



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL R. I. 2019-04-08 SKUNDO**

2019 m. birželio 11 d. Nr. S- 72 (7-43/2019)  
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. išnaginėjusi R. I. (toliau – Pareiškėja) 2019-04-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-03-13 sprendimo Nr. 68-30, 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)-FR0682-342 dėl 2018-06-26 patikrinimo akto Nr. (7.46)FR0680-263 tvirtinimo. Kauno AVMI minėtu sprendimu nurodė Pareiškėjai į valstybės biudžetą sumokėti 26 177,89 Eur iš gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) sumą, 22 681,88 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 7 201,53 Eur GPM delspinigius, 6 107,25 Eur PVM delspinigius, 7 853 Eur GPM baudą ir 6 804 Eur PVM baudą.

Inspekcijos sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI atliko Pareiškėjos GPM ir PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2014-12-31. Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja pažeidė Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 27 straipsnio ir kitų teisės aktų nuostatas, t. y.: 1) Pareiškėja kartu su sutuoktiniu L. H. pagal 2013-06-04 ir 2013-06-21 pirkimo – pardavimo sutartis pardavė bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise du žemės sklypus su juose pastatytais dviem vienbučiais gyvenamaisiais namais už 320 000 Lt ir 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; 2) Pareiškėjos 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 Pareiškėja naudojo įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas, kurias mokesčių administratorius įvertino vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis 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), nuostatas; 3) 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., vykdydama ekonominę veiklą – prekybą žemės sklypais su juose pastatytais naujais pastatais (gyvenamaisiais namais), privaloma tvarka neįsiregistravo PVM mokėtoja ir nuo gautų pajamų, per paskutinius 12 mėnesių viršijusių 155 000 Lt, neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo pardavimo PVM;

Patikrinimo metu Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui L. H. nustatant mokesines 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 mokesstinės naudos, t. y. siekė sumažinti gyvenamųjų namų pardavimo apmokestinamas pajamas bei nuo jų mokėtinus mokesčius.

Pareiškėja nesutikdama su Kauno AVMI 2018-10-08 sprendimu Nr. (7.45-4.7.2) FR0682-342 Inspekcijai pateikė 2018-11-06 skundą (skundas gautas 2018-11-21). Inspekcija neatsižvelgė į Pareiškėjos skundo argumentus ir 2019-03-13 sprendimu Nr. 68-30 (toliau – Sprendimas) minėtą Kauno AVMI sprendimą patvirtino. Sprendime nurodoma, kad Kauno AVMI sprendimo teisėtumą ir pagrįstumą analizuoja Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų ribose ir pateikia motyvus, kurių pagrindu Pareiškėjos skundas netenkinamas.

#### *Dėl Pareiškėjai 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 J. A.*, 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, naudojamąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdančiam siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdančiam 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 vykdančias 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 Pareiškėja su sutuoktiniu 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 8 ir 9 lenteles, 22–23 psl.), iš jų du tikrinamuoju laikotarpiu (2013-06-04 parduotas 0,0631 ha žemės sklypas ir 2011-2012 m. pastatytas gyvenamasis namas adresu: (duomenys neskelbtini) ir 2013-06-21 parduotas 0,0631 ha žemės sklypas už 585 000 Lt ir 2011-2012 m. pastatytas gyvenamasis namas adresu: (duomenys neskelbtini), Vilnius už 320 000 Lt)). Pareiškėja kartu su sutuoktiniu 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 ženkliai Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamų dalį. Konstatuota, kad sudarytų sandorių pobūdis ir kiekis rodo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis tęstinį laikotarpį, veikdami savarankiškai, siekdami ekonominės naudos, vykdė ekonominę veiklą. 2013 m. sudaryti sandoriai (ginčo objektai, apmokestinami PVM) nebuvo atsitiktiniai, jais buvo siekiama gauti pajamų. Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu vykdė ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal PVMĮ 2 straipsnio 15 dalį, t. y. veikė kaip apmokestinamasis asmuo. Teigiama, kad iš Pareiškėjos sandorių sudarymo aplinkybių visumos matyti, kad Pareiškėja su sutuoktiniu 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 *O. H.*, 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 H. C.*, C-257/11, 27 p.). Todėl Pareiškėjos argumentai, kad nekilnojamojo turto įsigijimas ir pardavimas Pareiškėjos šeimai atliko santaupų laikymo, o ne pajamų uždirbimo funkciją, laikytini nepagrįstais.

Inspekcija sprendime pasisako dėl Pareiškėjos sutuoktinio teiktų paaiškinimų dėl sklypo Karačiūnų g. įsigijimo. Pareiškėja 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, sutuoktiniui 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 Pareiškėja su sutuoktiniu nepateikė jokių objektyvių įrodymų, jog žemės sklypą (duomenys neskelbtini) buvo įsigiję ir siekė naudoti asmeniniams poreikiams.

Priešingai, iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja su sutuoktiniu, įsigydami minėtą sklypą, siekė ekonominės naudos. Pareiškėjos sutuoktinis 2011-09-26 sudarė sutartį dėl dvibučio gyvenamojo namo adresu: (duomenys neskelbtini) Vilnius, projektavimo darbų atlikimo. Taip pat nustatyta, kad Y. D. ir Y. J. 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 Nr. 58/13-1343 ir Nr. 59/13-1352 statyti du gyvenamosios paskirties (vieno buto) pastatus. Pasak Inspekcijos, šios aplinkybės patvirtina, jog Pareiškėja su sutuoktiniu 2012 m. ėmėsi aktyvių veiksmų dėl namų su žemės sklypais (duomenys neskelbtini) pardavimo.

Kaip jau minėta, kad Pareiškėja 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, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėja su sutuoktiniu 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) Vilnius) ir 2013-06-21 pirkimo–pardavimo sutartis, pagal kurią parduotas 0,0631 ha žemės sklypas ir 2011-2012 m. pastatytas gyvenamasis namas (duomenys neskelbtini) Vilnius) 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.). Pareiškėja su sutuoktiniu, 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 mokesčio 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 71<sup>1</sup> 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 K. U. 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.

Pareiškėjos 2013 metų birželio mėnesio iš ekonominės veiklos gautos pajamos viršijo 155 000 Lt sumą, kurią pasiekus yra privaloma registruotis PVM mokėtoju. Pareiškėja 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 Pareiškėja 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 Pareiškėja netenkina aukščiau minėtų sąlygų ir dėl to mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjai su sutuoktiniu suteikė teisę tik į 434 Lt PVM atskaitą, kuri buvo išskirta minėtoje PVM sąskaitoje faktūroje.

Pareiškėja 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 nustatydamą Pareiškėjos šeimos išlaidas pagal MAĮ 70 straipsnį. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėja 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 Pareiškėjos 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*

Pareiškėja 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. Pareiškėja pabrėžia, kad kartu su sutuoktiniu nesivertė nei prekyba nekilnojamuoju turtu, nei nekilnojamojo turto vystymu, nei kokia kita su nekilnojamuoju turtu susijusia PVM apmokestinama veikla.

Atsakydama į šiuos Pareiškėjos argumentus Inspekcija pažymėjo, kad patikrinimo metu nustatyta / įvardinta veikla, kuria Pareiškėja vertėsi. Pareiškėja kartu su sutuoktiniu 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 mokėtojui 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*

Pareiškėja skunde Inspekcijai nurodė, kad mokesčių administratorius nemotyvuotai 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 Pareiškėjos argumentu, kadangi patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja su sutuoktiniu mokestinės naudos siekė tik parduodami nekilnojamojo turto objektus adresu (duomenys neskelbtini) Vilnius.

#### *Dėl neapmokestinamųjų pajamų*

Pareiškėja nesutiko, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir pritaikęs išlaidų metodą, už 2011–2014 m. papildomai apskaičiavo GPM. Pareiškėja 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 Pareiškėjos argumentą, sprendime pažymėjo, jog Pareiškėjos 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 Pareiškėja su sutuoktiniu 2011–2014 m. gavo 64 000 Lt neapmokestinamųjų pajamų.

#### *Dėl Pareiškėjos sutuoktinio rezidavimo vietos tikrintaisiais 2013–2014 m.*

Pareiškėja skunde nurodė, kad jos sutuoktinis nuo 2013 m. yra JAV rezidentas. Verslo perspektyvomis JAV ir verslui naudingų kontaktų bei verslo partnerių paieška jis 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 dėl Pareiškėjos sutuoktinio rezidavimo 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 Pareiškėjos sutuoktinį nuolatinį Lietuvos gyventoją 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 nuolatinį Lietuvos gyventoją 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 nuolatinį Lietuvos gyventoją pakanka nustatyti, jog yra mažiausiai vienas iš GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 1–5 punktuose nurodytų kriterijų. Pagrindinis asmens pripažinimo nuolatinį Lietuvos gyventoją kriterijus – fizinis asmens buvimas šalyje. Pažymėtina, kad net ir tokiu atveju, kai asmuo faktiškai šalies teritorijoje nuolatos negyvena, jis vis tiek gali būti pripažintas nuolatinį Lietuvos gyventoją GPM 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 Pareiškėjos sutuoktinis 2013–2014 m. atitiko GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte išdėstytas nuostatas, t. y. buvo nuolatinis Lietuvos gyventojas. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos sutuoktinis nuo 2007-04-26 deklaruoja gyvenamąją vietą Lietuvoje (adresu (duomenys neskelbtini)), Pareiškėja ginčui aktualiu laikotarpiu taip pat deklaravo gyvenamąją vietą Lietuvoje (adresu (duomenys neskelbtini)), Pareiškėjo vaikų gyvenamosios vietos irgi buvo deklaruotos Lietuvoje. Taigi, nepaisant to, kad Pareiškėjos sutuoktinis, kaip nurodyta skunde, nuo 2013 m. faktiškai Lietuvoje negyveno (Pareiškėjos sutuoktinis 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 Pareiškėjos sutuoktinis 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 Pareiškėjos sutuoktinis tokių deklaracijų nėra pateikęs. Pažymėta, kad Pareiškėjos sutuoktinis 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 Pareiškėjos sutuoktinis buvo vienintelis *M. O. LCC* narys ir vadovas, tačiau nebuvo darbuotojas, nėra duomenų apie *M. O. LCC* jam išmokėtas pajamas, taip pat Pareiškėjos sutuoktinis negavo jokių pajamų iš su darbo santykiais susijusios veiklos, nemokėjo pajamų mokesčio, Pareiškėjos sutuoktinio vardu registruoto nekilnojamojo turto JAV nenustatyta.

Pareiškėjos skundo argumentas tvirtinant, jog jos sutuoktinis 2013–2014 m. buvo JAV rezidentas, akcentuojant suteiktą paskolą JAV bendrovei *M. O. LCC*, 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 nuolatinio Lietuvos gyventojų kriterijus, negali būti pagrindas daryti išvadą dėl Pareiškėjos sutuoktinio buvimo kitos valstybės rezidentu 2013–2014 m.

#### *Dėl Pareiškėjos sutuoktinio gautų pajamų JAV*

Pareiškėja su skundu Inspekcijai pateikė Pareiškėjos sutuoktinio 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 Ilinojaus valstijoje gyvenančiai H. L.; 2008-04-02 vekselį – 260 000 USD sumai JAV Ilinojaus valstijoje gyvenančiam N. K.. Pareiškėja pažymi, kad Ilinojaus valstijos teisės aktai nenustato reikalavimo tokius dokumentus tvirtinti notarine tvarka, o Lietuvos Respublikos teisės aktai JAV sudarytiems sandoriams nėra taikomi. Pareiškėjos nuomone, į pridedamus dokumentus turi būti atsižvelgta apskaičiuojant Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 mokestines prievoles įtakojantys 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 Pareiškėjos sutuoktiniui 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. Pareiškėjos sutuoktinio atstovas 2016-08-10 mokesčių administratoriui pateikė atsakymus į pateiktus klausimus. Atsakydamas į 3 punkto klausimus, Pareiškėjos sutuoktinio atstovas nurodė, kad nurodytu laikotarpiu paskolos buvo suteiktos tik šiame mokesčių administratoriaus nurodyme minimiems asmenims, tikslų sumų ir paskolų suteikimo datų Pareiškėjos sutuoktinis nepamena, kadangi visos paskolos buvo grąžintos, paskolų sutartys neišsaugotos. Taigi, Pareiškėjos sutuoktinis 2016-06-07 buvo įpareigotas nurodyti ar iki tikrintino mokesčių laikotarpio, 2010-01-01 datai turėjo suteiktų/negrąžintų paskolų likučių. Tačiau, mokesčių administratoriui 2016-08-16 paaiškinime jis nepateikė duomenų, kad iš JAV Ilinojaus valstijoje gyvenančios H. L. 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. Pareiškėjos sutuoktinis taip pat nenurodė, kad iš JAV gyvenančio N. K. pagal 2008-04-02 vekselį pasiskolino – 260 000 USD. Iš viso 2008–2009 laikotarpiu Pareiškėjos sutuoktinis galimai pasiskolino 675 000 USD.

Pareiškėja skunde taip pat teigė, kad iki patikrinimo akto surašymo Pareiškėjos sutuoktinis nemanė esant poreikio teikti Inspekcijai duomenis apie savo veiklą užsienio valstybėje, tačiau tokia situacija susidarė Inspekcijai GPM apmokestinus Pareiškėjos sutuoktinio JAV bendrovei *M. O. LCC* suteiktas paskolas. Inspekcijos nuomone, šis Pareiškėjos argumentas yra nepagrįstas, nes nėra nustatyta objektyvių priežasčių, kurios galėjo lemti vėlesnį įrodymų pateikimą. Daroma išvada, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis vėliau papildomus įrodymus teikia ne siekdami patvirtinti iš tikrųjų buvusius faktus, o siekdami sudaryti savo veiksmų teisėtumo regimybę bei išvengti mokestinių prievolių. Juolab, kad ir 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 Pareiškėjos sutuoktinio parašai, dokumentai nepatvirtinti notarine tvarka, nepateikti ekonomine logika pagrįsti paaiškinimai, kurie atskleistų konkrečius tokių paskolų suteikimo motyvus. Inspekcijos vertinimu, vidutinis protingai apdairus ir rūpestingas asmuo (*bonus pater familias*) tokiomis sąlygomis negalėtų prisiimti atitinkamų įsipareigojimų.

Atsižvelgiant į išdėstytą, konstatuota, kad Pareiškėja neįrodė savo teiginių pagrįstumo. Pareiškėjos sutuoktinio 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 abejonų 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 Pareiškėjos sutuoktinis prie pateiktos Metinės pajamų deklaracijos už 2013 m. pridėjo 2011-08-05 Rangos sutartį, kuri sudaryta tarp L. H. ir UAB "J1" Sutartyje nurodyta sąmata, kuri yra priedas Nr. 1, pateikta nebuvo, taip pat nebuvo pateikti UAB "J1" išrašytų darbų priėmimo – perdavimo aktai, PVM sąskaitos – faktūros ar kiti Pareiškėjos

sutuoktiniui suteiktas paslaugas pagrindžiantys dokumentai. Pareiškėja ir jos sutuoktinis mokestiniam patikrinimui nepateikė jokių dokumentų, pagrindžiančių patirtas statybos išlaidas. Nurodė, kad gyvenamojo namo, adresu (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 Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui statybos darbus atliko UAB "J1"

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. Pareiškėjos sutuoktinis deklaravo, kad gyvenamojo namo, adresu (duomenys neskelbtini) statyboms patyrė 182 564 Lt, o Pareiškėja deklaravo, kad gyvenamojo namo, adresu (duomenys neskelbtini) statyboms patyrė 120 000 Lt.

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja su sutuoktiniu nepateikė gyvenamųjų namų, adresu (duomenys neskelbtini) Vilnius, 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinio statyboms patirtos išlaidos teisingai apskaičiuotos įvertinus VĮ „Registru centras“ įregistruotų nekilnojamojo turto objektų kadastrinių matavimų duomenis, UAB "L1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainyną ir Pareiškėjos sutuoktinio 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 "L1" 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  $536 \text{ Lt} + 558 \text{ Lt} / 2 \times 98 \text{ proc.}$ . Naudojantis UAB "L1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynu, apskaičiuota statinio statybos kaina, kuri sudaro 649 632 Lt ( $1\,212 \text{ kub. m} \times 536 \text{ Lt}$ ). Patirtų statybos išlaidų vertė, vadovaujantis MAĮ 70 str. nuostatomis, apskaičiuota naudojantis: UAB "L1" kainynu apskaičiuota statybos vertė – 649 632 Lt; VĮ „Registru centras“ 2012-06-25 dienai nustatytais atkūrimo kaštais (statybinė vertė) 703 000 Lt; Pareiškėjos sutuoktinio pateiktais duomenimis, kad gyvenamųjų namų statyboms buvo išleista apie 500 000 Lt, tačiau išlaidas pagrindžiantys dokumentai nepateikti. Tokiu būdu, Inspekcija apskaičiavo vidutinę statybų vertę –  $617\,544 \text{ Lt} ((649\,632 \text{ Lt} + 703\,000 \text{ Lt} + 500\,000 \text{ Lt}) / 3)$ .

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 Pareiškėja su sutuoktiniu 2011 m. patyrė 88 220,57 Lt, 2012 m. patyrė 529 323,43 Lt statybos išlaidų.

Inspekcija sprendime nurodo, jog nesutinka su Pareiškėjos teiginiu, jog kad mokesčių administratorius neturėjo teisės pats nustatyti nekilnojamojo turto objektų statybos kainą ir privalėjo vadovautis Pareiškėjos sutuoktinio nurodytomis sumomis. Atsižvelgus į tai, kad Pareiškėjas patikrinimo metu nepateikė gyvenamųjų namų statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų ir mokesčių administratorius negalėjo Pareiškėjos mokestinių prievolių nustatyti GPMĮ nustatyta tvarka, todėl vadovaudamasis MAĮ 70 str. nuostatomis ir taikydamas ekonominių modelių metodą, teisingai apskaičiavo, kad Pareiškėja su sutuoktiniu 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 Pareiškėjos sutuoktinio teiktus paaiškinimus apie patirtas statybos išlaidas. Pareiškėja nei patikrinimo metu, nei teikdama pastabas dėl patikrinimo akto, nei skunde Inspekcijai nenurodė jokių objektyvių duomenų ir nepateikė jokių dokumentų, patvirtinančių neteisingą statybos išlaidų apskaičiavimą, todėl Pareiškėjos 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 Pareiškėjai pagrįstai paskirta 30 proc., t. y. vidutinio dydžio GPM bauda. Ginčo atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių, sunkinančių Pareiškėjos 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 Pareiškėjai paskirtos vidutinio dydžio baudos. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Inspekcija daro išvadą, kad Pareiškėjai 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 Pareiškėjos prašymo panaikinti Kauno AVMI 2018-10-08 sprendimą Nr. (7.46-4.7.2)-FR0682-342 dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Pareiškėja 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*

Pareiškėja nurodo, jog ji 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. Pareiškėjos nuomone, Inspekcija, patvirtindama Pareiškėjai 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 Pareiškėja 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 Pareiškėja su sutuoktiniu 2001–2013 m. įsigijo 10 žemės sklypų, o tikrinamuoju laikotarpiu pardavė 3, iš jų: 1) kitos paskirties sklypą su ūkiniu pastatu Mizarų g. 28A, Druskininkuose, Pareiškėjos šeima įsigijo 2005 m., pardavė 2012 m.; 2) kitos paskirties žemės sklypą (duomenys neskelbtini) Vilniuje, 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) Vilniuje, pardavimą, nurodydama, kad Pareiškėjos 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.

Pareiškėja mano, kad tokia Inspekcijos motyvacija yra nepagrįsta, o ekonominės veiklos vykdymas neįrodytas. Nekilnojamojo turto įsigijimas ir pardavimas Pareiškėjos šeimai atliko santaupų laikymo, o ne pajamų uždirbimo funkciją. Tai liudija sandorių pobūdis. Nekilnojamas 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 Pareiškėjos šeimos nuosavybėje gana ilgą laiką tarpą, nebuvo modifikuojami, atliekamos statybos ir pan. Įsigijimai atlikti augant ekonomikai, šiais laikotarpiais augo ir Pareiškėjos 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 akte konstatuota, kad Pareiškėjos šeima 2010-01-01 galėjo turėti 383 654 Lt gryniaisiais pinigais).

Dėl sklypo (duomenys neskelbtini) įsigijimo Pareiškėja paaiškina, kad šeima 2011 m. turėjo planą 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 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) Vilniuje 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. S., 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. Pareiškėja su sutuoktiniu būtų pardavę sklypą su dvibučiu namu 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 Pareiškėjos veiksmuose nebuvo veiklos komerciškumo, kuriuo Kauno AVMI ir Inspekcija remiasi nekilnojamojo turto pardavimą priskirdama apmokestinamiesiems sandoriams.

Sutiktina, įsigydama sklypus ir prireikus lėšų juos parduodama, Pareiškėjos 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 Pareiškėjos 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 nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą <...> tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla. Kaip jau minėta, Pareiškėja su sutuoktiniu gyvenamųjų namų statybos ekonomine veikla niekada nėra vertęsi 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 ne atsitiktinį sandorių pobūdį, t. y. ar apmokestinamasis asmuo *įprastai verčiasi tokios rūšies veikla*. Lietuvių kalbos instituto pateikiamas Lietuvių kalbos žodynas [www.lkz.lt](http://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, periodų 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 Pareiškėjos šeimos 2013 m. pajamų analizės, Pareiškėjos 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 Pareiškėja su sutuoktiniu 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) Vilniuje, taip pat būtų buvęs parduotas kaip 1 vienetas, tačiau atidalinimą lėmė pasikeitusios aplinkybės.

Ginčijamame sprendime pabrėžiama, kad Pareiškėjos 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 Pareiškėja 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) Vilniuje 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 ekonomine veikla pagal aktualų Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorių, VMI nuomone, vertėsi Pareiškėja. 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 Pareiškėjos atveju laikomas PVM objektu.

*Dėl teisės į PVM atskaitą*

Kauno AVMI apskaičiavo Pareiškėjai 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.“ Pareiškėjos 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 mokesčių 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 Pareiškėjai 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 *K. U. 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 Pareiškėjos šeima aptariamus pastatus statė ne ūkio būdu, į tai atsižvelgta pačiai Kauno AVMI Patikrinimo akte *skaičiuojant statybos išlaidas* (vadovaujantis UAB "K1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynu ir VĮ „Registrų centras“ atkūrimo sąnaudų vertėmis).

Papildomai pažymima, kad Kauno AVMI pagal savo pačios atliktus apytikslus skaičiavimus nustatytą 617 544 Lt minėtų namų statybų vertę laiko leidžiamais atskaitymais tiek apskaičiuodama mokėtiną GPM tiesioginiu būdu, tiek nustatydamą Pareiškėjos 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 nustatytų 617 544 Lt statybos išlaidų, patirtų, pasak Kauno AVMI, ne ūkio būdu. T. y. Pareiškėja 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 Pareiškėjai teisę į PVM atskaitą, nepriklausomai nuo to, ar būtų vadovaujamas Pareiškėjos šeimos paaiškinimais ar skaičiuojant statybos vertę pagal išvestinius UAB "K1" ir VĮ „Registrų centras“ rodiklius. Ypač kai statybos vertė UAB "K1" ir VĮ „Registrų centras“ rodikliuose skaičiuojama numanomai į ją įtraukiant ir PVM vertę (pardavimo PVM).

*Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo ir GPM apskaičiavimo*

Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir pritaikiusi išlaidų metodą, už 2011–2014 m. Pareiškėjai apskaičiavo papildomai mokėtiną GPM

laikydamosi pozicijos, kad Pareiškėjos 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio mokestinį 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. Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 Pareiškėja nesutinka.

GPMĮ 17 straipsnio 27 dalyje numatyta, jog neapmokestinamos pajamos, be kita ko, yra ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų, gautų pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės 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 Pareiškėjos atžvilgiu atlikto mokestinio patikrinimo laikotarpį ir atitinkamas aukščiau minėtos GPMĮ nuostatas, Pareiškėja ir jos sutuoktinis, 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.

#### *Dėl paskolos JAV bendrovei M. O. LLC*

Pažymima, kad Pareiškėjos sutuoktinis yra informavęs Kauno AVMI, kad yra Jungtinių Amerikos Valstijų rezidentas nuo 2013 m. Taigi, Kauno AVMI buvo informuota apie Pareiškėjos sutuoktinio veiklą JAV ir tai, kad Pareiškėjos sutuoktinis galėjo turėti šioje valstybėje lėšų šaltinių, tačiau šios informacijos iš Pareiškėjos sutuoktinio nesiteiravo, atitinkamų duomenų Kauno AVMI nenurodo ir Patikrinimo akte, aptardama JAV mokesčių administratoriaus atsakymą, kuris Pareiškėjos sutuoktiniui nėra pateiktas kaip Patikrinimo akto



priedas. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius skaičiuodamas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamas ir išlaidas neatsižvelgė, jog Pareiškėjos sutuoktinis galėjo turėti pajamų JAV ir šių pajamų neįtraukė į Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamų ir išlaidų balansą, tačiau Pareiškėjo sutuoktinio suteiktą paskolą JAV bendrovei *M. O. LLC*, priskyrė Pareiškėjos sutuoktinio išlaidoms Lietuvoje, su kuo negalima sutikti.

*Dėl Pareiškėjos sutuoktinio interesų vietos nustatymo,*

Pareiškėjos sutuoktinis faktiškai savo interesų buvimo vieta JAV laiko nuo 2013 m., o 2014 m. deklaravo nebesantis Lietuvos rezidentas mokesčių tikslais. Skundžiamame sprendime Inspekcija teigia, jog informacijos iš JAV mokesčių administratoriaus apie Pareiškėjos sutuoktinio pajamas nėra gavusi, o jis pats duomenų apie šias pajamas nėra pateikęs. Tuo pagrindu konstatuoja, kad Pareiškėjos sutuoktinio interesų vieta yra Lietuva ir todėl Pareiškėjos sutuoktinis apmokestinamas Lietuvoje. Taip pat pažymėta, kad Pareiškėjos sutuoktinis su UAB "G1" iki 2014 m. sausio mėn. siejo darbo santykiai (jis yra ir šios bendrovės akcininkas), iki 2014 m. birželio mėn. buvo UAB "C1" akcininkas ir iki 2015 m. vasario buvo UAB "E1" akcininkas. Daugiau argumentų dėl teisės aktų analizės ar faktinio Pareiškėjos sutuoktinio 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. Pareiškėjos sutuoktinis 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*“). Pareiškėjos sutuoktinio 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 Pareiškėjos sutuoktinio 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. Pareiškėjos sutuoktinis 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. Pareiškėjos sutuoktinis 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 Pareiškėjos argumentus apie jos sutuoktinio veiklą JAV ir jo rezidavimą šioje valstybėje vien vadovaujantis tuo, kad jis iki 2014 m. nebuvo pateikęs formalaus dokumento – išregistravimo iš gyvenamosios vietos Lietuvoje, yra neteisėta ir nepagrįsta pozicija, paremta daliniu (tendencingu) aplinkybių vertinimu.

*Dėl Pareiškėjos sutuoktinio JAV gautų pajamų ir išlaidų*

Kauno VMI Pareiškėjos sutuoktinio niekuomet nesiteiravo apie jo pajamas ir išlaidas JAV, buvimo JAV laikotarpius ir dažnumą, o Pareiškėjos sutuoktinis manė esant netikslinga tokią informaciją teikti, nes jo veikla per juridinius asmenis, registruotus JAV, nėra GPM objektas Lietuvoje ir, atitinkamai, šio patikrinimo dalykas. Pareiškėjos sutuoktinio su JAV registruotais asmenimis turėti sandoriai negali būti apmokestinami Lietuvoje vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, kadangi jų Pareiškėjos sutuoktinis Lietuvoje deklaruoti neprivalėjo,

tai JAV mokesčių administratoriaus priežiūros sritis. Kaip matyti iš minėtų pasų kopijų, Pareiškėjos sutuoktinio vizitai JAV buvo gana dažni, jų buvo ir iki tikrinamojo laikotarpio.

Pabrėžiama, kad Pareiškėjos sutuoktinis 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. Remiantis prie ankstesnio Pareiškėjos skundo pridėtais dokumentais, Pareiškėjos sutuoktinis pasižada lėšas paskolinusiai JAV Ilinojaus valstijoje gyvenančiai kreditori H. L. 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 įsipareigoja grąžinti 260 000 USD šias lėšas paskolinusiam JAV Ilinojaus valstijoje gyvenančiam N. K.. 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 Pareiškėjos sutuoktinio lėšas gautas JAV ir Lietuvoje, atitinkamai, į pridedamus Pareiškėjos sutuoktinio skolą patvirtinančius dokumentus turi būti atsižvelgta apskaičiuojant Pareiškėjos šeimos pajamas pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Inspekcija dėl Pareiškėjos sutuoktinio 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 mokestinių prievolių.*“ Tačiau mokesčių mokėtojas teikti įrodymus turi teisę viso mokestinio ginčo metu, o mokesčių administratorius ar ginčą nagrinėjanti institucija privalo šiuos įrodymus išanalizuoti ir įvertinti. Aplinkybė, kad jie buvo pateikti po patikrinimo akto surašymo, nesuteikia galimybės jų nevertinti.

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

Inspekcija nesivadovavo Pareiškėjo šeimos paaiškinimais, kad gyvenamųjų namų (duomenys neskelbtini) Vilniuje, statybai išleido atitinkamai 200 000 Lt ir 300 000 Lt, statybos paslaugas suteikė UAB "I1" Statybos kainai apskaičiuoti Kauno AVMI taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir pagal UAB "K1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų kainyno, VĮ „Registru centras“ atkūrimo sąnaudas bei Pareiškėjos sutuoktinio nurodytos sumos vidurkį konstatavo, jog Pareiškėjos šeima minėtiems namams pastatyti išleido 617 544 Lt. Su tokiu statybų vertės apskaičiavimu Pareiškėja 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 Pareiškėjos šeima nesilaikė, kas trukdo tinkamai apskaičiuoti Pareiškėjos prievolę tiesioginiais metodais. Pažymėta, 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 Pareiškėjos sutuoktinis. Perskaičiuoti minėto nekilnojamojo turto statybos kainą Kauno AVMI neturėjo teisėto pagrindo ir privalėjo vadovautis mokesčių mokėtojo nurodytomis sumomis. Todėl pripažintina, kad Patikrinimo aktas šioje dalyje yra neteisėtas ir nepagrįstas.

*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.

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

LVAT 2014-04-24 nutartimi adm. 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 (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 Pareiškėjai 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 vadovaujamas 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 Pareiškėja prašo panaikinti 2019-03-13 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR FM sprendimą dėl Nr. 68-30.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), pažymi, jog Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu papildė prašymą, t. y. dėl Pareiškėjai apskaičiuotos PVM sumos prašė kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu išaiškinti ar tokiais aplinkybėmis, kaip nagrinėjamoje byloje, Pareiškėjos 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 Pareiškėjos skundas dėl 2019-03-13 Inspekcijos sprendimu Nr. 68-30 patvirtintų PVM ir GPM ir su jais susijusių delspinigių sumų yra atmetinas, dėl paskirtų 30 procentų mokesčio dydžio baudų sumažinimo – tenkintinas, Pareiškėjos atstovo prašymas kreiptis į Teisingumo Teismą dėl ginčo sandorių vertinimo atsitiktiniais PVM apmokestinimo tikslais yra atmetinas.

Mokestinis ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Pareiškėjai sumokėti 26 177,89 Eur GPM, 22 681,88 Eur PVM, 7 201,53 Eur GPM delspinigius, 6 107,25 Eur PVM delspinigius, 7 853 Eur GPM baudą ir 6 804 Eur PVM baudą teisėtumo ir pagrįstumo.

Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos 2011–2014 m. laikotarpio PVM ir GPM mokestinį patikrinimą, nustatė, jog:

1) Pareiškėja 2013 m. vykdė ekonominę veiklą – prekybą nekilnojamoju turto, t. y. veikė kaip apmokestinamasis asmuo, kuris, pažeisdamas PVMĮ 32 straipsnio 1 dalies, 71 straipsnio 2 dalies, 92 straipsnio 1 dalies nuostatas, pardavusi (kartu su sutuoktiniu) 2 nekilnojamojo turto objektus – žemės sklypus su ant jų pastatytais naujais gyvenamaisiais namais adresu: (duomenys neskelbtini) Vilnius 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) Pareiškėja kartu su sutuoktiniu 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;

3) Patikrinimo metu Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui nustatant mokestines 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 mokestinės naudos, t. y. siekė sumažinti gyvenamųjų namų pardavimo apmokestinamas pajamas bei nuo jų mokėtinus mokesčius. Komisija pažymi, jog Pareiškėja skunde Komisijai nenurodo jokių argumentų, kurių pagrindu šioje dalyje Inspekcijos sprendimas turėtų būti nagrinėjamas teisėtumo ir pagrįstumo aspektais, todėl Komisija dėl šio pažeidimo nepasisakys;

4) Pareiškėjos 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 Pareiškėja naudojo įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas. Šias Pareiškėjos gautas pajamas mokesčių administratorius įvertino vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių nuostatomis taikydamas išlaidų metodą;

Komisija pažymi, jog faktinės bylos aplinkybės yra išsamiai aprašytos Kauno AVMI ir Inspekcijos sprendimuose, Pareiškėjos skunde ir šio sprendimo aprašomojoje dalyje, todėl jos detaliam neatkartojamos, o sprendime pasisakoma dėl esminių Pareiškėjos nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų. Kaip jau minėta, Komisija nagrinės Pareiškėjos skundą jame nurodytą 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 Pareiškėja su sutuoktiniu 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: Mizarų g. 28A, Druskininkai), 2013 m. – 2 ginčo objektai (adresu: (duomenys neskelbtini) Vilnius). Išnagrinėjęs Pareiškėjos ir jos sutuoktinio sudarytus nekilnojamojo turto sandorius veiklos savarankiškumo, tęstinumo, verslumo ir ekonominės naudos siekimo aspektais mokesčių administratorius daro išvadą, jog Pareiškėja su sutuoktiniu vykdė ekonominę – nekilnojamųjų daiktų pardavimo veiklą, kaip ji suprantama pagal PVMĮ 2 straipsnio 8 ir 15 dalių nuostatas. Konstatuota, kad ginčo sandoriai yra PVM objektas (PVMĮ 3 straipsnis). Pareiškėja su sutuoktiniu 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. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėjai 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, vykdantis 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 Pareiškėjos skundo matyti, kad ji sutinka su Inspekcijos išvada, jog nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius turėjo nustatyti, ar Pareiškėja su sutuoktiniu, parduodami ginčo nekilnojamojo turto objektus, prekių tiekimus atliko kaip apmokestinamieji asmenys, vykdydami ekonominę veiklą, ar ne. Pareiškėja 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 jos atlikti sandoriai su nekilnojamoju turtu yra PVM objektas Lietuvoje.

Komisija, atsakydama į pirmiau paminėtą Pareiškėjos argumentą, pažymi, jog Pareiškėja ginčija Inspekcijos 2019-03-13 sprendimą Nr. 68-30, kuriame Pareiškėjos 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, Pareiškėja ir jos sutuoktinis, kaip apmokestinamieji asmenys, vykdė ekonominę veiklą. Iš ginčo sandorių sudarymo aplinkybių visumos matyti, kad Pareiškėja su sutuoktiniu nuo 2001 metų, įsigydami nekilnojamąjį 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 *O. H.*, 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 H. C.*, C-257/11, 27 p.). Šių argumentų pagrindu Inspekcija atmetė Pareiškėjos argumentus, jog nekilnojamojo turto įsigijimas ir pardavimas Pareiškėjos šeimai atliko santaupų laikymo, o ne pajamų uždirbimo funkciją.

Komisija iš esmės sutinka su pirmiau paminėta Inspekcijos teisine argumentacija. Pareiškėjos tvirtinimus, kad nekilnojamasis 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 Pareiškėjos šeimos nuosavybėje gana ilgą laiko tarpą, nebuvo modifikuojami, atliekamos statybos ir pan., paneigia mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai. Pareiškėja su sutuoktiniu ginčo sandorių atžvilgiu iki jų pardavimo savarankiškai atliko paruošiamuosius darbus, t. y.:

– 2006-02-24 Pareiškėja su sutuoktiniu bendrosios jungtinės nuosavybės teise iš R. M. įsigijo 0,1275 ha ploto kitos (individualiems namams / statiniams statyti) paskirties žemės sklypą adresu: (duomenys neskelbtini) Vilnius. Vilniaus m. sav. administracijos direktoriaus 2010-08-26 įsakymu Nr. A30-831 „Dėl adresų (duomenys neskelbtini) ir kt. keitimo Antakalnio seniūnijoje“ objektui (duomenys neskelbtini) (ankstesnis adresas) pakeistas į (duomenys neskelbtini) (naujas adresas);

– 2011-08-09 Pareiškėjos sutuoktinis 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 Pareiškėjos sutuoktinio prašymą, raštu Nr. 530-11-330 patvirtino, kad neprieštarauja, kad užtikrinant Pareiškėjos ir jos sutuoktinio prievolių pagal 2007-08-08 Kreditavimo sutartį Nr. K-2411-2007-311 įvykdymą bankui hipotekos lakštu įkeistame žemės sklype, esančiame adresu: (duomenys neskelbtini) Vilniaus m., būtų statomas statinys: dviejų butų sublokuotas gyvenamasis namas, gaunamas leidimas statybai <...> bei šis statinys būtų įregistruotas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vardu;

– 2011-09-26 su UAB "B1" sudaryta sutartis dėl projektavimo darbų atlikimo. Pagal šią sutartį UAB "B1" atliko dviejų butų gyvenamojo namo adresu: (duomenys neskelbtini) Vilnius 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 – Pareiškėjos sutuoktiniui 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 – Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui 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 Pareiškėjos sutuoktinis bankiniu pavedimu gauna iš būsimų vieno buto pirkėjų (Y. D. ir Y. J.) 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) Vilnius) ir 0,0631 ha (adresas: (duomenys neskelbtini) Vilnius);

– 2013-05-14 Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui 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) Vilnius, ir 131,88 kv. m. pastatas – vienbutis gyvenamasis namas (baigtumas 98 proc.), adresu: (duomenys neskelbtini) Vilnius.

– 2013-06-04 Pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėja su sutuoktiniu parduoda už 320 000 Lt 0,0631 ha žemės sklypą ir vieno buto gyvenamąjį namą (98 proc. baigtumo) adresu: (duomenys neskelbtini) Vilnius, B. C.. 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 Pareiškėja su sutuoktiniu parduoda 0,0644 ha žemės sklypą ir vieno buto gyvenamąjį namą (98 proc. baigtumo) Y. D. ir Y. J. už 585 000 Lt adresu: (duomenys neskelbtini) Vilnius. 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, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pirmiau paminėti aktyvūs veiksmai įsigyjant žemės sklypą, organizuojant leidimus ir ginčo objektų statybas akivaizdžiai parodo, kad Pareiškėja su sutuoktiniu savarankiškai vykdė paruošiamuosius darbus, susijusius su PVM apmokestinamų prekių tiekimu už atlygį, prisiimdama su šios veiklos vykdymu susijusią ekonominę riziką.

Pareiškėja 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 (vertinamąsi 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 Pareiškėjos ginčo nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai nepatenka į šio asmens privataus turto valdymą, priešingai, aktyvūs Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėjos siekį gauti nuolatinių pajamų, t. y. Pareiškėjos ir jos

sutuoktinio verslumą ir komerciškumą vykdant nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo ekonominę veiklą.

Pareiškėja 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. Pareiškėja teigia, kad jo šeima 2011 m. turėjo planą 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 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) Vilniuje ir nebuvo deklaruota. 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio veiksmuose nebuvo veiklos komerciškumo, kuriuo Kauno AVMI ir Inspekcija remiasi nekilnojamojo turto pardavimą priskirdama apmokestinamiesiems sandoriams.

Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, kad Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, jog ginčo žemės sklypą Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 matyti, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis sudarė 2007-08-08 Kredito linijos sutartį su AB DnB NOR bankas 800 000 Lt sumai, kuri buvo panaudota ½ žemės sklypo Tapelių k., Vilniaus r. sav. 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, Pareiškėja su sutuoktiniu 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) Kaunas. Minėti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio veiksmai paneigia Pareiškėjos argumentus, jog ginčo gyvenamieji pastatai buvo parduoti pasikeitus asmeniniams poreikiams, priešingai, minėtos aplinkybės patvirtina Pareiškėjos ir jos sutuoktinio verslumą, t. y. iš ginčo sandorių gautos pajamos panaudotos kredito grąžinimui ir kito nekilnojamojo turto įsigijimui.

Pareiškėja skunde Komisijai nurodo, kad mokesčių administratorius netinkamai jo atžvilgiu taikė PVMĮ 71 straipsnio 2 dalies 4 punkto nuostatas. Pasak Pareiškėjos, 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”. Pareiškėja 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 Pareiškėjos šeima neturi statybinių prekių ir paslaugų įsigijimo dokumentų, galinčių pagrįsti teisę į PVM atskaitą, kas, pasak



Pareiškėjos, patvirtina, kad Pareiškėjos šeima rengėsi ne parduoti statomus namus, o juose gyventi.

Komisija konstatuoja, kad šis Pareiškėjos 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 Pareiškėjos ekonominės veiklos klasifikavimas pagal EVRK nėra aktualus, nes Pareiškėjos 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, Pareiškėja skunde teigia, jog Kauno AVMI apskaičiavo Pareiškėjai 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 statybu išlaidų sumai.*“ Pareiškėjos 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 Pareiškėjos 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 Pareiškėja su sutuoktiniu 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 <...>. Pareiškėja su sutuoktiniu 2011-09-26 sudarė sutartį su UAB "B1" dėl projektavimo darbų atlikimo, 2011-12-29 gavo leidimą statyboms, pasak Pareiškėjos, 2011-08-05 sudarė rangos sutartį su UAB "J1" 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 Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui suteiktų teisę į 100 proc. PVM atskaitą. Be to, Pareiškėjos nurodytas statybos paslaugų teikėjas – UAB "J1" PVM mokėtojas, jokių dokumentų, patvirtinančių pagal rangos sutartį suteiktas Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui paslaugas, mokesčių administratoriui nepateikė.

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* <...>“. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 *N. M.* išvada, pateikta 2018-05-30 byloje *C-664/16*). Komisija pritaria Inspekcijos išvadai, jog nagrinėjamu atveju nėra jokio teisinio pagrindo taikyti PVM atskaitą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatyti 617 544 Lt sumai.

Komisija konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas dalyje dėl Pareiškėjai nustatytos 22 681,88 Eur PVM prievolės yra pagrįstas ir teisėtas, todėl jo keisti Pareiškėjos 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 Pareiškėjos prašymas yra atmestinas.

### ***Dėl GPM apskaičiavimo***

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

Mokestinio patikrinimo metu, įvertinus 2011 m. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautas pajamas 398 505 Lt, patirtas išlaidas 855 445 Lt bei grynujų ir banko sąskaitoje esančių pinigų likučius laikotarpio pradžioje ir pabaigoje, nustatė, kad Pareiškėja su sutuoktiniu 2011 m. gavo 286 083 Lt kitų pajamų iš nenustatytų, mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių. Pažymėtina, kad Pareiškėja neginčija pajamų ir išlaidų aritmetinio skaičiavimo, tačiau teigia, kad kasmet, kartu su sutuoktiniu, 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) Vilnius, 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 Pareiškėja 2011 m. gavo 143 041,50 Lt (286 083 / 2) pajamų, kurių, pažeisdama GPMĮ 27 straipsnio nuostatas, nedeklaravo ir nesumokėjo GPM.

Atitinkamai, 2012 m. įvertinus Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėjai – 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.

2013 m. Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 išlaidoms padengti, tame skaičiuje Pareiškėjai – 191 436,50 Lt.

2014 m., mokesčių administratorius nustatė, kad iki santuokos nutraukimo Pareiškėja ir jos sutuoktinis gavo 58 229 Lt kitas pajamas iš nenustatytų šaltinių (išlaidos viršijo pajamas). Atsižvelgiant į tai, kad 2014 m. pagrindinės išlaidos patirtos Pareiškėjos sutuoktinio verslui finansuoti Jungtinėse Amerikos Valstijose, t. y. už 699 140,97 Lt suteikta paskolų L. H. valdomai įmonei *M. O. LLC*, iki santuokos nutraukimo sutuoktinių gauta iš nežinomų šaltinių 58 229 Lt suma priskirta asmeniškai Pareiškėjai. Pareiškėjai už 2014 m. GPM prievolė nenustatyta.

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

Komisija toliau pasisako dėl Pareiškėjos skunde nurodytų nesutikimo su mokesčių administratoriaus apskaičiuota GPM suma 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 viršininko 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 mokesinę prievolę; <...>; 4) teisingai apskaičiuoti mokesį, 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 Pareiškėjos pajamas ir išlaidas apskaičiavo pagal savo įvertinimą taikydamas išlaidų metodą, nes sutuoktiniai netinkamai vykdė savo prievoles 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*

Pareiškėja 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 Pareiškėjos teiginys yra hipotetinis ir neparemtas jokiais įrodymais, todėl atmestinas. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius Pareiškėjos į banko sąskaitą iš įvairių asmenų gautų pajamų už parduotus asmeninius daiktus neapmokestino GPM.

#### *Dėl pajamų ir išlaidų verslui JAV*

Pareiškėja skunde Komisijai teigia, jog Pareiškėjo sutuoktinis galėjo turėti pajamų JAV, tačiau šios pajamos neįtrauktos į Pareiškėjos šeimos pajamų ir išlaidų balansą, o Pareiškėjos sutuoktinio suteikta paskola JAV bendrovei *M. O. LLC* priskirta Pareiškėjos sutuoktinio 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 L. H. yra žinomas JAV vidinei pajamų tarnybai. Nustatyta, jog jis buvo vienintelis *M. O. LLC* narys ir vadovas, *M. O. LLC* pagrindinė veikla – nekilnojamojo turto vystymas, pagal turimus duomenis L. H. nebuvo įmonės darbuotojas, jis negavo jokių pinigų iš su darbu susijusios veiklos nurodytu laikotarpiu. *M. O. LLC* 2013 m. iš nekilnojamojo turto pardavimų gavo 115 600 JAV dolerių ir 2014 m. – 270 000 JAV dolerių pajamų. Pagal turimus duomenis L. H. nemokėjo pajamų mokesčio, už 2014 m. pateikė pajamų mokesčio formą 1040, kurioje apskaičiuojant pajamų mokesį nebuvo priskirtos nei pajamos, nei išlaidos. Pagal turimus duomenis *M. O. LLC* įkurta 2013-03-03 Nevadoje, JAV. 2013-12-31 vienintelis narys įnešė 268 365 JAV dolerių kapitalo investiciją ir 2014 m. *M. O. LLC* paskolino 322 548 JAV dolerių (skola L. H. 2014-12-31).

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

#### *Dėl Pareiškėjos sutuoktinio 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 ištiesai ar su pertraukomis 183 arba daugiau dienų, arba <...>“.*

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

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos sutuoktinio deklaruota nuolatinė gyvenamoji vieta tikrinamuoju laikotarpiu (įskaitant 2014 m.) buvo Lietuvoje. Pareiškėjos sutuoktinis nuo 2007-04-26 deklaruoja gyvenamąją vietą adresu: (duomenys neskelbtini) Kauno m.). Tuo pačiu adresu savo gyvenamąją vietą deklaravo ir Pareiškėja bei jų vaikų. Pareiškėjos sutuoktinio banko sąskaitos buvo Lietuvoje, jis savo paaiškinimuose mokesčių administratoriui nurodė, kad sąskaitų užsienio valstybėse neturi. Iš mokesčių administratoriaus gautų iš Lietuvos komercinių bankų Pareiškėjos sutuoktinio 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 jis atsiskaitinėjo daugiau nei 183 dienas, o tikslų duomenų, kiek laiko Pareiškėjos sutuoktinis išbuvo Jungtinėse Amerikos Valstijose 2014 m. nepateikta.

Vienas iš pagrindinių kriterijų nustatant mokesčių mokėtojo ekonominių interesų vietą yra kokioje šalyje asmuo nuosavybės teise valdo nekilnojamąjį turtą. Mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjos sutuoktinis jungtinės nuosavybės teise iki skyrybų (2014-08-22) valdė 0,1566 ha žemės sklypą su gyvenamuoju namu adresu: (duomenys neskelbtini) Kaunas, 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), Kaunas, 0,1037 ha žemės sklypą su 305,92 kv. m. gyvenamuoju namu adresu: (duomenys neskelbtini) Kaunas, kuris buvo įsigytas 2013 m., ½ dalis 15,10 ha miškų ūkio paskirties žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini) Vilniaus raj. sav.. Nuosavybės teisė į minėtus objektus pagal 2014-08-22 Kauno apylinkės teismo sprendimą perleistas buvusiai sutuoktinei, Pareiškėjos buvusio sutuoktinio nuosavybėje liko 3,17 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini), o JAV mokesčių administratorius patvirtino, kad Pareiškėjos sutuoktinis nekilnojamojo turto JAV neturi, jokių pajamų Jungtinėse Valstijose negavo, pajamų ir išlaidų, patirtų šioje šalyje, 2014 m. pateiktoje deklaracijoje nedeclaravo. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjos sutuoktinis 2014 m. iš oficialių pajamų šaltinių Lietuvoje gavo 632 409,09 Lt pajamas ir patyrė 38 401,83 Lt vartojimo išlaidas.

Pareiškėja teigia, kad Inspekcijos nustatyti požymiai dėl Pareiškėjos sutuoktinio rezidavimo vietos Lietuvoje, tokie kaip: su UAB "H1" iki 2014 m. sausio mėn. siejo darbo santykiai (jis yra šios bendrovės akcininkas), 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 Pareiškėjos sutuoktinis, nors ir turėjo tikrinamuoju laikotarpiu verslo interesų Jungtinėse Amerikos Valstijose (jis yra 2013-03-03 įsteigtos įmonės *M. O. LLC* akcininkas ir vadovas), tačiau pagal GPMĮ 4 straipsnio nuostatas yra laikomas Lietuvos nuolatiniu gyventoju.

*Dėl Pareiškėjos sutuoktinio JAV gautų pajamų ir išlaidų*

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja centriniam mokesčių administratoriui pateikė papildomus dokumentus, kuriais ketina įrodyti, kad Pareiškėjos sutuoktinis turėjo skolinių įsipareigojimų, t. y. GPM neapmokestinamųjų pajamų savo išlaidoms Lietuvoje padengti. Iš jų matyti, kad Pareiškėjos sutuoktinis pasižada lėšas paskolinusiai JAV Iliojaus valstijoje gyvenančiai kreditori H. L. 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, o pagal 2008-04-02 vekselį įsipareigoja grąžinti 260 000 USD šias lėšas paskolinusiam JAV Iliojaus valstijoje gyvenančiam N. K. (iš viso – 675 000 USD). Pareiškėja teigia, kad skolintos lėšos nedeklaruotinomis sumomis buvo atsigabenamos į Lietuvą.

Komisija sutinka su Inspekcijos sprendime pateikta argumentacija, kuria minėti Pareiškėjos argumentai buvo atmesti. Papildomai pažymi, jog Pareiškėja neginčijo mokesčių administratoriaus nustatyto Pareiškėjos ir jos sutuoktinio grynujų pinigų likučio patikrinimo pradžioje (2011-01-01 – 383 654 Lt), be to, Pareiškėjos sutuoktinio 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*“. Pareiškėjos teiginių apie JAV gautų paskolų panaudojimą Lietuvoje tikrinamuoju laikotarpiu pagrįstumą paneigia ir 2007-08-08 Kredito sutartis su AB DnB NORD banku 800 000 Lt sumai. Konstatuotina, jog Inspekcija pagrįstai nevertino Pareiškėjos papildomai pateiktų dokumentų, kurie sukelia pagrįstą abejonių dėl gautų paskolų ir piniginių lėšų atgabenimo į Lietuvą ir jų panaudojimo 2011–2014 m. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio išlaidoms Lietuvoje padengti realumo.

*Dėl gyvenamųjų namų adresu: (duomenys neskelbtini) Vilnius, statybos išlaidų*

Kaip jau minėta, Pareiškėja teigia, kad Inspekcija nesivadovavo Pareiškėjos šeimos paaiškinimais, kad gyvenamųjų namų (duomenys neskelbtini), statybai išleido atitinkamai 200 000 Lt ir 300 000 Lt, statybos paslaugas suteikė UAB "I1" o mokesčių administratorius statybos kainai apskaičiuoti taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir pagal UAB "K1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų kainyno, VĮ „Registrų centras“ atkūrimo sąnaudas bei Pareiškėjos sutuoktinio nurodytos sumos vidurkį konstatavo, jog Pareiškėjos šeima minėtiems namams pastatyti išleido 617 544 Lt. Su tokiu statybų vertės apskaičiavimu Pareiškėja 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 Pareiškėjos šeima nesilaikė, kas trukdė tinkamai apskaičiuoti GPM prievolę tiesioginiu būdu.

Komisija dar kartą pažymi, jog mokesčių administratorius tinkamai pagrindė MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymą Pareiškėjos ir jos sutuoktinio atžvilgiu apskaičiuojant GPM neapmokestintas pajamas, nes Pareiškėjos šeimos išlaidos viršijo iš oficialių šaltinių gautas pajamas. Dėl šių nuostatų taikymo Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėja nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų turto (gyvenamųjų namų) įsigijimo kainai pagrįsti.

Kaip jau minėta, mokesčių mokėtojo pareiga kaupti dokumentus apie patirtas stovybos išlaidas, teisingai apskaičiuoti mokesčių 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*

Pareiškėja prašo sumažinti jo atžvilgiu taikytas 30 procentų mokesčio dydžio PVM ir GPM baudas, atsižvelgiant į tai, jog ji 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 kvalifikuojamas kaip atsakomybę sunkinanti ir baudą didinanti aplinkybė.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjai 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.

Pasisakydama dėl GPM baudos dydžio, Komisija sutinka, kad Pareiškėjos atžvilgiu mokesčių administratorius taikė MAĮ 70 straipsnyje nustatytą specialųjį mokesčio apskaičiavimo būdą – GPM apskaičiavo pagal savo įvertinimą. Tačiau iš Pareiškėjos skundo Komisijai matyti, kad ji kai kuriuos mokesčių administratoriaus nustatytus pažeidimus pripažino (neginčijo žemės sklypų pardavimo kainos, neatitinkančios tikrosios rinkos kainos 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 7 853 Eur iki 2 618 Eur.

Pareiškėja prašo atleisti nuo mokesčių administratoriaus nurodytų sumokėti 7 201,53 Eur GPM delspinigių ir 6 107,25 Eur PVM 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 <...>.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Kauno AVMI 2018-10-08 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.46-4.7.2)FR0682-342 įvertino, kad Pareiškėjai iš viso apskaičiuota 26 617,58 Eur delspinigių, delspinigiai apskaičiuoti už ilgą laikotarpį (6 metus), šių delspinigių suma sudaro 54,48 proc. papildomai apskaičiuotų mokesčių sumos, patikrinimas truko nuo 2016-11-25 iki 2018-06-25, 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 7 201,53 Eur GPM delspinigių ir 6 107,25 Eur PVM 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. 68-30: vietoje nurodymo sumokėti į valstybės biudžetą 26 177,89 Eur GPM, 22 681,88 Eur PVM, 7 201,53 GPM delspinigius, 6 107,25 Eur PVM delspinigius, 7 853 Eur GPM baudą ir 6 804 Eur PVM baudą, nurodo sumokėti 26 177,89 Eur GPM, 22 681,88 Eur PVM, 7 201,53 GPM delspinigius, 6 107,25 Eur PVM delspinigius, 2 618 Eur GPM baudą ir 2 268 Eur PVM baudą.

2. Pareiškėjos 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 apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami 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



