipsnių, GPMĮ 25, 27 straipsnių, Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau – VSDĮ) 4 straipsnio 3 dalies, 5 straipsnio 2 dalies nuostatas, nes, vykdydamas veiklą, nurodytųjų mokesčių nuo vykdant veiklą gautų pajamų neapskaičiavo ir nemokėjo. Taip pat pažeidė Lietuvos Respublikos Sveikatos draudimo įstatymo 17 straipsnio nuostatas, nes PSD įmokų nuo 2009 m. gautų individualios veiklos pajamų neapskaičiavo ir nesumokėjo.

Kauno AVMI 2019-12-16 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45) FR0682-310 (toliau – Kauno AVMI sprendimas) patvirtino apskaičiuotas mokesčines prievoles ir su jomis susijusias sumas: 31 281,86 Eur PVM, 10 107,16 Eur GPM, 1846,62 Eur VSD įmokas, 55,90 Eur PSD įmokas, atleido Pareiškėją nuo 100 proc. apskaičiuotos delspinigių sumos, paskyrė minimalias 10 proc. 3 128 Eur PVM, 1 011 Eur GPM, 6 Eur PSD įmokų baudas.

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjo 2020-01-08 skundo motyvus, įvertinusi rašytinius bylos įrodymus, išanalizavusi ginčo teisinį santykį reglamentuojančius teisės aktus ir LVAT praktiką, Sprendime konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmetamas kaip nepagrįstas.

Nurodo, jog patikrinimo metu nustatyta, kad 2007–2011 m. Pareiškėjas asmeninės nuosavybės teise ir kartu su sutuoktine Y. S. pardavė šį nekilnojamąjį turtą:

1) 2007-04-06 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 2-1908 pardavė 0,1095 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), I. M. už 30 000 Lt (žemės sklypas įsigytas 1996-10-10 sprendimu atstatyti piliečio nuosavybės teisę į žemę). Pirkimo–pardavimo sutartyje fiksuota vidutinė rinkos vertė – 75 379 Lt;

2) 2007-04-06 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 1-692 pardavė ½ dalį 0,1485 ha žemės sklypo, esančią Kaišiadorių m., (duomenys neskelbtini), H. S. už 5 000 Lt. Šis žemės sklypas priklausė Pareiškėjui asmeninės nuosavybės teise pagal 2006-08-01 paveldėjimo teisės liudijimą Nr. 2-4988. Parduoto sklypo vidutinė rinkos vertė – 28 877 Lt (vertės nustatymo data – 2007-03-30), ½ dalis sudarytų 14 438,50 Lt;

3) 2007-06-19 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 1-2102 pardavė ½ dalį 0,1485 ha žemės sklypo ir gyvenamąjį namą su priklausiniais, esančius Kaišiadorių m., (duomenys neskelbtini), H. S. už 49 000 Lt (žemė – 9 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 34 612 Lt (nustatymo data – 2007-06-07), ½ dalis sudarytų 17 306 Lt, pastatai – 40 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 40 760 Lt (nustatymo data 2007-06-06). Šis žemės sklypas priklausė Pareiškėjui asmeninės nuosavybės teise pagal 2006-08-01 paveldėjimo teisės liudijimą Nr. 2-4988;

4) 2008-06-04 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 4018 pardavė 0,1305 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), su 60 proc. baigtumo gyvenamuoju namu už 500 000 Lt (žemės sklypas – 475 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 119 222 Lt (nustatymo data 2008-06-04), pastatas – 25 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 152 320 Lt (nustatymo data 2008-06-04) G. I. ir T. L. (žemės sklypas įsigytas 1996-10-10 sprendimu atstatyti piliečio nuosavybės teisę į žemę, namas 2006 m. statybos);

5) 2008-10-23 žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 3-4026 pardavė 0,1048 ha žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini) / (duomenys neskelbtini), Kaišiadorys, J. H. ir D. G. už 60 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 52 864 Lt (nustatymo data 2008-10-23). Parduotas sklypas pardavėjui priklausė asmeninės nuosavybės teise pagal VĮ Registrų centro Vilniaus filialo 2008-10-23 išduotą pažymą Nr. 44-2434393, pagal 2008-06-17 apskrities viršininko įsakymą Nr. 02-04-7422 „Dėl nuosavybės teisės į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo (Kaišiadorių r.)“, pagal 2008-06-17 apskrities viršininko sprendimą Nr. 9-21177;

6) 2009-04-24 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 715 pardavė 0,1067 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), R. U. ir D. F. už 110 000 Lt, pardavimo momentu vidutinė rinkos vertė – 89 600 Lt (žemės sklypas įsigytas 1996-10-10 sprendimu atstatyti piliečio nuosavybės teisę į žemę);

7) 2009-12-01 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 8590 pardavė 0,1118 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), su 63 proc. baigtumo gyvenamuoju namu už 295 000 Lt (žemės sklypas – 124 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 93 800 Lt (nustatymo data 2009-11-05), pastatas – 171 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 171 000 Lt (nustatymo data 2009-11-05, žemės sklypas įsigytas 1996-10-10 sprendimu atstatyti piliečio nuosavybės teisę žemę, namas 2006–2009 m. statybos);

8) 2010-04-13 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 2310 pardavė 0,1049 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), B. M. už 85 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 52 200 Lt (nustatymo data 2010-03-24, žemės sklypas įsigytas 1996-10-10 sprendimu atstatyti piliečio nuosavybės teisę į žemę);

9) 2010-06-10 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 3082 pardavė 0,1244 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), T. D. už 100 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 61 700 Lt (nustatymo data 2010-06-04, žemės sklypas įsigytas 1996-10-10 sprendimu atstatyti piliečio nuosavybės teisę į žemę);

10) 2010-12-17 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 14381 pardavė 0,1178 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), V. S. už 130 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 58 500 Lt (nustatymo data 2010-12-13, žemės sklypas įsigytas 1996-10-10 sprendimu atstatyti piliečio nuosavybės teisę į žemę);

11) 2011-04-07 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 3105 pardavė 0,1137 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), V. S. už 85 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 52 700 Lt (nustatymo data 2011-04-06, žemės sklypas įsigytas 1996-10-10 sprendimu atstatyti piliečio nuosavybės teisę į žemę).

12) 2009-05-04 dovanojimo sutartimi Nr. 2825 Y. S. ir Pareiškėjas savo sūnui B. A. padovanojo 37 proc. baigtumo gyvenamąjį namą ir žemės sklypą, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), adresu: (duomenys neskelbtini). Dovanojamąjį turtą šalys įvertino 430 000 Lt (namas įvertintas 230 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 62 000 Lt (nustatymo data – 2009-04-28), žemė įvertinta 200 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 90 300 Lt (nustatymo data – 2009-04-28). Turimais duomenimis, B. A. nuo 2016-05-25 deklaravęs išvykimą į Jungtinę Karalystę. VĮ Registrų centro duomenimis, B. A. turtą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., 2016-08-29 pardavė D. C. Ir V. L..

VI Registrų centro duomenimis, po tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjas pardavė: 2013-07-13 žemės sklypą ir nebaigtą statyti gyvenamąjį namą (baigtumas 68 proc.), adresu: (duomenys neskelbtini)., Kauno r., ir 2014-10-27 žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini)., Kauno r.

Inspekcija sprendime nurodo, kad Vilniaus apygardos administracinis teismas (toliau – VAAT) 2018-12-04 sprendimu adm. byloje Nr. 1-2465-484/2018 iš dalies tenkino Pareiškėjo ir jo sutuoktinės skundą: panaikino Kauno AVMI 2015-04-29 sprendimą Nr. (0.4.7.2.)-FR0682-276, Inspekcijos 2015-07-30 sprendimą Nr. 68-137 ir įpareigojo Inspekciją Pareiškėjo 2015-05-28 skundą išnagrinėti iš naujo.

VAAT, atsižvelgdamas į patikrinimo metu nustatytų aplinkybių visumą, sprendė, jog Inspekcija ir Komisija pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjo aktyvūs veiksmai su nekilnojamuoju turtu atitinka GPMĮ 2 straipsnio 7 dalyje nustatytus individualios veiklos požymius ir, kad Pareiškėjas iki 2009-12-31 vykdė nekilnojamojo turto pardavimo individualią veiklą. Pareiškėjas teismui nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių, jog parduotą turtą įsigijo ir naudojo asmeninėms reikmėms, kad nekilnojamojo turto objektus įsigijo turėdamas kitokį tikslą, nei gauti pajamų iš

vēlesnio jų pardavimo. Pareiškėjo nurodyta aplinkybė, kad keturis gyvenamuosius namus statė savo ir sutuoktinės tėvams, yra paneigta byloje esančiais įrodymais.

