



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL C. J. 2019-04-08 SKUNDO**

2019 m. birželio 11 d. Nr. S-71 (7-42/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Evaldo Raistensio – pranešėjas
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant
dalyvaujant:
mokesčių mokėtojo atstovei
mokesčių administratoriaus atstovui

Ramutei Matkevičienei
Rūtai Kazlauskaitei
Danel Sabukevič

2019 m. gegužės 7 d. išnagrinėjusi C. J. (toliau – Pareiškėjas) 2019-04-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-03-13 sprendimo Nr. 68-29, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2018-10-08 sprendimą Nr. (7.46-4.7.2)-FR0682-343 dėl 2018-06-26 patikrinimo akto Nr. (7.46)FR0680-265 tvirtinimo. Kauno AVMI minėtu sprendimu iš dalies pakeitė patikrinimo aktu apskaičiuotą gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) sumą, t. y. vietoje apskaičiuotos 71 277,22 Eur GPM sumos nurodė Pareiškėjui sumokėti 67 636,12 Eur GPM, patvirtino nurodymus Pareiškėjui sumokėti 22 681,88 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 104,27 Eur privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) įmokų, patvirtino apskaičiuotus 34 120,09 Eur GPM delspinigius, 12 221,31 Eur PVM delspinigius, 61,73 Eur PSD įmokų delspinigius, skyrė 20 290 Eur GPM baudą, 6 804 Eur PVM baudą, 31 Eur PSD įmokų baudą ir atleido Pareiškėją nuo 17 060,04 Eur GPM delspinigių, 6 110,65 Eur PVM delspinigių ir 30,86 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

Inspekcijos sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI atliko Pareiškėjos GPM, PVM, PSDĮ apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2014-12-31. Inspekcija nustatė, kad Pareiškėjas pažeidė Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 27 straipsnio ir kitų teisės aktų nuostatas, t. y.: 1) nedeklaravo iš UAB "G1" 2013 m. gautų 300 000 Lt, 2014 m. – 200 000 Lt kitų su darbo santykiais nesusijusių pajamų, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM. Mokestinė prievolė nustatyta vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, nepripažinus, kad C. J. šias pinigines lėšas gavo pagal 2013-04-22 sudarytą preliminarą nekilnojamojo turto pirkimo – pardavimo sutartį;

2) nedeklaravo bankiniais pavedimais į savo sąskaitą 2011-10-11 gautų iš V. K. 66 614 Eur, iš I. I. 2012-01-26 – 35 000 Lt ir iš I. I. 2013-04-08 gautų 100 000 Lt piniginių lėšų, kurias mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, pripažino Pareiškėjo gautomis kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis; 3) Pareiškėjas kartu su sutuoktine M. O. pagal 2013-06-04 ir 2013-06-21 pirkimo – pardavimo sutartis pardavę bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise du žemės sklypus su juose pastatytais dviem vienbučiais gyvenamaisiais namais už 320 000 Lt ir už 585 000 Lt, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – LR CK) 3.117 str. 1 dalies nuostatas, gautų pajamų ir patirtų išlaidų, susijusių su turto įsigijimu, nepaskirstė ir nedeklaravo lygiomis dalimis; 4) Metinėje pajamų deklaracijoje (forma (duomenys neskelbtini)) už 2014 m. deklaravo individualios veiklos pagal verslo liudijimą 48 000 Lt pajamas, kurių faktiškai negavo; 5) Pareiškėjo 2011–2014 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 692 901 Lt (2011 m. – 143 041,50 Lt, 2012 m. – 249 073 Lt, 2013 m. – 191 436,50 Lt ir 2014 m. – 109 350 Lt) ir išlaidoms padengti Pareiškėjas naudojo įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas. Šias Pareiškėjo gautas pajamas mokesčių administratorius įvertino vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies ir taikydamas Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 (toliau – Taisyklės) nuostatomis; 6) Pažeidė Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 32 straipsnio 1 dalies, 71 straipsnio 2 dalies, 92 straipsnio 1 dalies nuostatas, t. y. 2013 m., vykdydamas ekonominę veiklą – prekybą žemės sklypais su juose pastatytais naujais pastatais (gyvenamaisiais namais), privaloma tvarka neįsiregistravo PVM mokėtoju ir nuo gautų pajamų, per paskutinius 12 mėnesių viršijusių 155 000 Lt, neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo pardavimo PVM; 7) Pažeidė Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo (toliau – SDĮ) 17 straipsnio 9 dalies nuostatas, nes už 2011 m. spalio – gruodžio mėnesius ir 2012 m. sausio ir vasario mėn. nemokėjo kas mėnesį už save 9 procentų minimalios mėnesinės algos dydžio PSD įmokų; 8) Patikrinimo metu Pareiškėjui ir jo sutuoktinei M. O. nustatant mokesčines prievoles, kylančias iš žemės sklypų ir gyvenamųjų namų pardavimo, taikytos MAĮ 69 straipsnio nuostatos, kadangi sutuoktiniai sudarydami nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, parduodamų daiktų kainą nustatė neatsižvelgdami į tikrąją daiktų rinkos kainą. Žemės sklypų pardavimo kaina buvo nustatyta nepagrįstai didesnė nei gyvenamųjų namų pardavimo kaina, nes jie buvo nuosavybėje buvo išlaikyti ilgiau nei trejus metus iki pardavimo (pajamos neapmokestinamos). Konstatuota, kad sutuoktiniai šiais savo veiksmais siekė mokesčines naudos, t. y. siekė sumažinti gyvenamųjų namų pardavimo apmokestinamas pajamas bei nuo jų mokėtinus mokesčius.

Pareiškėjas nesutikdamas su Kauno AVMI 2018-10-08 sprendimu Nr. (7.45-4.7.2) FR0682-343 Inspekcijai pateikė 2018-11-06 skundą (skundas gautas 2018-11-21). Inspekcija neatsižvelgė į Pareiškėjo skundo argumentus ir 2019-03-13 sprendimu Nr. 68-29 (toliau – Sprendimas) minėtą Kauno AVMI sprendimą patvirtino. Sprendime nurodoma, kad Kauno AVMI sprendimo teisėtumą ir pagrįstumą analizuoja Pareiškėjo skunde išdėstytų argumentų ribose ir pateikia motyvus, kurių pagrindu Pareiškėjo skundas netenkinamas.

Dėl Pareiškėjui apskaičiuoto PVM

Inspekcija sprendime nurodo, jog iš nuoseklios Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad Šeštoji direktyva ir vėliau ją pakeitusi Direktyva 2006/112/EB nustato labai plačią PVM taikymo sritį, apimančią bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ekonominę veiklą (Teisingumo Teismo 2006-12-14 sprendimo byloje *VDP N. U.*, C-401/05, 22 p.; 2010-06-03 sprendimo byloje *Nathalie De Fruytier*, C-237/09, 19 p.). Vis dėlto tam, kad asmens veikla būtų apmokestinama PVM, ji turi atitikti esmines tokio apmokestinimo sąlygas, tai yra turi būti nustatyta, jog tokią veiklą vykdo apmokestinamasis asmuo, taip pat turi būti pripažinta, jog tokia veikla patenka į apmokestinamųjų sandorių kategoriją. Vadovaujantis Direktyvos

2006/112/EB 9 str. 1 dalimi (Šeštosios direktyvos 4 str. 1 ir 2 dalys), „apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą; „ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų. Analogiška ekonominės veiklos sąvoka įtvirtinta PVMĮ 2 str. 8 dalyje: ekonominė veikla – veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno), išskyrus: 1) darbo veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 7 dalyje; 2) valstybės ir savivaldybių veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 38 dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos. Pagal PVMĮ 2 str. 15 dalį Lietuvos apmokestinamasis asmuo – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą Lietuvoje vykdantis juridinis arba fizinis asmuo, taip pat juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas. Inspekcija savo sprendime remiasi Teisingumo teismo 2012-09-06 sprendimu byloje *Gábor Tóth*, C-324/11, 30 punktu, 2007-12-13 sprendimo byloje *Götz*, C-408/06, 18 punktu, 2009-10-29 sprendimo byloje *Komisija / Suomija*, C-246/08, 37 punktu, 2017-01-12 sprendimo byloje *MVM*, C-28/16, 25 punktu ir daro išvadą, jog ekonomine veikla minėtų ES teisės aktų nuostatų prasme laikoma savarankiška asmens veikla, kuria siekiama gauti nuolatinių pajamų. Paminėta ir tai, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 dalyje (Šeštosios direktyvos 4 str.) numatyta sąvoka „ekonominė veikla“ gali apimti kelis iš eilės atliekamus veiksmus, įskaitant parengiamuosius veiksmus, kaip antai veiklos priemonių įsigijimą, nekilnojamojo turto pirkimą, todėl jie turi būti laikomi ekonomine veikla (pvz., Teisingumo Teismo 1996-02-29 sprendimo byloje *INZO*, C-110/94, 15 p.).

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine nuo 2001 metų iki tikrinamojo laikotarpio pabaigos (2014 m.) sudarė 10 nekilnojamojo turto įsigijimo sandorius (iš jų 2 tikrinamuoju laikotarpiu) ir 6 nekilnojamojo turto perleidimo sandorius (žr. patikrinimo akto 13 ir 14 lenteles, 38–39 psl.), iš jų du tikrinamuoju laikotarpiu (2013-06-04 parduotas 0,0631 ha žemės sklypas ir 2011-2012 m. pastatytas gyvenamasis namas adresu: Karačiūnų g. 56, Vilnius ir 2013-06-21 parduotas 0,0631 ha žemės sklypas už 585 000 Lt ir 2011-2012 m. pastatytas gyvenamasis namas adresu: (duomenys neskelbtini) už 320 000 Lt. Pareiškėjas kartu su sutuoktine tęstinį laikotarpį įsigijo nekilnojamojo turto objektus (pirko, vykdė statybas), bet nei viename įsigytame objekte nedeklaravo savo gyvenamosios vietos, gautos pajamos už parduotą nekilnojamąjį turtą sudarė ženklų Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamų dalį. Konstatuota, kad sudarytų sandorių pobūdis ir kiekis rodo, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė tęstinį laikotarpį, veikdami savarankiškai, siekdami ekonominės naudos, vykdė ekonominę veiklą. 2013 m. sudaryti sandoriai (ginčo objektai, apmokestinti PVM) nebuvo atsitiktiniai, jais buvo siekiama gauti pajamų. Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu vykdė ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal PVMĮ 2 straipsnio 15 dalį, t. y. veikė kaip apmokestinamasis asmuo. Teigiama, kad iš Pareiškėjo sandorių sudarymo aplinkybių visumos matyti, kad Pareiškėjas su sutuoktine nuo 2001 metų, įsigydami nekilnojamąjį turtą, investavo į savo vykdomą ekonominę veiklą, iš šio turto pardavimo siekdami gauti nuolatinių pajamų ateityje. Pagal verslo apmokestinimo PVM neutralumo principą, pirmosios išlaidos investicijoms, patirtoms ekonominės veiklos tikslais, turi būti laikomos ekonomine veikla ir šis principas būtų pažeidžiamas, jei būtų laikoma, kad ši veikla pradedama tik tada, kai turtas faktiškai naudojamas, t. y. kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų (pvz., Teisingumo Teismo 2012-03-01 sprendimo byloje *D. V.*, C-280/10, 29 ir 30 p.). Pažymima, kad asmuo, investuojantis į ekonominę veiklą, kai tai patvirtina objektyvūs

įrodymai, pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 dalį (Šeštosios direktyvos 4 str.) turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (Teisingumo Teismo 2012-11-29 sprendimo byloje *Gran Y. N.*, C-257/11, 27 p.). Todėl Pareiškėjo argumentai, kad nekilnojamojo turto įsigijimas ir pardavimas Pareiškėjo šeimai atliko santaupų laikymo, o ne pajamų uždirbimo funkciją, laikytini nepagrįstais.

Inspekcija sprendime pasisako dėl Pareiškėjo teiktų paaiškinimų dėl sklypo Duomenys neskelbtini) įsigijimo. Pareiškėjas aiškina, kad šeima 2011 m. turėjo planų persikelti gyventi į Vilnių, todėl nusprendė atidalinti turimą (įsigytas 2006 m.) sklypą (duomenys neskelbtini), Vilniuje, ir jame pastatyti du gyvenamuosius namus – vieną sau, o kitą – pilnamečiam sūnui, kuris 2012 m. ketino studijuoti Vilniuje ir gyventi atskirai nuo tėvų su ilgamete drauge. Kadangi sūnaus ketinimai kurti šeimą ir gyventi atskirame name greta tėvų pasikeitė, verslo Vilniuje iki 2012 m. pradėti nepavyko, taip pat prasidėjo nesutarimai šeimoje (sutuoktiniai skyrybas įformino 2014 m.), nuspręsta atsisakyti plano persikraustyti į Vilnių ir 2013 m. abu būstai su žemės sklypais buvo parduoti.

Inspekcija pabrėžia, kad Pareiškėjas su sutuoktine nepateikė jokių objektyvių įrodymų, jog žemės sklypą (duomenys neskelbtini) buvo įsigiję ir siekė naudoti asmeniniams poreikiams. Priešingai, iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas su sutuoktine, įsigydami minėtą sklypą, siekė ekonominės naudos. Pareiškėjas 2011-09-26 sudarė sutartį dėl dvibučio gyvenamojo namo adresu: (duomenys neskelbtini), Vilnius, projektavimo darbų atlikimo. Taip pat nustatyta, kad L. O. ir U. U. dalį kainos (50 000 Lt) dėl 0,0644 ha žemės sklypo ir vienbučio gyvenamojo namo, adresu (duomenys neskelbtini), Vilnius, sumokėjo 2012-08-09. Nacionalinės žemės tarybos prie Žemės ūkio ministerijos Vilniaus miesto skyriaus 2013-03-28 sprendimu Nr. 49SK-(14.49.109.)-500 minėtas žemės sklypas padalintas į dvi dalis: (duomenys neskelbtini), Vilnius ir (duomenys neskelbtini), Vilnius. Padalinus žemės sklypą 2013-05-14 buvo išduoti statybos leidimai (duomenys neskelbtini) statyti du gyvenamosios paskirties (vieno buto) pastatus. Pasak Inspekcijos, šios aplinkybės patvirtina, jog Pareiškėjas su sutuoktine 2012 m. ėmėsi aktyvių veiksmų dėl namų su žemės sklypais (duomenys neskelbtini) pardavimo.

Kaip jau minėta, kad Pareiškėjas žemės sklypą, adresu (duomenys neskelbtini), Vilniaus m., bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise įsigijo 2006-02-24. Pažymima, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką asmuo, kuris įsigyja prekes turėdamas tikslą vykdyti ekonominę veiklą, laikytinas apmokestinamuoju asmeniu, net jeigu šios prekės ekonominei veiklai yra panaudojamos ir pajamos iš tokios veiklos gaunamos vėliau (pvz., Teisingumo Teismo 2000-06-08 sprendimo byloje *Breitsohl*, C-400/98, 34 p.). Taigi šiuo atveju, Pareiškėjo ir jo sutuoktinės veiklą kvalifikavus kaip „ekonominę veiklą“, yra teisiškai nereikšminga, kad minėtas žemės sklypas (atidalintas į du vienetus) buvo parduotas praėjus 7 metams nuo jo įsigijimo. Paminėta, kad aplinkybė, jog asmuo įsigijo atitinkamą daiktinį turtą, kad išskirtinai tenkintų savo asmeninius poreikius, netrukdo šio turto vėliau naudoti siekiant vykdyti „ekonominę veiklą“, kaip ji apibrėžta Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 dalyje (pvz., Teisingumo Teismo 2012-07-19 sprendimo byloje *Rēdlihs*, C-263/11, 39 p.).

Inspekcija sprendime išsamiai aprašo Teisingumo teismo praktiką ir daro išvadą, jog konstatavus, jog Pareiškėjas su sutuoktine nuo 2001 metų (tęstinį laikotarpį), įsigydami ir perleisdami nekilnojamojo turto objektus, vykdė ekonominę veiklą, todėl ginčo sandoriai (2013-06-04 pirkimo–pardavimo sutartis, pagal kurią parduotas 0,0631 ha žemės sklypas ir 2011-2012 m. pastatytas gyvenamasis namas (duomenys neskelbtini) ir 2013-06-21 pirkimo–pardavimo sutartis, pagal kurią parduotas 0,0631 ha žemės sklypas ir 2011-2012 m. pastatytas gyvenamasis namas (duomenys neskelbtini) negali būti laikomi atsitiktiniais sandoriais. Minėti žemės sklypai

su gyvenamaisiais namais buvo perleisti už 905 000 Lt. Atsižvelgiant į tai, kad bendra atlygio už šalies teritorijoje patiektas prekes (minėtus žemės sklypus su namais) suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršijo 155 000 litų, už 2013 m. birželio mėn. turėjo būti apskaičiuota ir iki 2013-07-25 sumokėta į biudžetą mokėtina PVM suma, kartu pateikus Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitos FR0608 formą (PVMĮ 71 str. 2 d., 92 str. 1 ir 3 dalys ir kt.). Pareiškėjas su sutuoktine, pažeisdami minėtas PVMĮ nuostatas, PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitos nepateikė, neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą 22 681,88 Eur PVM. Konstatuota, jog ši mokėtina į biudžetą PVM suma pagrįstai apskaičiuota mokesstinio patikrinimo metu.

Dėl teisės į PVM atskaitą

Nurodoma, jog vadovaujantis PVMĮ 57 straipsnio nuostatomis, teisę į PVM atskaitą turi PVM mokėtojai, taip pat ir asmenys privalėję pateikti prašymą, įregistruoti juos PVM mokėtojais pagal PVMĮ 71 ar 71¹ straipsnį. PVM atskaita gali pasinaudoti tik asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju ir vykdamas PVMĮ 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą. Pažymėta, kad remiantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) (2011-04-11 nutartis a/b Nr.A-438-8/2011, LVAT 2012-04-26 d. nutartis a/b Nr. A-442-1474/2012) bei Teisingumo Teismo praktika (2010 spalio 21 d. sprendimas byloje Nr. C-385/09 C. D. BV) PVM apmokestinami asmenys, kurie nebuvo įsiregistravę PVM mokėtojais, nepraranda galimybės įgyvendinti teisės į PVM atskaitą nuo sandorių, sudarytų iki oficialaus įregistravimo PVM mokėtoju momento, jei yra tenkinamos dvi esminės sąlygos: apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal teisės norminių aktų reikalavimus (PVMĮ 80 straipsnis) išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, kuria buvo įforminti apmokestinami sandoriai ir apmokestinamasis asmuo privalo įsiregistruoti PVM mokėtoju per protingą terminą nuo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, įvykdymo. Pažymėta, kad ESTT minėtame 2010-10-21 sprendime byloje Nr. C-385/09 pripažino, kad tokio protingo termino sąvoką atitinka mažiau nei šešių mėnesių laikotarpis po to, kai buvo įvykdyti sandoriai dėl kurių atsirado teisė į PVM atskaitą. Be to, svarbu, kad PVM mokėtojas, norintis pasinaudoti PVM atskaita, veiktų sąžiningai, su prekių/paslaugų pardavėju nebūtų tarpusavyje susiję asmenys ir sandoriai nebūtų susiję su mokesčių vengimu.

Pareiškėjo 2013 metų birželio mėnesio iš ekonominės veiklos gautos pajamos viršijo 155 000 Lt sumą, kurią pasiekus yra privaloma registruotis PVM mokėtoju. Pareiškėjas daugiau nei 4 metus, t. y. iki 2018-06-26 surašyto patikrinimo akto neįsiregistravo PVM mokėtoju, t. y. buvo praleistas teismų praktikoje nurodytas protingas terminas. Įvertinusi aplinkybes, kad Pareiškėjas nepateikė jokių gyvenamųjų namų statybos išlaidas patvirtinančių dokumentų, išskyrus UAB "B1" 2011-10-31 išrašytą sąskaitą faktūrą, per laikytiną protingą terminą neįsiregistravo PVM mokėtoju, Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas netenkina aukščiau minėtų sąlygų ir dėl to mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjui su sutuoktine suteikė teisę tik į 434 Lt PVM atskaitą, kuri buvo išskirta minėtoje PVM sąskaitoje faktūroje.

Pareiškėjas skunde Inspekcijai teigė, kad Kauno AVMI, nustačiusi 617 544 Lt minėtų namų statybų vertę, ją laiko leidžiamais atskaitymais tiek apskaičiuodama mokėtiną GPM tiesioginiu būdu, tiek nustatydama Pareiškėjo šeimos išlaidas pagal MAĮ 70 straipsnį. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjas prašė Inspekcijos taikyti PVM atskaitą nuo Inspekcijos nustatytų 617 544 Lt statybos išlaidų, t. y. prašo taikyti analogijos principą ir vienodai traktuoti analogiškas teisės aktų nuostatas, nukreipiančias į pirminiuose dokumentuose nurodytas sumas. Atsakydama į šį Pareiškėjo argumentą, Inspekcija nurodė, jog nėra jokio teisinio pagrindo

taikyti PVM atskaitą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatytai 617 544 Lt statybų išlaidų sumai.

Dėl veiklos rūšies

Pareiškėjas skunde teigė, kad patikrinimo akte nenurodyta kokia ekonomine veikla pagal aktualų Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorių (toliau – EVRK) buvo verčiamasi. Neįvardinus veiklos, kuria asmuo verčiasi, nėra pagrindo kvalifikuoti šią veiklą kaip PVM objektą, nes sandoriai iš skirtingų veiklų privalo būti vertinami atskirai. Dalis veiklų yra PVM neapmokestinamos. Pareiškėjas pabrėžia, kad kartu su sutuoktine nesivertė nei prekyba nekilnojamuoju turtu, nei nekilnojamojo turto vystymu, nei kokia kita su nekilnojamuoju turtu susijusia PVM apmokestinama veikla.

Atsakydama į šiuos Pareiškėjo argumentus Inspekcija pažymėjo, kad patikrinimo metu nustatyta / įvardinta veikla, kuria Pareiškėjas vertėsi. Pareiškėjas kartu su sutuoktine vykdė ekonominę – nekilnojamųjų daiktų pardavimo veiklą. Sutuoktiniai pagal 2013-06-04 ir 2013-06-21 pirkimo–pardavimo sutartis pardavė žemės sklypus kartu su naujos statybos pastatais. PVMĮ 32 str. 1 dalyje nustatyta, kad PVM neapmokestinamas pastatų, statinių ar jų dalių (išskyrus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis) pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam toks daiktas perduodamas, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti juo kaip jo savininkas. Laikoma, kad naujas pastatas ar statinys – tai nebaigtas pastatas ar statinys, taip pat baigtas pastatas ar statinys – 24 mėnesius po jo užbaigimo (užbaigimo įteisinimo teisės aktų nustatyta tvarka) arba esminio pagerinimo. To paties straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad PVM neapmokestinamas žemės pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam tokia žemė perduodama, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti ja kaip jos savininkas, išskyrus žemę, perduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemę statyboms.

Vadovaujantis PVMĮ 32 straipsnio 1 ir 2 dalių, 71 straipsnio nuostatomis, yra įstatyminis pagrindas apskaičiuoti mokesčių mokėtojai papildomai į biudžetą mokėtiną PVM. Be to, remiantis LVAT praktika, Mokesčių administratorius neprivalo nurodyti kokios rūšies veikla pagal EVRK vertėsi mokesčių mokėtojas (žr., pvz., LVAT 2012 m. kovo 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1166/2012).

Dėl mokestinės naudos

Pareiškėjas skunde Inspekcijai nurodė, kad mokesčių administratorius nemotyvuotai patikrinimo akto 39 psl. teigė, kad nekilnojamojo turto pardavimo sandoriais buvo siekiama mokestinės naudos. Šį faktą privalo įrodyti mokesčių administratorius, nustatęs aplinkybes, kad mokesčių mokėtojas iš tam tikro sandorio gavo mokestinę naudą ir kad tokia nauda buvo vienintelis mokesčių mokėtojo tikslas. Nagrinėjimu atveju, Inspekcija nepateikia jokios informacijos ir argumentų, kas leistų konstatuoti esant mokestinės naudos siekimą, todėl šis teiginys laikytinas nemotyvuotu ir nepagrįstu.

Inspekcija, iš dalies sutiko su šiuo Pareiškėjo argumentu, kadangi patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine mokestinės naudos siekė tik parduodami nekilnojamojo turto objektus adresu (duomenys neskelbtini). VMI prie FM patikslina, o patikrinimo akto 38–39 psl. mokesčių administratorius nurodė aplinkybes, kurių pagrindu konstatuotas ekonominės veiklos vykdymas.

Dėl neapmokestinamųjų pajamų

Pareiškėjas nesutiko, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir pritaikęs išlaidų metodą, už 2011–2014 m. papildomai apskaičiavo GPM. Pareiškėjas teigė, kad mokesčių administratorius neįvertino aplinkybės, kad mokesčių mokėtojas galėjo gauti pajamų, kurių nereikėjo deklaruoti ir nuo jų mokėti mokesčių, kadangi jos yra neapmokestinamos (GPMĮ 17 straipsnio 27 dalis). Sutuoktiniai parduodami įvairius daiktus (įvairūs nebedėvimi drabužiai, elektronikos prietaisai, kompiuteriai, telefonai ir pan.) galėjo gauti (ir gavo) pajamų, kurių nereikėjo deklaruoti ir apmokestinti GPM: 2011 m. – 2014 m. po 8 000 Lt, iš viso per ketverius metus abu sutuoktiniai gavo po 32 000 Lt.

Inspekcija, atmesdama šį Pareiškėjo argumentą, sprendime pažymėjo, jog Pareiškėjo minimos galimybės gauti kitų pajamų (įvairių nebedėvimų drabužių, elektronikos prietaisų, kompiuterių, telefonų ir pan. pardavimas) yra tik hipotetinės ir nepagrįstos jokiais faktiniais įrodymais. Šiuo aspektu atkreiptinas dėmesys, kad išskirtinai tik paaiškinimų (duomenų) apie gautas pajamas teikimas, nesant realaus tų pajamų gavimo fakto, minėtų pajamų gavimo nepagrindžia (žr. LVAT 2016 m. vasario 23 d. nutartį a/b Nr. A-293-556/2016 ir kt.). Nagrinėjamu atveju nėra pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2011–2014 m. gavo 64 000 Lt neapmokestinamųjų pajamų.

Dėl Pareiškėjo rezidavimo vietos tikrintaisiais 2013–2014 m.

Pareiškėjas skunde nurodė, kad nuo 2013 m. yra JAV rezidentas. Verslo perspektyvomis JAV ir verslui naudingų kontaktų bei verslo partnerių paieška pradėjo domėtis dar iki rezidavimo JAV pradžios, tai rodo ir aplinkybė, kad dėl dažnų kelionių į užsienį ir nebuvimo šeimoje pradėjo „svyruoti“ ir iširo santuoka, o 2014 m. sutuoktiniai skyrybas įformino oficialiai. Todėl nepagrįstai atmetamas argumentas apie verslą JAV ir Pareiškėjo rezidavimas šioje valstybėje vien vadovaujantis tuo, kad jis nebuvo išregistravęs gyvenamosios vietos Lietuvoje.

Inspekcija pažymi, kad nagrinėjamo ginčo atveju svarbu nustatyti, ar mokesčių administratorius pagrįstai laikė Pareiškėją nuolatiniu Lietuvos gyventoju GPM apskaičiavimo tikslais 2013–2014 m., nes tik nuolatiniai Lietuvos gyventojai privalo mokėti GPM nuo gautų pajamų tiek Lietuvoje, tiek kitose pasaulio šalyse. GPMĮ 4 straipsnio 1 dalyje yra apibrėžti penki alternatyvūs kriterijai, kurie yra pagrindas pripažinti fizinį asmenį nuolatiniu Lietuvos gyventoju GPM tikslais: 1) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta mokestiniu laikotarpiu yra Lietuvoje, arba 2) fizinis asmuo, kurio asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta mokestiniu laikotarpiu yra veikiau Lietuvoje nei užsienyje, arba 3) fizinis asmuo, kuris mokestiniu laikotarpiu Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 183 arba daugiau dienų. 183 dienų laikotarpio apskaičiavimo taisyklės nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, arba 4) fizinis asmuo, kuris Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 280 arba daugiau dienų vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais ir viename iš šių mokestinių laikotarpių išbuvo Lietuvoje ištisai arba su pertraukomis 90 arba daugiau dienų, jei šio straipsnio 3 dalyje nenustatyta kitaip. 90 ir 280 dienų laikotarpio apskaičiavimo taisyklės nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, arba 5) fizinis asmuo, kuris yra Lietuvos Respublikos pilietis ir neatitinka šios dalies 3 ir 4 punkto kriterijų, tačiau tokiam fiziniam asmeniui atlyginimas pagal darbo sutartį arba pagal jų esmę atitinkančias sutartis mokamas arba jo gyvenimo kitoje valstybėje išlaidos dengiamos iš Lietuvos valstybės arba savivaldybių biudžetų.

Kaip yra išaiškinęs LVAT 2011-09-08 nutartyje a/b Nr. A-575-2144/2011, fizinio asmens pripažinimui nuolatiniu Lietuvos gyventoju pakanka nustatyti, jog yra mažiausiai vienas iš GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 1–5 punktuose nurodytų kriterijų. Pagrindinis asmens pripažinimo nuolatiniu Lietuvos gyventoju kriterijus – fizinis asmens buvimas šalyje. Pažymėtina, kad net ir

tokiu atveju, kai asmuo faktiškai šalies teritorijoje nuolatos negyvena, jis vis tiek gali būti pripažintas nuolatinis Lietuvos gyventoju GPMĮ tikslais, jeigu įrodoma, kad jis turi čia asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų, ar egzistuoja kiti kriterijai.

Inspekcijos vertinimu, mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų visuma patvirtina, kad Pareiškėjas 2013–2014 m. atitiko GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte išdėstytas nuostatas, t. y. buvo nuolatinis Lietuvos gyventojas. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas nuo 2007-04-26 deklaruoja gyvenamąją vietą Lietuvoje (duomenys neskelbtini), Pareiškėjo buvusi sutuoktinė ginčui aktualiu laikotarpiu taip pat deklaravo gyvenamąją vietą Lietuvoje (duomenys neskelbtini), Pareiškėjo vaikų gyvenamosios vietos irgi buvo deklaruotos Lietuvoje. Taigi, nepaisant to, kad Pareiškėjas, kaip nurodė skunde, nuo 2013 m. faktiškai Lietuvoje negyveno (Pareiškėjas nuolat vykdavo į JAV jau nuo 2007 m., turėjo JAV vizą galiojančią 10 metų – nuo 2007-06-08 iki 2017-06-07) jo deklaruota gyvenamoji vieta vis tiek buvo Lietuvoje. Pagal byloje esančius banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad Pareiškėjas 2013–2014 m. mokestiniais laikotarpiais patirdavo vartojimo išlaidų Lietuvoje, šiuo laikotarpiu teikė metines pajamų deklaracijas (forma (duomenys neskelbtini)), kuriuose deklaravo gautas pajamas Lietuvoje. Pagal VMI prie FM viršininko 209-12-15 įsakymu Nr. VA-96 patvirtintų Metinės pajamų deklaracijos (duomenys neskelbtini) formos ir jos priedų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių 3 punkto nuostatas nurodytą deklaraciją privalo pateikti tik nuolatiniai Lietuvos gyventojai. Pagal VMI prie FM viršininko 2009-11-19 įsakymu Nr. VA-82 patvirtintų Metinės nenuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio deklaracijos (duomenys neskelbtini) formos užpildymo ir pateikimo taisyklių 3 punktą nenuolatinis Lietuvos gyventojas, gavęs su darbo santykiais susijusių pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir kurioms gali būti taikomas metinis neapmokestinamasis pajamų dydis, turi teisę pateikti metinę nenuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio deklaraciją (forma (duomenys neskelbtini) tačiau Pareiškėjas tokių deklaracijų nėra pateikęs. Pažymėta, kad Pareiškėjas 2013 m. laikotarpiu jo paties pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje, apskaičiuodamas pajamų mokestį, pritaikė metinį papildomą neapmokestinamąjį pajamų dydį (1 800 Lt), kurį pagal ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusias GPMĮ 20 str. 8 dalies nuostatas turėjo teisę taikyti tik nuolatiniai Lietuvos gyventojai.

Akcentuota ir tai, kad JAV mokesčių administratorius pateikė informaciją, kad Pareiškėjas buvo vienintelis *K. S. LCC* narys ir vadovas, tačiau nebuvo darbuotojas, nėra duomenų apie *K. S. LCC* išmokėtas pajamas Pareiškėjui, taip pat Pareiškėjas negavo jokių pajamų iš su darbo santykiais susijusios veiklos, Pareiškėjas nemokėjo pajamų mokesčio, Pareiškėjo vardu registruoto nekilnojamojo turto JAV nenustatyta.

Pareiškėjo skundo argumentas tvirtinant, jog jis 2013–2014 m. buvo JAV rezidentas, akcentuojant suteiktą paskolą JAV bendrovei *K. S. LCC*, bei šioje valstybėje apsilankymų skaičių (vizos, JAV spaudai), lyginant jį su Lietuvos Respublikoje gautomis pajamomis, atsižvelgiant į mokesčių administratoriaus nustatytą aplinkybių visumą, taip pat į aukščiau pacituotus GPMĮ įtvirtintus alternatyvius fizinio asmens pripažinimo nuolatinis Lietuvos gyventoju kriterijus, negali būti pagrindas daryti išvadą dėl Pareiškėjo buvimo kitos valstybės rezidentu 2013–2014 m.

Dėl Pareiškėjo gautų pajamų JAV

Pareiškėjas su skundu Inspekcijai pateikė Pareiškėjo skolą patvirtinančius dokumentus: 2009-03-10 vekselį – 140 000 USD, 2009-06-27 vekselį – 90 000 USD, 2009-10-25 vekselį – 185 000 USD JAV Iliojaus valstijoje gyvenančiai P. M.; 2008-04-02 vekselį – 260 000 USD sumai JAV Iliojaus valstijoje gyvenančiam K. B.. Pareiškėjas pažymi, kad Iliojaus valstijos teisės aktai nenustato reikalavimo tokius dokumentus tvirtinti notarine tvarka, o Lietuvos

Respublikos teisės aktai JAV sudarytiems sandoriams nėra taikomi. Pareiškėjo nuomone į pridedamus Pareiškėjo dokumentus turi būti atsižvelgta apskaičiuojant Pareiškėjo pajamas pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Inspekcija sprendime konstatuoja, jog nėra pagrindo atsižvelgti į papildomai centriniam mokesčių administratoriui pateiktus dokumentus. LVAT praktikoje įprastai pirmenybė teikiama pirminiams, laiko ir kitų aplinkybių nepaveiktiems parodymams (*LVAT 2007-03-15 nutartis a/b Nr. A-17-301-/2007; 2009-06-12 nutartis a/b Nr. A-556-695/2009*), o situacija, kai mokesťines prievoles įtakojančys dokumentai ir įrodymai yra pateikiami jau po įvykdytų kontrolės veiksmų, vertinama kritiškai (*LVAT 2010-09-06 nutartis a/b Nr. A-556983/2010, 2011-01-03 nutartis a/b Nr. A-556-1632/2010, 2016-02-17 nutartis a/b Nr. A-289-556/2016*), nes, teismo manymu, nors tai „nėra draudžiama, tačiau užkerta galimybę tikėti pareiškėjo sąžiningumu“, taip pat teismas kritiškai vertina įrodymus, kurie teikiami su mokėtoju susijusiu asmenų, jeigu šie duomenys nėra pagrįsti kitais objektyviais įrodymais, o atliktiems veiksams nepateikiamas logiškas paaiškinimas (*2010-09-06 nutartis a/b Nr. A-556-983/2010; 2013-03-05 nutartis a/b Nr. A-556404/2013*). Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėjui buvo duotas 2016-06-07 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (13.2) FR0706-6298 pateikti nurodytą informaciją ir dokumentus. Minėto nurodymo 3 punkte mokesčių administratorius prašė: nurodyti ar 2010-01-01 buvo suteiktų/negrąžintų paskolų likučių, <...>, jei taip, pateikti tai patvirtinančių juridinę galią turinčių dokumentų patvirtintas kopijas. Pareiškėjo atstovas 2016-08-10 mokesčių administratoriui pateikė atsakymus į pateiktus klausimus. Atsakydamas į 3 punkto klausimus, Pareiškėjo atstovas nurodė, kad nurodytu laikotarpiu paskolos buvo suteiktos tik šiame mokesčių administratoriaus nurodyme minimiems asmenims, tikslų sumų ir paskolų suteikimo datų Pareiškėjas nepamena, kadangi visos paskolos buvo gražintos, paskolų sutartys neišsaugotos. Taigi, Pareiškėjas 2016-06-07 buvo įpareigotas nurodyti ar iki tikrintino mokesčių laikotarpio, 2010-01-01 datai turėjo suteiktų/negrąžintų paskolų likučių. Tačiau, Pareiškėjas mokesčių administratoriui 2016-08-16 nepateikė duomenų, kad iš JAV Ilinojaus valstijoje gyvenančios P. M. pagal 2009-03-10 vekselį pasiskolino – 140 000 USD, pagal 2009-06-27 vekselį pasiskolino – 90 000 USD, pagal 2009-10-25 vekselį pasiskolino – 185 000 USD. Pareiškėjas taip pat nenurodė, kad iš JAV gyvenančio K. B. pagal 2008-04-02 vekselį pasiskolino – 260 000 USD. Iš viso 2008–2009 laikotarpiu Pareiškėjas galimai pasiskolino 675 000 USD.

Pareiškėjas skunde taip pat teigė, kad iki patikrinimo akto surašymo Pareiškėjas nemanė esant poreikio teikti Inspekcijai duomenis apie savo veiklą užsienio valstybėje, tačiau tokia situacija susidarė Inspekcijai GPM apmokestinus Pareiškėjo JAV bendrovei *K. S. LCC* suteiktas paskolas. Inspekcijos nuomone, šis Pareiškėjo argumentas yra nepagrįstas, nes nėra nustatyta objektyvių priežasčių, kurios galėjo lemti vėlesnį Pareiškėjo įrodymų pateikimą. Daroma išvada, jog Pareiškėjas vėliau papildomus įrodymus teikia ne siekdamas patvirtinti iš tikrųjų buvusias faktus, o siekdamas sudaryti savo veiksmų teisėtumo regimybę bei išvengti mokesťinių prievolių. Juolab, kad ir Pareiškėjo pateiktų įrodymų turinys patvirtina formalų jų pobūdį: paskolos suteiktos grynaisiais pinigais, paskolų suma yra 675 000 USD, tačiau jų grąžinimas nėra užtikrintas jokiais prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonėmis, ant dokumentų yra tik Pareiškėjo parašai, dokumentai nepatvirtinti notarine tvarka, nepateikti ekonomine logika pagrįsti paaiškinimai, kurie atskleistų konkrečius tokių paskolų suteikimo motyvus. VMI prie FM vertinimu, vidutinis protingai apdairus ir rūpestingas asmuo (*bonus pater familias*) tokiomis sąlygomis negalėtų prisiimti atitinkamų įsipareigojimų.

Atsižvelgiant į išdėstytą, konstatuota, kad Pareiškėjas neįrodė savo teiginių pagrįstumo. Pareiškėjo su minėtais paskolų davėjais sudaryti paskolos dokumentai (vekseliai) yra formalūs,

įforminti siekiant mokestinės naudos – išvengti mokesčių mokėjimo nuo neapmokestintų pajamų. Inspekcija sprendime remiasi LVAT praktika, kuria konstatuota, kad tais atvejais, kai kyla pagrįstų abejonių dėl gautų paskolų realumo, pareiga įrodyti šias aplinkybes tenka mokesčio mokėtojui, nes mokesčio mokėtojas pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2013-04-15 sprendimas a/b Nr. A-602-27/2013, 2013-10-04 nutartis a/b Nr. A-438-2923/2012; 2010-12-31 nutartis a/b Nr. A575-1852/2010).

Dėl gyvenamųjų namų statybos išlaidų apskaičiavimo

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas prie pateiktos Metinės pajamų deklaracijos už 2013 m. pridėjo 2011-08-05 Rangos sutartį, kuri sudaryta tarp C. J. ir UAB "K1" Sutartyje nurodyta sąmata, kuri yra priedas Nr. 1, pateikta nebuvo, taip pat nebuvo pateikti UAB "K1" išrašytų darbų priėmimo – perdavimo aktai, PVM sąskaitos – faktūros ar kiti Pareiškėjui suteiktas paslaugas pagrindžiantys dokumentai. Pareiškėjas mokestiniam patikrinimui nepateikė jokių dokumentų, pagrindžiančių patirtas statybos išlaidas. Nurodė, kad gyvenamojo namo, (duomenys neskelbtini), statyboms buvo išleista apie 300 000 Lt, o gyvenamajam namui, adresu (duomenys neskelbtini), išleista apie 200 000 Lt. Atsižvelgiant į tai, patikrinimo metu padaryta išvada, kad nėra jokių faktinių įrodymų, kad Pareiškėjui statybos darbus atliko UAB "K1"

Pagal 2012-06-25 Nekilnojamojo daikto kadastro duomenų bylą ir 2012-07-20 pažymą apie statinio statybą be esminių nukrypimų nuo projekto, įregistruotas nebaigtas statyti 272,16 kv. m bendro ploto pastatas – dvibutis gyvenamasis namas (baigtumas 98 proc., vidutinė rinkos vertė 763 000 Lt, atkūrimo sąnaudos (statybos vertė) – 703 000 Lt). Pateiktose Metinėse pajamų deklaracijose už 2013 m. Pareiškėjas deklaravo, kad gyvenamojo namo, adresu (duomenys neskelbtini), statyboms patyrė 182 564 Lt, o Pareiškėjo sutuoktinė M. O. deklaravo, kad gyvenamojo namo, adresu: (duomenys neskelbtini), statyboms patyrė 120 000 Lt.

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjas su sutuoktine nepateikė gyvenamųjų namų, adresu (duomenys neskelbtini), statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų, todėl patikrinimo metu statybų išlaidų dydis buvo apskaičiuotas taikant MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatas. Mokesčių administratorius įvertinimą atliko taikant ekonominių modelių metodą. Inspekcija, įvertinusi bylos medžiagą, sutiko, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės statyboms patirtos išlaidos teisingai apskaičiuotos įvertinus VĮ „Registru centras“ įregistruotų nekilnojamojo turto objektų kadastrinių matavimų duomenis, UAB "M1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainyną ir Pareiškėjo pateiktus duomenis apie patirtas statybos išlaidas. 2012-06-25 atliktų kadastrinių matavimų duomenimis, pastato, adresu (duomenys neskelbtini), Vilnius, nustatytas tūris 1 212 kub. m, statinio baigtumas 98 proc., atkūrimo sąnaudos (statybos vertė) – 703 000 Lt, vidutinė rinkos vertė – 763 000 Lt. Patikrinimo metu statyboms patirtos išlaidos apskaičiuotos vertinant VĮ „Registru centras“ įregistruotų nekilnojamojo turto objektų kadastrinius matavimus, naudojantis UAB "M1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynu, kuriame pateikta 1 kub. m gyvenamosios paskirties (vieno – dviejų butų) vieno aukšto pastato (namo) (daugiau nei 750 kub. m), kurio konstrukcijų medžiagos: pamatai – įvairios, sienos – blokeliai, gelžbetonio blokai, perdangos – gelžbetonis, medis, stogo danga – įvairios, 1 kub. m statybos kaina 2011 m. sudarė 536 Lt, 2012 m. – 558 Lt.

Gyvenamųjų namų statybų pradžia 2011 m., pabaiga 2012 m., patikrinimo metu nenustatyta, kad sutuoktiniai statybas būtų vykdę ūkio būdu, todėl atsižvelgiant į nustatytą

statinio baigtumą 98 proc., apskaičiuota vidutinė 1 kub. m statybos kaina 536 Lt ((536 Lt + 558 Lt)/2) x 98 proc. Naudojantis UAB "M1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynu, apskaičiuota statinio statybos kaina, kuri sudaro 649 632 Lt (1 212 kub. m x 536 Lt). Patirtų statybos išlaidų vertė, vadovaujantis MAĮ 70 str. nuostatomis, apskaičiuota naudojantis: UAB "M1" kainynu apskaičiuota statybos verte – 649 632 Lt; VĮ „Registrų centras“ 2012-06-25 dienai nustatytais atkūrimo kaštais (statybinė vertė) 703 000 Lt; Pareiškėjo pateiktais duomenimis, kad gyvenamųjų namų statyboms buvo išleista apie 500 000 Lt, tačiau išlaidas pagrindžiantys dokumentai nepateikti. Tokiu būdu, Inspekcija apskaičiavo vidutinę statybų vertę – 617 544 Lt ((649 632 Lt + 703 000 Lt + 500 000 Lt)/3).

Įvertinus tai, kad leidimas statyboms buvo išduotas 2011-12-29, o statiniai įregistruoti 2012-06-25 atliktų kadastrinių matavimų pagrindu, patikrinimo metu buvo vertinama, kad statybų trukmė buvo 7 mėn. (1 mėn. + 6 mėn.) apskaičiuota statybos kaina 617 544 Lt padalinta proporcingai statybos laikotarpiui: 2011 m. – 88 220,57 Lt, 2012 m. – 529 323,43 Lt. Atsižvelgiant į tai, patikrinimo metu padaryta išvada, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2011 m. patyrė 88 220,57 Lt, 2012 m. patyrė 529 323,43 Lt statybos išlaidų.

Inspekcija sprendime nurodo, jog nesutinka su Pareiškėjo teiginiu, jog kad mokesčių administratorius neturėjo teisės pats nustatyti nekilnojamojo turto objektų statybos kainą ir privalejo vadovautis Pareiškėjo nurodytomis sumomis. Atsižvelgus į tai, kad Pareiškėjas patikrinimo metu nepateikė gyvenamųjų namų statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų ir mokesčių administratorius negalėjo Pareiškėjo mokesčių prievolių nustatyti GPMĮ nustatyta tvarka, todėl vadovaudamasis MAĮ 70 str. nuostatomis ir taikydamas ekonominių modelių metodą, teisingai apskaičiavo, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2011 m. ir 2012 m. patyrė 617 544 Lt statybos išlaidų. Mokesčių administratorius duomenis panaudojo iš trijų šaltinių, Inspekcijos vertinimu, informacijos šaltiniai yra tinkami ir patikimi, atsižvelgta ir į Pareiškėjo teiktus paaiškinimus apie patirtas statybos išlaidas. Pareiškėjas nei patikrinimo metu, nei teikdamas pastabas dėl patikrinimo akto, nei skunde Inspekcijai nenurodė jokių objektyvių duomenų ir nepateikė jokių dokumentų, patvirtinančių neteisingą statybos išlaidų apskaičiavimą, todėl Pareiškėjo argumentai atmestini kaip nepagrįsti.

Dėl GPM baudos

MAĮ 140 straipsnyje nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 str. 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesť 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.

Inspekcija, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, daro išvadą, jog Pareiškėjui pagrįstai paskirta 30 proc., t. y. vidutinio dydžio GPM bauda. Ginčo atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių, sunkinančių Pareiškėjo atsakomybę (pavyzdžiui, mokesčių apskaičiavimas taikant specialų mokesčių apskaičiavimo instrumentą, numatytą MAĮ 70 straipsnyje, konstatavus Pareiškėją gavus pajamas iš nenustatytų šaltinių ir siekį išvengti mokesčių mokėjimo), tiek ir ją švelninančių (pavyzdžiui, bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi). Inspekcija

nurodo, jog nemato teisinio pagrindo mažinti Pareiškėjui paskirtos vidutinio dydžio baudos. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Inspekcija daro išvadą, kad Pareiškėjui teisėtai bei pagrįstai paskirta 30 proc. dydžio GPM bauda paliktina galioti, kaip visiškai atitinkanti MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas nuostatas.

Pirmiau paminėtų argumentų pagrindu Inspekcija netenkino Pareiškėjo prašymo panaikinti Kauno AVMI 2018-10-08 sprendimą Nr. (7.46-4.7.2)-FR0682-343 dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu, nurodo, kad Inspekcija neatsižvelgė į skunde išdėstytus argumentus, jį nagrinėjo formaliai ir neatskleidė ginčo esmės.

Dėl PVM apskaičiavimo ir ekonominės veiklos vykdymo

Pareiškėjas nurodo, jog jis savo skunde Inspekcijai pateikė išsamią apmokestinimo PVM reglamentavimo analizę tiek Lietuvos, tiek Europos Sąjungos (toliau ES) lygmeniu, detaliai pasisakė dėl ekonominės veiklos sampratos PVM tikslais, kurios Inspekcija neįvertino ir dėl skunde nurodytų teisės aktų ir teismų praktikos nepasisakė. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija, patvirtindama Pareiškėjui papildomai mokėtiną PVM, pirmiausia turėjo nustatyti aplinkybes, su kuriomis PVMĮ sieja asmens pripažinimą apmokestinamuoju asmeniu, o parduotas prekes – PVM objektu, kas nebuvo atlikta, todėl Inspekcijos motyvacija yra nepagrįsta, o ekonominės veiklos vykdymas neįrodytas.

Skunde teigiama, kad Inspekcija sprendime nukopijavo PVMĮ nuostatas, tačiau jų taikymo neaptarė, nenagrinėjo PVM reglamentavimo ypatumų, ekonominės veiklos sampratai PVMĮ tikslais taiko GPM individualios veiklos identifikavimo kriterijus, su kuo Pareiškėjas nesutinka, kadangi ekonominė veikla PVM tikslais ir individuali veikla GPM tikslais yra reglamentuotos skirtingais įstatymais ir yra suprantamos iš esmės skirtingai, nors iš pirmo žvilgsnio galimai turi panašumų.

Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėjas 2001–2013 m. įsigijo 10 žemės sklypų, o tikrinamuoju laikotarpiu pardavė 3, iš jų: 1) kitos paskirties sklypą su ūkiniu pastatu (duomenys neskelbtini), Pareiškėjo šeima įsigijo 2005 m., pardavė 2012 m.; 2) kitos paskirties žemės sklypą (duomenys neskelbtini), įsigytą 2006 m., 2011–2012 m. sklype pastačius du gyvenamuosius namus ir sklypą padalinus į du sklypų vienetus (duomenys neskelbtini), kurie buvo parduoti 2013 m. Kauno AVMI apmokestino PVM sklypų, esančių adresu: (duomenys neskelbtini), pardavimą, nurodydama, kad Pareiškėjo šeima vykdė ekonominę veiklą ir kiekvieno iš sutuoktinių pajamos iš šio turto pardavimo viršijo PVMĮ 71 straipsnyje nustatytą 155 000 Lt ribą, kurią pasiekus ekonominę veiklą vykdantis apmokestinamasis asmuo privalo įsiregistruoti PVM mokėtoju. Apskaičiavimo metu atskaityta 216,94 Lt pirkimo PVM už namo projekto parengimą ir apskaičiuota 78 316 Lt (22 681,88 Eur) mokėtino PVM.

Pažymėtina, jog Inspekcija sprendime pritarė tokiam apmokestinimui ir pasisakė, jog: *„Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, konstatavus, jog Pareiškėjas su sutuoktine nuo 2001 metų (tęstinį laikotarpį) įsigydami ir perleisdami nekilnojamojo turto objektus, vykdė ekonominę veiklą, 2013-06-04 pirkimo–pardavimo sutartis, pagal kurią parduotas 0,0631 ha žemės sklypas ir 2011–2012 m. pastatytas gyvenamasis namas (duomenys neskelbtini) ir 2013-06-21 pirkimo–pardavimo sutartis, pagal kurią parduotas 0,0631 ha žemės sklypas ir 2011-2012 m. pastatytas gyvenamasis namas (duomenys neskelbtini) negali būti laikomi atsitiktiniais sandoriais.“*

Pareiškėjas mano, kad tokia Inspekcijos motyvacija yra nepagrįsta, o ekonominės veiklos vykdymas neįrodytas. Nekilnojamojo turto įsigijimas ir pardavimas Pareiškėjo šeimai

atliko santaupų laikymo, o ne pajamų uždirbimo funkciją. Tai liudija sandorių pobūdis. Kaip matyti iš Patikrinimo akto 38 puslapyje pateiktos nekilnojamojo turto įsigijimo suvestinės, nekilnojamasis turtas nebuvo įsigijamas greitam pardavimui – įsigytos tiek negyvenamosios patalpos, tiek žemės sklypai, tiek žemės sklypai su ūkiniais pastatais, tiek žemės sklypai su gyvenamaisiais pastatais. Šie sklypai buvo laikomi Pareiškėjo šeimos nuosavybėje gana ilgą laiką tarpą, nebuvo modifikuojami, atliekamos statybos ir pan. Įsigijimai atlikti augant ekonomikai, šiais laikotarpiais augo ir Pareiškėjo šeimos pajamos, kurias reikėjo apsaugoti nuo nuvertėjimo (pavyzdžiui, 2008–2009 m. po ekonominės krizės buvo nukritusios nekilnojamojo turto kainos, tačiau ekonomika jau augo, be to, Patikrinimo akto 40 puslapyje konstatuota, kad Pareiškėjo šeima 2010-01-01 galėjo turėti 383 654 Lt grynaisiais pinigais).

Dėl sklypo (duomenys neskelbtini) įsigijimo Pareiškėjas paaiškina, kad šeima 2011 m. turėjo planų persikelti gyventi į Vilnių, todėl nusprendė atidalinti turimą (įsigytas 2006 m.) sklypą (duomenys neskelbtini), ir jame pastatyti du gyvenamuosius namus vieną sau, o kitą pilnamečiam sūnui, kuris 2012 m. ketino studijuoti Vilniuje ir gyventi atskirai nuo tėvų su savo ilgamete drauge. Šeima namų statybas pradėjo 2011 m. (tai matyti iš 2011 m. UAB "A1" išrašytos PVM sąskaitos faktūros už dviejų butų gyvenamojo namo techninį projektą). Kadangi sūnaus ketinimai kurti šeimą ir gyventi atskirame name greta tėvų pasikeitė, verslo Vilniuje iki 2012 m. pradėti vystyti nepavyko, taip pat prasidėjo nesutarimai šeimoje (sutuoktiniai skyrybas įformino 2014 m.), nuspręsta atsisakyti plano persikraustyti į Vilnių ir 2013 m. abu būstai su žemės sklypais parduoti.

Atsižvelgiant į tai, kad šeima į šiuos namus taip ir nepersikraustė, natūralu, jog šeimos gyvenamoji vieta (duomenys neskelbtini) ir nebuvo deklaruota. Priešingai, ketinant parduoti nekilnojamąjį turtą mokesčių tikslais būtų naudinga laikinai deklaruoti gyvenamąją vietą prieš turto pardavimą neišlaikius GPMĮ nustatyto laikotarpio. Be to, dėl gyvenamosios vietos išankstinio pakeitimo būtų kilę problemų dėl vaikų ugdymo (jauniausias šeimos vaikas S. J., gim. 2005 m., 2012 m. turėjo pradėti lankyti mokyklą, o pagal jo deklaruotą gyvenamąją vietą yra parenkama / paskiriama artimiausia mokyklinio ugdymo įstaiga). Kadangi namas jau buvo baigiamas įrengti, o dviejų butų jame išlaikymas būtų kėlęs papildomų išlaidų, nuspręsta abu butus parduoti. Pareiškėjas būtų pardavęs sklypą su dvibučiu namu ir kaip vieną nekilnojamojo turto objektą vienam pirkėjui, tačiau toks neatsirado. Vieno sklypo pardavimas kaip ekonominė veikla PVM prasme niekaip negalėtų būti traktuojamas. Kadangi nesuradus vieno pirkėjo butai parduoti skirtingiems asmenims, 2013 m. į du vienetus atidalintas ir žemės sklypas (duomenys neskelbtini) (po atidalinimo (duomenys neskelbtini)). Šios aplinkybės liudija, kad Pareiškėjo veiksmuose nebuvo veiklos komerciškumo, kuriuo Kauno AVMI ir Inspekcija remiasi nekilnojamojo turto pardavimą priskirdama apmokestinamiesiems sandoriams.

Sutiktina, įsigydama sklypus ir prireikus lėšų juos parduodama, Pareiškėjo šeima siekė neprarasti nuvertėjančių santaupų, o parduodama sklypus nekilnojamąjį turtą iškeitė į likvidesnę turto formą – pinigus. Pirkimo–pardavimo sandorio esmė yra ta, jog už tam tikrą prekę ar paslaugą pardavėjas iš pirkėjo gauna pinigus (pajamas). Turto perleidimas negaunant pajamų būdingas nebent dovanojimo ir mainų sandoriams, kurie yra labai specifiniai ir sudaro itin mažą dalį nekilnojamojo turto sandorių. Taigi ir Pareiškėjo šeima realizuodama turimą turtą pajamas gavo, nes mainų ir dovanojimo būdai nagrinėjama atvejais nebuvo aktualūs. Tačiau tai savaime nereiškia, kad bet kokių pajamų gavimas, nenustačius kitų apmokestinimo PVM sąlygų, iškart tampa PVM objektu. Itin retas nekilnojamojo turto pardavimas, net jei asmuo turi keletą nekilnojamojo turto objektų, negali būti laikomas aplinkybe įrodančia pardavimo komerciškumą (vertinamasi tam tikra veikla), kaip jis suprantamas įrodinėjant ekonominės veiklos egzistavimą PVMĮ tikslais.

Dėl sandorių atsitiktinio pobūdžio

PVMĮ 71 straipsnio 2 dalies 4 punkto 2012 m. aktualioje redakcijoje buvo nurodyta, kad apskaičiuojant 155 000 Lt sumą (kurią viršijus per 12 mėn. asmeniui atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju), neatsižvelgiama į atlygį už nekilnojamojo turto pagal prigimtį daiktų tiekimą <...> tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla. Kaip jau minėta, Pareiškėjas gyvenamųjų namų statybos ekonomine veikla niekada nėra vertęsis ir tokios veiklos Kauno AVMI ir Inspekcija nebūtų įrodinėję, jei minėtas dviejų butų pastatas būtų parduotas vienam savininkui.

Pasisakant dėl PVMĮ 71 straipsnio 2 dalies 4 punkto nuostatų dėl veiklos nuolatinumo, reikalinga konstatuoti neatsitiktinį sandorių pobūdį, t. y. ar apmokestinamasis asmuo *įprastai verčiasi tokios rūšies veikla*. Lietuvių kalbos instituto pateikiamas Lietuvių kalbos žodynas www.lkz.lt žodį „įprastas“ aiškina reikšme „paprastas, priprastas“. Toks aiškinimas neabejotinai sietinas su periodiniu tam tikro elemento pasikartojimu, kas pagal lingvistinį minėtų sinonimų suvokimą sufleruoja apie įvykių neišvengiamą vykimą tam tikru vienodu ritmu, periodu grandine.

Aiškindamas veiklos atsitiktinio pobūdžio sampratą Teisingumo Teismas 2009-10-29 sprendime byloje C 174/08, aptardamas kriterijus, atribojančius nuolatinę juridinio asmens veiklą ir retkarčiais sudaromų sandorių vertinimą, akcentavo, jog į vykdomos apmokestinamos veiklos masę atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai „*neturi būti įtraukti apskaičiuojant proporciją, kad, neatspindėdami apmokestinamojo asmens verslo veiklos, jie neiškraipytų tikrosios reikšmės. Taip yra su dalies kapitalo ir nekilnojamojo turto pardavimu bei finansiniais sandoriais, kurie priskiriami tik atsitiktiniams sandoriams, t. y. jie tik antraeilės svarbos atsižvelgiant į bendras veiklos pajamas. Šie sandoriai neįtraukiami, jeigu jie nėra apmokestinamojo asmens įprasta verslo veikla*“. Pati VMI prie FM savo konsultacinės medžiagos kataloge yra patalpinusi 2007-08-31 išaiškinimą Nr. (18.3-31-2)-R-8773 dėl PVM atskaitos dalies apskaičiavimo mišrios veiklos atveju, kuriame nurodo, kad „sandorių atsitiktinumo kriterijumi negali būti laikomas vien sudaromų sandorių skaičius ar gautų pajamų suma“.

Teisingumo teismas sprendime byloje Nr. C-77/01, kuriuo minėtame išaiškiniame remiasi ir VMI prie FM, taip pat yra pareiškęs, kad skaičiuojant PVM atskaitos procentą finansiniai sandoriai turi būti laikomi atsitiktiniais tiek, kiek jie apima tik labai ribotą apmokestinamų PVM prekių bei paslaugų naudojimą ir tas faktas, jog iš finansinių sandorių gaunamos pajamos yra didesnės už pagrindinės veiklos pajamas nėra pakankamas, kad neleistų jų klasifikuoti kaip atsitiktinių sandorių. Manome, kad šie „atsitiktinio sandorio“ kvalifikavimo kriterijai *mutatis mutandis* taikytini ir įrodinėjant ekonominės veiklos egzistavimą analizuojamu atveju.

Kaip matyti iš Kauno AVMI atliktos Pareiškėjo šeimos 2013 m. pajamų analizės (Patikrinimo akto priedas Nr. 38), Pareiškėjo šeimos pajamos 2013 m. buvo 1 864 716 Lt, iš kurių nekilnojamojo turto pajamos sudarė 855 000 Lt, t. y. 45 proc. Šis nekilnojamojo turto pardavimo pajamų santykis su kitomis pajamomis visais atvejais yra didelis dėl nekilnojamojo turto kainų lyginant su darbo užmokesčiu ir kitomis periodinėmis pajamomis. Tačiau, kaip nurodo Teisingumo Teismas, pajamų santykis nėra laikytinas rodikliu, įrodančiu tokių pajamų neatsitiktinumą.

Be to, kaip minėta, tokie nekilnojamojo turto įsigijimai yra plačiai išsidėstę laike: yra ilgų laikotarpių (2007–2010 m., 2013–2018 m.), kai Pareiškėjas jokio nekilnojamojo turto neįsigijo. Pardavimai taip pat per 16 metų (nuo 2002 iki 2018 m.) buvo tik 6 ir su pertraukomis (pertraukos 2003–2005 m., 2007–2011 m., 2014–2015 m., 2017–2018 m.). Tais metais, kai vyko pardavimai, parduota tik po 1 nekilnojamojo turto objektą. Kaip minėta pirmiau, nekilnojamas turtas (duomenys neskelbtini), taip pat būtų buvęs parduotas kaip 1 vienetas,

tačiau atidalinimą lėmė pasikeitusios aplinkybės. Be to, nekilnojamas turtas (duomenys neskelbtini) yra vienintelis turtas parduotas kaip 2 objektai per visą laikotarpį nuo 2002 m.

Ginčijamame sprendime pabrėžiama, kad Pareiškėjo šeima neturi statyboms skirtų prekių ir paslaugų įsigijimo dokumentų, galinčių pagrįsti teisę į PVM atskaitą. Kita vertus, teigiama, jog šeima minėtus namus statė ne ūkio būdu. Tai tik dar kartą patvirtina aplinkybę, kad Pareiškėjas su šeima rengėsi ne parduoti statomus namus, o juose gyventi patys. Statant namus pardavimui tikrai būtų nuosekliai renkami visi pirminiai dokumentai patvirtinantys bet kokias statybų išlaidas (tiek prekių, tiek paslaugų įsigijimą), nes jie aktualūs, jei ne PVM, tai mokėtino GPM dydžiui nustatyti (leidžiamais atskaitymais būtų mažinama mokestinė prievolė). Taigi pajamų iš nekilnojamojo turto (duomenys neskelbtini) pardavimo nėra pagrindo laikyti ekonominės veiklos pajamomis, nes jokios veiklos, kaip ji suprantama pagal PVMĮ, Pareiškėjas nevykdė.

Dėl veiklos rūšies

PVMĮ 71 straipsnio 2 dalies 4 punkte be kita ko akcentuojama, kad „<...> neatsižvelgiama į atlygį už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą <...> tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla". Pažymėtina, kad Sprendime nenurodoma, kokios rūšies ekonominė veikla pagal aktualų Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorių, VMI nuomone, vertėsi Pareiškėjas. Pagal minėtą PVMĮ 71 straipsnio nuostatą neįvardinus veiklos, kuria asmuo verčiasi, nėra pagrindo kvalifikuoti šią veiklą kaip PVM objektą, nes sandoriai iš skirtingų veiklų privalo būti vertinami atskirai. Be to, dalis veiklų yra PVM neapmokestinamos, todėl PVM nuo tokių pajamų negali būti skaičiuojamas. Taip pat skunde pabrėžiama, kad Patikrinimo akte nepateikiamos nuorodos ir motyvacija, kuria PVMĮ 32 straipsnio dalimi vadovaujantis nekilnojamųjų daiktų pardavimas Pareiškėjo atveju laikomas PVM objektu.

Dėl teisės į PVM atskaitą

Kauno AVMI apskaičiavo Pareiškėjui mokėtiną PVM vadovaudamasi PVMĮ 92 straipsnio 1 dalyje pateikta PVM dydžio apskaičiavimo formule, pagal kurią nėra atsižvelgiama į asmens patirtas išlaidas sukuriant apmokestinimo objektą ir nesudaroma teisė atskaityti įsigijimo PVM. Pažymėtina, jog šiuo aspektu VMI skundžiamame sprendime pasisakė, jog: „*VMI prie FM pažymi, kad analizuojamu atveju nėra teisinio pagrindo taikyti PVM atskaitą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatytai 617 544 Lt statybų išlaidų sumai.*“ Pareiškėjo vertinimu, aptariamų nekilnojamojo turto objektų pardavimą pripažinus PVM objektu, būtina atsižvelgti ir į teismų praktiką, reglamentuojančią PVM atskaitos taikymo taisykles.

Teisingumo Teismas konstatavo, jog Direktyva turi būti aiškinama taip, jog ja draudžiama, kad pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas asmuo, kuris tenkina esmines sąlygas atskaityti šį mokestį remiantis šios direktyvos nuostatomis, netektų galimybės įgyvendinti teisės į atskaitą dėl nacionalinės teisės akto taikymo. Vadovaujantis PVM apskaičiavimo tvarką reglamentuojančiais ne tik nacionaliniais teisės (PVMĮ) bet ir Europos Sąjungos teisės aktais bei Teisingumo Teismo sprendimu byloje Nr. C-385/09, konstatuotina, kad apskaičiuojant Pareiškėjui mokėtiną į biudžetą PVM sumą, už laikotarpį, kurį jis nebuvo įsiregistravęs PVM mokėtoju, tačiau pagal PVMĮ nuostatas jam buvo prievolė registruotis PVM mokėtoju ir mokėti į biudžetą PVM, turėtų būti įvertinta šioms PVM apmokestinamoms pajamoms tenkanti įsigytų prekių bei paslaugų PVM atskaita, kuri turėtų būti atimta iš apskaičiuotos mokėtinios PVM sumos. Taigi, remiantis Teisingumo Teismo 2010-10-21 sprendimu byloje Nr. C-385/09 *C. D. BV* PVM apmokestinamieji asmenys, kurie nebuvo įsiregistravę PVM mokėtojais, nepraranda galimybės įgyvendinti teisės į PVM atskaitą nuo sandorių, sudarytų iki oficialaus įsiregistravimo PVM mokėtoju momento.

Pabrėžiama, kad patikrinimo akte yra kelis kartus akcentuojama, jog Pareiškėjo šeima aptariamus pastatus statė ne ūkio būdu, į tai atsižvelgta pačiai Kauno AVMI Patikrinimo akte *skaičiuojant statybos išlaidas* (vadovaujantis UAB "L1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynu ir VĮ „Registru centras“ atkūrimo sąnaudų vertėmis.

Papildomai pažymima, kad Kauno AVMI pagal savo pačios atliktus apytikslius skaičiavimus nustatytą 617 544 Lt minėtų namų statybų vertę laiko leidžiamais atskaitymais tiek apskaičiuodama mokėtiną GPM tiesioginiu būdu, tiek nustatydamą Pareiškėjo šeimos išlaidas pagal MAĮ 70 straipsnį. Šiuos veiksmus Kauno AVMI atlieka, nors leidžiami atskaitymai GPM atveju, kaip ir PVM atskaita pagal PVMĮ, yra galimi tik turint pirminius dokumentus. Atsižvelgiant į tai, prašoma taikyti PVM atskaitą nuo Kauno AVMI nustatytą 617 544 Lt statybos išlaidų, patirtų, pasak Kauno AVMI, ne ūkio būdu. T. y. Pareiškėjas prašo taikyti teisės analogijos principą ir vienodai traktuoti analogiškas teisės aktų nuostatas, nukreipiančias į pirminiuose dokumentuose nurodytas sumas. Todėl Kauno AVMI Patikrinimo akte apskaičiuotas PVM turi būti koreguojamas suteikiant Pareiškėjui teisę į PVM atskaitą, nepriklausomai nuo to, ar būtų vadovaujama Pareiškėjo šeimos paaiškinimais ar skaičiuojant statybos vertę pagal išvestinius UAB "L1" ir VĮ „Registru centras“ rodiklius. Ypač kai statybos vertė UAB "L1" ir VĮ „Registru centras“ rodikliuose skaičiuojama numanomai į ją įtraukiant ir PVM vertę (pardavimo PVM).

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo, GPM ir PSDĮ apskaičiavimo

Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir pritaikiusi išlaidų metodą, už 2011–2014 m. Pareiškėjui apskaičiavo papildomai mokėtiną GPM (ir atitinkamai PSDĮ), laikydamosi pozicijos, kad Pareiškėjo pajamų ir išlaidų skirtumas turėtų būti pripažintas kitomis, su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis, ir Inspekcija šiam apskaičiavimui pritarė.

LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog tais atvejais, kai mokesčių administratorius priima individualų administracinį aktą, tokio veiksmo įforminimas turi atitikti ir Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnyje nustatytus minimalius reikalavimus priimtam individualiam administraciniam aktui. Toks aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis.

LVAT plenarinė sesija yra atkreipusi dėmesį, kad įrodinėjimo našta teisingai apskaičiuojant mokesčio sumą mokesčio mokėtojo patikrinimo metu tenka mokesčių administratoriui, pripažino, jog MAĮ nuostata, kad nesutikdamas su apskaičiuotąja suma mokesčių mokėtojas privalo įrodyti, jog apskaičiuotoji suma yra neteisinga, neleidžia daryti išvados, kad apskaičiuodamas mokesčius mokesčio administratorius gali remtis prielaidomis ir spėliojimais, kuriuos vėliau turi paneiginti mokesčių mokėtojas (LVAT plenarinės sesijos 2003-12-15 nutartis a/b Nr. A11-648/2003, Administracinių teismų praktika Nr. 4, 2003, p. 120–137).

Priešingai, mokesčių administratorius privalo surinkti visus reikiamus duomenis, pagrindžiančius mokesčių administratoriaus apskaičiuotas mokesčių sumas. O mokesčių apskaičiuojant pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, pirmiausia, įrodyti, kad mokesčių mokėtojas pažeidė mokesčių įstatymų nuostatas ir tik paskui taikydama specialųjį metodą (šiuo atveju, išlaidų ir lyginamąjį), apskaičiuoti mokesčio dydį.

Dėl neapmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo

Kauno AVMI, atlikdama Pareiškėjo ir jo sutuoktinės mokesstinį patikrinimą, konstatavo, jog 2011–2014 m. išlaidos viršijo pajamas, tačiau Kauno AVMI neįvertino aplinkybės, kad mokesčių mokėtojas galėjo gauti pajamų, kurių nereikėjo deklaruoti ir mokėti mokesčių. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė visu minėtu laikotarpiu galėjo gauti pajamų, kurių neprivalėjo

deklaruoti ir kurios yra neapmokestinamos. Inspekcija pasisakydama dėl šių pajamų nurodė, jog pareiškėjai nepateikė dokumentų patvirtinančių šių pajamų gavimą, tačiau su tokiais VMI argumentais Pareiškėjas nesutinka.

GPMĮ 17 straipsnio 27 dalyje numatyta, jog neapmokestinamos pajamos, be kita ko, yra ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų, gautų pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn šios dalies 28, 30, 53 ir 54 punktuose nenurodytą turtą, <...> ir to turto įsigijimo kainos <...> skirtumas, neviršijantis 2 500 Eur per mokestinį laikotarpį. Atsižvelgiant į Pareiškėjo atžvilgiu atlikto mokestinio patikrinimo laikotarpį ir atitinkamas aukščiau minėtos GPMĮ nuostatas, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, parduodami įvairius daiktus (įvairūs nebedėvimi drabužiai, elektronikos prietaisai, kompiuteriai, telefonai ir pan.; šie daiktai buvo įsigyti dar iki mokestinio patikrinimo laikotarpio pradžios) galėjo gauti (ir gavo) pajamų, kurių nereikėjo deklaruoti ir pamokestinti GPM: 2011–2014 m. po 8 000 Lt, iš viso per ketverius metus abu sutuoktiniai gavo po 32 000 Lt. Atkreipiamas dėmesys, kad teisės aktuose nėra numatytas reikalavimas kaupti informaciją apie parduotus dėvėtus (neregistruojamus) daiktus (tiek kai pajamos gaunamos pavedimu į sąskaitą, tiek kai sumokama grynaisiais pinigais daiktų perdavimo metu).

Dėl paskolos JAV bendrovei K. S. LLC

Pažymima, kad Pareiškėjas yra informavęs Kauno AVMI, kad yra Jungtinių Amerikos Valstijų rezidentas nuo 2013 m. Taigi, Kauno AVMI buvo informuota apie Pareiškėjo veiklą JAV ir tai, kad Pareiškėjas galėjo turėti šioje valstybėje lėšų šaltinių, tačiau šios informacijos iš Pareiškėjo nesiteiravo, atitinkamų duomenų Kauno AVMI nenurodo ir Patikrinimo akte aptardama JAV mokesčių administratoriaus atsakymą, JAV mokesčių administratoriaus atsakymas taip pat Pareiškėjui nėra pateiktas kaip Patikrinimo akto priedas. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius skaičiuodamas Pareiškėjo pajamas ir išlaidas neatsižvelgė, jog Pareiškėjas galėjo turėti pajamų JAV ir šių pajamų neįtraukė į Pareiškėjo pajamų ir išlaidų balansą, tačiau Pareiškėjo suteiktą paskolą JAV bendrovei *K. S. LLC*, priskyrė Pareiškėjo išlaidoms Lietuvoje. Kauno AVMI Pareiškėjo JAV gautas pajamas laiko pajamomis, gautomis ne Lietuvoje (neapmokestinamomis), tačiau išlaidas, patirtas tiek Lietuvoje, tiek finansuojant JAV juridinį asmenį, vertina kaip Pareiškėjo išlaidas patirtas Lietuvoje. Dėl šio nelygiaverčio pajamų ir išlaidų vertinimo Pareiškėjui susidaro neadekvatus išlaidų, nepagrįstų pajamomis, dydis (naudingas Lietuvos biudžetui).

Pareiškėjo šeimos išlaidoms 2014 m. priskirta 837 548 Lt suma, Kauno AVMI taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, didinanti Pareiškėjo apmokestinamąsias pajamas Lietuvoje. Atsižvelgiant į tai, kad šios lėšos yra skirtos pajamas JAV turinčiai generuoti bendrovei, Pareiškėjo vertinimu, 2014 m. 837 548 Lt suma negali būti priskirta Pareiškėjo šeimos išlaidoms Lietuvoje. Minėtą sumą eliminavus iš Pareiškėjo šeimos išlaidų, Pareiškėjo šeimos apmokestinamosios pajamos Lietuvoje neviršys Pareiškėjo šeimos išlaidų Lietuvoje.

Dėl Pareiškėjo interesų vietos nustatymo

Pareiškėjas faktiškai savo interesų buvimo vieta JAV laiko nuo 2013 m., už 2014 m. Pareiškėjas deklaravo nebesantis Lietuvos rezidentas mokesčių tikslais. Skundžiamame sprendime Inspekcija teigia, jog informacijos iš JAV mokesčių administratoriaus apie Pareiškėjo pajamas nėra gavusi, Pareiškėjas duomenų apie šias pajamas nėra pateikęs. Tuo pagrindu konstatuoja, kad Pareiškėjo interesų vieta yra Lietuva ir todėl Pareiškėjas apmokestinamas Lietuvoje nepriklausomai nuo to, ką yra deklaravęs ar kur pajamas yra gavęs. Taip pat pažymėta, kad Pareiškėją su UAB "H1" iki 2014 m. sausio mėn. siejo darbo santykiai (Pareiškėjas yra šios bendrovės akcininkas), Pareiškėjas iki 2014 m. birželio mėn. buvo UAB "C1" akcininkas, iki 2015 m. vasario UAB "E1" akcininkas. Daugiau argumentų dėl teisės aktų analizės ar faktinio Pareiškėjo veikimo Lietuvoje nepateikiama.

Pažymima, kad buvimas juridinių asmenų akcininku niekaip negali būti lemiantis veiksnys kalbant apie rezidavimo vietą, kadangi akcininkas yra investuojantis į uždarają akcinę bendrovę asmuo ir iki visuotinio akcininkų susirinkimo gali būti pasyvus stebėtojas, t. y. akcininko įsikišimas būtinas kartą per metus tvirtinant finansinę atskaitomybę ir, jei reikia, keičiant vadovą. Akcininkas savo funkcijas gali atlikti ir nuotoliniu būdu ar retkarčiais būdamas Lietuvoje. Pasisakydama dėl Pareiškėjo gyvenamosios vietos Inspekcija neanalizavo, ar minėtos įmonės yra veikiančios, ar Pareiškėjas atliko aktyvius veiksmus, kurie neapsieitų be Pareiškėjo nuolatinio fizinio buvimo Lietuvos teritorijoje, ar šie veiksmai negalėjo būti atlikti tuo metu, kai Pareiškėjas grįždavo iš JAV.

Pareiškėjas verslo perspektyvomis JAV ir verslui naudingų kontaktų bei verslo partnerių paieška pradėjo domėtis dar iki rezidavimo JAV pradžios. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos pase Nr. 20854286 yra JAV viza, galiojanti 10 metų – nuo 2007-06-08 iki 2017-06-07, kurios tipas yra „R“ („*regular*“ įprastinis, kaip priešprieša diplomatiniam ar pan. tipams), klasė B1/B2 (laikino įvažiavimo viza verslo, medicinos, pramogų ir turizmo tikslais). Raidė „M“ ties žyma „*Entries*“ (įvažiavimas į šalį) reiškia, jog viza yra daugkartinė („*multiple*“). Pareiškėjo pase Nr. 22460308 JAV spaudai yra 8, 9, 13, 16, 17, 19, 28, 29 puslapiuose (iš viso 19 spaudų). Be vizos klasės B1/B2 šiuose spauduose taip pat yra žymos WB/WT, kuriomis žymimas statusas asmens, neišduodant JAV vizos laikinai įvažiuojančio į JAV verslo ar turizmo tikslais, paprastai ne ilgiau kaip 90 dienų iš eilės. Šiais spaudais žymimas Pareiškėjo atvykimas į JAV nuo 2009-12-08 iki 2014-08-03. Dėl sienos kirtimo spaudų skaičiaus visų spaudų, atliktų 2010–2014 m. skunde neaptariama, tačiau pažymėta, kad 2013 m. Pareiškėjas vyko į JAV 2013-06-20 (leidžiama pasilikti iki 2013-09-17), 2013-09-26 (leidžiama pasilikti iki 2013-12-18, o šalia esančiu B1/B2 vizą žyminčiu spaudu iki 2014-03-25), 2013-12-29 (leidžiama pasilikti iki 2014-03-22). Atitinkamai 2014 m. Pareiškėjas vyko į JAV 2014-02-1? (diena neįskaitoma, leidžiama pasilikti iki 2014-05-13), 2014-04-15 (leidžiama pasilikti iki 2014-07-14), 2014-06-09 (leidžiama pasilikti iki 2014-09-09), 2014-08-03 (leidžiama pasilikti iki 2014-09-31). Todėl atmesti Pareiškėjo argumentus apie veiklą JAV ir jo rezidavimą šioje valstybėje vien vadovaujantis tuo, kad Pareiškėjas iki 2014 m. nebuvo pateikęs formalaus dokumento – išregistravimo iš gyvenamosios vietos Lietuvoje, yra neteisėta ir nepagrįsta pozicija, paremta daliniu (tendencingu) aplinkybių vertinimu.

Dėl Pareiškėjo JAV gautų pajamų ir išlaidų

Kauno VMI Pareiškėjo niekuomet nesiteiravo apie jo pajamas ir išlaidas JAV, buvimo JAV laikotarpius ir dažnumą, o Pareiškėjas manė esant netikslinga tokią informaciją teikti, nes jo veikla per juridinius asmenis, registruotus JAV, nėra GPM objektas Lietuvoje ir, atitinkamai, šio patikrinimo dalykas. Pareiškėjo vertinimu, Pareiškėjo su JAV registruotais asmenimis turėti sandoriai negali būti apmokestinti Lietuvoje vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, kadangi jų Pareiškėjas Lietuvoje deklaruoti neprivalėjo, tai yra JAV mokesčių administratoriaus priežiūros sritis. Kaip matyti iš minėtų pasų kopijų, Pareiškėjo vizitai JAV gana dažni, jų buvo ir iki tikrinamojo laikotarpio.

Pabrėžtina, kad Pareiškėjas skolinosi lėšas grynaisiais pinigais iš žemiau nurodytų asmenų per kelis kartus iki dokumento (vekselio) surašymo. Šias lėšas saugojo bei naudojo JAV ir nedeklaruotomis sumomis atsigabendavo į Lietuvą. Suvestinės, kokias tiksliai sumas atgabeno Pareiškėjas neturi ir dėl seno laikotarpio šių duomenų negali tiksliai įvardinti.

Remiantis prie ankstesnio Pareiškėjo skundo pridėtais dokumentais, Pareiškėjas pasižada lėšas paskolinusiai JAV Ilinojaus valstijoje gyvenančiai kreditoriui P. M. sumokėti: pagal 2009-03-10 vekselį („*Promissory note*“) 140 000 USD, pagal 2009-06-27 vekselį 90 000 USD, pagal 2009-10-25 vekselį 185 000 USD. Pagal 2008-04-02 vekselį Pareiškėjas

įsipareigoja grąžinti 260 000 USD šias lėšas paskolinusiam JAV Ilinojaus valstijoje gyvenančiam K. B.. JAV Ilinojaus valstijos teisės aktai nenustato reikalavimo tokius dokumentus tvirtinti notarine tvarka, o Lietuvos Respublikos teisės aktai JAV sudarytiems sandoriams nėra taikomi.

Atsižvelgiant į tai, kad Kauno AVMI nemato pagrindo atskirti Pareiškėjo lėšas gautas JAV ir Lietuvoje, atitinkamai, į pridedamus Pareiškėjo skolą patvirtinančius dokumentus turi būti atsižvelgta apskaičiuojant Pareiškėjo pajamas pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Inspekcija dėl Pareiškėjo pateiktų dokumentų pasisakė lakoniškai, nurodydama, kad: „*Nagrinėjamu atveju nėra nustatyta objektyvių priežasčių, kurios galėjo lemti vėlesnį Pareiškėjo įrodymų pateikimą. Darytina išvada, jog Pareiškėjas vėliau papildomus įrodymus teikia ne siekdamas patvirtinti iš tikrųjų buvusius faktus, o siekdamas sudaryti savo veiksmų teisėtumo regimybę bei išvengti mokesčių prievolių.*“ Tačiau mokesčių mokėtojas teikti įrodymus turi teisę viso mokesčio ginčo metu, o mokesčių administratorius ar ginčą nagrinėjanti institucija privalo šiuos įrodymus išanalizuoti ir įvertinti, vien tai, kad jie pateikti po patikrinimo akto surašymo, nesuteikia galimybės jų nevertinti. Paminėtina, jog VMI priimant sprendimą neįvertinus visų, ginčui reikšmingų aplinkybių, toks sprendimas negali būti laikomas atitinkančiu VAĮ 8 str. keliamų reikalavimų ir turi būti naikintinas.

Dėl statybos kainų koregavimo nekilnojamojo turto objektams, esantiems (duomenys neskelbtini) Vilniuje

Inspekcija nesivadovavo Pareiškėjo šeimos paaiškinimais, kad gyvenamųjų namų (duomenys neskelbtini), statybai išleido atitinkamai 200 000 Lt ir 300 000 Lt, statybos paslaugas suteikė UAB "J1" Statybos kainai apskaičiuoti Kauno AVMI taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir pagal UAB "L1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų kainyno, VĮ „Registru centras“ atkūrimo sąnaudas bei Pareiškėjo nurodytos sumos vidurkį konstatavo, jog Pareiškėjo šeima minėtiems namams pastatyti išleido 617 544 Lt. Su tokiu statybų vertės apskaičiavimu Pareiškėjas nesutinka.

Šiems kaštams perskaičiuoti Inspekcija turėjo atskirai pagrįsti MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymą, t. y. įrodyti, kad egzistuoja mokesčių teisės aktai, įpareigojantys mokesčių mokėtojus (o konkrečiai – Pareiškėją) kaupti duomenis apie patirtas statybos išlaidas ir šių teisės aktų Pareiškėjo šeima nesilaikė, kas trukdo tinkamai apskaičiuoti Pareiškėjo prievolę tiesioginiais metodais. Pažymėtina, kad tokių teisės aktų nėra, šie duomenys galėtų būti renkami nebent paties mokesčių mokėtojo iniciatyva, siekiant statybos išlaidas įtraukti į leidžiamus atskaitymus (taikyti GPM lengvatą), tačiau šiuo konkrečiu atveju tai nėra aktualu, kadangi patirtų išlaidų dydį nurodo pats Pareiškėjas. Perskaičiuoti minėto nekilnojamojo turto statybos kainą Kauno AVMI neturėjo teisėto pagrindo ir privalėjo vadovautis Pareiškėjo nurodytomis sumomis. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, laikytina, kad mokesčių administratorius nepagrįstai apskaičiavo mokėtiną GPM. Todėl pripažintina, kad Patikrinimo aktas šioje dalyje yra neteisėtas ir nepagrįstas. Atitinkamai koreguotinas ir papildomai apskaičiuotas PSDĮ.

Dėl baudos dydžio

Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> 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 proc. 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.

LVAT, atsižvelgęs į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, yra pasisakęs, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, o tuomet atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą, kitas įstatyme numatytas aplinkybes baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio. Pažymėtina, kad baudos dydžio vidurkis (30 proc.), gali būti skiriamas tik esant tiek mokesčių mokėtojo kaltę sunkinančių, tiek lengvinančių aplinkybių arba nesant nei vienu, nei kitų aplinkybių.

Nagrinėjamu atveju konstatuota, kad Pareiškėjas su mokesčių administratoriumi bendradarbiavo, kaip įmanoma operatyviai teikė dokumentus ir paaiškinimus, o tai reiškia, kad Pareiškėjo kaltę lengvinančių aplinkybių egzistavimas nėra kvestionuojamas ir laikomas neabejotinai nustatytu.

LVAT 2014-04-24 nutartimi a/b Nr. A602-542/2014 nesutiko su mokesčių administratoriaus sprendimu pažeidimo padarymo būdą (kai taikytos MAĮ 70 straipsnio nuostatos) kvalifikuoti kaip atsakomybę sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad šitaip aiškinant situaciją (sunkinančia aplinkybe laikant specialiojo metodo taikymą), pareiškėjo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Kadangi už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtingą baudą, yra nepagrįsta (taip pat LVAT 2012-06-28 nutartis a/b Nr. A602-2285/2012, 2014-04-15 nutartis a/b Nr. A602-409/2014). Iš pateiktos teismų praktikos akivaizdu, jog Pareiškėjui 30 proc. mokesčio dydžio bauda yra paskirta nepagrįstai ir turi būti sumažinta.

Dėl atleidimo nuo delspinigių

LVAT, nagrinėdamas mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais (2011-10-10 nutartis a/b Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis a/b Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis A-556-2544/2011 a/b Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis a/b Nr. A-575-2144/2011).

Pirmiau nurodytų motyvų pagrindu Pareiškėjas prašo panaikinti 2019-03-13 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR FM sprendimą dėl Nr. 68-29.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), pažymi, jog Pareiškėjo atstovė Komisijos posėdžio metu papildė prašymą, t. y. dėl Pareiškėjui apskaičiuotos PVM sumos prašė kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu išaiškinti ar tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamoje byloje, Pareiškėjo įvykdyti du gyvenamųjų namų su sklypais pardavimo sandoriai yra vertinti kaip apmokestinamojo asmens vykdyta ekonominė veikla, ar jie yra priskirtini atsitiktiniams sandoriams.

Komisija, susipažinusi su nagrinėjamos bylos medžiaga, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas dėl 2019-03-13 Inspekcijos sprendimu Nr. 68-29 patvirtintų PVM, GPM ir PSD įmokų ir su jais susijusių delspinigių sumų yra atmestinas, dėl paskirtų 30 procentų mokesčio dydžio baudų sumažinimo – tenkintinas, Pareiškėjo prašymas kreiptis į Teisingumo Teismą dėl ginčo sandorių vertinimo atsitiktiniais PVM apmokestinimo tikslais yra atmestinas.

Mokestinis ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Pareiškėjui sumokėti 67 636,12 Eur GPM, 22 681,88 Eur PVM, 104,27 Eur PSD įmokų, 17 060,05 Eur GPM delspinigius, 6 110,66 Eur PVM delspinigius, 30,87 Eur PSD įmokų

delspinigius, 20 290 Eur GPM baudą, 6 804 Eur PVM baudą ir 31 Eur PSD įmokų baudą teisėtumo ir pagrįstumo.

Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjo 2011–2014 m. laikotarpio PVM, GPM ir PSD įmokų mokesčių patikrinimą, nustatė, jog:

1) Pareiškėjas 2013 m. vykdė ekonominę veiklą – prekybą nekilnojamuoju turtu, t. y. veikė kaip apmokestinamasis asmuo, kuris, pažeisdamas PVMĮ 32 straipsnio 1 dalies, 71 straipsnio 2 dalies, 92 straipsnio 1 dalies nuostatas, pardavęs 2 nekilnojamojo turto objektus – žemės sklypus su ant jų pastatytais naujais gyvenamaisiais namais adresu: (duomenys neskelbtini) už 905 000 Lt – nuo gautų pajamų per paskutinius 12 mėnesių viršijus 155 000 Lt, privaloma tvarka neįsiregistravo PVM mokėtoju ir nuo gautų pajamų į valstybės biudžetą nesumokėjo 22 681,88 Eur PVM ir su juo susijusių sumų;

2) Pareiškėjas, pažeisdamas GPMĮ 27 straipsnio nuostatas, nedeklaravo iš UAB "G1" 2013 m. gautų 300 000 Lt, 2014 m. – 200 000 Lt, tariamai gautų pagal 2013-04-22 preliminarią nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį (mokesstinė prievolė nustatyta vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis), nedeklaravo bankiniais pavedimais į savo sąskaitą 2011-10-11 gautų iš V. K. 66 614 Eur, 2012-01-26 iš I. I. – 35 000 Lt ir 2013-04-08 iš I. I. – 100 000 Lt (šias pajamas mokesčių administratorius įvertino kaip kitas nesusijusias su darbo santykiais ir ne individualios veiklos pajamas ir atitinkamai apmokestino. Pažymėtina, kad Pareiškėjas skunde Komisijai nepateikė jokių nesutikimo su šiame punkte nurodytų Pareiškėjo gautų lėšų pripažinimo apmokestinamosiomis pajamomis motyvų, todėl Komisija šiuo klausimu nepasisakys (t. y. skundą nagrinės Pareiškėjo skunde nurodytų nesutikimo motyvų ribose);

3) Pareiškėjas kartu su sutuoktine M. O. pagal 2013-06-04 ir 2013-06-21 pirkimo – pardavimo sutartis pardavę bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise du žemės sklypus su juose pastatytais dviem vienbučiais gyvenamaisiais namais už 320 000 Lt ir už 585 000 Lt, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – LR CK) 3.117 str. 1 dalies nuostatas, gautų pajamų ir patirtų išlaidų, susijusių su turto įsigijimu, nepaskirstė ir nedeklaravo lygiomis dalimis. Mokesčių administratorius taip pat nustatė, jog Metinėje pajamų deklaracijoje (forma (duomenys neskelbtini)) už 2014 m. Pareiškėjas deklaravo individualios veiklos pagal verslo liudijimą 48 000 Lt pajamas, kurių faktiškai negavo. Komisija pažymi, jog Pareiškėjas šių pažeidimų neginčija, todėl Komisija dėl jų teisėtumo ir pagrįstumo nepasisako;

4) Patikrinimo metu Pareiškėjui ir jo sutuoktinei M. O. nustatant mokesčines prievoles, kylančias iš žemės sklypų ir gyvenamųjų namų pardavimo, taikytos MAĮ 69 straipsnio nuostatos, kadangi sutuoktiniai sudarydami nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, parduodamų daiktų kainą nustatė neatsižvelgdami į tikrąją daiktų rinkos kainą. Žemės sklypų pardavimo kaina buvo nustatyta nepagrįstai didesnė nei gyvenamųjų namų pardavimo kaina, nes žemės sklypų pardavimo pajamos neapmokestinamos pajamų mokesčiu, kadangi jie nuosavybėje buvo išlaikyti ilgiau nei trejus metus iki pardavimo. Konstatuota, kad sutuoktiniai šiais savo veiksmais siekė mokesčines naudas, t. y. siekė sumažinti gyvenamųjų namų pardavimo apmokestinamas pajamas bei nuo jų mokėtinus mokesčius. Komisija pažymi, jog Pareiškėjas skunde Komisijai nenurodo jokių argumentų, kurių pagrindu šioje dalyje Inspekcijos sprendimas turėtų būti nagrinėjamas teisėtumo ir pagrįstumo aspektais, todėl Komisija dėl šių pažeidimų nepasisakys;

5) Pareiškėjo 2011–2014 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 692 901 Lt (2011 m. – 143 041,50 Lt, 2012 m. – 249 073 Lt, 2013 m. – 191 436,50 Lt ir 2014 m. – 109 350 Lt) ir išlaidoms padengti Pareiškėjas naudojo įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas. Šias Pareiškėjo gautas pajamas mokesčių administratorius įvertino vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių nuostatomis taikydamas išlaidų metodą;

6) Pareiškėjas pažeidė SDĮ 17 straipsnio 9 dalies nuostatas, nes už 2011 m. spalio – gruodžio mėnesius ir 2012 m. sausio ir vasario mėn. nemokėjo kas mėnesį už save 9 procentų minimalios mėnesinės algos PSD įmokų;

Komisija pažymi, jog faktinės bylos aplinkybės yra išsamiai aprašytos Kauno AVMI ir Inspekcijos sprendimuose, Pareiškėjo skunde ir šio sprendimo aprašomojoje dalyje, todėl jos detalai neatkartojamos, o sprendime pasisakoma dėl esminių Pareiškėjo nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų. Kaip jau minėta, Komisija nagrinės Pareiškėjo skundą jame nurodytų nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų ribose, kurie apibrėžia nagrinėjamo mokestinio ginčo ribas.

Dėl ekonominės veiklos ir apmokestinamojo asmens sąvokų aiškinimo, PVM apmokestinamų sandorių ir PVM apskaičiavimo

Kauno AVMI sprendime nurodė, jog Pareiškėjas su sutuoktine 2001–2014 m. laikotarpiu sudarė 9 nekilnojamųjų daiktų įsigijimo ir laikotarpiu 2002–2016 m. – 6 pardavimo sandorius, tame skaičiuje: tikrinamuoju laikotarpiu: 2012 m. – 1 (parduota ½ 0,1090 žemės sklypo dalis ir ūkinis pastatas: adresu: (duomenys neskelbtini), 2013 m. – 2 ginčo objektai (adresu: (duomenys neskelbtini)). Sutuoktiniai tęstiniu laikotarpiu įsigydavo nekilnojamojo turto objektus, juos parduodavo, iš nekilnojamojo turto pardavimų gautos pajamos sudarė ženkliają pajamų dalį. Išnagrinėjęs Pareiškėjo ir jo sutuoktinės sudarytus nekilnojamojo turto sandorius veiklos savarankiškumo, tęstinumo, verslumo ir ekonominės naudos siekimo aspektais mokesčių administratorius daro išvadą, jog Pareiškėjas su sutuoktine vykdė ekonominę – nekilnojamųjų daiktų pardavimo veiklą, kaip ji suprantama pagal PVMĮ 2 straipsnio 8 ir 15 dalių nuostatas. Konstatuota, kad ir ginčo sandoriai yra PVM objektas (PVMĮ 3 straipsnis). Pareiškėjas su sutuoktine 2013-06-04 ir 2013-06-21 pirkimo pardavimo sutartimis pardavė žemės sklypus su naujos statybos pastatais (statybos leidimas išduotas 2011-12-29, o kadastriniai matavimai, kurių pagrindu įregistruoti statiniai, atlikti 2012-06-25, kurių metu nustatytas statinių baigtumas 98 proc.), o ginčo prekių tiekimas yra PVM apmokestinamas (PVMĮ 32 straipsnis). Pagal PVMĮ 71 straipsnio nuostatas Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo neprivalo pateikti prašymo jį įregistruoti PVM mokėtoju bei už teikiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas šio Įstatymo nustatyta tvarka skaičiuoti PVM ir jį mokėti į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje pateiktas prekes ir (arba) paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 155 000 Lt sumos. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautas atlygis (905 000 Lt) už parduotus ginčo objektus 2013 m. birželio m. viršijo 155 000 Lt, todėl mokėtina PVM suma apskaičiuojama taip: gautas atlygis x 21 proc. / 100 proc. + 21 proc.), t. y. kiekvienam sutuoktiniui apskaičiuota 78 533 Lt (22 744,73 Eur) pardavimo PVM suma.

Inspekcija, tvirtindama vietos administratoriaus sprendimą dėl Pareiškėjui apskaičiuoto PVM, cituoja PVMĮ 2 straipsnio 8 dalį (cit.): „*Ekonominė veikla – veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kuria siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno), išskyrus <...>*“, PVMĮ 2 straipsnio 15 dalį (cit.): „*Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdantis Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo <...>*“, remiasi Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalimi, kuri apibrėžia apmokestinamojo asmens sąvoką, t. y. „*apmokestinamasis asmuo – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą; „ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma, ekonomine veikla laikomas materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų“*. Daroma išvada, kad aptartas teisinis

reglamentavimas reiškia, jog siekiant nustatyti, ar nagrinėjamu atveju atlikti ginčo žemės sklypų ir gyvenamųjų namų pardavimai turėjo būti apmokestinami PVM, turi būti nustatyta, ar šiuos tiekimus atliko apmokestinamasis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą.

Komisija pažymi, kad nagrinėjamam ginčui aktualus PVM 3 straipsnis, t. y. (cit.): „*PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas: 1) prekės teikiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį; 2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje; 3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks. Kai fizinio asmens sudaromi sandoriai nėra susiję su jo vykdoma ekonomine veikla, nelaikoma, kad fizinis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas kaip apmokestinamasis asmuo <...>“.* Iš Pareiškėjo skundo matyti, kad jis sutinka su Inspekcijos išvada, jog nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius turėjo nustatyti, ar Pareiškėjas su sutuoktine, parduodami ginčo nekilnojamojo turto objektus, prekių tiekimus atliko kaip apmokestinamieji asmenys, vykdydami ekonominę veiklą, ar ne. Pareiškėjas skunde Komisijai taip pat teigia, kad mokesčių administratorius ekonominės veiklos sampratai PVMĮ tikslais be pagrindo taikė GPM individualios veiklos identifikavimo kriterijus, kadangi ekonominė veikla PVM tikslais ir individuali veikla GPM tikslais yra reglamentuotos skirtingais įstatymais ir yra suprantamos iš esmės skirtingai, nors iš pirmo žvilgsnio galimai turi panašumų, be to, nepagrindė, jog jo atlikti sandoriai su nekilnojamoju turtu yra PVM objektas Lietuvoje.

Komisija, atsakydama į pirmiau paminėtą Pareiškėjo argumentą, pažymi, jog Pareiškėjas ginčija Inspekcijos 2019-03-13 sprendimą Nr. 68-29, kuriame Pareiškėjo identifikuoti vietos mokesčių administratoriaus sprendimo trūkumai yra ištaisyti. Centrinis mokesčių administratorius ginčijamame sprendime pažymėjo, jog mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtina, kad pagal PVMĮ 2 straipsnio 8 ir 15 dalių, Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies nuostatas bei vadovaujantis Teisingumo Teismo praktika, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, kaip apmokestinamieji asmenys, vykdė ekonominę veiklą. Iš ginčo sandorių sudarymo aplinkybių visumos matyti, kad Pareiškėjas su sutuoktine nuo 2001 metų, įsigydami nekilnojamojį turtą, investavo į savo vykdomą ekonominę veiklą, siekdami gauti nuolatinių pajamų ateityje. Pagal verslo apmokestinimo neutralumo principą, pirmosios išlaidos investicijoms, patirtoms ekonominės veiklos tikslais, turi būti laikomos ekonomine veikla ir šis principas būtų pažeidžiamas, jei būtų laikoma, kad ši veikla pradedama tik tada, kai turtas faktiškai naudojamas, t. y. kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų (pvz., Teisingumo Teismo 2012-03-01 sprendimo byloje *D. V.*, C-280/10, 29 ir 30 p.) Inspekcija konstatavo, kad asmuo, investuojantis į ekonominę veiklą, kai tai patvirtina objektyvūs įrodymai, pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalį turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (Teisingumo Teismo 2012-11-29 sprendimo byloje *Gran Y. N.*, C-257/11, 27 p.). Šių argumentų pagrindu Inspekcija atmetė Pareiškėjo argumentus, jog nekilnojamojo turto įsigijimas ir pardavimas Pareiškėjo šeimai atliko santaupų laikymo, o ne pajamų uždirbimo funkciją.

Komisija iš esmės sutinka su pirmiau paminėta Inspekcijos teisine argumentacija. Pareiškėjo tvirtinimus, kad iš Patikrinimo akto 38 puslapyje pateiktos nekilnojamojo turto įsigijimo suvestinės, nekilnojamas turtas nebuvo įsigyjamas greitam pardavimui – įsigytos tiek negyvenamosios patalpos, tiek žemės sklypai, tiek žemės sklypai su ūkiniais pastatais, tiek žemės sklypai su gyvenamaisiais pastatais, kurie buvo laikomi Pareiškėjo šeimos nuosavybėje gana ilgą laiką tarpą, nebuvo modifikuojami, atliekamos statybos ir pan., paneigia mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai. Pareiškėjas su sutuoktine ginčo sandorių atžvilgiu iki jų pardavimo savarankiškai atliko paruošiamuosius darbus, t. y.:

– 2006-02-24 Pareiškėjas su sutuoktine bendrosios jungtinės nuosavybės teise iš F. G. įsigijo 0,1275 ha ploto kitos (individualiems namams / statiniams statyti) paskirties žemės

sklypą adresu: (duomenys neskelbtini) administracijos direktoriaus 2010-08-26 įsakymu Nr. A30-831 „Dėl adresų (duomenys neskelbtini) objektui (duomenys neskelbtini) (ankstesnis adresas) pakeistas į (duomenys neskelbtini) (naujas adresas);

– 2011-08-09 Pareiškėjas kreipėsi į AB DnB NORD banką su prašymu išduoti leidimą vykdyti namo statybą įkeistame sklype adresu: (duomenys neskelbtini) nurodydamas, kad statybas vykdys nuosavomis lėšomis;

– 2011-08-16 AB DnB NORD bankas, tenkindamas Pareiškėjo prašymą, raštu Nr. 530-11-330 patvirtino, kad neprieštarauja, kad užtikrinant Pareiškėjo ir jo sutuoktinės prievolių pagal 2007-08-08 Kreditavimo sutartį Nr. K-2411-2007-311 įvykdymą bankui hipotekos lakštu įkeistame žemės sklype, esančiame adresu (duomenys neskelbtini) būtų statomas statinys: dviejų butų sublokuotas gyvenamasis namas, gaunamas leidimas statybai <...> bei šis statinys būtų įregistruotas Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vardu;

– 2011-09-26 Pareiškėjas su UAB "B1" sudarė sutartį dėl projektavimo darbų atlikimo. Pagal šią sutartį UAB "B1" atliko dviejų butų gyvenamojo namo adresu: (duomenys neskelbtini) statybos projektą, jį suderino su Vilniaus m. savivaldybe ir gavo leidimą statybai. Už atliktus darbus pagal sutartį Nr. 292/2011 UAB "B1" 2011-10-31 išrašė paslaugos gavėjui – Pareiškėjui PVM sąskaitą faktūrą, paslaugos kaina – 2 066,12 Lt, pardavimo PVM – 433,88 Lt, bendra suma – 2 500 Lt;

– 2011-12-29 Vilniaus m. sav. administracija statytojams – Pareiškėjui ir jo sutuoktinei išdavė leidimą Nr. 1119/11-2561 statyti gyvenamosios paskirties dviejų butų pastatą, bendras plotas – 263,60 kv. m., kuriame pažymėta, kad šis statybą leidžiantis dokumentas keičia statybas leidžiantį dokumentą Nr. GN/964/08-0794 išduotą 2008-09-09;

– 2012-08-09 Pareiškėjas su sutuoktine bankiniu pavedimu gauna iš būsimų vieno buto pirkėjų (L. O. ir U. U.) 50 000 Lt avansą;

– 2012-09-25 atlikti kadastriniai matavimai;

– 2013-03-28 Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos Vilniaus m. skyriaus sprendimu Nr. 49SK-(14.49.109.)-500 minėtas žemės sklypas padalintas į dvi dalis: 0,0644 ha ploto (adresas: (duomenys neskelbtini)) ir 0,0631 ha (adresas: (duomenys neskelbtini));

– 2013-05-14 Pareiškėjui ir jo sutuoktinei išduoti statybos leidimai Nr. 58/13-1343 ir Nr. 59/13-1352 statyti gyvenamosios paskirties vieno buto pastatus, bendras plotas kiekvieno pastato atskirai – 131,88 kv. m. ir 140,28 kv. m. Pastatyto dviejų butų korpusus jungiančios sijos ir stoginė buvo išmontuotos, liko du vienbučiai gyvenamieji namai;

– 2013-04-16 išduota Pažyma apie naujai suformuotų nekilnojamojo turto kadastro objektų (statinių) galimybę naudoti pagal paskirtį, kurios pagrindu įregistruoti du nekilnojamojo turto objektai: 140,28 kv. m. pastatas – vienbutis gyvenamasis namas (baigtumas 98 proc.), adresu: (duomenys neskelbtini) ir 131,88 kv. m. pastatas – vienbutis gyvenamasis namas (baigtumas 98 proc.), adresu: (duomenys neskelbtini).

– 2013-06-04 Pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas su sutuoktine parduoda už 320 000 Lt 0,0631 ha žemės sklypą ir vieno buto gyvenamąjį namą (98 proc. baigtumo) adresu: (duomenys neskelbtini), D. I. Sutartyje numatyta, jog žemės sklypas parduodamas už 200 000 Lt, o vieno buto gyvenamasis namas – už 120 000 Lt, visą kainą pervedant pardavėjų kreditoriui AB DNB bankui;

– 2013-06-21 Pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas su sutuoktine parduoda 0,0644 ha žemės sklypą ir vieno buto gyvenamąjį namą (98 proc. baigtumo) L. O. ir U. U. už 585 000 Lt adresu: 9duomenys neskelbtini). Sutartyje numatyta, jog žemės sklypas parduodamas už 385

000 Lt, o gyvenamasis namas už 200 000 Lt. Pirkėjai, kaip jau minėta, dalį kainos – 50 000 Lt 2012-08-09 sumokėjo avansu, 41 200 Lt sumokėjo iki sutarties pasirašymo ir likusią sumą – 493 800 Lt 2013-07-10 bankiniu pavedimu.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pirmiau paminėti aktyvūs veiksmai įsigyjant žemės sklypą, organizuojant leidimus ir ginčo objektų statybas akivaizdžiai parodo, kad Pareiškėjas su sutuoktine savarankiškai vykdė paruošiamuosius darbus, susijusius su PVM apmokestinamų prekių tiekimu už atlygį, prisiimdamas su šios veiklos vykdymu susijusią ekonominę riziką.

Pareiškėjas neginčija, kad už parduotus ginčo objektus gavo atlygį (pajamas), tačiau teigia, kad itin retas nekilnojamojo turto pardavimas, net jei asmuo turi keletą nekilnojamojo turto objektų, negali būti laikomas aplinkybe, įrodančia pardavimo komerciškumą (vertinami tam tikra veikla), kaip jis suprantamas įrodinėjant ekonominės veiklos egzistavimą PVMĮ tikslais. Komisija, pasisakydama šiuo aspektu, pažymi, kad Teisingumo Teismas ne kartą savo praktikoje yra nurodęs, kad savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas pats savaime negali būti laikomas ekonomine veikla, kuria siekiama gauti nuolatinių pajamų, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio nuostatas (pvz., Teisingumo Teismo 2011-09-15 sprendimo sujungtose bylose *Slaby ir kt.*, C-180/10 ir C-181/10, 50 p.). Tačiau nagrinėjamoje byloje Pareiškėjo ginčo nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai nepatenka į šio asmens privataus turto valdymą, priešingai, aktyvūs Pareiškėjo ir jo sutuoktinės parengiamieji darbai, susiję su nuosavybės teise įgyto turto (žemės sklypo) padalijimu, vystymu (statybomis) ir naujų nekilnojamųjų daiktų (gyvenamųjų namų) pardavimu, kurie yra nebūdingi įprastiniam turto naudojimui, patvirtina Pareiškėjo siekį gauti nuolatinių pajamų, t. y. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės verslumą ir komerciškumą vykdant nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo ekonominę veiklą.

Pareiškėjas teigia, jog nagrinėjamoje byloje PVM apmokestinti ginčo sandoriai buvo atsitiktiniai, t. y. nėra PVM objektas kaip jis suprantamas pagal PVMĮ 3 straipsnio nuostatas, nes jis įprastai nesiverčia gyvenamųjų namų statyba ir jų pardavimu. Pareiškėjas teigia, kad jo šeima 2011 m. turėjo planų persikelti gyventi į Vilnių, todėl nusprendė atidalinti turimą (įsigytas 2006 m.) sklypą (duomenys neskelbtini) ir jame pastatyti du gyvenamuosius namus – vieną sau, o kitą pilnamečiam sūnui, kuris 2012 m. ketino studijuoti Vilniuje ir gyventi atskirai nuo tėvų su savo ilgamete drauge. Šeima namų statybas pradėjo 2011 m. (tai matyti iš 2011 m. UAB "A1" išrašytos PVM sąskaitos faktūros už dviejų butų gyvenamojo namo techninį projektą). Bet sūnaus ketinimai kurti šeimą ir gyventi atskirame name greta tėvų pasikeitė, verslo Vilniuje iki 2012 m. pradėti vystyti nepavyko, be to, prasidėjo nesutarimai šeimoje (sutuoktiniai skyrybas įformino 2014 m.), nuspręsta atsisakyti plano persikraustyti į Vilnių ir 2013 m. abu būstai su žemės sklypais parduoti, todėl, natūralu, jog šeimos gyvenamoji vieta (duomenys neskelbtini) ir nebuvo deklaruota. Nesuradus vieno pirkėjo butai parduoti skirtingiems asmenims, 2013 m. į du vienetus atidalintas ir žemės sklypas (duomenys neskelbtini (po atidalinimo 9 duomenys neskelbtini)). Šios aplinkybės liudija, kad Pareiškėjo veiksmuose nebuvo veiklos komerciškumo, kuriuo Kauno AVMI ir Inspekcija remiasi nekilnojamojo turto pardavimą priskirdama apmokestinamiesiems sandoriams.

Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, kad Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, jog ginčo žemės sklypą Pareiškėjas ir jo sutuoktinė buvo įsigiję ir siekė naudoti asmeniniams poreikiams, kurie, netrukus po to, kai buvo pradėtos statybos (2011-12-29 išduotas leidimas statyboms) pasikeitė (2012-08-28 iš būsimo pirkėjo gautas avansinis mokėjimas). Iš patikrinimo akto (žr. 9 psl.) matyti, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė sudarė 2007-08-08 Kredito linijos sutartį su AB DnB NORD bankas 800 000 Lt sumai, kuri buvo panaudota ½ žemės sklypo (duomenys neskelbtini) įsigyti. 2007-09-26 buvo įregistruota sutartinė hipoteka, kurios objektas – 0,1275 ha bendro ploto žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini) ir 15,10 ha bendro ploto žemės

sklypas adresu: (duomenys neskelbtini) Kredito sutartis ne kartą buvo keičiama pratęsiant paskolos grąžinimo terminą ir galutinai padengta 2013 m. į banko sąskaitą pervedant 692 046,28 Lt, iš kurių 320 000 Lt tiesiogiai bankui pervedė vieno iš ginčo turto pirkėjai (už sklypą ir gyvenamąjį namą adresu: (duomenys neskelbtini). Atsiskaitymą su AB DNB banku faktą patvirtina ir 2013-06-20 hipotekos išregistravimas. Be to, Pareiškėjas su sutuoktine pagal 2013-09-12 Pirkimo–pardavimo sutartį už 670 000 Lt įsigijo 305,92 kv. m. bendro ploto gyvenamąjį namą su 0,1037 ha kitos paskirties žemės sklypu adresu: (duomenys neskelbtini). Minėti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės veiksmai paneigia Pareiškėjo argumentus, jog ginčo gyvenamieji pastatai buvo parduoti pasikeitus asmeniniams poreikiams, priešingai, minėtos aplinkybės patvirtina Pareiškėjo ir jo sutuoktinės verslumą, t. y. iš ginčo sandorių gautos pajamos panaudotos kredito grąžinimui ir kito nekilnojamojo turto įsigijimui.

Pareiškėjas skunde Komisijai nurodo, kad mokesčių administratorius netinkamai jo atžvilgiu taikė PVMĮ 71 straipsnio 2 dalies 4 punkto nuostatas. Pasak Pareiškėjo, ginčo sandorius mokesčių administratorius turėjo vertinti kaip atsitiktinius ir skaičiuodamas 45 000 Eur (155 000 Lt) sumą, kurią pasiekus mokesčių mokėtojas turi pateikti prašymą jį įregistruoti PVM mokėtoju, turėjo neatsižvelgti į „*atlygį už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą <...> tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla*“. Pareiškėjas teigia, kad jo nekilnojamojo turto įsigijimai yra plačiai išsidėstę laike, pardavimai per 16 metų (nuo 2002 iki 2018 metų) buvo tik 6 su pertraukomis, be to, ginčijame sprendime pabrėžiama, kad Pareiškėjo šeima neturi statybinių prekių ir paslaugų įsigijimo dokumentų, galinčių pagrįsti teisę į PVM atskaitą, kas, pasak Pareiškėjo, patvirtina, kad Pareiškėjo šeima rengėsi ne parduoti statomus namus, o juose gyventi.

Komisija konstatuoja, kad šis Pareiškėjo argumentas yra atmestinas. Pagal galiojančią teisinį reglamentavimą valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu taip pat gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje (t. y. gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą, materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų) nurodyta veikla susijusį sandorį, ypač kurį nors iš šių sandorių: (a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki *pirmo pastato panaudojimo*; (b) žemės statybai tiekimą (PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalis). Pažymėtina, kad PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalimi numatyta teisė, o ne pareiga valstybėms narėms. Tačiau iš PVMĮ 32 straipsnio nuostatų (cit.): „*PVM neapmokestinamas pastatų, statinių ar jų dalių (išskyrus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis) pardavimas ar koks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam toks daiktas perduodamas, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti juo kaip savininkas. Laikoma, kad 1) naujas pastatas ar statinys – tai nebaigtas pastatas ar statinys, taip pat baigtas pastatas ar statinys – 24 mėnesius po jo užbaigimo (užbaigimo įteisinimo teisės aktų nustatyta tvarka) arba esminio pagerinimo; <...>*“, 2 dalies nuostatas, t. y.: „*2. PVM neapmokestinamas žemės pardavimas ar kitoks perdavimas<...> išskyrus žemę, perduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemę statyboms <...>*“ matyti, jog Lietuva pasinaudojo PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje numatyta teise, todėl tiek žemės statybai tiekimas, tiek žemės tiekimas su ant jos pastatytais naujais pastatais, turi būti laikomas apmokestinamas PVM pagal nacionalinės teisės aktus, neatsižvelgiant į tai, ar sandoris yra nuolatinio pobūdžio ir ar asmuo, atlikęs tiekimą, vykdo gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens veiklą, jeigu šis sandoris nėra tik savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas (Teisingumo Teismo 2011-09-15 sprendimo sujungtose bylose *Slaby ir kt.*, C-180/10 ir C-181/10, 33-34 p., LVAT 2019-02-27 nutarties administracinėje byloje Nr. A-363-442/2019, 34-36 p.).

Pasisakydama dėl veiklos rūšies, Komisija sutinka su Inspekcijos sprendime nurodytais motyvais, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjo ekonominės veiklos klasifikavimas pagal EVRK nėra aktualus, nes Pareiškėjo PVM prievolė yra nustatyta vadovaujantis PVMĮ 32 ir 71 straipsnio 1 dalies nuostatomis (parduoti 2 nauji pastatai su žemės sklypais, sandorių vertė viršijo 155 000 Lt), o pačią ekonominę veiklą – nekilnojamųjų daiktų pirkimo–pardavimo veiklą mokesčių administratorius įvardijo.

Dėl PVM atskaitos

Kaip jau minėta, Pareiškėjas skunde teigia, jog Kauno AVMI apskaičiavo Pareiškėjui mokėtiną PVM vadovaudamasi PVMĮ 92 straipsnio 1 dalyje pateikta PVM dydžio apskaičiavimo formule, pagal kurią nėra atsižvelgiama į asmens patirtas išlaidas sukuriant apmokestinimo objektą ir nesudaroma teisė atskaityti įsigijimo PVM. Pažymėtina, jog šiuo aspektu VMI skundžiamame sprendime pasisakė, jog: „*VMI prie FM pažymi, kad analizuojamu atveju nėra teisinio pagrindo taikyti PVM atskaitą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatytai 617 544 Lt statybų išlaidų sumai.*“ Pareiškėjo vertinimu, aptariamų nekilnojamojo turto objektų pardavimą pripažinus PVM objektu, būtina atsižvelgti ir į teismų praktiką, reglamentuojančią PVM atskaitos taikymo taisykles, pvz., Teisingumo Teismo 2009-10-29 sprendimą byloje C-174/08.

Komisija pažymi, jog Pareiškėjo skunde nurodyta Teisingumo Teismo praktika ir argumentai yra taikytini tik tiems sandoriams, kurie nėra apmokestinamojo asmens įprastinė veikla (pvz., Teisingumo Teismo 2009-10-29 sprendimas byloje *NCC Construction, C-174/08*, 23 – 31, 40 p.), t. y. tiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie vykdo PVM apmokestinamą ir neapmokestinamą (mišrią) veiklą siekiant teisingai nustatyti PVM atskaitos procentą, tenkantį PVM apmokestinamai veiklai. Nagrinėjamu atveju yra nustatyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2013 m. vykdė įprastinę PVM apmokestinamą žemės sklypų ir ant jų pastatytų naujų gyvenamųjų namų pardavimo veiklą (PVMĮ 32 str.), kurių pardavimo pajamoms viršijus 155 000 Lt sumą atsirado prievolė registruotis PVM mokėtojais ir mokėti PVM į biudžetą, tačiau tai nebuvo padaryta. Pažymėtina, kad PVMĮ 72 straipsnio 1 dalis numato teisę Lietuvos Respublikos asmeniui, vykdančiam ar ketinančiam vykdyti ekonominę veiklą, pateikti prašymą įregistruoti PVM mokėtoju, neatsižvelgiant į tai, kad bendra atlygio suma nesiekia šio Įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nustatytos ribos <...>. Pareiškėjas 2011-09-26 sudarė sutartį su UAB "B1" dėl projektavimo darbų atlikimo, 2011-12-29 gavo leidimą statyboms, pasak Pareiškėjo, 2011-08-05 sudarė rangos sutartį su UAB "K1" dėl ginčo pastatų statybos, o jau 2012-08-09 žinojo (gavo iš būsimųjų pirkėjų 50 000 Lt avansą), kad ginčo pastatus parduos (statybos užbaigtos 2013-04-06), tačiau nepasirūpino (nepareikalavo) statybos ir medžiagų statyboms išlaidas patvirtinančiais dokumentais (PVM sąskaitomis faktūromis), kurie Pareiškėjui ir sutuoktinei suteiktų teisę į 100 proc. PVM atskaitą. Be to, Pareiškėjo nurodytas statybos paslaugų teikėjas – UAB "K1" PVM mokėtojas, jokių dokumentų, patvirtinančių pagal rangos sutartį suteiktas Pareiškėjui ir jo sutuoktinei paslaugas, mokesčių administratoriui nepateikė (žr. patikrinimo akto 35-36 psl.).

Pažymėtina, kad PVM atskaitą reguliuoja PVMĮ 58 straipsnio 1 dalis, o PVMĮ 64 straipsnio 1 dalis nustato (cit.): „*Pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą <...>.*“ Pareiškėjo ir jo sutuoktinės minimalaus rūpestingumo stoka, susijusi su atitinkamų sąskaitų faktūrų neišsaugojimu arba jų nepareikalavimu iš prekių tiekėjo ir (arba) paslaugų teikėjo pirkimo mokesčio atskaitos tikslu, yra veiksnys, į kurį reikia atsižvelgti (pvz., Teisingumo teismo 2018-04-12 sprendimo *Biosafe – Industria de Reciclagens C-8/17*, 43 p., generalinio advokato B. C. išvada, pateikta 2018-05-30 byloje C-664/16). Komisija pritaria Inspekcijos išvadai, jog

nagrinėjama atveju nėra jokio teisinio pagrindo taikyti PVM atskaitą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatytai 617 544 Lt statybos išlaidų sumai.

Komisija konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas dalyje dėl Pareiškėjui nustatytos 22 681,88 Eur PVM prievolės yra pagrįstas ir teisėtas, todėl jo keisti Pareiškėjo skunde nurodytais motyvais nėra pagrindo. Taip pat nėra pagrindo kreiptis į Teisingumo Teismą dėl išaiškinimo, nes PVMĮ 32 straipsnio ir 71 straipsnio 1 dalies nuostatos yra aiškios, suprantamos ir paremtos LVAT ir Teisingumo Teismo praktika analogiškose bylose, todėl šis Pareiškėjo prašymas yra atmetinas.

Dėl GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas ir Taisyklėse numatytą išlaidų metodą, nustatė, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė patikrinimo pradžioje (2011-01-01) grynaisiais pinigais galėjo turėti 383 654 Lt (patikrinimo akto 40 psl.). Pareiškėjas ir jo sutuoktinė neginčija mokesčių administratoriaus nustatyto grynujų pinigų likučio patikrinimo pradžioje.

Mokestinio patikrinimo metu, įvertinus 2011 m. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautas pajamas 398 505 Lt, patirtas išlaidas 855 445 Lt bei grynujų ir banko sąskaitoje esančių pinigų likučius laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, nustatė, kad Pareiškėjas ir sutuoktinė gavo 286 083 Lt kitų pajamų iš nenustatytų, mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių. Pažymėtina, kad Pareiškėjas neginčija pajamų ir išlaidų aritmetinio skaičiavimo, tačiau teigia, kad kasmet, kartu su sutuoktine, gaudavo po 8 000 Lt GPM neapmokestinamųjų pajamų (už parduotus įvairius naudotus daiktus) bei patyrė mažesnes nei patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, mokesčių administratoriaus apskaičiuotos išlaidos gyvenamųjų namų (duomenys neskelbtini) statybai (2011 m. išlaidoms priskirta 88 220,57 Lt suma). Vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio ir CK 4.73 ir 3.109 straipsnių nuostatomis nustatyta, kad Pareiškėjas 2011 m. gavo 143 041,50 Lt (286 083 / 2) pajamų, kurių, pažeidžiant GPMĮ 27 straipsnio nuostatas, nedeklaravo ir nesumokėjo GPM.

Atitinkamai, 2012 m. įvertinus Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautas pajamas 1 156 714 Lt (1 097 006,41 + 59 707,30), patirtas išlaidas 1 634 986 Lt (1 337 571,86 + 297 413,73) bei piniginių likučių laikotarpio pradžia ir pabaigai pasikeitimus, nustatyta, kad sutuoktiniams neužteko 498 146 Lt pajamų patirtoms išlaidoms padengti, tame skaičiuje Pareiškėjui – 249 073 Lt. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius į sutuoktinių išlaidas įtraukė jo apskaičiuotas 529 323,43 Lt patirtas išlaidas ginčo gyvenamųjų namų statybai, tenkančias 2013 m., bet Pareiškėjas skunde Komisijai teigia, kad jo šeima patyrė mažesnes statybos išlaidas.

2013 m. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė gavo 1 864 716,02 Lt pajamų (1 341 087,41 + 523 628,61 Lt, patyrė 2 441 617,85 Lt (2 034 701,82 + 406 916,03) išlaidų. Įvertinus piniginių lėšų likučius laikotarpio pradžioje ir pabaigoje nustatyta, jog sutuoktiniams 382 873 Lt neužteko pajamų padengti, tame skaičiuje Pareiškėjui – 191 436,50 Lt.

2014 m., mokesčių administratorius nustatė, kad iki santuokos nutraukimo Pareiškėjas ir sutuoktinė gavo 58 229 Lt kitų pajamų iš nenustatytų šaltinių, nuo kurių GPM neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo. Atsižvelgiant į tai, kad pagrindinės išlaidos patirtos Pareiškėjo verslui finansuoti Jungtinėse Amerikos Valstijose, t. y. 699 140,97 Lt suteikta paskolų C. J. valdomai įmonei *K. S. LLC*, iki santuokos nutraukimo sutuoktinių gautos iš nežinomų šaltinių 58 229 Lt suma priskirta asmeniškai Pareiškėjui. Atlikus perskaičiavimus nustatyta, kad Pareiškėjas 2014 m. gavo 109 350 Lt (58 229 + 51 121) kitų su darbo santykiais nesusijusių ir nedeklaruotų pajamų, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM. Pareiškėjas ginčija 699 140,97 Lt paskolų priskyrimą jo, kaip Lietuvos Respublikos rezidento, 2014 m. išlaidoms ir teigia, kad jis nuo 2013 m. yra ne Lietuvos Respublikos, bet yra JAV rezidentas mokesčių tikslais.

Be pirmiau paminėto, Pareiškėjas nesutinka su tuo, kad Inspekcija nevertino jo iš Jungtinių Amerikos Valstybių rezidentų pagal išrašytus vekselius (angl. „*Promissory note*“) gautų 675 00 JAV dolerių skolintų lėšų, kurias įvertinus, Pareiškėjo ir jo buvusios sutuoktinės išlaidos neviršytų jų pajamų, gautų iš oficialių šaltinių.

Komisija toliau pasisako dėl Pareiškėjo skunde nurodytų nesutikimo su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis GPM ir PSD įmokų sumomis motyvų.

Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo

MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi nustatyta (cit.): „*Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, mokesčių mokėtojui priklausanti mokėti mokesčių sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus*“. Detalią šio straipsnio įgyvendinimo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius (MAĮ 70 straipsnio 2 dalis). Ši tvarka yra nustatyta VMI viršininke 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-103 patvirtintose Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administravimą taisyklėse (toliau – Taisyklės), kurių 4 punkte nustatyta, kad (cit.): „*Įvertinimas gali būti atliekamas, <...>, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: 1) apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčių deklaracijos <...>, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčio mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais <...>*“.

MAĮ 40 straipsnis nustato mokesčių mokėtojo pareigas, įskaitant pareigą: 1) laiku ir tiksliai įvykdyti mokesčinę prievolę; <...>; 4) teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaujantis mokesčių įstatymais; <...>; 6) teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus; <...>. MAĮ 41 straipsnio 1 dalis nustato mokesčio mokėtojo prievolę mokesčių administratoriui pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti. To paties straipsnio 2 dalimi nustatyta (cit.): „*Turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai, mokesčių administratoriui pareikalavus, pagrindžiami įstatymų reikalavimus atitinkančiais sandorių patvirtinančiais dokumentais, kitais juridinę galią turinčiais dokumentais*“. Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjo pajamas ir išlaidas apskaičiavo pagal savo įvertinimą taikydamas išlaidų metodą, nes sutuoktiniai netinkamai vykdė savo prievolės apskaičiuojant mokesčius (dokumentais nepagrindė ginčo turto statybos išlaidų, nedeklaravo iš kitų fizinių ir juridinių asmenų gautų piniginių lėšų, dokumentais nepagrindė turto įsigijimo oficialių pajamų šaltinių ir kt.). Mokesčių administratorius turi nustatyti aplinkybes, lemiančias būtinumą taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas, kurios nagrinėjamu atveju ir buvo nustatytos.

Dėl neapmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo

Pareiškėjas teigia, kad kartu su sutuoktine tikrinamuoju laikotarpiu pardavė įvairius naudotus daiktus ir kasmet gaudavo po 8 000 Lt pajamų, kurios pagal GPMĮ 17 straipsnio 27 punkto nuostatas yra GPM neapmokestinamos. Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, kad šis Pareiškėjo teiginys yra hipotetinis ir neparemtas jokiais įrodymais, todėl atmestinas. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius Pareiškėjo sutuoktinės į banko sąskaitą iš įvairių asmenų gautų pajamų už parduotus asmeninius daiktus neapmokestino GPM.

Dėl pajamų ir išlaidų verslui JAV

Pareiškėjas skunde Komisijai teigia, jog jis galėjo turėti pajamų JAV, tačiau šios pajamos neįtrauktos į Pareiškėjo pajamų ir išlaidų balansą, o Pareiškėjo suteikta paskola JAV bendrovei *K. S. LLC* priskirta Pareiškėjo išlaidoms Lietuvoje.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Inspekcija 2017-06-22 raštu Nr. R1-4478 pateikė Kauno AVMI informaciją, gautą iš Jungtinių Amerikos Valstybių mokesčių administratoriaus, kuria patvirtinta, kad C. J. yra žinomas JAV vidinei pajamų tarnybai. Nustatyta, jog jis buvo vienintelis *K. S. LLC* narys ir vadovas, *K. S. LLC* pagrindinė veikla – nekilnojamojo turto vystymas, pagal turimus duomenis C. J. nebuvo įmonės darbuotojas, jis negavo jokių pinigų iš su darbu susijusios veiklos nurodytu laikotarpiu. *K. S. LLC* 2013 m. iš nekilnojamojo turto pardavimų gavo 115 600 JAV dolerių ir 2014 m. – 270 000 JAV dolerių pajamų. Pagal turimus duomenis C. J. nemokėjo pajamų mokesčio, už 2014 m. pateikė pajamų mokesčio formą 1040, kurioje apskaičiuojant pajamų mokestį nebuvo priskirtos nei pajamos, nei išlaidos. Pagal turimus duomenis *K. S. LLC* įkurta 2013-03-03 Nevadoje, JAV. 2013-12-31 vienintelis narys įnešė 268 365 JAV dolerių kapitalo investiciją ir 2014 m. *K. S. LLC* paskolino 322 548 JAV dolerių (skola C. J. 2014-12-31). Pažymėtina, kad su visa nagrinėjamos bylos medžiaga mokesčių mokėtojas galėjo susipažinti Komisijoje.

Iš pirmiau paminėto JAV mokesčių administratoriaus atsakymo matyti, kad jokių oficialių pajamų Jungtinėse Amerikos Valstijose Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu negavo. Pažymėtina, kad Pareiškėjas minėtą JAV dolerių sumą (2014 m. – 837 548 Lt) pervedė iš savo banko sąskaitos Lietuvoje, todėl nėra jokio pagrindo teigti, kad Pareiškėjo 2018 m. Lietuvoje patirtos 837 548 Lt išlaidos, kurios panaudotos paskolai JAV įmonei suteikti, buvo patirtos Jungtinėse Amerikos Valstijose.

Dėl Pareiškėjo interesų vietos nustatymo

Nuolatinis Lietuvos gyventojas yra laikomas fizinis asmuo, kuris laikomas nuolatinis pagal GPMĮ 4 straipsnio nuostatas. Nuolatinio gyventojas sąvoka pajamų mokesčio apskaičiavimo požiūriu apibrėžiama siekiant nustatyti fizinius asmenis, kurie privalo mokėti šį mokestį nuo visų tiek Lietuvoje, tiek kitose pasaulio šalyse gautų pajamų. Pagal GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies nuostatas nuolatinis Lietuvos gyventojas laikomas (cit.): *1) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta mokesčiniu laikotarpiu yra Lietuvoje, arba 2) fizinis asmuo, kurio asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta mokesčiniu laikotarpiu yra veikiau Lietuvoje nei užsienyje, arba 3) fizinis asmuo, kuris Lietuvoje išbūva ištisai ar su pertraukomis 183 arba daugiau dienų, arba <...>“.*

Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas teigia, jog jo interesų buvimo vieta jau 2013 m. buvo Jungtinėse Amerikos Valstijose, o 2014 m. Pareiškėjas deklaravo nebesantis Lietuvos rezidentas mokesčių tikslais. Pasak Pareiškėjo, aplinkybė, jog mokesčių administratoriui nepateikė formalaus dokumento – įrodymo, kad jis yra išregistravęs savo gyvenamąją vietą Lietuvoje, yra neteisėta ir nepagrįsta pozicija. Pareiškėjas išsamiai aprašo gautas vizas lankyti Jungtinėse Amerikos Valstijose, tačiau duomenų, kiek dienų faktiškai išbuvo JAV 2013 ir 2014 metais nepateikia.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo deklaruota nuolatinė gyvenamoji vieta tikrinamuoju laikotarpiu (įskaitant 2014 m.) buvo Lietuvoje. Pareiškėjas nuo 2007-04-26 deklaruoja gyvenamąją vietą adresu: (duomenys neskelbtini). Tuo pačiu adresu gyvenamoji vieta buvo deklaruota ir Pareiškėjo sutuoktinės bei jų vaikų. Pareiškėjo banko sąskaitos buvo Lietuvoje, Pareiškėjas savo paaiškinimuose mokesčių administratoriui nurodė, kad sąskaitų užsienio valstybėse neturi. Iš mokesčių administratoriaus gautų iš Lietuvos komercinių bankų Pareiškėjo sąskaitų išrašų matyti, kad jis apmokėdavo savo asmenines išlaidas tiek Lietuvoje,

tiek JAV kredito kortelėmis, išduotomis Lietuvoje, iš jų akivaizdžiai matyti, jog Lietuvoje už 2014 m. gautas paslaugas ir prekes Pareiškėjas atsiskaitinėjo daugiau nei 183 dienas, o tikslių duomenų, kiek laiko jis išbuvo Jungtinėse Amerikos Valstijose 2014 metais, Pareiškėjas nepateikė.

Vienas iš pagrindinių kriterijų nustatant mokesčių mokėtojo ekonominių interesų vietą yra kokioje šalyje Pareiškėjas nuosavybės teise valdo nekilnojamąjį turtą. Mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjas jungtinės nuosavybės teise iki skyrybų (2014-08-22) valdė 0,1566 ha žemės sklypą su gyvenamuoju namu adresu: (duomenys neskelbtini) 0,0896 ha mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos paskirties žemės sklypą su 281,22 kv. m. bendro ploto, 2007 m. statybos gyvenamuoju namu adresu: (duomenys neskelbtini) 0,1037 ha žemės sklypą su 305,92 kv. m. gyvenamuoju namu adresu: (duomenys neskelbtini), kuris buvo įsigytas 2013 m., ½ dalis 15,10 ha miškų ūkio paskirties žemės sklypas adresu: Bezdonių k., Vilniaus raj. sav.. Nuosavybės teisė į minėtus objektus pagal 2014-08-22 Kauno apylinkės teismo sprendimą perleistos buvusiai sutuoktinei, Pareiškėjo nuosavybėje liko 3,17 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini), o JAV mokesčių administratorius patvirtino, kad Pareiškėjas nekilnojamojo turto JAV neturi, taip pat, kad Pareiškėjas jokių pajamų Jungtinėse Valstijose negavo, pajamų ir išlaidų, patirtų šioje šalyje 2014 m. pateiktoje deklaracijoje nedeklaravo. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjas 2014 m. iš oficialių pajamų šaltinių Lietuvoje gavo 632 409,09 Lt pajamas ir patyrė 38 401,83 Lt vartojimo išlaidas (žr. patikrinimo akto 39 priedas).

Pareiškėjas teigia, kad Inspekcijos nustatyti požymiai dėl Pareiškėjo rezidavimo vietos Lietuvoje, tokie kaip: su UAB "I1" iki 2014 m. sausio mėn. siejo darbo santykiai (Pareiškėjas yra šios bendrovės akcininkas), Pareiškėjas iki 2014 m. birželio mėn. buvo UAB "D1" akcininkas, iki 2015 m. vasario mėn. – UAB "F1" akcininkas, kurie niekaip negali būti lemiantys veiksniai kalbant apie rezidavimo vietą. Komisija sutinka, kad buvimas kitų bendrovių akcininku nėra lemiamas veiksnys nustatant mokesčių mokėtojo rezidavimą vietą, tačiau mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų visuma patvirtina, kad Pareiškėjas, nors ir turėjo tikrinamuoju laikotarpiu verslo interesų Jungtinėse Amerikos Valstijose (Pareiškėjas yra 2013-03-03 įsteigtos įmonės *K. S. LLC* akcininkas ir vadovas), tačiau pagal GPMĮ 4 straipsnio nuostatas yra laikomas Lietuvos nuolatinis gyventojas.

Dėl Pareiškėjo JAV gautų pajamų ir išlaidų

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas centriniam mokesčių administratoriui pateikė papildomus dokumentus, kuriais ketina įrodyti, kad turėjo skolinių įsipareigojimų, t. y. GPM neapmokestinamųjų pajamų savo išlaidoms Lietuvoje padengti. Iš jų matyti, kad Pareiškėjas pasižada lėšas paskolinusiai JAV Iliojaus valstijoje gyvenančiai kreditorei P. M. sumokėti: pagal 2009-03-10 vekselį („*Promissory note*“) 140 000 USD, pagal 2009-06-27 vekselį 90 000 USD, pagal 2009-10-25 vekselį 185 000 USD. Pagal 2008-04-02 vekselį Pareiškėjas įsipareigoja grąžinti 260 000 USD šias lėšas paskolinusiam JAV Iliojaus valstijoje gyvenančiam K. B. (iš viso – 675 000 USD). Pareiškėjas teigia, kad skolintas lėšas nedeklaruotinomis sumomis atsigabendavo į Lietuvą.

Komisija sutinka su Inspekcijos sprendime pateikta argumentacija, kuria minėti Pareiškėjo argumentai buvo atmesti. Papildomai pažymi, jog Pareiškėjas neginčijo mokesčių administratoriaus nustatyto Pareiškėjo ir jo sutuoktinės grynųjų pinigų likučio patikrinimo pradžioje (2011-01-01 – 383 654 Lt), be to, Pareiškėjo atstovas 2016-08-10 pranešime „Dėl mokesčių administratoriaus nurodymo įvykdymo, atsakydamas į klausimą, ar 2010-01-01 buvo suteiktų / negrąžintų paskolų likučių, nurodė, kad (cit.): „<...> *visos paskolos buvo grąžintos, paskolų sutartys neišsaugotos*“. Pareiškėjo teiginių apie JAV gautų paskolų panaudojimą Lietuvoje tikrinamuoju laikotarpiu pagrįstumą paneigia ir 2007-08-08 Kredito sutartis su AB

DnB NORDBANKU 800 000 Lt sumai. Konstatuotina, jog Inspekcija pagrįstai nevertino Pareiškėjo papildomai pateiktų dokumentų, kurie sukelia pagrįstų abejonių dėl gautų paskolų ir piniginių lėšų atgabenimo į Lietuvą ir jų panaudojimo 2011–2014 m. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės išlaidoms Lietuvoje padengti realumo.

Dėl gyvenamųjų namų adresu: (duomenys neskelbtini) statybos išlaidų

Kaip jau minėta, Pareiškėjas teigia, kad Inspekcija nesivadovavo Pareiškėjo šeimos paaiškinimais, kad gyvenamųjų namų (duomenys neskelbtini), statybai išleido atitinkamai 200 000 Lt ir 300 000 Lt, statybos paslaugas suteikė UAB "J1" tuo tarpu mokesčių administratorius statybos kainai apskaičiuoti taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir pagal UAB "L1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų kainyno, VĮ „Registru centras“ atkūrimo sąnaudas bei Pareiškėjo nurodytos sumos vidurkį konstatavo, jog Pareiškėjo šeima minėtiems namams pastatyti išleido 617 544 Lt. Su tokiu statybų vertės apskaičiavimu Pareiškėjas nesutinka, nes šiems kaštams perskaičiuoti Inspekcija turėjo atskirai pagrįsti MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymą, t. y. įrodyti, kad egzistuoja mokesčių teisės aktai, įpareigojantys mokesčių mokėtojus (o konkrečiai – Pareiškėją) kaupti duomenis apie patirtas statybos išlaidas ir šių teisės aktų Pareiškėjo šeima nesilaikė, kas trukdė tinkamai apskaičiuoti Pareiškėjo prievolę tiesioginiais metodais.

Komisija dar kartą pažymi, jog mokesčių administratorius tinkamai pagrindė MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymą Pareiškėjo ir jo sutuoktinės atžvilgiu apskaičiuojant GPM neapmokestintas pajamas, nes Pareiškėjo šeimos išlaidos viršijo iš oficialių šaltinių gautas pajamas. Dėl šių nuostatų taikymo Pareiškėjo ir jo sutuoktinės galimai patirtos ginčo objektų statybos kainos taip pat buvo įvertintos taikant Taisyklėse numatytą ekonominių modelių metodą. Pažymėtina, kad mokesčių administratoriaus taikytas įvertinimas mokesčių mokėtojams yra palankesnis, nei mokestis būtų apskaičiuotas tiesioginiu būdu (taikant GPMĮ 19 straipsnio 1 ir 3 dalių nuostatas), nes Pareiškėjas nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų turto (gyvenamųjų namų) įsigijimo kainai pagrįsti.

Kaip jau minėta, mokesčių mokėtojo pareiga kaupti dokumentus apie patirtas statybos išlaidas, teisingai apskaičiuoti mokestį ir kitos pareigos yra nustatytos MAĮ 40 straipsnyje ir 41 straipsnyje.

Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius įvykdė MAĮ 67 straipsnio 1 dalimi nustatytą pareigą – pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčių ir su jais susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, nepagrindė, kodėl jos yra neteisingos (neįvykdė MAĮ 67 straipsnio 2 dalimi nustatytos prievolės), o apsiribojo bendro pobūdžio pasvarstymais nepagrįstais objektyviais įrodymais.

Dėl baudų dydžio ir atleidimo nuo delspinigių

Pareiškėjas prašo sumažinti jo atžvilgiu taikytas 30 procentų mokesčio dydžio PVM, GPM ir PSD įmokų baudas, atsižvelgiant į tai, jog jis bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (atsakomybę lengvinanti aplinkybė), o mokesčių administratoriaus sprendime įvardinta kaip atsakomybę sunkinanti aplinkybė – specialiųjų mokesčių apskaičiavimo metodų taikymas – pagal LVAT praktiką (žr. 2014-04-24 nutartį a/b Nr. A602-542/2014) negali būti kvalifikuojama kaip atsakomybę sunkinanti ir baudą didinanti aplinkybė.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjui PVM prievolė yra nustatyta taikant PVMĮ nuostatas ir yra atsakomybę lengvinanti aplinkybė – bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mano, kad tikslinga mokesčių administratoriaus skirtą 30 proc. neapskaičiuoto PVM dydžio, t. y. 6 804 Eur PVM baudą sumažinti iki 10 proc. dydžio baudos, t. y. 2 268 Eur PVM baudos. Tas pats pasakytina ir apie PSD įmokų baudą, kuri yra mažinama nuo 31 Eur PSD įmokų baudos iki 10 procentų PSD įmokų dydžio – 10 Eur.

Pasisakydama dėl GPM baudos dydžio, Komisija sutinka, kad Pareiškėjo atžvilgiu mokesčių administratorius taikė MAĮ 70 straipsnyje nustatytą specialųjį mokesčio apskaičiavimo būdą – GPM apskaičiavo pagal savo įvertinimą. Tačiau iš Pareiškėjo skundo Komisijai matyti, kad jis kai kuriuos mokesčių administratoriaus nustatytus pažeidimus pripažino (neginčijo žemės sklypų pardavimo kainos, neatitinkančios tikrosios rinkos kainos, neginčijo fizinių ir juridinių asmenų į jo banko sąskaitą pervestų lėšų vertinimo apmokestinamomis pajamomis ir kt.), kas pagal MAĮ 139 straipsnio 1 dalies (aktuali redakcija, galiojanti iki 2019-01-01) yra vertintina kaip atsakomybę lengvinanti aplinkybė. Atsižvelgiant į tai, Komisija konstatuoja, kad yra pagrindas sumažinti mokesčių administratoriaus paskirtą GPM baudą iki 10 proc. dydžio, t. y. nuo 20 290 Eur iki 6 764 Eur.

Pareiškėjas prašo atleisti nuo mokesčių administratoriaus nurodytų sumokėti 17 060,05 GPM delspinigių, 6 110,66 EUR PVM delspinigių ir 30,87 Eur PSD įmokų delspinigių remiantis Konstitucinio Teismo doktrina, jog 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 <...>. Pareiškėjas nurodo, jog jis yra baudžiamas už tai, kad nesutinka su mokesčių administratoriaus papildomai apskaičiuotomis sumomis ir patikrinimo metu teikė paaiškinimus ir ieškojo prašomų dokumentų, o šios aplinkybės, be pačios Kauno AVMI veiksmų, prisidėjo prie ilgos mokesstinio patikrinimo trukmės.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Kauno AVMI 2018-10-08 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.46-4.7.2)FR0682-343 įvertino, kad Pareiškėjui iš viso apskaičiuota 46 403,13 Eur delspinigių, delspinigiai apskaičiuoti už ilgą laikotarpį (6 metus), šių delspinigių suma sudaro 51,32 proc. papildomai apskaičiuotų mokesčių sumos, patikrinimas truko nuo 2016-11-25 iki 2018-06-26, todėl šių aplinkybių visumos pagrindu, apskaičiuoti delspinigiai visa savo apimtimi būtų neadekvatūs tam tikslui, kurio yra siekiama, todėl vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnio 3 dalies nuostatomis įtvirtintais teisingumo bei protingumo kriterijais bei proporcingumo ir gero administravimo principais, atleido Pareiškėją nuo 50 proc. apskaičiuotų PVM, GPM ir PSD įmokų delspinigių, t. y. atleido Pareiškėją nuo 17 060, 04 Eur GPM delspinigių, 6 110,65 Eur PVM delspinigių ir 30,86 Eur PSD įmokų delspinigių. Įvertinusi mokesčių administratoriaus sprendimą sumažinti apskaičiuotus delspinigius, Komisija nemato pagrindo Pareiškėją atleisti nuo likusios delspinigių sumos, nes būtų pažeisti MAĮ 7 ir 8 straipsniais nustatyti mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo principai.

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

1. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2019-03-13 sprendimą Nr. 68-29: vietoje nurodymo sumokėti į valstybės biudžetą 67 636,12 Eur GPM, 22 681,88 Eur PVM, 104,27 Eur PSD įmokas, 17 060,05 GPM delspinigius, 6 110,66 Eur PVM delspinigius, 30,87 Eur PSD įmokų delspinigius, 20 290 Eur GPM baudą, 6804 Eur PVM baudą ir 31 Eur PSD įmokų baudą, nurodo sumokėti 67 636,12 Eur GPM, 22 681,88 Eur PVM, 104,27 Eur PSD įmokas, 17 060,05 GPM delspinigius, 6 110,66 EUR PVM delspinigius, 30,87 Eur PSD įmokų delspinigius, 6 764 Eur GPM baudą, 2 268 Eur PVM baudą ir 10 Eur PSD įmokų baudą.

2. Pareiškėjo prašymo kreiptis į Teisingumo Teismą dėl nagrinėjamoje byloje nustatytų faktinių aplinkybių vertinimo, kaip atsitiktinių sandorių apskaičiuojant PVM, netenkinti.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti

Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskūsti 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

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė

