



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL G.B. SKUNDO**

2025 m. liepos d. Nr. S- (7-2025/71)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios komisijos pirmininkę, Jurgitos Narkevičiūtės, narių Gvidos Ivanauskienės (pranešėja), Raimondos Juodkaitės, išnagrinėjo G.B. (toliau – Pareiškėja) 2025-05-06 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, mokesčių administratorius) 2025-03-10 sprendimo Nr. (21.222 Mr)FR0682-53 dalies (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėja dalyvavo 2025-06-17 Komisijos posėdyje tiesiogiai, liudytojas D.S. – nuotoliniu būdu, Inspekcijos atstovas posėdyje nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė:

Komisija 2025-05-20 posėdyje išnagrinėjo Pareiškėjos 2025-05-06 prašymą atnaujinti skundo padavimo terminą Inspekcijos 2025-03-10 sprendimui Nr. (21.222 Mr) FR0682-53 apskųsti ir 2025-06-02 sprendimu Nr. S-2023/99 (7-2025/71) Pareiškėjos prašymą tenkino.

Pareiškėja prašo Komisijos panaikinti skundžiamą Inspekcijos sprendimą.

Pareiškėja skunde nurodo, kad Inspekcija neatsižvelgė į jos pastabas. Paaiškina, kad pasikeitus šeimyninėms aplinkybėms pardavė jai priklausantį nekilnojamąjį turtą (toliau – NT), įsigijo kitą turtą ir gyvena jame.

Pareiškėjos skunde Komisijai ir pastabose Inspekcijai nurodyta, kad NT, adresu: (duomenys neskelbtini), buvo statomas asmeninėms reikmėms, o ne ekonominei veiklai vykdyti. Šis namas buvo naudojamas kaip gyvenamasis. Šią aplinkybę patvirtina elektros energijos tiekimas (nuo 2016-08-25 elektros energijos tiekimą užtikrina AB „T“ ir AB „S“), palydovinės televizijos naudojimas (2016-08-25 buvo sudaryta 2 metų sutartis su AS „A“), vandens tiekimas (iki 2021 metų Pareiškėjas naudojosi sodų bendrijos „(duomenys neskelbtini)“ bendru gręžiniu, vėliau buvo įrengta centralizuota nuotekų valymo sistema), valymo įrenginių (2016-09-20 PVM sąskaita faktūra serija RirKa Nr. 2016148) ir šildymo sistemos naudojimas (UAB „U“ suskystintų dujų sistema).

Pareiškėja paaiškina, kad minėtas NT buvo parduotas siekiant įvykdyti finansinius įsipareigojimus. Pareiškėja mokesčių administratoriui pateikė paskolų sutarčių kopijas, įrodančias, kad negražinus skolų būtų prarasta dalis turto. Pareiškėja pažymi, kad žemės sklypas, adresu: (duomenys neskelbtini), buvo įsigytas po pirmojo turto pardavimo, siekiant užtikrinti šeimos būsto statybas.

Pareiškėja nurodo, kad parduotas NT, adresu: (duomenys neskelbtini) (toliau – Namas), buvo statomas ir naudojamas asmeninėms reikmėms. Tai patvirtina Pareiškėjos sudaryta

elektros teikimo sutartis ir atlikti mokėjimai už sunaudotą elektros energiją nurodytų adresu (2021-03-23 – 2021-11-30 laikotarpiu sumokėta 612,10 Eur). Pareiškėja pažymi, kad suvartotos elektros energijos deklaravimas ir mokėjimai buvo atliekami už ilgesnius laikotarpius, o ne kas mėnesį. Pareiškėjos teigimu, nekilnojamojo turto pirkėjos B.S. pateikti paaiškinimai neatspindi tikros situacijos, mokesčių administratorius privalėjo vadovautis Pareiškėjos pateiktais raštiškais liudininkų parodymais (kaimynų, sodo bendrijos (duomenys neskelbtini) pirmininko ir Pareiškėjos motinos N.B. pateiktais paaiškinimais), Pareiškėja juos asmeniškai pažinojo, jie yra patikimi liudininkai, kasdien matė jos šeimos gyvenimą ir tik jie galėjo suteikti išsamią informaciją. Pareiškėja paaiškina, kad Namas buvo pilnai įrengtas ir tinkamas gyventi. Namo pirkėjos B.S. nurodytas baldų ir buities reikmenų nebuvimas, Pareiškėjos nuomone, negali būti siejamas su „pilno įrengimo“ sąvoka, nes baldai ir asmeniniai namų apyvokos daiktai nebuvo parduodami kartu su Namu – jie buvo perkelti į kitą Pareiškėjos gyvenamąją vietą. Be to, sudarant Namo pirkimo–pardavimo sandorį B.S. nedalyvavo, ją atstovavo sutuoktinis D.S..

Skunde Komisijai ir pastabose Inspekcijai nurodoma, jog mokesčių administratorius taip pat neatsižvelgė į tai, kad Namas VĮ Registrų centre registruotas kaip šeimos turtas. Prieš parduodama Namą Pareiškėja privalėjo kreiptis į teismą ir gauti leidimą parduoti Namą, kad nebūtų pažeistos jos nepilnamečių vaikų teisės, kurie tuo metu gyveno minėtame Name (Vilniaus miesto apylinkės teismo 2021-01-25 nutartis). Pareiškėja šiuo adresu buvo deklaravusi gyvenamąją vietą nuo 2020-09-03 iki 2022-01-09. Nors 2022-01-17 Namo pirkimo–pardavimo sutarties 4.2 papunktyje nurodyta, kad šeimos turtu laikomas Pareiškėjai asmeninės nuosavybės teise priklausantis turtas, adresu: (duomenys neskelbtini), Pareiškėja pažymi, kad šis punktas įtrauktas į sutartį notaro nuožiūra.

Pareiškėja paaiškina, kad 85 500 Eur iš gautų 240 000 Eur už parduotą Namą buvo panaudoti naujo gyvenamojo namo, adresu: (duomenys neskelbtini), statyboms (šiąme name Pareiškėja gyvena kartu su vaikais). Pareiškėja teigia, kad pardavusi Namą įsigijo žemės sklypą (adresu: (duomenys neskelbtini)), jame pasistatė naują gyvenamąjį namą, kuriame deklaravo gyvenamąją vietą, todėl, vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatomis, Pareiškėja neturėjo prievolės skaičiuoti bei mokėti gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM) nuo gautų Namo pardavimo pajamų.

Pareiškėjos skunde Komisijai ir pastabose Inspekcijai išdėstytos aplinkybės, lėmusios NT pardavimą: 1) NT, adresu: (duomenys neskelbtini), buvo parduotas siekiant įvykdyti finansinius įsipareigojimus bei užtikrinti finansinį stabilumą; 2) butas, adresu: (duomenys neskelbtini), buvo parduotas Pareiškėjos vaikų tėvui S.O., siekiant užtikrinti jam tinkamas gyvenimo sąlygas po skyrybų; 3) Namo pardavimą lėmė asmeninės priežastys – po skyrybų didelio ploto Namas tapo nepraktišku vienišai motinai su vaikais. Pareiškėja pabrėžia, kad NT pardavimą kiekvienu atveju lėmė konkrečios asmeninės priežastys, o ne siekis gauti ekonominę naudą ir komercinės veiklos vykdymas.

Remdamasi minėtais argumentais, Pareiškėja prašo neskaičiuoti GPM ir pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) nuo gautų pajamų už parduotą Namą ir NT, adresu: (duomenys neskelbtini). Pareiškėja nurodo, kad iš dalies sutinka su papildomai apskaičiuotais mokesčiais nuo pajamų, gautų pardavus NT, adresu: (duomenys neskelbtini), ir (duomenys neskelbtini).

Pareiškėja taip pat prašo netaikyti baudų ir neskaičiuoti delspinigių už pavėluotą mokesčių sumokėjimą dėl sunkios socialinės ekonominės padėties: Pareiškėja šiuo metu viena augina dvi nepilnametes dukras, intensyviai ieško darbo pagal specialybę, Pareiškėjos pajamos apsiriboja vaikų tėvo teikiama parama, kurios užtenka tik būtiniausiems poreikiams. Pareiškėja pabrėžia, kad neturi ketinimų ateityje vykdyti NT prekybos ar panašios ekonominės veiklos.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino 2024-12-12 patikrinimo aktą Nr. (21.222Mr)FR0680-358 (toliau – Patikrinimo aktas) ir jame papildomai apskaičiuotą 39 196 Eur PVM ir 24 498,69 Eur GPM, apskaičiavo 11 795,64 Eur PVM delspinigių ir 5 401,84 Eur GPM delspinigių, skyrė 11 759 Eur PVM baudą ir 7 350 Eur GPM baudą.

Mokesčių administratorius atliko Pareiškėjos GPM patikrinimą už 2020-01-01–2022-12-31 laikotarpį ir PVM patikrinimą už 2022-01-01–2022-12-31 laikotarpį, kurio metu apskaičiavo 63 694,69 Eur mokesčių:

1) 39 196 Eur PVM už 2022 m. sausio mėn., taikant Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) nuostatas, nustačius, kad Pareiškėja, vykdydama NT pardavimo ekonominę veiklą, nuo 240 000 Eur gautų pajamų neapskaičiavo ir nedeklaravo pardavimo PVM;

2) 21 594,98 Eur GPM už 2021 m. ir 2022 m. laikotarpius, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, nustačius, kad Pareiškėja neapskaičiavo ir nedeklaravo GPM nuo 198 348 Eur pajamų, gautų už NT (Namo) pardavimą;

3) 2 903,71 Eur GPM už 2020 m. ir 2021 m., taikant GPMĮ nuostatas, nustačius, kad Pareiškėja neteisingai deklaravo NT, adresu: (duomenys neskelbtini), pardavimo apmokestinamųjų pajamų sumą ir nedeklaravo gautų nuomos pajamų.

#### ***Dėl vykdytų NT pardavimo sandorių***

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėja tikrintu 2020–2022 m. laikotarpiu sudarė tris NT pirkimo–pardavimo sandorius: perleido vieną butą ir vieną naujai pastatytą gyvenamąjį namą, pradėjo vystyti gyvenamojo namo statybas naujai įsigytame žemės sklype:

1) pagal 2022-01-17 pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėja pardavė Namą (adresu: (duomenys neskelbtini)) (2022-01-05 deklaracija apie statybos užbaigimą/paskirties pakeitimą: statybos darbai atlikti ūkio būdu, namo statybos pradžia – 2018 m., statybos pabaiga – 2021 m., baigtumas – 100 proc.). Žemės sklypas, kuriame buvo vykdomos gyvenamojo namo statybos, įsigytas pagal 2018-05-16 pirkimo–pardavimo sutartį, įsigijimo kaina – 34 800 Eur.

Žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), Pareiškėja įsigijo ir gyvenamojo namo statybas vykdė iš pajamų, gautų už parduotą NT, adresu: (duomenys neskelbtini) (2018-07-31 pirkimo–pardavimo sutartis, pardavimo pajamų suma – 150 000 Eur), ir (duomenys neskelbtini) (2018-01-25 pirkimo–pardavimo sutartis, pardavimo pajamų suma – 159 000 Eur). Šiuo adresu ((duomenys neskelbtini)) Pareiškėja kartu su nepilnamečiais vaikais atskirais laikotarpiais deklaravo gyvenamąją vietą.

Pareiškėja mokesčių administratoriui pateiktuose paaiškinimuose nurodė, kad Namas statytas asmeninėms reikmėms, planavo jame gyventi, tačiau nutrūkus šeimyniniams santykiams su sugyventiniu, buvo priimtas sprendimas Namą parduoti. Pats sodo sklypas buvo nepalankioje aplinkoje, šalia buvo sudegęs kaimynų namas, statybų eigoje į namą trenkė žaibas, sudegė apšiltinta stogo vata ir elektros instaliacija. Kita Namo pardavimo priežastis – neracionalus namo išplanavimas, nesėkmingi architektūriniai sprendimai, kuriuos priėmė S.O. (Pareiškėjos buvęs sugyventinis) ir kuris buvo įsitikinęs, jog šeimai reikia didesnio ploto namo, žadėjo prisidėti finansiškai ir fiziškai prie namo statybų, tačiau to nepadarė.

Pareiškėja taip pat nurodė, kad Name su savo vaikais faktiškai gyveno nuo 2020 m. gruodžio mėn. pabaigos iki 2022 m. sausio mėn. pradžios. Inspekcijos sprendime pažymėta, kad šiai aplinkybei patvirtinti Pareiškėja pateikė kaimynų ir mamos N.B. rašytinius paaiškinimus, 2021 m. sausio mėnesį darytas Namo fotonuotraukas, nurodydama, kad tuo metu Name faktiškai buvo galima gyventi; 2021-01-25 Vilniaus miesto apylinkės teismo nutartį

bei 2021-01-28 kredito sutarties specialiąją dalį, Pareiškėjos teigimu, patvirtinančius tai, kad Namas buvo skirtas šeimos poreikiams tenkinti; 2020-12-29 Pareiškėjos rašytą el. laišką, kuriame kredito įstaigos darbuotojui nurodoma, jog name bus pajungtas dujinis katilas ir paleistas šildymas; 2020-12-23–2022-12-02 UAB „U“ išrašytas sąskaitas faktūras už propano dujų balionus (Namas nebuvo prijungtas prie centralizuotos dujų tiekimo sistemos, dujos į Namą laikinai buvo tiekiamos naudojant propano dujų balionus). Pareiškėja nurodė, kad yra išsaugojusi tik dalį visų sąskaitų, o kitų pardavėjų (ne UAB „U“) vardu išrašytų sąskaitų nėra išsaugojusi, pateikė 2022-01-26 po Namo prijungimo prie centralizuotos dujų tiekimo sistemos AB „N“ Pareiškėjai pateiktą pirmąją sąskaitą už Name suvartotas dujas, kuri patvirtina, kad centralizuotai dujos į Namą buvo pradėtos tiekti tik 2022 m. sausio mėnesį; 2021-01-31–2021-11-31 AB „N“ sąskaitas už Name sunaudotą elektros energiją; 2020-08-05 Pareiškėjai UAB „Y“ rašytą el. laišką, kuriame Pareiškėja nurodo, kad ketina su vaikais įsikelti gyventi į Namą; 2020-09-01 nuotekų tinklų geodezinę nuotrauką, kad Namas faktiškai jau buvo prijungtas prie nuotekų tvarkymo centralizuotos sistemos; 2020-10-31–2021-12-30 UAB „Y“ išrašytą mokėjimo pranešimą ir 2022-11-11 geriamojo vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo sutartis, kurios, Pareiškėjos teigimu, patvirtina faktą, jog nuo 2020-10-31 Namas buvo prijungtas prie centralizuotų nuotekų valymo tinklų ir Pareiškėja mokėjo už Name susidarančių nuotekų tvarkymą; 2024-05-17 SB (duomenys neskelbtini) pažymą dėl į Namą tiekiamo geriamojo vandens, už kurį Pareiškėja yra atsiskaičiusi.

Pareiškėja paaiškinime pažymėjo, kad parduodama ir įsigydama gyvenamąjį būstą, ekonominės veiklos nevykdė (jos elgesyje akivaizdžiai nėra ekonominės veiklos pripažinimui būdingų tam tikrų požymių – savarankiškumo, tęstinumo ir ekonominės naudos siekimo), todėl Namas ir jam priskirtas žemės sklypas, tenkinę išimtinai šeimos poreikius, nelaikytini PVM objektu ir nuo jų pardavimo kainos PVM negali būti apskaičiuojamas.

Centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjos paaiškinimus ir pateiktus dokumentus, kurie, pasak Pareiškėjos, įrodo, jog Pareiškėja faktiškai gyveno Name, skundžiamame sprendime konstatavo, jog pateikti paaiškinimai ir dokumentai negali būti vertinami kaip pakankami įrodymai Pareiškėjos pozicijai pagrįsti. Tokią poziciją, Inspekcijos teigimu, pagrindžia žemiau nurodytos surinktos faktinės aplinkybės.

UAB „Y“ informavo, kad Name, adresu: (duomenys neskelbtini), tiekti vandens paslaugas pradėjo nuo 2022 m. vasario mėn., nuotekų tvarkymo sutartis sudaryta 2020-09-01, o mokestis skaičiuojamas pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą normą, nes neįrengtas skaitiklis. Taigi, Pareiškėjos nurodytu laikotarpiu šaltas vanduo Namui tiekiamas nebuvo, UAB „Y“ šiuo adresu tiekti vandens paslaugas pradėjo nuo 2022 m. vasario mėn. Pareiškėjai pardavus šį NT (Namas parduotas 2022 m. sausio mėn.).

Pagal SB (duomenys neskelbtini) pateiktą pažymą bendrijos nariams gręžinio vanduo buvo tiekiamas nemokamai, todėl nebuvo įrengtas vandens apskaitos skaitiklis, o gręžinio eksploatacijos išlaidos ir už sunaudotą elektros energiją gręžinio siurbliui buvo apmokama iš surinkto nario mokesčio. Duomenų apie faktinį Pareiškėjos vandens suvartojimą nepateikta.

UAB „L“ informavo, kad 2021-09-17–2022-12-31 laikotarpiu bendrovė su Pareiškėja nebuvo sudariusi sutarties dėl elektros energijos pirkimo–pardavimo. AB „S“ pateikė informaciją, kad Name, adresu: (duomenys neskelbtini), elektra įvesta buvusio savininko vardu. Pareiškėjos paraiška „Esamas vartotojas. Atvado tipo keitimas + leist. galios didinimas“ dujų įvedimui pateikta 2020-04-27, sutartis apmokėta 2021-08-10 (867,06 Eur), po atliktų rangos darbų grąžinta 74,63 Eur.

Pareiškėjos 2020-12-29 kredito įstaigos darbuotojui rašytame el. laiške nurodyta, kad Name bus pajungtas dujinis katilas ir paleistas šildymas. Dujų suvartojimui pagrįsti Pareiškėja pateikė 2020-12-23–2022-12-02 UAB „U“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras už propano dujų

balionus, tačiau krovinio pagal pateiktas PVM sąskaitas faktūras iškrovimo vieta: (duomenys neskelbtini). Pareiškėja paaiškino, kad suskystintų dujų iš UAB „U“ balionai buvo pristatyti į vieną vietą, adresu: (duomenys neskelbtini), dalis jų buvo pervežama asmeniniu automobiliu į Namą.

UAB „N“ nurodė, kad Name, adresu: (duomenys neskelbtini), Pareiškėjos vardu nuo 2018-05-22 iki 2021-12-26 iš viso deklaruotas 5,03 kW suvartotas elektros energijos kiekis, nuo 2021-03-23 iki 2021-11-30 atlikti mokėjimai 612,10 Eur sumai. Pagal Pareiškėjos pateiktas AB „N“ sąskaitas laikotarpiu nuo 2021-01-01 iki 2021-12-31 už Name sunaudotą elektros energiją nustatyta, kad už 2021 m. vasario mėn. PVM sąskaita faktūra išrašyta pagal 2021-02-22 faktiškai sutikrintus duomenis, 2021 m. sausio mėn., kovo–gruodžio mėn. rodmenys suvartotam elektros energijos kiekiui buvo skaičiuojami pagal vidurkį, faktinio elektros vartojimo nenustatyta.

Namo pirkėja B.S. paaiškino, kad apie turto pardavimą sužinojo 2021 m. rugpjūčio–rugsėjo mėn., pamačiusi skelbimą aruodas.lt portale (pagal „Diginet LTU“ pateiktą informaciją skelbimas apie parduodamą NT pirmą kartą aktyvuotas 2021-07-24, antrą kartą – 2021-09-18, skelbime nurodyta, kad Namas įrengtas ir pridurtas 91 proc. baigtumas, pardavėjas gali įrengti ir pridurti 100 proc. baigtumo). B.S. teigimu, įsigyjamas Namas nebuvo pilnai įrengtas, norint jame gyventi, reikėjo baldų ir kitų apyvokos reikmenų, pardavėjos žiniomis, Name iki jo įsigijimo niekas negyveno.

Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties 4.2 punkte nurodyta, kad parduodamas turtas nėra laikomas šeimos gyvenamąja vieta, šeimos turtu, o šeimos gyvenamąja patalpa laikomas Pareiškėjai asmeninės nuosavybės teise priklausantis turtas, adresu: (duomenys neskelbtini).

Skundžiamame sprendime pažymėta, kad Namas parduotas vos po kelių dienų pabaigus jo statybos darbus: 2022-01-05 deklaracija apie statybos užbaigimą/paskirties pakeitimą; 2022-01-17 Namų pirkimo–pardavimo sutartis.

Mokesčių administratorius nustatė, kad už parduotą Namą gautas lėšas (2022 m. – 240 000 Eur) Pareiškėja panaudojo tokiu būdu: gražino paskolą – 154 500 Eur, pervedė sugyventiniui S.O. 7 000 Eur, išsigrynino 61 500 Eur, sumokėjo 2 000 Eur už įsigytą žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), 15 000 Eur panaudojo kitoms išlaidoms apmokėti. Inspekcija vertino, kad didžioji dalis gautų NT pardavimo pajamų buvo panaudota paskolai gražinti, o ne naujo gyvenamojo būsto, adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijimo išlaidoms apmokėti.

Pareiškėja mokesčio tyrimo metu 2023-11-29 pateiktoje Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2022 metus gautas NT pardavimo pajamas priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms, kurioms taikytina GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte numatyta lengvata (per 1 metus nuo deklaruoto būsto perleidimo įsigytas kitas būstas, kuriame deklaruota gyvenamoji vieta);

2) pagal 2022-07-15 pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėja už 100 000 Eur perleido butą, adresu: (duomenys neskelbtini), ir žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), kuriuos įsigijo 2017-12-19 pagal turto iš varžytynių aktą už 76 000 Eur. Šiuo adresu atskirais laikotarpiais Pareiškėja deklaravo gyvenamąją vietą (nuo 2012-04-03 iki 2013-06-27; nuo 2014-12-18 iki 2016-04-03 ir nuo 2022-01-10 iki 2022-07-15).

Pareiškėja mokesčių administratoriui paaiškino, kad šis turtas priklausė jos buvusiam sugyventiniui S.O.. Kadangi jis turėjo finansinių sunkumų ir skolų antstoliams, Pareiškėja nupirko minėtą turtą iš varžytynių, atsiskaitant dalimis, ir investavo į šio seno turto renovaciją, kad turėtų kur laikinai gyventi su vaikais; dalį šio namo nuomojo. Pareiškėja šį turtą 2022 m. pardavė savo buvusiam sugyventiniui S.O., kad jis turėtų kur gyventi po išsiskyrimo.

Inspekcija pažymi, kad NT ((duomenys neskelbtini)) pirkimo–pardavimo sutarties 5.12 punkte nurodyta, jog Pareiškėja su nepilnamečiais vaikais NT pardavimo metu gyvena adresu: (duomenys neskelbtini).

S.O. mokesčių administratoriui nurodė, kad apie parduodamą turtą sužinojo apytiksliai 2022 m. pavasario pabaigoje – vasaros pradžioje iš savo vaikų motinos G.B. (Pareiškėjos). Bute iki jo įsigijimo kartais gyveno jis pats. S.O. teigė, kad nuo 2023-06-07 gyvenamąją vietą deklaravo adresu: (duomenys neskelbtini), tikėdamasis apsigyventi ir atnaujinti santykius su savo vaikų motina G.B..

UAB „N“ duomenimis, iki 2022-03-15 objektui, adresu: (duomenys neskelbtini), buvo sudaryta visuomeninio elektros tiekimo sutartis S.O. vardu; nuo 2022-03-16 iki 2022-06-30 – visuomeninio elektros tiekimo sutartis Pareiškėjos vardu; nuo 2022-07-01 iki 2022-07-31 – nepriklausomo elektros tiekimo sutartis Pareiškėjos vardu. Laikotarpiu nuo 2021-12-01 iki 2022-07-15 objekte suvartotas elektros energijos kiekis nebuvo deklaruotas, mokėjimai už suvartotą elektros energiją nebuvo atliekami.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja už 2022 m. parduotą NT, adresu: (duomenys neskelbtini), gautas pinigines lėšas (100 000 Eur) panaudojo tokiu būdu: 47 180 Eur išsigrynino; 4 000 Eur sumokėjo grąžindama avansą; 21 626 Eur grąžino įsiskolinimą UAB „C“; 11 160 Eur pervedė fiziniams asmenims; 16 034 Eur panaudojo kitoms išlaidoms apmokėti.

Pateiktoje Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2022 metus Pareiškėja deklaravo 100 000 Eur NT pardavimo pajamų ir 93 379,51 Eur šio turto įsigijimo išlaidų;

3) pagal 2021-09-17 pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėja įsigijo žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini); įsigijimo kaina – 33 000 Eur. Įsigytame žemės sklype Pareiškėja 2022 metais pradėjo vystyti gyvenamojo namo statybas, gyvenamojo namo baigtumas 2022 m. pabaigoje sudarė 57 proc.

Mokesčių administratorius pažymi, kad Pareiškėja už įsigijamą žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), sumokėjo 2 000 Eur avansą 2021-05-20, t. y. dar prieš parduodant Namą ir butą, adresu: (duomenys neskelbtini).

Pareiškėja naujai statomame name, adresu: (duomenys neskelbtini), laikotarpiais nuo 2022-07-14 iki 2022-09-21 bei nuo 2023-01-02 iki šiol deklaruoja gyvenamąją vietą.

Pareiškėja mokesčių administratoriui paaiškino, kad vienbutį gyvenamąjį namą, adresu: (duomenys neskelbtini), pradėjo statyti asmeninėms reikmėms, nes vaikai nuo 2019 metų lanko (duomenys neskelbtini) progimnaziją, kuri yra netoli nuo šio namo ir šio namo ateityje neplanuoja pardavinėti. Taip pat šalia gyvenamajame name, adresu: (duomenys neskelbtini), kuris nuosavybės teise priklauso Pareiškėjai, gyvena jos senyvo amžiaus tėvai, kuriems šiuo metu reikia nuolatinės rūpybos ir priežiūros.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad UAB „N“ pateiktais duomenimis, nuo 2022-10-20 iki 2022-10-31 objekte, adresu: (duomenys neskelbtini), buvo sudaryta visuomeninio elektros tiekimo sutartis, nuo 2022-11-01 objektui pasirinktas kitas nepriklausomas tiekėjas, laikotarpiu nuo 2022-10-20 iki 2022-10-31 suvartotas elektros energijos kiekis nebuvo deklaruotas, mokėjimai nebuvo atliekami. UAB „D“ informavo, kad sutartis elektros energijai tiekti adresu: (duomenys neskelbtini), sudaryta nuo 2022-11-01, pagal kurią buvo atliekami periodiniai mokėjimai.

UAB „Y“ nurodė, kad adresu: (duomenys neskelbtini)-12-14 gautas 1,92 Eur mokėjimas už vandenį, nuotekų tvarkymo sutartis sudaryta 2022-09-22. UAB „L“ 2021-09-17–2022-12-31 laikotarpiu su Pareiškėja nebuvo sudariusi sutarties dėl elektros energijos tiekimo. AB „S“ pateikė informaciją, kad (duomenys neskelbtini)-11-10 buvo pateikta paraiška dėl elektros įvedimo, išduotos prisijungimo sąlygos, bet klientė nevykdė numatytų darbų; 2022-03-09 klientė pateikė naują paraišką dėl elektros įvedimo, numatytas sąlygas įvykdė, elektra įvesta į

sklypą. Paraiška dujų įvedimui buvo pateikta 2021-11-10, gražinta Pareiškėjai papildyti trūkstamais dokumentais, tačiau nepapildyta, 2023-02-22 paraiška anuliuota, objektas pagal Pareiškėjos pateiktą prašymą nedujofikuotas.

Inspekcija, įvertinusi surinktus duomenis iš įvairių šaltinių (Pareiškėjos, pirkėjų, paslaugų tiekėjų ir kt.), mokestinio patikinimo metu ir skundžiamame sprendime konstatavo, kad Pareiškėjos atžvilgiu buvo nustatyti padaryti keturi mokestiniai pažeidimai.

**1 pažeidimas: Pareiškėja, vykdydama ekonominę veiklą, nedeklaravo 2022 m. sausio mėn. gauto 240 000 Eur atlygio, neapskaičiavo ir nesumokėjo PVM.**

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėjos sudarytiems NT pirkimo–pardavimo sandoriams būdingas atsikartojimas: 1) 2016-05-03 Pareiškėja įsigijo žemės sklypą, adresu: duomenys neskelbtini)–2018 m. vykdė sodo namo statybas, 2018-07-31 pardavė šį NT už 150 000 Eur; 2) 2017-06-05 Pareiškėja įsigijo žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini) m. vykdė jame gyvenamojo namo statybas, 2018-01-25 NT perleido už 159 000 Eur; 3) 2018-05-16 Pareiškėja įsigijo žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini)–2021 m. vykdė Namų statybas, 2022-01-17 NT perleido už 240 000 Eur; 4) 2017-12-19 įsigijo butą, adresu: (duomenys neskelbtini), atlikusi buto remontą 2022-07-15 butą pardavė už 100 000 Eur.

Inspekcijos teigimu, Pareiškėjos sudaryti NT perleidimo sandoriai laikotarpiu nuo 2018-01-01 iki 2022-12-31 buvo atlygintino pobūdžio, pajamos iš NT pardavimo sudarė didžiąją dalį visų Pareiškėjos gautų pajamų. Tikrintu laikotarpiu Pareiškėja ėjo bendrovės vadovo pareigas UAB „C“, kurios veikla – gyvenamųjų ir negyvenamųjų namų statyba, valdė šios bendrovės akcijas (atskirais laikotarpiais nuo 50 iki 100 proc. akcijų).

Mokesčių administratoriaus vertinimu, Pareiškėja neįrodė, jog tikrintu laikotarpiu nevykdė NT pardavimo ekonominės veiklos. Inspekcija nurodo, kad surinkti įrodymai patvirtina, jog Pareiškėja įsigijo NT, siekdama jį parduoti ir uždirbti pajamų, nors juose formaliai ir deklaravo gyvenamąją vietą. Todėl atkūrus dirbtinas gyvenamosios vietos deklaravimo aplinkybes, Pareiškėjos gautos NT pardavimo pajamos buvo perkvalifikuotos kaip apmokestinamosios pajamos iš vykdytos ekonominės veiklos.

PVMĮ 3 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatyta, jog tuo atveju, kai fizinis asmuo užsiima nekilnojamojo turto prekyba – stato (ar perka) ir parduoda namus (butus), tai tokia jo veikla laikoma ekonomine veikla ir yra PVM objektas. Pareiškėja 2018–2022 m., sudarydama NT pardavimo sandorius, pardavė 11 NT objektų (1 žemės sklypą, 1 sodo pastatą ir 1 garažą, adresu: (duomenys neskelbtini); 1 žemės sklypą, 1 sodo pastatą ir 1 ūkio pastatą, adresu: (duomenys neskelbtini); 233/612 žemės sklypo dalį ir butą, adresu: (duomenys neskelbtini); 1 žemės sklypą bei 1 gyvenamąjį namą, adresu: (duomenys neskelbtini) (Namą); 1 žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini)), vykdė ekonominę veiklą ir iš šios veiklos gavo 690 000 Eur pajamų (Patikrinimo akto 1 lentelė).

Atsižvelgus į nustatytą sandorių, kuriuose dalyvavo Pareiškėja, skaičių, jų sudarymo intensyvumą ir pasikartojimą, skundžiamame sprendime padaryta išvada, kad Pareiškėjos veikla nebuvo atsitiktinė, ji buvo tęstinė, Pareiškėja sudarytų sandorių sistema siekė uždirbti ir iš vykdomos veiklos nuolat gauti pajamų, šia veikla buvo siekiama ekonominės naudos ir ji turėjo versliškumo, savarankiškumo, tęstinumo požymių. Taigi, Pareiškėjos vykdytai NT pirkimo–pardavimo veiklai būdingi ekonominės veiklos požymiai.

Pareiškėja neteikė PVM apyskaitos (forma FR0608) ir nedeklaravo PVM nuo gautų pajamų. Nustatyta, kad Pareiškėja 2018 ir 2022 metais, sudarydama sklypų ir naujų pastatų pirkimo–pardavimo sandorius, vykdė ekonominę veiklą ir gavo atlygį, viršijantį 45 000 Eur ribą, bei turėjo prievolę PVM apyskaitose (forma FR0608) deklaruoti 41 653 Eur pardavimo PVM.

Vadovaujantis PVMĮ 57 straipsnio 1 dalimi, mokestinio patikinimo metu nustatyta Pareiškėjos atskaitomo 2 457 Eur PVM suma (Patikrinimo akto 9 lentelė).

Vadovaujantis PVMĮ 89 straipsnio 1 dalies nuostatomis, patikrinimo metu Pareiškėjai apskaičiuotas 39 196 Eur (41 653 Eur pardavimo PVM – 2 457 Eur pirkimo PVM) mokėtinas į biudžetą PVM už 2022 m. sausio mėn.

**2 pažeidimas: Pareiškėja 198 348 Eur gautas pajamas už parduotą NT (Namą), adresu: (duomenys neskelbtini), nepagrįstai priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms, neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM.**

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad mokestinio patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, dėl kurių Pareiškėjos sudaryti NT sandoriai negali būti laikomi su asmeninio turto valdymu susijusiais sandoriais, nes Pareiškėja žemės sklypuose vykdė ekonominę veiklą (vystė gyvenamųjų namų su priklausiniais statybą, formaliai jose deklaruodavo gyvenamąją vietą, tik įregistravusi gyvenamųjų namų baigtumą juos parduodavo). Todėl sandoriai, susiję su NT, pripažinti kaip sudaryti turint tikslą gauti pajamas, o ne atsitiktiniai, sudaryti siekiant savo šeimos asmeninių poreikių – turėti atitinkamą gyvenamąją vietą – tenkinimui.

Inspekcijos teigimu, išvadą, jog žemės sklypas, adresu: (duomenys neskelbtini), įsigytas ir jame pastatytas vienbutis gyvenamasis namas ne asmeniniams poreikiams tenkinti, bet perpardavimui, pagrindžia šios nustatytos aplinkybės:

1) Namas parduotas iškart po statybos darbų pabaigos (Namas įregistruotas 2022-01-05 deklaracija apie statybos užbaigimą/paskirties pakeitimą, parduotas 2022-01-17). Pareiškėja pradėjo planuoti Namą pardavimą, kai Namas dar nebuvo pilnai užbaigtas, jo baigtumas sudarė 91 proc.;

2) Pareiškėja keitė gyvenamosios vietos deklaravimo adresus, tuo pačiu adresu gyvenamąją vietą deklaravo kelis kartus: 3 kartus – (duomenys neskelbtini) (nuo 2012-04-03, nuo 2014-12-18 ir nuo 2022-01-10); 5 kartus – (duomenys neskelbtini) (nuo 2013-06-28, nuo 2016-04-04, nuo 2016-06-21, nuo 2018-12-04, nuo 2022-09-02), 2 kartus – (duomenys neskelbtini) (nuo 2016-06-09 ir nuo 2017-01-03), 2 kartus – (duomenys neskelbtini) (nuo 2022-07-14 ir nuo 2023-01-02);

3) Pareiškėjos nurodyti faktinės gyvenamosios vietos adresai nesutapo su deklaruotos gyvenamosios vietos adresais. Pareiškėja teigė, kad nuo 2018 m. rugsėjo mėn. iki 2021 m. jos ir nepilnamečių vaikų faktinė gyvenamoji vieta buvo adresu: (duomenys neskelbtini), o tuo metu gyvenamąją vietą deklaravo adresu: (duomenys neskelbtini) (iki 2018-12-03), (duomenys neskelbtini) (nuo 2018-12-04 iki 2020-09-02), (duomenys neskelbtini) (nuo 2020-09-03), o (duomenys neskelbtini), deklaruota gyvenamoji vieta tik nuo 2022-01-10 iki 2022-07-15. Pareiškėja mokesčių administratoriui paaiškino, jog gyvenamosios vietos buvo deklaruojamos dėl korespondencijos gavimo arba planavimo gyventi pagal deklaruotos gyvenamosios vietos adresą. Kiti faktinių gyvenamųjų vietų ir deklaruotų gyvenamųjų vietų neatitikimai yra dėl to, kad faktiškai daugiausia laiko pragyveno su vaikais, nors deklaravo gyvenamąsias vietas ten, kur planavo greitu metu gyventi. Kodėl gyvenamąją vietą tais pačiais adresais deklaravo kelis kartus, Pareiškėja paaiškinti negalėjo;

4) Namą pirkėja B.S. paaiškino, kad, jos žiniomis, Name iki jo pardavimo niekas negyveno;

5) Pareiškėja, įsigydama NT bei deklaruodama gyvenamąją vietą Namą adresu ((duomenys neskelbtini)), faktiškai negyveno minėtame būste, nes AB „S“, UAB „Y“ bei UAB „N“ pateikė duomenis, kad adresui tiekti vandens paslaugas pradėjo nuo 2022 m. vasario mėn., nuotekų tvarkymo sutartis sudaryta 2020-09-01, skaičiuojama buvo pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą normą, nes neįrengtas skaitiklis; deklaruotas 5,03 kW suvartotas elektros energijos kiekis, nuo 2021-03-23 iki 2021-11-30 atlikti mokėjimai 612,10 Eur sumai; dujų įvedimo sutartis apmokėta 2021-08-10 prieš atliekant 2022-01-17 pardavimo

sandorį. Patikrinimo metu Pareiškėja nepateikė duomenų apie dujų, elektros bei vandens faktinį suvartojimą adresu: (duomenys neskelbtini);

6) 6) Namų pardavimo pajamos (didžioji dalis) nebuvo panaudotos naujo gyvenamojo būsto, adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijimui. Tik nereikšmingos dalies pardavimo pajamų panaudojimas naujo turto įsigijimui nėra pagrindas išvadai, jog šioje situacijoje taikytina GPM lengvata ir iš šio turto pardavimo pajamos gautos neapmokestinamos GPM.

Patikrinimo metu pripažinta, kad Pareiškėja, žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijo ir jame Namą statė siekdama jį parduoti ir uždirbti pajamų, nors šiuo adresu formaliai ir deklaravo gyvenamąją vietą. Vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, atkūrus dirbtinas Pareiškėjos gyvenamosios vietos deklaravimo aplinkybes, Pareiškėjos gautos iš šio turto pardavimo pajamos kvalifikuotos kaip apmokestinamosios.

Inspekcija sprendė, kad patikrinimo metu surinkti faktiniai duomenys leidžia paneigti galimybę Pareiškėjai taikyti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte numatytą lengvatą, nes Pareiškėja piktnaudžiavo teise. Pareiškėja tik formaliai deklaravo gyvenamąją vietą parduotame būste, kurio negalima buvo laikyti teisės aktuose apibrėžta asmens gyvenamąją vietą (gyvenamoji vieta – pagrindinė vieta, kurioje asmuo faktiškai dažniausiai gyvena ir su kuria jis yra labiausiai susijęs). Todėl, vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostatomis, Pareiškėjos 2022 m. gautos 198 348 Eur Namų pardavimo pajamos (240 000 Eur pardavimo pajamos – 39 196 Eur pardavimo PVM) priskirtos apmokestinamosioms pajamoms.

#### ***Su Namų įsigijimu susijusios išlaidos***

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėja pagal 2018-05-16 NT pirkimo-pardavimo sutartį įsigijo žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), už 34 800 Eur bei patyrė 370,47 Eur sutarties sudarymo išlaidų.

Pareiškėja patikrinimo metu pateikė dokumentus 163 369,24 Eur sumai (iš jų 3 576,27 Eur PVM) Namų statybos išlaidoms pagrįsti (Patikrinimo akto 1 priedas). Inspekcija įvertinusi Pareiškėjos pateiktus dokumentus, nustatė, kad 138 109,89 Eur (iš tos skaičiaus 1 119,27 Eur pirkimo PVM) išlaidų suma nesusijusi su Namų statybos išlaidomis, ir konstatavo, jog ši suma negali būti priskirta apmokestinamąsias pajamas mažinančioms išlaidoms, nes:

1. UAB „E“ krovinių važtaraščiuose nurodyta Pareiškėjos įsigytų prekių (betono mišinio) iškrovimo vieta kitu adresu ((duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini));

2. UAB „F“ duomenimis, Pareiškėjos prašymu kito asmens vardu išrašyta PVM sąskaita faktūra anuliuota, prekės pagal šią sąskaitą nebuvo pristatytos;

3. Pareiškėjos įsigytos prekės buvo pristatytos kitų objektų adresais: prekės iš UAB „G“ ((duomenys neskelbtini)), iš UAB „H“ ((duomenys neskelbtini));

4. UAB „I“, UAB „T“, UAB „J“, UAB „K“, UAB „M“, UAB „N“, UAB „O“ PVM sąskaitos faktūros išrašytos kitų asmenų vardu;

5. Pareiškėja pateikė (duomenys neskelbtini) išrašytas sąskaitas faktūras 129 203,80 Eur sumai už atliktus statybos darbus. Pareiškėja nurodė, kad rangovą rado pagal skelbimus. Pareiškėja neprisiminė apie sutarties sudarymą, tarp savo dokumentų sutarties nerado, nes galimai neišsaugojo, o iš rangovo įmonės dar negavo prašomų dokumentų. Siekiant nustatyti Pareiškėjos sudarytų sandorių su (duomenys neskelbtini) aplinkybes, išsiųstas paklausimas Čekijos Respublikos mokesčių administratoriui. Čekijos mokesčių administratoriaus teigimu, (duomenys neskelbtini) pateikė atsakymą, kad neturėjo verslo santykių su Pareiškėja, todėl negali pateikti jokių prašomų dokumentų apie sudarytus sandorius su Pareiškėja.

Atsižvelgus į pirmiau išdėstytą, patikrinimo metu vertinta, kad Pareiškėja iš nurodytos Namų statyboms patirtų išlaidų 163 369,24 Eur sumos išlaidoms, mažinančioms apmokestinamąsias pajamas, gali priskirti tik 27 716,37 Eur (iš tos sumos 2 457 Eur pirkimo PVM) išlaidų bei 35 170,47 Eur žemės sklypo įsigijimo išlaidų.

**3 pažeidimas: Pareiškėja perleisto NT, adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijimo išlaidoms nepagrįstai priskyrė su turto įsigijimu nesusijusias išlaidas, tokiu būdu sumažino apmokestinamąsias pajamas, nuo gautų pajamų neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM.**

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėja pagal 2017-12-19 turto pardavimo iš varžytinių aktą už 76 000 Eur sumą įsigijo 68,33 kv. m. butą, adresu: (duomenys neskelbtini); bei 0,0612 ha žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini).

Pareiškėja paaiškino Inspekcijai teigė, jog šiame bute buvo atliktas turto rekonstravimo remontas, buvo keičiamas visas stogas (namas yra senas, žemiausios energetinės klasės ir buvo netinkamas gyventi, vargino lietaus pratekėjimai ir pelėsis), taip pat buvo pilnai pakeista būsto vandentiekio ir šildymo sistema (anksčiau buvo fiksuotas draudiminis įvykis, vamzdžiai buvo kiauri, pylėsi vanduo tarp būsto pertvarų ir būsto viduje buvo didelė juodojo pelėsio koncentracija). Pareiškėja pateikė patirtas remonto išlaidas patvirtinančius dokumentus 17 379,51 Eur sumai (Patikrinimo akto 10 lentelė), tačiau išduotų leidimų atlikti kapitalinį remontą ar statinio rekonstrukciją nepateikė.

Pareiškėja pateikė UAB „P“ dujinio katilo pardavimo dokumentą, kuriame neidentifikuotas asmuo, įsigijęs prekę; vietinės dujų tiekimo sistemos, esančios bute, nuotraukas bei naują dujinį katilą bute sumontavusio vaikų tėvo S.O. draugo T.B. paaiškinimą. Pareiškėja paaiškino, kad asmeniškai j tai, kad pardavimo dokumente nėra nurodyti pirkėjo asmens duomenys, nekreipė dėmesio, o už jos įsigytą ir vėliau bute sumontuotą dujinį katilą, tikėtina, buvo sumokėta jos arba jos vaikų tėvo S.O. mokėjimo kortele. Papildomai nurodė, kad iš esmės pertvarkant butą buvo perdaryta buto šildymo ir šalto bei karšto vandens tiekimo sistema, tačiau tai patvirtinančių dokumentų Pareiškėja nepateikė. UAB „P“ nurodė, kad katilo pardavimas buvo įformintas tik kasos aparato čekiu, be PVM sąskaitos faktūros, todėl papildomos informacijos pateikti negali. Atsižvelgus j tai ir vadovaujantis GPMĮ 19 straipsnio 3 dalimi, 1 107,59 Eur dujinio katilo išlaidos nepriskirtos su turto įsigijimų susijusioms išlaidoms.

Pareiškėja išlaidoms patvirtinti taip pat pateikė prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitus: 2019-11-26 V.V. išrašytą kvitą 3 000 Eur sumai už statybos darbus (stogas); 2022-01-31 R.D. išrašytą kvitą 2 259 Eur sumai už stogo demontavimo darbus; 2022-02-28 R.D. išrašytą kvitą 2 792 Eur sumai už stogo konstruktyvo montavimą, konstrukcijų sutvirtinimą ir stogo lyginimą; 2022-03-31 R.D. išrašytą kvitą 4 304 Eur sumai už stogo apšiltinimą, vatą, difuzinės plėvelės įrengimą, skardinės dangos montavimą. Pareiškėja mokesčių administratoriui nurodė, kad pagal 2019-11-26 prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitą (išrašytas V.V.) buvo bandoma atlikti minimalius būtiniausias stogo remonto darbus pigiau, tačiau ir po pataisymų stogas toliau leido vandenį ir pelijo namo konstrukcijos.

Pareiškėja pateikė 2024-05-15 R.D., atlikusio darbus pagal 2022-01-03, 2022-02-28 ir 2022-03-31 prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitus, paaiškinimą, kuris patvirtino, kad bute, adresu: (duomenys neskelbtini), buvo atliekami stogo keitimo darbai – keičiama sena susidėvėjusi stogo danga, ardamos lubų ir pertvarų konstrukcijos, demontuojamas supelijęs apšiltinamasis stogo vatos sluoksnis, keičiamos drėgmės, pelėsio ir graužikų pažeistos medinės konstrukcijos.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad pagal GPMĮ 19 straipsnio nuostatas turto įsigijimo kainai priskiriamos gyventojų (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį) atlikto turto rekonstravimo ir / arba kapitalinio remonto, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatyme (toliau – Statybos įstatymas), išlaidos. Paprastuoju remontu Statybos įstatyme apibrėžta tokia statyba, kuria siekiama tik atnaujinti statinį jo nerekonstruojant ar kapitališkai neremontuojant. Statinio kapitalinis remontas – statyba, kurios tikslas – pertvarkyti statinį: pakeisti statinio laikančiąsias konstrukcijas, nekeičiant statinio išorės matmenų (ilgio,

pločio, aukščio ir pan.). Statinio kapitalinio remonto metu laikančiosios konstrukcijos pertvarkomos, kai jos stiprinamos (išskyrus esamų angų užtaisymą), silpninamos pakeičiant (dalis jų ar visos) to paties ar kito tipo laikančiosiomis konstrukcijomis. Statinio rekonstravimas – statyba, kurios tikslas – perstatyti statinį: pakeisti statinio laikančiąsias konstrukcijas, pakeičiant statinio išorės matmenis (ilgį, plotį, aukštį ir pan.).

Įvertinusi Pareiškėjos pateiktus dokumentus, Inspekcija sprendė, jog Pareiškėja išlaidoms priskyrė patirtas buto apstatymo, įrengimo, buitinės technikos įsigijimo išlaidas (8 024,51 Eur iš 17 379,51 Eur), kurios negali būti priskirtos NT rekonstravimo ir kapitalinio remonto išlaidoms, kaip tai numatyta Statybos įstatyme.

Atsižvelgus į Statybos įstatymo nuostatas, mokestinio patikrinimo metu vertinta, kad buto, adresu: (duomenys neskelbtini), patalpų įsigijimo ir remonto išlaidoms priskirta 9 355 Eur (iš 17 379,51 Eur sumos pagal pateiktus dokumentus) išlaidų pagal prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitus (2 259 Eur 2022-01-31 + 2 792 Eur 2022-02-28 + 4 304 Eur 2022-03-31) ir apskaičiuota 85 355 Eur (76 000 Eur įsigijimo kaina + 9 355 Eur remonto išlaidos) buto bei žemės sklypo įsigijimo bei su turto remontu susijusių išlaidų.

**4 pažeidimas: Pareiškėja nedeklaravo gautų NT nuomos pajamų, neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM.**

Pagal 2020-04-01 gyvenamųjų patalpų nuomos sutartį Pareiškėja G.M. perdavė laikinai valdyti ir naudotis antrame aukšte esančiomis gyvenamosiomis patalpomis 23,31 m<sup>2</sup>, adresu: (duomenys neskelbtini). Nuomininkas įsipareigojo mokėti mėnesinį 500 Eur nuomos mokestį. Pagal 2021-02-17 gyvenamųjų patalpų nuomos sutarties nutraukimo susitarimą nuo 2021-02-18 patalpų nuomos sutartis nutraukta.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2020 m. gavo 4 500 Eur, 2021 m. – 803 Eur NT nuomos pajamų, kurios pagal GPMĮ 6 straipsnio nuostatas apmokestinamos taikant 15 proc. GPM tarifą.

Inspekcija skundžiamame sprendime akcentuoja, kad byloje kilęs ginčas dėl ekonominės veiklos pripažinimo ir atitinkamai tik dėl vieno sudaryto sandorio (2022-01-17 pirkimo–pardavimo sutartimi parduotas naujai pastatytas Namas) apmokestinimo PVM, taip pat dėl GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte numatytos lengvatos taikymo šio Namo pardavimo pajamoms.

#### **Dėl ekonominės veiklos pripažinimo**

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėja NT pirkimo–pardavimo sandorius sudarė savarankiškai, t. y. savarankiškai sprendė su šia veikla susijusius klausimus, pati įsigydavo žemės sklypus, pati organizavo gyvenamųjų namų statybą, pardavė žemės sklypus ir gyvenamuosius namus.

Veiklos tęstinumas suprantamas kaip gyventojų sudaromiems sandoriams būdingas atsikartojimas, nevienkartinis, nuolatinis nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorių sudarymas, jų skaičius. Mokesčių administratorius nustatė (to neginčija ir pati Pareiškėja), kad laikotarpiu nuo 2018 iki 2022 m. Pareiškėja 4 sklypuose statė gyvenamuosius namus ir tuo pačiu laikotarpiu pardavė 3 naujai pastatytus NT objektus:

1) 2018-01-25 gyvenamąjį namą ir žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), už 159 000 Eur (statybos pradžia ir pabaiga – 2017 m.);

2) 2018-07-31 gyvenamąjį namą ir žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), už 150 000 Eur (statybos pradžia – 2017 m., pabaiga – 2018 m.);

3) 2022-01-17 Namą ir žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), už 240 000 Eur (statybos pradžia – 2018 m., statybos pabaiga – 2021 m.);

4) vykdė gyvenamojo namo statybas 2021 m. rugsėjo mėn. įsigytame žemės sklype, adresu: (duomenys neskelbtini) (statybos pradžia ir pabaiga – 2022 m.); šis NT objektas priklauso Pareiškėjai asmeninės nuosavybės teise iki šiol.

Inspekcija akcentuoja, kad Pareiškėjos vystyti NT projektai, vertinant laiko požiūriu, buvo vystomi vienas paskui kitą arba net vienu metu. Pareiškėja nuolat, tam tikrais laikotarpiais vystė kelis NT objektus: pirko NT, vykdė statybas bei ieškojo potencialių pirkėjų. Pareiškėjos veikla vyko tęstinį laikotarpį. Inspekcija pažymi, kad apskaičiuojant PVM apmokestinamąją bazę buvo eliminuoti sandoriai, vykę iki 2022 m.; mokėtinas į biudžetą PVM (39 196 Eur) Pareiškėjai apskaičiuotas tik nuo gautų pajamų (240 000 Eur) už parduotą Namą pagal 2022-01-17 pirkimo–pardavimo sutartį.

Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjos sudaryti NT perleidimo sandoriai buvo atlygintino pobūdžio, pajamos iš NT pardavimo buvo vienas iš pagrindinių Pareiškėjos pajamų šaltinių. O tai atitinka ir dar vieną ekonominės veiklos požymį – versliškumą. Tai reiškia, kad visa veikla nuo pat jos vykdymo pradžios turėjo tikslą gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos.

Inspekcija nesutinka su Pareiškėjos argumentais, kad ginčo sandoriai priskirtini prie atsitiktinio ir asmeninio pobūdžio sandorių, kuriuos lėmė tik susiklosčiusios gyvenimo situacijos. Atsitiktiniai sandoriai yra nesusiję su ekonominės naudos gavimu, t. y. asmeninio pobūdžio sandoriai, kuriais nors ir per trumpą laiko tarpą parduodami keli tapatūs daiktai, tačiau turto pardavimas susijęs su negalėjimu tuo turtu naudotis, bet ne su pelno gavimu. Tokiems sandoriams priskiriama asmeninio būsto, asmeninės transporto priemonės pardavimas ir jie nereiškia veiklos vykdymo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2006-06-16 sprendimas adm. byloje Nr. A-5-902/2006). Skundžiamame sprendime nurodyta, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjos asmeninio pobūdžio sandoriui priskirtas tik 2022-04-15 sudarytas buto pardavimo vaikų tėvui S.O. sandoris, nuo gautų 100 000 Eur pajamų mokėtinas į biudžetą PVM Pareiškėjai neapskaičiuotas.

Pareiškėjos argumentai ir rašytiniai duomenys, kad Namas buvo įsigytas turint tikslą jame gyventi, vertinant juos su kitomis nustatytomis mokestinio patikrinimo metu aplinkybėmis, Inspekcijos nuomone, nepaneigia išvados, jog ginčo sandoris priskirtinas ekonominei veiklai PVMĮ nuostatų prasme.

#### ***Dėl GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatų taikymo***

Inspekcija skundžiamame sprendime nurodė, kad nagrinėjamu atveju pagrįstai buvo taikytos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos, nes buvo būtina atkurti iškreiptas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Nors Pareiškėja siekia įrodyti, kad ji faktiškai gyveno ir (ar) ketino gyventi pastatytame Name, tačiau byloje nustatyta, kad Pareiškėja įsigydavo žemės sklypus, kuriuose statė gyvenamuosius namus, ir juos pardavė. Dėl to Pareiškėjos gyvenamosios vietos deklaravimo aplinkybės nepaneigia, kad jos tikslas buvo pasinaudoti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nurodyta lengvata ir išvengti GPM mokėjimo.

#### ***Dėl delspinigių ir baudų***

Vadovaujantis PVMĮ 123 straipsnio 1 dalimi, GPMĮ 36 straipsnio 2 dalimi, MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu, 97 straipsnio 2 dalimi, 98 ir 99 straipsniais, 66 straipsnio 4 dalimi, nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotų 39 196 Eur PVM ir 24 498,69 Eur GPM patikrinimo akto tvirtinimo metu Pareiškėjai apskaičiuotos mokėtinos 11 795,64 Eur PVM ir 5 401,84 Eur GPM delspinigių sumos (delspinigių apskaičiavimas pridėtas prie skundžiamo sprendimo).

Inspekcija nurodo, kad veikloje nustatytos atsakomybę lengvinančios (patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir patikrinimui teikė paaiškinimus bei dokumentus; iš dalies sutinka su padarytais pažeidimais) ir sunkinančios aplinkybės (mokesčiai apskaičiuoti taikant turinio viršenybės prieš formą principą pagal MAĮ 69 straipsnio

1 dalies nuostatas; dėl mokesčių mokėtojos tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui, kai nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų), Pareiškėjai skirtos 30 proc. dydžio baudos, t. y. 11 759 Eur (39 196 Eur x 30 proc.) PVM bauda ir 7 350 Eur (24 498,69 Eur x 30 proc.) GPM bauda.

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

Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos Sprendimas dalyje dėl 39 196 Eur PVM, 21 594,98 Eur GPM ir su šiais mokesčiais susijusių sumų (sankcijų) tvirtintinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju kilo dėl 39 196 Eur PVM, 21 594,98 Eur GPM ir su šiais mokesčiais susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumo, nustačius, kad Pareiškėja, vykdydama NT pardavimo ekonominę veiklą, nuo gautų pajamų neapskaičiavo ir nedeklaravo pardavimo PVM, taip pat pateiktoje 2022 metų Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje (forma GPM311) nepagrįstai gautas NT pardavimo pajamas priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatas. Akcentuotina, kad ginčas dėl papildomai apskaičiuoto 2 903,71 Eur GPM ir su juo susijusių sumų, apskaičiuotų nuo Pareiškėjos 2020 m. ir 2021 m. gautų NT nuomos pajamų, nevyksta, todėl Komisija šiuo klausimu plačiau nepasisako.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvadomis ir nurodo, kad nevykdė ekonominės NT pirkimo–pardavimo veiklos; NT, adresu: (duomenys neskelbtini), buvo parduotas siekiant įvykdyti finansinius įsipareigojimus bei užtikrinti finansinį stabilumą; butas, adresu: (duomenys neskelbtini), buvo parduotas Pareiškėjos vaikų tėvui S.O., siekiant užtikrinti jam tinkamas gyvenimo sąlygas po skyrybų; Namų pardavimą lėmė pasikeitusios gyvenimo aplinkybės – skyrybos su vaikų tėvu (didelio ploto namas tapo nepraktišku vienišai motinai su vaikais). Pareiškėja pabrėžia, kad NT pardavimą kiekvienu atveju lėmė konkrečios asmeninės priežastys, o ne siekis gauti ekonominę naudą ir komercinės veiklos vykdymas. Pareiškėja tvirtina, kad parduotame Name gyveno kartu su vaikais (šiam Name buvo deklaruota ir jų gyvenamoji vieta), per mažiau kaip metus nuo pardavimo gautas lėšas už parduotą Namą investavo į naują gyvenamąjį būstą, kuriame taip pat deklaravo gyvenamąją vietą ir šiuo metu gyvena. Pareiškėja taip pat prašo netaikyti baudų ir neskaičiuoti delspinigių už pavėluotą mokesčių sumokėjimą dėl sunkios socialinės ekonominės padėties: Pareiškėja šiuo metu viena augina dvi nepilnametes dukras, ieško darbo pagal specialybę, Pareiškėjos pajamos apsiriboja vaikų tėvo teikiama parama, kurios užtenka tik būtiniausiems poreikiams. Pareiškėja pabrėžia, kad neturi ketinimų ateityje vykdyti NT prekybos ar panašios ekonominės veiklos.

Pažymėtina, kad nagrinėjamo ginčo atveju Pareiškėja iš esmės neginčija skundžiamo sprendimo bei Patikrinimo akto (taip pat ir šio Komisijos sprendimo) aprašomosiose dalyse detalios aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir pateikia konkrečius nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvus. Atsižvelgdama į tai, kad mokestinio ginčo dalyką lemia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija sprendime pasisakys dėl skundžiamo sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde nurodytus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus Sprendimu motyvus ir reikalavimus.

#### ***Dėl ekonominės veiklos***

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjos laikotarpį nuo 2018 iki 2022 m. žemės sklypų įsigijimo, gyvenamųjų namų statybos ir pardavimo aplinkybes, padarė išvadą, kad Pareiškėja vykdė savarankišką, tęstinę ekonominę

su NT prekyba susijusią veiklą, todėl Namu (su jam priskirtu žemės sklypu) pardavimo sandorį priskyrė ekonominei veiklai ir atitinkamai apmokestino PVM.

PVM – tai bendrasis vartojimo mokestis, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis. Pirmiausia akcentuotina, jog siekiant užtikrinti Europos Sąjungos vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo PVM tvarką, buvo harmonizuota Sąjungos teisė, įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu tapo 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva), kurios 9 straipsnyje yra pateikiami apmokestinamųjų asmenų apibrėžimai: „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.

PVM direktyvos nuostatas įgyvendina nacionaliniai teisės aktai, t. y. PVMĮ. PVMĮ yra pateikiama apmokestinamojo asmens sąvoka, kuri suprantama kaip Lietuvos Respublikos arba užsienio apmokestinamasis asmuo (PVMĮ 2 straipsnio 2 dalis), PVMĮ 2 straipsnio 8 dalyje išdėstyta ekonominės veiklos sąvoka, mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos, kurios atsiranda patiekiant prekes, kurios yra PVM objektas ir / ar viršijus nustatytą ribą, kai privalu registruotis PVM mokėtoju bei iš to išplaukiančias mokesčines pasekmes, išdėstytas PVMĮ 3, 57, 58, 63-1, 64, 71, 92 ir 95 straipsniuose.

Pagal PVMĮ 2 straipsnio 15 dalį, Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdomas Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo <...>. Aptartas teisinis reglamentavimas reiškia, jog siekiant nustatyti, ar nagrinėjamu atveju atliktas nekilnojamojo turto pardavimas turėjo būti apmokestinamas PVM, pirmiausia turi būti nustatyta, ar pastato arba pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, bei žemės statyboms tiekimą atliko apmokestinamasis asmuo, vykdomas ekonominę veiklą. Vadovaujantis PVMĮ 2 straipsnio 8 dalies nuostatomis, ekonomine veikla laikoma veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą ir kt.), kurią vykdomas siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdomas siekiama gauti pelno), išskyrus darbo veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 7 dalyje, ir valstybės ir savivaldybių veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 38 dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos. Ekonominei veiklai yra būdingas savarankiškumas, versliškumas, ekonominės naudos siekimas bei pasikartojimas, tęstinumas, t. y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų. LVAT yra nurodęs, kad sprendžiant, ar asmuo gali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, yra svarbūs du esminiai kriterijai – ekonominės veiklos vykdymas ir vykdomos veiklos savarankiškumas, ir nėra atsižvelgiama į vykdomos veiklos tikslą ar rezultatą (LVAT 2021-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-421-602/2021).

Nurodytose PVMĮ normose įgyvendintos minėtos PVM direktyvos normos, taigi PVMĮ normos aiškinamos atsižvelgiant PVM direktyvos prasmę ir tikslus, tai yra atskleidžiama Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) ir LVAT praktikoje. Iš nuoseklios ESTT praktikos išplaukia, kad PVM direktyvos nustato labai plačią PVM taikymo sritį, apimančią bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ekonominę veiklą (ESTT 2010-06-03 sprendimas byloje *Nathalie De Fruytier*, Nr. C-237/09, 19 punktas).

Analizuojant sąvoką „ekonominė veikla“ pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, ši sąvoka yra objektyvaus pobūdžio, nes veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus bei

rezultatus (ESTT 2006-02-21 sprendimas *University of Huddersfield*, Nr. C-223/03, 47 ir 48 punktai).

Siekiant nustatyti ekonominės veiklos savarankiškumą, reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdo veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, taip pat tai, kad jis pats prisiima su savo veikla susijusią ekonominę riziką (ESTT 2000-01-27 sprendimas *Heerma*, Nr. C-23/98, 18 punktas; 2007-10-18 Sprendimas *van der Steen*, Nr. C-355/06, 23 punktas; 2015-09-29 Sprendimas *Gmina Wrocław*, Nr. C-276/14, 34 punktas; 2016-10-12 sprendimas byloje *Nigl* ir kt., Nr. C-340/15, 28 punktas; 2020-09-16 sprendimo byloje Valstybinė mokesčių inspekcija (Jungtinės veiklos sutartis), Nr. C-312/19, 40, 41 punktai).

Tik turto įsigijimas ir tik pardavimas negali būti laikomi turto naudojimu siekiant gauti nuolatinių pajamų, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šio turto pardavimo (ESTT 2021-01-20 sprendimas Nr. C-655/19, 28 punktas; 2011-09-15 sprendimas *Štaby* ir kt., Nr. C-180/10 ir C-181/10, 45 punktas). Paprastas savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas pats savaime negali būti laikomas ekonomine veikla (ESTT 1996-06-20 sprendimo *Wellcome Trust*, Nr. C-155/94, 32 punktas; 2021-01-20 sprendimas Nr. C-655/19, 29 punktas; 2011-09-15 sprendimas *Štaby* ir kt., Nr. C-180/10 ir C-181/10, 36 punktas; 2015-07-09 sprendimas *Trgovina Prizma*, Nr. C-331/14, 23 punktas; 2019-06-13 sprendimas *IO* (PVM – Stebėtojų tarybos nario veikla), Nr. C-420/18, 29 punktas ir kt.).

Kaip teisingai nurodo Pareiškėja, įvykdytų pardavimo sandorių skaičius ir apimtis patys savaime nėra esminiai. Vien tik pardavimo sandorio apimtis negali būti kriterijus, pagal kurį asmens veikla gali būti pripažinta ekonomine veikla, patenkančia į PVM direktyvos ir PVMĮ taikymo sritį (LVAT 2019-04-03 nutartis adm. byloje Nr. A-627-442/2019). Tačiau, nagrinėjant nekilnojamojo turto pirkimo / pardavimo cikliškumą ir vertinant jį kartu su kitomis patikrinimo metu nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis (mokesčių mokėtojo pasirinktą veiklos modelį, padalintą riziką / atsakomybę, veiklos finansavimą ir pan.), galima daryti išvadą, jog cikliškumas atspindi mokesčio mokėtojo elgesio pasikartojamumą.

ESTT pažymėjo, kad nėra esminės aplinkybės sandorių sudarymo trukmė ar iš jų gautų pajamų dydis. Iš tiesų visos šios aplinkybės gali būti susijusios su suinteresuotojo asmens asmeninio turto valdymu (ESTT 2011-09-15 sprendimas byloje *Štaby*, ir kt., Nr. C-180/10 ir C-181/10, 38 punktas). Tačiau taip nėra, jeigu suinteresuotasis asmuo pradeda aktyvius prekybos žeme veiksmus ir imasi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie apibrėžti PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, naudojamas priemonės. Tokie aktyvūs veiksmai visų pirma gali būti šių žemės sklypų parengimo darbų atlikimas ir rinkodaros priemonių įgyvendinimas. Šie veiksmai paprastai nepatenka į asmeninio turto valdymą, ir tokiu atveju <...> tiekimas negali būti laikomas tik savininko nuosavybės teisių įgyvendinimu (ESTT 2011-09-15 sprendimas byloje *Štaby*, ir kt., Nr. C-180/10 ir C-181/10, 39–41 punktai).

Iš tiesų šis kriterijus turi sudaryti sąlygas nustatyti, ar asmuo naudojo turtą taip, kad jo veiklą reikia pripažinti „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą. Aplinkybės, kad turtas tinkamas vien ekonominiam panaudojimui, paprastai užtenka pripažinti, kad jo savininkas jį naudoja ekonominės veiklos poreikiams, taigi – siekdamas gauti nuolatinių pajamų. Tačiau jei turtas dėl savo pobūdžio gali būti naudojamas ir ekonominiiais, ir asmeniniais tikslais, reikėtų iširti visas jo naudojimo sąlygas, kad būtų nuspręsta, ar jis naudotas siekiant gauti pajamų, kurios iš tikrųjų yra nuolatinio pobūdžio (ESTT 1996-09-26 sprendimas *Enkler*, C-230/94, Rink. p. I-4517, 27 punktas).

Komisijos vertinimu, Pareiškėja pagrįstai pripažinta apmokestinamuoju asmeniu, o mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė tikruosius mokesčio mokėtojo ketinimus.

*Veiklos savarankiškumas.* Bylos duomenimis, Pareiškėja veiklą vykdė savarankiškai – savo vardu, savo sąskaita ir atsakomybe: 2018–2022 metais įsigijo 4 žemės sklypus, juose vykdė gyvenamųjų namų statybas, pardavė 3 žemės sklypus su juose pastatytais namais. Taigi, sutiktina su mokesčių administratoriaus vertinimu, jog Pareiškėjos veikla buvo atliekama nepriklausomai nuo kitų asmenų – Pareiškėja pati sudarė NT pirkimo ir pardavimo sandorius, savo lėšomis pirkė statybines medžiagas ir atliko statybos darbus (t. y., pati dengė savo išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu), savarankiškai sprendė, kam ir už kokią kainą perleisti NT, rūpinosi pirkėjų paieška ir NT pardavimu.

*Veiklos tęstinumas* yra suprantamas kaip gyventojų sudaromiems sandoriams būdingas atsikartojimas – tai nevienkartinis nekilnojamojo turto pardavimo sandorių sudarymas, jų skaičius. Kaip minėta, Pareiškėja laikotarpiu nuo 2018 iki 2022 m. įsigijo 4 žemės sklypus, juose vykdė gyvenamųjų namų statybas, 3 iš jų pardavė:

- 1) 2016-05-03 įsigytas žemės sklypas, adresu: (duomenys neskelbtini)–2018 m. buvo vykdomos sodo namo statybos, 2018-07-31 NT parduotas už 150 000 Eur;
- 2) 2017-06-05 įsigytas žemės sklypas, adresu: (duomenys neskelbtini) m. namo statybos buvo vykdomos, 2018-01-25 NT parduotas už 159 000 Eur;
- 3) 2018-05-16 įsigytas žemės sklypas, adresu: (duomenys neskelbtini), 2018–2021 m. buvo vykdomos Namų statybos, 2022-01-17 NT parduotas už 240 000 Eur;
- 4) 2021-09-17 įsigytas žemės sklypas, adresu: (duomenys neskelbtini) m. buvo vykdomos gyvenamojo namo statybos; šis NT objektas priklauso Pareiškėjai asmeninės nuosavybės teise iki šiol.

Akcentuotina, kad Pareiškėjos vystyti NT projektai, vertinant laiko požiūriu, buvo vystomi vienas paskui kitą arba net vienu metu. Pareiškėja nuolat, tam tikrais laikotarpiais vystė kelis NT objektus: pirkė NT, vykdė statybas bei ieškojo potencialių pirkėjų. Taigi, Pareiškėjos veikla vyko tęstinį laikotarpį. Pažymėtina, kad mokėtinas į biudžetą PVM (39 196 Eur) Pareiškėjai apskaičiuotas tik nuo gautų pajamų (240 000 Eur) už 1 parduotą Namą pagal 2022-01-17 pirkimo–pardavimo sutartį; apskaičiuojant PVM apmokestinamąją bazę buvo eliminuoti 2018 m. sandoriai.

*Ekonominės naudos siekimas.* Ekonominė veikla apima bet kokią veiklą, kurią vykdo ūkio subjektas veikdamas kaip toks, t. y. siekdamas gauti bet kokių pajamų. Siekis gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos reiškia, kad gyventojas tam tikrą laikotarpį pasikartojančiais sandoriais savo pajamas investuoja į veiklą, iš kurios nuolat uždirba pajamas, tikėdamasis gauti pelno. Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos sudaryti NT perleidimo sandoriai buvo atlygintino pobūdžio, o iš NT pardavimo gautos pajamos buvo vienas iš pagrindinių Pareiškėjos pajamų šaltinių: 2018 m. jos sudarė 98,28 proc. Pareiškėjos gautų pajamų (Pareiškėja 2018 metais gavo 356 138,15 Eur pajamų, iš jų 350 000 Eur sudarė NT pardavimo pajamos; 2022 m. gavo 371 029,92 Eur pajamų, iš jų 340 000 Eur sudarė NT pardavimo pajamos). Šios aplinkybės atitinka dar vieną ekonominės veiklos požymį – *versliškumą*. Tai reiškia, kad NT objektai buvo įsigyti turint tikslą gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos.

Pareiškėja skunde Komisijai tvirtina, kad nevykdė ekonominės NT pirkimo–pardavimo veiklos; NT pardavimą kiekvienu atveju lėmė konkrečios asmeninės priežastys, o ne siekis gauti ekonominę naudą ir komercinės veiklos vykdymas. Pareiškėjos teigimu, NT, adresu: (duomenys neskelbtini), buvo parduotas siekiant įvykdyti finansinius įsipareigojimus bei užtikrinti finansinį stabilumą; butas, adresu: (duomenys neskelbtini), buvo parduotas

Pareiškėjos vaikų tėvui S.O., siekiant užtikrinti jam tinkamas gyvenimo sąlygas po skyrybų; Namu pardavimą lėmė pasikeitusios gyvenimo aplinkybės – skyrybos su vaikų tėvu (didelio ploto namas tapo nepraktišku vienišai motinai su vaikais).

Dėl buto, adresu: (duomenys neskelbtini), pardavimo pajamų pažymėtina, kad šis NT nėra PVM objektas, kadangi PVM neapmokestinamas pastatų, statinių ar jų dalių (išskyrus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis) pardavimas ar kitoks perdavimas ir 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 (PVMĮ 32 straipsnio 1–2 dalys).

Pareiškėjos skunde nurodyti NT, adresu: (duomenys neskelbtini), pardavimo motyvai (siekis įvykdyti finansinius įsipareigojimus) vertintini kritiškai, nes bylos duomenimis, Pareiškėja dar 2018-05-16 (t. y. nepardavusi šio NT (pardavimo data – 2018-07-31) įsigijo žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), ir pradėjo Namu statybas (2018-10-22 išduotas statybą leidžiantis dokumentas Nr. LSNS-01-181022-01268).

Akcentuotina, kad ginčijamos GPM ir PVM sumos yra apskaičiuotos nuo Pareiškėjos 240 000 Eur pajamų, gautų pardavus Namą (su jam priskirtu žemės sklypu) pagal 2022-01-17 pirkimo–pardavimo sutartį.

Pareiškėja tvirtina, kad Namas buvo jos ir jos vaikų gyvenamasis būstas (jame buvo deklaruota ir jų gyvenamoji vieta), Namu pardavimą lėmė pasikeitusios asmeninės gyvenimo aplinkybės (skyrybos), todėl Namu pardavimo pajamos negali būti priskirtos pajamoms iš ekonominės veiklos vykdymo.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja 2018-05-16 įsigijo žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), ir jame esantį sodo pastatą. Pareiškėja šiame sklype vykdė Namu statybas (2022-01-05 deklaracija apie statybos užbaigimą/paskirties pakeitimą: statybos darbai atlikti ūkio būdu, namu statybos pradžia – 2018 m., statybos pabaiga – 2021 m., baigtumas – 100 proc.), o pagal 2022-01-17 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė.

Pareiškėja mokesčių administratoriui pateiktuose paaiškinimuose nurodė, kad Namas statytas asmeninėms reikmėms, planavo jame gyventi, tačiau nutrūkus šeimyniniams santykiams su sugyventiniu, buvo priimtas sprendimas Namą parduoti. Pats sodo sklypas buvo nepalankioje aplinkoje, šalia buvo sudegęs kaimynų namas, statybų eigoje į namą trenkė žaibas, sudegė apšiltinta stogo vata ir elektros instaliacija. Kita Namu pardavimo priežastis – neracionalus namo išplanavimas, nesėkmingi architektūriniai sprendimai, kuriuos priėmė S.O. ir kuris buvo įsitikinęs, jog šeimai reikia didesnio ploto namo, žadėjo prisidėti finansiškai ir fiziškai prie namu statybų, tačiau to nepadarė.

Bylos duomenimis, Pareiškėja mokesčių administratoriui teiktuose paaiškinimuose nurodė, kad nuo 2020 m. gruodžio mėn. pabaigos iki 2022 m. sausio mėn. pradžios Name faktiškai gyveno su savo vaikais. Pareiškėja mokesčių administratoriui pateikė kaimynų ir mamos G.B. rašytinius paaiškinimus, dokumentus apie dujų, elektros ir vandens naudojimą ginčo Name.

Komisija, įvertinusi ginčo byloje pateiktus dokumentus, pritaria Inspekcijos išvadai, jog Pareiškėjos pateikti dokumentai neįrodo, kad Pareiškėja faktiškai gyveno parduotame Name. Bylos duomenimis, nagrinėjamu atveju buvo sudarytos elektros, vandens tiekimo ir nuotekų valymo sutartys, taip pat pirkti dujų balionai, tačiau byloje nepateikta jokių įrodymų apie faktinį vandens, elektros ir dujų suvartojimą Name:

1) UAB „Y“ informavo, kad Name, adresu: (duomenys neskelbtini), tiekti vandenį pradėjo nuo 2022 m. vasario mėn. (t. y. po Namu pardavimo 2022-01-17); nuotekų tvarkymo sutartis sudaryta 2020-09-01, tačiau mokestis buvo skaičiuojamas pagal Lietuvos Respublikos

Vyriausybės nustatytą normą, nes neįrengtas skaitiklis. Pareiškėjos pateiktoje SB (duomenys neskelbtini) pažymoje nurodyta, kad sodo bendrijos nariams gręžinio vanduo buvo tiekiamas nemokamai, todėl nebuvo įrengtas vandens apskaitos skaitiklis, o gręžinio eksploatacijos išlaidos buvo apmokamos iš surinkto nario mokesčio. Vadinas, nėra duomenų apie faktinį vandens suvartojimą, nes nebuvo įrengti nei vandens, nei nuotekų skaitikliai;

2) AB „S“ duomenimis, Name, adresu: (duomenys neskelbtini), elektra įvesta buvusio savininko vardu. Pareiškėjos paraiška „Esamas vartotojas. Atvado tipo keitimas + leist. galios didinimas“ dujų įvedimui pateikta 2020-04-27, sutartis apmokėta 2021-08-10. UAB „N“ nurodė, kad objekte, adresu: (duomenys neskelbtini), Pareiškėjos vardu nuo 2018-05-22 iki 2021-12-26 iš viso deklaruotas 5,03 kW suvartotas elektros energijos kiekis, nuo 2021-03-23 iki 2021-11-30 atlikti mokėjimai 612,10 Eur sumai. Pagal Pareiškėjos pateiktas AB „N“ sąskaitas laikotarpiu nuo 2021-01-01 iki 2021-12-31 už Name sunaudotą elektros energiją nustatyta, kad už 2021 m. vasario mėn. PVM sąskaita faktūra išrašyta pagal 2021-02-22 faktiškai sutikrintus duomenis, 2021 m. sausio mėn., kovo–gruodžio mėn. rodmenys suvartotam elektros energijos kiekiui buvo skaičiuojami pagal vidurkį, faktinis elektros suvartojimas nedeklaruotas. Pastebėtina, kad net ir identifikuotas faktinis elektros energijos suvartojimas be atskiro aplinkybių vertinimo, nebūtų pakankamas pagrindas tvirtinti, kad Name gyventa, kadangi elektra gali būti vartojama namo statybos reikmėms;

3) Pareiškėjos 2020-12-29 kredito įstaigos darbuotojui rašytame el. laiške nurodyta, kad Name bus pajungtas dujinis katilas ir paleistas šildymas. Dujų suvartojimui pagrįsti Pareiškėja pateikė 2020-12-23–2022-12-02 UAB „U“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras už propano dujų balionus, kurių iškrovimo vieta: (duomenys neskelbtini). Pareiškėja paaiškino, kad suskystintų dujų iš UAB „U“ balionai buvo pristatomi, adresu: (duomenys neskelbtini), vėliau dalis jų buvo pervežama asmenine automobiliu į Namą. Pažymėtina, kad nors Namą pirkėjas D.S. Komisijos posėdžio metu patvirtino, kad perkamo Namą apžiūros metu matė dujinį katilą ir prie jo prijungtą dujų balioną, tačiau nei jo liudijimas, nei kiti bylos dokumentai neįrodo faktinio dujų suvartojimo Name kiekiu.

Akcentuotina, kad gyvenamosios vietos deklaravimas Namą adresu (nuo 2020-09-03 iki 2022-01-09) taip pat neįrodo gyvenimo minėtame Name fakto, kadangi byloje nustatyta, jog ir anksčiau Pareiškėjos deklaruota ir faktinė gyvenamoji vieta ne visada sutapdavo. Pavyzdžiui, Pareiškėja mokesčių administratoriui nurodė, kad nuo 2018 m. rugsėjo mėn. iki 2021 m. jos ir nepilnamečių vaikų faktinė gyvenamoji vieta buvo adresu: (duomenys neskelbtini), o tuo metu gyvenamąją vietą deklaravo adresu: (duomenys neskelbtini) (iki 2018-12-03), (duomenys neskelbtini) (nuo 2018-12-04 iki 2020-09-02), (duomenys neskelbtini) (nuo 2020-09-03), o adresu: (duomenys neskelbtini), deklaruota gyvenamoji vieta tik nuo 2022-01-10 iki 2022-07-15. Pareiškėja keitė gyvenamosios vietos deklaravimo adresus, tuo pačiu adresu gyvenamąją vietą deklaravo kelis kartus: 3 kartus – (duomenys neskelbtini) (nuo 2012-04-03, nuo 2014-12-18 ir nuo 2022-01-10); 5 kartus – (duomenys neskelbtini) (nuo 2013-06-28, nuo 2016-04-04, nuo 2016-06-21, nuo 2018-12-04, nuo 2022-09-02), 2 kartus – (duomenys neskelbtini) (nuo 2016-06-09 ir nuo 2017-01-03), 2 kartus – (duomenys neskelbtini) (nuo 2022-07-14 ir nuo 2023-01-02). Pareiškėja mokesčių administratoriui paaiškino, jog gyvenamosios vietos buvo deklaruojamos dėl korespondencijos gavimo arba planavimo gyventi pagal deklaruotos gyvenamosios vietos adresą, Komisijos posėdžio metu Pareiškėja aiškino, kad gyvenamąją vietą deklaravo skirtingais adresais dėl vaikų ugdymo įstaigų, dėl tam tikrų dokumentų paprastesnio tvarkymo. Šios aplinkybės leidžia abejoti Pareiškėjos teiginiais, kad laikotarpiu nuo 2020-09-03 iki 2022-01-09 jos faktinė gyvenamoji vieta (adresu: (duomenys neskelbtini)) sutapo su deklaruota gyvenamąja vieta, ypač atsižvelgiant į aplinkybę, kad Pareiškėjai nuo 2011-11-16 priklauso gretimoje gatvėje esantis gyvenamasis namas (adresu: (duomenys

neskelbtini)), kuriame Pareiškėja net 5 kartus deklaravo gyvenamąją vietą (4 kartus iki Namų įsigijimo ir 1 kartą po Namų pardavimo).

Bylos duomenimis, 2022-01-17 Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties 4.2 papunktyje nurodyta, kad parduodamas turtas nėra laikomas šeimos gyvenamąja vieta, šeimos turtu, o šeimos gyvenamąja patalpa laikomas Pareiškėjai asmeninės nuosavybės teise priklausantis turtas, adresu: (duomenys neskelbtini).

Byloje nustatyta, kad už parduotą Namą gautas lėšas (2022 m. – 240 000 Eur) Pareiškėja panaudojo tokiu būdu: grąžino paskolą – 154 500 Eur, pervedė sugyventiniui S.O. 7 000 Eur, išsigrynino 61 500 Eur, sumokėjo 2 000 Eur už įsigytą žemės sklypą (adresu: (duomenys neskelbtini)), 15 000 Eur panaudojo kitoms išlaidoms apmokėti. Taigi, didžioji dalis gautų NT pardavimo pajamų buvo panaudota paskolai grąžinti, o ne naujo gyvenamojo būsto, adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijimo išlaidoms apmokėti.

Akcentuotina ir tai, kad laikotarpiu nuo 2020 m. gruodžio mėn. iki 2022 m. sausio mėn., kuomet, Pareiškėjos teigimu, ji kartu su vaikais gyveno ginčo Name, Pareiškėjai priklausė dar 2 tinkami gyventi NT objektai: vienbutis gyvenamasis namas, adresu: (duomenys neskelbtini) (įsigytas 2011-11-16), bei butas, adresu, (duomenys neskelbtini) (įsigytas 2017-12-19).

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad Namas parduotas vos po kelių dienų pabaigus jo statybos darbus: 2022-01-05 deklaracija apie statybos užbaigimą/paskirties pakeitimą; 2022-01-17 Namų pirkimo–pardavimo sutartis. Akcentuotina, kad ir kiti naujai pastatyti NT objektai buvo parduoti per labai trumpą laiką nuo jų statybos darbų užbaigimo: 1) NT, adresu: (duomenys neskelbtini) – 2017-12-05 deklaracija apie statybos užbaigimą / paskirties pakeitimą, o 2018-01-25 pirkimo–pardavimo sutartis; 2) NT, adresu: (duomenys neskelbtini) – 2018-06-20 deklaracija apie statybos užbaigimą / paskirties pakeitimą, o 2018-07-31 pirkimo–pardavimo sutartis.

Sutiktina su Pareiškėjos skundo teiginiais, kad Namų pirkėjos B.S. paaiškinimas apie tai, kad Name iki jo įsigijimo niekas negyveno, galimai neatitinka tikrovės, nes pirminę Namų apžiūrą atliko B.S. sutuoktinis, kuris ir pasirašė 2022-01-17 Namų pirkimo–pardavimo sutartį savo bei sutuoktinės vardu, tačiau ši aplinkybė nepaneigia kitų pirmiau aprašytų mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių, kurios, Komisijos vertinimu, patvirtina, kad Namas statytas perpardavimui, ne asmeniniams poreikiams tenkinti, todėl Pareiškėjos gautos pajamos už parduotą Namą pagrįstai vertintos kaip pajamos iš ekonominės veiklos.

Papildomai pažymėtina, kad parduotas Namas priklausė Pareiškėjai asmeninės nuosavybės teise. Tai patvirtina byloje pateikti NT įsigijimo ir pardavimo dokumentai (pvz., 2022-01-17 Namų pirkimo–pardavimo sutartis) bei pačios Pareiškėjos paaiškinimai. Mokestinio tyrimo metu Pareiškėja mokesčių administratoriui paaiškino, kad vaikų tėvas S.O. žadėjo prisidėti finansiškai ir fiziškai prie Namų statybų, tačiau to nepadarė. Pareiškėja 2024-12-12 paaiškiniame Inspekcijai nurodė, kad Namas buvo statytas jos ir jos vaikų „asmeninėms gyvenimo reikmėms“. Akcentuotina, kad Inspekcija vertino visus Pareiškėjos sudarytus NT sandorius ir nustatytų aplinkybių pagrindu pripažino, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjos asmeninio pobūdžio sandoriui priskirtinas 2022-04-15 sudarytas buto, adresu: (duomenys neskelbtini), pardavimo vaikų tėvui S.O. sandoris, nuo gautų 100 000 Eur pajamų mokėtinas į biudžetą PVM Pareiškėjai neapskaičiuotas.

Komisija, įvertinusi visas patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, sutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog, atsižvelgus į Pareiškėjos sandorių sudarymo intensyvumą, pasikartojamumą, sandorių skaičių, į tai, kad Pareiškėja savo vardu pirko statybines medžiagas bei organizavo statybos darbus, rūpinosi dokumentų sutvarkymu, Pareiškėjos veikla pagrįstai pripažinta neatsitiktine, tęstine veikla. Pareiškėja sudarytų sandorių pagrindu siekė uždirbti pelną ir iš vykdomos veiklos nuolat gauti pajamų, šia veikla neabejotinai buvo

siekiami ekonominės naudos ir ji turėjo versliškumo požymių. Pareiškėja veikė savo vardu, savo naudai ir savo atsakomybe, prisiėmė su savo veikla susijusią riziką. Todėl mokesčio patikrinimo metu pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėjos vykdyta veikla atitiko PVMĮ 2 straipsnio 8 dalyje ir Direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje apibrėžiamą ekonominės veiklos sąvoką.

#### **Dėl GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto taikymo**

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja mokesčio tyrimo metu 2023-11-29 pateiktoje Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2022 metus gautas Namų pardavimo pajamos priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms, kurioms taikytina GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte numatyta lengvata.

Pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą neapmokestinamos pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame gyventojas gyvena, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka, buvo trumpesnį, negu 2 metus, ir kurios per vieną 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.

Kaip teisingai skundžiamame sprendime nurodo Inspekcija, GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktais nustatytos gautų NT pardavimo pajamų apmokestinimo lengvatos buvo įtvirtintos 2008-12-23 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13-1, 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 šio įstatymo projekto aiškinamojo rašto turinio matyti, kad šių nuostatų atsiradimas buvo sąlygotas tuo metu buvusios šalies ekonominės krizės ir buvo skirtas tam, kad būtų sudarytos sąlygos mokesčių mokėtojams, kurie parduoda būtent asmenims tikslams (gyvenamajai vietai) naudotą nekilnojamąjį turtą, nesuėjęs tuo metu galiojusiam 3 metų terminui (praėjus kuriam, NT 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 kaip reikšmingą juridinį faktą (vienašalį sandorį), įprastai pagrindžiantį realų mokesčių mokėtojo gyvenimą nurodytoje vietoje ir NT panaudojimą būtent tam tikslui, su kuriuo įstatymų leidėjas sieja gautų pajamų neapmokestinimo galimybę.

LVAT 2024-03-27 nutartyje adm. byloje Nr. eA-438-815/2024 laikėsi pozicijos, kad mokesčių mokėtoja negali pasinaudoti minėta GPM lengvata, nes butai buvo skirti perpardavimui; mokesčių mokėtoja deklaravo gyvenamąją vietą ginčo butuose formaliai, neturint realių ketinimų juose gyventi.

Komisijos vertinimu, patikrinimo metu surinkta pakankamai įrodymų, kurie patvirtina, kad Namų Pareiškėja statė ir įrenginėjo siekdama jį parduoti ir uždirbti pajamų, o ne jame gyventi, nors jame formaliai ir deklaravo gyvenamąją vietą. Todėl, patikrinimo metu pagrįstai, atkūrus dirbtinas Pareiškėjos gyvenamosios vietos deklaravimo aplinkybes, Pareiškėjos gautos Namų pardavimo pajamos kvalifikuotos kaip apmokestinamosios. Pritartina Inspekcijos argumentams, kad nebuvo teisinio pagrindo sutikti su Pareiškėjos motyvais, jog ginčo sandoris priskirtinas prie atsitiktinio ar asmeninio pobūdžio sandorių. Pareiškėjos pateikti argumentai ir rašytiniai duomenys, kad NT įsigytas ir vystytas tikslu jame gyventi, vertinant juos su kitomis nustatytomis mokesčio patikrinimo metu aplinkybėmis, nepaneigė išvadų, jog ginčo sandoris priskirtinas ekonominei veiklai PVMĮ nuostatų prasme.

Atsižvelgiant į išdėstytą konstatuotina, jog Inspekcija, taikydama MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagrįstai sprendė, kad Pareiškėja deklaravo gyvenamąją vietą ginčo Name

formaliai, siekdama pasinaudoti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtinta lengvata ir išvengti GPM mokėjimo. Nors Pareiškėja siekia įrodyti, jog ji faktiškai gyveno ir (ar) ketino gyventi pastatytame Name, tačiau byloje nustatyta, kad Pareiškėja įsigydavo žemės sklypus, kuriuose statė gyvenamuosius namus ir juos pardavė. Atsižvelgiant į pirmiau išdėstytą, vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostatomis, Pareiškėjos 2022 m. gautos 198 348 Eur Namų pardavimo pajamos (240 000 Eur pardavimo pajamos – 39 196 Eur pardavimo PVM) pagrįstai priskirtos apmokestinamosioms pajamoms.

#### ***Dėl delspinigių ir baudų***

Pareiškėja prašo netaikyti baudų ir neskaičiuoti delspinigių už pavėluotą mokesčių sumokėjimą dėl sunkios socialinės ekonominės padėties.

MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktą numato, kad delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje). Šiuo atveju delspinigiai skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos (Mokesčių administravimo įstatymo 97 straipsnio 2 dalis).

MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad jeigu mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustato, kad mokesčių mokėtojas <...> nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų šios trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip.

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėja, vykdydama NT pardavimo ekonominę veiklą, nuo gautų pajamų neapskaičiavo ir nedeklaravo pardavimo PVM, taip pat pateiktoje 2022 metų Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje nepagrįstai gautas NT pardavimo pajamas priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatas. Kaip matyti iš pirmiau pacituotų MAĮ nuostatų, MAĮ nenumatyta galimybė už Pareiškėjos padarytus PVMĮ ir GPMĮ pažeidimus neskirti baudų ar neskaičiuoti delspinigių.

Tačiau MAĮ numatyta galimybė atleisti mokesčių mokėtoją nuo delspinigių ir baudų.

Pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalies nuostatas mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu:

- tokia teisinė galimybė yra numatyta specialiajame mokesčių įstatyme (MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punktą);

- yra šio įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas, t. y.: 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; 2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas; 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui; 4) kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais (MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punktą);

- kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą (MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punktą).

Atleidimo nuo baudų pagrindai yra išvardinti pirmiau minėtoje MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje.

Iš Pareiškėjos pateikto skundo matyti, kad atleidimą nuo delspinigių ir baudų Pareiškėja grindžia sunkia ekonomine (socialine) padėtimi. Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojas dėl sunkios ekonominės (socialinės) padėties gali būti atleistas tik nuo delspinigių. MAĮ nenumatyta galimybė šiuo pagrindu atleisti mokesčių mokėtoją nuo baudų.

MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punkte įtvirtinto atleidimo nuo delspinigių pagrindas neatsiejamas nuo MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punkte įtvirtintos taisyklės, t. y. netikslinga priverstinai išieškoti nepriemoką, kadangi sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis: fiziniam asmeniui reikia valstybės paramos (asmuo yra pensinio amžiaus, neįgalusis, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir rehabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą) arba tokia parama jau teikiama. Šis atleidimo nuo delspinigių pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims. Mokesčių mokėtojas, siekiantis pagrįsti prašymą atleisti nuo delspinigių šiuo pagrindu, turi pateikti faktinius duomenis, įrodančius, jog jam reikalinga valstybės parama arba tokia parama jau teikiama. Kitaip mokesčių administratoriui suteikta teisė atleisti mokesčių mokėtoją nuo delspinigių negalėtų ir neturėtų būti realizuota.

LVAT praktikoje ne kartą konstatuota, kad MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punktas (nuo 2019-01-01 tai reguliuoja MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punktas, 2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) ir 113 straipsnio 1 dalies 3 punktas atleidimą nuo delspinigių sieja su sunkia fizinio asmens ekonomine (socialine) padėtimi, tačiau vien asmens priskyrimas tam tikrai socialinei grupei (pensininkams, neįgaliesiems, bedarbiams ir pan.) savaime nesudaro pagrindo atleisti jį nuo delspinigių; tam būtina įvertinti visas mokesčių mokėtojo ekonominę (socialinę) padėtį apibūdinančias aplinkybes (gaunamas pajamas, turimą nekilnojamąjį turtą ir kt.) (žr., pvz., 2010-06-07 nutartį adm. byloje Nr. A-442-807/2010; 2016-01-28 nutartį adm. byloje Nr. A-154-438/2016; 2018-01-24 nutartį adm. byloje Nr. A-94-261/2018 ir kt.).

Pareiga įrodyti galimybę atleisti nuo delspinigių minėtu MAĮ 100 straipsnyje įtvirtintu pagrindu tenka fiziniam asmeniui (LVAT 2014-04-01 nutartis adm. byloje Nr. A-556-947/2014). Priešingu atveju mokesčių administratoriui suteikta teisė atleisti mokesčių mokėtoją nuo delspinigių negalėtų ir neturėtų būti realizuota (LVAT 2012-10-17 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2345/2012, 2014-12-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2083/2014).

Nagrinėjamu atveju nepateikti duomenys, leidžiantys tvirtinti, kad Pareiškėja yra sunkioje ekonominėje (socialinėje) padėtyje. Pareiškėja nei mokesčių administratoriui, nei Komisijai nepateikė duomenų, kad jai reikia valstybės paramos (asmuo yra neįgalusis, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir rehabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą) arba tokia parama jau teikiama. Pareiškėjos pajamos 2022 metais sudarė 371 029,92 Eur. Duomenų apie šiuo metu Pareiškėjos gaunamas pajamas byloje nepateikta. Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos vardu (asmeninės nuosavybės teise) yra įregistruoti: 1) žemės sklypas ir vienbutis gyvenamasis namas, adresu: (duomenys neskelbtini); 2) žemės sklypas ir vienbutis gyvenamasis namas, adresu: (duomenys neskelbtini); 3) žemės ūkio paskirties žemės sklypas Vilniuje (tikslus adresas nesuteiktas). Komisijos vertinimu, konstatuotina, jog Pareiškėja neįrodė aplinkybių, jog egzistuoja teisinės sąlygos atleisti ją nuo apskaičiuotų delspinigių MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punkte numatytu pagrindu, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu.

Papildomai pažymėtina, kad pagal MAĮ 100 straipsnio 2 dalies nuostatas nuo delspinigių mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija. Taigi, Pareiškėja gali bet kurioje mokestinio ginčo stadijoje kreiptis į mokestinį ginčą nagrinėjančią instituciją su prašymu atleisti nuo

delspinigių, pateikdama atitinkamus jos sunkią materialinę (socialinę) padėtį įrodančius dokumentus, o pasibaigus mokestiniam ginčui – į Inspekciją.

Atsižvelgdama į nustatytas faktines aplinkybes bei vadovaudamasi minėtu teisiniu reglamentavimu, Komisija daro išvadą, kad panaikinti ar pakeisti skundžiamą Inspekcijos sprendimą remiantis Pareiškėjos skunde nurodytais motyvais nėra teisinio pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2025-03-10 sprendimą Nr. (21.222 Mr)FR0682-53 dalyje dėl 39 196 Eur PVM, 21 594,98 Eur GPM ir su šiais mokesčiais susijusių sumų (delspinigių ir baudų).

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Regionų administraciniam teismui, skundą paduodant pasirinktinai: Vilniaus rūmuose (Žygimantų g. 2, 01102, Vilnius), Kauno rūmuose (A. Mickevičiaus g. 8 A, 44312, Kaunas), Klaipėdos rūmuose (Galinio Pylimo g. 9, 91230, Klaipėda), Šiaulių rūmuose (Dvaro g. 80, 76298, Šiauliai), Panevėžio rūmuose (Respublikos g. 62, 35158, Panevėžys) ar per Lietuvos teismų elektroninių paslaugų portalą <https://e.teismas.lt>. Skundas Regionų administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė, pavaduojanti Komisijos pirmininkę

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Gvida Ivanauskienė

Komisijos narė

Raimonda Juodkaitė