VAAT pažymėjo, jog tiek Inspekcija, tiek Komisija nepagrįstai Pareiškėjo sutuoktinės Y. S. veiklą laikė individualia veikla. Nurodė, kad nėra neginčytinų įrodymų, patvirtinančių, jog Y. S. 2008–2009 m. vykdė individualią nekilnojamojo turto pardavimo bei ekonominę veiklą. Kauno apskrities viršininko 2004-05-19 įsakymu Nr. 02-05-4123 „Dėl žemės sklypo (registro Nr. 52/31457) kadastro duomenų patikslinimo, žemės sklypo padalijimo ir pagrindinės tikslinės žemės naudojimo paskirties pakeitimo (Kauno r.)“ pagal Pareiškėjo prašymą suformuoti žemės sklypai, esantys Romainių Kaimelės kaime, Užliečių seniūnijoje, Kauno rajone, Y. S. nuosavybės teise nepriklausė. Aplinkybė, kad Y. S. laidavo Pareiškėjo sudarytą kredito sutartį Nr. 06-062076-IN/06-06083-IN yra vienkartinis veiksmas ir nepatvirtina mokesčių mokėtojos individualios veiklos tęstinumo. Kitų veiksmų, kurie galėtų būti vertinami kaip individuali Y. S. veikla, nenustatyta. Y. S., nebūdama žemės sklypų savininkė, negalėjo savarankiškai jais disponuoti, dėl jų daryti vienokius ar kitokius patvarkymus. Taigi mokesčių administratorius neteisingai įvertino nurodytas aplinkybes ir nepagrįstai pajamas, gautas pagal 2009-12-01 sandorį Nr. 8590 ir 2008-06-04 sandorį Nr. 4018, priskyrė Y. S. vykdomai veiklai.

Pareiškėjas su sutuoktine, nesutikdami su minėtu VAAT sprendimu, pateikė apeliacinį skundą LVAT. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė apeliaciniu skundu iš esmės ginčijo tik tą pirmosios instancijos teismo sprendimo dalį, kuria nuspręsta, kad Pareiškėjo veikla su nekilnojamoju turto atitinka individualios veiklos požymius. LVAT 2019-03-20 nutartimi adm. byloje Nr. A-3501-438/2019 Pareiškėjo ir jo sutuoktinės apeliacinį skundą atmetė, nurodydamas, kad Pareiškėjas 1996 m. įgijo nuosavybės teisę į 1,65 ha žemės sklypą, esantį Kauno apskrities Kauno r. Romainių Kaimelės kaime. 2004 m. pakeitė šio žemės sklypo paskirtį bei padalijo jį į 14 sklypų. 2006–2009 m. laikotarpiu keturiuose iš šių sklypų pastatė gyvenamuosius namus, iš kurių tris (nebaigtos būklės) pardavė kartu su žemės sklypais. Taip pat 2007–2011 m. laikotarpiu pardavė ir kitus 6 žemės sklypus iš minėtų 14 sklypų.

LVAT pažymėjo, kad pajamos iš minėtų pirkimo–pardavimo sutarčių sudarė nemažą arba didžiąją dalį šeimos pajamų: 2007 m. – 31 proc., 2008 m. – 41 proc., 2009 m. – 61 proc., 2010 m. – 93 proc., 2011 m. – 71 proc. LVAT akcentavo, kad Pareiškėjas tiek iki byloje nagrinėjamo laikotarpio (2007–2011 m.), tiek po jo taip pat vykdė veiklą, susijusią su nekilnojamojo turto pardavimu ir pajamų iš jos gavimu. Konstatavo, jog Pareiškėjo veikla parduodant nekilnojamojo turto objektus buvo nevienkartinė, o tęstinio pobūdžio ir sisteminga. Iš šios veiklos jis gavo GPMĮ prasme apmokestinamųjų pajamų, kas atitinka ir ekonominės veiklos požymį. Byloje duomenų, kad Pareiškėjas šią veiklą vykdė dėl priežasčių, nepriklausančių nuo jo valios (pvz., dėl teisės aktų, įpareigojančių vykdyti tokią veiklą, dėl valstybinės valdžios institucijų sprendimų, siekiant išpirkti minėtus žemės sklypus ar kitų asmenų veiklos ir pan.), nenustatyta. LVAT atmetė Pareiškėjo ir jo sutuoktinės apeliacinio skundo argumentus, kurie susiję su aptariamo žemės sklypo įgijimo aplinkybėmis, kilme ir pan., ir pažymėjo, kad teisine prasme šie argumentai yra neaktualūs, nes tai neturi įtakos Pareiškėjo veiklos, padarytos po šio žemės sklypo įgijimo, teisiniam įvertinimui. Šiuo atveju teisiškai reikšminga yra ta Pareiškėjo veikla, kurią jis vykdė po žemės sklypo įgijimo, t. y. 2007–2011 m. laikotarpiu.

Pasak Inspekcijos, pirminio mokestinio patikrinimo metu žemės sklypų pardavimo pajamos buvo priskirtos Pareiškėjo individualiai ir ekonominiai veiklai, išskyrus žemės sklypo, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r. Šio žemės sklypo pardavimo pajamos buvo padalintos per pusę su sutuoktine, nes pirkimo–pardavimo sutartyje buvo nurodyta, kad žemės sklypas nuosavybės teise priklauso bendrosios jungtinės nuosavybės teise.

VAAT 2018-12-04 sprendime adm. byloje Nr. 1-2465-484/2018 pažymėjo, kad 2008-06-04 pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas ir Y. S. už 500 000 Lt pardavė 0,1305 ha žemės sklypą su nebaigtos statybos gyvenamuoju namu, esančiu (duomenys neskelbtini), Kauno r. Šioje pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta, jog žemės sklypas parduodamas už 475 000 Lt, o nebaigtas statyti gyvenamasis namas parduodamas už 25 000 Lt. Nepaisant to, jog šioje pirkimo–pardavimo sutartyje ir nurodyta, jog minėtas žemės sklypas nuosavybės teise priklauso

bendrosios jungtinės nuosavybės teise, tačiau pagal Nekilnojamojo turto registro (toliau – NTR) centrinio duomenų banko 2014-11-04 išrašą žemės sklypas nuosavybės teise priklausė Pareiškėjui. Šis sklypas suformuotas 2004-04-01. NTR centrinio duomenų banko 2014-11-04 išrašas patvirtina, jog ir pastatas Nr. (duomenys neskelbtini), esantis žemės sklype (kadastrinis Nr. (duomenys neskelbtini), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini)), nuosavybės teise priklausė taip pat Pareiškėjui. Tai, kad 2008-06-04 notaro patvirtintoje sutartyje Nr. 4018 turto teisinis režimas nurodytas kaip bendra jungtinė nuosavybė nepaneigia NTR centrinio duomenų banko 2014-11-04 išrašo duomenų teisingumo.

Vadovaujantis teismineje praktikoje įtvirtintu nuoseklumo principu ir MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų protingumo ir teisingumo kriterijų nuostatomis, pasak Inspekcijos, pakartotinio patikrinimo metu vertinta, kad ir pagal 2009-12-01 pirkimo–pardavimo išsimokėtinai sutartį parduotas nebaigtas statyti gyvenamasis namas, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., nuosavybės teise priklausė Pareiškėjui, nes VĮ Registrų centro NTR centrinio duomenų banko duomenyse fiksuota nuosavybės teisė tik Pareiškėjo ir žemės sklypo (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), suformuotas 2004-05-19), ir nebaigto statyti gyvenamojo namo (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini)). Kadangi VAAT pažymėjo, kad Y. S. veikla nelaikytina individualia veikla ir nepagrįstai pajamos, gautos pagal 2009-12-01 ir 2008-06-04 sandorius, priskirtos Y. S. vykdomai veiklai, vadovaujantis CK 3.89 straipsnio 5 punkto nuostatomis, pakartotinio mokestinio patikrinimo metu visos gautos pajamos už žemės sklypus, esančius Romainių Kaimelės k., Kauno r., ir tikrinamuoju laikotarpiu parduotus 2 nebaigtus statyti gyvenamuosius namus, adresu: (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini), Kauno r., vertintos kaip Pareiškėjo individualios (pagal GPMĮ 10 straipsnio 1 dalį iki 2009-12-31 Pareiškėjo nekilnojamojo turto pardavimo pajamos vertinamos kaip individualios veiklos pajamos (žemės ir pastatų), o nuo 2010-01-01 – anksčiau kaip prieš penkerius metus iki pardavimo įsigyto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris buvo priskirtas individualios veiklos turtui, pardavimo pajamos (parduoti tik žemės sklypai) ir ekonominės veiklos pajamos.

Inspekcijos teigimu, nėra ginčo dėl to, kad Pareiškėjas, tikrinamuoju laikotarpiu sudarydamas nekilnojamojo turto objektų perleidimo sandorius, veikė savarankiškai, savo vardu, sąskaita ir nuožiūra, o sudarytiems sandoriams būdingas tęstinumas. Pareiškėjas, atlikdamas aktyvius veiksmus su įsigytu turtu (atkūrus nuosavybės teises), ėmėsi veiksmų suformuoti komerciškai patrauklius nekilnojamojo turto objektus, t. y. padalino žemės sklypą į 14 sklypų, pakeitė jų paskirtį, organizavo infrastruktūros darbus, turėjo tikslą gauti pajamas, o ne tenkinti asmeninius poreikius. Įvertinus šias aplinkybes daroma išvada, jog nagrinėjama Pareiškėjo veikla atitiko GPMĮ 2 straipsnio 7 dalyje apibrėžtus individualios veiklos požymius ir tikslus, todėl Kauno AVMI pagrįstai jo 2007–2009 m. vykdytą nekilnojamojo turto pardavimo veiklą pripažino individualia veikla. Taip pat nėra ginčo, kad Pareiškėjas veikė kaip verslo subjektas (apmokestinamas asmuo, pvz. žr. LVAT 2019-06-26 nutartį adm. byloje Nr. A-1083-602/2019, 2019-04-03 nutartį adm. byloje Nr. A-627-442/2019), siekdamas gauti pajamų iš parduotų nekilnojamojo turto objektų. Vadovaujantis PVMĮ 2 straipsnio 6 dalies, 3 straipsnio 1 dalies ir 32 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatomis, atsižvelgiant į LVAT praktiką bei vadovaujantis pirminio mokestinio patikrinimo metu nustatytais aplinkybėmis, vertinama, kad Pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2007-12-31 iki 2011-12-31 iš savarankiškos, nuolatinės ir vykdytos už atlygį ekonominės veiklos – žemės, skirtos statyboms, ir nebaigtų statyti namų pardavimo gautos pajamos yra PVM objektas (detaliau Patikrinimo akto 9–11 lapai). Pareiškėjo skunde teikiami argumentai, Inspekcijos vertinimu, yra išnagrinėti VAAT, dėl jų detalčiai pasisakyta tiek Komisijos 2015-04-29 sprendime Nr. S-207 (7-205/2015), tiek VAAT sprendime. LVAT 2019-03-20 nutartyje adm. byloje Nr. A-3501-438/2019 galutinai konstatuota, kad Pareiškėjo sudaryti turto pardavimo sandoriai negali būti vertinami kaip tik asmeninių poreikių tenkinimas.

Pasak Inspekcijos, LVAT savo praktikoje ne kartą pripažino *res judicata* principo svarbą (pvz., LVAT 2011-03-14 nutartis adm. byloje Nr. A-444-2586/2011). Iš tiesų, siekiant užtikrinti teisės ir teisinių santykių stabilumą, taip pat gerą teisingumo administravimą, yra svarbu, kad teismo sprendimai, kurie išnaudojus visas galimas teisių gynimo priemones arba pasibaigus pasinaudojimo

jomis numatytiems terminams tampa galutiniai, nebegalėtų būti ginčijami. Vadovaujantis *res judicata* principu, tie faktiniai ir teisiniai aspektai, kurie buvo išnagrinėti kitame teismo sprendime, turi būti pripažįstami ir šalis ar kitas dalyvavęs byloje asmuo kitose bylose gali remtis teismo sprendimu nustatytomis aplinkybėmis kaip savo reikalavimų ar atskirtimų pagrindu – tų aplinkybių jam nereikės įrodinėti (LVAT 2011-07-14 nutartis adm. byloje Nr. A-502-3034-11). Taigi, tikrinamuoju 2007–2011 m laikotarpiu Pareiškėjas gavo nekilnojamojo turto pardavimo individualios ir ekonominės veiklos pajamas: 2007 m. – 30 000 Lt, 2008 m. – 500 000 Lt, 2009 m. – 405 000 Lt, 2010 m. – 315 000 Lt, 2011 m. – 85 000 Lt, iš viso 1 335 000 Lt.

Inspekcija sprendime cituoja GPMĮ 18 straipsnio nuostatas ir nurodo, jog leidžiamiems atskaitymams priskiriamos visos su individualios veiklos pajamomis susijusios patirtos įprastinės tai veiklai išlaidos, kurių atskaitymas iš pajamų nėra ribojamas arba draudžiamas pagal šio straipsnio nuostatas, ar kurių atskaitymui Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos apraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-09-25 įsakymu Nr. 303 „Dėl nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu susijusių leidžiamų atskaitymų bei jų apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“, nenustatyta kitokių specialių taisyklių. Pareiškėjas pirminio mokesčio patikrinimo metu pateikė veiklos išlaidas patvirtinančius juridinę galią turinčius dokumentus (VĮ Registrų centro, UAB "A1" UAB "C1" AB VST, UAB "D1" sutartis, sąskaitas, kvitus ir kt.), kuriuos vertinant, pasak Inspekcijos, nustatytos išlaidos individualios veiklos pajamoms uždirti laikotarpyje nuo 2007-01-01 iki 2009-12-31.

Vadovaujantis GPMĮ 18 straipsnio komentaru (redakcija, galiojusi nuo 2002-07-02 iki 2010-10-25), patikrinimo metu Pareiškėjo žemės įsigijimo kaina yra prilyginta 0 Lt, nes žemę mokėtojas įgijo pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą. Tačiau įvertintos išlaidos, patirtos infrastruktūros darbams, kurios padidino žemės vertę: UAB "C1" už inžinierinių tinklų tiesimo darbus, už buitinių nuotekų tinklą, UAB "B1" ir AB VST už elektrifikavimo darbus, VĮ Registrų centro dokumentai, susiję su žemės sklypų registravimu, kurias mokėtojas pagrindė dokumentais. Taip pat vertintos palūkanos, sumokėtos bankui nuo paskolos dalies infrastruktūros darbų finansavimui. Apskaičiuojant individualios veiklos išlaidas vertintos gyvenamųjų namų statybos išlaidos, patirtos namų projektavimo, gręžinio įrengimo darbams, siurblinės pagaminimui bei sumokėtos sumos už konkrečių objektų statybos darbus rangovui UAB "A1" Taip pat vertintos palūkanos, sumokėtos bankui nuo paskolos dalies keturių gyvenamųjų namų statybų darbų finansavimu.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad žemės sklypo įsigijimo kaina negali būti lygi 0 Lt, o turėjo būti nustatoma vadovaujantis GPMĮ 19 straipsniu ir Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2003-01-29 nutarimu Nr. 133, kuriuo patvirtintos Gyventojų turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklės. Šiose taisyklėse nurodyta, kad atstačius nekilnojamąjį turtą gyventojams, įsigijimo kaina yra lygi pardavimo kainai. Inspekcija nurodo atmetanti šiuos skundo argumentus, nes GPMĮ 18 ir 19 straipsnių nuostatos reglamentuoja skirtingai vertinamo nekilnojamojo turto įsigijimo kainos nustatymą, o tai neprieštaruoja viena kitai, jose aiškiai pasisakyta, kokio nekilnojamojo turto (gyventojų individualios veiklos ar ne individualios veiklos turto) įsigijimo kaina yra nustatoma. Vertinant individualios veiklos išlaidas, vadovaujamosi GPMĮ 18 straipsniu (detaliau Patikrinimo akto 19–20 lapai).

Tai pat Pareiškėjas nurodo, kad Kauno AVMI, skaičiuodama GPM nuo parduoto nekilnojamojo turto pajamų, į leidžiamus atskaitymus įskaitė banko palūkanas už gautą paskolą, tačiau nebuvo įvertintos palūkanos už 2006 m. Iš patikrinimo medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Pareiškėjo bankui sumokėtos palūkanos – 268 415,21 Lt (iš jų 2006 m. – 9 321,02 Lt) patikrinimo metu buvo priskirtos Pareiškėjo individualios veiklos išlaidoms ir įvertintos apskaičiuojant GPM už 2007–2009 m. (detalūs duomenys pateikti Patikrinimo akto 3 ir 4 prieduose), todėl Pareiškėjo teiginiai, kad į leidžiamus atskaitymus nebuvo įtrauktos bankui sumokėtos palūkanos už 2006 m. yra nepagrįsti (detaliau Patikrinimo akto 18–19 lapai).

Pareiškėjas nurodo, kad 2008-06-04 sandoris buvo sudarytas nesigilinant į nurodytas jame turto vertes (sklypas įkainotas 475 000 Lt, nebaigtas statyti namas – 25 000 Lt), nes pirkėją tenkino

galutinė sandorio vertė. Mokėtojo teigimu, šiuo atveju turi būti vadovaujama MAĮ 10 straipsnio ir 69 straipsnio 2 dalies nuostatomis. Inspekcija nurodo, jog įvertinus tai, kad PVMĮ ir GPMĮ atžvilgiu visos žemės sklypo ir nebaigto statyti namo, esančių (duomenys neskelbtini), Kauno r., pardavimo pajamos yra apmokestinamos kaip individualios veiklos pajamos, mokesčių (PVM, GPM ir VSD įmokų) apskaičiavimui notarinėje sutartyje nurodytos žemės sklypo pardavimo (475 000 Lt) ir nebaigto statyti gyvenamojo namo pardavimo kainos (25 000 Lt) įtakos neturi, nes šiuo atveju mokesčių apskaičiavimui yra imtos bendros Pareiškėjo gautos 500 000 Lt nekilnojamojo turto objektų pardavimo pajamos, nuo kurių apskaičiuotos mokestinės prievolės (detaliau Patikrinimo akto 20–22 lapai).

Apibendrinant surinktą informaciją, Inspekcijos tvirtinimu, nustatytos individualios veiklos išlaidos įvertinus mokestinio patikrinimo metu apskaičiuotą PVM.

Inspekcija sprendime cituoja PVMĮ 71 straipsnį ir tvirtina, jog mokestinio patikrinimo metu, įvertinus Pareiškėjo gautas ekonominės veiklos pajamas, prievolė deklaruoti, apskaičiuoti ir mokėti PVM nustatyta nuo 2008 m. birželio mėn. Pagal PVMĮ 32 straipsnio nuostatas nebaigtos statybos pardavimas apmokestinamas standartiniu PVM tarifu: iki 2009-01-01 – 18 proc., nuo 2009-01-01 – 19 proc., nuo 2009-09-01 – 21 proc.

Vadovaujantis ESTT 2010-10-21 sprendimo nuostatomis, kontrolės veiksmų metu apskaičiavus apmokestinamajam asmeniui mokėtiną į biudžetą PVM sumą už laikotarpį, kuriame jis nebuvo įsiregistravęs PVM mokėtoju, tačiau pagal PVMĮ nuostatas jam buvo prievolė registruotis PVM mokėtoju ir mokėti į biudžetą PVM (pvz., dėl veiklos, kuri laikytina ekonomine veikla, vykdymo ir iš šios veiklos vykdymo gautų pajamų viršijimo 100 000 Lt per paskutiniuosius 12 mėn. ir pan.), vertinama šioms PVM apmokestinamosioms pajamoms (be PVM) tenkanti įsigytų prekių bei paslaugų PVM atskaita ir ji atimama iš apskaičiuotos pardavimo PVM sumos. Apskaičiuojant atskaitomą PVM sumą, pasak Inspekcijos, buvo vertinti Pareiškėjo pateikti veiklos išlaidas patvirtinantys dokumentai. Pajamoms, viršijančioms per paskutinius 12 mėn., už kurias buvo apskaičiuotas pardavimo PVM, atskaitoma pirkimo PVM suma apskaičiuota vadovaujantis proporcijos principu (ESTT 2010-10-21 sprendimas byloje *Nidera Handelscompagnie BV* prieš Inspekciją). Mokestinio patikrinimo metu apskaičiuotas mokėtinas PVM: 2008 m. – 34 141 Lt, 2009 m. – 27 183 Lt, 2010 m. – 38 431 Lt, 2011 m. – 8 255 Lt, iš viso 108 010 Lt (31 281,86 Eur).

Atsakydama į Pareiškėjo skundo argumentus, jog PVMĮ nėra nurodyta, kad PVM atskaita turi būti skaičiuojama proporcijos principu, todėl nesuprantama, koku teisiniu pagrindu vadovaujantis jam PVM suma apskaičiuota vadovaujantis šiuo principu, Inspekcija sprendime nurodo, jog pakartotinio patikrinimo metu PVM atskaita Pareiškėjo parduotiems nekilnojamojo turto objektams nustatyta vadovaujantis PVMĮ 63 ir 64 straipsnių bei jau minėto ESTT 2010-10-21 sprendimo nuostatomis, kuriame nurodyta, kad apskaičiuojant atskaitomą PVM sumą, tenkančią iki įsiregistravimo PVM mokėtoju, PVMĮ nustatyta tvarka apmokestintiems PVM prekių teikimo bei paslaugų teikimo sandoriams, turėtų būti remiamasi šio asmens apskaitos duomenimis, t. y. jo turimose įsigytų prekių bei paslaugų PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis PVM sumomis bei atsižvelgiama, kokia dalis su PVM įsigytų prekių bei paslaugų buvo skirta (panaudota) tiesiogiai ar netiesiogiai PVMĮ nustatyta tvarka apmokestintiems PVM sandoriams. Pvz., jeigu PVM buvo apskaičiuotas už parduotas prekes (dalį prekių), kurios buvo įsigytos su PVM, tai į PVM atskaitą, visų pirma, gali būti įtraukta šių prekių pirkimo PVM, tenkanti parduotam prekių kiekiui (už kurį buvo apskaičiuotas PVM). Jei PVM buvo apskaičiuotas už suteiktas PVM apmokestinamas paslaugas ir neįmanoma tiesiogiai priskirti, kokia dalis su PVM įsigytų prekių bei paslaugų buvo sunaudota toms paslaugoms (pvz., 100 000 Lt viršijančioms per paskutinius 12 mėn.), už kurias buvo apskaičiuotas PVM, tai atskaitoma pirkimo PVM suma gali būti apskaičiuota remiantis proporcijos principu.

Iš patikrinimo medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Pareiškėjo pajamos 2008 m. birželio mėn. pardavus žemės sklypą ir gyvenamąjį namą, adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r., už 500 000 Lt, viršijo 100 000 Lt ribą. Nuo 100 000 Lt viršijusios sumos 400 000 Lt apskaičiuota pardavimo PVM suma – 61 016,95 Lt ($400\,000 \times 18 / (100 + 18)$). Pareiškėjo apmokestintų pajamų (be PVM) dalis bendrose gautose pajamose sudaro 68 proc. ($(400\,000 - 61\,016,95) / 500\,000 \times 100\%$).

Pagal Pareiškėjo pateiktus išlaidas patvirtinančius dokumentus nustatyta, kad 2008 m. birželio mėn. parduotam žemės sklypui ir nebaigtam statyti namui (duomenys neskelbtini) tenkanti PVM atskaitos dalis sudaro 39 523,56 Lt, todėl tenkanti apmokestintai PVM veiklai PVM atskaita sudaro 26 876,02 Lt (39 523,56x68 %). Už 2008 m. birželio mėn. apskaičiuota mokėtina į biudžetą PVM suma 34 141 Lt (61 017–26 876). Analogiškai yra apskaičiuota ir kitų mokesčių laikotarpių PVM atskaitos dalis, tenkanti PVM apmokestintų pajamų daliai (detalūs duomenys pateikti Patikrinimo akto 2 priede bei Sprendimo 5–6 lapuose). Įvertinus išdėstyta, sprendime daroma išvada, kad pakartotinio patikrinimo metu, vadovaujantis PVMĮ nuostatomis bei atsižvelgus į ESTT praktiką, Pareiškėjui PVM atskaita proporcijos principu buvo apskaičiuota pagrįstai, nes neįmanoma tiesiogiai priskirti, kokia dalis su PVM išigytų prekių bei paslaugų buvo sunaudota toms paslaugoms, už kurias buvo apskaičiuotas PVM. Atsižvelgus į tai, Pareiškėjui pagrįstai apskaičiuota 31 281, 86 Eur PVM.

Inspekcija, įvertinusi skundo argumentus ir Kauno AVMI atliktus skaičiavimus, nurodo sutinkanti su GPM, VSD ir PSD įmokų prievolių skaičiavimu. Mokestinio patikrinimo metu pagrįstai apskaičiuota 10 107,16 Eur GPM, 1 846,62 Eur VSD įmokos, 55,90 Eur PSD įmokos (detaliau Patikrinimo akto 12–17 lapuose). Taip pat pagrįstai skirtos minimalios 10 proc. GPM, PVM, PSD įmokų baudos bei 50 proc. VSD įmokų bauda (detaliau Kauno AVMI sprendimo 21–24 lapai).

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

Pareiškėjo 2020-04-24 skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjo tikrintuoju 2007-01-01–2011-12-31 laikotarpiu vykdytos nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo veiklos pripažinimo individualia veikla GPMĮ prasme (ekonominė veikla PVMĮ prasme), iš šios veiklos gautų pajamų apmokestinimo GPM, PVM, VSD bei PSD įmokomis.

Įvertinusi tai, kad Patikrinimo akte, skundžiamame sprendime yra detalai aptartos faktinės ginčo aplinkybės, Komisija šioje sprendimo dalyje jų iš naujo nebekartoja ir dėl Sprendimo pagrįstumo pasisako atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus bei Pareiškėjo atstovų mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Nagrinėjant šį mokestinį ginčą svarbu pažymėti, jog Skundžiamas sprendimas buvo priimtas atlikus pakartotinį Pareiškėjo 2007-01-01–2011-12-31 laikotarpio GPM, PVM bei VSD įmokų (PSD įmokos tikrintos už 2007-01-01–2009-12-31 laikotarpį) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą, nes VAAT, išnagrinėjęs Pareiškėjo bei jo sutuoktinės Y. S. skundus, 2018-12-04 sprendimu adm. byloje Nr. 1-2465-484/2018 panaikino ankstesnį Inspekcijos 2015-07-30 sprendimą Nr. 68-137 (taip pat ir Komisijos 2015-10-26 sprendimą Nr. S-206 (7-205/2015) ir įpareigojo Inspekciją Pareiškėjo 2015-05-28 skundą išnagrinėti iš naujo. LVAT 2019-03-20 nutartimi adm. byloje Nr. A-3501-438/2019 nurodytąjį VAAT sprendimą paliko nepakeistu.

Komisija nurodo, jog minėta LVAT 2019-03-20 nutartis adm. byloje Nr. A-3501-438/2019 yra neskundžiama. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (2016-06-02 įstatymo Nr. XII-2399 redakcija, toliau – ABTĮ) 57 straipsnio 2 dalis numato, jog faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administracinėje ar civilinėje byloje, iš naujo neįrodinėjami nagrinėjant kitas administracines bylas, kuriose dalyvauja tie patys asmenys. Kaip yra nurodęs LVAT savo praktikoje, vadovaujantis šia nuostata, prejudicinę galią teismo procese turi ir neįrodinėtomis aplinkybėmis (faktais) pripažįstamos tos aplinkybės (faktai), kurie buvo nustatyti įsiteisėjusiu, t. y. *res judicata* galią įgijusiu teismo sprendimu. Būtent įsiteisėjęs teismo sprendimas, kaip teisės taikymo aktas, pasižymi išskirtine teisine galia ir yra privalomas visiems asmenims ir visoms valdžios institucijoms (Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 9 straipsnis). Tokio sprendimo priėmimas ir atitinkamų faktų (aplinkybių) konstatavimas jame reiškia, kad šalių ginčas yra

išspręstas galutinai, visiems laikams ir teismo nustatytos aplinkybės (faktai) nebegali būti revizuojami kokių nors kitų institucijų (LVAT 2012-01-16 nutartis adm. byloje Nr. A-438-54/12).

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, jog įsiteisėjusiam VAAT 2018-12-04 sprendime adm. byloje Nr. 1-2465-484/2018, kurį LVAT 2019-03-20 nutartimi adm. byloje Nr. A-3501-438/2019 paliko nepakeistu, konstatuota aplinkybė, jog Pareiškėjas tikrintuoju 2007-01-01–2011-12-31 laikotarpiu vykdė nekilnojamojo turto pardavimo individualią veiklą (Pareiškėjo vykdyta veikla atitiko ir PVMĮ 2 straipsnio 6 dalyje įtvirtintus ekonominės veiklos požymius) šiame mokestiniame ginče iš naujo nebeįrodinėtina. Todėl Komisija nurodo šiame sprendime nebepasisakanti dėl Pareiškėjo skunde dėstomų argumentų tvirtinant, jog nekilnojamojo turto pardavimo individualios veiklos ir ekonominės veiklos PVMĮ prasme jis nevykdė, nes jo veikloje nenustatytas tęstinumo požymis – nuosavybės teisė į ginčo žemę Kauno r. buvo atkurta 1996 m., žemės padalijimas į atskirus sklypus buvo inicijuotas tik po 10 m., Kauno r. savivaldybė pati inicijavo žemės paskirties pakeitimą, t. y. Pareiškėjas tiesiogiai nedalyvavo šiame procese, taip pat Pareiškėjas, pasak jo, savarankiškai ginčo sklypuose infrastruktūros nekūrė, o gyvenamuosius namus statė savo bei šeimos narių asmeniniams poreikiams tenkinti, nebaigti statyti namai buvo parduoti dėl nepalankiai susiklosčiusių šeimos finansinių aplinkybių, nes šie Pareiškėjo argumentai nebegali paneigti įsiteisėjusiam teismo sprendime konstatuoto individualios nekilnojamojo turto pardavimo veiklos vykdymo fakto.

Papildomai atkreiptinas dėmesys į tai, jog Komisija dar pirmojo mokestinio ginčo nagrinėjimo metu papildomai aiškinosi aplinkybes dėl Pareiškėjo įrodinėjamų aplinkybių, jog jis pats nedalyvavo žemės ūkio veiklai naudojamam žemės sklypo paskirties pakeitime, šiuos veiksmus atliko Kauno r. savivaldybė, ir su užklausimu kreipėsi į Kauno r. savivaldybės administracijos Urbanistikos skyrių. Pastarasis 2015-10-23 rašte Nr. USD-631 nurodė, jog Pareiškėjas 2003-08-26 Kauno r. savivaldybės administracijos Urbanistikos skyriui pateikė prašymą dėl turimo žemės sklypo Užliedžių sen. Romainių Kaimelės kaime padalijimo ir paskirties pakeitimo iš žemės ūkio į kitą (Pareiškėjo prašymas buvo pridėtas). Taip pat paaiškino, jog 2003–2013 m. Kauno m. savivaldybės teritorijos bendrajame plane buvo numatytas ir priemiesčio vystymas, o šio plano schemoje „Urbanistinės sistemos plėtros modelis“ Pareiškėjo sklypas Užliedžių seniūnijoje Romainių Kaimelės kaime pateko į gyvenamųjų namų teritoriją, bet Kauno r. savivaldybės teritorijos bendrasis planas, kuris buvo patvirtintas tik 2009 m., asmeniui, turinčiam tam tikroje vietoje žemės sklypą, suteikė galimybę pakeisti žemės paskirtį į numatytąją bendrojo plano sprendiniais (ginčo atveju į gyvenamosios paskirties) arba žemę naudoti pagal esamą paskirtį.

Pareiškėjas skunde dėsto argumentus dėl to, jog pirmojo mokestinio patikrinimo metu Kauno AVMI visas iš žemės ir namų pardavimo gautas pajamas dalino abiem sutuoktiniams per pusę. Tik LVAT nurodė, kad Pareiškėjo žmona neturi jokios teisės į žemę, nes tėvų žemę paveldėjo Pareiškėjas. Pakartotinio patikrinimo metu mokesčių administratorius visas pajamas pripažįsta Pareiškėjui, o tai, Pareiškėjo nuomone, reiškia, kad mokesčių administratoriai nepripažįsta CK bendrąją jungtinę sutuoktinių nuosavybės teisę reglamentuojančių nuostatų, nes ginče aptariamai parduoti namai, skirtingai nuo paveldėtos žemės, buvo bendra jungtinė sutuoktinių nuosavybė, todėl atitinkamai turėjo būti ir apmokestinti.

Dėl šių Pareiškėjo argumentų pažymėtina, jog iš Patikrinimo akto matyti, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas sudarė du nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, kuriais pardavė ne tik žemės sklypus, bet ir nebaigtus statyti namus – 2008-06-04 pardavė žemės sklypą su 60 proc. statybos baigtumo gyvenamuoju namu (duomenys neskelbtini), Kauno r. sav.; 2009-12-01 pardavė žemės sklypą su 63 proc. statybos baigtumo gyvenamuoju namu (duomenys neskelbtini), Kauno r. sav. Pajamos, gautos pardavus šiuos nekilnojamojo turto objektus, pirminių Pareiškėjo bei jo sutuoktinės Y. S. mokestinių patikrinimų metu buvo priskirtos ne tik Pareiškėjo, bet ir jo sutuoktinės iš vykdytos individualios veiklos gautoms pajamoms bei, vadovaujantis Pareiškėjo skunde cituotomis CK nuostatomis, padalintos abiem sutuoktiniams po lygiai ir apmokestintos. Tačiau iš VAAT sprendimo turinio (2 psl. 2 pastraipa) matyti, jog nagrinėjant abiejų sutuoktinių skundus, skunde Y. S. atkreipė dėmesį į tai, jog nors 2008-06-04 pirkimo–pardavimo sutarties 2.1. papunktyje ir nurodyta, kad ji ir jos sutuoktinis pardavė 0,1305 ha žemės sklypą su nebaigtos statybos namu,

adresu: (duomenys neskelbtini), Kauno r. sav., tačiau šis turtas jai nepriklausė, o buvo asmeninė sutuoktinio A. I. nuosavybė. Tokiu būdu teismas, remdamasis tiek pačių ginčo dalyvių tvirtinimais, tiek teismo proceso metu ištirtais rašytiniais bylos įrodymais, savo sprendime konstatavo, jog tiek Inspekcija, tiek Komisija nepagrįstai Y. S. veiklą laikė individualia veikla, neteisingai įvertino mokestinio ginčo byloje nustatytas, teismo sprendime nurodytas aplinkybes ir nepagrįstai pajamas, gautas pagal 2009-12-01 sandorį Nr. 8590 ir 2008-06-04 sandorį Nr. 4018, priskyrė Y. S. vykdomai veiklai. Pažymėtina, jog VAAT išvadų dėl pripažinto atitinkamo turto teisinio režimo LVAT neskundė nė vienas iš Pareiškėjų.

Atsižvelgiant į įsiteisėjusiame teismo sprendime konstatuotas aplinkybes, jog mokesčių administratorius neįrodė, kad Y. S. vykdė individualią veiklą GPMĮ taikymo prasme, tačiau tinkamai pagrindė ir įrodė, kad Pareiškėjas šią veiklą vykdė, į aukščiau aptartą įsiteisėjusiu teismo sprendimu nustatytą faktinių aplinkybių prejudicinę galią, Pareiškėjo skunde dėstomi argumentai dėl iš parduotų gyvenamųjų namų gautų pajamų apmokestinimo, atsižvelgiant į CK įtvirtintą sutuoktinių bendrąją jungtinę nuosavybę priklausiusio individualios veiklos turto teisinį režimą, atmestini kaip nepagrįsti.

Pareiškėjas skunde dėsto bei jo atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo argumentus nesutinkant su Pareiškėjui apskaičiuotos mokesčių bazės dydžiu, o būtent, su Pareiškėjo vykdant individualią veiklą patirtų išlaidų priskyrimu leidžiamoms atskaitymams iš pajamų. Visų pirma, Pareiškėjas nesutinka su tuo, jog jo vykdant individualią veiklą naudotų bei parduotų žemės sklypų, kurie buvo suformuoti iš vieno žemės sklypo, į kurių nuosavybės teisė Pareiškėjui buvo atstatyta pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą, įsigijimo kaina yra 0 Lt. Ginčo atveju Pareiškėjas siūlo įsigijimo kainą nustatyti vadovaujantis GPMĮ 19 straipsniu bei jį įgyvendinant priimtu Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-29 nutarimu Nr. 133, kuriuo patvirtintos Gyventojų turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklės. Pareiškėjo atstovas skundo nagrinėjimo metu išdėstė poziciją, jog Pareiškėjas paveldėjo ginče aptariamą žemės sklypą, nes jo tėvas atsisakė savo teisių į nuosavybės teisių atstatymą pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą ir todėl žemės sklypo įsigijimo kaina turėjo būti nustatyta vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997-09-15 nutarimu Nr. 1008 patvirtinta Paveldimo ar dovanojamo kilnojamojo (nekilnojamojo) turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo ir turto vertinimo pagal rinkos kainas tvarka bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-13 nutarimu Nr. 24 patvirtinta Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo tvarka.

Pasisakant dėl šių Pareiškėjo argumentų pažymėtina, jog tiek mokesčių administratoriaus ginčo atveju taikytos, tiek Pareiškėjo ar jo atstovų siūlomos taikyti mokesčių teisinius santykius reglamentuojančios teisės normos yra paremtos imperatyviu teisinių santykių reguliavimo metodu, o tai reiškia, jog vienus teisinius santykius reglamentuojančios teisės normos negali būti taikomos kitokio pobūdžio mokestiniams teisiniams santykiams reguliuoti. Taigi, ir šio ginčo atveju nustatčius aplinkybę, jog Pareiškėjas vykdė individualią veiklą GPMĮ taikymo prasme, turi būti taikomos GPMĮ normos, reglamentuojančios išlaidų apskaičiavimą gyventojams, vykdančioms individualią veiklą, bet ne paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimą reglamentuojančios taisyklės ar GPMĮ 19 straipsnio bei jį įgyvendinančio poįstatyminio teisės akto normos.

Pažymėtina, jog individualią veiklą vykdančių gyventojų patirtų išlaidų priskyrimą prie leidžiamų atskaitymų iš pajamų reglamentuojančio atskiro GPMĮ 18 straipsnio (ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusi originali 2002-07-02 įstatymo Nr. IX-1007 redakcija) 1 dalis numatė, jog nuolatinio Lietuvos gyventojų, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamais atskaitymais laikomi su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis arba uždirbtomis individualios veiklos pajamomis susijusios nuolatinio Lietuvos gyventojų patirtos įprastinės šiai veiklai išlaidos. Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu susijusių leidžiamų atskaitymų bei jų apskaičiavimo tvarkos, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-09-25 įsakymu Nr. 303, 2 punkto nuostatos nustatė, jog gyventojų, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamais atskaitymais laikomos su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis individualios veiklos

pajamomis susijusios nuolatinio Lietuvos gyventojų *faktiškai patirtos įprastinės šiai veiklai išlaidos*, jeigu ši tvarka nenustato ko kita. Tuo tarpu kitos išlaidos, kurios yra nesusiję su individualios veiklos pajamų uždirbimu ir (arba) yra neįprastinės vykdomai individualiai veiklai, leidžiamiems atskaitymams jokių atveju nepriskiriamos (21.10 punktas). Be kita ko, pagal GPMĮ 18 straipsnio 7 dalį išlaidos turi būti pagrįstos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose Lietuvos Respublikos teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, jeigu Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija nenustato, kad tam tikri rekvizitai atitinkamiems dokumentams nėra būtini.

Atsižvelgiant į pacituotas GPMĮ 18 straipsnio nuostatas, kurias ginčo atveju pagrįstai taikė mokesčių administratorius nustatydamas Pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu patirtas prie leidžiamų atskaitymų priskirtinas išlaidas, darytina išvada, jog Pareiškėjui nepateikus buhalterinės apskaitos dokumentų, patvirtinančių, jog jis faktiškai patyrė (jei patyrė, tai kokio dydžio) ginče aptariamo žemės sklypo įsigijimo išlaidas (primintina, jog, kaip akcentuoja ir pats Pareiškėjas, nuosavybės teisė į žemės sklypą jam buvo atstatyta pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą 1996 m.), mokesčių administratorius pagrįstai vertino, jog Pareiškėjo individualioje veikloje naudoto žemės sklypo įsigijimo kaina lygi 0 Lt. Tačiau pažymėtina, jog iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjui patikrinimo metu pateikus veiklos išlaidas patvirtinančius juridinę galią turinčius dokumentus (VĮ Registrų centro sąskaitas, UAB "C1" UAB "A1" PVM sąskaitas faktūras ir kt. (Patikrinimo akto 1 priedas „Veiklos išlaidos“), mokesčių administratoriui būtent šių dokumentų pagrindu ir nustatė Pareiškėjo 2007-01-01–2009-12-31 laikotarpiu patirtas išlaidas individualios veiklos pajamoms uždirbti.

Pareiškėjas nesutinka su jo bankui sumokėtų palūkanų, priskirtų prie jo vykdytos veiklos išlaidų, dydžiu, tvirtindamas, jog palūkanos turėjo būti padalintos ne 14 sklypų, kaip kad apskaičiavo mokesčių administratoriui, tačiau 12 sklypų, nes vienas iš suformuotų žemės sklypų buvo skirtas kelio servitutui, be to, du žemės sklypai buvo parduoti dar iki gaunant paskolą iš banko.

Iš byloje pateiktos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas 2006-08-25 pasirašė su AB banku „Hansabankas“ kredito sutartį Nr. 06-062076-IN/06-062083-IN, kurios 2.4.1. punkte numatyta, jog kredito dalis (360 000 Lt iš 1 400 000 Lt) yra suteikiama žemės sklypų, esančių Romainių Kaimelės k., Kauno r., infrastruktūros darbams finansuoti. Mokesčių administratorius, apskaičiavęs, jog paskolos dalis infrastruktūros darbams finansuoti sudaro 25,72 proc. visos Pareiškėjo gautos paskolos sumos, iš Pareiškėjo pateiktos AB banko „Hansabankas“ pažymos Nr. SR/12-24580 apie Pareiškėjo 2006–2011 m. sumokėtų palūkanų dydį (268 415,24 Lt) apskaičiavo, jog palūkanų dalis, skirta infrastruktūros darbams finansuoti, sudaro 69 036,39 Lt ir vienam iš 14 sklypų tenkanti suma sudaro 4 931,17 Lt (Patikrinimo akto 1 priedo „Veiklos išlaidos“ dalis „Palūkanos“). Bankas nurodytosios sutarties 2.9.3. punkte nurodė neprieštaraušias, kad į jam įkeistą nekilnojamąjį turtą būtų nutiesti elektros, vandentiekio ir kanalizacijos tinklai (vadinasi, šių tinklų kredito sutarties sudarymo metu 2006 m. dar nebuvo), be to, mokesčių administratorius dar pirminio Pareiškėjo mokesčio patikrinimo metu surinko įrodymus, kad infrastruktūra faktiškai buvo įrengiama visam kvartalui, t. y. 14 sklypų, po paskolos gavimo (pirminio patikrinimo metu apklausti 2005 m. žemės sklypus įsigiję pirkėjai nurodė, jog pirkė žemės sklypus su pažadu, kad bus privesti elektros tinklai, kas ir buvo padaryta 2006, 2007 m., Kauno r. sav. Urbanistikos skyrius tik 2007-06-13 išdavė statytojui Pareiškėjui leidimą dėl vandentiekio ir buitinių nuotekų tinklų statybos ginče aptariamuose žemės sklypuose, tarp kurių buvo nurodyti ir parduotieji 2005 m. (2015-02-20 patikrinimo akto Nr. FR0680-117 7–8, 11 psl.). Atsižvelgiant į mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, jog infrastruktūra buvo įrengiama visame kvartale, darytina išvada, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu Pareiškėjo bankui sumokėtų palūkanų dalį pagrįstai paskirstė visiems 14 sklypų, įskaitant ir vieną žemės sklypą, skirtą kelio servitutui, nes kelio įrengimas taip pat priskirtinas infrastruktūros formavimui.

Pareiškėjo atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nurodė naujus nesutikimo su skundžiamu sprendimu argumentus tvirtindami, jog mokesčių administratorius neteisingai nustatė Pareiškėjo mokėtinų mokesčių bazę, nes nepriskyrė Pareiškėjo tikrintuoju laikotarpiu sumokėto žemės mokesčio Pareiškėjo vykdamą individualią veiklą patirtoms išlaidoms.

Pareiškėjas 2020-07-01 papildomai Komisijai pateikė Kauno AVMI jam suformuotų 2005–2011 m. mokesčių laikotarpių žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijų kopijas, iš kurių matyti, kokio dydžio žemės mokesčio sumas Pareiškėjas turėjo mokėti už jam nuosavybės teise priklausančią žemę, įskaitant ginče aptariamus žemės sklypus. Pasisakant šiuo mokesčio ginčo aspektu, pažymėtina, jog nors MAĮ įtvirtina tam tikras sąlygas mokėtojui dėl papildomų įrodymų teikimo mokesčio ginčo proceso metu, taip pat dėl Komisijos galimybių tokius dokumentus priimti ir vertinti (MAĮ 155 straipsnio 6 dalis), tačiau Komisija, atsižvelgdama į proceso operatyvumą, ekonomiškumą principus, šio ginčo atveju vertina, jog Pareiškėjo nurodytieji argumentai dėl neteisingai nustatytos mokesčių bazės neįtraukiant į leidžiamus atskaitymus Pareiškėjo sumokėto žemės mokesčio yra nepagrįsti. Iš aukščiau šiame sprendime pacituotų ginčo teisiniams santykiams taikytinų GPMĮ 18 straipsnio 1 dalies nuostatų matyti, jog būtina sąlyga tam, kad mokesčių mokėtojo patirtos išlaidos būtų priskirtos jo vykdančią individualią veiklą patirtoms sąnaudoms, yra ta, kad šios išlaidos turi būti skirtos individualios veiklos pajamoms uždirbti bei būti įprastinės vykdomai individualiai veiklai. Atsižvelgiant į tai, jog žemės mokesčio apskaičiavimą ir mokėjimą reglamentuoja Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas, pagal kurį mokesčių moka žemės savininkas – fizinis asmuo ir juridinis asmuo (3 straipsnio 1 dalis), o mokesčio objektas yra fiziniams ir juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausanti Lietuvos Respublikoje esanti privati žemė (4 straipsnis, iki 2013-01-01 galiojusi šio įstatymo redakcija nustatė, jog žemės mokesčio objektas yra privati žemė (1 straipsnis), o žemės mokesčio mokėtojai yra privačios žemės savininkai (2 straipsnis), o tai reiškia, jog prievolę mokėti žemės mokesčių įstatymas numato žemės savininkams, turintiems žemės privačios nuosavybės teisėmis, nepriklausomai nuo žemės naudojimo pobūdžio (nepriklausomai nuo to, ar savininkai naudoja žemę vykdomoje individualioje veikloje, ūkininkauja joje, ją nuomoja ir pan.), vertinti Pareiškėjo už privačios nuosavybės teise valdytus ginčo žemės sklypus sumokėtą žemės mokesčių kaip susijusį su jo tikrintuoju laikotarpiu vykdyta individualia veikla (skirtą individualios veiklos pajamoms uždirbti) ar pripažinti šias išlaidas įprastinėmis nekilnojamojo turto pardavimo individualiai veiklai nėra jokio pagrindo.

Pareiškėjas skunde teikia argumentus dėl PVM apskaičiavimo, o būtent, dėl Pareiškėjui apskaičiuojant PVM prievolę taikytos PVM atskaitos dydžio. Nurodo, jog mokesčių administratoriaus taikytas proporcijos principas nėra reglamentuotas PVMĮ. Kauno AVMI turėjo visus Pareiškėjo namų statybos dokumentus, t. y. pirkimo PVM sąskaitas faktūras, prie kurių buvo pridėti darbų atlikimo aktai, pagal kuriuos matėsi, ką ir prie kurio sklypo konkrečiai atliko pardavėjas. Tačiau, Pareiškėjo nuomone, Kauno AVMI darbų atlikimo aktų nevertino ir pažeidė PVMĮ 58–60 straipsnių reikalavimus PVM atskaitą suskirstyti kuo tiksliau, jei tai galima nustatyti pagal dokumentus.

Iš bylos medžiagos matyti, jog patikrinimo metu PVM atskaita Pareiškėjo parduotiems nekilnojamojo turto objektams buvo nustatyta vadovaujantis PVMĮ 63 ir 64 straipsnių nuostatomis bei atsižvelgiant į mokesčių administratoriaus sprendimuose bei Pareiškėjo skunde pacituoto ESTT 2010-10-21 sprendimo byloje *C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV* prieš Inspekciją, nuostatas, kuriose teismas pasisakė dėl PVM apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą realizavimo sąlygų, jeigu prekės ir (ar) paslaugos, skirtos apmokestinamojo asmens veiklai vykdyti, buvo įsigytos ir panaudotos iki jo įsiregistravimo PVM mokėtoju. Įvertinus Kauno AVMI atliktus skaičiavimus apskaičiuojant Pareiškėjui mokėtiną PVM, kurie detalai aprašyti tiek Patikrinimo akte, tiek mokesčių administratorių priimtuose sprendimuose (Kauno AVMI sprendimo 5–7, 17–19 psl., Inspekcijos sprendimo 8 psl.), dėl ko Komisija šioje sprendimo dalyje jų nebeatkartoja, matyti, jog mokesčių administratorius įvertino visus Pareiškėjo pateiktus išlaidas pagrindžainčius ir teisę į PVM atskaitą suteikiančius dokumentus (Patikrinimo akto 1, 3 priedai), todėl Pareiškėjas yra neteisingai teigdamas, jog Kauno AVMI nevertino jo pateiktų darbų atlikimo aktų. Taip pat mokesčių administratorius pagrįstai vertino Pareiškėjo PVM apmokestinamosioms pajamoms tenkančią įsigytų prekių bei paslaugų PVM atskaitą, kaip to reikalauja PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatos (PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas tik tuo atveju, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui), tuo tarpu vadovautis Pareiškėjo skunde nurodytais PVMĮ 59,

60 straipsniais, kurie reglamentuoja PVM atskaitą, pirkimo ir (arba) importo PVM paskirstymą PVM mokėtojui vykdant mišrią veiklą, neturėjo jokio teisinio pagrindo. Nustatęs, jog neįmanoma tiesiogiai priskirti, kokia dalis su PVM įsigytų prekių bei paslaugų buvo sunaudota toms paslaugoms, už kurias buvo apskaičiuotas PVM, atskaitomą PVM sumą pagrįstai skaičiavo lygindamas PVM apmokestintų prekių apmokestinamąją vertę su visomis per tą laikotarpį gautomis pajamomis.

Pažymėtina, jog nors Pareiškėjas ginčija apskaičiuoto PVM dydžio pagrįstumą bei teisėtumą, bet be skunde pateiktos kritikos mokesčių administratoriaus atliktiems skaičiavimams, nepateikia jokių teisės aktų nuostatomis pagrįstų skaičiavimų, kokio dydžio, jo nuomone, PVM šiuo atveju turėjo būti apskaičiuotas. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, į tai, kad Pareiškėjas nepateikė pagrįstų argumentų, kurių pagrindu reiktų mokesčių administratoriaus šioje ginčo dalyje iširtas aplinkybes, atliktus skaičiavimus vertinti iš naujo, Komisija, sutikdama su Inspekcijos šioje ginčo dalyje atliktu įrodymų vertinimu, teisės taikymu ir pritardama Sprendimo motyvams, jų nebekartoja.

Pareiškėjas skunde teikia argumentus dėl neteisingai apskaičiuotų VSD įmokų. Nurodo, jog Kauno AVMI neteisingai šias įmokas skaičiavo už visus 2007 m., nors pagal GPMĮ individualios veiklos pajamos skaičiuojamos nuo pinigų gavimo, t. y. ne už visus metus, kai yra viršijama suma, bet nuo to mėnesio, kai gaunamos pirmosios pajamos iš individualios veiklos. Todėl ir VSD įmokos turėjo būti skaičiuojamos nuo tos dienos, kai mokesčių administratorius konstatavo vykdytos individualios veiklos pradžią, o būtent nuo 2007 m. balandžio mėn., kada buvo parduotas žemės sklypas už 30 000 Lt.

Ginčui aktualiu laikotarpiu (2007 m.) galiojusios VSDĮ 4 straipsnio 3 dalies (originali 1991-05-21 įstatymo Nr. I-1336 redakcija) nuostatos nustatė, jog „savarankiškai dirbantys asmenys, išskyrus tuos, kurie verčiasi individualia veikla turėdami verslo liudijimus, privalomai draudžiami tik pensijų socialiniu draudimu pagrindinei ir papildomai pensijos dalims. Šie asmenys papildomai pensijos daliai privalomai draudžiami tuo atveju, jeigu jų pajamų metinė suma, apskaičiuota iš apmokestinamojo pelno, apskaičiuoto pagal Pelno mokesčio įstatymą, atėmus mokesčių metų pelno mokesčio sumą, arba pajamų metinė suma, apskaičiuota iš apmokestinamųjų pajamų, apskaičiuotų pagal GPMĮ, atėmus mokesčių metų pajamų mokesčio sumą, yra lygi 12 minimalių mėnesinių algų sumai arba didesnė. Tuo atveju, kai šioje dalyje išvardyti asmenys draudžiami pensijų socialiniu draudimu papildomai pensijos daliai, jie gali draustis pensijų išmokoms, numatytais Pensijų kaupimo įstatyme“. VSDĮ 9 straipsnio 4 dalis nustatė, jog „šio įstatymo 4 straipsnio 3 dalyje ir 4 dalies 1 punkte nurodytų asmenų socialinio draudimo įmokos mokamos taip: <...> kiti savarankiškai dirbantys asmenys jiems priklausančias mokėti socialinio draudimo įmokas moka į Fondo valdybos teritorinio skyriaus sąskaitą nuo veiklos vykdymo pradžios iki veiklos pabaigos <...>“.

Šio ginčo atveju, Komisijos vertinimu, Pareiškėjas neteisingai jo iš tikrinamuoju laikotarpiu vykdytos individualios veiklos gautas pirmąsias pajamas (pagal 2007-04-06 žemės sklypo pardavimo sandorį Pareiškėjas gavo 30 000 Lt) susieja su jo vykdytos individualios veiklos pradžia, nes toks traktavimas prieštarauja šiame ginče mokesčių administratoriaus įrodytam Pareiškėjo vykdytos individualios veiklos, kurią Pareiškėjas vykdė visu tikrintuoju laikotarpiu, t. y. nuo 2007-01-01, tęstinumo požymiu. Juolab kad ir LVAT šiame sprendime jau ne sykį cituotoje 2019-03-20 nutartyje akcentavo, jog Pareiškėjas tiek iki byloje nagrinėjamo laikotarpio (2007–2011 m.), tiek po jo taip pat vykdė veiklą, susijusią su nekilnojamojo turto pardavimu ir pajamų iš jos gavimu. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, darytina išvada, jog mokesčių administratorius, nustatęs, jog Pareiškėjas visu tikrintuoju laikotarpiu, kuris prasidėjo 2007-01-01, vykdė individualią nekilnojamojo turto pardavimo veiklą, teisingai apskaičiavo Pareiškėjui mokėtinas VSD įmokas nuo 2007-01-01, o ne nuo 2007-04-06, kaip kad siūlo Pareiškėjas savo skunde. Šios išvados, Komisijos vertinimu, nepaneigia ir Pareiškėjo atstovo Komisijai papildomai pateiktas Kauno AVMI 2009-04-02 sprendimas Nr. (04)-K3-93 dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriame duoti nurodymai kitam mokesčių mokėtojui sumokėti į valstybės biudžetą sprendime patvirtintą mokesstinę prievolę, nes įstatymų ir kitų teisės aktų taikymo išaiškinimus, į kuriuos privalo atsižvelgti valstybės ir kitos institucijos, kiti asmenys, taikydami tuos pačius įstatymus ir

kitus teisės aktus, formuodamas vienodą administracinių teismų praktiką teikia LVAT (ABTĮ 15 straipsnio 1, 3 dalys). Tokios teisinės galios Pareiškėjo atstovo pateiktas individualaus pobūdžio aktas – Kauno AVMI sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo neturi.

Atsižvelgiant į aukščiau nurodytas aplinkybes, darytina išvada, jog Inspekcijai priimant skundžiamą sprendimą buvo visapusiškai ištirtos ir įvertintos ginčui reikšmingos faktinės aplinkybės, tinkamai taikytos ginčo teisinius santykius reglamentuojančios teisės normos. Todėl ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas kaip teisėtas ir pagrįstas, naikinti jį Pareiškėjo skunde, Komisijos posėdžio metu atstovų nurodytais motyvais nėra teisinio pagrindo.

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

1. Atnaujinti Pareiškėjo 2020-04-24 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-04-01 sprendimo Nr. 68-30 nagrinėjimą.
2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-04-01 sprendimą Nr. 68-30.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė