



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL T. Y. 2018-11-26 SKUNDO**

2019 m. sausio 29 d. Nr. S-18 (7-219/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Evaldo Raistensio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei
G. N.
S. E.

2019 m. sausio 8 d. posėdyje išnagrinėjusi T. Y. (toliau – Pareiškėjas) 2018-11-26 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2018-10-17 sprendimo Nr. 68-123, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu pakeitė Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI, vietos mokesčių administratorius) 2018-07-27 sprendimą Nr. (6.5) FR0682-247 ir juo patvirtintas 50096,85 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), 21380,25 Eur PVM delspinigių sumas, paskirtą 5009 Eur PVM baudą, patvirtintą gražintiną 1243,97 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) sumą, nurodant, kad patvirtinamos 50096,85 Eur PVM, 20915,50 Eur PVM delspinigių sumos, 5009 Eur PVM bauda, gražintina 1243,97 Eur GPM suma.

Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjo PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2015-12-31 ir GPM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo už 2010–2015 m. mokestinį patikrinimą bei surašė 2018-05-11 patikrinimo aktą Nr. (9.6)-FR0680-184 (toliau – patikrinimo aktas), kuriame Pareiškėjui papildomai apskaičiuota mokėtina 50096,85 Eur PVM suma ir gražintina 1243,97 Eur GPM suma. Patikrinimo metu Klaipėdos AVMI nustatė, kad Pareiškėjas 2012–2015 m. sudarė 23-jų statyboms skirtų žemės sklypų ar jų dalių pardavimo sandorius, gautas pajamas deklaravo metinėse pajamų deklaracijose GPM308 ir sumokėjo nuo apmokestinamųjų pajamų apskaičiuotą 4635,95 Eur GPM. Nustatyta, kad 2012 m. balandžio mėn. – 2015 m. rugpjūčio mėn. Pareiškėjo vykdyti statyboms skirtų žemės sklypų ar jų dalių pardavimai atitinka ekonominės veiklos kriterijus, todėl pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 71 str. 2 dalies ir 92 str. 1 dalies nuostatas, pradedant 2013 m. kovo mėn. nuo iš ekonominės veiklos gautų pajamų apskaičiuota už 2013 m. 116194 Lt (33652,11 Eur), 2014 m. – 166611 Lt (48253,88 Eur) ir 2015 m. – 11167 Eur, iš viso 93072,99 Eur PVM. Įvertinus tai, kad Pareiškėjas 2014-10-06 ir 2014-12-23 pateikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas

(forma FR0608, toliau – PVM apyskaita) ir jose už 2013 m. rugpjūčio mėn. – 2014 m. birželio mėn. deklaravo bei sumokėjo 148387 Lt (42975,85 Eur) PVM, patikrinimo metu papildomai apskaičiuota 50096,85 Eur šio mokesčio. Vadovaujantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 str. 14 d. 4 punktu, po perskaičiavimo nustatytas už 2013 m. grąžintinas 3405 Lt (1130,97 Eur) GPM, už 2015 m. – 113 Eur grąžintinas GPM.

Išnagrinėjusi patikrinimo aktą, su juo susijusią medžiagą bei Pareiškėjo pateiktas rašytines pastabas, Klaipėdos AVMI 2018-07-27 sprendimu Nr. (6.5) FR0682-247 (toliau – sprendimas) patvirtino patikrinimo aktą. Atsižvelgiant į tai, kad Mokesčių administravimo informacinės sistemos (toliau – MAIS) duomenimis, Pareiškėjas 2017-12-19 sumokėjo 11167 Eur kodu 1001, Pareiškėjui sprendimu nurodyta papildomai sumokėti 38929,85 Eur (50096,85 – 11167) PVM, 21380,25 Eur PVM delspinigius, paskirtą 5009 Eur PVM baudą, sprendimu patvirtinta grąžintina 1243,97 Eur GPM suma.

Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo skundo argumentų pagrįstumą ir turimus duomenis, konstatavo, kad Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas. Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjas 2013–2015 m. sudarė 12 žemės sklypų ar jų dalių, skirtų statyboms, pardavimo sandorius, kurių Pareiškėjas iki mokesstinio patikrinimo pradžios nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo PVM:

1) 2013-03-15 parduota 284/3243 dalis (0,0568 ha) kitos paskirties žemės sklypo (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), už 80000 Lt;

2) 2013-03-19 parduota 210/1138 dalis (0,105 ha) kitos paskirties žemės sklypo (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), už 150000 Lt;

3) 2013-05-02 parduotas 0,1660 ha kitos paskirties žemės sklypas (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos), esantis adresu: (duomenys neskelbtini), už 48500 Lt;

4) 2013-05-24 parduota 25/156 dalis (0,03 ha) kitos paskirties žemės sklypo (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), už 10000 Lt;

5) 2013-06-03 parduotas 0,15 ha kitos paskirties žemės sklypas (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos), esantis adresu: (duomenys neskelbtini), už 46000 Lt;

6) 2013-06-17 parduota 1483/1660 dalis (0,1483 ha) kitos paskirties žemės sklypo (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), už 50000 Lt;

7) 2014-11-13 parduota 121/1132 dalis (0,0121 ha) kitos paskirties žemės sklypo (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), naudojimo būdas – rekreacinės teritorijos), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), už 10000 Lt;

8) 2014-12-02 parduotas 0,10 ha kitos paskirties žemės sklypas (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), naudojimo būdas – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos), esantis adresu: (duomenys neskelbtini), už 180000 Lt;

9) 2014-12-15 parduotas 0,10 ha kitos paskirties žemės sklypas (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), naudojimo būdas – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos), esantis adresu: (duomenys neskelbtini), už 200000 Lt;

10) 2015-01-09 parduota ½ dalis (0,10 ha) kitos paskirties žemės sklypo (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), naudojimo būdas – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), už 29000 Eur;

11) 2015-02-20 parduotas 0,10 ha kitos paskirties žemės sklypas (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), naudojimo būdas – rekreacinės teritorijos), esantis adresu: (duomenys neskelbtini), už 31000 Eur;

12) 2015-08-06 parduotas 0,10 ha kitos paskirties žemės sklypas (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), naudojimo būdas – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos), esantis adresu: (duomenys neskelbtini), už 4344,30 Eur.

Dėl žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini), *pardavimo pajamų.* Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2012-04-18 pirkimo–pardavimo sutartį už 110000 Lt pardavė F. E. ir I. P. 131/156 dalį (0,1572 ha) kitos paskirties gyvenamosios teritorijos žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini). Likusią šio sklypo dalį, t. y. 25/156 (0,03 ha), pagal 2013-05-24 pirkimo–pardavimo sutartį už 10000 Lt pardavė E. O.. Pareiškėjas 0,1872 ha bendro ploto minėtu adresu esantį žemės sklypą pagal 2009-09-04 pirkimo–pardavimo sutartį pirko iš R. ir G. N. už 100000 Lt. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 131/156 dalį (0,1572 ha) žemės sklypo įsigijo ne asmeniniams poreikiams tenkinti, todėl įvertintina, jog Pareiškėjas žemės statyboms sklypų ar jų dalių pardavimo veiklą pradėjo vykdyti 2012 m. balandžio mėn., kai buvo parduota minėta žemės sklypo dalis.

Dėl žemės sklypų, esančių adresu: (duomenys neskelbtini), *įsigijimų ir pardavimų.* 2007–2010 m. Pareiškėjas įsigijo 30113/56063 (3,0113 ha) dalis žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini): 1) pagal 2007-03-19 pirkimo–pardavimo sutartį iš A. Y. –9344/56063 (0,9344 ha) sklypo dalį už 1000000 Lt; 2) pagal 2009-11-24 pirkimo–pardavimo sutartį iš J. P. – 8650/56063 (0,8650 ha) sklypo dalį už 500 Lt; 3) pagal 2010-09-20 pirkimo–pardavimo sutartį iš J. P. – 12119/56063 (1,2119 ha) sklypo dalį už 500000 Lt. Pagal 2011-05-26 Nacionalinės žemės tarnybos teritorinio žemėtvarkos skyriaus vedėjo įsakymą Nr. 16VĮ(14.16.2)-188 žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini), buvo padalintas. Pareiškėjui po padalinimo ir adresų suteikimo nuosavybės teise priklausė 3 sklypai: (duomenys neskelbtini) (0,9344 ha bendro ploto), (duomenys neskelbtini) (0,8650 ha bendro ploto) ir (duomenys neskelbtini) (1,2119 ha bendro ploto). Nurodytais adresais žemės sklypai 2012-11-26 Nacionalinės žemės tarnybos teritorinio skyriaus vedėjo sprendimu Nr. 16SK-(14.16.110.)-358 padalinti į 18 sklypų. Pareiškėjas 2013–2014 m. pardavė 12 žemės sklypų ar jų dalių, esančių (duomenys neskelbtini), už 899500 Lt, iš jų: 2013 m. gegužės mėn. – 48500 Lt, birželio mėn. – 96000 Lt, rugpjūčio mėn. – 70000 Lt, rugsėjo mėn. – 65000 Lt, spalio mėn. – 50000 Lt, lapkričio mėn. – 100000 Lt, 2014 m. sausio mėn. – 90000 Lt, vasario mėn. – 60000 Lt, kovo mėn. – 130000 Lt ir birželio mėn. – 190000 Lt (patikrinimo akto 2 lentelė).

Dėl žemės sklypų, esančių adresu: (duomenys neskelbtini), *įsigijimų ir pardavimų.* Pareiškėjas 2007–2011 m. įsigijo žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), dalis: 1) pagal 2007-12-20 pirkimo–pardavimo sutartį iš E. O. – 2500/34084 (0,25 ha) žemės sklypo dalį už 500000 Lt; 2) pagal 2009-10-06 pirkimo–pardavimo sutartį iš V. S. – 1000/34084 (0,10 ha) žemės sklypo dalį už 130000 Lt; 3) pagal 2011-05-03 pirkimo–pardavimo sutartį iš O. U. – 1100/34084 (0,11 ha) žemės sklypo dalį už 80000 Lt; 4) pagal 2011-06-30 pirkimo–pardavimo sutartį iš D. U. – 309/34084 (0,0309 ha) žemės sklypo dalį už 50000 Lt; 5) pagal 2011-12-22 pirkimo–pardavimo sutartį iš V. A. – 177/34084 (0,0177 ha) žemės sklypo dalį už 35000 Lt. Taip pat Pareiškėjas gavo minėto sklypo 0,01 ha dalį dovanų: 1) pagal 2007-12-14 dovanojimo sutartį R. R. Pareiškėjui ir S. I. padovanojo 100/34084, t. y. po 0,005 ha, sklypo dalį; 2) pagal 2011-11-18 dovanojimo sutartį iš L. D. gavo dovanų 50/34084 (0,005 ha) žemės sklypo dalį. Pagal 2012-01-12 Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos žemėtvarkos skyriaus vedėjo įsakymą Nr. 16VĮ-(14.16.2)-20 žemės sklypas, esantis adresu: (duomenys neskelbtini), padalintas į sklypus. Pareiškėjui po 2012-01-12 padalinimo priklausė sklypai (ar jų dalys) adresu: (duomenys neskelbtini).

Pareiškėjas pagal 2013-03-15 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė L. D. 284/3243 (0,0568 ha) dalį kitos paskirties (naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos) žemės sklypą adresu: (duomenys neskelbtini), už 80000 Lt. Pagal 2013-03-19 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė S. S. už 75000 Lt ir C. Y. bei U. Y. taip pat už 75000 Lt kitos paskirties (naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos) žemės sklypą adresu: (duomenys neskelbtini), 105/1138, t. y. po 0,0525 ha, dalį.

Žemės sklypai adresu: (duomenys neskelbtini), 2014-03-28 Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos skyriaus vedėjo sprendimu Nr. 16SK-(14.16.110.)-144 pertvarkyti ir padalinti į 15 sklypų, iš kurių Pareiškėjui nuosavybės teise priklausė (priklauso) sklypai (ar jų dalys) adresais: (duomenys neskelbtini).

Pagal 2012-07-05 pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas iš K. A. už 80000 Lt įsigijo 565/6024 (0,0565 ha), o pagal 2013-08-28 pirkimo–pardavimo sutartį iš H. M. už 26000 Lt pirko 65/1506 (0,026 ha) dalį žemės sklypo (duomenys neskelbtini). Po minėtų pirkimų Pareiškėjui nuosavybės teise priklausė 1002/6024 (0,1002 ha) dalis žemės sklypo (duomenys neskelbtini), kuris

pagal 2014-09-25 Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos skyriaus vedėjo sprendimą Nr. 16SK-(14.16.110.)-347 buvo padalintas į 7 sklypus ir suteikti nauji adresai. Pareiškėjui po minėto žemės sklypo padalinimo priklausė 0,10 ha žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini), ir 2/256 (0,0002 ha) sklypo dalis, kuriam adresas nesuteiktas.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2014 m. pardavė žemės sklypus, esančius adresais: (duomenys neskelbtini), už 480000 Lt, iš jų: gegužės mėn. – 100000 Lt ir gruodžio mėn. – 380000 Lt, o sklypus (duomenys neskelbtini) pardavė 2015 m. už 64344,30 Eur, iš jų: sausio mėn. – 29000 Eur, vasario mėn. – 31000 Eur ir rugpjūčio mėn. – 4344,30 Eur (patikrinimo akto 3 lentelė).

Dėl žemės sklypų adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijimų ir pardavimų. Pareiškėjas pagal 2013-01-04 dovanojimo sutartį iš P. B. gavo dovanų 32/585 dalį (0,0032 ha) žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini), o pagal 2013-01-14 pirkimo–pardavimo sutartį iš K. L. už 15000 Lt įsigijo 97/585 dalį (0,0097 ha) žemės sklypo tuo pačiu adresu. Pagal 2014-07-04 Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos skyriaus vedėjo sprendimą Nr. 16SK-(14.16.110.)-292 ir 2014-07-28 Turto atsidalijimo iš bendrosios nuosavybės sutartį Nr. 2-1675 žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini), padalintas, suformuoti nauji sklypai ir suteikti adresai. Po padalinimo Pareiškėjui priklausė 8/1089 dalis (0,0008 ha) sklypo adresu: (duomenys neskelbtini) ir 121/1132 (0,0121 ha) dalis sklypo adresu: (duomenys neskelbtini). Pagal 2014-11-13 pirkimo–pardavimo sutartį sklypą adresu: (duomenys neskelbtini), Pareiškėjas pardavė R. P. už 10000 Lt.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2012 m. balandžio mėn. – 2015 m. rugpjūčio mėn., vykdydamas ekonominę žemės sklypų ar jų dalių, skirtų statyboms, esančių adresais: (duomenys neskelbtini), pardavimo veiklą, iš viso gavo 568138,32 Eur pardavimo pajamas (patikrinimo akto priedas Nr. 1), iš jų: 2012 m. – 31858,20 Eur, t. y. 110000 Lt, 2013 m. – 193900,60 Eur, t. y. 669500 Lt, 2014 m. – 278035,22 Eur, t. y. 960000 Lt, 2015 m. – 64344,30 Eur.

Dėl nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo apmokestinimo PVM (PVMĮ 32 str. 2 dalies taikymo)

Sprendime aptartos PVMĮ 32 straipsnio ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2012-07-05 nutarties adm. byloje Nr. A-602-200/2012, kuria buvo išplėtotas ir suvienodintas ankstesnė LVAT praktika dėl PVMĮ 32 str. 2 dalies nuostatų aiškinimo, nuostatos. Akcentuotos nutarties nuostatos, jog iš PVMĮ 32 str. 2 dalies formuluotės seka, jog vertinant, ar konkretus žemės sklypas gali būti priskirtas „žemei statyboms“, nėra svarbu tai, ar kokie nors tvarkymo darbai tame sklype yra atlikti, ar ne. Tai lemia, jog žemės sklypų, kurie skirti statyboms, kategorijai PVMĮ taikymo prasme yra priskiriami ir tie žemės sklypai, kuriuose dar nėra atlikti su statyba susiję veiksmai – statybos sklypo tvarkymas, statybiniai tyrinėjimai ir pan. (Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 str. 25, 26 dalys). Nurodyta, kad LVAT minėtoje nutartyje išaiškino, kad konkretus žemės sklypas gali būti priskirtas statybos sklypų kategorijai *inter alia* „žemei statyboms“ PVMĮ 32 str. 2 dalies taikymo prasme, kai teisės aktuose nustatyto subjekto sprendimu pagal parengtus ir patvirtintus specialiuosius teritorinio planavimo dokumentus ir (ar) detaliuosius planus šiame sklype esančiai žemei nustatoma tokia pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis leidžia šioje žemėje vykdyti statybą. Sprendžiant klausimą, ar pagal PVMĮ 32 str. 2 dalį žemė turėtų būti laikoma apmokestinamu PVM objektu, reikėtų vadovautis sekančiais kriterijais: teisės aktuose nustatyto subjekto sprendimo dėl paskirties pakeitimo priėmimu; detaliojo plano patvirtinimu; detaliam planui prilyginto teritorijų planavimo dokumento, kuriame nustatyta galimybė užstatyti sklypą bei sklypo užstatymo sąlygos, patvirtinimu; duomenų dėl žemės paskirties, naudojimo būdo ar pobūdžio, įrašymu į Nekilnojamojo turto kadastrą ir registrą; bendrojo ar specialiojo teritorijų planavimo dokumento patvirtinimu. Visi minėti kriterijai gali būti reikšmingi sprendžiant, ar žemės tiekimas turėtų būti apmokestintas PVM, ar šio tiekimo dalykas yra statybos sklypas, ar žemė yra skirta statyboms. Vis dėlto LVAT išplėstinė teisėjų kolegija minėtoje nutartyje konstatavo, kad lemiamą reikšmę turi kriterijai dėl žemės paskirties nustatymo bei patvirtintų teritorijų planavimo dokumentų, pagal kuriuos yra nustatytos konkrečių sklypų ar jų grupių užstatymo sąlygos, buvimas. Pabrėžta, kad žemės sklypo pardavimo pripažinimas „žemės statyboms“ tiekimu turi būti paremtas aplinkybėmis, egzistavusiomis prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentu, t. y. žemės sklypų perleidimo momentu (LVAT 2012-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-200-12, 2016-03-03 nutartis adm. byloje Nr. A-211-438/2016).

Nurodyta, kad nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant į tai, kad aukščiau nurodytų žemės sklypų ar jų dalių, nuo kurių pardavimo Pareiškėjas iki mokesčio patikrinimo pradžios nedeklaravo, neapskaičiavo ir nesumokėjo PVM, pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis bei jos naudojimo būdas (284/3243 dalies (0,0568 ha) žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), paskirtis – kita, naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos; 210/1138 dalies (0,105 ha) žemės sklypo, unikalus (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), paskirtis – kita, naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos; 0,1660 ha žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), paskirtis – kita, naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; 25/156 (0,03 ha) dalies žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), paskirtis – kita, naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; 0,15 ha žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), paskirtis – kita, naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; 1483/1660 dalies žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), paskirtis – kita, naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; 121/1132 dalies (0,0121 ha) žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), paskirtis – kita, naudojimo būdas – rekreacinės teritorijos; 0,10 ha žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), paskirtis – kita, naudojimo būdas – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų patalpų teritorijos; 0,10 ha žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), paskirtis – kita, naudojimo būdas – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos; ½ dalies (0,10 ha) žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), paskirtis – kita, naudojimo būdas – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos) leidžia šiuose žemės sklypuose ar jų dalyse vykdyti statybą, todėl mokesčio patikrinimo metu pagrįstai vertinta, kad 2012–2015 m. sudaryti žemės sklypų ar jų dalių pardavimo sandoriai atitinka PVMĮ 32 str. 2 dalies nuostatą.

Dėl žemės sklypų, esančių adresais: (duomenys neskelbtini), *paskirties vertinimo.* Sprendime pasisakyta dėl Pareiškėjo skundo motyvų, jog Klaipėdos AVMI nepagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas 2013-03-15 sudarydamas sandorį dėl 284/3243 dalies (0,0568 ha) žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), pardavimo bei 2013-03-19 sudarydamas sandorį dėl 210/1138 dalies (0,105 ha) žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini), pardavimo, neva pardavė žemės sklypus, kurie skirti statybai. Nes, pasak skundo, pagal Nekilnojamojo turto registro (toliau – NTR) centrinio duomenų banko išrašą dėl žemės sklypų (duomenys neskelbtini), nebuvo įregistruoti adresai Adresų registre bei iš šių sklypų kilo trylika naujų daiktų. miesto savivaldybės tarybos 2014-03-27 sprendimu „Dėl žemės sklypų (duomenys neskelbtini) detalus plano patvirtinimo“ Nr. T2-108 bei 2014-01-30 sprendimu „Dėl žemės sklypų (duomenys neskelbtini) detalus plano patvirtinimo“ Nr. T2-32 buvo patvirtinti detalūs planai ir tik šiuo įgyta teisė statyboms. Paaiškinta, kad pagal Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos žemėtvarkos skyriaus vedėjo 2012-01-12 įsakymą Nr. 16VĮ-(14.16.2)-20 žemės sklypas, esantis adresu (duomenys neskelbtini), padalintas į sklypus. Pareiškėjui po 2012-01-12 padalinimo priklausė sklypai (ar jų dalys) adresu: (duomenys neskelbtini). Pareiškėjas pagal 2013-03-15 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė L. D. 284/3243 (0,0568 ha) dalį kitos paskirties (naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos) žemės sklypą adresu: (duomenys neskelbtini), už 80000 Lt; pagal 2013-03-19 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė S. S. už 75000 Lt ir C. Y. bei U. Y. taip pat už 75000 Lt kitos paskirties (naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos) žemės sklypo dalis adresu: (duomenys neskelbtini), 105/1138, t. y. po 0,0525 ha, dalį. 2005-01-20 Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymu Nr. 3D-37/D1-40 patvirtintas Pagrindinės tikslinės žemės

naudojimo paskirties žemės sklypų naudojimo būdų turinys, žemės sklypų naudojimo pobūdžių sąrašas ir jų turinys, kuriame nurodyta, jog kitos paskirties žemė, o naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos yra skirta prekybos, paslaugų ir pramogų statiniams statyti.

Inspekcija nurodo, jog nagrinėjamu atveju pagal NTR centrinio duomenų banko išrašą dėl žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), šio žemės sklypo naudojimo paskirtis – kita, naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos. Pagal NTR centrinio duomenų banko išrašą dėl žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), šio žemės sklypo naudojimo paskirtis – kita, naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos. Be to, kaip matyti iš 2013-03-15 ir 2013-03-19 pirkimo–pardavimo sutarčių, pagal kurias buvo parduoti žemės sklypai, esantys adresais: (duomenys neskelbtini), turinio, Pareiškėjo parduotų minėtų žemės sklypų naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos.

Atsakant į Pareiškėjo skundo argumentą, jog 2013-03-07 Planavimo sąlygos detaliojo planavimo dokumentui rengti Nr. 20 patvirtina, kad statyba žemės sklypuose, esančiuose adresais: (duomenys neskelbtini), buvo negalima, pažymėta, kad šiuo dokumentu buvo patvirtintos planavimo sąlygos dėl kitų žemės sklypų, t. y. esančių adresais: (duomenys neskelbtini). Atsakant į Pareiškėjo motyvą dėl adresų šiems sklypams nesuteikimo, pažymėta, jog Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 6 str. 27 punkte nurodyta, kad adresų suteikimas žemės sklypams, kuriuose pagal jų naudojimo paskirtį (būdą) ar teritorijų planavimo dokumentus leidžiama pastatų statyba, pastatams, butams ir kitoms patalpoms, šių adresų keitimas ir panaikinimas yra savarankiška savivaldybių funkcija. Priimto sprendimo kopija per 5 darbo dienas perduodama Adresų registro tvarkymo įstaigai. Iš NTR centrinio duomenų banko išrašo Nr. (duomenys neskelbtini) dėl žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kurį mokesčių administratoriui su rašytinėmis pastabomis pateikė Pareiškėjas, pasak Inspekcijos, matyti, jog minėtam žemės sklypui buvo suteiktas adresas – (duomenys neskelbtini), tačiau jis nebuvo įregistruotas (perduotas) Adresų registre. Taigi adresas minėtam žemės sklypui buvo suteiktas, o aplinkybė, kad jis nebuvo įregistruotas (perduotas) Adresų registre vertintina kaip formali ir negalinti paneigti fakto, jog minėtame žemės sklype statyba buvo galima. Tuo labiau, kad atsižvelgiant į minėto žemės sklypo naudojimo paskirtį – kita, naudojimo būdą – komercinės paskirties objektų teritorijos, statyba buvo galima. Iš esmės analogiškai įvertintina ir situacija dėl žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini).

Inspekcija nurodė, jog pagal NTR centrinio duomenų banko išrašą Nr. (duomenys neskelbtini) dėl žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), pagal NTR centrinio duomenų banko išrašą Nr. (duomenys neskelbtini) dėl žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), sudarytų 2012-01-17, minėtų žemės sklypų naudojimo paskirtis bei naudojimo būdas jau buvo nustatyti iki miesto savivaldybės tarybos 2014-03-27 sprendimu bei 2014-01-30 sprendimu patvirtintų detaliųjų planų, todėl Inspekcija kaip nepagrįstą įvertino Pareiškėjo skundo argumentą, jog 2013-03-15 ir 2013-03-19 pirkimo–pardavimo sandorių metu statyba šiuose žemės sklypuose nebuvo galima.

Dėl ekonominės veiklos vykdymo

Patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėjas, 2012–2015 m. sudarydamas 23 sklypų ar jų dalių, skirtų statyboms, pirkimo–pardavimo sandorius, vykdė ekonominę veiklą, iš kurios gautos pajamos, viršijančios 155000 Lt ribą, apmokestintos PVM.

Inspekcija sprendime aptarė kaip ekonominė veikla apibrėžta 2006-11-28 Tarybos direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva), Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktikoje (pavyzdžiui, 2004-04-29 sprendimo byloje EDM, C-77/01, 47 p., 2005-05-26 sprendimo byloje *Kretztechnik*, C-465/03, 18 p.), LVAT 2014-12-24 „Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant ir taikant su pridėtinės vertės mokesčio atskaita susijusias teisės aktų nuostatas, apžvalgoje“ (*Administracinė jurisprudencija*, 2014, 27, p. 416–505), PVMĮ 2 str. 8 dalyje.

Vertindama Pareiškėjo sandorių priskyrimą (ar ne) vykdytai ekonominei veiklai, Inspekcija nurodė, kad reikia nustatyti, ar Pareiškėjo vykdytai veiklai būdingas savarankiškumas, tęstinumas, versliškumas bei ekonominės naudos siekimas.

Dėl savarankiškumo. Nurodyta, kad Pareiškėjas, sudarydamas minėtų žemės sklypų ar jų dalių pirkimo–pardavimo sandorius, veikė savo vardu ir sąskaita. Aplinkybių, kurių pagrindu būtų galima konstatuoti darbo ar kitų teisinių (faktinių) pavaldumo ryšių su sutarties šalimis buvimą, nenustatyta. Pareiškėjas pats sprendė su savo veikla susijusius klausimus bei dengė patirtas išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu. Savarankiškai planavo ir atliko veiksmus, susijusius su žemės sklypų ar jų dalių pirkimu, statybos leidimų gavimu, statinio projektų rengimu, sklypų sujungimu, padalijimu, paskirties pakeitimu ir pardavimu savo paties rastiems pirkėjams. Remiantis aptartomis aplinkybėmis, padaryta išvada, kad Pareiškėjas, sudarydamas nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorius, veikė savarankiškai.

Dėl tęstinumo. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2012–2015 m., t. y. per 4 metus sudarė 23 sklypų ar jų dalių, skirtų statyboms, pardavimo sandorius. Taigi Inspekcija sutiko su Klaipėdos AVMI išvada, kad toks ne vienkartinis žemės sklypų ar jų dalių pirkimo–pardavimo sandorių per tęstinį laikotarpį sudarymas suponuoja išvadą, jog Pareiškėjo vykdyta veikla nebuvo atsitiktinė.

Dėl versliškumo ir ekonominės naudos siekimo. Nustatyta, kad Pareiškėjas, įsigijęs žemės sklypus ar jų dalis, atliko aktyvius veiksmus – tvarkė dokumentus, susijusius su statybos leidimų gavimu, statinių projektų rengimu, sklypų sujungimu, padalijimu, paskirties pakeitimu ir kitus veiksmus, savo lėšomis apmokėdamas visas išlaidas. Taip pat nustatyta, kad žemės sklypų ir jų dalių pardavimo pajamos sudarė pagrindines Pareiškėjo 2012–2015 m. gautas pajamas. Inspekcija nurodė, kad dėl Pareiškėjo versliškumo bei ekonominės naudos siekimo nagrinėjamu atveju abejonių nekyla.

Inspekcija, atsižvelgdama į sprendime aptartą teisinį reglamentavimą ir nustatytas faktines aplinkybes, konstatavo, kad Klaipėdos AVMI pagrįstai Pareiškėjo atliktus veiksmus bei sudarytus sandorius įvertino kaip Pareiškėjo 2012 m. balandžio mėn. – 2015 m. rugpjūčio mėn. vykdytą ekonominę žemės sklypų ar jų dalių, skirtų statyboms, esančių adresais: (duomenys neskelbtini), pardavimo veiklą, iš kurios buvo gautos 568138,32 Eur pardavimo pajamos.

Dėl PVM apskaičiavimo

Sprendime nurodyta, kad pagal PVMĮ nuostatas prievolė registruotis PVM mokėtoju, skaičiuoti ir mokėti PVM atsiranda, jeigu pagal PVMĮ 71 str. 2 dalies nuostatas gyventojas atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršija 155000 Lt. Už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias atlygis neviršijo nurodytosios 155000 Lt sumos, PVM neskaičiuojamas. Kai 155000 Lt riba viršijama, PVM privalo būti apskaičiuojamas už visas patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) nurodytoji riba buvo viršyta. Skaičiuojant 155000 Lt ribą, kurią viršijus atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju, neįskaičiuojamas atlygis iš tokios ekonominės veiklos, jei šiai veiklai įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM neatskaitomas, t. y. iš PVM neapmokestinamo prekių (paslaugų) tiekimo. Vadinasi, jeigu parduodama žemė statyboms, tai tokiam žemės pardavimui PVM lengvata netaikoma, t. y. toks žemės pardavimas apmokestinamas standartiniu 21 proc. PVM tarifu.

Kadangi Pareiškėjo 2012–2015 m. vykdyti nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai PVM tikslais laikomi ekonomine veikla, o gautas atlygis už parduotą nekilnojamąjį turtą apmokestinamas PVM, pagal PVMĮ 71 str. 2 dalies nuostatas prievolė skaičiuoti PVM atsiranda, kai bendra atlygio suma vykdant ekonominę veiklą per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršija 155000 Lt (galiojo nuo 2012-01-01 iki 2014-12-31), o nuo 2015-01-01 – 45000 Eur ribą.

Nustatyta, kad Pareiškėjo gautas atlygis iš vykdytos ekonominės veiklos 2013 m. kovo mėn. viršijo 155000 Lt ribą, todėl nuo 230000 Lt atlygio, gauto pagal 2013-03-15 ir 2013-03-19 pirkimo–pardavimo sutartis pardavus žemės sklypus, esančius adresu: (duomenys neskelbtini), atsirado prievolė skaičiuoti PVM.

Vadovaujantis PVMĮ 71 str. 2 dalies ir 92 str. 1 dalies nuostatomis, nuo 155000 Lt, o nuo 2015-01-01 – nuo 45000 Eur ribą viršijusios gautų pajamų iš ekonominės veiklos sumos už laikotarpį nuo 2013 m. kovo mėn. iki 2014 m. gruodžio mėn. apskaičiuota 282805 Lt (81905,98 Eur) ir už 2015 m. sausio, vasario ir rugpjūčio mėn. apskaičiuota 11167 Eur, iš viso 93072,98 Eur PVM (patikrinimo akto 1 priedas). Įvertinus Pareiškėjo PVM apyskaitose deklaruotą bei sumokėtą 42976,13 Eur PVM, patikrinimo metu pagrįstai papildomai apskaičiuota 50096,85 Eur (93072,98 – 42976,13) PVM.

Vadovaujantis Patikrinimo pažymos FR0681 formos ir Sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo FR0682 formos užpildymo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-10 įsakymu Nr. VA-90 „Dėl pranešimo apie mokestinį patikrinimą, patikrinimo akto, patikrinimo pažymos ir sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo formų bei šių formų užpildymo taisyklių patvirtinimo“, 17 punktu, sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo tvirtinamos mokestinio patikrinimo metu papildomai apskaičiuotos mokesčių sumos. Inspekcija nurodo, jog iš Klaipėdos AVMI sprendimo rezoliucinės dalies matyti, kad Klaipėdos AVMI šiuo sprendimu patvirtino patikrinimo aktu Pareiškėjui apskaičiuotą sumokėti į biudžetą 50096,85 Eur sumą. Tačiau atsižvelgus į tai, kad, *MAIS* duomenimis, Pareiškėjas 2017-12-19 sumokėjo 11167 Eur kodu 1001, Pareiškėjui Klaipėdos AVMI sprendimu pagrįstai nurodyta sumokėti likusią 38929,85 Eur (50096,85 – 11167) PVM sumą.

Dėl Pareiškėjo ekonominės veiklos pradžios

Pareiškėjas nesutiko, kad jo ekonominės veiklos pradžios momentas yra 2012-04-18, kai buvo parduota 0,1872 ha žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini), dalis, nes, Pareiškėjo teigimu, jis ši žemės sklypą įsigijo ne ekonominei veiklai vykdyti, bet asmeninėms reikmėms. Pareiškėjas laikėsi pozicijos, jog statybai skirta (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos, naudojimo pobūdis – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų statybos) 131/156 dalis (0,1572 ha) žemės sklypo (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančio adresu: (duomenys neskelbtini), kurią jis pagal 2012-04-18 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė F. E. ir I. P., buvo įsigyta jo asmeniniams poreikiams. Šiuo aspektu Inspekcija pažymėjo, kad ESTT yra išaiškinęs, jog apmokestinamasis asmuo, kuris parduoda tokį turtą, kurio dalį jis nusprendė naudoti asmeniniams poreikiams, neveikia kaip toks, kiek tai susiję su šios dalies pardavimu. Tačiau visą laiką, kurį jis turi nagrinėjamą turtą, jis turi rodyti ketinimą naudoti dalį turto asmeniniams poreikiams (pvz., ESTT 1995-10-04 sprendimo byloje *Armbrecht*, C-291/92, 21 ir 24 p.; 2015-07-09 sprendimo byloje *H. M. s.p. P. R.*, C-331/14, 21 p.). Nagrinėjamu atveju, pasak Inspekcijos, Pareiškėjas iš esmės nepateikė jokių įrodymų, kad minėtą žemės sklypo dalį iš tiesų įsigijo ir ketino naudoti asmeniniams poreikiams.

Inspekcija kritiškai vertino Pareiškėjo poziciją, nes, kaip nustatė Klaipėdos AVMI, kai Pareiškėjas nuosavybės teise turėjo statyboms skirtą sklypą (duomenys neskelbtini), kurį buvo įsigijęs 2009-09-04 (tą pačią dieną kaip ir žemės sklypą, esantį adresu: (duomenys neskelbtini), jam priklausė 0,1785 ha žemės sklypas su jame esančiais gyvenamuoju namu ir ūkiniu pastatu adresu: (duomenys neskelbtini), ir 0,1828 ha ploto žemės sklypas su gyvenamuoju namu adresu: (duomenys neskelbtini). Nustatyta, kad nuo 2011-02-18 iki 2018-02-28 adresu: (duomenys neskelbtini), Pareiškėjas buvo deklaravęs savo gyvenamąją vietą. Inspekcija kritiškai įvertino Pareiškėjo poziciją ir dėl kito ankstesnio sudaryto sandorio, t. y. 2011-04-01 pirkimo–pardavimo sutarties, pagal kurią Pareiškėjas, kaip Klaipėdos AVMI pripažino, pardavė asmeniniams poreikiams įsigytą 1500/1775 dalį (0,15 ha) žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini). Kritiškai įvertintas objektyviomis aplinkybėmis nepagrįstas Pareiškėjo poreikis įsigyti žemės sklypo dalį asmeniniams poreikiams, kai jau buvo disponuojama trimis žemės sklypais ar jų dalimis (0,1785 ha ploto žemės sklypu, esančiu adresu: (duomenys neskelbtini), 0,1828 ha ploto žemės sklypu su gyvenamuoju namu, esančiu adresu: (duomenys neskelbtini), 500/1775 dalimi (0,15 ha) žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini). Todėl konstatuota, kad šiuo atveju statybai skirtos 131/156 dalies žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini), tiekimas negali būti laikomas tik savininko nuosavybės teisių įgyvendinimu.

Dėl PVM delspinigių ir PVM baudos

Inspekcija nurodė, kad, *MAIS* duomenimis, Pareiškėjas 2017-12-19 sumokėjo 11167 Eur (kodu 1001). Pareiškėjui Klaipėdos AVMI sprendime nurodyta papildomai į valstybės biudžetą sumokėti 38929,85 Eur PVM (50096,85 – 11167). Atsižvelgdama į tai, Inspekcija atliko Klaipėdos AVMI sprendimu patvirtintų delspinigių perskaičiavimą ir konstatavo, kad Pareiškėjui patikrinimo akto surašymo dieną vietoje 21350,25 Eur PVM delspinigių apskaičiuojama 20915,50 Eur PVM delspinigių suma.

Atsakant į Pareiškėjo teiginį, jog jam 5009 Eur PVM bauda buvo nepagrįstai paskirta nuo 50096,85 Eur sumos, sprendime pažymėta, kad pagal MAĮ 139 str. 1 dalį, jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokesį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Nagrinėjamu atveju mokesčio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas, 2013–2015 m. laikotarpiu sudaręs 12 žemės sklypų, skirtų statyboms, ar jų dalių pardavimo sandorių, iki mokesčio patikrinimo pradžios jų nedeklaravo, neapskaičiavo nuo jų ir nesumokėjo 50096,85 Eur PVM. Todėl, vadovaujantis MAĮ 139 str. 1 dalies nuostata, Pareiškėjui bauda pagrįstai skirta nuo visos apskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos (šiuo atveju 50096,85 Eur PVM).

Dėl atleidimo nuo PVM delspinigių mokėjimo. Inspekcija, pasisakydama dėl Pareiškėjo atleidimo nuo delspinigių mokėjimo, sprendime aptarė MAĮ 100 str. 1 d. 2 punkte ir 141 str. 1 d. 1, 2, 3, 4 punktuose, taip pat MAĮ 100 str. 1 d. 3 punkte ir MAĮ 113 str. 1 d. 3 punkte nustatytus atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindus. Inspekcija nurodė, kad ji neturi duomenų ir įrodymų, kurie patvirtintų tai, jog egzistuoja MAĮ 100 str. 1 d. 3 punkte bei MAĮ 141 straipsnyje nustatyti atleidimo nuo delspinigių pagrindai. Vertindama Pareiškėjo argumentą, kad mokesčio patikrinimo terminas buvo neadekvačiai išstėtas ne dėl Pareiškėjo kaltės, Inspekcija pažymėjo, jog bylos duomenys nesudaro pagrindo konstatuoti buvus kokius nors neteisėtus ir nepagrįstus mokesčių administratoriaus veiksmus (pvz., mokesčio patikrinimo vilkinimą ar pan. (MAĮ 68, 114 straipsniai). Sprendime aptarusi mokesčio patikrinimo eigos sustabdymus ir sustabdymų priežastis, Inspekcija nurodė, kad, kaip matyti iš pavedimo tikrinti priedų turinio, vadovaujantis Mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 „Dėl Mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“, 37 punktu, juose visais atvejais buvo nurodomos mokesčio patikrinimo sustabdymo priežastys (Taisyklių 36 punktas) bei terminas. Pareiškėjas su pavedimo tikrinti priedo kopijomis buvo supažindintas bei šių mokesčių administratoriaus veiksmų neskundė. Todėl, atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjo mokesčio patikrinimas buvo stabdomas esant Taisyklių 36 punkte nurodytiems pagrindams bei Taisyklėse nustatyta tvarka, konstatuota, kad mokesčių administratoriaus atlikto Pareiškėjo mokesčio patikrinimo trukmė buvo sąlygota objektyvių aplinkybių ir yra objektyviai pateisinama, todėl nenustatyta pagrindo atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo.

Pareiškėjas 2018-11-26 skunde nesutinka su Inspekcijos sprendimu, nurodydamas šiuos nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus:

Dėl dalies žemės sklypo, adresu: (duomenys neskelbtini), vėliau kompetetingų institucijų sprendimais pertvarkyto į kitus sklypus, adresais (duomenys neskelbtini), o šių pertvarkytų į kitus, adresais: (duomenys neskelbtini) ir kt., apmokestinimo PVM pagrįstumo

Pareiškėjo teigimu, Klaipėdos AVMI ir Inspekcija nepagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas, 2013-03-15 sudarydamas sandorį dėl 284/3243 dalies (0,0568 ha) žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), pardavimo bei 2013-03-19 sudarydamas sandorį dėl 210/1138 dalies (0,105 ha) žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), pardavimo neva pardavė žemę statyboms. Paaiškinama, kad 2013-03-15 ir 2013-03-19 Pareiškėjo parduotų žemės sklypų dalių prigimtis yra 2007-11-29 Klaipėdos apskrities viršininko įsakymu Nr. 4-6914-(1.3) atkurtos nuosavybės teisės dalimis į jau anksčiau suformuotą 3,4084 ha žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini). Atkūrus nuosavybę, žemės sklypo bendraturčių buvo virš 40-ies ir šiame sklype statybos teisė nebuvo taikoma (2018-07-12 rašytinių pastabų papildymo 3–4 priedai). 2011-05-17 miesto savivaldybės administracijos direktoriaus įsakymu Nr. A1-400 „Dėl žemės sklypo plano, prilyginamo detaliojo teritorijų planavimo dokumentui, rengimo pradžios ir reikalavimų nustatymo žemės sklype (duomenys neskelbtini)“, turint tikslą didelėje teritorijoje sumažinti bendraturčių kiekį, nes nuosavybė į žemę natūra buvo atkurta šešių giminių atstovams, leista rengti planą dėl NTR įregistruoto žemės sklypo padalinimo į 6 sklypus (2018-07-12 rašytinių pastabų papildymo 5 priedas). Iš nurodyto ir kilo žemės

sklypai (duomenys neskelbtini). Pažymima, kad nurodytu laiku jau buvo pradėtas rengti (duomenys neskelbtini) bendrajame plane pažymėtos kaip P4 kvartalas, architektūrinės–urbanistinės ir inžinerinės plėtros specialusis planas ir iki jo patvirtinimo miesto savivaldybės tarybos sprendimu negalėjo būti rengiami ir tvirtinami jokie teritorijų planavimo dokumentai dėl statybos teisės įgyvendinimo nurodytoje vietoje. Šią faktinę aplinkybę patvirtina miesto savivaldybės administracijos 2013-03-07 planavimo sąlygos Nr. 20 detaliojo planavimo dokumentui rengti, kurio 9.10 papunkyje konkretizuota, jog <...> joks detalus planas negali būti teikiamas tvirtinti, kol nebus patvirtintas (duomenys neskelbtini) bendrajame plane pažymėtos kaip P 4 kvartalas, specialusis planas <...> (2018-08-20 skundo 4 priedas). Pasak Pareiškėjo, Inspekcija klaidingai teigia, kad šis teritorijų planavimo dokumentas nesusijęs su žemės sklypais adresu: (duomenys neskelbtini). Pažymima, jog tiek sklypai (duomenys neskelbtini), tiek sklypai (duomenys neskelbtini) yra kilę iš to paties sklypo (duomenys neskelbtini), todėl jiems taikytos analogiškos ir tapačios teritorijų planavimo procedūros ir sąlygos. Pareiškėjas pateikia miesto savivaldybės internetiniame puslapyje (duomenys neskelbtini) viešai publikuojamas 2013-04-04 „Planavimo sąlygas detaliojo planavimo dokumentui žemės sklypuose (duomenys neskelbtini) rengti“ Nr. 27. Šio dokumento 9.10 punkte įrašyta analogiška sąlyga, kad detalusis planas negali būti teikiamas tvirtinti, kol nebus patvirtintas teritorijos specialusis planas. Tik 2013-06-06 miesto savivaldybės tarybos sprendimu Nr. T2-183 buvo patvirtintas teritorijos architektūrinės–urbanistinės ir inžinerinės plėtros specialusis planas. Pažymima, kad nurodytu sprendimu pakito teritorijos paskirtis iš komercinės paskirties žemės (be užstatymo teisės) į vienbučių, dvibučių gyvenamųjų namų statybos bei rekreacinės paskirties žemę. Kadangi Pareiškėjas žemės sklypų dalis (duomenys neskelbtini) pardavė anksčiau, t. y. 2013 m. kovo 15 ir 19 dienomis, todėl ji naujiems savininkams negalėjo būti ir nebuvo perduota kaip žemė, skirta statyboms. Pareiškėjas nurodo, kad nurodytu laiku sklypų dalyse statyba nebuvo galima. miesto savivaldybės tarybos 2014-03-27 sprendimu Nr. T2-108 „Dėl žemės sklypų (duomenys neskelbtini) detalaus plano patvirtinimo“ bei miesto savivaldybės tarybos 2014-01-30 sprendimu Nr. T2-32 „Dėl žemės sklypų (duomenys neskelbtini) detalaus plano ir naudojimo būdų, pobūdžių keitimo patvirtinimo“ patvirtinti detalūs planai ir tik šiuo įgyta teisė statyboms. Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos skyriaus vedėjo 2014-07-04 sprendimu Nr. 16SK-(14.16.110.)-292 „Dėl žemės sklypų, esančių (duomenys neskelbtini) (kadastro Nr. (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) (kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), pertvarkymo (sujungimo ir padalinimo būdu) ir nustatytų kadastro duomenų patvirtinimo“ du žemės sklypai be statybos teisės pertvarkyti į septynis naujus žemės sklypus, skirtus vienbučių, dvibučių gyvenamosios paskirties ir rekreacinės paskirties objektų statybai (pateikiami tai pagrindžiantys dokumentai).

Nurodoma, kad Lietuvos Respublikos Statybos įstatymo 2 str. 96 dalis apibrėžia, kad statybos sklypas – nustatytų ribų žemės sklypas (teritorijos dalis), kuriame gali būti atliekami statybos darbai. Kad būtų galima vykdyti statybą, privalu nustatyti esminius pastatų aukščio ir užstatymo tankumo rodiklius bei jie logiškai negali būti nuliniai. Jeigu šie rodikliai nuliniai, vadinasi, jokia statyba negalima ir žemė neturi statybinio sklypo statuso. Skunde paaiškinama, kad miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2011-05-17 įsakymo Nr. A1-400 „Dėl žemės sklypo plano, prilyginto detaliojo teritorijų planavimo dokumentui, rengimo pradžios ir reikalavimų nustatymo žemės sklypui (duomenys neskelbtini)“ (taigi ir visiems iš to kilusiems sklypams) 2.3 punkte nustatyta, jog <...> galimi pastatų aukščio ir užstatymo tankumo rodikliai nekeičiami <...>. miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2011-11-07 įsakymo Nr. A1-996 „Dėl žemės sklypo (duomenys neskelbtini) plano (sprendinių, brėžinio), prilyginto detaliojo teritorijų planavimo dokumentui, patvirtinimo“ priedu Nr. 1, t. y. „Teritorijos tvarkymo režimu (pagrindiniais sprendiniais)“ nustatyti privalomieji reikalavimai: statinių aukštis – 0, užstatymo tankis % – 0. Pareiškėjo teigimu, akivaizdu, kad jokia statyba pagal tokius fiksuotus reglamentus negalima ir buvo privalu rengti detaliuosius planus. NŽT prie ŽŪM žemėtvarkos skyriaus vedėjo 2012-01-12 įsakymu Nr. 16VĮ-(14.16.2)-20 „Dėl privataus žemės sklypo (duomenys neskelbtini), kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), kadastro duomenų pakeitimo, padalinus žemės sklypą į šešis atskirus sklypus“ 4 punktu fiksuoti duomenys dėl žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini); 5 punktu fiksuoti duomenys dėl žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), o 7.9 papunkčiu nustatyti kiti apribojimai ir papildymai. Taigi tiek sklypams (duomenys neskelbtini) tiek visiems kitiems sklypams, kurie kilo iš 3,4084 ha žemės sklypo (duomenys neskelbtini) , laikotarpiu iki teritorijos architektūrinės–urbanistinės ir inžinerinės

plėtos specialiajo plano patvirtinimo miesto savivaldybės tarybos 2013-06-06 sprendimu bei po to detaliųjų planų konkrečioms teritorijoms ((duomenys neskelbtini)) rengimo metu miesto savivaldybės buvo nustatyti statybos teisei privalomųjų reikalavimų nuliniai rodikliai, todėl tokios teritorijos neturėjo ir negalėjo turėti statybinių sklypų statuso jų pardavimo metu.

Pareiškėjo teigimu, aptarta faktinė medžiaga patvirtina, jog 2013-03-15 ir 2013-03-19 žemės sklypų, esančių (duomenys neskelbtini), dalių pardavimo metu, ši žemė nebuvo ir negalėjo būti prilyginta žemei statyboms. Inspekcija ginčijamame sprendime sklypų dalis prilygina žemei statyboms, tai grįsdama 2005-01-20 Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymu Nr. 3D-37/D1-40 patvirtintų Pagrindinės tikslinės žemės naudojimo paskirties žemės sklypų naudojimo būdo turiniu, žemės sklypų naudojimo pobūdžio sąrašu, kad kitos paskirties žemė, kurios naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos, yra skirta prekybos, paslaugų ir pramogų statiniams statyti. Pareiškėjas nurodo, kad jokia statyba negalima teritorijų planavimo dokumentais (detaliaisiais, specialiaisiais planais) nenustačius statybą leidžiančių reglamentų. Teigiama, kad faktinė medžiaga patvirtina, kad miesto savivaldybėje šių reglamentų nenustačius, teritorijų planavimo dokumentais nuo 2013-06-06 imtinai (t. y. specialaus plano patvirtinimo momentu ir Pareiškėjui jau pardavus žemės sklypų dalis) teritorija iš komercinės paskirties buvo pakeista į gyvenamųjų namų bei rekreacinės paskirties pastatų statybai skirtą teritoriją, o vėliau atskirais detaliaisiais planais nustatyti statybai pradėti būtini reglamentai, kas ir suteikė teisę gauti statybos leidimus. Todėl skunde laikomasi pozicijos, kad sprendimas skaičiuoti PVM nuo (duomenys neskelbtini) sklypų pardavimo kainos yra nepagrįstas ir neteisėtas. Atsižvelgiant į tai, prašoma naikinti Inspekcijos sprendimą šioje dalyje ir Pareiškėjo skundą perduoti nagrinėti iš naujo. Tais pačiais pagrindais Klaipėdos AVMI ir Inspekcija privalėjo vertinti, bet nevertino ir Pareiškėjo sudarytų sandorių dėl žemės sklypų, kadastro Nr. (duomenys neskelbtini), esančių (duomenys neskelbtini) pardavimo sąlygas, todėl ir šioje dalyje prašoma naikinti Inspekcijos sprendimą ir perduoti jį nagrinėti iš naujo Inspekcijai.

Dėl žemės sklypo dalies (duomenys neskelbtini), įsigijimo bei pardavimo apmokestinimo PVM pagrįstumo

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatyta ekonominės veiklos pradžia, kuria mokesčių administratorius laikė 0,1872 ha žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), dalies 2012-04-18 pardavimą I. P.. Dėl šio žemės įgijimo ir perleidimo Pareiškėjas dar su 2017-11-22 paaiškinimu teikė dokumentus bei argumentuotai nurodė, kad <...> jis vienu metu valdė greta esančius žemės sklypus (duomenys neskelbtini), kurie turėjo ir turi vieną bendrą ribą (tai patvirtina pateikto žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), planas). Šiuos žemės sklypus Pareiškėjas įgijo ne ekonominei veiklai, bet asmeninėms reikmėms. Sklypų įgijimo metu visą žemės sklypą (duomenys neskelbtini) užėmė želdynai ir tai akivaizdžiai patvirtina teikiamo žemės sklypo plano (duomenys neskelbtini), viršutinėje kairėje dalyje esanti žemės sklypo išdėstymo schema. Pareiškėjas privačioje valdoje iškirto dalį želdynų, už ką buvo nubaustas administracine tvarka bei iš jo buvo išieškota nemaža gamtai padaryta žala. Dėl nurodytų priežasčių Pareiškėjas ne visą, o dalį žemės sklypo pardavė pageidavimą išreiškusiam I. P.. T. Y. pats šiame sklype toliau valdė 300 kv.m žemės (šioje teritorijos dalyje ir buvo iškirtęs želdynus), kuri vėliau buvo prijungta prie žemės sklypo (duomenys neskelbtini). Parduodamas žemės sklypo dalį I. P., Pareiškėjas komercinės veiklos nevykdė, nes nusprendė palankiai susiklosčius aplinkybėms atsisakyti žemės sklypo dalies, kuri buvo apaugusi želdynais (medžiais). miesto savivaldybės administracijos 2011-12-16 rašytinis pritarimas statinio projektui Nr. 67 bei projektas buvo tik pirminiai procedūriniai dokumentai, nesuteikę teisės vykdyti statybas. Statybą šiame sklype leidžiantis dokumentas Pareiškėjui nebuvo išduotas, o pagal rašytinį pritarimą statinio projektui Nr. 67 jokie darbai neatlikti. Pareiškėjui žinoma, kad I. P., įgijęs žemės sklypo dalį, asmeniškai vykdė procedūras dėl teisės statyti statinius nurodytoje žemės sklypo dalyje bei projektavo juos ir su tuo Pareiškėjas visiškai nėra susijęs. Pareiškėjas nurodo, kad būtent asmeninei sodybai bei jos puoselėjimui gretimai buvo įgijęs keletą sklypų, vienas iš jų buvo (duomenys neskelbtini). Skunde siūloma šią situaciją įvertinti analogiškai, kaip buvo įvertinta situacija dėl žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini) (jis pripažintas įsigytu asmeniniams poreikiams).

Dėl PVM, PVM delspinigių ir baudos apskaičiavimo pagrįstumo

Pareiškėjas teigia, jog tai, kad jis dar 2014-10-06 ir 2014-12-23 pats pateikė Inspekcijai PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas (forma FR0608) ir jose už 2013 m. rugpjūčio mėn. – 2014 m. birželio mėn. deklaravo bei sumokėjo 148387 Lt (4975,85 Eur) PVM, patvirtina, kad Pareiškėjo veiksmuose nebuvo ir nėra tyčios slėpti bei nemokėti PVM. Nurodoma, kad Pareiškėjo pateikti dokumentai bei šiame skunde nurodytos faktinės aplinkybės rodo, kad dėl tam tikrų sandorių Pareiškėjui nepagrįstai kvalifikuota ekonominė veikla. Nurodytuose Pareiškėjo veiksmuose nesant tyčios bei ekonominės veiklos požymių, patvirtintos 50096,85 Eur PVM, 20915,50 Eur PVM delspinigių suma, 5009 Eur PVM bauda, grąžintina 1243,97 Eur GPM suma apskaičiuoti neteisingai bei nepagrįstai.

Pažymima, kad Pareiškėjas pats pateikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas už 2015 m. sausio, vasario bei rugpjūčio mėn. ir dar mokestinio patikrinimo metu, kuris tęsėsi net 30 mėnesių, 2017-12-19 sumokėjo 11167 Eur PVM už 2015 m. Atsižvelgiant į tai, jog mokesčių teisiniuose santykiuose taikomi mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą principai, Pareiškėjas mano, jog vyriausioji specialistė F. I. nepagrįstai ir neteisėtai sulaukė dėl patikrinimo Pareiškėjo 2017-12-19 pateiktas PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas (forma FR0608) už 2015 m. 01–02 ir 08 mėn. ir nurodytais atvejais Pareiškėjo veiklą nepagrįstai pripažino ekonomine ir tai rodo mokesčių įstatymo pažeidimo aplinkybes, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti (MAĮ 141 str. 1 dalis).

Nurodoma, kad patikrinimo akto 18–19 psl. bei 2018-10-17 sprendimo Nr. 68-123 2–3 psl. teigiama apie neva nustatytus 12-a sandorių, kurių Pareiškėjas iki mokestinio patikrinimo pradžios nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo PVM. Šie teiginiai grindžiami tik ta aplinkybe, jog Klaipėdos AVMI klaidingai nustatė, o Inspekcija patvirtino Pareiškėjo ekonominės veiklos pradžios momentą ir nusprendė, jog PVM jau turėjo būti mokamas nuo 2013-03-15 bei 2013-03-19 sudarytų žemės sklypų, esančių (duomenys neskelbtini), pardavimo kainos. Atmetus tai, pasak skundo, akivaizdu, kad Pareiškėjo ekonominės veiklos pradžia – 2013-05-02, kada buvo parduotas žemės sklypas, esantis (duomenys neskelbtini), o PVM mokėtinas nuo to momento, kai kitų pardavimų kaina viršijo 155000 Lt. Pareiškėjas vadovavosi tomis faktinėmis aplinkybėmis ir atitinkamomis PVMĮ nuostatomis, todėl dar iki mokestinio patikrinimo pradžios pakankamai tinkamai ir teisingai deklaravo bei mokėjo PVM. Aplinkybė, jog dėl 2015 m. pardavimų PVM apskaičiuotas ir sumokėtas tik 2017 m., siejasi su 2015-12-31 pradėtu mokestiniu tyrimu, nes Pareiškėjui, pažeidžiant MAĮ normas, buvo išaiškinta apie bet kokių deklaravimų ir mokėjimų sustabdymą iki bus baigtas mokestinis patikrinimas (MAĮ 141 str. 1 d. 4 punktas).

Pareiškėjas teigia, kad mokestinio patikrinimo ir sustabdymo terminai neadekvatūs bei nepagrįstai užtęsti, todėl Pareiškėjui apskaičiuota didelė delspinigių suma. Pasak skundo, mokestinio patikrinimo medžiagos duomenys patvirtina, kad dar 2016 m. pradžioje vietos mokesčių administratorius disponavo ar turėjo galimybę disponuoti visais faktiniais duomenimis dėl Pareiškėjo PVM tinkamo mokėjimo. Mokesčių administratoriaus veiksmų vykdymas iki 2018-05-11 patvirtina mokestinio patikrinimo vilkinimo aplinkybes. Pareiškėjo mokestinis patikrinimas pradėtas 2015-12-31 (t. y. paskutinę metų dieną), prieš tai iki 2015-12-28 atlikus mokestinį tyrimą, kurio metu Pareiškėjas jau buvo pateikęs visus reikalautus dokumentus ir tai netrukdė dar 2015 m. vykusio mokestinio tyrimo metu Klaipėdos AVMI atlikti veiksmus, kurie fiksuoti 2018-05-11 patikrinimo akte. Nurodoma, kad Pareiškėjo mokestinis patikrinimas kartu su sustabdymais truko 2 m. 5 mėn. ir 11 dienų, iš kurių aktyvus mokestinis patikrinimas buvo atliekamas tik 4 mėn. ir 11 dienų.

Vadovaujantis išdėstytais argumentais, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2018-10-17 sprendimą Nr. 68-123 ir perduoti Pareiškėjo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, šalių atstovų mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstyta pozicijas, konstatuoja, jog Pareiškėjo 2018-11-26 skundas iš dalies tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos 2018-10-17 sprendimas Nr. 68-123 tvirtintinas, tačiau Pareiškėjas atleistinas nuo dalies jam apskaičiuotų PVM delspinigių mokėjimo.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto PVM, su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos sumų mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjas tikrinamuoju 2012–2015 m. laikotarpiu vykdė ekonominę statyboms skirtų žemės sklypų (jų dalių) pardavimo veiklą PVMĮ prasme ir todėl Pareiškėjo atlygiui už vykdytą ekonominę veiklą 2013 m. kovo mėn. viršijus PVMĮ 71 str. 2 dalyje nustatytą 155000 Lt ribą, jam atsirado prievolė skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM pagal PVMĮ 92 straipsnio nuostatas.

Pažymėtina, kad Pareiškėjas neginčija jam mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytos grąžintinos 1243,97 Eur GPM sumos, iš esmės neginčija Inspekcijos sprendimo, Klaipėdos AVMI sprendimo ir patikrinimo akto aprašomosiose dalyse (ir šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, dėl ko Komisija pakartotinai jų nebeatkartoja) detaliam aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, nepateikia argumentų, jog mokesčių administratorius neteisingai taikė jo įformintuose procesiniuose dokumentuose išsamiai nurodytas ginčo teisinius santykius reglamentuojančias PVMĮ nuostatas, tačiau nesutinka su kai kurių mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir pateikia konkrečius nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvus. Pareiškėjas taip pat prašo atleisti jį nuo mokesčių administratoriaus apskaičiuotų 20915,50 Eur PVM delspinigių. Atsižvelgdama į tai, kad mokesčio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija sprendime pasisakys dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus bei Pareiškėjo atstovo mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Dėl žemės sklypų, esančių (duomenys neskelbtini), dalių priskyrimo žemei statyboms ir jų apmokestinimo PVM

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2013-03-15 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė L. D. 284/3243 (0,0568 ha) dalį kitos paskirties (naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos) žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini), už 80000 Lt. Pagal 2013-03-19 pirkimo–pardavimo sutartį lygiomis dalimis po 105/1138 (0,0525 ha) dalį pardavė S. S. už 75000 Lt ir C. Y. bei U. Y. taip pat už 75000 Lt kitos paskirties (naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos) žemės sklypą adresu: (duomenys neskelbtini). Ir nors Pareiškėjas 2014-10-06 ir 2014-12-23 pateikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas (tuo pripažindamas PVM apmokestinamos ekonominės veiklos vykdymo faktą) ir jose už 2013 m. rugpjūčio mėn. – 2014 m. birželio mėn. deklaravo bei sumokėjo 148387 Lt PVM, šių nurodytųjų dviejų sklypų pardavimo pajamų Pareiškėjas nedeklaravo, neapskaičiavo ir nesumokėjo nuo jų PVM. Mokesčių administratorius Pareiškėjo patikrinimo metu, atsižvelgęs į tai, kad aukščiau nurodytų žemės sklypų dalių pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis bei jos naudojimo būdas (paskirtis – kita, naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos) šių sklypų perleidimo momentu leido šiose žemės sklypų dalyse vykdyti statybą, vertino, jog ir šių žemės sklypų dalių pardavimo sandoriai atitinka PVMĮ 32 str. 2 dalies nuostatą ir yra apmokestinami PVM.

Pareiškėjas skunde Komisijai bei jo atstovas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, nesutikdamas su žemės sklypų dalių (duomenys neskelbtini), priskyrimu žemei statyboms, laikėsi pozicijos, kad sandorių sudarymo metu statyba šiuose sklypuose nebuvo galima, savo poziciją grįsdamas detaliam skunde išdėstytais motyvais.

Pasisakant dėl Pareiškėjo skunde išdėstytų argumentų šioje ginčo dalyje, visų pirma, akcentuotina, jog šiam ginčui išspręsti svarbu nustatyti, ar Pareiškėjo 2013-03-15 ir 2013-03-19 parduotos žemės sklypų dalys (duomenys neskelbtini), laikytinos žeme statyboms PVMĮ 32 str. 2 dalies taikymo prasme ir kartu PVM objektu pardavimo sandorių sudarymo (apmokestinimo PVM) momentu.

Pagal PVMĮ 32 str. 2 dalį žeme statyboms šiame straipsnyje laikomas žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie nors tvarkymo darbai, ar ne. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2012-07-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-200/2012 konstatavo, kad konkretus žemės sklypas gali būti priskirtas statybos sklypų kategorijai *inter alia*, „žemei statyboms“ PVMĮ 32 str. 2 dalies taikymo prasme, kai teisės aktuose nustatyto subjekto sprendimu pagal parengtus ir patvirtintus specialiuosius teritorinio planavimo dokumentus ir (ar) detaliuosius planus šiame sklype esančiai žemei nustatoma tokia pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis,

kurios naudojimo būdas bei pobūdis leidžia šioje žemėje vykdyti statybą. Sprendžiant klausimą, ar pagal PVMĮ 32 str. 2 dalį žemė turėtų būti laikoma apmokestinamu PVM objektu, reikėtų vadovautis sekančiais kriterijais: teisės aktuose nustatyto subjekto sprendimo dėl paskirties pakeitimo priėmimu; detaliojo plano patvirtinimu; detaliam planui prilyginto teritorijų planavimo dokumento, kuriame nustatyta galimybė užstatyti sklypą bei sklypo užstatymo sąlygos, patvirtinimu; duomenų dėl žemės paskirties, naudojimo būdo ar pobūdžio, įrašymu į Nekilnojamojo turto kadastrą ir registrą; bendrojo ar specialiojo teritorijų planavimo dokumento patvirtinimu. Visi minėti kriterijai, LVAT tvirtinimu, gali būti reikšmingi sprendžiant, ar žemės tiekimas turėtų būti apmokestintas PVM, ar šio tiekimo dalykas yra statybos sklypas, ar žemė yra skirta statyboms. Vis dėlto lemiamą reikšmę turi kriterijai dėl žemės paskirties nustatymo bei patvirtintų teritorijų planavimo dokumentų, pagal kuriuos yra nustatytos konkrečių sklypų ar jų grupių užstatymo sąlygos, buvimas.

Iš bylos medžiagos matyti, jog abi mokestinio ginčo šalys remiasi šiais LVAT išaiškinimais (taip pat ir pateiktais LVAT 2016-03-03 nutartyje adm. byloje Nr. A211-438/2016) dėl žemės sklypų pripažinimo sklypais statyboms PVM apmokestinimo tikslais, tačiau, Komisijos nuomone, Pareiškėjo atstovas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu klaidingai traktavo, jog norint žemės sklypą pripažinti sklypu statyboms, reikia nustatyti visų aukščiau teismo nurodytųjų kriterijų visumą, nes tokios pozicijos minėtose nutartyse LVAT neišdėstė. Priešingai, LVAT pacituotoje 2012-07-05 nutartyje pasisakė dėl reikšmingų, lemiamą reikšmę turinčių kriterijų, sprendžiant žemės sklypo pripažinimo žeme statyboms klausimą, be kita ko, konstatavo, jog *vienu esminių kriterijų*, nustatant, ar konkretaus žemės sklypo pardavimas arba perdavimas disponuoti juo tretiesiems asmenims kaip savininkams yra apmokestinamas PVM, yra konkretaus žemės sklypo priskyrimas statybos sklypo kategorijai, *priklausantis nuo nustatytos žemės naudojimo tikslinės paskirties šiame sklype*.

Pažymėtina, jog LVAT minėtoje 2012-07-05 nutartyje, apibendrinęs aktualius teisės aktus žemės naudojimo tikslinės paskirties klausimu, o būtent teisės aktus, reguliuojančius žemės ir teritorijų planavimo teisinius santykius, t. y. Žemės įstatymo, Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999-09-29 nutarimu Nr. 1073 (2004-10-13 nutarimo Nr. 1278 redakcija) patvirtintų Pagrindinės tikslinės žemės naudojimo paskirties nustatymo ir prašymų leisti pakeisti pagrindinę tikslinę žemės naudojimo paskirtį padavimo, nagrinėjimo ir sprendimų priėmimo taisyklių, 2005-01-20 Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro ir aplinkos ministro įsakymo Nr. 3D-37/D1-40 „Dėl Pagrindinės tikslinės žemės naudojimo paskirties žemės naudojimo būdų turinio, žemės sklypų naudojimo pobūdžių sąrašo ir jų turinio patvirtinimo“ nuostatas, nurodė, jog pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, būdas ir pobūdis registruojami NTR, žemės sklypo kadastro duomenis įrašant į Nekilnojamojo turto kadastrą ir žemės sklypą registruojant NTR, jog pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis nustatoma apskrities viršininko sprendimu (pagal nurodytojo Vyriausybės nutarimo 2011-01-12 redakciją Nr. 49 – Nacionalinės žemės tarnybos vadovo ar jo įgalioto teritorinio padalinio vadovo sprendimu) pagal parengtus ir patvirtintus specialiuosius teritorinio planavimo dokumentus (žemės reformos žemėtvarkos, žemės sklypų formavimo ir pertvarkymo, žemės konsolidacijos projektus) ir detaliuosius planus, formuojant naujus žemės sklypus, keičiama apskrities viršininko (Nacionalinės žemės tarnybos vadovo arba kito subjekto) sprendimu pagal parengtus žemės sklypų formavimo ir pertvarkymo, žemės paėmimo visuomenės poreikiams projektus, žemės konsolidacijos projektus ir detaliuosius planus, jeigu privačios žemės savininkas, valstybinės žemės patikėtinis ar įstatymų nustatytais atvejais kitas subjektas pagal nurodytus teritorijų planavimo dokumentus prašo pakeisti žemės sklypo pagrindinę tikslinę žemės naudojimo paskirtį.

Šio ginčo atveju, kaip teisingai vertino Inspekcija ginčijamame sprendime, ginčo pardavimo sandorių sudarymo metu (2013-03-15 ir 2013-03-19) Pareiškėjo parduotų žemės sklypų (duomenys neskelbtini), dalių pagrindinė tikslinė naudojimo paskirtis, nurodyta NTR-e – kita, naudojimo būdas – komercinės paskirties objektų teritorijos (analogiški įrašai yra padaryti ir 2013-03-15 ir 2013-03-19 pirkimo–pardavimo sutartyse). Pagal Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro ir aplinkos ministro 2005-01-20 įsakymo Nr. 3D-37/D1-40 „Dėl Pagrindinės žemės naudojimo paskirties žemės sklypų naudojimo būdų turinio, žemės sklypų naudojimo pobūdžių sąrašo ir jų turinio patvirtinimo“ (ginčui aktualiu laikotarpiu galiojo 2012-07-11 įsakymo Nr. 3D-582/D1-581 redakcija) nuostatas žemės sklypų naudojimo būdo – komercinės paskirties objektų teritorijos – turinys reiškia, jog ši teritorija yra skirta prekybos, paslaugų ir pramogų *statiniam* statyti, naudojimo pobūdis – prekybos, paslaugų

ir pramogų objektų statybos, naudojimo pobūdžio turinys – žemės sklypai, kuriuose yra esami *arba numatomi statyti* prekybos įmonių (maisto ir kitų prekių pardavimo), finansų įstaigų (bankai, kredito įstaigos, investicinės bendrovės, draudimo įmonės ir kt.) pastatai, turizmo (viešbučiai, moteliai, sanatorijos, poilsio namai, kempingai), parodų kompleksų bei kitų paslaugų įmonių statiniai, stadionai, universalūs (daugiafunkciniai) sporto ir pramogų kompleksai, vandens bei sporto šakų statiniai.

Iš išdėstytų aplinkybių, Komisijos vertinimu, yra akivaizdu, jog atsižvelgiant į tai, kad ginče aptariamų žemės sklypų dalių pagrindinė tikslinė naudojimo paskirtis buvo įregistruota NTR, kuri, kaip jau buvo minėta, yra nustatoma Nacionalinės žemės tarnybos vadovo ar jo įgalioto teritorinio padalinio vadovo sprendimu pagal parengtus ir patvirtintus specialiuosius teritorinio planavimo dokumentus ir detaliuosius planus, kad šioms žemės sklypų dalims buvo nustatyta tokia pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis leido šioje žemėje vykdyti statybą, darytina išvada, jog mokesčių administratorius pagrįstai šias sklypų dalis priskyrė žemei statyboms PVM tikslais. Šioje ginčo dalyje PVM apmokestinimo prasme yra visiškai nesvarbu, kokių pastatų statybai yra skirta kitos paskirties žemė – gyvenamųjų namų (vienbučių ar dvibučių gyvenamųjų pastatų) ar prekybos, paslaugų ir pramogų objektų statybai. Iš Pareiškėjo šioje ginčo dalyje įrodinėjamos pozicijos bei papildomai tiek Inspekcijai, tiek Komisijai teiktų dokumentų, susijusių su žemės sklypo (duomenys neskelbtini), padalinimu, žemės sklypų (duomenys neskelbtini), detaliųjų planų rengimu, matyti, jog ginče aptariamų žemės sklypų savininkų iniciatyva esamų sklypų sąskaita buvo formuojami nauji žemės sklypai, keičiant jų naudojimo būdą ir pobūdį iš komercinės paskirties objektų teritorijos į gyvenamosios teritorijos, vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų statybos ir rekreacinės teritorijos, ilgalaikio (stacionaraus) poilsio pastatų statybos. Tačiau pažymėtina, jog žemės sklypų savininkų atliekami veiksmai, susiję su žemės sklypų naudojimo būdo ir pobūdžio pakeitimu, su tuo susiję tarpiniai jų planavimo dokumentai, nepakeitė NTR-e fiksuotos ginče aptariamų žemės sklypų dalių (duomenys neskelbtini), pagrindinės tikslinės naudojimo paskirties, kurios naudojimo būdas bei pobūdis, kaip jau buvo minėta, leido šioje žemėje vykdyti statybą.

Remiantis PVMĮ 14 straipsnyje įtvirtintomis apmokestinimo PVM momento nustatymo taisyklėmis, žemės sklypo pardavimo pripažinimas „žemės statybos“ tiekimu PVMĮ 32 str. 2 dalies kontekste turi būti paremtas aplinkybėmis, egzistavusiomis prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo metu, šio ginčo atveju 2013-03-15 ir 2013-03-19 pirkimo–pardavimo sutarčių sudarymo metu. Todėl tiek iki šio momento, tiek ir vėlesni atitinkamų institucijų sprendimai, kuriais buvo keičiamas ginčo žemės sklypų statusas ir kuriuos skunde Komisijai cituoja Pareiškėjas bei kurių turiniu jis įrodinėja, jog ginčo sandorių sudarymo metu žemės sklypų dalyse (duomenys neskelbtini), statyba nebuvo galima, nesudaro pagrindo kitaip vertinti žemės sklypų (duomenys neskelbtini), dalių paskirties jų pardavimo momentu.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, jog mokesčių administratoriaus išvados šioje ginčo dalyje yra pagrįstos tinkama byloje nustatytų faktinių aplinkybių, surinktų įrodymų vertinimo analize. Tokia pat išvada darytina ir dėl Pareiškėjo skunde siūlomų iš naujo įvertinti aplinkybių, susijusių su Pareiškėjo sudarytais sandoriais dėl žemės sklypų, esančių (duomenys neskelbtini), pardavimo, nes iš šių sklypų pardavimo sutarčių turinio, NTR centrinio duomenų banko išrašų matyti, jog Pareiškėjas pardavė kitos paskirties nekilnojamąjį turtą, kurio naudojimo būdas – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos arba rekreacinės teritorijos ((duomenys neskelbtini)). Vadinasi, ir šių žemės sklypų pardavimo metu jų pagrindinė tikslinė naudojimo paskirtis leido šiuose sklypuose vykdyti statybas, tuo tarpu Pareiškėjo skunde nurodomos aplinkybės, jog šie sklypai yra suformuoti padalijus žemės sklypą (duomenys neskelbtini), kuriame, Pareiškėjo tvirtinimu, statyba buvo negalima, teisinės reikšmės sprendžiant jų apmokestinimo PVM pagrįstumo klausimą neturi.

Dėl mokesčių administratoriaus nustatyto Pareiškėjo vykdytos ekonominės veiklos pradžios momento

Pareiškėjas skunde nesutinka su mokesčių administratoriaus jo mokestinio patikrinimo metu konstatuota aplinkybe, jog jo vykdytos ekonominės veiklos pradžios momentas yra 2012-04-18 sudarytas 0,1872 ha žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini), dalies pardavimo

sandoris, nurodydamas motyvus, jog Pareiškėjas ši žemės sklypą įsigijo ne ekonominei veiklai vykdyti, bet asmeninėms reikmėms – greta nuosavybės teise valdomo žemės sklypo (duomenys neskelbtini) plėtimui, sodybos puoselėjimui.

Pasisakant dėl šių Pareiškėjo argumentų pažymėtina, jog 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. Tuo tarpu atsitiktiniai žemės, nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai, kuriais siekiama asmeninių interesų tenkinimo, nelaikomi ekonominės veiklos vykdymu, nors objektyviai tokie veiksmai gali būti būdingi ir ekonominei veiklai.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą šioje ginčo dalyje, konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus išvados, kad Pareiškėjo vykdytos ekonominės veiklos pradžia laikytinas 2012-04-18 sudarytas 0,1872 ha žemės sklypo (duomenys neskelbtini), dalies pardavimo sandoris, yra pagrįstos tinkama byloje nustatytų faktinių aplinkybių, jas pagrindžiančių įrodymų tyrimo ir vertinimo analize.

Mokestinio ginčo byloje nustatyta, jog tuo metu, kai Pareiškėjas nuosavybės teise turėjo statyboms skirtą sklypą (duomenys neskelbtini), kurį buvo įsigijęs 2009-09-04 (tą pačią dieną, kaip ir žemės sklypą, esantį adresu: (duomenys neskelbtini), jam taip pat priklausė ir 0,1785 ha žemės sklypas su jame esančiais gyvenamuoju namu ir ūkiniu pastatu adresu: (duomenys neskelbtini), ir 0,1828 ha ploto žemės sklypas su gyvenamuoju namu adresu: (duomenys neskelbtini) (Pareiškėjo 2015-12-30 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. FR0686-2727). Nustatyta, kad nuo 2011-02-18 iki 2018-02-28 adresu: (duomenys neskelbtini), Pareiškėjas buvo deklaravęs savo gyvenamąją vietą. Atsižvelgiant į aplinkybes, kad Pareiškėjas ginčui aktualiu laikotarpiu nuosavybės teise valdė keletą žemės sklypų su gyvenamaisiais namais, kuriuos buvo įgijęs ir naudojo asmeninių interesų tenkinimui, abejonių kelia Pareiškėjo tvirtinimai, jog ir 2012-04-18 parduotą žemės sklypą (duomenys neskelbtini), dalį jis taip pat įsigijo ir naudojo asmeniniais tikslais – šalia įkurtos sodybos ribų plėtimui, jos puoselėjimui. Juolab, kad vietos mokesčių administratorius Pareiškėjo 2011-04-01 parduotą 1500/1775 dalį (0,15 ha) žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini), vertino Pareiškėjo naudai kaip įsigytą ir parduotą tenkinant asmeninius poreikius. Be to, kaip matyti iš 2012-04-18 pirkimo–pardavimo sutarties, Pareiškėjas kartu šia sutartimi perleido ir miesto savivaldybės administracijos 2011-12-16 rašytinį pritarimą statinio projektui Nr. 67 ir projektą (sutarties 3.5 punktas). Ir nors Pareiškėjas skunde tvirtina, jog tai buvo tik pirminiai procedūriniai dokumentai, nesuteikę teisės vykdyti statybas, tačiau ši aplinkybė tik sustiprina abejones Pareiškėjo tvirtinimais dėl šalia turimų sodybų su gyvenamaisiais namais ribų plėtimo, jų puoselėjimo. Šioje ginčo dalyje papildomai pažymėtina, jog Pareiškėjas nepateikė jokių objektyvių savo nurodomas aplinkybes patvirtinančių įrodymų, o savo versijos realumą išimtinai grindžia tik abstraktaus pobūdžio teiginiais / paaiškinimais bei skundo argumentais, kurie, nesant jų tikrumo patvirtinančių įrodymų, nepaneigia mokesčių administratoriaus padarytų išvadų. LVAT yra akcentavęs, jog apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai (pavyzdžiui, LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010).

Pasisakydama dėl Pareiškėjo reikalavimo perduoti jo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, Komisija pažymi, jog pagal MAĮ 155 str. 4 d. 5 punktą Komisija gali priimti sprendimą perduoti Pareiškėjo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Nors įstatymų leidėjas nenumato pavyzdinio aplinkybių sąrašo, kuomet Komisija turi teisę priimti tokį sprendimą, tačiau toks sprendimas paprastai yra priimamas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių procedūrinių teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras, arba nepilnai, nevisapusiškai ir neobjektyviai nustačius bei ištyrus visas reikšmingas bylai faktines aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas. Nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius surinko visus šiam ginčui reikšmingus

įrodymus, detaliai išanalizavo surinktus įrodymus, įvertinant juos pakankamumo ir patikimumo aspektais bei išdėstė argumentus, kuriais remdamasis apskaičiavo Pareiškėjui PVM. Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, daro išvadą, jog nėra tikslinga Pareiškėjo skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Dėl PVM, PVM delspinigių ir baudos apskaičiavimo pagrįstumo, atleidimo nuo PVM delspinigių

Pareiškėjas skunde, nesutikdamas su jam apskaičiuotu PVM, nurodo, kad jo veiksmuose nebuvo ir nėra tyčios slėpti bei nemokėti PVM, nes jis pats teikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas bei sumokėjo jose apskaičiuotą PVM. Tuo tarpu mokesčių administratorius, remiantis skunde išdėstytais argumentais, tam tikrus sandorius nepagrįstai kvalifikavo kaip Pareiškėjo vykdytos ekonominės veiklos dalį ir apskaičiavo nuo jų mokėtiną PVM. Pasisakant dėl šių Pareiškėjo argumentų pažymėtina, kad, atsižvelgiant į aukščiau šiame sprendime konstatuotas išvadas, jog mokesčių administratorius tinkamai įvertino Pareiškėjo parduotų žemės sklypų dalių (duomenys neskelbtini), statusą jų pardavimo metu bei teisingai nustatė Pareiškėjo vykdytos ekonominės veiklos pradžios momentą, darytina išvada, jog ir PVM, atsižvelgiant į ginčijamame Inspekcijos sprendime detalai pacituotas PVMĮ 71 str. 2 dalies bei 92 str. 1 dalies nuostatas, nuo tų žemės statyboms pardavimo pajamų, kurių Pareiškėjas nepagrįstai nedeklaravo, apskaičiuotas tinkamai taikant PVMĮ nuostatas bei teisingai.

Baudų už mokesčių įstatymų pažeidimą, t. y. už neteisėtą asmenų elgesį, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai (MAĮ 138 straipsnis), skyrimą reglamentuoja MAĮ 139 straipsnis, kurio 1 dalyje numatyta, jog mokesčių administratoriui nustačius, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokesčių) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesčių neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Nurodytojo straipsnio 2 dalis nustato, kad šio straipsnio 1 dalyje nustatytos baudos netaikomos, kai mokesčių mokėtojas per mokesčio įstatyme nustatytą terminą nepateikė mokesčio deklaracijos arba kai po mokesčio deklaracijos pateikimo mokesčių administratoriui pastebėjo, kad deklaravo per mažai mokesčio, tačiau iki mokesčių administratoriaus pavedimo patikrinti asmenį išrašymo dienos pateikė mokesčio deklaraciją, o klaidų taisymo atveju – ją patikslino ir pateikė mokesčių administratoriui. Šios dalies nuostatos taip pat taikomos muitinės deklaracijose apskaičiuojamiems mokesčiams.

Iš išdėstytųjų MAĮ nuostatų matyti, kad bauda mokesčių mokėtojui skiriama kaip sankcija už teisei priešingą veiklą. Ji gali būti netaikoma tik esant teisės aktuose įtvirtintoms aplinkybėms (LVAT 2009-12-24 nutartis adm. byloje Nr. A556-1543-09). Esant įstatyme nurodytiems baudos skyrimo pagrindams mokesčių administratorius negali jos mokėtojui neskirti, išskyrus MAĮ 139 str. 2 dalyje numatytą atvejį – kai mokesčių mokėtojas, pastebėjęs padarytą mokesčių mokėtiną pažeidimą, *iki mokesčių administratoriaus pavedimo patikrinti asmenį išrašymo dienos* pats kreipėsi į mokesčių administratorių dėl mokesčio perskaičiavimo, šio ginčo atveju – dėl visų iš ekonominę veiklą vykdančių sandorių gautų pajamų deklaravimo ir PVM nuo jų apskaičiavimo.

Pareiškėjas skunde pažymi pateikęs PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas už 2015 m. sausio, vasario bei rugpjūčio mėn. ir dar mokesčio patikrinimo metu 2017-12-19 sumokėjęs 11167 Eur PVM už 2015 m. Tačiau atsižvelgiant į aplinkybes, jog Pareiškėjas PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas (forma FR0608) už 2015 m. pateikė 2017-12-19, t. y. jau vykstant mokesčiniam jo patikrinimui (pavedimas tikrinti Pareiškėją Nr. (9.6) FR0773-3690 išrašytas 2015-12-31), vadovaujantis MAĮ 139 str. 2 dalies nuostata, konstatuotina, jog aplinkybių, kurioms esant bauda už mokesčių įstatymų pažeidimus netaikytina, šiame ginče nenustatyta ir todėl minimali 10 proc. papildomai apskaičiuoto mokėtino PVM dydžio bauda Pareiškėjui paskirta pagrįstai.

Pareiškėjas skunde Komisijai nurodo, jog Klaipėdos AVMI vyriausioji specialistė F. I. nepagrįstai ir neteisėtai sulaukė dėl patikrinimo Pareiškėjo 2017-12-19 pateiktas PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas (forma FR0608) už 2015 m. 01–02 ir 08 mėn. ir nurodytais atvejais Pareiškėjo veiklą nepagrįstai pripažino ekonomine. Tai, pasak Pareiškėjo, yra mokesčių įstatymo pažeidimo aplinkybės, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti (MAĮ 141 str. 1 d. 2 punktas). Taip pat tvirtina, kad aplinkybė, jog dėl 2015 m. pardavimų PVM apskaičiuotas ir sumokėtas tik 2017 m., siejasi su 2015-12-31 pradėtu mokestiniu tyrimu, nes Pareiškėjui, pažeidžiant MAĮ normas, buvo išaiškinta apie bet kokių deklaravimų ir mokėjimų sustabdymą iki bus baigtas mokestinis patikrinimas (MAĮ 141 str. 1 d. 4 punktas).

Pareiškėjo skunde pateiktas nuorodas į atitinkamas MAĮ 141 straipsnio nuostatas Komisija vertina kaip pagrindus, remiantis kuriais Pareiškėjas prašo atleisti jį nuo PVM delspinigių mokėjimo. Be to, Pareiškėjo atstovas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstė prašymą atleisti Pareiškėją nuo 20915,50 Eur PVM delspinigių, atsižvelgiant į nuo 2019-01-01 mokesčių administratoriaus taikomą atleidimą nuo delspinigių pagal 2018-06-28 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40¹ straipsniu įstatymo Nr. XIII-1329 11 straipsnį.

Pažymėtina, jog pagal LVAT suformuotą teismų praktiką aiškinant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių pagrindus, jų taikymo aplinkybes mokesčių mokėtojui, norinčiam pasinaudoti atleidimo nuo delspinigių galimybe, tenka pareiga ne tik nurodyti baigtiniame atleidimo nuo delspinigių pagrindų sąrašė (MAĮ 100 str. 1 dalis, 141 str. 1 dalis) įtvirtintą pagrindą, bet ir jį pagrįsti pakankamais argumentais ir įrodymais. Šio ginčo atveju Pareiškėjas, skunde nurodęs, jog egzistuoja MAĮ 141 str. 1 d. 2 punkte (jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas) bei 4 punkte (kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais) nurodyti atleidimo nuo delspinigių pagrindai, šių savo argumentų nepagrindė jokiais įrodymais. Tuo tarpu LVAT yra akcentavęs, kad MAĮ 141 str. 1 d. 2 punkte įtvirtintas pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*), kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė bei numatyti negalėjo, ir dėl šių aplinkybių poveikio atsiradę padariniai negalėjo būti veikiami mokesčių mokėtojo valios (pavyzdžiui, LVAT 2005-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A15-141/2005, 2005-10-11 nutartis adm. byloje Nr. A15-1421/2005, 2011-03-21 nutartis adm. byloje Nr. A556-319/2011 ir kt.).

MAĮ 141 str. 1 d. 2 ir 4 punktuose įtvirtintų atleidimo nuo delspinigių pagrindų taikymą ginčo situacijoje Pareiškėjas grindžia tvirtinimais, jog jis buvo suklaidintas patikrinimą atliekančios mokesčių administratoriaus pareigūnės, kuri, pasak Pareiškėjo, neteisėtai jam išaiškino apie deklaracijų pateikimo ir mokėjimų sustabdymą iki bus baigtas mokestinis patikrinimas, taip pat neteisėtai sulaukė dėl patikrinimo Pareiškėjo 2017-12-19 pateiktas PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas (forma FR0608) už 2015 m. 01–02 ir 08 mėn.

Inspekcijos viršininko 2009-03-31 įsakymu Nr. VA-28 „Dėl Inspekcijos viršininko 2004-07-09 įsakymo Nr. VA-135 „Dėl mokesčių deklaracijų pateikimo, priėmimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir veiklos nevykdančių mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų pateikimo taisyklių patvirtinimo pakeitimo“ patvirtintų Mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų ir (arba) kitų teisės aktuose nurodytų dokumentų pateikimo taisyklių 7 punkte numatyta, jog mokesčių mokėtojui pateikus tikrinamo laikotarpio tikrinamo mokesčio pirminę deklaraciją, kuri *nebuvo pateikta iki mokestinio patikrinimo pradžios*, informuojamas AVMI ar Inspekcijos administracijos padalinys, atliekantis mokestinius patikrinimus. Pastarasis *deklaracijos duomenis įvertina patikrinimo metu*. Mokesčių mokėtojui per 20 darbo dienų nuo deklaracijos pateikimo dienos turi būti siunčiama paštu ar elektroniniu būdu Pranešimo apie nesuvestą deklaraciją į Valstybinės

mokesčių inspekcijos duomenų bazę PRC906 forma, patvirtinta įsakymu, kuriuo tvirtinamos Taisyklės. Pranešime turi būti nurodytos nesuvedimo priežastys ir jo apskundimo tvarka.

Atsižvelgiant į nurodytąjį teisinį reglamentavimą bei ginčo byloje nustatytas aplinkybes, susijusias su Pareiškėjo 2017-12-19 pateiktomis PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitomis (forma FR0608) už 2015 m. 01–02 ir 08 mėn., darytina išvada, jog šių apyskaitų duomenys pagrįstai buvo įvertinti Pareiškėjo patikrinimo metu. Tuo tarpu susiklosčiusią situaciją vertinti kaip pagrindžiančią MAĮ 141 str. 1 d. 2 bei 4 punktuose nustatytus atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindus, kaip kad savo skunde nurodo Pareiškėjas, nėra pagrindo.

Dėl Pareiškėjo atstovo išdėstyto prašymo atleisti Pareiškėją nuo 20915,50 Eur PVM delspinigių, atsižvelgiant į nuo 2019-01-01 mokesčių administratoriaus taikomą „amnestiją“ dėl delspinigių, Komisija, atsižvelgusi į 2018-06-28 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40¹ straipsniu įstatymo Nr. XIII-1329 11 straipsnio nuostatas, daro išvadą, jog Pareiškėjas, remiantis šio straipsnio nuostatomis negali būti atleistas nuo PVM delspinigių mokėjimo, nes jo padarytas PVMĮ pažeidimas buvo konstatuotas mokesčių administratoriui atlikus jo atžvilgiu kontrolės veiksmus – mokestinį tyrimą, vėliau mokestinį patikrinimą, o PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitos už 2015 m. 01–02 ir 08 mėn., kurių pateikimo faktą savo skunde akcentuoja Pareiškėjas, buvo pateiktos bei mokesčių administratoriaus įvertintos taip pat Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu (2017-12-19). Todėl Pareiškėjas negali būti laikomas mokesčių mokėtoju, kuriam, esant tam tikroms sąlygoms, taikytinos aptarto įstatymo nuostatos.

Pareiškėjas skunde Komisijai išdėstė argumentus dėl jo atžvilgiu atlikto mokestinio patikrinimo, sustabdymo terminų neadekvatumo, dėl ko Pareiškėjui buvo apskaičiuota didelė delspinigių suma. Pasak Pareiškėjo, dar 2016 m. pradžioje vietos mokesčių administratorius disponavo ar turėjo galimybę disponuoti visais faktiniais duomenimis dėl Pareiškėjo PVM tinkamo mokėjimo. Iki 2015-12-28 buvo atliktas mokestinis tyrimas, kurio metu Pareiškėjas jau buvo pateikęs visus reikalautus dokumentus ir tai, Pareiškėjo nuomone, netrukdyt dar 2015 m. vykusio mokestinio tyrimo metu Klaipėdos AVMI atlikti veiksmus, kurie fiksuoti 2018-05-11 patikrinimo akte.

MAĮ 114 straipsnyje nurodyta, jog mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką. Pagal MAĮ 119 str. 6 dalį mokesčių administratoriaus buveinėje atliekamo mokestinio patikrinimo trukmė nėra ribojama, tačiau mokesčių administratorius privalo jį atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Klaipėdos AVMI 2015-12-31 pavedimu tikrinti Nr. (9.6) FR0773-3690 pradėjo Pareiškėjo GPM ir PVM mokestinį patikrinimą, kuris dėl įvairių priežasčių buvo stabdomas bei atnaujinamas (pavedimo tikrinti priedai, patikrinimo akto 1–2 psl. pateikta informacija), ir buvo baigtas 2018-05-11. Ir nors nesutiktina su Pareiškėjo tvirtinimais, kad jo mokestinis patikrinimas buvo vilkinamas (patikrinimas buvo stabdomas nurodant konkrečias tokių veiksmų priežastis bei terminus, kaip to reikalauja Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 patvirtintų Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 36 ir 37 punktai), tačiau, Komisijos vertinimu, Pareiškėjos mokestinis patikrinimas tęsėsi pakankamai ilgą laiko tarpą (pradėtas 2015-12-31, baigtas 2018-05-11), kas nėra visiškai suderinama su aukščiau minėtomis MAĮ nuostatomis, taip pat su nuostatomis, jog mokesčių administravimas turi būti atliekamas nepažeidžiant mokesčių mokėtojo teisių, mokesčių administratoriui atliekant savo funkcijas, stengiantis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtoją bei stengiantis įvykdyti valstybės priskirtas funkcijas kuo operatyviau.

Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – 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).

Taigi Komisija, įvertinusi tai, jog Pareiškėjo apmokestinimą PVM lėmusios faktinės aplinkybės buvo išsiaiškintos jo mokestinio tyrimo metu, Pareiškėjo mokestinis patikrinimas buvo

stabdomas dėl informacijos iš kitų asmenų (ne Pareiškėjo) gavimo, jog Pareiškėjo mokestinis patikrinimas vyko pernelyg ilgai, taip pat atsižvelgdama į KT doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius), vadovaudamasi teisingumo, protingumo ir proporcingumo principais, įvertinusi ir tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėjas atleistas nuo 50 procentų jam apskaičiuotų PVM delspinigių mokėjimo, t. y. Pareiškėjas atleistas nuo 10457,75 Eur PVM delspinigių mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 100 str. 2 dalimi, 155 str. 4 d. 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-10-17 sprendimą Nr. 68-123.
2. Atleisti Pareiškėją nuo dalies, t. y. 10457,75 Eur PVM delspinigių mokėjimo.

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

Evaldas Raistenskis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė