



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL R. V. SKUNDO**

2022 m. spalio d. Nr. S- (7-111/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensko, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėjas), Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo R. V. (toliau – Pareiškėja) 2022-07-27 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2022-07-05 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-159. Pareiškėjos atstovė advokato padėjėja E. V., Inspekcijos atstovas L. B. 2022-08-23 posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja pateikė 2022-07-27 skundą dėl Inspekcijos 2022-07-05 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-159, kuriuo mokesčių mokėtojai buvo apskaičiuota sumokėti 3 316,05 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 637,56 Eur GPM delspinigius, 995 Eur GPM baudą, 13 797 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 1 818,66 Eur PVM delspinigius bei skirtą 1 379 Eur PVM baudą.

Pareiškėja pateiktame skunde nesutinka su priimtu Inspekcijos 2022-07-05 sprendimu Nr. (21.222Mr) FR0682-159, todėl jį prašo panaikinti šiais argumentais:

Dėl papildomai apskaičiuoto GPM. Skunde teigiama (skundo 7–9 punktų argumentai), jog patikrinimo aktu ir sprendimu nepagrįstai netaikyta Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nustatyta lengvata butams, esantiems adresu: M. C. g. 1-73, Vilnius (toliau tekste – M. C. g. 1-73), ir Tolminkiemio g. 20-15, Vilnius (toliau – tekste Tolminkiemio g. 20-15), pardavimo pajamoms. Taip pat Pareiškėja kategoriškai nesutinka su Inspekcijos taikytais specialiaisiais apmokestinimo būdais, kai atkūrus iškreiptas mokesčių mokėtojos vykdytų nekilnojamojo turto pardavimo sandorių aplinkybes ir taikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, konstatuota, kad Pareiškėja gyvenamosios vietos nebuvo deklaravusi šiuose įsigytuose butuose. Pareiškėja nurodo, jog mokesčių administratorius, koncentruodamas vien tik į šiuos formalius faktus (tariamai butai buvo įsigyti perpardavimui; butuose gyvenamoji vieta buvo deklaruojama trumpą laiką ir jau nusprendus butus parduoti; įsigyti butai Pareiškėjos nuosavybėje buvo trumpą laiką) iš esmės padarė esminę klaidą, dėl ko skundžiamame sprendime pateiktos išvados dėl butų (adresu: M. C. g. 1-73, Tolminkiemio g. 20-15) įsigijimo tikrojo turinio ir sandorių tikslo akivaizdžiai nėra objektyvus ir neteisėtas.

Skunde teigiama, jog butai (adresu: M. C. g. 1-73 ir Tolminkiemio g. 20-15) nebuvo įsigyti perpardavimui, nes:

Pirma (skundo 11–15 punkto argumentai), Inspekcija klaidingai vertina „perpardavimo“ sąvoką ir jos turinį. Tikslo „perparduoti“ siekis yra vienintelis iš tokio sandorio gauti kuo didesnę ekonominę naudą ir patirti kuo mažiau sąnaudų. Tikslas „perparduoti“ visais atvejais atsiranda dar iki daiktą įsigyjant, dėl ko darant tokią išvadą ypatingai svarbu yra vertinti aplinkybes iki įvykstant

daikto įsigijimui, į ką Inspekcija skundžiamame sprendime visiškai neatsižvelgė ir jų nevertino. Butas (adresu: M. C. g. 1-73) įsigytas 2017-04-26 pirkimo–pardavimu sutartimi, o preliminari sutartis buvo sudaryta 2016-09-28. Iki 2016-09-28 Pareiškėja gyveno bute adresu: M. V. g. 9-8, Vilnius (toliau tekste – M. V. g. 9-8). Pastarasis butas buvo penktame aukšte, name be lifto, įrengus butą ir jame gyvenant paaiškėjo, jog butas turi grindų šildymo inžinerinių trūkumų, dėl ko po grindimis kaupėsi drėgmė ir kenkė dalinei apdailai. Mokesčių mokėtoja kartu su pastabomis pateikė ir šias aplinkybes patvirtinančius rašytinius įrodymus (2015 metų gegužės mėnesio kreipimąsi el. paštu dėl buto grindų, bei Pareiškėjos 2016 metu sausio mėnesio užsakyto grindų terminio Tyrimo ataskaitą). Pareiškėja nurodo, jog šie objektyviai patiriami ir neištaisomi gyvenimo M. V. g. 9-8 bute nepatogumai, o ne tikslas perparduoti, lėmė, jog 2016 metais buvo sudaryta preliminari sutartis dėl kitos gyvenamosios vietos. Be to, Pareiškėjos nuomone svarbi aplinkybė, jog Pareiškėja butą adresu: M. C. g. 1-73 įsigijo su tikslu DNB banko paskola. Sudarant kreditavimo sutartį, Pareiškėja turėjo patirti papildomas išlaidas bei prisiėmė ilgalaiķ finansinį įsipareigojimą, kurį privalėjo užtikrinti hipoteka. Toks elgesys nėra nei ekonomiškai, nei pagrįstas siekiant turtą įsigyti tik „perpardavimui“.

Antra (skundo 16–21 punkto argumentai), Pareiškėja nesutinka su nurodyta aplinkybe, jog skelbimas dėl buto adresu: M. V. g. 9-58, pardavimo paskelbtas 2017-10-31, t. y. po 4 mėn. ir 22 dienų nuo buto adresu: M. C. g. 1-73, įregistravimo. Pareiškėja atkreipia Komisijos dėmesį į tai, jog ši nurodyta aplinkybė yra klaidinga, kadangi skelbimas dėl buto adresu: I. Simonaitytės g. 9-58 buvo patalpintas 2017-05-30 ir tai yra dar iki buto adresu: M. C. g. 1-73, įregistravimo. Tai patvirtinantis rašytinis dokumentas Inspekcijai buvo pateiktas su pastabomis, tačiau jie buvo ignoruojami. Skelbimas dėl buto adresu: M. V. g. 9-58, pardavimo buvo paskelbtas 2017-05-30, po buto adresu: M. C. g. 1-73, pagrindinės pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo ir gavus iš banko kreditą būstui įsigyti, kas įrodo, jog Pareiškėja dar iki buto adresu: M. C. g. 1-73, įregistravimo jau ruošėsi jame apsigyventi, o ne perparduoti, kaip klaidingai teigiama priimtame Inspekcijos patikrinimo akte ir sprendime. Skunde nurodoma, jog butas adresu: M. C. g. 1-73, įregistruotas pagal 2017-06-09 užbaigimo aktą, tačiau užbaigimo akto įregistravimas dar nereiškia fakto, jog butas buvo tinkamas gyventi. Pareiškėja su pastabomis pateikė baldų ir buitinės technikos užsakymus, kurie patvirtina, jog butas 2017 m. spalio mėnesį dar buvo ruošiamas gyventi. Ruošiantis gyventi bute adresu: M. C. g. 1-73, paaiškėjo, jog gyvenamasis namas pastatytas su trūkumais, dėl kurių bute per ventiliacijos angas girdimi kitų namo gyventojų balsai. Kaip ištaisyti šiuos trūkumus buvo ieškoma sprendimų, tačiau pasiūlyti būdai nebuvo efektyvūs (Pareiškėja su pastabomis pateikė susirašinėjimą), todėl butą buvo nuspręsta parduoti.

Trečia (skundo 22–24 punktų argumentai), Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos argumentais, jog butas adresu: Tolminkiemio g. 20-15, buvo įsigytas perpardavimui, kadangi 2018 m. 3 mėn. laikotarpiu buvo perkami du to paties kambarių kiekio, identiško ploto, tame pačiame name (Tolminkiemio g. 20) esantys butai. Skunde nurodoma, jog mokesčių administratorius pagal pasirinktas butų savybes, namo adresą, kambarių kiekį, kvadratūrą, sulygino du butus (adresais: Tolminkiemio g. 20-15 ir Tolminkiemio g. 20-6, Vilnius (toliau – tekste Tolminkiemio g. 20-6)) bei pateikė klaidingas išvadas, jog butai identiški ir tokiu pagrindu konstatavo, jog vieną jų (adresu: Tolminkiemio g. 20-15) Pareiškėja įsijo perpardavimui. Tačiau Pareiškėja skunde atkreipia dėmesį į tai, jog butas adresu: Tolminkiemio g. 20-6 turi kitą savybę, kuri iš esmės skiria jį nuo buto adresu: Tolminkiemio g. 20-15, nes yra su jam priklausančiu kiemeliu, kas Pareiškėjai buvo ypatingai svarbu. Skunde nurodoma, jog kiekvienas asmuo, taip pat ir mokesčių mokėtoja, turi teisę gerinti savo gyvenimo sąlygas pagal savo poreikius, o Pareiškėjos poreikis buvo turėti butą su kiemeliu. Kaip Pareiškėja paaiškino patikrinimo metu, ieškant pakeisti nekokybišką butą adresu: M. C. g. 1-73, rinkoje buto su kiemeliu nerado, dėl ko buvo įsigytas (pažymima, jog Pareiškėja privalėjo pirkti šį butą, kadangi tuo metu butas adresu: M. C. g. 1-73 jau buvo parduotas, o kitos gyvenamosios vietos Pareiškėja neturėjo) butas adresu:

Tolminkiemio g. 20-15, o tik po to, atsiradus galimybei įsigyti poreikius atitinkantį butą, buvo nupirktas adresu: Tolminkiemio g. 20-6.

Pareiškėja teigia, jog mokesčių administratoriaus surinktos aplinkybės dėl butų pardavimų skelbimų patalpinimo portaluose ir gyvenamosios vietos deklaravimo, nepagrindžia išvadų, jog Pareiškėja buvo linkusi pasinaudoti mokesčio lengvata. Teigiama, jog lengvatos taikymas yra realiai įvykusių faktų pasekmė, bet ne tikslas, o už tai mokesčių mokėtoja negali būti baudžiama. Pareiškėjos vertinimu, esminė lengvatos taikymo sąlyga yra gyvenamosios vietos deklaravimas. Šiuo atveju sąlyga yra įgyvendinta. Butuose ne tik buvo deklaruojama gyvenamoji vieta, bet Pareiškėja juose faktiškai gyveno, nes: (i) pateikė įrodymus apie vieno asmens sunaudoto šalto ir karšto vandens rodmenis, (ii) butų pirkėjai patvirtino, kad iš Pareiškėjos įsigytuose butuose prieš juos įsigyjant juose buvo gyventa, (iii) butuose gyvenamosios vietos deklaravimo laikotarpiais tai buvo vienintelės Pareiškėjai priklaususios gyvenamosios vietos, kur Pareiškėja tik ten objektyviai galėjo faktiškai gyventi (skundo 27–32 punktai).

Dėl MAĮ 69 straipsnio nuostatų taikymo (skundo 33–55 punktų argumentai). Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, jog butai mokesčių mokėtojos nuosavybėje buvo trumpą laiką, tačiau ši aplinkybė nesuteikia Inspekcijai teisinio pagrindo konstatuoti, jog butuose nebuvo gyventa bei ji negalėjo tenkinti savo privačių poreikių. Pareiškėja atkreipia dėmesį, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) aiškiai yra pasisakęs, jog trumpo laiko tarpe įvykusių sandoriu daugėto aplinkybė gali būti laikoma pakankamu pagrindu taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį tik atveju, jeigu nėra kitų aplinkybių, patvirtinančių tokių sandorių būtinumą. Taip pat Pareiškėja skunde nurodo, jog teismas yra konstatavęs, kad siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos. Atveju, kai nustatomas, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas tarėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą.

Taigi, Pareiškėja akcentuoja, jog MAĮ 69 straipsnio 1 dalis, negali būti taikoma, nes tam nebuvo faktinio ir teisinio pagrindo, nes:

Pirma, mokesčių administratorius perkėlė pareigą Pareiškėjai gintis nuo jai pateiktų mokestinių pažeidimų, tačiau pats neįrodė, jog Pareiškėja vykdė turto pardavimo ekonominę veiklą. Pareiškėja priminė MAĮ 67 straipsnio nuostatas, pažymėdama, jog būtent mokesčių administratorius turi pateikti pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą ir teisingumą. Tik nustatius, kad mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, o mokesčių mokėtoja nevykdė pareigos nuginčyti mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė. Pareiškėja pateikė pakankamai įrodymų, jog ginčo sandorių tikslas buvo Pareiškėjos gyvenimo sąlygų gerinimas.

Antra, mokesčių administratorius Pareiškėjos argumentus vertino kaip „gynybinę“ pozicija ir pirmumo teisę teikė aplinkybių subjektyviam vertinimui. Inspekcija nepagrįstai atmetė Pareiškėjos argumentus dėl pateiktų komunalinių išlaidų, butų techninių trūkumų, ignoravo aplinkybę, jog Pareiškėja turi teisę gerinti savo gyvenimo sąlygas. Pareiškėja Komisijos atkreipia dėmesį į tai, jog mokesčių administratorius, esantis įpareigotu mokestinę prievolę nustatyti objektyviai ir surinkti pakankamai įrodymų, aplinkybes, pagrįstas rašytiniais dokumentais, leidžia sau įvardyti gynybine versija, kuri anot Inspekcijos yra neįtikima, o pateiktus rašytinius įrodymus ignoruoja ir palieka net nevertintus.

Trečia, Inspekcija siekdama pagrįsti savo atliktus skaičiavimus ir išvadas, tai atliko selektyviai vertindama ginčo aplinkybes, prioritetą suteikdama ne sandorių turiniui, o formalioms aplinkybėms, kaip tokioms: nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorių datoms ir dažnumui laike: datoms, kada pavišinti skelbimai apie pardavimą (kurios vienu atveju nustatytos klaidingai); laiko tarpui, kada gyvenamojo vieta butuose deklaruota. Inspekcija laikydama prioritetiškais šias formalias aplinkybes ignoravo Pareiškėjos sandorių tikrąjį turinį (kad

sandoriai buvo vykdomi tikslu gerinti gyvenimo sąlygas ir naudojami privatiems poreikiams tenkinti). Byloje surinkti akivaizdūs duomenys įrodantys, jog Pareiškėja butuose ne tik deklaruodavo gyvenamųjų vietų, bet juose ir faktiškai gyveno.

Dėl papildomai apskaičiuoto PVM (skundo 56–65 argumentai). Pareiškėja skunde nesutinka su Inspekcijos pozicija dėl apskaičiuoto PVM, kuri yra paremta argumentu, kad iš turto pardavimo gautos pajamos tariamai buvo pagrindinis Pareiškėjos pajamų šaltinis tikrintu laikotarpiu, nes:

Pirma, skundžiamuose sprendimuose nurodoma, jog tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjos pagrindinis pajamų šaltinis buvo butų pardavimo pajamos, kurios siekė 529 000 Eur sumą. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, jog turi būti vertinama 340 000 Eur suma, tai kaina, kuri Pareiškėjai buvo sumokėta pagal sutartį, tačiau, kad gauti tokią sumą už parduodamą turtą, Pareiškėja neišvengiamai privalėjo patirti turto įsigijimo išlaidas, kurios pajamoms nėra priskiriamos. Apmokestinamųjų trijų butų įsigijimo išlaidos sudarė 254 935 Eur. Taigi, iš 340 000 Eur sumos už tris butus lieka 85 065 Eur, iš kurių dalis taip pat privalėjo būti panaudota juos įrengti, apstatyti baidais, buitine technika, t. y. įsirengti juos tinkamus gyventi, o kad tai buvo atlikta ginčo nėra. Todėl spręsti, kad trijų butų pardavimas yra pagrindinis pajamų šaltinis, kai grynųjų pajamų, įvertinus išlaidas bei įrengimo darbus lieka iki 25 000 Eur, nėra logiška ir pagrįsta. Be to, Pareiškėja 2018–2010 metas nepertraukiamai kas mėnesį gaudavo darbo užmokestį, kuris per vienerius metus viršydavo 30 000 Eur sumą ir daugiau.

Antra, pagal teismų praktiką, ekonominės veiklos nustatymas nėra siejamas vien su tam tikru skaičiumi tapačių sandorių, sudarytų per tam tikrą apibrėžtą laikotarpį, ar su koku kitu kiekybiškai išreikštu kriterijumi. Tam, kad galima butų nustatyti, ar fizinio asmens vykdomas nekilnojamojų pagal prigimtį daiktų pardavimas, PVM tikslais gali būti laikomas ekonomine veikla, kiekvienas atvejis turi būti nagrinėjamas atskirai, įvertinama kiek galima daugino su sandoriu susijusių aplinkybių.

Pareiškėja Komisijos prašo taikyti vienodo požiūrio principą, ir pripažinti, jog Inspekcijos apmokestinti butai turėjo būti vertinami kaip skirti asmeninims poreikiams tenkinti. Pareiškėja ypatingai atkreipia dėmesį į tai, jog Inspekcija gautas pajamas iš butų adresu: M. V. g. 1-58 ir Tolminkiemio g. 20-6, pardavimo priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms dėl to, jog Pareiškėja juose faktiškai gyveno. Šiuo atveju byloje yra surinkti akivaizdūs įrodymai patvirtinantys, jog Pareiškėja taktiškai gyvenu bute adresu: M. C. g. 1-73, taip pat bute adresu: Tolminkiemio g. 20-15 ir bute adresu: Linkmenų g. 58-64. Pareiškėjos nuomone, tos pačios aplinkybės turi būti vertinamos vienodai, dėl ko sykių pripažinus, jog faktinis gyvenimas bute iš jo pardavimo gautas pajamas kvalifikuoja kaip neapmokestinamas, vadinasi ir iš kito buto, kuriame faktiškai gyventa, gautos pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms. Tačiau, šiuo atveju, Inspekcija sprendama dėl pastarųjų trijų butų faktinio gyvenimo jame aplinkybės nevertina, o jų įrodymus net nutyli. Toks selektyvus įrodymų vertinimas nėra pateisinamas, o tokiu pagrindu nustatyta mokesstinė prievolė laikoma neteisėta ir nepagrįsta.

Priešingos pozicijos laikosi mokesčių administratorius. Iš Komisijai pateiktos medžiagos matyti, jog Pareiškėjos atžvilgiu 2021-12-02 Inspekcija atliko mokesstinį tyrimą (2021-12-02 surašė pranešimą apie atliktą mokesstinį tyrimą Nr. (21.222 Mr) FR0687-721), kurio metu nustatė, kad mokesčių mokėtoja 2018 ir 2020 m. vykdė nekilnojamojo turto įsigijimo ir pardavimo sandorius, o vykdyta veikla turi ekonominės veiklos požymius, kaip tai suprantama pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) nuostatas. Mokesčių administratorius gautas 340 000 Eur pajamas už 3 naujos statybos butų adresu: M. C. g. 1-73, Tolminkiemio g. 20-15, Linkmenų g. 58-64, pardavimą, priskyrė ekonominės veiklos pajamoms. Pareiškėjai 2021-12-02 pranešimu apie atliktą mokesstinį tyrimą buvo pasiūlyta per 10 dienų pašalinti mokesstinį pažeidimą, pateikiant: PVM mokėtoju neįregistruoto asmens PVM apyskaitas (FR0608 forma) už 2018 m. birželio mėn., rugsėjo mėn. ir 2020 m. birželio mėn., bei patikslintas Metines pajamų mokesčio deklaracijas už 2018 ir 2020 m., jose deklaruojant gautas deklaruotinas pajamas.

Kadangi per mokesčių administratoriaus nurodytą terminą bei pasiūlytu būdu Pareiškėja pašalino tik dalį nurodytų trūkumų ir / ar prieštaravimų (pateikė pajamų mokesčio deklaraciją už 2020 m. ir joje deklaravo buto adresu: Linkmenų g. 58-64, 143 000 Eur pardavimo pajamas, kaip apmokestinamąsias pajamas) buvo inicijuotas mokestinis patikrinimas.

Inspekcija atliko Pareiškėjos 2018–2020 metų GPM ir laikotarpių nuo 2018-06-01 iki 2018-06-30, nuo 2018-09-01 iki 2018-09-30 ir nuo 2020-06-01 iki 2020-06-30 PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo mokestinį patikrinimą bei 2022-04-14 surašė patikrinimo aktą Nr. (21.222 Mr) FR0680-120. Patikrinimo metu pripažinta, jog Pareiškėja nepagrįstai pasinaudojo GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nustatyta lengvata bei 2018, 2020 m. vykdė ekonominę veiklą, t. y. tęstinį laikotarpį, savarankiškai ir siekdama ekonominės naudos vykdė nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, gavo 340 000 Eur nekilnojamojo turto pardavimo pajamų, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM ir PVM. Mokestinio patikrinimo metu nustatytus mokesčių įstatymų pažeidimus, papildomai apskaičiuota 13 797 Eur PVM ir 3 316,05 Eur GPM suma, iš jų:

- 13 797 Eur PVM už 2018 m. birželio ir rugsėjo mėnesius bei 2020 m. birželio mėnesį tiesioginiu būdu, taikant PVMĮ nuostatas, nustatytas, kad vykdant nekilnojamojo turto pardavimo ekonominę veiklą nuo 340 000 Eur gautų pajamų nedeklaruotas ir neapskaičiuotas pardavimo PVM (pirmasis pažeidimas).

- 4 386 Eur GPM už 2018 m. netiesioginiu būdu, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, nustatytas 197 000 Eur pajamas už butų su žemės sklypo dalimis adresu: M. C. g. 1-73 ir Tolminkiemio g. 20-15, pardavimą, priskiriamas apmokestinamosioms pajamoms, nuo kurių buvo neapskaičiuotas ir nesumokėtas GPM (antrasis pažeidimas).

- 1 069,95 Eur už 2020 m. tiesioginiu būdu, taikant GPMĮ nuostatas bei koreguojant Pareiškėjos pateiktoje Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2020 m. (forma (duomenys neskelbtini) deklaruotus duomenis, nustatytas, kad buto su žemės sklypo dalimi adresu: Linkmenų g. 58-64, pardavimo apmokestinamosios pajamos sudarė 28 239,37 Eur (trečiasis pažeidimas).

Pareiškėja nesutikdama su 2022-04-14 patikrinimo aktu Nr. (21.222 Mr) FR0680-120, pateikė pastabas. Inspekcija 2022-07-05 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-159 patvirtino patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjai sumokėti 3 316,05 Eur GPM, 637,56 Eur GPM delspinigius, skyrė 30 proc. dydžio 995 Eur GPM baudą, 13 797 Eur PVM, 1 818,66 Eur PVM delspinigius bei skyrė 10 proc. dydžio 1 379 Eur PVM baudą.

Dėl pirmojo pažeidimo.

1.1. Patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėja iš UAB "G1" pagal 2017-04-26 pirkimo pardavimo sutartį už 78 135 Eur įsigijo 93 proc. baigtumo butą adresu: M. C. g. 1-73. Pardavėjas įsipareigojo užbaigti pastato statybą ir statybos užbaigimo (100 proc. baigtumu) aktą įregistruoti Nekilnojamojo turto registre savo lėšomis iki 2017-06-01, o Pareiškėja įsipareigoja savo lėšomis, atsakomybe bei rizika iki 2017-05-15 atlikti kitus buto apdailos darbus, kurie nebuvo nurodyti sudarytoje preliminarinio sutartyje, o buvo būtini užbaigti statybą. Statyba įregistruotas pagal 2017-06-09 užbaigimo aktą Nr. ACCA-100-170609-00206.

Pareiškėja adresu: M. C. g. 1-73, gyvenamąją vietą deklaravo nuo 2018-02-17 iki 2018-08-22. Pateiktame 2021-10-29 paaiškinime mokesčių mokėtoja nurodė, kad butas buvo įsigytas iš santaupų bei buto įsigijimui B. K. AS Lietuvos skyriuje buvo gautas 66 410 Eur kreditas (2017-05-02 kredito sutartis Nr. 2400-2017-124271).

Pagal UAB "C1" pateiktą informaciją nustatyta, kad internetiniame portale aruodas.lt skelbimas dėl buto adresu: Mažvydo g. 1-73, pardavimo buvo patalpintas 2017-11-28, skelbime buvo nurodyta, kad „parduodamas ypač moderniai ir kokybiškai įrengtas, visiškai naujas, dar negyventas butas <.....>“. Tai yra, prieš 81 dieną iki gyvenamosios vietos deklaravimo jau buvo patalpintas skelbimas apie šio buto pardavimą.

Pagal AB "B1" pateiktus duomenis apie suvartotą karštą vandenį nustatyta, kad nuo aukščiau minėto buto įsigijimo iki pardavimo buvo sumokėta už sunaudotus 10,56 m³ karšto vandens. Pagal UAB "H1" pažymą, buto adresu: M. C. g. 1-73, savininkė už laikotarpį nuo 2017-

06-01 iki 2018-07-31 sumokėjo už sunaudotus 15 m³ šalto vandens. Pagal UAB "E1" pažymą, objekte adresu: M. C. g. 1-73, už laikotarpį nuo 2017-05-03 iki 2018-07-01 buvo suvartota 687 kWh elektros energijos. Pareiškėjos pateiktame 2018-08-02 buto perdavimo akte nurodyti apskaitos prietaisų parodymai: šalto vandens – 13,19 m³, karšto vandens – 9,7 m³, elektros – 430,3 kWh ir 258,7 kWh.

Pagal 2018-06-15 pirkimo pardavimo sutartį Pareiškėja už 104 000 Eur J. T. bei H. E. pardavė 60,55 kv. m 2 kambarių butą, 5624/820081 dalis žemės sklypo ir 1/180 dalį inžinierinių įrenginių adresu: M. C. g. 1-73. Pareiškėja pateiktame 2021-09-19 paaiškinime nurodė, kad butas buvo parduotas dėl to, kad jos pajamos buvo pakankamai didelės, todėl norėjo trijų kambarių buto, kurį įsigijo adresu: Tolminkiemio g. 20-15. Vėlesniame 2022-02-01 paaiškinime nurodė, kad butas, adresu: M. C. g. 1-73, parduotas dėl prastos jo kokybės, pateikti susirašinėjimai su UAB "G1" dėl prastos garso izoliacijos. Taip pat nurodė, kad informacija skelbime, apie tai, kad parduodamas naujas, dar negyventas butas buvo marketinginis triukas. O faktą, kad bute buvo gyventa ir buvo tenkinami asmeniniai poreikiai, įrodo elektros, šalto vandens sunaudojimo rodmenys, turto draudimas bei tai, kad po pirkimo–pardavimo sutarčių dar kurį laiką bute buvo gyventa, nes kito ploto nebuvo (M. C. 1-73, pirkimo pardavimo sutartis sudaryta 2018-06-18, o šalių susitarimu butas turėjo būti atlaisvintas 2018-08-15, 2018-08-12 buvo pasirašytas buto perdavimo aktas). Mokestiniam patikrinimui taip pat pateiktas AB „Lietuvos draudimas“ 2021-01-07 raštas, kuriame nurodyta, kad butas adresu: M. C. g. 1-73, Pareiškėjos vardu buvo draustas 2017-05-03–2018-08-13 laikotarpiu.

N. L. pateiktame 2021-09-28 paaiškinime teigė, kad įsigijimo metu butas buvo pilnai įrengtas. Iš karto buvo galima įsikelti gyventi. Ar konkrečiai Pareiškėja gyveno bute, negali pasakyti, nes butą aprodė kitas asmuo – vyriškis. Su Pareiškėja matėsi tik pas notarą. Tačiau apžiūrint butą buvo matyti spintose moteriški rūbai, todėl galima daryti prielaidą, kad bute gyveno moteris. Įsigijus butą, buvo perduoti skaitiklių parodymai, kurie nebuvo nuliniai.

Gautos 104 000 Eur nekilnojamojo turto pardavimo pajamos panaudotos: 42 845 Eur apmokėta už įsigytą butą adresu: Tolminkiemio g. 20-6, o 61 155 Eur suma grąžinta bankui.

Parduoto buto ir 5624/82081 dalių žemės sklypo (M. C. g. 1-73) pardavimo pajamas (104 000 Eur) Pareiškėja deklaravo 2018 m. Metinės pajamų deklaracijos priede (duomenys neskelbtini) kaip neapmokestinamąsias pajamas.

1.2. Patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėja iš UAB "I1" pagal 2018-06-20 pirkimo pardavimo sutartį už 79 500 Eur įsigijo butą adresu: Tolminkiemio g. 20-15. Buto baigtumas 100 proc. Sutarties 1, 2 prieduose nurodyta, kad buto lubos be apdailos, vidaus sienos – gamyklinės gelžbetonio plokštės, pertvaros bute – gamyklinės gelžbetonio plokštės, neglaistytos, grindų betono sluoksnis įrengtas ant garso izoliacijos. Nustatyta, kad už įsigytą butą apmokėta bankiniu pavedimu – 79 500 Eur (panaudotos pinigines lėšas, gautos pardavus butą adresu: M. V. g. 9-58). Butas įregistruotas pagal 2017-10-30 statybos užbaigimo aktą Nr. ACCA-100-171030-00370.

Pareiškėja adresu: Tolminkiemio g. 20-15, gyvenamąją vietą deklaravo nuo 2018-08-22 iki 2018-11-30. Pagal UAB "E1" AB "B1" ir UAB „Vilniaus vandenys“ pateiktus duomenis apie suvartotą elektros energiją, karštą bei šaltą vandenį nustatyta, kad tuo laikotarpiu, nuo aukščiau minėto buto įsigijimo iki pardavimo, buvo sumokėta už sunaudotus 329 kWh elektros energijos, 4 m³ karšto bei 6 m³ šalto vandens. Taip pat mokestinio patikrinimo metu buvo pateiktas 2018-08-07 užsakymas, kuriuo Pareiškėja iš Telia Lietuva, AB užsakė išmaniosios televizijos ir šviesolaidinio interneto paslaugas, paslaugų teikimo adresas – Tolminkiemio g. 20-15, paslaugų suteikimo data – 2018-08-07. Taip pat pateiktas AB „Lietuvos draudimas“ 2021-01-07 raštas, kuriame nurodyta, kad butas Tolminkiemio g. 20-15 Pareiškėjos vardu buvo draustas 2018-07-26–2018-11-30 laikotarpiu, bei be datos apskaitos prietaisų rodmenų suderinimo aktas, kuriame nurodyti apskaitos prietaisų parodymai, elektros energijos skaitliuko – 2508,80, karšto vandens – 7, šalto vandens – 5.

Pagal UAB "C1" pateiktą informaciją nustatyta, kad internetiniame portale aruodas.lt skelbimas dėl buto adresu: Tolminkiemio g. 20-15, pardavimo, buvo patalpintas

2018-08-26, t. y. praėjus 2 mėnesiams 6 dienoms po įsigijimo sutarties pasirašymo ir tik 4 dienoms po Pareiškėjos gyvenamosios vietos šiame bute deklaravimo (2018-08-22).

Pagal 2018-09-12 pirkimo pardavimo sutartį Pareiškėja už 93 000 C. E. Vileitai pardavė 58,14 kv. m, 3 kambarių butą ir 10/4123 dalių žemės sklypo. Pareiškėja pateiktame 2021-09-19 paaiškinime nurodė, kad butas buvo parduotas dėl to, kad norėjo buto su privačiu kiemeliu. Įsigyjant butą adresu: Tolminkiemio g. 20-15, nebuvo pasiūlymo šioje vietoje įsigyti buto su kiemeliu ir tik 2018 m. vasaros pabaigoje, atsirado galimybė įsigyti butą su kiemeliu, todėl aukščiau minėtas butas buvo parduotas. Vėlesniame 2020-02-01 paaiškinime nurodė, kad bute buvo gyventa ir buvo tenkinami asmeniniai poreikiai įrodo elektros, vandens sunaudojimo rodmenys, turto draudimas.

Buto pirkėjas U. L. pateiktame 2021-09-21 paaiškinime teigė, kad butas buvo įsigytas su pilna apdaila, be baldų. Buto kaina buvo nustatyta derybų būdu. Įsigytame bute buvo sąlygos iškart gyventi. Buto pardavimo metu apie buto trūkumus nebuvo diskutuota. Bute buvo patenkinamos gyvenimo sąlygos, buvo defektai su plastikiniais langais ir lauko durimis. Dėl vandens, dujų, elektros skaitiklių duomenų iki sutarties pasirašymo negali pateikti duomenų, nes su Pareiškėja buvo sutarta, kad jai bus leidžiama gyventi bute 75 kalendorines dienas po pinigų gavimo / įskaitymo į jos sąskaitą (2018-09-20). Apskaitos prietaisų rodmenų suderinimo aktas surašytas 2018-12-01, kai buvo gauti buto raktai. U. L. daro prielaidą, kad bute buvo gyvenama ir iki pirkimo pardavimo sutarties pasirašymo (2018-09-12), nes buto apžiūros metu buvo pastebėta, kad balkone buvo laikomi įvairūs daiktai ir baldai. Pateiktame 2021-11-17 paaiškinime U. L. nurodė, kad skelbimą dėl aukščiau minėto buto pardavimo rado 2018 m. rugpjūčio mėn. internetiniame portale aruodas.lt. Derybos dėl buto įsigijimo bei buto apžiūra vyko 2018 m. rugpjūčio pabaigoje.

Gautos 93 000 Eur nekilnojamojo turto pardavimo pajamos panaudotos: 29 300 Eur bankiniais pavedimais apmokėta už įsigytą butą adresu: Tolminkiemio g. 20-6, 55 700 Eur bankiniu pavedimu padovanota seseriai D. R., likusi 8 000 Eur suma panaudota vartojimo išlaidoms padengti.

Parduoto buto su dalimi žemės sklypo adresu: Tolminkiemio g. 20-15, pardavimo pajamas (93 000 Eur) Pareiškėja deklaravo 2018 m. Metinės pajamų deklaracijos priede (duomenys neskelbtini) kaip neapmokestinamąsias pajamas.

1.3. Pareiškėja pagal 2019-11-29 pirkimo pardavimo sutartį iš UAB "F1" už 97 300 Eur įsigijo 89 proc. baigtumo butą adresu: Linkmenų g. 58-64. Nustatyta, kad už įsigytą butą apmokėta 97 300 Eur bankiniais pavedimais (panaudotos piniginės lėšos gautos pardavus butą, adresu: Tolminkiemio g. 20-6). Butas įregistruotas pagal 2020-01-14 statybos užbaigimo aktą Nr. ACCA-00-200114-00015.

Pareiškėja adresu: Linkmenų g. 58-64, gyvenamąją vietą deklaravo nuo 2020-01-03 iki 2020-07-13.

Įvertinus UAB "E1" AB "B1" ir UAB „Vilniaus vandenys“ pateiktus duomenis apie suvartotą elektros energiją, karštą bei šaltą vandenį nustatyta, kad laikotarpiu, nuo aukščiau minėto buto įsigijimo iki pardavimo, buvo sumokėta už sunaudotas 156 kWh elektros energijos bei 1 m³ šalto vandens. Karšto vandens nebuvo sunaudota. Pareiškėja pateiktame 2021-09-19 paaiškinime nurodė, kad butas buvo įsigytas todėl, kad buvo gautas darbo pasiūlymas šiuo adresu, kadangi darbo pasiūlymas ir liko tik pasiūlymu, t. y. negavus darbo, šis butas buvo parduotas. Pagal UAB "C1" pateiktą informaciją nustatyta, kad internetiniame portale aruodas.lt skelbimas dėl buto Linkmenų g. 58-64 pardavimo buvo patalpintas 2020-03-10, t. y. praėjus 2 mėnesiams 8 dienoms po Pareiškėjos gyvenamosios vietos šiame bute deklaravimo.

Pagal 2020-06-26 pirkimo pardavimo sutartį Pareiškėja už 143 000 C. E. Jankauskei ir I. O. pardavė 57,13 kv. m, 3 kambarių butą ir 30/11495 dalių žemės sklypo adresu: Linkmenų g. 58-64.

M. N. pateiktame paaiškinime teigė, kad įsigytame bute buvo sąlygos iškart gyventi. Butas buvo pilnai įrengtas. Ar Pareiškėja gyveno šiame bute iki pardavimo, nurodė, jog jai nėra žinoma.

Po atlikto mokestinio tyrimo (2021-12-02 pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (21.222 Mr) FR0687-721) Pareiškėja 2021-12-15 pateikė patikslintą pajamų mokesčio deklaraciją už 2020 m., kurioje gautas 143 000 Eur buto pardavimo pajamas deklaravo kaip apmokestinamąsias pajamas, apskaičiavo 5 080,40 Eur mokėtiną GPM sumą.

Inspekcija apibendrinus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, padarė išvadą, jog Pareiškėjos bendra atlygio suma vykdant ekonominę veiklą per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršijo 45 000 Eur sumą 2018 m. birželio mėn. Pareiškėja nuo 2018 m. birželio mėn. neįregistravo PVM mokėtoju bei neteikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitų, todėl patikrinimo metu, vadovaujantis PVMĮ 123 straipsnio 3 dalimi, už 2018 m. birželio, rugsėjo mėn. bei 2020 m. birželio mėn. gautų pajamų apskaičiuota 13 797 Eur PVM suma, t. y.:

PVM apskaičiavimas.

Data	Nekilnojamojo turto objekto adresas	Atlygio suma, nuo kurios skaičiuojamas PVM (Eur)	PVM tarifas (%)	Apskaičiuota pardavimo PVM suma (Eur) (3) x (4) / 121 (proc.)	Atskaitoma PVM suma, (Eur)	PVM suma (Eur) (5) – (6)
1	2	3	4	5	6	7
2018-06-15	M. C. g. 1-73	104000	21	18 050	13 561	4 489
2018-09-12	Tolminkiemio g. 20-15	93000	21	16 140	13 943	2 197
2020-06-26	Linkmenų g. 58-64	143000	21	24 818	17 707	7 111
Viso						13 797

Dėl antrojo pažeidimo. Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėja sudarydama butų adresu: M. C. g. 1-73, Tolminkiemio g. 20-15, pardavimo sandorius bei deklaruodama šiais adresais gyvenamąją vietą, siekė mokestinės naudos, turint tikslą išvengti mokamo į biudžetą GPM, todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, neleido mokesčių mokėtojais pasinaudoti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nustatyta lengvata, nes:

– įsigyti butai Pareiškėjos nuosavybėje buvo trumpą laiką, greitai jie buvo parduoti (butas M. C. g. 1-73 įsigytas 2017-04-26, parduotas 2018-06-15, butas Tolminkiemio g. 20-15 įsigytas 2018-06-20, parduotas 2018-09-12);

– 2018 m. įsigyti 2 trijų kambarių butai Tolminkiemio g. 20: butas Nr. 15 įsigytas 2018-06-20, butas Nr. 6 – 2018-09-27, t. y. 3 mėn. laikotarpiu perkami du to paties kambarių kiekio, identiško ploto (58 kv. m), tame pačiame name esantys butai.

– butas M. C. g. 1-73 įsigytas 2017-04-26, įregistruotas pagal 2017-06-09 užbaigimo aktą, tuo metu iki 2018-02-17, t. y. dar 8 mėn. ir 9 dienas, gyvenamoji vieta deklaruojama adresu: M. V. g. 9-58. Skelbimas dėl buto M. V. g. 9-58 pardavimo paskelbtas 2017-10-31, t. y. po 4 mėn. ir 22 dienų nuo buto M. C. g. 1-73, įregistravimo.

– Pareiškėja įsigytose butuose deklaruodama gyvenamąją vietą ir greitai po gyvenamosios vietos deklaravimo ar net prieš internetiniame portale aruodas.lt buvo patalpinti skelbimai dėl šių butų pardavimo, tai yra gyvenamoji vieta buvo deklaruojama nusprendus butus parduoti (buto Tolminkiemio g. 20-15, gyvenamoji vieta deklaruota 2018-08-22, skelbimas patalpintas 2018-08-26; buto M. C. g. 1-73, pardavimo skelbimas buvo patalpintas 2017-11-28, gyvenamoji vieta deklaruota nuo 2018-02-17 bei patalpintame skelbime nurodyta, kad bute negyventas;

– nei viename iš įsigytų butų Pareiškėjos gyvenamosios vietos nedeklaravo ilgesnį laiką – bute adresu: M. C. g. 1-73, gyvenamąją vietą deklaravo 6 mėnesius ir 5 dienas, bute adresu: Tolminkiemio g. 20-15, gyvenamąją vietą deklaravo 3 mėnesius ir 8 dienas.

Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostata, Pareiškėjos 2018 m. gautas 197 000 Eur pajamas už butų adresu: M. C. g. 1-73, Tolminkiemio g. 20-15 pardavimą priskyrė apmokestinamosioms pajamoms.

Pareiškėja 2021-10-29 paaiškinime nurodė, kad buto įrengimo darbai buvo vykdomi 2017 m., išlaidas pagrindžiančių dokumentų neišsaugojo, nes praėjo nemažai laiko. Mokestinio patikrinimo metu pateikta dalis išlaidas pagrindžiančių dokumentų. Nustatyta, jog su buto adresu: M. C. g. 1-73, įsigijimu ir pardavimu susijusios išlaidos sudarė 80 061,68 Eur (78 135 Eur (buto įsigijimo kaina) + 386,62 Eur (notaro išlaidos) + 260,06 Eur (notaro išlaidos) + 1 280 Eur (apdailos išlaidos)).

Su buto adresu: Tolminkiemio g. 20-15, įsigijimu ir pardavimu susijusios išlaidos sudarė 81 010,33 Eur (79 500 Eur (buto įsigijimo kaina) + 427,05 Eur (notaro išlaidos) + 243,28 Eur (notaro išlaidos) + 840 Eur (apdailos išlaidos)).

Nustatyta, jog su buto adresu: Linkmenų g. 58-64, įsigijimu ir pardavimu susijusios išlaidos sudarė 107 649,63 Eur (97 300 Eur (buto įsigijimo kaina) + 9 577,98 Eur (apdailos darbų išlaidos) + 469,71 Eur (notaro išlaidos) + 301,94 Eur (notaro išlaidos)).

Dėl trečiojo pažeidimo. Už buto adresu: Linkmenų g. 58-64, pardavimą Pareiškėja gavo 118 182 Eur (143 000 Eur – 24 818 Eur (pardavimo PVM)) pardavimo pajamų, patyrė 89 942,63 Eur (107 649,63 Eur (įsigijimo kaina ir su turto pardavimu susijusios išlaidos) – 17 707 Eur (pirkimo PVM)) šio turto įsigijimo išlaidų. Apmokestinamosios pajamos sudarė 28 239,37 Eur (118 182 Eur – 89 942,63 Eur).

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

Skundžiamas Inspekcijos 2022-07-05 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-159 yra tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto GPM bei PVM, su šiais mokesčiais susijusių sumų dydžio, mokesčių administratoriui patikrinimo metu konstatavus (nustatytu pirmuoju ir antruoju pažeidimu), jog Pareiškėja laikotarpiu nuo 2018-06-01 iki 2018-06-30, nuo 2018-09-01 iki 2018-09-30 ir nuo 2020-06-01 iki 2020-06-30 vykdė nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo ekonominę veiklą, atitinkančią PVMĮ 2 straipsnio 8 dalies nuostatas, todėl Pareiškėjos pajamos minėtu laikotarpiu viršijo PVMĮ 71 straipsnio 2 dalyje nustatytą ribą, dėl to atsirado pareiga registruotis PVM mokėtoju, o kartu apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti į biudžetą PVM. Taip pat Pareiškėja 2018–2020 metais, siekdama mokestinės naudos – perpardavus nekilnojamojo turto (toliau – NT) objektus nemokėti nuo gautų pajamų GPM, įsigytuose NT objektuose tik formaliai deklaravo savo gyvenamąją vietą, nors faktiškai juose negyveno ir tokiu būdu sumažino GPM apmokestinamąsias pajamas bei mokėtiną GPM. Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu patvirtino, jog ginčas dėl nustatyto trečiojo mokestinio pažeidimo (buto adresu: Linkmenų g. 58-64) nevyksta.

Dėl apskaičiuoto PVM (pirmasis pažeidimas). Pareiškėja vykdytų NT objektų pardavimų nelaikė ekonomine veikla PVM apmokestinimo tikslais, todėl parduodama turtą PVM neišskyrė, PVM nedeclaravo ir jo nemokėjo, kartu nesinaudojo PVM atskaita. Tačiau mokesčių administratorius, mokestinio patikrinimo metu įvertinęs Pareiškėjos su NT įsigijimu ir / ar įrengimu bei pardavimu susijusių aplinkybių visumą, konstatavo, kad mokesčių mokėtojos tikrintuoju laikotarpiu vykdyta veikla atitiko visus ekonominės veiklos požymius, tačiau ne visų 7 butų su žemės sklypais įsigijimo ir pardavimo apimtyje, o tik 3 butų su žemės sklypais įsigijimo ir turto pardavimo apimtyje.

Aptariant Pareiškėjos skundų argumentus, akcentuotina, jog siekiant užtikrinti Europos Sąjungos vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką buvo harmonizuota Sąjungos teisė, įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu tapo 1977-05-17 Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo. Vėliau Šeštąją direktyvą pakeitė ir šiuo metu galioja 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB (kuri iš dalies buvo pakeista; toliau – Direktyva 2006/112/EB).

Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnyje yra pateikiamos apmokestinamųjų asmenų apibrėžimai: „Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą (straipsnio 1 dalis). „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 (straipsnio 1 dalies pirma įtrauka). Direktyvos 2006/112/EB nuostatas aiškina ESTT.

Direktyvos 2006/112/EB nuostatas įgyvendina nacionaliniai teisės aktai, t. y. PVMĮ yra pateikiama apmokestinamojo asmens sąvoka, kuri suprantama kaip Lietuvos Respublikos arba užsienio apmokestinamasis asmuo (PVMĮ 2 straipsnio 2 dalis); minėto straipsnio 8 dalyje yra pateikiama ekonominės veiklos sąvoka. Kituose PVMĮ straipsniuose aptariamos mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos, kurios atsiranda pateikiant prekes, kurios yra PVM objektas ir / ar viršijus nustatytą ribą, kai privalu registruotis PVM mokėtoju bei iš to išplaukiančias mokesťines pasekmes (pavyzdžiui, PVMĮ 3, 57, 58, 63¹, 64, 71, 92, 95 straipsniai). PVMĮ nuostatas aiškina LVAT.

Taigi, nurodytose PVMĮ normose įgyvendintos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos, o PVMĮ normos aiškinamos atsižvelgiant Direktyvos 2006/112/EB prasmę ir tikslus, kas yra atskleidžiama per formuojamą ESTT ir LVAT praktiką. Pavyzdžiui, ESTT 2021-01-20 sprendime C-655/19 (ECLI:EU:C:2021:40) pateikiamos „apmokestinamojo asmens“, „ekonominės veiklos“ ir „turto naudojimosi“ sąvokos. Iš šio sprendimo matyti, turto įsigijimas ir tik jo pardavimas negali būti laikomi turto naudojimu siekiant gauti nuolatinių pajamų, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šio turto pardavimo (2011-09-15 Sprendimo Słaby ir kt., C-180/10 ir C-181/10, EU:C:2011:589, 45 punktą ir nurodyta jurisprudencija). Taip pat paprastas savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas pats savaime negali būti laikomas ekonomine veikla (šiuo klausimu žr. 2011-09-15 Sprendimo Słaby ir kt., C-180/10 ir C-181/10, EU:C:2011:589, 36 punktą; 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo S. K., C-331/14, EU:C:2015:456, 23 punktą ir 2019 m. birželio 13 d. Sprendimo IO, C-420/18, EU:C:2019:490, 29 punktą). Tuo pačiu, pardavimų skaičius ir apimtis negali būti kriterijus atskirti ūkio subjekto, veikiančio privačiai, veiklą, nepatenkančią į direktyvos taikymo sritį, nuo ūkio subjekto, kurio sandoriai sudaro ekonominę veiklą, veiklos. Reikšmingas vertinimo kriterijus yra tai, ar suinteresuotasis asmuo ėmėsi aktyvių prekybos žemės sklypu veiksmų, naudodamas priemones, panašias į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens naudojamas priemones. Iš tiesų šie veiksmai paprastai nepatenka į asmeninio turto valdymą.

Apibendrinus teisinį reguliavimą bei siekiant nustatyti, ar Pareiškėja veikė kaip prekybininkas, būtina atskleisti esminius mokesčių mokėtojos interesus. Papildomai kalbant apie sąvoką „ekonominė veikla“ pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalį, reikia pažymėti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, jog ši sąvoka yra objektyvaus pobūdžio, nes veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus bei rezultatus (šiuo klausimu žiūrėti: 2006 m. vasario 21 d. J. K. of Huddersfield, C-223/03, Rink. p. I-1751, 47 ir 48 punktus ir nurodytą teismų praktiką).

Komisijos nuomone, Pareiškėja pagrįstai pripažinta apmokestinamuoju asmeniniu, o Inspekcija patikrinimo metu nustatė tikruosius jos ketinimus bei vadovaujantis išskirtinėmis aplinkybėmis, išskyrė dvi turto grupes, kurios papuolė į skirtingą apmokestinimo režimą. Pagal ESTT ir LVAT praktiką, paprastai veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją (veiklą) atlikęs subjektas, tačiau norint nustatyti, jog atitinkama veikla vykdoma siekiant nuolatinių pajamų, nėra svarbu, ar šia veikla siekiama gauti pelno (žiūrėti, pavyzdžiui, 2013-06-20 Sprendimo byloje Unabhangiger Finanzsenat Auenstelle Linz, C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413, 25 punktą; LVAT 2019-06-26 nutartį administracinėje byloje Nr. A-1083-602/2019), t. y. nuolatinių pajamų siekimas, kaip jis suprantamas pagal direktyvą, nėra tapatinamas su pelno siekimu. Iš mokesťinio ginčo medžiagos matyti, jog keletą metų iš eilės, konkrečiai 2014-12-16, 2017-04-26, 2018-06-20, 2018-09-27, 2019-11-29, 2020-10-15 ir 2021-08-11 mokesčių mokėtojos buvo įsigijami naujos statybos butai su dalimi žemės sklypo, kurie buvo įrengiami ir vėliau parduodami: 2014, 2017, 2019 ir 2021 metais įsigyta po 1 butą su žemės sklypo dalimi, o 2018 m. – 2. Visi šie butai, išskyrus įsigytą adresu: M. C. g. 2-21, Vilnius

(toliau tekste – M. C. g. 2-21) buvo parduoti. Butai buvo įsigijami įvairios kvadratūros, skirtinguose pastatų aukštuose ir kambarių tipų (2–3 kambarių).

LVAT 2020-05-13 nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-1789-575/2020, vertindamas asmens veiklą PVMĮ nuostatų prasme, pasisakė dėl turto padavimo pajamų dalies bendrame asmens pajamų biudžete. Nagrinėjamu atveju Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2007-02-05 iki tikrinamojo pradžios dirbo UAB "D1" Pareiškėjos su darbo santykiais arba jų esme atitinkančios susijusios pajamos 2018 m. sudarė 41 978,56 Eur, išskaičiuota pajamų mokesčio dalis – 6 297 Eur; 2019 m. sudarė 53 445,64 Eur, išskaičiuota pajamų mokesčio dalis – 10 515,32 Eur; 2020 m. sudarė 49 658,72 Eur, išskaičiuota pajamų mokesčio dalis – 9 931,75 Eur. Komisijai, įvertinus Pareiškėjos teiktas Metines pajamų mokesčio deklaracijas už 2018–2020 metus ir patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, matyti, jog pagrindinės pajamos ir išlaidos buvo susijusios su NT pardavimu ir įsigijimu (detalesiau atskleista 2022-04-14 patikrinimo akto Nr.(21.222 Mr)-FR0680-120 7 lentelėje). Taip pat įvertinus duomenis apie gautų pajamų iš NT panaudojimą (dalis pajamų buvo panaudota kito NT įsigijimui ir paskolos padengimui, tačiau ne maža dalis buvo padovanota / pervesta artimiesiems (seseriai ir sūnėnui, detaliau atskleista 2022-04-14 patikrinimo akto Nr.(21.222 Mr)-FR0680-120 2 lentelėje), leidžia teigti, jog sandoriai su nekilnojamoju turtu buvo reikšmingi, vertinant pajamų / išlaidų santykį.

Tai, jog mokesčių mokėtoja veikė kaip savo srities profesionalas, galime konstatuoti ir papildomai atkreipus dėmesį į tai, jog dalis NT buvo nupirktas neįrengtas (be sienų ir lubų tinkavimo ir dažymo, grindų paklojimo, vidinių durų, san. mazgų, pilno elektros tinklo išvedžiojimo ir pan.) arba įsigytas tik su daline apdaila (butai adresu: M. V. g. 9-58 (2014-04-28 preliminarios sutarties 1.1 punktą bei 2014-12-16 pirkimo–pardavimo sutarties 6.29 punktą; o 2018-02-01 pirkimo–pardavimo sutartyje nurodytas, jog butas parduotas be baldų ir įrangos); Tolminkiemio g. 20-6 (2018-09-27 pirkimo–pardavimo sutarties 1–2 priedai; o 2019-05-16 pirkimo–pardavimo sutartimi parduotas įrengtas). M. C. g. 1-73, 2016-09-28 preliminarios sutarties priedas; Linkmenų g. 58-64, 2019-04-24 preliminarios sutarties 4.1.7 punktą. M. C. g. 2-21 (baigtumas 85 procentai); Tvankstos g. 20-39 (baigtumas 86 procentai; buvęs pavadinimas Karaliaučiaus g. 9A). Tai, jog butai buvo įsigijami su daline apdaila, patvirtino ir pati Pareiškėja, Inspekcijai pateiktame 2021-12-06 paaiškinime, nurodydama, jog „visi mano pirkti butai buvo pirkti su daline apdaila <...> GPM nėra tikslus, nes buvo daroma pilna apdaila ir jos sąnaudos yra ne mažos <...>“. Taip pat Komisija, susipažinusi su pirkėjų paaiškinimais (pavyzdžiui, U. L., įsigijusio butą adresu: Tolminkiemio g. 20-15, paaiškinime nurodyta, jog butas buvo įsigytas su pilna apdaila, tačiau be baldų. M. N., įsigijusi butą adresu: Linkmenų g. 58-64, nurodė, jog butas buvo pilnai įrengtas bei parduotas su baldais. N. L. įsigijusi butą adresu: M. C. g. 1-73, nurodė, jog butas buvo įsigytas su pilna apdaila ir su baldais. C. H., įsigijęs butą adresu: Tolminkiemio g. 20-6, nurodė, jog butas buvo pilnai įrengtas ir parduotas su baldais. L. U. įsigijusi butą adresu: M. V. g. 9-58, nurodė, jog butas buvo įrengtas, parduotas be baldų ir buitinių technikos). Nors vykusio Komisijos posėdžio metu Pareiškėja buvo pristatoma kaip vyresnio amžiaus mokesčio mokėtoja, vaistininkė, tačiau tai nesutrukdė jai aktyviai domėtis NT įsigijimu bei per trumpą laiką patirtį su NT įsigijimu ir pardavimu susijus rūpesčius (ieškoti vystomo NT projekto, išsirinkti pageidautiną NT objektą, sudaryti preliminarią sutartį, sudaryti sandorį pas notarą, ieškoti statybos darbus atliekančių specialistų (apdailos specialistų, grindų klojėjų, santechnikų, elektrikų ir pan.), užsakyti statybines medžiagas bei rūpintis jų pristatymu, rūpintis komunalinių paslaugų užsakymu, užsakyti pagaminti ar suprojektuoti baldus, užsakyti / įsigyti buitinę techniką, o vėliau parduoti paskelbti apie turto pardavimą, ieškoti ir bendrauti su potencialiais pirkėjais, rūpintis notariniais NT pardavimo klausimais ir pan.). Šios aplinkybės leidžia daryti išvadą, jog dalis turto buvo įsigyta ne tenkinti asmeninius poreikius, o veikiant profesionaliai (žiūrėti LVAT 2021-02-10 nutartį administracinėje byloje Nr. eA-421-602/2021).

Siekiant nustatyti ekonominės veiklos savarankiškumą, reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdė veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, taip pat tai, kaip jis pats prisiėmė su savo veikla susijusią ekonominę riziką (šiuo klausimu žiūrėt 2000-01-27 Y. C., C-23/98,

ECLI:EU:C:2000:46 18 punktą; 2007-10-18 Sprendimo van der Steen, C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615 23 punktą; 2015-09-29 T. O., C-276/14, ECLI:EU:C:2015:635 34 punktą; 2016-10-12 Sprendimo byloje Nigl ir kt., C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764 28 punktą, 2020-09-16 Sprendimo byloje C-312/19, ECLI:EU:C:2020:711 40, 41 punktus). Komisijos posėdžiui metu Pareiškėjos atstovė nurodė, jog Pareiškėja viena įsigijo ją dominantį turta, kurio vėlesnį pardavimą lėmė eilė objektyvių aplinkybių (iš esmės visų butų techniniai trūkumai), taip pat patikslino, kad jai padėjo sūnėnas S. P.. Kaip matyti iš ginčo medžiagos, Pareiškėjos vardu buvo sudaromos preliminarios ir pirkimo–pardavimo sutartys, į jos sąskaitą banke (arba jai grynaisiais pinigais) buvo atliekami mokėjimai, kurie buvo naudojami kito turto įsigijimui, pavyzdžiui, 2018-02-01 pardavus butą adresu: M. V. g. 9-58, gautos lėšos buvo panaudotos buto adresu: Tolminkiemio g. 20-15 įsigijimui (2018-06-20; nors tuo metu buvo, prieš kelias dienas (2018-06-15) buvo parduotas butas (adresu: M. C. g. 1-73). Pardavus butą adresu: M. C. g. 1-73, lėšos panaudotos buto adresu: Tolminkiemio g. 20-6 įsigijimui ir paskolos grąžinimui, o netrukus, po kelių mėnesių, t. y. 2018-09-12 buvo parduotas butas adresu: Tolminkiemio g. 20-15 bei jau įsigytas (2018-09-27) minėtas Tolminkiemio g. 20-6 (detaliau 2022-04-14 patikrinimo Nr.(21.222 Mr)-FR0680-120 2 lentelė). Taip pat, kaip jau buvo minėta, Pareiškėja gautas lėšas iš NT pardavimo naudoja ne tik NT įsigijimui ir paskolos grąžinimui, tačiau dalį lėšų padovanoja bei pervedė seseriai D. R., arba pervedė bankiniu pavedimu sūnėnui S. P., panaudojo asmeniniams poreikiams tenkinti. Taigi, iš mokestinio ginčo medžiagos matyti, jog Pareiškėja aktyviai veikė (nuo NT preliminarios sutarties sudarymo, NT įsigijimo, skelbimo patalpinimo, pirkėjo suradimo iki turto pardavimo), sutartis sudarinėjo savo vardu, pajamas gaudavo į asmenines sąskaitas. Veikė greitai ir profesionaliai, nes kaip matyti 2018–2020 metais buvo parduoti 5 butai, gautos 529 000 Eur pajamos, iš jų: pagal 2018-02-01 pirkimo–pardavimo sutartį už 80 000 Eur parduotas butas bei 73/8191 dalys žemės sklypo adresu: M. V. g. 9-58; pagal 2018-06-15 pirkimo pardavimo sutartį už 104 000 Eur parduotas butas, 5624/820081 dalys žemės sklypo ir 1/180 dalis inžinierinių įrenginių adresu: M. C. g. 1-73; pagal 2018-09-12 pirkimo–pardavimo sutartį už 93 000 Eur parduotas butas ir 10/4123 dalių žemės sklypo adresu Tolminkiemio g. 20-15; pagal 2019-05-16 pirkimo pardavimo sutartį už 109 000 Eur parduotas butas ir 5/4123 dalys žemės sklypo adresu: Tolminkiemio g. 20-6; pagal 2020-06-26 pirkimo pardavimo sutartį už 143 000 Eur parduotas butas ir 30/11495 dalių žemės sklypo adresu: Linkmenų g. 58-64.

Sutiktina, jog vien tik turto įsigijimas ar tik pardavimas negali būti laikomas turto naudojimu siekiant gauti nuolatinių pajamų, t. y. ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalį bei PVMĮ 2 straipsnio 15 dalį. Be to, vien tik pardavimo sandorio apimtis negali būti kriterijus, pagal kurį asmens veikla gali būti pripažinta ekonomine veikla, patenkančia į Direktyvos 2006/112/EB ir PVMĮ taikymo sritį¹. Ekonominė veikla būdingas tęstinumas suprantamas kaip Pareiškėjos sudaromų sandorių atsikartojimas. Tai nevienkartinis, nuolatinis NT pirkimo–pardavimo sandorių sudarymas, jų skaičius (Pareiškėja pagal VĮ Registrų centro išrašą apie valdomą turta nuosavybės teise turėjo 16 NT objektų. Taip pat Pareiškėja deklaravo gyvenamąją vietą NT objektuose, pavyzdžiui, adresu: Tvankstos g. 12-7, Vilnius; Tvankstos g. 18-23, Vilnius), kurie jai nuosavybės teise nepriklausė. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovė negalėjo paaiškinti šių aplinkybių, motyvuodama tikrinamojo laikotarpio riba ir skundo dalyku. Tačiau, nagrinėjant NT pirkimo / pardavimo cikliškumą ir vertinant jį su kitomis patikrinimo metu nustatytais faktinėmis aplinkybėmis (gautų pajamų dydžiu bendrame mokesčių mokėtojos pajamų balanse; mokesčių mokėtojos prisiimta ekonomine rizika (per trumpą laiką buvo įsigytas ne vienas NT objektas)), galima daryti išvadą, jog cikliškumas atspindi Pareiškėjos veiklos modelį. Vėlgi primintina, kad dalis mokesčių mokėtojos įsigyto NT ir jo pardavimas vyko labai greitai. Tuo pačiu pastebėtina, jog teismai, vertindami greitą NT įsigijimą, jo pardavimą, įsigytą nemažą kiekį, reikalauja mokesčių mokėtojams pagrįsti, jog jie veikė įgyvendindami savininko (kuris paprastai patenka į asmeninio turto valdymą), o ne prekybininko interesus (žiūrėti LVAT 2020-05-13 nutartį administracinėje byloje Nr. eA-1789-575/2020).

¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019-04-03 nutartis administracinėje byloje Nr. A-627-442/2019;

Vadinasi, Pareiškėjos veiksmus galime pripažinti kaip atliekamus per tęstinį laikotarpį, siekiant gauti ekonominės naudos.

Komisija iš dalies sutinka su Inspekcijos išvada, jog patikrinimo metu, atsižvelgus į Pareiškėjos sandorių sudarymo intensyvumą ir pasikartojamumą, įvertinus sandorių skaičių, laiko tarpą tarp sandorių, dalis sandorių pripažinti atsitiktiniais, patenkančiais į asmeninių poreikių tenkinimo sritį, o dalis pripažinta ne atsitiktiniais bei patenkančiais į mokesčio reguliavimo sritį. Komisijai abejonių sukėlė buto su žemės sklypo dalimi adresu: Tolminkiemio 20-6, pardavimo pajamų priskyrimas asmeninimas poreikiams tenkinti bei šių pajamų nevertinimas apskaičiuojant PVM ir GPM bazę. Esminis šio NT turto priskirtinumas asmeninimas poreikiams tenkinti buvo argumentas, jog minėtame bute Pareiškėja deklaravo gyvenamąją vietą nuo 2018-11-20 iki 2020-01-03, nors minėtas turtas buvo įsigytas 2018-09-27 bei parduotas 2019-05-16. Kaip matyti, šio turto pirkėjai leido Pareiškėjai asmeniškai gyventi dar kurį laiką tarpą (porą mėnesių) po pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo. Sutiktina su Pareiškėjos argumentais, jog šioje dalyje mokesčių administratorius galėjo detaliau detalizuoti pajamų neapmokestinimo kriterijus, tačiau šios aplinkybės yra palankios mokesčių mokėtojais, todėl Komisija nesiekdama bloginti mokesčių mokėtojos padėties apie jas nepasisako.

Pareiškėja sudarytų sandorių sistema siekė uždirbti pelną ir iš vykdomos veiklos pastoviai gauti pajamų, šia veikla neabejotinai buvo siekiama ekonominės naudos ir ji turėjo versliškumo, savarankiškumo, tęstinumo požymių. Todėl mokesstinio patikrinimo metu pagrįstai konstatuota, kad daliai Pareiškėjos vykdytų NT pardavimo veiklai būdingi ekonominės veiklos požymiai. Taigi, Pareiškėja iš mokesstinio ginčo metu aptartų 7 butų su žemės sklypais įsigijimo ir beveik visų NT pardavimo aplinkybių, matyti, kad 2018–2020 metais, bendras atlygis skaičiuotas ir PVM apmokestinti tik trijų NT objektų butų su žemės sklypais adresu: M. C. 1-73, Tolminkiemio g. 20-15 ir Linkmenų g.58-64, pardavimo pajamos. Atitinkamai Pareiškėja vykdė aktyvius prekybos turtu veiksmus, kurių metu 3 sandoriais (iš sudarytų 7) viršijo nustatytą PVM ribą ir jai atsirado pareiga registruotis PVM mokėtoju bei sumokėti PVM, atitinkamai įgijo teisę pasinaudoti PVM atskaita.

Kaip matyti iš Pareiškėjos skundo argumentų, mokesčių mokėtoja sutinka su Linkmenų g. 58-64 apmokestinimu, tačiau siekia iš bendro atlygio sumos eliminuoti už butų adresu: M. C. 1-73 ir Tolminkiemio g. 20-15, pardavimą gautą atlygį, motyvuojant tuo, jog turtas buvo skirtas asmeniniams poreikiams tenkinti.

Primintina, kad Pareiškėja iš UAB "G1" pagal 2017-04-26 pirkimo–pardavimo sutartį už 78 135 Eur įsigijo 93 proc. baigtumo butą adresu: M. C. g. 1-73. Statyba įregistruota pagal 2017-06-09 užbaigimo aktą Nr. ACCA-100-170609-00206. Pareiškėja adresu: M. C. g. 1-73, gyvenamąją vietą deklaravo nuo 2018-02-17 iki 2018-08-22. Pateiktame 2021-10-29 paaiškinime mokesčių mokėtoja nurodė, kad butas buvo įsigytas iš santaupų bei buto įsigijimui B. K. AS Lietuvos skyriuje buvo gautas 66 410 Eur kreditas (2017-05-02 kredito sutartis Nr. 2400-2017-124271). Kaip matyti, butas buvo įsigytas su daline apdaila, todėl dėl gyvenimo turėjo būti įrengtas. Tuo pačiu pažymėtina, jog nuosekliai vertinant Pareiškėjos argumentus, teigiant jog šis NT turtas buvo naudojamas asmeninimas poreikiams tenkinti bei jo pardavimas buvo atsitiktinė veikla, matyti, jog mokesčių mokėtojos paaiškinimai šių aplinkybių nepatvirtina.

Pareiškėja skunde Komisijai nurodė bei pateikė informaciją, kad minėtu adresu dar negalėjo gyventi, nes buvo užsakomi baldai ir buitinė technika. Todėl statybos užbaigimo aktas negali būti laikomas atskaitos tašku, nes Pareiškėja jame negalėjo gyventi. Be to, Pareiškėja teigia, jog šiame bute buvo garso izoliacijos problemų, kurias bandė spręsti jos sūnėnas. Pasak Pareiškėjos, po to, kai buvo nuspręsta spręsti garso izoliacijos problemas, buvo priimtas sprendimas parduoti butą. Atitinkamai Inspekcija, pagal UAB "C1" pateiktą informaciją nustatė, kad internetiniame portale aruodas.lt skelbimas dėl buto, adresu: Mažvydo g. 1-73, pardavimo buvo patalpintas 2017-11-28, skelbime buvo nurodya, kad „parduodamas ypač moderniai ir kokybiškai įrengtas, visiškai naujas, dar neįgyventas butas <.....>“. Tai yra, prieš 81 dieną iki gyvenamosios vietos deklaravimo jau buvo patalpintas skelbimas apie šio buto pardavimą. Komisija pastebi, jog Pareiškėjos pateikti paaiškinimai dėl minėto buto pardavimo buvo

nenuoseklūs – Pareiškėja pateiktame 2021-09-19 paaiškinime nurodė, kad butas buvo parduotas dėl to, kad jos pajamos buvo pakankamai didelės, todėl norėjo trijų kambarių buto, kurį įsigijo adresu: Tolminkiemio g. 20-15. Vėlesniame 2022-02-01 paaiškinime nurodė, kad butas adresu: M. C. g. 1-73, parduotas dėl prastos jo kokybės, pateikti susirašinėjimais su UAB "G1" dėl prastos garso izoliacijos. Kartu nėra logiškai suprantama aplinkybė, jog butas, kuriame Pareiškėja siejo savo gyvenimo vietą, buvo draustas tik keletą mėnesių (2017-05-03–2018-08-13 laikotarpiu), t. y. laikotarpiu, kai jame turėjo būti atliekami statybos / remonto darbai. Analogiškai pasisakytina ir apie butą, adresu: Tolminkiemio g. 20-15 pardavimo aplinkybes. Šiame bute Pareiškėja gyvenamąją vietą deklaravo nuo 2018-08-22 iki 2018-11-30, Pareiškėjos vardu butas buvo draustas 2018-07-26–2018-11-30 laikotarpiu. Kas dar labiau patvirtina faktą, kad Pareiškėja šiuose objektuose savo gyvenimo vietos nesiejo.

Apibendrinus šiose dalyje Komisijos aptartas aplinkybes, pažymėtina, jog mokesčių mokėtojos argumentai, kad PVM prasme butų su žemės sklypų dalimis adresu: M. C. g. 1-73 ir Tolminkiemio g. 20-15, pardavimo pajamos neturėtų būti priskirtos ekonominei veiklai, nes buvo įsigyti asmeniniams poreikiams tenkinti, o jų pardavimas buvo atsitiktinė veikla, prieštarauja medžiagoje surinktiems įrodymais. Kartu akcentuotina, jog nuosekliai formuojamoje teismų praktikoje pabrėžiama, kad net tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas įsigyja turtą tam, kad tenkintų savo asmeninius poreikius, tai netrukdo šio turto vėliau naudoti siekiant vykdyti ekonominę veiklą, kaip ji apibrėžta Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalyje. Kaip jau buvo minėta šiame sprendime, ekonominės veiklos sąvoka yra objektyvaus pobūdžio, nes veikla vertinama, neatsižvelgiant į jos tikslus bei rezultatus (LVAT 2020-07-01 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1436-602/2020).

Dėl apskaičiuoto GPM (antrasis pažeidimas). Pareiškėja prašo butų pardavimo pajamoms taikyti GPMĮ numatytą lengvatą bei šią sumą priskirti neapmokestinamosioms pajamoms.

Pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą (prie neapmokestinamųjų pajamų) yra priskiriama – pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame gyventojas gyvenamąją vietą, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka, buvo trumpesnį negu šios dalies 53 punkte nurodytą laiką, gautos pajamos, kurios per vienus metus nuo tokio būsto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn yra panaudojamos kito Europos ekonominės erdvės valstybėje esančio gyvenamojo būsto, kuriame gyventojas teisės aktų nustatyta tvarka deklaruoja gyvenamąją vietą, įsigijimui.

Taigi tam, kad pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą įtvirtintos pajamos būtų neįskaitomos į GPM apmokestinamąsias pajamas, turi būti nustatytos šios būtinosios sąlygos: 1) tokias pajamas asmuo gavo pardavęs ar kitaip perleidęs nuosavybėn Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame jis trumpiau nei 2 metus teisės aktų nustatyta tvarka buvo deklaravęs gyvenamąją vietą; 2) pajamas iš tokio būsto pardavimo asmuo per vienerius metus nuo pardavimo panaudoja kito Europos ekonominės erdvės valstybėje esančio gyvenamojo būsto, kuriame jis teisės aktų nustatyta tvarka deklaruoja gyvenamąją vietą, įsigijimui.

Pareiškėja, remdamasi pastabose ir skunde pateikta informacija, laikosi pozicijos, kad mokesčių administratorius nepagrįstai atsisakė jai taikyti apmokestinimo lengvatą. Pasisakant dėl Pareiškėjos skundo motyvų, pirmiausia atkreiptinas dėmesys į tai, kad Komisija sprendama analogiško pobūdžio bylas, jau ne kartą savo sprendimuose pasisakė apie šios lengvatos priėmimo aplinkybes, kurios buvo atkartotos Inspekcijos skundžiamame sprendime. O būtent: GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nustatytos gautų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų apmokestinimo lengvatos buvo nustatytos Lietuvos Respublikos 2008-12-23 GPMĮ 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 131, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 18 (1) straipsniu įstatymu Nr. XI-111. Iš aptarto įstatymo projekto aiškinamojo rašto turinio² matyti, kad šių nuostatų atsiradimas buvo sąlygotas tuo metu buvusios ekonominės / finansinės krizės ir buvo skirtas tam, kad sudaryti sąlygas mokesčių mokėtojams,

² <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=-f3xm4f95m&documentId=TAIS.333070&category=TAK>

kurie parduoda būtent asmeniams tikslams (gyvenamajai vietai) naudotą nekilnojamąjį turtą nesuėjęs tuo metu galiojusiam 3 m. terminui (praėjus kuriam, turto pardavimo pajamos būtų neapmokestinamos), gautų pajamų neapmokestinti, jeigu objekte buvo 2 metus deklaruota gyvenamoji vieta, arba jeigu gyvenamoji vieta deklaruota trumpiau nei 2 metus, tačiau gautos pajamos per 1 metus panaudojamos kitam tai pačiai paskirčiai skirtam turtui įsigyti. Mokesčio administravimo tikslais šios normos taikymą įstatymų leidėjas susiejo su gyvenamosios vietos deklaravimo faktu, deklaravimą vertindamas ne kaip savitikslių dalyką, o kaip juridinį faktą, įprastai pagrindžiantį realų mokesčių mokėtojo gyvenimą nurodytoje vietoje ir nekilnojamojo turto panaudojimą būtent tam tikslui, su kuriuo įstatymų leidėjas sieja gautų pajamų neapmokestinimo galimybę. Tačiau nei įstatymų leidėjo įtvirtintas šios teisės normos turinys, siejantis neapmokestinimo galimybę su gyvenamosios vietos deklaravimo faktu, nei Pareiškėjos nurodytos aplinkybės, nesudaro pagrindo konstatuoti, kad mokesčių administratorius neturi teisinio pagrindo neleisti (arba priešingai, leisti) mokesčių mokėtojui pasinaudoti apmokestinimo išimtimi, nustatęs ir pagrindęs, jog vykdytų operacijų turinys ir juridiniai faktai neatitinka jų deklaruotų aplinkybių, remdamasis MAĮ 69 straipsnio 1 ar 2 dalies nuostatomis.

Be to, analizuojant formuojamą praktiką matyti, jog LVAT 2019-10-08 nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-3822-968/2019 ir 2020-02-26 nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-307-442/2020 pažymėjo, jog GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą imperatyviai reikalauja, kad parduotame gyvenamajame būste būtų ir gyventojų gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka. Gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymo 2 straipsnio 2 dalis nustatė, kad gyvenamosios vietos deklaravimas – gyvenamosios vietos adresą sudarančių ir kitų šiame įstatyme nustatytų duomenų pateikimas gyvenamosios vietos deklaravimo įstaigai. Šio įstatymo 10 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta, jog asmuo deklaruoja tik vieną gyvenamąją vietą, net jeigu vienu metu gyvena keliuose vietose. <...> Mokesčių administratorius nustatęs, kad pajamas mokesčių mokėtojas gavo pardavęs butą, kuriame jis teisės aktų nustatyta tvarka nebuvo deklaravęs gyvenamosios vietos, priėjo pagrįstą išvadą, jog nėra pagrindo minėto buto pardavimo pajamas pripažinti neapmokestinamosiomis pajamomis, nes nebuvo tenkinama būtina ir imperatyvi GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtinta sąlyga, reikalaujanti, jog pajamos turi būti gautos pardavus tik tokį gyvenamąjį būstą, kuriame pajamas gavęs asmuo teisės aktų nustatyta tvarka buvo deklaravęs savo gyvenamąją vietą. Teismo vertinimu, „Mokesčių mokėtojo motyvai dėl GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto taikymo neatsižvelgiant vien tik į formalius reikalavimus bei dėl MAĮ 10 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto turinio viršenybės prieš formą principo taikymo ginčo teisiniams santykiams nagrinėjamos bylos faktinių aplinkybių kontekste nėra reikšmingi“.

Kita vertus, šio ginčo aspektu yra svarbu, jog Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu įsigijo ne vieną NT objektą, kuris buvo įsigytas su daline ar ne pilna apdaila, o mokesčių mokėtojais juos įrengiant, deklaruojant gyvenamąją vietą trumpą laiką, netrukus NT objektai buvo parduodami, kas leidžia įtarti, jog mokesčių mokėtoja siekė pasinaudoti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtinta lengvata, todėl Inspekcija pagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas. Papildomai pastebėtina ir atsakant į pateiktus mokesčių mokėtojos argumentus, jog Pareiškėja savo gyvenamąją vietą deklaravo ir butuose, kurių ji nebuvo įsigijusi. Visa tai leidžia abejoti mokesčių mokėtojos motyvais, jog NT buvo įsigijamas, jame buvo gyvenama bei atsiradus techniniams nesklandumams, buvo perkamas kitas NT bei persikeliamas į jį gyventi. Todėl tai, jog aptartose bylose tiek mokesčių administratorius, tiek teisminės instancijos nenustatė būtinybės nukrypti nuo imperatyvių GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatų (siejiančių lengvatos taikymą su gyvenamosios vietos deklaravimu) taikymo, nesudaro pagrindo pripažinti, kad Inspekcija neturi teisinio pagrindo, kvalifikuodama NT pardavimo pajamas, taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas. Paminėtina, kad LVAT 2019-10-08 nutartimi administracinėje byloje Nr. A-3822-968/2018 mokesčio ginčo byla (kurioje buvo sprendžiamas ne tik ginčijamos lengvatos taikymo klausimas) buvo gražinta 1-osios instancijos teismui nagrinėti iš naujo ir galutinis ginčas išspręstas (konstatavus, jog GPMĮ mokesčio lengvata mokesčių mokėtojais, nepaisant deklaravimo aplinkybių, naudojosi nepagrįstai; Vilniaus apygardos administracinio

teismo sprendimas administracinėje byloje Nr. eI-1126-331/2020). Taigi, įvertinus aptartas aplinkybes ir tai, jog LVAT (2014-03-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-990/2014) yra pabrėžęs, kad net viena skirtinga faktinė aplinkybė gali suponuoti visiškai kitokio sprendimo priėmimą, nepaisant to fakto, kad išskelti reikalavimai gali būti identiški, nes visuomeniniai santykiai pasižymi įvairumu, dėl ko gali kisti ir teisinis tų santykių kvalifikavimas, Komisija neturi pagrindo sutikti su Pareiškėjos skundo motyvais, jog ji pagrįstai galėjo pasinaudoti gautų lėšų neapmokestinimu remiantis aplinkybe, kad aptartuose NT objektuose (kurie PVMĮ prasme buvo pripažinti ekonominės veiklos objektais) mokesčių mokėtoja buvo deklaravusi gyvenamąją vietą bei faktiškai gyveno.

Paminėtina ir tai, jog teismo praktikoje laikomasi nuoseklios pozicijos, jog MAĮ 69 straipsnyje nustatytas specialius mokesčių apskaičiavimo būdas yra taikomas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokesčių nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Patikrinimo metu konstatuota, jog Pareiškėjos gyvenamosios vietos deklaravimas perpardavimui įsigytuose butuose prieš pat pardavimą buvo vykdomas siekiant mokestinės naudos t. y. siekiant pasinaudoti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte numatyta lengvata ir siekiant išvengti GPM mokėjimo, nes: įsigyti butai Pareiškėjos nuosavybėje buvo trumpą laiką, greitai jie buvo parduoti; 2018 m. įsigyti 2 trijų kambarių butai Tolminkiemio g. 20: butas Nr. 15 įsigytas 2018-06-20, butas Nr. 6 – 2018-09-27, t. y. 3 mėn. laikotarpiu perkami du to paties kambarių kiekio, identiško ploto (58 kv. m), tame pačiame name esantys butai; Pareiškėja įsigytose butuose deklaravo gyvenamąją vietą ir greitai laiku po gyvenamosios vietos deklaravimo ar net prieš, internetiniame portale aruodas.lt buvo patalpinti skelbimai dėl šių butų pardavimo, tai yra gyvenamoji vieta buvo deklaruojama nusprendus butus parduoti (buto Tolminkiemio g. 20-15, gyvenamoji vieta deklaruota 2018-08-22, skelbimas patalpintas 2018-08-26; buto M. C. g. 1-73, pardavimo skelbimas buvo patalpintas 2017-11-28, gyvenamoji vieta deklaruota nuo 2018-02-17 bei patalpintame skelbime nurodyta, kad bute negyventa; nei viename iš įsigytų butų Pareiškėja gyvenamosios vietos nedeklaravo ilgesnį laiką – bute adresu: M. C. g. 1-73, gyvenamąją vietą deklaravo 6 mėnesius ir 5 dienas, bute adresu: Tolminkiemio g. 20-15, gyvenamąją vietą deklaravo 3 mėnesius ir 8 dienas.

Pareiškėja su pastabomis Inspekcijai, skunde Komisijai ir 2022-08-23 vykusio posėdžio metu didelį dėmesį skyrė pateiktiems įrodymams dėl sudarytų sutarčių su komunalinių paslaugų teikėjais bei patirtų išlaidų komunaliniams mokesčiams vertinimui. Komisija susipažinusi su šiais dokumentais pastebi, jog įsigijus NT turtą su daline apdaila arba neįrengtą, natūralu, statybinė elektra yra tiekama ribotą laiką ir pirkėjai turi nedelsiant sudaryti sutartis su paslaugų teikėjais. Taip pat įrengiant NT (visas turtas buvo parduotas įrengtas) naudojami elektros ir vandens kaštai. Susipažinus su sunaudotu kilovatvalandžių kiekiu ir sunaudotu vandens kubų skaičiumi, esminio išskirtinumo nėra nustatyta, vartojimo kiekiai palyginant maži.

Komisijos vertinimu, Inspekcija pagrįstai, taikydama MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, konstatavo, kad gyvenamosios vietos deklaravimo veiksmus Pareiškėja atliko siekdama mokestinės naudos, kad galėtų gautas NT pardavimo pajamas deklaruoti kaip neapmokestinamas pajamas. Todėl Inspekcija pagrįstai, atkūrusi dirbtinas mokesčių mokėtojos gyvenamosios vietos deklaravimo aplinkybes, Pareiškėjos gautas NT pardavimo pajamas kvalifikavimo kaip apmokestinamąsias. Kartu pastebėtina, jog mokesčių mokėtoja pasirinkusi tokį verslo vykdymo modelį, prisiėmė visą mokestinę riziką, susijusią su NT objektų pardavimu. Atitinkamai, siekis pasinaudoti mokesčio lengvata, neturėtų kelti jokių abejonių, o mokesčių mokėtojų veiksmai turėtų būti logiškai paaiškinami.

Atsakydama į Pareiškėjos argumentus dėl įrodinėjimo pareigos perkėlimo mokesčių mokėtojai (netinkamo MAĮ 67 straipsnio taikymo), pasisakydama, jog Pareiškėja neteisingai aiškina įrodinėjimo pareigos paskirstymo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčio mokėtojo taisykles (LVAT 2019-10-16 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1012-442/2019). Šiuo atveju, ne

mokesčių administratorius privalėjo pagrįsti faktą, jog Pareiškėjos gautos pajamos pateko į neapmokestinamųjų pajamų režimą, tačiau Pareiškėja, siekdama pasinaudoti mokesetine lengvata (nemokėti GPM), turėjo tinkamai ją naudoti.

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

Patvirtinti Inspekcijos 2022-07-05 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-159.

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

Komisijos pirmininkas	Evaldas Raistenkis
Komisijos narė	Jurgita Narkevičiūtė
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė